Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Landessozialgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 25.05.2023 – L 7 BA 2862/20: Wird in einem Lohnsteuerhaftungsbescheid oder Prüfbericht des Finanzamtes die fehlende Versteuerung von Entgeltbestandteilen festgestellt, indiziert dies das Vorliegen zumindest bedingten Vorsatzes hinsichtlich der Vorenthaltung von Beiträgen zur Sozialversicherung.

Sachverhalt:
Die Klägerin betreibt ein Unternehmen für Maler- und Putzarbeiten. Im Jahr 2014 führte die Beklagte bei ihr eine Sozialversicherungsprüfung gemäß § 28p Abs. 1 SGB IV für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2013 durch. In dem Nachforderungsbescheid aus November 2014 waren Beiträge für eine Privatnutzung eines Firmenfahrzeugs durch den Sohn im Jahr 2010 enthalten. Im Bescheid wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Zeitpunkt der Betriebsprüfung der Bericht über die letzte Lohnsteueraußenprüfung noch nicht vorlag. Die Klägerin solle diesen unmittelbar nach Eingang sozialversicherungsrechtlich auswerten. Andernfalls würden Säumniszuschläge fällig.

Das Finanzamt erließ 2015 ebenfalls für den Prüfungszeitraum 2010 bis 2013 einen Lohnsteuerhaftungsbescheid, in dem u. a. auch die Versteuerung der privaten Nutzung von mehreren Firmenfahrzeugen beanstandet und eine Nachforderung festgesetzt wurde.

Im Oktober 2018 führte die Beklagte bei der Klägerin eine weitere Betriebsprüfung für die Jahre 2014 bis 2017 durch und erließ im Januar 2019 einen weiteren Nachforderungsbescheid. In diesem zweiten Nachforderungsbescheid war neben anderen Feststellungen auch eine Forderung in Höhe von 10 T € für die private Kfz-Nutzung durch den Sohn und weitere Beteiligte in den früheren Prüfungsjahren 2010 bis 2013 enthalten.

Die Klägerin erhob gegen diesen zweiten Bescheid Widerspruch. Sie berief sich für die Jahre 2010 bis 2013 auf die Einrede der Verjährung, da mangels Vorsatzes nur die vierjährige Regelverjährungsfrist greife. Damals sei die zwischenzeitlich verstorbene Ehefrau des Firmeninhabers für die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Belange verantwortlich gewesen. Sie habe ihre Aufgaben immer gewissenhaft und sorgfältig erfüllt, sei aber ab 2015 aufgrund einer schweren Erkrankung häufiger abwesend gewesen. Es sei nicht mehr aufzuklären, ob der Lohnsteuerhaftungsbescheid versehentlich in ihrer Abwesenheit durch eine andere Bürokraft ohne eine sozialversicherungsrechtliche Auswertung abgeheftet worden sei. Die private Kfz-Nutzung sei zumindest für das Jahr 2010 bereits Gegenstand der vorangegangenen Prüfung gewesen.

Gegen den Widerspruchsbescheid wurde Klage erhoben. In der mündlichen Verhandlung erkannte die Beklagte die Berechtigung der Klage für das Jahr 2010 wegen der bereits bestandskräftigen Nachforderung für die private Kfz-Nutzung an, beantragte des Weiteren aber eine vollständige Klageabweisung. Klage und Berufung blieben für die Jahre 2011 bis 2013 erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung stellt einen sonstigen Sachbezug im Sinne des § 3 SvEV dar, der nach § 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 EStG zu bewerten ist. Der sich ergebende geldwerte Vorteil unterliegt als Arbeitsentgelt auch der Sozialversichersicherungspflicht. Im vorliegenden Fall steht der Beitragsnachforderung, soweit sie nach dem Teilanerkenntnis durch die Beklagte nur noch die private Kfz-Nutzung in den Jahren 2011 bis 2013 betrifft, nicht die Bestandskraft des ersten Nachforderungsbescheides aus 2014 entgegen.

Einem nach einer Betriebsprüfung ergangenen Bescheid kommt eine mate-

rielle Bindungswirkung insoweit zu, als Versicherungs- und/oder Beitragspflicht sowie Beitragshöhe personenbezogen für bestimmte Zeiträume bereits festgestellt worden sind. Die materielle Bindungswirkung besteht allerdings nur insoweit, als der aus der vorangegangenen Betriebsprüfung resultierende Verwaltungsakt und der nachfolgende Bescheid eine Personen- und Zeitraumidentität aufweisen.

Der Bescheid aus 2014 regelte im vorliegenden Fall nur die private Kfz-Nutzung des Sohnes im Jahr 2010. Eine darüber hinausgehende Regelung, dass hinsichtlich des Sohnes für die weiteren Prüfungsjahre oder für andere Beteiligte bei der privaten Kfz-Nutzung „alles in Ordnung" sei und damit in diesem Kontext kein weiterer Beitragsanspruch bestehe, enthielt der Bescheid gerade nicht. Deshalb steht mangels Überschneidung im Regelungsinhalt dem angefochtenen Bescheid nach dem Teilanerkenntnis keine Bestandskraft des vorangegangenen Bescheides mehr entgegen.

Aus Sicht der Richter des Landessozialgerichtes griff auch die Einrede der Verjährung nicht durch. Gemäß § 25 Abs. 1 S. 1 SGB IV verjähren Ansprüche auf Beiträge regelmäßig in vier Jahren. Nur wenn sie vorsätzlich vorenthalten wurden, verjähren sie gemäß S. 2 erst in 30 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind. Ein vorsätzliches Verhalten liegt vor, wenn der Arbeitgeber die Beiträge mit zumindest bedingtem Vorsatz vorenthalten hat. Er muss also seine Beitragspflicht für möglich gehalten und die Nichtabführung der Beiträge billigend in Kauf genommen haben. Der Arbeitgeber muss es damit zumindest für denkbar halten, dass bestimmte Zuwendungen an Arbeitnehmer dem Grunde nach beitragspflichtiges Arbeitsentgelt sind. Hierfür genügt es, wenn ein anfänglich gutgläubiger Arbeitgeber vor Ablauf der Regelverjährungsfrist bösgläubig geworden ist.

Bei juristischen Personen kommt es auf die Kenntnis eines Organs von der Beitragspflicht an. Auch die Kenntnis weiterer, im Rahmen einer betrieblichen Hierarchie verantwortlicher Personen kann der juristischen Person zugerechnet werden, wenn keine Organisationsstrukturen geschaffen wurden, um entsprechende Informationen sicher aufzunehmen und intern weiterzugeben.

Kenntnis von der Beitragspflicht kann im Regelfall angenommen werden, wenn Beiträge für in der Praxis weit verbreitete „Nebenleistungen" zum Arbeitsentgelt nicht gezahlt werden und zwischen steuer- und beitragsrechtlicher Behandlung eine bekannte oder zumindest ohne Weiteres erkennbare Übereinstimmung besteht. Auf das Wissen des Arbeitgebers um die Beitragspflicht kann regelmäßig geschlossen werden, wenn in einem Lohnsteuerprüfbericht bzw. Haftungsbescheid der Finanzverwaltung die fehlende Versteuerung dieser Entgeltbestandteile festgestellt worden ist. Dies folgt aus der weitgehenden Übereinstimmung zwischen Steuer- und Beitragspflicht für Lohn im Sinne des § 19 EStG bzw. Arbeitsentgelt im Sinne des §§ 14, 17 SGB IV.

Der innere, subjektive Tatbestand darf aber nicht pauschal aufgrund allgemeiner, rechtlicher Erwägungen unterstellt werden, sondern ist anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls und bezogen auf den einzelnen Beitragsschuldner durch Sachverhaltsaufklärung individuell zu ermitteln.

Aus Sicht der Sozialrichter sprach für eine Kenntnis, dass der Geschäftsführer nach eigenen Angaben Kenntnis von der Prüfung des Finanzamtes und der daraus resultierenden Nachforderung hatte. Dabei war zu berücksichtigen, dass Lohnsteuerhaftungsbescheide in aller Regel auch sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen. Zudem war die Problematik der privaten Kfz-Nutzung und die daraus folgende Auswertung der Lohnsteuerhaftungsbescheide bereits Gegenstand der zuvor durchgeführten Betriebsprüfung. Die Sozialrichter sind der Auffassung, dass nach einem ausdrücklichen Hinweis auf eine Auswertungspflicht des noch nicht vorliegenden Lohnsteuerhaftungsbescheides im früheren Nachforderungsbescheid der Nachweis des bedingt vorsätzlichen Verhaltens nur schwerlich zu widerlegen ist.

Selbst wenn man eine Unkenntnis des Geschäftsführers annehmen wollte, würde diese auf dem Fehlen ausreichender organisatorischer Vorkehrungen beruhen (sog. Organisationsverschulden). Jede am Rechtsverkehr teilnehmende Organisation hat sicherzustellen, dass die ihr ordnungsgemäß zugehenden, rechtserheblichen Informationen von den Entscheidungsträgern zur Kenntnis genommen werden. Der notwendige Informationsaustausch von unten nach oben bedingt entsprechende organisatorische Maßnahmen. Fehlt es an derartigen Maßnahmen, muss sich die Organisation das Wissen einzelner Mitarbeiter – auf welcher Ebene auch immer sie angesiedelt sind – zurechnen lassen. Lässt der Gesundheitszustand einzelner Mitarbeiter eine sorgfältige Wahrnehmung ihrer Aufgaben nicht mehr zu, muss die Aufgabe an fachkundiges Personal übertragen werden. Eine Hilfskraft ist dabei besonders zu überwachen.

Praxishinweis:
Die Entscheidung belegt nachdrücklich die zu beachtenden „Wechselwirkungen" von Lohnsteuer und Sozialabgaben. Lohnsteuerberichte und Haftungsbescheide sollten nach abgeschlossener Betriebsprüfung immer auf ihre sozialversicherungsrechtliche Relevanz und potentiellen Handlungsbedarf überprüft werden. Umgekehrt gilt dies auch für Beitragsnachforderungen und deren mögliche lohnsteuerliche Bedeutung. Der Berater sollte den Mandanten hierauf hinweisen, um negative Konsequenzen für den Mandanten und – je nach Mandatsumfang – auch eigene Haftungsfallen zu vermeiden.

Denn wenn – wie im vorliegenden Fall – ein Lohnsteuerhaftungsbescheid nicht sozialversicherungsrechtlich ausgewertet wird, führt dies im Regelfall bei späterer Aufdeckung im Rahmen einer regulären Betriebsprüfung zur Festsetzung von Säumniszuschlägen, die mit 12 % pro Jahr durchaus wirtschaftlich bedeutsam sein können. Zudem werden mittlerweile in derartigen Konstellationen vermehrt Strafverfahren wegen des (bewussten) Vorenthaltens von Arbeitsentgelt gemäß § 266a StGB eingeleitet, auch um durch mögliche Ermittlungsergebnisse im Strafverfahren (beispielsweise aus Durchsuchungsmaßnahmen) ggf. die längere sozialversicherungsrechtliche Verjährungsfrist bei vorsätzlichem Verhalten untermauern zu können.

Insbesondere wenn sich im Bescheid ein ausdrücklicher Hinweis auf notwendige Korrekturen findet, wird bei einem Verstoß hiergegen strafrechtlich ein gewichtiges Indiz für ein vorsätzliches Verhalten gesehen. Dies erschwert in der Folge etwas die Verteidigung, auch wenn sich im weiteren Verlauf des Verfahrens

insbesondere bei einer vollständigen Schadenswiedergutmachung und einem Herausarbeiten von sonstigen Strafmilderungsgründen oftmals trotzdem noch Einstellungen gegen Geldauflagen oder andere, prozessökonomisch sinnvolle Verfahrensbeendigungen erreichen lassen. Der Mandant sollte jedenfalls auf dieses zusätzliche Risiko einer späteren Verfahrenseinleitung bei Verstoß gegen die Hinweise vorbereitet und eine je nach Einzelfall passende Strategie zur Schadensminimierung möglichst frühzeitig besprochen werden.

Dies gilt ebenso im umgekehrten Fall und damit für das Risiko der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens, wenn ein Nachforderungsbescheid der Sozialversicherung nicht lohnsteuerlich ausgewertet wird. Vor allem wenn im Bescheid über die Sozialabgaben bereits vorsätzliches Handeln festgestellt wird, sollte möglichst kurzfristig geprüft werden, ob eine Korrektur noch die strafbefreienden Voraussetzungen einer Selbstanzeige gemäß § 371 AO erfüllen kann. Dies gilt gerade dann, wenn noch kein Steuerstrafverfahren eingeleitet und noch keine Lohnsteuerprüfung angeordnet ist.

In der Praxis kommt es häufiger vor, dass Verantwortliche tatsächlich nichts von diesem Zusammenhang zwischen Sozialabgaben und Lohnsteuer oder einem ausdrücklichen Hinweis im Bescheid wussten. Eingehende Bescheide werden oftmals nur noch auf ihre sachliche und rechnerische Richtigkeit überprüft und ansonsten nicht mehr im Einzelnen gelesen. Wie die vorliegende Entscheidung zeigt, genügt dieses Vorgehen aber nicht für eine Entlastung vom Vorsatzvorwurf. Es drohen im Einzelfall strafrechtliche Konsequenzen. Denn wie nicht zuletzt die vorliegende Entscheidung belegt, ist es nicht fernliegend, in diesen Fällen ein Organisationsverschulden anzunehmen.

Wenn der Berater in die Betriebsprüfung involviert war, nehmen beteiligte Behörden manchmal eine Mitverantwortlichkeit an, wenn anschließend Korrekturen unterlassen werden. Der Berater sollte den Mandanten deshalb auch im eigenen Interesse auf die sich aus einem Bescheid ergebenden Handlungspflichten für Sozialabgaben oder Lohnsteuer hinweisen. Sein Vorgehen sollte er vorsorglich kurz dokumentieren. Wenn der Mandant trotz Hinweises nicht reagiert, ist der Berater hierfür nicht mehr in der Verantwortung. Er hat in dieser Konstellation weder für die Sozialabgaben noch die Lohnsteuer eigene Korrekturpflichten zu erfüllen. Der Berater muss aber immer sorgfältig darauf achten, dass er zukünftig nicht an unzutreffenden Anmeldungen oder Erklärungen mitwirkt, wenn es sich um Dauersachverhalte handelt oder sich für Jahreserklärungen entsprechende Korrekturen aus den Prüfungsfeststellungen ergeben.

2 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 16.05.2023 – 1 StR 79/23: Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt der Taterfolg der Steuerverkürzung, sofern nicht vorher ein Schätzbescheid ergangen ist, zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung bei pflichtgemäßer Einreichung der Steuererklärung stattgefunden hätte.

Sachverhalt:

Der Angeklagte war alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH aus dem Gastronomiebereich. Im Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb, der unterlassenen Abgabe von Steuererklärungen und dem Verkauf des Inventars kam es zu Betrugs- und Steuerhinterziehungsvorwürfen gegen den Angeklagten.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten schließlich wegen Betruges in zwei Fällen und wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und sechs Monaten. Zudem ordnete es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe der ersparten Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag mit einem Betrag von 69 T € an. Hierin enthalten war ein Einziehungsbetrag in Höhe von 13 T € für eine Einkommensteuerverkürzung im Jahr 2019. Die Revision des Angeklagten hatte teilweise Erfolg.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hob die Verurteilung des Angeklagten wegen einer vollendeten Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch die unterlassene Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 auf. Der Angeklagte konnte für diesen Veranlagungszeitraum nur wegen einer versuchten Einkommensteuerhinterziehung verurteilt werden.

Da das Finanzamt für 2019 keinen Schätzbescheid erlassen hatte, trat der Taterfolg der Steuerverkürzung bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung stattgefunden hätte, wenn die Erklärung pflichtgemäß eingereicht worden wäre. Dies ist dann der Fall, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat. Im vorliegenden Fall waren die Veranlagungsarbeiten für die Einkommensteuer 2019 bis zum 30.09.2021 ganz überwiegend abgeschlossen.

Der Tatvorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung war jedoch bereits in der Anklageschrift vom 17.06.2021 enthalten. Damit erlangte der Angeklagte bereits vor Vollendung der Tat Kenntnis von dem gegen ihn gerichteten Strafbarkeitsvorwurf. Ab diesem Zeitpunkt war die Erklärungspflicht für das Jahr 2019 wegen des Verbots des Selbstbelastungszwangs suspendiert. Eine Strafbarkeit wegen Vollendung war damit ausgeschlossen. Der zugehörige Einziehungsbetrag für die ersparte Einkommensteuer 2019 in Höhe von 13 T € entfiel konsequenterweise ebenfalls.

Praxishinweis:

Es handelt sich bei der vorliegenden Fallgestaltung um eine Variante des sog. „steckengebliebenen Versuchs“ der Steuerhinterziehung. Von einem überwiegenden Abschluss der Veranlagungsarbeiten wird regelmäßig in der Rechtsprechung ausgegangen, wenn das zuständige Finanzamt 95 % veranlagt hat. Dieser Zeitpunkt liegt erfahrungsgemäß im September oder Oktober des übernächsten Jahres nach dem Veranlagungsjahr (z. B. September 2021 für 2019). Ab diesem Zeitpunkt ist die Tat vollendet. Eine Tatvollendung

scheidet aber in der vorliegenden Konstellation ausnahmsweise aus, da bereits vor diesem Zeitpunkt die Erklärungspflicht suspendiert war. Eine derartige Suspendierung greift, sobald dem Beschuldigten die Einleitung des Steuerstrafverfahrens für den jeweiligen Veranlagungszeitraum und die betroffene Steuerart bekannt ist. Vorliegend lag dieser Zeitpunkt bereits mit Anklageerhebung deutlich vor dem Abschluss der Veranlagungsarbeiten, ohne dass es noch auf den früheren Zeitpunkt der Einleitung des Steuerstrafverfahrens angekommen wäre.

Etwas komplizierter zu beurteilen wäre der Fall gewesen, wenn das Finanzamt bereits vor Abschluss der Veranlagungsarbeiten für den Veranlagungszeitraum einen Schätzbescheid erlassen hätte. Wenn das Finanzamt bei der Nichtabgabe einer Steuererklärung die Steuern nach § 162 AO schätzt, bevor die 95%-Quote erreicht wird, richtet sich die Abgrenzung von Versuch und Vollendung danach, in welcher Höhe im Verhältnis zum tatsächlichen Steueranspruch geschätzt wurde.

Bei einer zutreffenden oder zu hohen Schätzung liegt lediglich eine versuchte Steuerhinterziehung vor, die auch nicht mehr vollendet werden kann. Schätzt die Behörde den Steueranspruch hingegen zu niedrig, tritt für die Differenz zwischen dem geschätzten und dem tatsächlichen Steueranspruch die Vollendung der Tat ein. Für den zu niedrig geschätzten Steuerbetrag bleibt es bei einer „steckengebliebenen“ versuchten Steuerverkürzung. Lediglich eine Schätzung nach Abschluss der Veranlagungsarbeiten hat keinen Einfluss mehr auf den Strafbarkeitsumfang, da die Tat bereits vollendet ist.

Strafrechtliche Relevanz hat die Abgrenzung von Vollendung und Versuch, da es für die Strafzumessung bedeutsam ist, ob ein Versuch oder eine vollendete Tat vorliegt. Denn beim Versuch greift im Regelfall die besondere Strafmilderungsregel des § 23 Abs. 2 StGB. Wie das vorliegende Urteil belegt, kann dies zur Aufhebung des Urteils führen und damit zu einer insgesamt milderen Gesamtstrafe.

Noch größere Bedeutung hat diese Abgrenzung für die Einziehung der Taterträge. Da die Einziehung von ersparten Steuern bei einer versuchten Steuerhinterziehung nach aktueller Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes ausgeschlossen ist, entfällt die Einziehungsentscheidung ersatzlos, wenn nur ein Versuch vorliegt (BGH, Urteil vom 08.03.2022 1 StR 360/21). Diese Erwägungen des Bundesgerichtshofes nützen jedoch nicht bei der Hinterziehung

von Umsatzsteuer durch Unterlassen, wenn mit Ablauf der Abgabefrist der Taterfolg des § 370 Abs. 1, Abs. 4 S. 1 AO unmittelbar eintritt und damit kein Anwendungsbereich für eine Versuchsstrafbarkeit bleibt.

Trotz der schützenden Suspendierungswirkung von eingeleiteten Steuerstrafverfahren sollte der Berater die laufenden Erklärungs- und Anmeldefristen seines Mandanten im Blick haben. Denn die Suspendierung wirkt nur für die eingeleiteten Veranlagungszeiträume und nicht etwa unbegrenzt auch für aktuell laufende Fristen.

Da die Erfüllung der aktuellen Steuerpflichten aber unter Umständen (insbesondere bei Dauersachverhalten) für den Mandanten im Spannungsfeld der Selbstbelastung komplex sein kann, sollten ggf. zeitlich begrenzte Einzelfristverlängerungen oder ein faktisches Zuwarten durch die Finanzverwaltung möglichst abgestimmt werden. Gerade wenn zu diesem Zeitpunkt Einigungsmöglichkeiten mit der Finanzverwaltung ausgelotet werden, ist häufiger ein Entgegenkommen zu erreichen. Dieses strategisch zweckmäßige Vorgehen erfordert eine enge Koordination zwischen Berater, Mandant und Steuerstrafverteidiger, damit nicht durch Erklärungen indizielle Fakten für die Vorjahre geschaffen oder durch unzutreffende Erklärungen vom Mandanten, um seine „Taten" zu verschleiern, oder eine Nichtabgabe bei Fristablauf die Strafbarkeitsrisiken erhöht werden.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 10.03.2022 – 1 StR 515/21: Eine gleichzeitige Einziehung von Taterträgen und ersparten Aufwendungen durch auf die Taterträge nicht gezahlte Steuern ist wegen des Verstoßes gegen das Doppelbelastungsverbot unzulässig.

Sachverhalt:
Das Landgericht hatte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 15 Fällen, wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in 13 Fällen sowie wegen Computerbetruges zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zehn Monaten verurteilt. Daneben hat es die Einziehung von 1,7 Mio. € angeordnet. Die Revision des Angeklagten war zumindest teilweise in Bezug auf die Einziehungsentscheidung erfolgreich.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof hat die Anordnung der Einziehung des Wertes der Taterträge aufgehoben. Neben Berechnungsfehlern habe das Landgericht den Zusammenhang zwischen der Einziehung der aufgrund des Computerbetrugs erzielten Erträge und der hierauf anfallenden GewSt, USt und ESt nicht zutreffend berücksichtigt. Es habe einerseits die Einziehung der verkürzten Steuern auf die Einnahmen gem. § 73 Abs. 1, § 73c S. 1, § 73d Abs. 2 StGB angeordnet. Andererseits habe es aber auch die Einziehung der insgesamt erzielten Einnahmen aus dem Computerbetrug angeordnet.

Würde sowohl das aus der Begehung des Computerbetrugs Erlangte als auch der Wert der ersparten Aufwendungen für die wegen des Zuflusses entstandenen Steuern eingezogen, unterläge ein höherer als der insgesamt zugeflossene Betrag der Einziehung. Dies wäre mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht zu vereinbaren, wonach der Täter durch die Besteuerung des Erlangten und eine Vermögensabschöpfung nicht doppelt belastet werden darf. Dies gilt auch dann, wenn Zahlungen auf eine Einziehungsanordnung in anderen Veranlagungszeiträumen steuerlich wieder angesetzt werden können.

Praxishinweis:
Nach der neueren Rechtslage im Einziehungsrecht seit 2017 sind Steuern, die für das aus der Straftat Erlangte ggf. abzuführen sind, regelmäßig zunächst bei der Bestimmung der Einziehungssumme nicht abzugsfähig gemäß § 73d StGB. Es gilt grundsätzlich in diesen Fällen das Bruttoprinzip. Begründet wird dies damit, dass die Festsetzung der Steuern dem Zufluss des Erlangten zeitlich nachfolgt. Unzulässige Doppelbelastungen sollen in der Folge dadurch vermieden werden, dass Zahlungen auf eine (Wertersatz-)Einziehungsanordnung nach §§ 73 ff. StGB als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden können.

Wenn aber – wie vorliegend vom Landgericht geurteilt – gleichzeitig eine Einziehung der Bruttotaterträge (ohne Steuerabzug) und der ersparten Aufwendungen für die in diesem Zusammenhang verkürzten Steuern möglich wäre, würde dies im Ergebnis dennoch zu einer unzulässigen Doppelbelastung führen. Die Steuern würden damit im Ergebnis zweimal eingezogen, wären aber nur einmalig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen. Dass dieses strafrechtliche Ergebnis einer Doppelbelastung unzulässig ist, hat der Bundesgerichtshof mit der vorliegenden Entscheidung erfreulicherweise klargestellt.

In Fällen, in denen das Besteuerungsverfahren zum Zeitpunkt der strafrechtlichen Verurteilung bereits abgeschlossen ist, kann eine unzulässige Doppelbelastung bei der Einziehung des Erlangten und der Steuern ausnahmsweise nur noch im Strafverfahren vermieden werden. Die Steuerstrafverteidigung muss in einer derartigen Konstellation unbedingt darauf hinwirken, dass eine bereits durchgeführte Steuerveranlagung bei der Ermittlung des Einziehungsbetrages mindernd berücksichtigt wird. In diesem Fall sind die erledigten Steuernachzahlungen ausnahmsweise unmittelbare Aufwendungen im Sinne von § 73d StGB und direkt im Strafverfahren von der Einziehungssumme in Abzug zu bringen. ☑

Autorin:
Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht/Partnerin in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 13.06.2023 – 1 StR 126/23: Die Bestimmung des Schuldumfangs bei Straftaten der Beitragsvorenthaltung gemäß § 266a StGB im Rahmen von illegalen Beschäftigungsverhältnissen kann im Wege der Schätzung erfolgen, wenn keine tragfähigen Erkenntnisse über die tatsächlich gezahlten Gehälter sowie die illegal beschäftigten Arbeitnehmer vorliegen.

Sachverhalt:
Der Angeklagte beschäftigte als Einzelunternehmer im Trockenbaubereich eine Vielzahl nicht näher individualisierter Arbeitnehmer als Eisenflechter. Den Lohn zahlte er aus, ohne Sozialabgaben und Lohnsteuer abzuführen. Zur Verschleierung der Lohnzahlungen kaufte er Rechnungen von drei Scheinunternehmen, die tatsächlich keine Subunternehmertätigkeiten erbrachten. Nach Abzug einer Provision wurden die Rechnungsbeträge dieser „Servicegesellschaften" bar an den Angeklagten zurückgezahlt.

Der Angeklagte verkürzte auf diese Weise knapp 300 T € Lohnsteuer und Sozialabgaben in Höhe von 1,2 Mio. €. Das Landgericht verurteilte ihn wegen Steuerhinterziehung und Beitragsvorenthaltung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten. Es ordnete die Einziehung von Wertersatz für Taterträge in Höhe von 1,5 Mio. € an. Die Revision des Angeklagten war nur in Bezug auf die Einziehungsentscheidung erfolgreich.

Entscheidungsgründe:
Die Richter des Bundesgerichtshofes führten unter Anwendung der bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze aus, dass sich der Schuldumfang bei Straftaten wegen Beitragsvorenthaltung nach dem anhand von sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben zu ermittelnden Bruttoentgelt und der hieran anknüpfenden Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge gemäß § 28d SGB IV richtet. Vorenthalten sind die nach den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften tatsächlich geschuldeten Beiträge.

Im Strafurteil müssen die geschuldeten Beiträge für die Fälligkeitszeitpunkte gesondert nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festgestellt werden. Die Beitragshöhe ist auf Grundlage des jeweils ermittelten Arbeitsentgeltes nach den Beitragssätzen der zuständigen Krankenkassen sowie den gesetzlich geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zu berechnen. Aus Gründen der besseren Nachvollziehbarkeit sollte das Strafgericht im Urteil die geschuldeten Beiträge – gesondert für die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte – unterteilt nach den jeweiligen Beitragssätzen tabellarisch auflisten.

Liegen keine tragfähigen Erkenntnisse über die tatsächlich gezahlten Gehälter sowie die unangemeldet beschäftigten Arbeitnehmer vor, steht aber nach der Überzeugung des Strafgerichtes ein strafbares Verhalten des Angeklagten fest, kann der Schuldumfang geschätzt werden. Die Grundsätze, die die Rechtsprechung für die Darlegung der Berechnungsgrundlagen der verkürzten Steuern bei § 370 AO entwickelt hat, gelten entsprechend. Bei der Gesamtwürdigung des Schätzungsergebnisses müssen sich unüberwindbare Zweifel zu Gunsten des Angeklagten auswirken (strafrechtlicher Zweifelssatz). Der Tatrichter darf nur einen als erwiesen anzusehenden Mindestschuldumfang feststellen.

Liegen vollumfänglich illegale Beschäftigungsverhältnisse vor, kann die Hochrechnung der Nettozahlungen gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV auf das Bruttoarbeitsentgelt anhand des Eingangssteuersatzes der Lohnsteuerklasse VI erfolgen. Personenbezogene Beitragszuschläge (z.B. aufgrund von Kirchensteuer oder durch die Hinzurechnung von Zuschlägen für Kinderlose gemäß § 55 Abs. 3 SGB XI) haben bei unbekannten Arbeitnehmern außer Ansatz zu bleiben.

Bei der Nichtabgabe von Lohnsteueranmeldungen stellt jede einzelne, nicht abgegebene Anmeldung eine eigene Steuerhinterziehungstat durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Der Lohnsteueranmeldezeitraum ist gemäß § 41a Abs. 2 S. 1 EStG grundsätzlich der Kalendermonat. Das Strafgericht muss deshalb die Besteuerungsgrundlagen auch für die jeweiligen monatlichen Anmeldezeiträume im Einzelnen ermitteln und die monatlich verkürzte Lohnsteuer berechnen.

Praxishinweis:
In der vorliegenden Entscheidung bestätigen die Bundesrichter zunächst erneut, dass Beitrags- und Steuerschäden auch im Strafverfahren geschätzt werden dürfen, wenn sie nicht konkret zu ermitteln sind. Sie betonen dabei erfreulicherweise, dass im Strafverfahren bei Schätzungen der Zweifelsgrundsatz zu beachten ist. Deshalb dürfen steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schätzungen nicht ohne eine konkrete Auseinandersetzung mit den Zahlen unter besonderer Berücksichtigung des Zweifelssatzes ins Strafverfahren übernommen werden.

Unsicherheiten bei der strafrechtlichen Schätzungshöhe müssen zugunsten des Angeklagten gewürdigt werden. Strafrechtlich darf stets nur ein als erwiesen anzusehender Mindestschaden der Verurteilung zugrunde gelegt werden. Dies führt konsequenterweise dazu, dass bei unbekannten Arbeitnehmern in Unkenntnis der persönlichen Verhältnisse keine personenbezogenen Beitragszuschläge im Rahmen der Schätzungen gebildet werden dürfen. Es kann beispielsweise nicht ohne weitere Ermittlungen zu den Arbeitnehmern als „Durchschnittswert“ unterstellt werden, dass 50 % der Arbeitnehmer römisch-katholisch sind oder keine Kinder (mit der Folge eines Beitragszuschlages) haben. Kirchensteuer kann in Nordrhein-Westfalen gemäß § 8 Abs. 2 KirchStG ohnehin nicht hinterzogen werden. Sie ist aus strafrechtlichen Verkürzungsberechnungen stets herauszurechnen.

Die Entscheidung zeigt, dass strafrechtliche Berechnungen von Beitrags- oder Steuerschäden nicht selten fehlerhaft sein können. Sie sind deshalb vom Verteidiger mit dem steuerlichen Berater sorgfältig zu überprüfen, um Angriffspotentiale für eine vernünftige Gesamtlösung zu identifizieren. Der Umfang des Schadens hat maßgeblichen Einfluss auf die Strafzumessung. Zudem hängen an einem im Strafurteil festgestellten Mindestschaden insolvenz- und haftungsrechtliche Risiken, die bei der Beratung ebenfalls zu berücksichtigen und im Rahmen der Möglichkeiten zu minimieren sind.

Derartige Berechnungsfehler wie in der vorliegenden Entscheidung führen nicht zwingend zu einer Aufhebung des Strafurteils in der Revisionsinstanz. Dies gilt vor allem, wenn sie sich nicht erheblich auswirken oder nicht zu einer fehlenden Nachvollziehbarkeit der Berechnungen führen. Die Erfolgsquote strafrechtlicher Revisionen ist nicht ohne Grund sehr gering. Sie liegt im niedrigen einstelligen Bereich zwischen 3 und 5 %.

Es wird in Revisionsentscheidungen gar nicht so selten eine fehlerhafte Schadensberechnung gerügt, die sich aber aus Sicht des Bundesgerichtshofs nicht auf den bestimmenden Schuldumfang und damit das strafrechtliche Ergebnis auswirkt. Es bleibt in Anwendung des § 337

Abs. 1 StPO trotz der Fehlerhaftigkeit der Berechnung bei der ursprünglichen Verurteilung. Im schlimmsten Fall also trotz unrichtiger Berechnung bei einer nicht zur Bewährung ausgesetzten Freiheitsstrafe.

Für die Verteidigung lohnt es deshalb, Fehler oder Unsicherheiten in den Schätzungsberechnungen frühzeitig im Verfahren aufzudecken. Diese können strategisch eingesetzt werden, um ein optimales Ergebnis für den Mandanten im Rahmen eines Deals zu verhandeln. Berechnungen werden bei Abschluss eines Deals nicht mehr im Einzelnen überprüft, wenn das verhandelte Ergebnis angemessen und für den Mandanten vernünftig ist. Dies erspart den behördlichen Beteiligten teilweise erheblichen Aufwand und dem Mandanten Zeit, Geld und Nerven. Das kann sich im Ergebnis für beide Seiten lohnen.

Unsicherheiten in den steuerlichen oder beitragsrechtlichen Berechnungen können durch großzügige Sicherheitsabschläge bei den strafrechtlichen Schadensberechnungen aufgelöst werden. Der durch einen Deal strafrechtlich „definierte" Schaden weicht nicht selten erheblich vom beitrags- oder steuerrechtlichen Schaden ab (bis zu 50 % Abschlag sind erfahrungsgemäß verhandelbar). Dies kann zu einem für den Mandanten erheblich günstigeren Ergebnis als ein streitiges Verfahren führen.

An die Einziehungsanordnung werden in der Revision allerdings höhere Anforderungen gestellt. Die Einziehung im Strafurteil soll vereinfacht ausgedrückt sicherstellen, dass dem Verurteilten möglichst keine aus der begangenen Straftat erlangten Vermögenswerte bleiben sollen. Sind nachgeforderte Steuern oder Beiträge, die dem Strafurteil zugrunde liegen, nicht im Rahmen einer Schadenswiedergutmachung gezahlt, kann über die Einziehungsentscheidung ein weiterer Titel des Staates über diese Steuern und Beiträge geschaffen werden. Gezahlt werden muss dennoch nur einmal auf die originäre Schuld. Aber die Anrechnung und Organisation der Abwicklung sowie die unterschiedlichen Vollstreckungsverfahren verursachen regelmäßig zusätzlichen Aufwand.

Anders als bei der individuellen Strafzumessung, für deren revisionsrechtliche Überprüfung es ausreicht, dass sich aus dem Urteil ein den Angeklagten nicht beschwerender Mindestschuldumfang ergibt, muss der Einziehungsbetrag stets exakt nachvollziehbar und rechtsfehlerfrei bestimmt sein. Jeder Berechnungsfehler wirkt sich unmittelbar mindernd auf die Einziehungssumme aus, sodass die Einziehungsentscheidung bei einem solchen Fehler aufzuheben ist. Dies bietet ebenfalls Verhandlungspotentiale, auch wenn die Einziehungsentscheidung formal nicht Gegenstand einer strafprozessualen Verständigung sein kann.

2 Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 07.06.2023 – 12 Qs 24/23: Ein Durchsuchungsbeschluss ist rechtswidrig, wenn er keine Angaben dazu enthält, durch welches Handeln oder pflichtwidrige Unterlassen der Beschuldigte eine Steuerhinterziehung begangen haben soll.

Sachverhalt:

Die Steuerfahndung führte gegen den Beschuldigten ein Ermittlungsverfahren. Der Ermittlungsrichter des Amtsgerichtes erließ gegen ihn im Januar 2023 einen auf § 102 StPO gestützten Durchsuchungsbeschluss. In seinem Wohnhaus sollte nach diversen Unterlagen gesucht werden. Zur Begründung hieß es im Beschluss:

„Der Beschuldigte wird beim Finanzamt unter der Steuernummer [...] geführt. Nach Erkenntnissen der Steuerfahndung erzielt der Beschuldigte ausschließlich Einkünfte aus der Beteiligung an der [...]-oHG und geringe Einkünfte aus Kapitalvermögen. In seinem Eigentum befinden sich zwei Grundstücke. Seine in den Steuerbescheiden zu Grund gelegte Einkommenslage in den Jahren 2015 bis 2019 entspricht weder seinem Lebensstandard noch den Geldströmen aus seinen Bankkonten. Der Beschuldigte ist daher verdächtig folgende Steuerstraftaten begangen zu haben. Hinterziehung der Einkommensteuer 2015 bis 2019, der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer 2015 bis 2019."

Die Durchsuchung wurde am 09.02.2023 vollzogen. Die Durchsicht der aufgefundenen Unterlagen dauerte an. Die gegen den Beschluss eingelegte Beschwerde war erfolgreich.

Entscheidungsgründe:

Das Landgericht stellte unter Aufhebung des Durchsuchungsbeschlusses fest, dass er nicht die Mindestanforderungen erfüllte, die an einen derartigen Beschluss zu stellen sind. Der Beschluss dient dazu, die Durchführung der Maßnahme messbar und kontrollierbar zu gestalten. Dazu muss der Beschluss den Tatvorwurf und die gesuchten Beweismittel so beschreiben, dass der äußere Rahmen abgesteckt wird, innerhalb dessen die Zwangsmaßnahme durchzuführen ist. Der Richter muss die aufzuklärende Straftat, wenn auch kurz, doch so genau umschreiben, wie dies nach den Umständen des Einzelfalls möglich ist. Der Beschuldigte wird auf diese Weise in den Stand versetzt, die Durchsuchung zu kontrollieren und etwaigen Ausuferungen von vornherein entgegenzutreten.

In dem Beschluss muss zum Ausdruck kommen, dass der Ermittlungsrichter die Eingriffsvoraussetzungen selbstständig und eigenverantwortlich geprüft hat. Dazu ist zu verlangen, dass ein dem Beschuldigten angelastetes Verhalten geschildert wird, das den Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllt. Die wesentlichen Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes, die die Strafbarkeit des zu subsumierenden Verhaltens kennzeichnen, müssen benannt werden.

Die Steuerhinterziehung ist ein Erklärungsdelikt. Strafbar macht sich, wer die Besteuerungsgrundlagen falsch (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder pflichtwidrig nicht (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) erklärt. Enthält der Beschluss keine Begründung oder kein klärendes Normzitat dazu, welche Begehungsvariante vorliegen könnte, ist er zwingend aufzuheben. Angesichts eines solchen Mangels lässt sich die Überzeugung, der Ermittlungsrichter habe die Eingriffsvoraussetzungen selbstständig und eigenverantwortlich geprüft, nicht intersubjektiv vermittelbar begründen.

Praxishinweis:

Beschwerden gegen Durchsuchungsbeschlüsse sind grundsätzlich nur in relativ krassen Ausnahmekonstellationen erfolgreich. Bei der Prüfung der Erfolgsaussichten einer Beschwerdeeinlegung ist auch zu berücksichtigen, dass

rechtswidrige Durchsuchungsbeschlüsse nicht automatisch zu einem umfassenden steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Beweisverwertungsverbot führen. Hierfür ist vielmehr noch eine Abwägung der verletzten Individualinteressen mit dem Strafverfolgungsinteresse des Staates erforderlich. Die Anforderungen an ein Verwertungsverbot sind relativ hoch.

Eine Beschwerde um der Beschwerde willen ist nicht sinnvoll. Sie blockiert oftmals organisatorisch das Verfahren auf Seiten der Ermittler, sorgt für zeitliche Verzögerungen auch der Verteidigungsarbeit und belastet tendenziell das Klima. Beschwerden sind deshalb vor allem ein taktisches Mittel im Rahmen einer Gesamtstrategie, um eine vernünftige Paketlösung für den Mandanten zu fördern.

Wie die vorliegende Entscheidung nochmals anschaulich macht, ist die Durchsuchung erst beendet, wenn die Durchsicht der mitgenommenen Unterlagen nach § 110 StPO abgeschlossen ist. Für Daten gilt diese Vorschrift ebenfalls. Die Durchsicht dient dazu, das mitgenommene Material auf Beweiserheblichkeit durchzuschauen. Anschließend wird das, was nicht beweiserheblich ist, wieder herausgegeben. Die zurückbehaltenen Beweismittel erhält der Beschuldigte hingegen erst mit endgültigem Abschluss des Strafverfahrens zurück. Vorher hat er nur ein Besichtigungsrecht und ein Recht, sich unter Aufsicht Kopien zu fertigen.

Bis zur Beendigung der Durchsicht wird ein rechtswidriger Durchsuchungsbeschluss auf eine erfolgreiche Beschwerde hin vollständig aufgehoben. Erst nach Abschluss der Durchsicht wird nur noch die Rechtswidrigkeit der Durchsuchung (mit der je nach Abwägungsergebnis möglichen Folge eines Beweisverwertungsverbotes) festgestellt. Da im vorliegenden Fall die Durchsicht noch lief, führte die Beschwerde zur vollständigen Aufhebung des Durchsuchungsbeschlusses. Damit waren auch die bei Vollzug des Beschlusses vorläufig sichergestellten Asservate vollständig und unabhängig von ihrer Beweiserheblichkeit an den Beschuldigten herauszugeben. Für weitere Auswertungen standen sie damit im Verfahren nicht zur Verfügung. Sie könnten allenfalls über eine erneute Durchsuchung nochmals sichergestellt werden.

Die Durchsicht der mitgenommen Unterlagen und Daten zieht sich nicht selten über Monate hin. In welchem Umfang die inhaltliche Durchsicht des Materials notwendig, wie sie im Rahmen von § 110 StPO im Einzelnen zu gestalten und wann sie zu beenden ist, entscheidet die Staatsanwaltschaft, die hierbei einen relativ weiten Ermessensspielraum hat. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt, dass die Durchsicht zügig durchgeführt wird, um abhängig von der Menge des vorläufig sichergestellten Materials und der Schwierigkeit seiner Auswertung in angemessener Zeit zu dem Ergebnis zu gelangen, was als potentiell beweiserheblich dem Gericht zur Beschlagnahme angetragen und was an den Beschuldigten herausgegeben werden soll. Die zeitlichen Grenzen der Durchsicht werden von den Gerichten aber tendenziell großzügig ausgelegt.

Für die Prüfung der Entscheidungsgrenzen der Staatsanwaltschaft sowie der sonstigen Art und Weise der Vollziehung des Beschlusses steht dem Beschuldigten ein Antrag auf gerichtliche Entscheidung (nach § 98 Abs. 2 S. 2 StPO analog) zur Verfügung. Da hierüber erfahrungsgemäß nicht schnell entschieden wird und der Spielraum der Staatsanwaltschaft relativ weit ist, werden auch diese Anträge nur in Ausnahmekonstellationen und im Rahmen einer Gesamtstrategie gestellt. Eine Beschleunigung tritt hierdurch faktisch kaum ein. Insoweit ist es meistens zielführender, durch eine vernünftige Kommunikation mit den Ermittlern Priorisierungen in der Durchsicht zu erreichen und so auf eine zügige Herausgabe wichtiger Unterlagen, fehlender Daten oder dringend benötigter Geräte (wie z.B. Handys) hinzuwirken.

3 Finanzgericht Münster, Beschluss vom 24.01.2023 – 7 V 2136/22:

1. Die durch den Beginn einer Steuerfahndungsprüfung nach § 171 Abs. 5 AO ausgelöste Ablaufhemmung gilt auch für Haftungsbescheide nach § 71 AO.
2. Die Haftung nach § 71 AO bezieht sich weder auf Säumniszuschläge noch auf Nachzahlungszinsen.

Sachverhalt:

Die Steuerfahndung teilte dem Antragsteller am 18.06.2019 mit, dass gegen ihn ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wurde. Ein zunächst als Angestellter für die T-GmbH tätiger Bekannter J hatte im Jahr 2005 für eine „steuerlich lukrativere Vergütungsstruktur“ auf den alternativen Abschluss eines Beratungsvertrages der T-GmbH mit Auslandsgesellschaften gedrungen. Bei diesen Gesellschaften handelte es sich um wirtschaftlich inaktive Briefkastenfirmen. Tatsächlich hatte J die Beraterverträge erfüllt. Geschäftsführer der Gesellschaften war der Antragsteller.

Die Vergütung erfolgte über Auslandskonten der Gesellschaften. Der Antragsteller leitete diese Zahlungen zu 90 % an J und den Rest an sich weiter. In den Lohnbescheinigungen für J wurden die Zahlungen nur teilweise ausgewiesen. Die weitere Vergütung wurde von J nicht erklärt. Hierzu soll der Antragsteller vorsätzlich Hilfe geleistet haben, indem er Konten zur Verfügung stellte, Zahlungen leistete, Unterlagen für die Auslandsgesellschaften erstellte und selbst einen Teil der Vergütungen erhielt.

Im August 2021 starb J. Mit Bescheid vom 03.06.2022 nahm das Finanzamt den Antragsteller gemäß § 71 AO für ESt, SolZ, KiSt, Nachzahlungszinsen sowie Säumniszuschläge für die Jahre 2008 bis 2017 in Haftung. Der gerichtliche Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hatte teilweise Erfolg.

Entscheidungsgründe:

Die Finanzrichter stellten fest, dass auch für die weit zurückliegenden Veranlagungszeiträume die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sei. Begründet wurde dies mit einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 S. 2 AO. Diese wurde dadurch ausgelöst, dass dem Antragsteller die Einleitung des Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben wurde. Das Finanzgericht Münster hält insoweit entgegen der Auffassung des Finanzgerichtes Hamburg (Urteil vom 30.05.2011, 2 K 154/10) die Regelung des § 171 Abs. 5 AO gem. § 191 Abs. 3 S. 1 AO auch für Haftungsbescheide als entsprechend anwendbar.

Richten sich die Ermittlungen der Steuerfahndung gegen den Haftungsschuldner,

besteht aus Sicht der Finanzrichter gegenüber diesem ein Bedürfnis, die gewonnenen Erkenntnisse umzusetzen, soweit die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen hat. Eine Anwendung des § 171 Abs. 5 S. 2 AO sei nicht wegen § 191 Abs. 3 S. 4 AO ausgeschlossen. Diese Vorschrift sei nicht abschließend. Der BFH wende ebenfalls § 171 Abs. 4 AO auf Haftungsbescheide an.

Für die Anwendbarkeit der Ablaufhemmung sprächen zudem teleologische Erwägungen. § 171 Abs. 5 S. 1 AO erlaube es der Finanzbehörde, sämtliche durch eine Fahndungsprüfung gewonnenen Erkenntnisse umzusetzen, wenn und soweit die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen habe. Ein entsprechendes Bedürfnis bestehe auch gegenüber einem Haftungsschuldner, solange sich die Ermittlungen ebenfalls gegen ihn richteten. Insbesondere in Fällen des § 71 AO sei ein Schutzbedürfnis des Haftungsschuldners nicht erkennbar. Soweit das Finanzgericht Hamburg hiergegen angeführt habe, dass der Erlass von Haftungsbescheiden dann zeitlich unbegrenzt möglich sei, so treffe dies zu. Diese Rechtsfolge ergebe sich aber aus der insoweit eindeutigen Regelung in § 171 Abs. 5 AO und gelte gleichermaßen für Steuerbescheide.

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit ergaben sich aus Sicht des Finanzgerichtes aber hinsichtlich des Umfangs der Haftung. § 71 AO sehe zum einen eine Haftung für Säumniszuschläge nicht vor. Dies gelte zum anderen auch für Nachzahlungszinsen. Nach der Neufassung des § 71 AO beziehe sich die Haftung auf Zinsen nach § 233a AO, soweit diese nach § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen angerechnet werden. Diese Neuregelung ist anzuwenden, wenn der haftungsbegründende Tatbestand nach dem 31.12.2016 verwirklicht wurde (Art. 97 § 11 Abs. 3 EGAO).

Die Inanspruchnahme des Haftungsschuldners setze nicht voraus, dass die Steuerschuld gegen den Erstschuldner bereits festgesetzt wurde. Dementsprechend könne ein Haftungsbescheid über Hinterziehungszinsen ohne vorherige Festsetzung der Zinsschuld ergehen. Die Regelungen zur Festsetzungsfrist in § 191 Abs. 3 bis 5 AO gelten – über ihren Wortlaut hinaus – ebenfalls für die Haftung für Zinsen.

Nach Auffassung des Senats bezieht sich die Haftung nach § 71 AO aber grundsätzlich nicht auf Nachzahlungszinsen. Soweit der BFH (Urteil vom 26.09.2012 VII R 3/11) – ohne weitere Begründung – etwas anderes vertreten habe, könne dem angesichts des eindeutigen Wortlauts des § 71 AO nicht gefolgt werden. Vielmehr hafte ein Steuerhinterzieher nur für solche Nachzahlungszinsen, die nach § 235 Abs. 4 AO auf die Hinterziehungszinsen anzurechnen seien. Für darüber hinausgehende Zinsen werde nicht gehaftet.

Eine vollständige Anrechnung der Nachzahlungszinsen sei im Regelfall wegen der unterschiedlichen Zinsläufe ausgeschlossen. Bei Hinterziehungszinsen beginnt der Zinslauf grundsätzlich mit dem Eintritt der Verkürzung. Er endet mit der Zahlung der hinterzogenen Steuern (§ 235 Abs. 2 und 3 AO). Bei Nachzahlungszinsen beginnt der Zinslauf 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist. Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird (§ 233a Abs. 2 AO).

Praxishinweis:
Die Entscheidung enthält praxisrelevante Ausführungen zum Umfang der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners nach § 71 AO sowie zur Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist in Haftungsfällen.

Der Berater sollte die Zusammensetzung der Haftungssumme stets sorgfältig überprüfen. Insbesondere aufgrund des unterschiedlichen Umfangs der Inanspruchnahme der jeweiligen potenziellen Haftungsschuldner liegt hier manchmal eine entscheidende Fehlerquelle, wie die aktuelle Entscheidung des Finanzgerichtes Münster belegt. Es können sich bei Hinweisen auf fehlerhafte Berechnungen im Einspruchsverfahren vereinfachende Verständigungsmöglichkeiten ergeben, die das Verfahren für alle prozessökonomisch abkürzen.

Die Anwendung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 S. 2 AO auf Haftungsbescheide – wie vom Finanzgericht Münster vertreten – erweitert die Möglichkeit der Inanspruchnahme in zeitlicher Hinsicht deutlich. Die Inhaftungnahme nach § 71 AO ist zeitlich unbegrenzt möglich, wenn die Prüfung vor Ablauf der Festsetzungsfrist begonnen hat.

Der Ablauf der Festsetzungsfrist kann in diesen Fällen etwas komplizierter zu prüfen sein. Es muss geprüft werden, gegen wen sich die Ermittlungen der Steuerfahndung richteten und wann einem potentiellen Haftungsschuldner die Einleitung des Verfahrens mitgeteilt wurde. Entsprechende Daten sind ggf. erst durch eine Akteneinsicht zu ermitteln, wenn sie dem Mandanten oder dem Berater nicht mehr vorliegen. Da bei einer Festsetzungsverjährung der Haftungsbescheid in Bezug auf die verjährten Veranlagungszeiträume aufzuheben ist, lohnt sich der Aufwand aber im Regelfall.

Da die vorliegende Entscheidung nur im summarischen Verfahren wegen eines Antrages auf Aussetzung der Vollziehung getroffen wurde, könnte in einem geeigneten Fall Revision zur Rechtsfrage der Anwendbarkeit des § 171 Abs. 5 S. 2 AO eingelegt werden. Insbesondere die zeitlich unbegrenzte Haftungsmöglichkeit in Fahndungskonstellationen könnte als Argument gegen eine Anwendbarkeit genutzt werden.

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass das Finanzgericht Münster in der vorliegenden Entscheidung die Anwendbarkeit der Ablaufhemmung nur im Rahmen des § 71 AO entwickelt und sich dabei auf eine fehlende Schutzbedürftigkeit des Steuerhinterziehers bezogen hat. § 191 Abs. 3 S. 1 AO erklärt die entsprechende Anwendung der Vorschriften zur Festsetzungsfrist aber für sämtliche Haftungstatbestände, sodass eine Erweiterung des Anwendungsbereiches nicht ausgeschlossen erscheint. In geeigneten Fällen kann ein Rechtsbehelf eingelegt und diese weitergehende Frage eines erweiterten Anwendungsbereiches ebenfalls geklärt werden.

Autorin:
Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht/Partnerin in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 07.09.2022 – 1 StR 229/22: Nur ausnahmsweise sind in einem Strafurteil wegen Steuerhinterziehung konkrete Darstellungen zu den Berechnungsgrundlagen der hinterzogenen Steuern entbehrlich, wenn der Angeklagte aufgrund seiner Sachkunde zur Berechnung der hinterzogenen Steuern in der Lage ist und er ein vollumfängliches Geständnis auch zur Höhe der hinterzogenen Steuern abgelegt hat.

Sachverhalt:
Der Angeklagte betrieb als Einzelunternehmer ein Taxigewerbe sowie eine EDV-Beratung für Taxiunternehmen. Darüber hinaus war er als Gesellschafter-Geschäftsführer an zwei GmbHs beteiligt, die ebenfalls Taxiunternehmen betrieben.

In den Jahren 2010 bis 2017 erfasste er in erheblichem Umfang Einkünfte der Taxiunternehmen nicht in der Buchführung. Die abgegebenen ESt-, KSt-, GewSt- und USt-Erklärungen waren in diesen Jahren unvollständig.

Das Landgericht war im Steuerstrafverfahren aufgrund der Einlassung des Angeklagten und der Zeugenaussage einer Finanzbeamtin davon überzeugt, dass die Steuern zu niedrig festgesetzt wurden und der Angeklagte Steuern hinterzogen habe. Der Angeklagte habe ein vollumfängliches Geständnis abgelegt, welches dem Strafurteil zugrunde gelegt werden könne.

Die Strafrichter verurteilten den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren, die nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt werden konnte. Für die Feststellungen der Hinterziehungshöhe übernahm das Landgericht die Schätzungen der Finanzbehörde, ohne die Berechnungsgrundlagen im schriftlichen Urteil nachvollziehbar darzustellen. Ausführungen zu den Betriebseinnahmen und -ausgaben im Einzelnen fehlten. Das Gericht stellte vielmehr nur die sich im Ergebnis ergebenden Einkünfte dar.

Der Angeklagte legte gegen das Urteil erfolgreich Revision ein. Eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichtes muss den Fall erneut verhandeln.

Entscheidungsgründe:
Die Richter des Bundesgerichtshofes entschieden, dass es an tragfähigen Feststellungen des Landgerichtes zu den abgeurteilten Steuerstraftaten als Grundlage für den Schuld- und Rechtsfolgenausspruch fehlte. Nach § 267 Abs. 1 S. 1 StPO müssen die Strafurteilsgründe die für erwiesen erachteten Tatsachen zum Tatgeschehen mitteilen.

Bei einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung muss das Strafgericht regelmäßig nicht nur die Summe der jeweils im Veranlagungszeitraum verkürzten Steuern, sondern für jede Steuerart und jeden Steuerabschnitt gesondert die Berechnungsschritte der verkürzten Steuern im Einzelnen darstellen. Dabei ist die Übernahme einer steuerlichen Schätzung in das Strafverfahren zulässig, wenn der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand sicher erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist.

Bei der Wahl der Schätzungsmethode hat das Strafgericht ebenfalls einen Beurteilungsspielraum. Es muss jedoch nachvollziehbar darlegen, warum es sich der gewählten Schätzungsmethode bedient hat und weshalb diese im konkreten Fall für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen geeignet ist. Das Strafgericht hat bei der Wahl und der Anwen-

dung der Schätzungsmethode die vom Besteuerungsverfahren abweichenden strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze (insbesondere den Zweifelsgrundsatz) zu berücksichtigen.

Die Schätzungsgrundlagen sind in den Urteilsgründen nachvollziehbar darzustellen. Hierzu genügt es nicht, wenn bei einer Schätzung von Umsätzen eines Taxiunternehmens im Urteil über ermittelte Fahrleistungen und damit die Ergebnisse von Berechnungen berichtet wird, aber unklar bleibt, wie im Einzelnen auf die konkreten Besteuerungsgrundlagen geschlossen und das Schätzergebnis hergeleitet wurde.

Eine Darstellung der konkreten Berechnungen kann nur ausnahmsweise entbehrlich sein, wenn ein sachkundiger Angeklagter, der zur Berechnung der hinterzogenen Steuern ohne Zweifel in der Lage ist, ein vollumfängliches Geständnis in Kenntnis der Herleitung des Ergebnisses ablegt. An einem derartigen Geständnis fehlt es aber, wenn der Angeklagte zwar die Höhe der Betriebseinnahmen und Ausgangsumsätze eines Taxiunternehmens bestätigt, er aber hinsichtlich der Betriebsausgaben abweichend von der Schätzung des Finanzamtes konkret geltend macht, dass vorhandene Bareinnahmen an die Fahrer weitergeben worden seien und er diese nicht überwiegend für den privaten Lebenskonsum verwendet habe. Es liegt dann hinsichtlich der Höhe der hinterzogenen Steuern nur ein Teilgeständnis vor. Im Strafurteil ist deshalb mindestens darzustellen, wie sich dieses Teilgeständnis auf die Berechnungsgrundlagen auswirkt und wie die Höhe der hinterzogenen Steuern nach Würdigung des Teilgeständnisses konkret berechnet wurde.

Praxishinweis:
Ein die Darstellung im Strafurteil erleichterndes, vollumfängliches Geständnis legt ein Angeklagter in einem Steuer- oder Wirtschaftsstrafverfahren oftmals erst nach Abschluss einer förmlichen Verständigung gemäß § 257c StPO („Geständnis gegen geringere Strafe“) ab. Das Strafgericht sagt dem Angeklagten in diesem Fall der verfahrensbeenden Absprache – mit Zustimmung der Staatsanwaltschaft – verbindlich einen konkreten Strafrahmen bei einem Geständnis zu. Durch die Nennung der Strafobergrenze erlangt der Angeklagte bereits zeitlich vor seinem Geständnis größtmögliche Sicherheit hinsichtlich seines strafrechtlichen Verurteilungsrisikos. Für den schuldigen Angeklagten ist die Verständigung damit eine gute Risikominimierungsstrategie, insbesondere wenn eine Freiheitsstrafe auch oberhalb von zwei Jahren als Ergebnis in Betracht kommt und durch die Absprache eine Bewährungsstrafe bis maximal zwei Jahren als Obergrenze gesichert werden kann.

Für das Gericht liegt der prozessökonomische Vorteil einer derartigen Absprache vor allem darin, dass durch das Geständnis des Angeklagten eine deutliche Abkürzung des Verfahrens erreicht werden kann. Um den Abschluss einer Verständigung zu fördern, kann es sich aus Verteidigersicht deshalb anbieten, zunächst Verteidigungsstrategien anzudeuten, die den Fall verkomplizieren, um anschließend das Gespräch über vernünftige Lösungsansätze aufzunehmen. Eine Abkürzung des Verfahrens ist im Ergebnis oftmals auch für den Angeklagten vorteilhaft, da er sich Kosten, Zeit, Unsicherheit und öffentliche Aufmerksamkeit erspart. Ob ein „Angebot“ dann aber schließlich akzeptiert werden soll, kann nur unter Berücksichtigung sämtlicher Vor- und Nachteile im Einzelfall entschieden werden.

Die Vorteile einer abkürzenden Verständigung und die strategischen Alternativen sollten Steuerstrafverteidiger, steuerlicher Berater und Angeklagter dabei sehr sorgfältig – nicht zuletzt auch im Hinblick auf mögliche Auswirkungen

auf ein noch laufendes Besteuerungsverfahren oder sonstige Nebenfolgen einer Verurteilung – abwägen. Nichts ist schlimmer als ein vorschnell akzeptierter, strafrechtlicher Deal, der anschließend beispielsweise zu einem existenzbedrohenden Haftungsverfahren für Steuerschulden (insbesondere wegen der Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO) oder zur Versagung der Restschuldbefreiung nach Privatinsolvenz (vgl. § 302 Nr. 1 InsO) führt, obwohl diese gravierenden Konsequenzen mit einer anderen Strategie möglicherweise vermeidbar gewesen wären. Die Auswirkungen eines potentiellen Geständnisses und einer Absprache auf ein offenes Rechtsbehelfs- oder Finanzgerichtsverfahren zum identischen Sachverhalt sind ebenfalls vor Abschluss der Verständigung umfassend zu prüfen. Erst wenn alle außerstrafrechtlichen und strafrechtlichen Risiken für den Angeklagten transparent sind, kann er seine Entscheidung für oder gegen einen „Deal" auf der Grundlage einer ausreichenden Informationsbasis treffen.

Von einer Verständigung kann das Gericht nach verbindlichem Abschluss nur noch abweichen, wenn rechtlich oder tatsächlich bedeutsame Umstände übersehen worden sind oder sich neu ergeben haben und das Gericht deswegen zu der Überzeugung gelangt, dass der in Aussicht gestellte Strafrahmen nicht mehr tat- oder schuldangemessen ist. Tritt dieser Sonderfall im weiteren Verlauf ein, muss das Gericht vor Verurteilung ausdrücklich darauf hinweisen und darf das bereits abgelegte Geständnis dann nicht mehr verwerten. Hierdurch wird der Angeklagte vor Überraschungsentscheidungen geschützt und kann seine Verteidigungsstrategie in einem derartigen Fall entsprechend anpassen.

Ist die Entscheidung für einen Deal getroffen, wird die Verteidigung im Rahmen der Möglichkeiten aber immer alles dafür tun, dass die Verständigung auch reibungslos abgewickelt wird. Geplatzte Deals sind deshalb in der Praxis eher selten. Solche Entwicklungen sollten unbedingt durch eine umsetzungsorientierte Strategie vermieden werden. Ein einmal abgelegtes Geständnis und die ausdrücklich erklärte Bereitschaft zum Abschluss einer Verständigung führen stets zu einer inhaltlichen Vorverurteilung durch das Gericht, auch wenn der Inhalt des Geständnisses nach einer gescheiterten Verständigung nicht mehr verwertet werden darf. Es wird schwer, sich von diesem verfestigten Eindruck des Gerichtes zu lösen, auch wenn das Strafgericht dies formal muss.

Schriftlich vorformulierte Einlassungen mit dem Geständnis des Angeklagten helfen oftmals bei der Umsetzung, um passgenau die erwarteten Inhalte zu präsentieren und es dem Gericht so einfach wie möglich zu machen. Ist die vorgelesene Erklärung inhaltlich umfassend für sämtliche Tatbestandsmerkmale des Straftatbestandes und mit ausreichenden Anknüpfungspunkten für die konkrete Strafzumessung formuliert, kommt es erfahrungsgemäß nur zu wenigen oder sogar keinen Nachfragen. Auch die erforderliche Beweisaufnahme, um das verlesene Geständnis kurz auf seine Glaubhaftigkeit zu überprüfen, fällt dann regelmäßig knapp aus. Dieses Vorgehen minimiert die Risiken eines geplatzten Deals im Interesse des Angeklagten.

Wie der vorliegende Beschluss belegt, kann aber auch das Gericht im Anschluss an das Geständnis bei der Umsetzung der Verständigung wesentliche Fehler machen, die mit der Revision (sodann im Interesse des Angeklagten) angegriffen werden können. Ein Rechtsmittelverzicht ist nämlich nach einem Deal stets gesetzlich ausgeschlossen (§ 302 Abs. 1 S. 2 StPO). Das Gericht muss bei der Umsetzung insbesondere darauf achten, dass das Geständnis des Angeklagten einen ausreichenden Erklärungswert enthält. Die Rechtsprechung verlangt für die Verurteilung nach einer Absprache mehr als ein rein formales Minimal-Geständnis des Angeklagten. Ein inhaltsleeres Formalgeständnis kann keine taugliche Grundlage der richterlichen Überzeugungsbildung darstellen. Dies gilt insbesondere, wenn auch die ergänzende Beantwortung von Fragen zum Sachverhalt verweigert oder gar nur die vollständig inhaltsleere Erklärung abgegeben wird, der Angeklagte wolle der Anklage nicht entgegentreten. Auch das verständigungsbasierte Geständnis wird deshalb im Regelfall noch kurz auf seinen zutreffenden Inhalt überprüft. Die Verteidigung muss diesen potentiellen Verlauf bei Prüfung des Geständnisses berücksichtigen und die Ergebnisse einer derartigen Beweisaufnahme gemeinsam mit dem Angeklagten antizipieren.

Die Ausnahmekonstellation des sachkundigen Angeklagten, auf die der Bundesgerichtshof in der vorliegenden Entscheidung hinweist, ist allenfalls denkbar, wenn der Angeklagte beispielsweise aufgrund einer Berufsausbildung oder eines Studiums über besondere steuerliche Kenntnisse verfügt, die ausnahmsweise die Annahme rechtfertigen, er habe die Berechnungsgrundlagen im Einzelnen nachvollzogen und könne deshalb auf dieser Basis fachkundig das Ergebnis bestätigen. Praktisch bedeutsam kann dieser Fall vor allem bei einem Berufsträger, einem Wirtschaftsprüfer oder ausnahmsweise bei einem steuerlich versierten Anwalt sein. Dies zeigt, dass das Strafgericht die Berechnungen der Steuern im Regelfall auch trotz Verständigung verstehen muss, damit es diese auch nachvollziehbar darstellen kann.

Nicht zuletzt bestätigt der Bundesgerichtshof in der vorliegenden Entscheidung erneut, dass steuerliche Schätzungen auch im Steuerstrafverfahren unter Berücksichtigung des Zweifelsgrundsatzes übernommen werden dürfen, wenn der zugrunde liegende Sachverhalt nicht ausermittelt werden kann. In einem solchen Fall darf die strafrechtliche Schätzung aber nicht an der oberen Grenze des für den Einzelfall geltenden, steuerlichen Schätzungsrahmens ausgerichtet werden. Vielmehr muss das Gericht die Schätzung soweit reduzieren, bis es die volle Gewissheit vom Vorliegen der geschätzten Tatsachen für sich erreicht hat. Oftmals wird in diesen Fällen deshalb zur Berechnung des strafrechtlichen Schadens mit pauschalen Sicherheitsabschlägen gearbeitet, die durchaus – je nach Einzelfall – eine Reduzierung von bis zu 50 Prozent gegenüber dem steuerlichen Schätzergebnis bedeuten können. In derartigen Schätzfällen sollte der Verteidiger deshalb auf einen möglichst hohen Sicherheitsabschlag hinwirken, da die Höhe des Steuerschadens einen erheblichen Faktor für die Strafzumessung darstellt. So kann es beispielsweise auch gelingen, aufgrund von strafrechtlichen Sicherheitsabschlägen den Anwendungsbereich des besonders schweren Falles im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO (großes Ausmaß ab 50.000 € Steuerschaden pro Steuerart und Veranlagungszeitraum) zu vermeiden.

2 Finanzgericht Münster, Beschluss vom 29.06.2022 – 9 V 3002/21: Vertriebsmitarbeiter können als Gehilfen einer Steuerhinterziehung gemäß § 71 AO für Steuerschulden der Kunden des Kassenunternehmens in Haftung genommen werden, wenn es dem Kunden durch den Einsatz der vertriebenen Kassenmanipulationssoftware ermöglicht oder erleichtert wird, dem Finanzamt gegenüber unvollständige Angaben zu machen und dadurch Steuern zu hinterziehen.

Sachverhalt:
Der Antragssteller war bis zu seiner fristlosen Kündigung 2019 als Vertriebsmitarbeiter eines Herstellers von cloudbasierten Kassensystemen tätig. Die Steuerfahndung stellte im Rahmen einer Fahndungsprüfung bei der Z-GmbH – eine Kundin des Kassensystemherstellers aus der Gastronomie – fest, dass ein Teil der Umsätze über ein erstes Cloud-System auf den Namen der Z-GmbH erfasst und versteuert wurde. Daneben existierte ein zweites Kassen-Cloud-System, welches als Vertriebsmitarbeiter-Demo-Cloud aufgebaut und nicht mit dem Namen der Z-GmbH verbunden war. Die im zweiten System erfassten Umsätze wurden nicht versteuert.

Damit es bei der Eingabe der Umsätze nicht zu Verwechslungen kam, erfassten die Mitarbeiter der Z-GmbH die versteuerten Umsätze über ein iPad Pro, die nicht versteuerten über ein IPad Mini. Insgesamt wurden im Prüfungszeitraum von 2015 bis zum 20.03.2019 1,85 Mio. € Umsätze in der Demo-Cloud erfasst, die nicht versteuert wurden.

Am Tag der Durchsuchung hat der Geschäftsführer der Z-GmbH mehrfach mit dem urlaubsabwesenden Antragssteller telefoniert. An diesem Tag hat der Antragssteller versucht, per Fernzugriff die Daten der Demo-Cloud zu löschen. Der Geschäftsführer der Z-GmbH hat den Antragssteller in seiner Aussage belastet. Dieser habe ihm das Manipulationssystem als Idee erläutert und anschließend auch eingerichtet. Dafür habe der Geschäftsführer monatliche Geldbeträge an den Antragssteller zahlen müssen.

Die anschließend festgesetzten Mehrsteuern tilgte die Z-GmbH überwiegend nicht. Die Steuerrückstände betrugen am 20.05.2020 immer noch mehr als 500 T €. Das Finanzamt erließ daraufhin einen auf § 71 AO gestützten Haftungsbescheid gegen den Antragssteller für anteilige Steuerschulden der Z-GmbH in Höhe von rund 100 T €. Neben dem Antragssteller wurden Mitarbeiter der Z-GmbH ebenfalls als Haftungsschuldner in Anspruch genommen.

Der Einspruch des Antragsstellers gegen den Haftungsbescheid blieb erfolglos. Die eingelegte Klage ist unter dem Aktenzeichen 9 K 2601/21 anhängig. Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung hatte nur für einen geringen Teil (ca. 5 % der Haftungssumme) Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Die Finanzrichter sahen nach summarischer Prüfung für einen weit überwiegenden Teil der Haftungsinanspruchnahme die Voraussetzungen gemäß § 71 AO erfüllt, so dass keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides bestanden. Der Antragssteller hafte für die verkürzten Steuern und Zinsen der Z-GmbH, da er an der Steuerhinterziehung des Geschäftsführers der Z-GmbH als Gehilfe teilgenommen habe. Eine strafrechtliche Verurteilung des Antragsstellers sei hierfür nicht erforderlich.

In einem derartigen Fall ohne Strafurteil haben die Finanzbehörden und die Finanzgerichte bei der Anwendung der steuerlichen Vorschrift des § 71 AO in eigener Zuständigkeit zu prüfen, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen der Beihilfe zur Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO, § 27 StGB vorliegen. Die Prüfung erfolgt zwar nach den Vorschriften der AO und FGO. Verbleiben aber Zweifel darüber, ob Tatsachen vorliegen, die den objektiven und den subjektiven Tatbestand ausfüllen, liegt die objektive Beweislast für den Nachweis der Steuerstraftat beim Finanzamt. Damit gilt über diesen „Umweg" auch im Haftungsverfahren der strafprozessuale Beweisgrundsatz „im Zweifel für den Angeklagten".

Aus Sicht des Finanzgerichtes war es im Hinblick auf die Haupttaten nicht zweifelhaft, dass der Geschäftsführer der Z-GmbH vorsätzlich zu niedrige Umsätze erklärt und hierdurch Steuern verkürzt hatte. Diese Feststellungen beruhten auf den technischen Ermittlungsergebnissen der Steuerfahndung zu den in der Demo-Cloud gespeicherten Daten und der geständigen Einlassung des Geschäftsführers, der sich damit auch selbstbelastet hatte.

Als strafbare Hilfeleistung zur Haupttat im Sinne des § 27 StGB ist grundsätzlich jede Handlung anzusehen, welche objektiv die Herbeiführung des Taterfolgs des Haupttäters fördert, ohne dass sie selbst für den Erfolg ursächlich sein muss. Die Beihilfehandlung des Antragsstellers zu den Steuerhinterziehungstaten des Geschäftsführers der Z-GmbH sah das Finanzgericht darin, dass der Antragssteller neben der offiziellen Cloud auch die Demo-Cloud zur Verfügung gestellt und eingerichtet hatte, damit hierdurch nur Teile der Restauranterlöse versteuert werden. Zudem hatte der Antragssteller den Geschäftsführer der Z-GmbH erst auf diese Manipulationsmöglichkeit gebracht.

Ein Gehilfenvorsatz liegt vor, wenn der Gehilfe die Haupttat in ihren wesentlichen Merkmalen kennt und in dem Bewusstsein handelt, durch sein Verhalten das Vorhaben des Haupttäters zu fördern. Ob der Gehilfe den Erfolg der Haupttat wünscht oder ihn lieber vermeiden würde, ist nicht entscheidend. Für den Vorsatz des Antragsteller spricht insbesondere, dass er selbst die Demo-Cloud eingerichtet hatte, diese für fünf Jahre genutzt wurde und er in dieser Zeit immer wieder auf die Demo-Cloud und die dortigen Daten zugegriffen hat. Auch sein Löschversuch aus dem Urlaub über den Fernzugriff während der Durchsuchungsmaßnahme spricht für seine Kenntnis von der tatsächlichen Nutzung der Demo-Cloud.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung des Finanzgerichtes Münster zeigt deutlich, dass nicht nur die Geschäftsführung von Kassenherstellern im Fokus der Steuerfahndung steht, sondern dass sich beim Einsatz derartiger Manipulationssysteme auch Vertriebsmitarbeiter und andere Mitarbeiter in einem Strafrechts- und Haftungsrisiko befinden können. Bei Einleitung eines Steuerstrafverfahrens oder einer Anhörung wegen einer drohenden Haftungsinanspruchnahme gemäß § 71 AO (§ 69 AO scheidet für den Mitarbeiter außerhalb der Geschäftsführung aus, solange er nicht faktischer Geschäftsführer ist) muss der Berater jeweils genau

prüfen, welche konkrete Rolle ein Beschuldigter oder ein Haftender ausgefüllt hat, welche Tat- oder Beihilfehandlungen ihm deshalb vorgeworfen werden können und welche Kenntnis sich aus Indizien im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit ableiten lassen. Auf dieser Grundlage kann dann eine passgenaue Verteidigungsstrategie entwickelt werden, um ein vernünftiges strafrechtliches Ergebnis im angemessenen Verhältnis zu den Risiken zu erreichen. Wichtig ist dabei, dass der inhaltliche Zusammenhang der Verfahren berücksichtigt und deshalb möglichst ein koordiniertes Gesamtpaket für sämtliche Verfahren des Mandanten gefunden wird.

Die Entscheidung belegt auch nochmals, dass eine Haftung nach § 71 AO keine strafrechtliche Verurteilung voraussetzt. Auch wenn das Strafverfahren gegen eine Geldauflage eingestellt wird und die Unschuldsvermutung damit unangetastet bleibt, kann das Finanzamt einen Haftungsbescheid erlassen. Es trägt dann aber – wie die vorliegende Entscheidung ebenfalls nochmals ausdrücklich bestätigt hat – die volle Beweislast für das Vorliegen der Straftat. Es kann zur Ermittlung des Haftungstatbestandes auch nicht die strafprozessualen Ermittlungsbefugnisse einsetzen. Es verbleibt also bei den steuerlichen Ermittlungsrechten auf Grundlage der AO. Dennoch muss der Steuerstrafverteidiger den Mandanten auf diese Risiken hinweisen, damit der Mandant auch insoweit eine umfassende Risikoabwägung vornehmen und diese in seine Entscheidung einbeziehen kann.

Bei einem Einspruch gegen einen Haftungsbescheid kann der Berater oftmals – auch wenn die sonstigen Tatbestandsvoraussetzungen dem Grunde nach vorliegen – mit den Grundsätzen der anteiligen Tilgung argumentieren und hierdurch die Haftungssumme zumindest noch auf eine deutlich geringere Tilgungsquote begrenzen. Diese Grundsätze sind auch bei Haftungsbescheiden gemäß § 71 AO anwendbar. Da die Haftung nach § 71 AO keine zusätzliche Strafsanktion für steuerunehrliches Verhalten darstellt, sondern lediglich den Hinterziehungsschaden ausgleichen soll, setzt die Inanspruchnahme des Gehilfen einer Steuerhinterziehung die zusätzliche Feststellung voraus, dass dessen Handlung zu dem eingetretenen Erfolg einer Steuerverkürzung beigetragen hat, also zumindest mitursächlich gewesen ist.

Wenn der Steuerschuldner die Steuern zum Fälligkeitszeitpunkt nicht begleichen konnte, sollte dies unbedingt möglichst fundiert vorgetragen oder ggf. auch eine geschätzte Haftungsquote mit dem Finanzamt vereinbart werden. Auch der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung über eine Quote ist rechtlich möglich. Dies führt zu einer deutlichen Abkürzung des Haftungsverfahrens für beide Seiten und zu einer Risikominimierung auf Seiten des Haftenden.

Der Bundesfinanzhof hat allerdings die Grundsätze der anteiligen Tilgung für den Fall des § 71 AO etwas eingeschränkt. Dieser eingeschränkte Anwendungsbereich gilt in den Fällen, in denen der aufgrund pflichtwidriger Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuererklärung Haftende bzw. sein Gehilfe den Steuerschuldner schon zu einem frühen Zeitpunkt bewusst außerstande setzt, die sicher vorhersehbare Steuerschuld zu tilgen. In diesem Fall liegt der maßgebliche Grund für den Steuerausfall nicht mehr in der ursprünglich schon mangelnden Liquidität der Gesellschaft zum Fälligkeitszeitpunkt, sondern in der bewussten Gestaltung des Ausfalls und der langfristigen Sicherung des Steuervorteils durch die Abgabe der unrichtigen Steuererklärung.

Zuletzt ist noch darauf hinzuweisen, dass, bevor wie im vorliegenden Fall ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt wird, immer geprüft werden sollte, ob ein derartiger Antrag wirtschaftlich und verfahrensrechtlich zweckmäßig ist. Liegt ausreichende Liquidität vor, ist angesichts des Zinssatzes in Höhe von 6 % für Aussetzungszinsen eine vorläufige Zahlung der Steuern stets der wirtschaftlich klügere Weg. Denn hinsichtlich der Aussetzungszinsen hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 08.07.2021 (Aktenzeichen 1 BvR 2237/14) keine Verfassungswidrigkeit angenommen, so dass es bei 6 % als Jahreszinssatz bleibt. Mit einer Zahlung ist kein Anerkenntnis der Steuerschuld verbunden.

Vor allem aber muss vor einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung die Wechselwirkung einer negativen Entscheidung zu einem parallel laufenden Steuerstrafverfahren berücksichtigt werden. Ein ablehnender Beschluss des Finanzgerichtes bindet das Strafgericht zwar nicht in seiner Entscheidung. Ein solcher hat aber im Regelfall eine negative Vorprägung für das Strafverfahren zur Folge und erschwert damit unter Umständen die Verteidigung erheblich.

Es ist erfahrungsgemäß dem Strafgericht schwierig zu vermitteln, dass die Prüfung durch das Finanzgericht im abgekürzten Verfahren wegen einer Aussetzung der Vollziehung nur summarisch erfolgt und bei der Entscheidung insbesondere die Aktenlage und präsente Beweismittel wie Urkunden berücksichtigt wurden, so dass eine Entscheidung im finanzgerichtlichen Klageverfahren auch abweichend vom Beschluss ausfallen kann. Dieses Risiko einer strafrechtlichen Vorprägung durch eine vorschnelle finanzgerichtliche Entscheidung sollte deshalb möglichst nur dann eingegangen werden, wenn die strafrechtlichen Risiken auch für den Fall einer negativen Entscheidung gut zu kalkulieren sind oder eine solche Entscheidung des Finanzgerichtes aufgrund der guten Erfolgsaussichten nahezu ausgeschlossen erscheint. Bei Unsicherheiten über den Erfolg eines Antrages kann es sich anbieten, nach Antragstellung Kontakt mit dem Finanzgericht aufzunehmen und ggf. den Antrag zurückzunehmen, falls eine negative Entscheidung droht.

3 Bundesgerichtshof, Urteil vom 08.03.2023 – 1 StR 188/22: Für die Abgrenzung von sog. scheinselbständigen Rechtsanwälten und freien Mitarbeitern einer Rechtsanwaltskanzlei ist das Gesamtbild der Arbeitsleistung maßgebend. Verlieren die Kriterien der Weisungsgebundenheit und Eingliederung wegen der Eigenart der Anwaltstätigkeit im Einzelfall an Trennschärfe und Aussagekraft, ist vornehmlich auf das eigene Unternehmerrisiko und die Art der vereinbarten Vergütung abzustellen.

Sachverhalt:
Der seit 1982 niedergelassene Anwalt beschäftigte über ein von ihm praktiziertes Modell der freien Mitarbeiterschaft in seiner Kanzlei im Zeitraum von 2013 bis 2017 zwölf Rechtsanwälte zum Schein als selbstständige, freie Mitarbeiter, die tatsächlich abhängig bei ihm beschäftigt waren.

Der Angeklagte schloss mit den Rechtsanwälten jeweils vor Beginn ihrer Tätigkeit einen zeitlich unbefristeten Vertrag über die freie Mitarbeit, in dem insbesondere geregelt war, dass der Rechtsanwalt als freier Mitarbeiter für die Kanzlei tätig war, dass er seine Sozialabgaben selbst abführte, er eigenes Personal beschäftigen und werben durfte und er berechtigt war, das vereinbarte Jahresentgelt in monatlichen Teilbeträgen abzurufen. Daneben schloss er Zusatzvereinbarungen ab, die regelten, dass die Beschäftigung eigenen Personals und die Bearbeitung von Mandaten außerhalb der Kanzlei der Zustimmung der Kanzlei bedurften sowie Werbemaßnahmen abzustimmen und zu genehmigen waren. Verhandlungen über die Verträge fanden nicht statt. Die vom Angeklagten vorgefertigten Vertragsentwürfe wurden unverändert unterzeichnet.

Die Anwälte waren während ihrer Beschäftigung nur für den Angeklagten tätig und erbrachten ihre Leistungen – abgesehen von auswärtigen Terminen – zu den Kanzleizeiten in den Kanzleiräumen. Hierfür standen ihnen ohne Kostenbeteiligung ein eigenes Büro, geschultes Personal und die sonstige Infrastruktur der Kanzlei zur Verfügung. Das Jahreshonorar riefen sie regelmäßig unabhängig vom erwirtschafteten Umsatz monatlich ab.

Das Landgericht hat den Angeklagten erstinstanzlich wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr ausgesetzt zur Bewährung verurteilt. Daneben hat es eine Gesamtgeldstrafe von 300 Tagessätzen zu je 200 € verhängt sowie die Einziehung der Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung von 120 T € angeordnet. Im Strafurteil ging das Landgericht von abhängigen Beschäftigungsverhältnissen aller zwölf Anwälte aus. Es rechnete unter Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenzen die ausgezahlte Nettovergütung jeweils auf eine monatliche Bruttovergütung hoch, soweit die beschäftigten Rechtsanwälte nicht Mitglied im Versorgungswerk und im Einzelfall von der Rentenversicherungspflicht befreit waren. Das Urteil wurde auf die Revision von Angeklagtem und Staatsanwaltschaft im Rechtsfolgenausspruch mit den Feststellungen aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

Die Richter des Bundesgerichtshofes stellten fest, dass der Angeklagte Arbeitgeber war und Beiträge zur Sozialversicherung vorenthalten hatte. Die Rechtsanwälte waren als abhängig Beschäftigte einzuordnen.

Da das StGB keinen autonomen Arbeitsgeberbegriff enthält, richte sich die Einordnung nach dem Sozialversicherungsrecht, das weitgehend auf das Arbeitsrecht Bezug nehme. Gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 SGB IV sei Beschäftigung die nichtselbständige Arbeit. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung seien eine Tätigkeit nach Weisungen und eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers. Eine Beschäftigung setze eine persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber voraus.

Bei einer Beschäftigung in einem fremden Betrieb sei dies der Fall, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert sei und dabei einem Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers unterliege. Diese Weisungsgebundenheit könne - namentlich bei Diensten höherer Art - eingeschränkt und zur „funktionsgerecht dienenden Teilhabe am Arbeitsprozess" verfeinert sein. Demgegenüber sei eine selbstständige Tätigkeit vornehmlich durch das eigene Unternehmerrisiko, eine eigene Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die im Wesentlichen frei gestaltete Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet. Entscheidend für die Abgrenzung von unselbständiger Beschäftigung und selbständiger Tätigkeit seien - ausgehend vom Vertragsverhältnis der Beteiligten - die tatsächlichen Gegebenheiten der „gelebten Beziehung", die einer wertenden Gesamtbetrachtung zu unterziehen seien.

Aus dem Berufsbild des Rechtsanwalts ergibt sich aus Sicht der Bundesrichter für diese Abgrenzung nichts wesentlich anderes. Zwar kann die Eigenart der Anwaltstätigkeit es als eine Dienstleistung höherer Art mit einer sachlichen Weisungsfreiheit einerseits und einem weitgehend durch Sachzwänge bestimmten zeitlichen und örtlichen Arbeitsablauf andererseits es mit sich bringen, dass sich das Abgrenzungsmerkmal der äußeren Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Dauer des Arbeitseinsatzes so reduziert, dass es eine sichere Unterscheidung zwischen abhängiger und selbständiger Ausübung nicht mehr erlaubt.

Auch kann die Eingliederung wegen der Eigenart der Berufsausübung eines Rechtsanwalts sowohl bei abhängiger Beschäftigung als auch bei freier Mitarbeit in erster Linie durch die Sachgegebenheiten bedingt sein, weil der freie Mitarbeiter sich der sachlichen und personellen Ausstattung der Kanzlei bedienen können muss. Sofern allerdings im Einzelfall die Weisungsgebundenheit eines Rechtsanwalts deutlich über das sich aus Sachzwängen ergebende Maß hinausgeht, kann dies ein deutliches Zeichen sein, dass eine solche Tätigkeit als eine abhängige Beschäftigung zu qualifizieren ist.

Bei Abgrenzungsschwierigkeiten könne insbesondere entscheidend sein, ob die Tätigkeit mit einem - gegebenenfalls pauschalierten - Verlustrisiko belastet sei und deshalb einer Gewinnbeteiligung gleichkomme oder ob sie lediglich als Gegenleistung für geschuldete Arbeitsleistung anzusehen sei. Insbesondere das Fehlen eines jeden unternehmerischen Risikos spricht aus Sicht des Bundesgerichtshofes für eine abhängige Beschäftigung.

Allerdings war die Berechnung der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge in Bezug auf den Schuldumfang und die Einziehungshöhe rechtsfehlerhaft. Die vom Landgericht vorgenommene Hochrechnung der Netto- auf die Bruttovergütung gemäß § 14 Abs. 2 SGB IV sei nicht im Urteil nachprüfbar dargestellt.

Bei der Strafvorschrift des § 266a StGB obliegt es dem Tatgericht grundsätzlich, die geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge für die Fälligkeitszeitpunkte gesondert nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Löhnen der Arbeitnehmer und der Höhe des Beitragssatzes der örtlich zuständigen Krankenkasse festzustellen, weil die Höhe der geschuldeten Beiträge auf der Grundlage des Arbeitsentgelts nach den Beitragssätzen der jeweiligen Krankenkassen sowie den gesetzlich geregelten Beitragssätzen der Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherung zu berechnen ist. Wenn die tatsächlichen Verhältnisse der Arbeitnehmer im konkreten Fall bekannt sind, muss der Umfang vorenthaltener Sozialversicherungsbeiträge anhand der Lohnsteuerklasse der Arbeitnehmer ermittelt werden. Diese Berechnungsgrundlagen müssen dann im Strafurteil im Einzelnen wiedergegeben werden. Ausreichend, aber auch erforderlich ist es, dass die tatrichterlich ermittelten Ergebnisse anhand repräsentativer Fälle belegt werden, die eine Nachprüfung der Hochrechnung ermöglichen. Die Hochrechnung muss dann nicht in jedem Einzelfall dargestellt werden. Bezugnahmen auf Berechnungen der Prüfer der Deutschen Rentenversicherung können diese Darstellung aber nicht ersetzen.

Praxishinweis:
Die Entscheidung hat eine weitreichende praktische Bedeutung und knüpft nahtlos an die restriktive Rechtsprechung der Sozialgerichte in den letzten Jahren an. Auch wenn die Anforderungen an eine freie Mitarbeiter in der Anwaltskanzlei aufgrund der so genannten Dienste höherer Art und der anwaltlichen Unabhängigkeit möglicherweise etwas leichter zu erfüllen sind als in vielen anderen Dienstleistungsbereichen, zeigt die Entscheidung nachdrücklich die sozialversicherungsrechtlichen und strafrechtlichen Risiken von freier Mitarbeit auf.

Ohne eine umsatzabhängige Vergütung als maßgebliches Kriterium für ein Unternehmerrisiko ist das Modell der freien Mitarbeit in einer Anwaltskanzlei nicht mehr vertretbar (die übrigen Voraussetzungen müssen natürlich ebenfalls erfüllt werden). Dies gilt ebenso für Steuerberatungssozietäten, die noch Berufsträger als freie Mitarbeiter beschäftigen. Die Vertragsgestaltungen sollten bei Zweifeln unbedingt überprüft werden. Sollte die Einordnung zweifelhaft sein, sollte ein Statusfeststellungsverfahren gemäß § 7a Abs. 1 Satz 1 SGB IV durchgeführt werden, damit Rechtssicherheit geschaffen wird und keine strafrechtlichen Risiken für die Zukunft aufgrund der restriktiven Rechtsprechung eingegangen werden. Die vorliegende Entscheidung belegt, dass die Konsequenzen durchaus gravierend sein können. Sie kann aber gleichzeitig auch als Anlass dienen, jetzt eine Überprüfung und ggf. Korrektur anzustoßen.

Sollte es in der Vergangenheit zu Fehleinschätzungen bei der Einordnung von Beschäftigungsverhältnissen gekommen sein, sollte geprüft werden, ob eine freiwillige Korrektur durchgeführt werden sollte. Der Straftatbestand des § 266a StGB kennt zwar für diese Fälle keine passende Selbstanzeigevorschrift, die § 371 AO vergleichbar wäre. Dennoch kann es strafrechtlich vorteilhaft sein, jetzt eine freiwillige Korrektur durchzuführen und durch Ausführungen in einem Begleitschreiben transparent zu machen, dass es in der Vergangenheit leider einen tatbestandsausschließenden Irrtum über die Arbeitgebereigenschaft gegeben hat. Denn nach neuerer Rechtsprechung muss sich der Vorsatz auch auf die Arbeitgeberstellung beziehen, sodass ein Irrtum über diese Einordnung vorsatzausschließend und damit straflos ist.

Dabei sollte auch bedacht werden, dass eine zeitgleiche Mitteilung an das Finanzamt wegen der nicht einbehaltenen Lohnsteuer erfolgen sollte, die vorsorglich die Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige gemäß § 371 AO erfüllt und ggf. auch als unverzügliche Anzeige im Sinne des § 41c Abs. 4 EStG (mit der Folge des Haftungsausschlusses gemäß § 42d Abs. 2 EStG) auszulegen ist. Auf diese Weise wird größtmögliche Sicherheit in strafrechtlicher Hinsicht erreicht. ☑

Autorin:
Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht/Partnerin in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 14.12.2022 – X R 19/21: Das BMF wird zum Verfahrensbeitritt aufgefordert, da grundlegend entschieden werden soll, ob und wenn ja unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Schätzung anhand der Richtsätze der amtlichen Sammlung des BMF zulässig ist.

Sachverhalt:
Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2013 und 2014 in einer Großstadt eine Diskothek. Im Rahmen einer Außenprüfung beanstandete der Prüfer die Kassen- und Buchführung als formell mangelhaft. Er verprobte die Getränkeumsätze und ermittelte einen Rohgewinnaufschlagsatz von knapp unter 400 %. Dieser wich erheblich von den erklärten Aufschlagsätzen ab.

Der Prüfer ging deshalb davon aus, dass der Kläger die Betriebseinnahmen nicht vollständig erklärt habe. Er schätzte auf Basis des errechneten Aufschlagsatzes von rund 400 % bei den Getränkeverkäufen Netto-Einnahmen in Höhe von 417 T € für 2013 und 247 T € für 2014 sowie weitere Pauschalbeträge bei den Erlösen aus Eintrittsgeldern und Garderobendienstleistungen hinzu. Das Einspruchsverfahren gegen die Änderungsbescheide des FA blieb erfolglos.

Auch das FG ging im anschließenden Klageverfahren von einer Schätzungsbefugnis aus. Es beanstandete aber sowohl die Schätzungsmethode als auch das Schätzungsergebnis. Es nahm eine eigene Schätzung vor. Dabei orientierte es sich mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % zum einen an der vom BMF veröffentlichten Richtsatzsammlung, die für Gastronomiebetriebe in den Streitjahren Rohgewinnaufschlagsätze zwischen 186 % und 400 % ausweist sowie einen Mittelwert von 257 %. Zum anderen stützte es sich auf einen nur für den Dienstgebrauch erstellten Bericht der Finanzverwaltung NRW aus 2017 über Betriebsprüfungen bei Diskotheken, der für Diskotheken einen Rohgewinnaufschlagsatz zwischen 280 und 600 % aufwies. Das FG minderte die Hinzuschätzungen durch den niedrigeren Rohgewinnaufschlagsatz auf 252 T € und 115 T €. Die weiteren Hinzuschätzungen hob es wegen Unplausibilität vollständig auf.

Der BFH kassierte das Urteil im ersten Durchgang zunächst wegen eines Verfahrensfehlers. Dem Kläger war der für den Dienstgebrauch erstellte Erfahrungsbericht der Finanzverwaltung nicht zur Verfügung gestellt worden, obwohl das Finanzgericht seine Berechnungen ausweislich der Begründung auch hierauf stützte. Das FG bestätigte im zweiten Durchlauf nochmals sein bisheriges Ergebnis. Es griff zur Begründung aber nur noch auf die Richtsatzsammlung des BMF zurück. Der Kläger legte die anhängige Revision ein.

Entscheidungsgründe:
Der BFH hat das BMF gemäß § 122 Abs. 2 S. 3 FGO zum Verfahrensbeitritt aufgefordert, da das vorliegende Revisionsverfahren zur Beantwortung der grundsätzlichen Frage genutzt werden soll, ob eine Schätzung anhand der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zulässig ist.

Die Schätzungsbefugnis ist zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren nicht mehr streitig. Es geht nur um die Höhe der Schätzung. Gemäß § 162 Abs. 1 S. 2 AO müssen bei einer Schätzung alle Umstände berücksichtigt werden, die für die Bemessung der Höhe von Bedeutung sind. Das Ergebnis der Schätzung muss schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein.

Das Finanzamt ist bei der Durchführung der Schätzung grundsätzlich in der Wahl der Methode frei. Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Methode. Es besteht zudem keine Pflicht des Finanzamtes, das aufgrund einer Schätzungsmethode gewonnene Ergebnis noch durch die Anwendung einer weiteren Methode zu überprüfen.

Die Auswahl der Methode ist aber durch den für die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens geltenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eingeschränkt. Ermessensleitend ist dabei das Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Ist eine bestimmte Schätzungsmethode hierfür geeigneter als eine andere, ist sie vorzugswürdig.

Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen durch einen äußeren Betriebsvergleich anhand der aus der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zu entnehmenden Richtsätze wird bislang von der Rechtsprechung als grundsätzlich anerkannte Schätzungsmethode eingeordnet. Die amtlichen Richtsätze stellen zwar keine Rechtsnorm dar, sind aber ein anerkanntes Hilfsmittel der Verprobung und Schätzung der Umsätze und Gewinne.

Das Finanzamt muss grundsätzlich die Schätzungsgrundlagen in einer Art und Weise darlegen, dass ihre Nachprüfung und insbesondere eine Schlüssigkeitsprüfung des zahlenmäßigen Ergebnisses der Schätzung möglich sind. Hierzu müssen sowohl die Kalkulationsgrundlage – also die spezifischen Daten, auf denen die Schätzung basiert – als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offengelegt werden.

In Anbetracht der steuerrechtlichen, aber auch steuerstrafrechtlich hohen praktischen Bedeutung der Verprobung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen anhand der amtlichen Richtsatzsammlung besteht richterlicher Klärungsbedarf über das Zustandekommen der einzelnen Richtsätze und der potentiellen, statistischen Unzulänglichkeiten.

Es stellt sich damit vor allem die Frage, wie es dem Steuerpflichtigen zukünftig ermöglicht werden kann, das Ergebnis einer Schätzung auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung nachzuvollziehen und zu überprüfen. Aus Sicht der BFH-Richter ist im weiteren Verfahren deshalb insbesondere zu klären:

- welche Einzeldaten mit welchem Gewicht in die Ermittlung der Richtsätze der jeweiligen Gewerbeklasse einfließen, wie die Repräsentativität der Daten sichergestellt wird und ob es Einzeldaten gibt, die von vornherein ausgeschlossen werden;
- ob die regional zum Teil erheblich unterschiedliche Höhe fixer Betriebskosten (insbesondere Raum- und Personalkosten) der Festlegung bundeseinheitlicher Richtsätze entgegensteht;
- weshalb die Ergebnisse von Außenprüfungen bei sog. Verlustbetrieben unberücksichtigt bleiben, obwohl auch solche Betriebe grundsätzlich einen positiven Rohgewinnaufschlagsatz ausweisen;
- ob ganz oder teilweise erfolgreiche Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen gegen die auf eine Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide Eingang in die Richtsatzsammlung finden.

Praxishinweis:
Das vorliegende Verfahren und die zu erwartende Entscheidung des BFH hat eine erhebliche praktische Bedeutung im Bereich der steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Schätzfälle. Der BFH wird sich ausweislich der vorliegenden Beschlussbegründung tiefgehend mit den statistischen Grundlagen der amtlichen Richtsatzsammlung auseinandersetzen und diese auf ihre Anwendbarkeit und Geeignetheit als Basis für Hinzuschätzungen überprüfen. Diese kritische Auseinandersetzung mit einem vielfach eingesetzten Instrument im Bereich der Schätzung ist angesichts der umfangreichen, fundiert hergeleiteten Kritik in der Literatur uneingeschränkt zu begrüßen.

Die Schätzung aufgrund eines äußeren Betriebsvergleichs anhand der Rohgewinnaufschlagsätze der Richtsatzsammlung wird sowohl bei der Betriebsprüfung als auch bei der Steuerfahndung extensiv eingesetzt, wenn Buchführungsmängel formeller und materieller Art in Prüfungen festgestellt werden. Diese Vorgehensweise erscheint in einigen Fällen als zu schematische, ungeeignete Methode, die zu unzutreffenden, wirtschaftlich nicht plausiblen und damit letztlich unmöglich zu erwirtschaftenden Mehrergebnissen führt. In derartigen Fällen entsteht bei pauschalen (Hinzu-)Schätzungen anhand der Richtsätze gelegentlich der Eindruck, dass aufgrund der vermeintlich statistischen Absicherung der Sammlung die Besonderheiten des jeweiligen Betriebes nicht ausreichend berücksichtigt werden, obwohl hierauf durch Berater und Mandant nachdrücklich und mit konkretem Vortrag hingewiesen wurde.

Zudem erscheinen die Aufteilung in die Gewerbeklassen der Richtsatzsammlung erheblich vereinfachend und die Klassen viel zu weitreichend zusammengefasst. Dies belegt beispielsweise der vorliegende Fall einer Diskothek, die nicht mit einer Gaststätte mit Speisenangebot vergleichbar sein dürfte, aber mit dieser in einer Gewerbeklasse zusammengefasst wird. Gleiches gilt beispielsweise auch für einen Metzgereibetrieb, der nicht schlachtet und Wurstwaren herstellt, sondern seine Waren nur noch fertig produziert von einem Großhändler bezieht. Er ist damit kein Produktionsbetrieb im engeren Sinne, sondern ein Händler mit erfahrungsgemäß deutlich geringeren Gewinnspannen. Es bleibt aber bei einer Schätzung anhand der Richtsätze unklar, ob und wie die Verteilung dieser unterschiedlichen Vertriebsansätze in der zugrunde liegenden Vergleichsgruppe abgebildet wird. Dies erschwert die konkrete Auseinandersetzung mit dem gefundenen Schätzungsergebnis aufgrund der Richtsatzsammlung.

Auch wenn Berater und Mandant die Besonderheiten des geprüften Unternehmens in die Diskussion um die Höhe der (Hinzu-)Schätzung anhand der Richtsatzsammlung einbringen und hiermit Gehör finden, kann die konkrete Auswirkung dieser Besonderheiten im Vergleich zu den in die Richtsatzsammlung eingeflossenen Unternehmensdaten nur schwer eingeschätzt werden. Es lässt sich ohne genaue Kenntnis der Datengrundlage der Richtsatzsammlung nicht ansatzweise beurteilen, inwieweit abweichende Rahmenbedingungen sich auswirken kön-

nen und mit welchem „mathematischen Hebel“ sich diese auf die veröffentlichten Rohgewinnaufschlagsätze auswirken würden, die den äußeren Rahmen für die Schätzung vorgeben sollen. Diese Unkenntnis des statistischen Datenmaterials erschwert es erheblich, die Argumentation anhand der tatsächlichen Verhältnisse auf diese konkreten Vergleichszahlen zu beziehen und dazu im Einzelnen vorzutragen. Eine sachgerechte Bestimmung eines der Realität am nächsten kommenden Ergebnisses, wie es der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Rahmen der Wahrscheinlichkeitserwägungen erfordert, kann erheblich erleichtert werden, wenn konkret und nachvollziehbar offengelegt wird, welche Einzeldaten mit welchem Gewicht Eingang in die Richtsätze gefunden haben.

Der Berater sollte in geeigneten Fällen, in denen zu hohe, unplausible Beträge nach Richtsätzen geschätzt wurden, dafür sorgen, dass aufgrund des anhängigen Verfahrens keine Bestandskraft eintritt. Dies gilt ebenso, wenn die steuerlichen Schätzungen im Steuerstrafverfahren übernommen wurden und dort ebenfalls – möglicherweise trotz pauschaler Sicherheitsabschläge – zu einem nicht akzeptablen Ergebnis geführt haben.

Exkurs:
Im ersten Durchgang hatte der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt ist, wenn das Finanzgericht auf ein verwaltungsinternes Fachinformationssystem zurückgreift, ohne zuvor die hieraus entnommenen Erkenntnisse dem Kläger zugänglich zu machen (BFH, Beschluss vom 28.05.2020 – X B 12/20).

Diese Entscheidung kann genutzt werden, sobald ein steuerliches Ergebnis mit verwaltungsinternen Informationen begründet wird oder diese in Auswertungen und Berechnungen einfließen. Diese sind dem Steuerpflichtigen und seinem Berater zugänglich zu machen und offenzulegen. Dieses Informationsverlangen kann spätestens durch Akteneinsicht im Klageverfahren (vorher gestützt auf § 364 AO) sowie im Steuerstrafverfahren über die uneingeschränkte Akteneinsicht des Verteidigers durchgesetzt werden.

2 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 15.11.2022 – VII R 23/19: Der Geschäftsführer einer GmbH kann sich gegenüber einer Haftungsinanspruchnahme nicht darauf berufen, dass er aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen ist, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen kann, muss von der Übernahme der Geschäftsführung absehen bzw. das Amt niederlegen.

Sachverhalt:
Der Kläger war zwischen 2002 und 2012 alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter mit einem 90%-Anteil an einer GmbH. Sein Sohn hatte als Prokurist die faktische Geschäftsführung inne. Die übrigen 10 % der Gesellschaftsanteile hielt der Enkel des Klägers, der auch ab 2012 die Geschäftsführung übernahm.

Im Rahmen einer Steuerfahndungsprüfung ab 2010 kam heraus, dass der Kläger es zumindest geduldet hatte, dass sein Sohn Rechnungen nicht existierender Unternehmen bei der GmbH eingebucht und hierdurch zwischen 2007 bis 2011 Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer verkürzt hatte. Die Rechnungen waren nicht leistungshinterlegt.

Das FA erließ daraufhin Änderungsbescheide, gegen die der Enkel des Klägers keine Einsprüche einlegte, nachdem er die Geschäftsführung übernommen hatte. Das gegen den Kläger eingeleitete Steuerstrafverfahren wurde gemäß § 153a StPO gegen Zahlung einer Geldauflage eingestellt. Der Sohn des Klägers wurde zu einer Freiheitsstrafe verurteilt. Er hatte im Strafverfahren eingeräumt, dass es sich bei den Rechnungen um Scheinrechnungen handelte.

Über das Vermögen der GmbH wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Finanzamt nahm daraufhin den Kläger neben seinem Sohn und dem Enkel wegen Steuerschulden der GmbH für den Zeitraum 31.10.2005 bis zum 23.04.2012 gemäß §§ 191, 69, 71, 370 AO in Haftung.

Der Kläger legte gegen den Haftungsbescheid Einspruch ein. Das Finanzamt reduzierte die Haftungssumme aufgrund einer nunmehr geschätzten Haftungsquote von 82 % und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Klage und Revision blieben erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Gemäß § 191 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 AO kann, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet, durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Gemäß § 69 S. 1 AO, § 34 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 35 Abs. 1 S. 1 GmbHG haftet der Geschäftsführer einer GmbH, soweit deren Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.

Als Geschäftsführer der GmbH hatte der Kläger die Pflicht, die Steuererklärungen vollständig, richtig und rechtzeitig abzugeben und unzutreffende Steuererklärungen unverzüglich zu berichtigen (§ 153 AO). Außerdem war er verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet würden (§ 34 Abs. 1 S. 2 AO). Diese Pflichten hat der Kläger verletzt.

Entgegen der Auffassung des Klägers entlastet ihn dabei nicht der Umstand, dass tatsächlich sein Sohn die Geschäfte der GmbH führte. Auch das fortgeschrittene Alter des Klägers und der Einwand, dass er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht in der Lage gewesen sei, Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen, stehen der Annahme einer schuldhaften Pflichtverletzung als Haftungsgrundlage nicht entgegen.

Die objektive Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens indiziert sein Verschulden im Sinne des § 69 S. 1 AO. Der Geschäftsführer einer GmbH ist zwar nicht ver-

pflichtet, die steuerlichen Angelegenheiten der GmbH selbst zu erledigen. Er ist grundsätzlich befugt, die Erledigung anderen Personen zu übertragen. Der Geschäftsführer darf aber nur innerhalb gewisser Grenzen der Redlichkeit seiner Hilfspersonen Vertrauen schenken, wenn er sich nicht dem Vorwurf einer grob fahrlässigen Pflichtverletzung aussetzen will. Er ist daher verpflichtet, diejenigen Personen, denen er die Erledigung der ihm als Vertreter des Steuerpflichtigen auferlegten steuerlichen Pflichten überträgt, sorgfältig auszuwählen und laufend zu überwachen. Er muss sich insbesondere ständig so eingehend über den Geschäftsgang unterrichten, dass er unter normalen Umständen mit der ordnungsgemäßen Erledigung der Geschäfte rechnen kann bzw. dass ihm ein Fehlverhalten des beauftragten Dritten rechtzeitig erkennbar wird.

Mangelhaftes Überwachen der zur Pflichterfüllung herangezogenen Personen kann regelmäßig als grob fahrlässige Pflichtverletzung eingestuft werden. Die Entscheidung, welche Überwachungsmaßnahmen von einem Geschäftsführer zu treffen sind, wenn er die Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten auf andere überträgt, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. An die Maßnahmen müssen dabei umso höhere Anforderungen gestellt werden, je weniger der Geschäftsführer sich ein auf Tatsachen gegründetes Urteil darüber bilden konnte, ob die für die Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft hinzugezogenen Personen die notwendige Gewähr der zuverlässigen Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten der Gesellschaft bieten.

Auf das eigene Unvermögen, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen, kann sich niemand berufen. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen kann, muss von der Übernahme des Geschäftsführeramtes absehen bzw. dieses Amt niederlegen. Wer hingegen die Stellung eines Geschäftsführers nominell und formell übernimmt, haftet, sofern ihm auch der Vorwurf persönlichen Verschuldens mindestens vom Grade grober Fahrlässigkeit gemacht werden kann, nach § 69 AO grundsätzlich auch dann, wenn er nicht befähigt oder aus irgendwelchen Gründen nicht in der Lage ist, seinen Überwachungsaufgaben nachzukommen.

So kann der Geschäftsführer einer GmbH sich beispielsweise nicht damit entschuldigen, dass in Wirklichkeit der Ehepartner die Geschäftsführertätigkeit wahrgenommen habe. Dasselbe gilt für den Einwand, dass es sich bei dem nominell bestellten Geschäftsführer lediglich um einen „Strohmann" gehandelt habe und die Geschäfte tatsächlich von einer anderen Person geführt worden seien.

Der Kläger hat im vorliegenden Fall pflichtwidrig gehandelt, da er seinem Sohn das Tagesgeschäft überlassen hat. Er hat sich um die Geschäftsführung nicht gekümmert und keine geeigneten Aufsichtsmaßnahmen ergriffen, mit denen er hätte sicherstellen können, dass die steuerlichen Pflichten der GmbH ordnungsgemäß erfüllt wurden. Der dem Kläger anzulastende Vorwurf liegt im Kern darin, dass er sich auf die Konstruktion einer faktischen Geschäftsführung eingelassen hat.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung belegt nochmals, dass es für einen formellen Geschäftsführer oder Verantwortlichen nahezu unmöglich ist, sich damit zu exkulpieren, dass ein Dritter beispielsweise als faktischer Geschäftsführer verantwortlich war, er sich nicht um die Geschäfte gekümmert und auf eine ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung vertraut habe. Dem wird man immer entgegenhalten können, dass dem formellen Geschäftsführer dann bereits die bloße Übernahme seiner Position unter diesen besonderen Rahmenbedingungen anzulasten ist. Auch wenn ein Geschäftsführer aufgrund seiner persönlichen Fähigkeiten tatsächlich nicht in der Lage ist, die Geschäfte zu führen, kann ihm der Vorwurf gemacht werden, dass er sich nicht auf eine Aufgabe hätte einlassen dürfen, die er nicht annähernd überblickt und verantwortlich ausfüllt. Gibt es aus Beratersicht Hinweise auf eine derartige Konstellation, sollte der Mandant mit Nachdruck auf die virulenten Risiken hingewiesen werden.

Bei Insolvenz einer Gesellschaft mit Steuerschulden sollte der Berater innerhalb der Mandatsverhältnisse stets die Drittwirkung einer Steuerfestsetzung gemäß § 166 AO im Hinblick auf eine drohende Haftungsinanspruchnahme berücksichtigen und seinen Mandanten rechtzeitig vor Bestandskraft auf dieses ernst zu nehmende Risiko hinweisen. Ist die Steuer dem ursprünglichen Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, hat dies auch derjenige gegen sich gelten zu lassen, der in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.

In Fällen drohender Haftung sollte deshalb stets geprüft werden, ob ein Rechtsbehelf gegen die originären Bescheide noch erfolgreich und damit zweckmäßig sein könnte. Bei Erfolgsaussichten sollte in den Fällen einer fehlenden Einspruchs- oder Klagebefugnis des Vertreters (§ 80 InsO) dennoch versucht werden, den Insolvenzverwalter von einem Rechtsbehelfsverfahren zu überzeugen, notfalls auf Kosten des Vertreters, für den eine spätere Haftungsinanspruchnahme droht. Eine Ablehnung des Insolvenzverwalters mit der Folge der rechtlichen Unmöglichkeit, einen Einspruch oder eine Klage zu führen, sollte im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 166 AO unbedingt schriftlich dokumentiert werden.

Besteht die Haftung dem Grunde nach, kann in geeigneten Fällen die Argumentation mit einer Haftungsquote nützen, um die Haftungshöhe zu begrenzen und den Fall möglicherweise doch noch einverständlich im Interesse des Mandanten zu erledigen. Einer derartigen Haftungsquote für Steuerschulden liegt der Grundsatz zugrunde, dass wenn die Zahlungsmittel nicht mehr genügen, um sämtliche Verpflichtungen zu erfüllen, grundsätzlich alle Gläubiger im gleichen Umfang befriedigt werden müssen. Die Haftung des Vertreters ist deshalb nach diesem Grundsatz generell auf die Quote begrenzt, die bei gleichmäßiger Verteilung hätte erfüllt werden müssen. Kann die Quote mangels Unterlagen oder Informationen vom Haftungsschuldner nicht mehr ermittelt werden, ist sie – wie der Bundesfinanzhof in der vorliegenden Entscheidung nochmals bestätigt hat – zu schätzen. Sie kann dann auch zum Gegenstand einer tatsächlichen Verständigung gemacht werden.

3 Bundesgerichtshof, Urteil vom 10.01.2023 – 1 StR 250/22: Für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Gesellschafterebene genügt es, wenn der Vorteil dem Gesellschafter nicht unmittelbar, sondern mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Nahestehend kann auch eine empfangende Kapitalgesellschaft sein, an der andere Gesellschafter beteiligt sind. Für eine verdeckte Gewinnausschüttung bedarf es dann aber der konkreten Feststellung eines Durchgriffs des Gesellschafters auf das Vermögen dieser empfangenden Gesellschaft.

Sachverhalt:
Der Angeklagte hatte 2005/2006 von seinen Eltern drei Gesellschaften übernommen, die in Deutschland verschiedene Hotels betrieben (sog. Stammhäuser). Ab 2009 baute der Angeklagte ein Firmengeflecht in Deutschland und der Schweiz auf, innerhalb dessen jede einzelne Gesellschaft zumindest faktisch von ihm geführt wurde, er aber nach außen nicht in Erscheinung trat. Formal hatten Dritte die jeweiligen Organstellungen inne. Er unterhielt im Tatzeitraum Wohnsitze in Spanien und Deutschland, hatte sich aber als in die Schweiz verzogen abgemeldet, wo er tatsächlich nicht wohnte.

Zur Verlagerung der durch die Hotelbetreibergesellschaften erzielten Gewinne in die Schweiz gründete er zunächst die schweizerische H-AG. Er soll bis 2013 wirtschaftlich Berechtigter der H-AG gewesen sein, ohne dass die genauen Verhältnisse geklärt werden konnten. Danach wurde ein Teil der Aktien an die Ehefrau und die Kinder verkauft.

Die H-AG hielt als Konzernmutter annähernd während des gesamten Tatzeitraumes über eine F-AG die Anteile an den Hotelbetreibergesellschaften in Deutschland wie auch an den Gesellschaften in der Schweiz, die als Leistungsempfänger von Zahlungen dieser Hotelgesellschaften fungierten.

Als Grundlage für die Zahlungen der Betreibergesellschaften an die schweizerischen Gesellschaften dienten Managementverträge, mit denen die Betreibergesellschaften unter anderem Rechtsberatung, Buchhaltung und Marketing beauftragten. Die Leistungen wurden aber im deutlich geringeren Umfang erbracht, als sie in Rechnung gestellt wurden. Die Geldabflüsse wurden dennoch in voller Höhe als Betriebsausgaben bei den deutschen Hotelbetreibergesellschaften erfasst und den

Erklärungen der Hotelgesellschaften zugrunde gelegt.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt und wegen der ersparten Einkommensteuer aus der verdeckten Gewinnausschüttung die Einziehung in Höhe von 2,2 Mio. € angeordnet. Bei den Zahlungen aufgrund der Managementverträge habe es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen und damit nicht um Betriebsausgaben gehandelt. Diese verdeckten Gewinnausschüttungen seien im Gesellschaftsverhältnis zum Angeklagten begründet, da dieser wirtschaftlich Berechtigter an allen Gesellschaften sei. Er hätte diese verdeckten Gewinnausschüttungen deshalb als sein persönliches Einkommen erklären müssen. Der Angeklagte legte Revision ein.

Entscheidungsgründe:

Die persönliche Zurechnung von Einkünften richtet sich danach, welche Person sie im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 1 EStG erzielt hat. Im Verhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft, die nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich ein selbstständiges Steuersubjekt darstellt, gilt ein strenges Trennungsprinzip.

Die Kapitalgesellschaft hat die von ihr aus einer Beteiligung erzielten Einkünfte unabhängig vom Gesellschafter zu versteuern. Der Anteilseigner erlangt unmittelbar keinen Gewinn aus der Tätigkeit der Kapitalgesellschaft. Seine Beteiligung erlangt steuerrechtlich erst Bedeutung, wenn die Kapitalgesellschaft an ihn Ausschüttungen vornimmt, die der Gesellschafter dann im Regelfall als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern hat. Ein Durchgriff durch die Gesellschaft auf den Gesellschafter kommt grundsätzlich nicht in Betracht.

Bezogen auf verdeckte Gewinnausschüttungen bedeutet dies, dass solche bei dem Gesellschafter grundsätzlich nur und erst dann der Besteuerung als Einkommen unterliegen, wenn sie ihm zufließen (§ 11 Abs. 1 S. 1 EStG). Es genügt aber, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Sofern die Zuwendung allein auf dem Näheverhältnis des Empfängers zum Gesellschafter beruht, ist die Zuwendung so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter selbst den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben.

Nahestehend sind dabei nicht nur Angehörige im Sinne des § 15 AO. Eine Beziehung, die auf eine außerbetriebliche Zuwendung schließen lässt, kann auch gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Art sein, wie beispielsweise eine wechselseitige, auf eine jahrelange geschäftliche Zusammenarbeit zurückgehende Verbindung. Auch eine empfangende Kapitalgesellschaft kann grundsätzlich eine nahestehende Person sein, auch wenn an ihr nicht die gleichen Gesellschafter (beherrschend) wie an der leistenden Gesellschaft beteiligt sind.

Im vorliegenden Fall handelte es sich bei den Zahlungsempfängern in der Schweiz aber um Schwestergesellschaften der F-AG, die gleichzeitig auch Eignerin der die Zahlungen erbringenden Hotelbetreibergesellschaften war. Als Schwestergesellschaften werden die Zahlungsempfänger zunächst von der gemeinsamen Konzernmutter, der H-AG, abgeschirmt. Ein Durchgriff auf den Angeklagten kommt aufgrund der bisherigen Feststellungen des Strafgerichtes noch nicht in Betracht. Hierfür hätte es einer konkreten Feststellung eines Durchgriffs des Gesellschafters auf das Vermögen dieser empfangenden Gesellschaft bedurft, an der es vorliegend bislang fehlt.

Praxishinweis:

Die Entscheidung belegt zunächst den allgemein-strategischen Grundsatz, dass Steuerstrafverteidigung immer im objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung anfängt. Ohne eine objektive Steuerverkürzung scheidet eine Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO selbstverständlich aus. Auf das subjektive Vorstellungsbild kommt es dann nicht mehr an. Bietet das Steuerrecht vertretbare Angriffspunkte, sollten diese gemeinsam mit der Steuerberatung im Hinblick auf ein möglichst vernünftiges Gesamtpaket in beiden Verfahren eingesetzt werden.

Vorliegend mussten im Rahmen des Steuerstrafverfahrens die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf der Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters geprüft und der mögliche Zufluss des Gewinnes anhand der tatsächlichen Verhältnisse herausgearbeitet werden. Aufgrund des komplexen Firmengeflechtes (welches im Sachverhalt noch vereinfacht dargestellt wurde) war diese Prüfung relativ kompliziert. Dies führte dazu, dass das Landgericht sogar übersehen hat, dass es gar nicht festgestellt hatte, dass der Angeklagte auch auf das Vermögen der Schwestergesellschaften über die Konzernmutter „durchgreifen“ konnte. Die genaue Überprüfung der verdeckten Gewinnausschüttung bei nahestehenden Personen auf beiden Ebenen (Gesellschaft und Gesellschafter) führte deshalb zur Aufhebung des Urteils. Ob der Angeklagte damit endgültig Erfolg haben wird, hängt von den ergänzenden Feststellungen ab, die das Landgericht treffen wird.

Die Entscheidung zeigt aber auch, wie weitreichend der Anwendungsbereich einer verdeckten Gewinnausschüttung sein kann, insbesondere unter Einbeziehung nahestehender Personen und Kapitalgesellschaften. Die Zurechnung als Einkommen ist bei einer beherrschenden Einflussnahme und Nutzen aus Vermögensverlagerungen umfassend und kann dann im Hinblick auf die Einkommensteuer gravierende strafrechtliche Folgen nach sich ziehen. Im vorliegenden Fall geht es für den Angeklagten aufgrund von Millionenbeträgen sogar um eine nicht mehr bewährungsfähige Freiheitsstrafe. Dabei wird insbesondere das geplante und auf Verschleierung angelegte Vorgehen des Angeklagten eine erheblich strafschärfende Rolle gespielt haben und auch für die weitere Beurteilung spielen. ☑

Autorin:
Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.06.2022 – VIII R 26/19:
1. Die von einem Erben durch eine unterlassene Berichtigungserklärung gemäß § 153 Abs. 1 AO begangene Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO führt nicht zu einer weiteren Verlängerung der Festsetzungsfrist, wenn diese sich schon aufgrund einer Steuerhinterziehung des Erblassers nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf zehn Jahre verlängert hatte.
2. Die Festsetzungsfrist läuft gemäß § 171 Abs. 7 AO nicht ab, wenn der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in eine zehnjährige Festsetzungsfrist eintritt und hinsichtlich derselben Steuerart eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begeht.

Sachverhalt:
Der Erblasser erzielte bereits seit den 1980er Jahren Kapitalerträge aus zwei Stiftungen mit Sitz in Liechtenstein, die er bewusst nicht in seinen Einkommensteuererklärungen angab. In den Streitjahren 1995 bis 2001 verkürzte er hierdurch jeweils Einkommensteuer im sechsstelligen Bereich. Seine Einkommensteuererklärung für 1995 reichte er im März 1997 ein, die anschließenden Erklärungen in den Jahren 1998 bis 2002.

Seine Töchter und späteren Erbinnen wussten bereits zu seinen Lebzeiten von diesen Steuerverkürzungen. Nach dem Tod des Vaters im Jahr 2007 erhielten sie noch im selben Jahr Auskehrungen aus den Stiftungen. 2014 reichten die Erbinnen eine Selbstanzeige ein, mit der sie Kapitalerträge ab 2002 nacherklärten. Für die Streitjahre machten sie hingegen keine Angaben.

Das Finanzamt erließ am 23.12.2016 auf der Grundlage von Steuerfahndungsberichten Einkommensteueränderungsbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO für die Streitjahre. Es vertrat die Auffassung, die Festsetzungsfrist sei wegen der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO noch nicht abgelaufen. Einspruch, Klage und Revision der Erbinnen blieben erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Mit dem Tod des Erblassers sind die Erbinnen als Gesamtrechtsnachfolgerinnen gemäß § 45 Abs. 1 S. 1 AO neue Gesamtschuldnerinnen für die Einkommensteuerschulden des Erblassers geworden (vgl. § 44 Abs. 1 AO). Das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge gilt auch für das Steuerrecht. Das Finanzamt hat die Änderungsbescheide vor dem jeweiligen Eintritt der Festsetzungsverjährung erlassen.

Die Festsetzungsfrist begann gemäß § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem der Erblasser die Einkommensteuererklärung für das jeweilige Streitjahr abgegeben hatte. Aufgrund der Steuerhinterziehungstaten des Erblassers verlängerte sich die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO um zehn Jahre. Für das älteste Streitjahr 1995 begann die Frist mit Ablauf des Jahres 1997.

Für die Klägerinnen als Gesamtrechtsnachfolgerinnen liefen die auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfristen weiter. Die Eigenschaft einer Steuer, hinterzogen zu sein, haftet der Steuer als solcher an und geht mit dem Übergang der Steuerschuld nach § 45 Abs. 1 AO auch auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

Die von den Klägerinnen als Erbinnen daraufhin durch Unterlassen der Erklärungsberichtigungen für diese Steuerschulden erneut begangenen Steuerhinterziehungstaten gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 153 Abs. 1 AO lösten aber keine weitere zehnjährige Festsetzungs-

frist aus. Die Steuerhinterziehung eines Erben bewirkt nur dann eine Fristverlängerung auf zehn Jahre, wenn es sich um eine erstmalige Verlängerung der Festsetzungsfrist aufgrund einer Steuerhinterziehung handelt.

Dennoch war die zehnjährige Festsetzungsfrist für alle Streitjahre zum Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide vom 23.12.2016 noch nicht abgelaufen. Der Ablauf der Frist war gemäß § 171 Abs. 7 AO gehemmt, da Fälle des § 169 Abs. 2 S. 2 AO vorlagen und die Verfolgung der Steuerstraftaten der Klägerinnen noch nicht verjährt war.

Nach dem Wortlaut des § 171 Abs. 7 AO setzt die Hemmung der Festsetzungsverjährung nicht voraus, dass die noch nicht verjährte Steuerstraftat dieselbe Tat ist, die zur Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO geführt hat. Es genügt, dass eine verlängerte steuerliche Festsetzungsfrist vorliegt und die Verfolgungsverjährung für eine dieselbe Steuerschuld betreffende Steuerstraftat noch nicht eingetreten ist. Bei dieser Auslegung des § 171 Abs. 7 AO handelt es sich weder um eine teleologische Extension der Vorschrift noch um eine Analogie, sondern um eine Auslegung des Tatbestandes, die die Grenzen des Wortlauts, den Normzweck und die Gesetzessystematik beachtet.

Eine derartige Auslegung gebietet der Gesetzeszweck des § 171 Abs. 7 AO. Die Vorschrift soll verhindern, dass eine Steuerstraftat zwar noch strafrechtlich verfolgt werden kann, die dadurch hinterzogenen Steuern aber wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr festgesetzt werden können. Auf die steuerliche Festsetzung will der Gesetzgeber nicht verzichten, solange die Bestrafung wegen eines diese Steuer betreffenden Steuerdelikts noch möglich ist.

Systematisch spricht § 171 Abs. 9 AO ebenfalls für diese Auslegung. In dieser Vorschrift ist eine einjährige Ablaufhemmung für den Fall des rechtstreuen Erben geregelt, der seine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO ordnungsgemäß erfüllt hat. Es wäre wertungswidersprüchlich und nicht mit dem Normzweck des § 171 Abs. 7 AO vereinbar, wenn eine Ablaufhemmung im Fall der weiteren Steuerhinterziehung des Erben, nachdem schon der Erblasser dieselbe Steuer hinterzogen hatte, nicht bestünde oder wenn die Festsetzungsfrist kürzer als im Fall des rechtstreuen Verhaltens des Erben wäre.

Die Klägerinnen wussten aufgrund ihrer bereits vor dem Tod des Erblassers erlangten Kenntnis sofort unmittelbar nach dem Erbfall und damit vor dem jeweiligen Ablauf der auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfrist (für das älteste Streitjahr 1995: 31.12.2007), dass die vom Erblasser abgegebenen Einkommensteuererklärungen unvollständig und Steuerhinterziehungstaten des Erblassers vorlagen. Sie traf deshalb die unverzügliche Korrekturpflicht des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i. V. m. S. 2 AO, die durch die vorherige Kenntnis vom ausländischen Kapitalvermögen und den Steuerstraftaten des Erblasser nicht ausgeschlossen war. Dieser Pflicht kamen sie nicht nach und hinterzogen hierdurch dieselben Steuern wie der Erblasser.

Diese Steuerstraftaten der Erbinnen waren bei Erlass der Änderungsbescheide am 23.12.2016 noch nicht verjährt. Die strafrechtliche Verjährung beginnt gemäß § 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 78a StGB, sobald die Tat beendet ist. Vorliegend trat die Beendigung noch im Jahr 2007 ein. Die Verjährungsfrist für eine im entschiedenen Fall unstreitig vorliegende, besonders schwere Steuerhinterziehung betrug in der anwendbaren Fassung des § 376 Abs. 1 AO noch zehn Jahre (in der neuen Fassung des § 376 Abs. 1 AO wären es sogar 15 Jahre), sodass vor 2017 keine Verjährung eintreten konnte.

Praxishinweis:
Mit der vorliegenden Entscheidung hat der Bundesfinanzhof für alle Fälle der „doppelten Steuerhinterziehung“ durch den Erblasser und den Erben für die gleiche Steuer geklärt, dass für den Erben nicht die verlängerte, zehnjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO erneut läuft. Stattdessen bewirkt § 171 Abs. 7 AO aber für den doppelt hinterzogenen Steueranspruch eine Ablaufhemmung, solange die eigene Steuerhinterziehung des Erben strafrechtlich nicht verjährt ist. Bei solchen „doppelten Steuerstraftaten“ im Zusammenhang mit Erbrechtsfällen sind deshalb oftmals für noch außergewöhnlich weit zurückliegende Veranlagungszeiträume steuerliche Änderungen möglich.

Die Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist gemäß § 376 Abs. 1 AO für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung von zehn auf fünfzehn Jahre führt nochmals zu einer deutlichen Verlängerung der Änderungsmöglichkeiten in gewichtigen Hinterziehungsfällen. Dies gilt insbesondere, wenn wie im vorliegenden Fall Steuern im großen Ausmaß verkürzt wurden, also ab 50.000 € Verkürzungsvolumen pro Veranlagungszeitraum und Steuerart. Diese Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfrist, die sich über § 171 Abs. 7 AO auf die steuerliche Festsetzungsfrist auswirken kann, ist in allen Fällen anwendbar, in denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Jahressteuergesetzes 2020 am 29.12.2020 noch keine strafrechtliche Verjährung eingetreten war.

Aufgrund der wegen § 171 Abs. 7 AO im Einzelfall genau zu prüfenden Verknüpfung von steuerlichen Festsetzungsfristen und steuerstrafrechtlichen Verjährungsfristen kann es in Zweifelsfällen zweckmäßig sein, zunächst gegen Änderungsbescheide Einsprüche einzulegen, um danach den Ablauf der Verjährungsfristen sorgfältig im Einzelnen zu prüfen. Dies gilt nicht nur in Erbrechtsfällen mit doppelter Steuerhinterziehung, sondern beispielsweise auch für den unternehmerischen Bereich und damit in Fällen, in denen ein neuer Geschäftsführer oder Vorstand nach § 153 AO seinen Pflichten zur Korrektur der Steuerstraftaten seines Vorgängers nicht nachkommt und hierdurch ebenfalls eigene Steuerhinterziehungstaten durch Unterlassen wegen der identischen Steuer begeht.

Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO greift allerdings nicht ein, wenn der Erblasser erst nach Ablauf der verlängerten Festsetzungsfrist verstirbt oder wenn der Erbe die Steuerhinterziehung erst zu einem Zeitpunkt erkennt, zu dem die verlängerte Festsetzungsfrist schon abgelaufen ist. Da den Erben dann keine Berichtigungspflicht mehr trifft, kann er den geerbten Steueranspruch auch nicht mehr hinterziehen und keine eigene Ablaufhemmung im Sinne des § 171 Abs. 7 AO auslösen. Die vom Erblasser zu seinen Lebzeiten ausgelöste Ablaufhemmung endet mit dessen Tod (vgl. BFH, Urteil vom 02.12.1977, III R 117/75).

2 Oberlandesgericht Oldenburg, Beschluss vom 03.11.2022 – 1 Ss 215/22: Für die Darstellung einer Steuerhinterziehung in einem Strafurteil ist es erforderlich, dass das Urteil erkennen lässt, welches steuerlich erhebliche Verhalten des Angeklagten im Rahmen welcher Abgabenart und in welchem Besteuerungszeitraum zu einer Steuerverkürzung geführt hat und welche innere Einstellung der Angeklagte hatte.

Sachverhalt:
Das Amtsgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in sechs Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 150 Tagessätzen zu je 40 € verurteilt und die Einziehung von 186.000 € angeordnet. Auf die Berufung der Staatsanwaltschaft hat das Landgericht den Strafausspruch geändert und den Angeklagten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr – ausgesetzt zur Bewährung – verurteilt. Die Einziehungsentscheidung hat es aufgehoben. Die Revision des Angeklagten gegen die Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe war erfolgreich.

Entscheidungsgründe:
Das vorliegende Strafurteil leidet nach den Feststellungen des Revisionsgerichtes an einem durchgreifenden Darstellungsmangel. Für die Darstellung einer Steuerhinterziehung in einem Strafurteil bedarf es regelmäßig der Angabe, wann der Angeklagte welche Steuererklärung abgegeben, welche Umsätze oder Einkünfte er verschwiegen, welche unberechtigten Vorsteuerabzüge oder Betriebsausgaben er geltend gemacht hat sowie ob und mit welchem Inhalt Steuerbescheide erlassen worden sind.

Des Weiteren ist im Strafurteil wegen Steuerhinterziehung festzustellen, welche Tatsachen eine zutreffende Steuererklärung hätte enthalten müssen und welche Steuer aufgrund des festgestellten Sachverhaltes geschuldet war. Denn die verkürzte Steuer ergibt sich erst aus einer Gegenüberstellung der geschuldeten und der festgesetzten Steuer. Bei einer Steuerhinterziehung wegen Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sind diejenigen Umstände festzustellen, aus denen sich ergibt, dass der Angeklagte zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet war, und die Tatsachen, aus denen sich die Höhe der durch die pflichtwidrige Nichtabgabe der Erklärung hinterzogenen Steuer ergibt.

Für jede Steuerart und jeden Veranlagungszeitraum muss gesondert eine Berechnung der verkürzten Steuern mitgeteilt werden. Bloße tabellarische Aufstellungen, anhand derer sich die Berechnungen nicht nachvollziehen lassen, sind ebenso unzureichend wie Bezugnahmen auf eine dem Urteil nicht beigefügte Anlage. Es muss vielmehr erkennbar sein, dass das Gericht die materiellen Steueransprüche, über deren Verkürzung zu entscheiden ist, dem Grunde und der Höhe nach selbstständig geprüft hat.

Diese Anforderungen an die Darstellung einer Steuerhinterziehung im Strafurteil gelten auch in Schätzfällen. Schätzungen sind im Steuerstrafverfahren zulässig, wenn feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstat-

bestand erfüllt hat, aber ungewiss ist, welches Ausmaß die Besteuerungsgrundlagen haben. Bei der Entscheidung, welche Schätzungsmethode der Wirklichkeit möglichst nahe kommt, hat das Tatgericht einen Beurteilungsspielraum.

Ist eine konkrete Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich und kommen wegen fehlender Aufzeichnungen und Belege andere Schätzungsmethoden nicht in Betracht, darf der Strafrichter pauschal gestützt auf die Richtsatzsammlung schätzen. Wird der Mittelsatz aus der Richtsatzsammlung den Feststellungen zugrunde gelegt, muss der Strafrichter konkret ausführen, aufgrund welcher Anknüpfungstatsachen er davon überzeugt ist, dass es sich um einen Betrieb handelt, der den Mittelsatz tatsächlich erreicht. Das Urteil muss erkennen lassen, dass das Gericht die örtlichen Verhältnisse und die Besonderheiten des Betriebes in den Blick genommen hat. Bleiben Zweifel, darf nur ein als erwiesen angesehener Mindestschuldumfang zugrunde gelegt werden.

Der Strafrichter darf Betriebsprüfungs- oder Fahndungsberichte nicht ungeprüft übernehmen oder auf solche als Beweismittel verweisen. Die Schätzungsgrundlage und das Ergebnis der eigenen Berechnungen müssen im Urteil geschlossen und nachvollziehbar dargestellt werden.

Hat ein Angeklagter die Taten eingeräumt, kann ausnahmsweise eine verkürzte Darstellung der Berechnung der hinterzogenen Steuern erfolgen. Neben dem Geständnis des Angeklagten setzt dies aber voraus, dass dieser sachkundig genug gewesen ist, die steuerlichen Auswirkungen seines Verhaltens zu erkennen und die hinterzogenen Steuern selbst zu berechnen. Bei steuerlich völlig unerfahrenen Personen ist dies regelmäßig nicht der Fall, zumal dann, wenn sie einfach nur ein „reines Zahlenwerk“ mit ihrem Geständnis bestätigen.

Praxishinweis:
Das vorliegende Revisionsurteil belegt die hohen Begründungshürden für Strafgerichte in Steuerstrafverfahren, und zwar insbesondere in den Fällen, in denen steuerliche Schätzungen ins Strafverfahren übernommen werden sollen. Ein Strafrichter darf nicht bloß die Ausführungen und Berechnungen der Steuerfahndung übernehmen, sondern muss diese im Einzelnen verstehen, in eigene (möglicherweise im Ergebnis identische) Berechnungen überführen und diese dann im schriftlichen Urteil vollständig nachvollziehbar und transparent darstellen.

Vernünftige Lösungen möglichst bei Abschluss der Ermittlungen unter Einbeziehung des steuerlichen Verfahrens sind für den Steuerpflichtigen selbstverständlich besser als eine öffentliche Hauptverhandlung und ggf. ein Revisionsverfahren mit generell statistisch eher geringeren Erfolgsaussichten. Deshalb nutzt die vorliegende Entscheidung nur ausnahmsweise zur Abwehr in besonderen Fällen, in denen ein akzeptables, angemessenes Gesamtpaket auch nicht in der ersten Instanz vor dem Strafgericht oder im Berufungsverfahren gefunden wird.

Liegt wie im entschiedenen Fall eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vor, muss bereits die steuerliche Schätzung aus konkreten Tatsachen hergeleitet, schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Strafrechtlich lässt sich dann für ein Gesamtpaket in beiden Verfahren oftmals damit argumentieren, dass aufgrund des strafrechtlichen Zweifelssatzes und dem damit verbundenen strengeren Beweismaßstab bei der strafrechtlichen Schätzung Sicherheitsabschläge von bis zu fünfzig Prozent gegenüber der steuerlichen Schätzung zu bilden sind. Es wird dann für das Strafverfahren ein von den nachgeforderten Steuern abweichender, geringerer Verkürzungsbetrag berechnet, der für die strafrechtliche Folge im Regelfall vorteilhaft ist. Da die Höhe des Hinterziehungsvolumens einen nicht unerheblichen Faktor für die Bemessung einer Geldauflage oder Strafe darstellt, wirkt sich jeder Verhandlungserfolg beim strafrechtlichen Schätzschaden positiv auf das wirtschaftliche Gesamtergebnis aus.

3 Bundesfinanzhof, Urteil vom 28.06.2022 – VII R 23/21: Die Tatsachen, aus denen sich nach Einschätzung des Gläubigers ergibt, dass der bereits zur Insolvenztabelle festgestellten Forderung eine Steuerstraftat des Schuldners zugrunde liegt, können gemäß § 177 Abs. 1 InsO nachträglich zur Tabelle angemeldet werden. Das Finanzamt kann durch Bescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO feststellen, dass ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist, wenn der Schuldner diesem Umstand isoliert widersprochen hat.

Sachverhalt:
Über das Vermögen des Klägers wurde im Juli 2015 nach einem Eigenantrag verbunden mit einem Antrag auf Restschuldbefreiung das Insolvenzverfahren eröffnet. Das FA meldete Einkommensteuer- und Umsatzsteuerforderungen in Höhe von 116 T€ für die Jahre 2007, 2009 bis 2011 zur Tabelle an, ohne auf einen Zusammenhang zu einer Steuerstraftat hinzuweisen. Die angemeldeten Steuern wurden im November 2015 zur Tabelle festgestellt.

Das Amtsgericht hat den Kläger im April 2016 mit einem Strafbefehl zu einer Geldstrafe wegen Steuerhinterziehung verurteilt. Zugrunde lagen Steuerverkürzungen in Höhe von 65 T € aus Einkommensteuer 2007, 2009 bis 2011 sowie Umsatzsteuer 2009 bis 2011.

Das Finanzamt beantragte daraufhin eine Ergänzung der Insolvenztabelle. Bei der angemeldeten und festgestellten Steuerforderung in der Insolvenztabelle handele es sich in Höhe des Teilbetrages von 68 T € (inklusive Nebenleistungen und den Steuern aus dem Strafbefehl) um eine Forderung aus einer Steuerstraftat, für die gemäß § 302 Nr. 1 InsO die Restschuldbefreiung auszuschließen sei. Der Widerspruch des Klägers gemäß § 175 Abs. 2 InsO gegen dieses Attribut wurde in die Tabelle eingetragen.

Daraufhin erließ das Finanzamt im Januar 2019 einen Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO, in dem die Forderungen als von der Restschuldbefreiung ausgenommene Insolvenzforderungen festgestellt wurden. Zur Begründung wurde auf den rechtskräftigen Strafbefehl verwiesen. Einspruch und Klage gegen den Feststellungsbescheid blieben erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Das Finanzamt war gemäß § 251 Abs. 3 AO zur Feststellung berechtigt, dass es sich bei den angemeldeten Einkommen- und Umsatzsteuern um Forderungen im Sinne des § 174 Abs. 2, § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO handelte. Nach § 251 Abs. 3 AO können grundsätzlich Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die im Insolvenzverfahren als Insolvenzforderung geltend gemacht werden, durch schriftlichen Verwaltungsakt festgestellt werden.

Bei der Anmeldung muss nach dem Wortlaut des § 174 Abs. 2 InsO nicht die Tatsache der rechtskräftigen Verurteilung wegen einer Steuerstraftat angegeben werden, sondern die Tatsachen, aus denen sich ergibt, dass der Forderung eine Steuerstraftat zugrunde liegt. Insoweit unterscheiden sich die Regelungen des § 174 Abs. 2 InsO und § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO. Die Restschuldbefreiung nach § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO ist nur ausgeschlossen, wenn der Schuldner im Zusammenhang mit der Forderung wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt wurde.

Forderungen können bis zum Schlusstermin gemäß § 177 Abs. 1 InsO nachträglich angemeldet werden. Die Anmeldefrist ist keine Ausschlussfrist. Bei der nachträglichen Anmeldung eines Attributes im Sinne des § 174 Abs. 2 InsO handelt es sich um eine nachträgliche Änderung im Sinne des § 177 Abs. 1 S. 3 InsO.

Da das Attribut der vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlung nach ständiger Rechtsprechung nachträglich angemeldet werden kann, ist kein Grund ersichtlich, warum für Forderungen aus Steuerstraftaten etwas Anderes gelten sollte. Eine solche Nachmeldung muss nach dem Sinn und Zweck der Regelung möglich sein, da der Gläubiger (hier das Finanzamt) sich ohne diese Feststellung in der Tabelle nicht auf den Ausschluss der Forderung von der Restschuldbefreiung berufen könnte.

Das Finanzamt ist auch gemäß § 251 Abs. 3 AO berechtigt, bei einem isolierten Widerspruch des Schuldners gemäß § 184 Abs. 1 InsO gegen das Attribut des § 174 Abs. 2, § 302 Nr. 1 Alt. 3 InsO einen Feststellungsbescheid zu erlassen. Das Finanzamt muss keine Zivilklage erheben. Begründet wird diese Auffassung damit, dass einfach auf eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat abgestellt wird und nicht noch die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerstraftat festgestellt werden müssen.

Der Bescheid enthält nicht nur die Feststellung, dass eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat erfolgt ist, sondern zugleich auch den Inhalt, dass der angemeldeten Forderung gerade diese Steuerstraftat zugrunde liegt. Der Verwaltungsakt beseitigt damit den Widerspruch des Schuldners und ist deshalb als Regelung im Einzelfall zu betrachten.

Aus dem Feststellungsbescheid muss sich die Insolvenzforderung nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Höhe des jeweiligen Abgabenbetrages genau ergeben. Enthalten muss der Bescheid zudem die Feststellung, dass der Schuldner im Zusammenhang mit der Forderung wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt wurde.

Praxishinweis:
Da durch den erfolglos angegriffenen Feststellungsbescheid und die nachträgliche Anmeldung des Attributes „angemeldete Steuerforderung aus rechtskräftiger Verurteilung wegen Steuerstraftat“ unmittelbar der Ausschluss der Forderung von der Erteilung einer Restschuldbefreiung erreicht wird, hat die vorliegende Entscheidung erhebliche praktische Bedeutung. Eine von der Befreiung ausgenommene Forderung muss der Schuldner auch nach Abschluss des Insolvenzverfahrens weiter erfüllen. Nach Abschluss des Insolvenzverfahrens kann das Finanzamt damit auch wieder vollstrecken.

Diese Feststellung des Finanzamtes über eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat im Zusammenhang mit der Insolvenzforderung bindet das Insolvenzgericht (vgl. hierzu bereits BFH, Urteil vom 07.08.2018, VII R 24/17). Der Feststellungsbescheid ist deshalb sorgfältig hinsichtlich der hierin enthaltenen Forderungen zu prüfen und ggf. mit einem Einspruch anzugreifen. Es dürfen im Bescheid insbesondere nur die Steuerarten, die Beträge und die Veranlagungszeiträume enthalten sein, die auch tatsächlich der strafrechtlichen Verurteilung zugrunde liegen. Die Steuerforderungen und die strafrechtliche Steuerverkürzungsberechnung können erheblich voneinander abweichen. Festgestellt werden kann nur der Schaden, der auch der strafrechtlichen Verurteilung zugrunde liegt.

Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 07.08.2018, VII R 24/17) ausnahmsweise nur für die Zinsen, die zwar unstreitig nicht zum strafrechtlichen Verkürzungsschaden gehören, die aber dennoch ebenfalls im Bescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO festgestellt werden können. Der Bundesfinanzhof begründet dies damit, dass durch die Formulierung in § 302 InsO „sofern der Schuldner in Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist" auch Nebenleistungen wie Zinsen berücksichtigt werden sollen.

In geeigneten Fällen, in denen die Steuerforderungen im Zusammenhang mit einem Steuerstrafverfahren nicht vollständig beglichen werden können, sollte deshalb unter diesem insolvenzrechtlichen Blickwinkel im Rahmen des Möglichen versucht werden, den strafrechtlich rechtskräftig festzustellenden Schaden auf ein vertretbares Mindestmaß zu reduzieren. Je nach Einzelfall können beispielsweise einzelne Steuerarten oder Veranlagungszeiträume aus prozessökonomischen Gründen nicht dem strafrechtlichen Urteil zugrunde gelegt werden. Strafprozessual ist dies ohne weiteres zulässig und kann beispielsweise über Teileinstellungen gemäß §§ 154, 154a StPO wegen der anderen Taten (andere Steuerart oder Veranlagungszeiträume) umgesetzt werden.

Autorin:
Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 30.05.2022 – 4 ZB 21.2660: Ein Gewerbetreibender kann sich unter Umständen wegen einer strafbaren Handlung wie einer Steuerhinterziehung, die er nicht im Rahmen der Gewerbeausübung begangen hat, als gewerberechtlich unzuverlässig erweisen.

Sachverhalt:
Der Kläger hatte in den Jahren 2009 bis 2014 gewerbliche Umsätze und Gewinne seines Einzelunternehmens unvollständig gegenüber dem Finanzamt erklärt. Das Amtsgericht München verurteilte ihn im Jahr 2017 wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren. In der Berufungsinstanz wurde diese Strafe mit Urteil vom 04.09.2018 auf eine Freiheitsstrafe von einem Jahr und elf Monaten – ausgesetzt zur Bewährung – sowie eine zusätzliche Geldstrafe von 250 Tagessätzen herabgesetzt. Nach den Feststellungen im Berufungsurteil verkürzte der Kläger insgesamt Steuern in Höhe von 615.000 €.

Ein weiteres Strafverfahren gegen den Kläger wegen gewerbsmäßiger Hehlerei wurde im Hinblick auf die Verurteilung im Steuerstrafverfahren gemäß § 154 Abs. 2 StPO eingestellt, da die in diesem Verfahren zu erwartende Strafe neben der Verurteilung im Steuerstrafverfahren nicht beträchtlich ins Gewicht falle.

Ende 2019 widerrief die beklagte Gemeinde die dem Kläger erteilte Zuweisung von Büroräumen und LKW-Stellplätzen auf dem Betriebsgelände der örtlichen Großmarkthalle. Begründet wurde der Widerruf im Wesentlichen mit den Vorgängen, die Gegenstand der strafgerichtlichen Verfahren waren. Die gegen den Widerruf eingereichte Klage mit dem Ziel der Aufhebung des Bescheides blieb ebenso erfolglos wie der Antrag des Klägers auf eine Zulassung der Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichtes.

Entscheidungsgründe:
Die Beklagte hat den Widerruf der Flächenzuweisung in der Markthalle im vorliegenden Fall nicht auf eine gewerberechtliche Unzuverlässigkeit gemäß § 35 Abs. 1 S. 1 GewO, sondern auf eine speziellere Widerrufsermächtigung der örtlichen Markthallen-Satzung gestützt. Ein solcher Zuweisungswiderruf für eine Fläche in der Markthalle hat aufgrund dieser besonderen Ermächtigungsgrundlage dem Zweck zu dienen, die Sicherheit und Ordnung in der Markthalle aufrecht zu erhalten.

Ein unmittelbarer Bezug einer strafbaren Handlung zur ausgeübten gewerblichen Tätigkeit ist aus Sicht der Verwaltungsrichter weder nach der Spezialvorschrift noch nach der GewO Voraussetzung für einen Widerruf einer gewerberechtlichen Erlaubnis oder Zuweisung. Bei steuerrechtlichen Pflichtverletzungen sei von einer gewerbeübergreifenden Unzuverlässigkeit mit einer Gefahr für die Sicherheit und Ordnung auszugehen, auch wenn der Kläger die Steuerhinterziehung nicht im Rahmen der Gewerbeausübung und damit nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Markthalle begangen habe.

Durch die der Verurteilung zugrunde liegenden Straftaten werde die öffentliche Sicherheit und Ordnung nicht nur unerheblich beeinträchtigt. Es sei auch nicht mit der erforderlichen Sicherheit für die Zukunft davon auszugehen, dass der Kläger sein marktschädigendes Verhalten nicht mehr fortsetzen werde. Der lange Zeitraum der wiederholten Tatbegehung, das planvolle Vorgehen des Klägers und die dabei aufgewendete kriminelle Energie sprächen für ein erhebliches Risiko, dass der Kläger erneut derartige Straftaten begehen werde. Das bisherige

Unterlassen derartiger Taten während der noch laufenden Bewährungszeit sei grundsätzlich nicht ausreichend, um auf einen generellen Einstellungswandel des Klägers schließen zu können.

Zudem werde den anderen Zuweisungsnehmern der Markthalle durch den Widerruf signalisiert, dass die Vornahme strafbarer Handlungen nicht nur strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehe, sondern auch die weitere Benutzung der Markthalle in Frage stelle. Der Widerruf entfalte deshalb eine präventive Wirkung gegenüber den anderen Zuweisungsnehmern der Markthalle.

Das mildere Sanktionsmittel eines nur vorübergehenden Marktausschlusses sei nicht in Betracht gekommen, da es sich lediglich um ein personenbezogenes Zutrittsverbot handele. Mit einem solchen könne die Abgabe inhaltlich unrichtiger Steuererklärungen nicht effektiv verhindert werden. Ein solcher Ausschluss komme als milderes Mittel vorrangig bei geringerem Fehlverhalten unmittelbar im Rahmen des Marktgeschehens in Betracht.

Praxishinweis:
Auch wenn der Widerruf in der vorliegenden Entscheidung auf eine spezielle Ermächtigungsgrundlage in der örtlichen Marktsatzung gestützt wird, lassen sich aus den Urteilsgründen allgemeine Erwägungen für eine Gewerbeuntersagung gemäß § 35 Abs. 1 GewO wegen Unzuverlässigkeit herleiten. Wie sich bereits unmittelbar aus dem allgemein formulierten Leitsatz der Entscheidung ergibt, können als Begründung für eine die wirtschaftliche Existenzgrundlage eines Unternehmens bedrohende Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit Straftaten, die wie Steuerhinterziehungstaten nicht unmittelbar im Rahmen der Gewerbeausübung begangen wurden, bereits ausreichen.

Dieses potentielle Risiko eines Widerrufes oder einer Untersagung einer erlaubnispflichtigen Tätigkeit sollte bei einem laufenden Strafverfahren und spätestens vor rechtskräftigem Abschluss eines (Steuer-)Strafverfahrens sorgfältig analysiert werden. Es ist für den Mandanten wichtig, sämtliche außerstrafrechtlichen Risiken einer strafrechtlichen Verurteilung möglichst frühzeitig zu kennen, um sich hierauf durch angepasste Planungen oder auch Umstrukturierungsmaßnahmen einstellen zu können. Diese potentiellen „Nebenfolgen“ einer strafrechtlichen Verurteilung sind vielseitig und in einer Fülle von verschiedenen Gesetzen geregelt sind (vgl. zu den wesentlichen außerstrafrechtlichen Konsequenzen übersichtsartig die Tabelle in Profile 02/2022 S. 16 f.).

Es können ansonsten unangenehme Überraschungen für den Mandanten bereits bei vermeintlich geringen Geldstrafen drohen. Eine Geldstrafe von nur 70 Tagessätzen wegen Steuerhinterziehung kann beispielsweise den Jäger empfindlich treffen, da er hierdurch im Regelfall seinen Jagdschein verlieren wird. In einem derartigen Fall kann es zweckmäßig sein, eine Einstellung des Steuerstrafverfahrens notfalls auch gegen eine erheblich höhere Geldauflage als die angebotene Geldstrafe zu akzeptieren, um die weitergehende Folge des Jagdscheinverlustes im Zusammenhang mit einem laufenden Strafverfahren sicher auszuschließen.

Vorsichtig sollten Berater und Mandant nicht zuletzt auch bei vermeintlich weniger gravierenden Bußgeldbescheiden (z.B. wegen Mindestlohnverstößen oder leichtfertiger Steuerverkürzung) sein. Diese sollten ebenfalls nicht ohne eine sorgfältige Analyse der weiteren Konsequenzen akzeptiert werden. Auch wenn es sich bei einem Bußgeld „nur“ um eine Sanktion für eine Ordnungswidrigkeit und nicht für eine Straftat handelt, kann schon ein relativ geringes Bußgeld im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit beispielsweise zum Widerruf einer Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis und damit zum Entzug der wirtschaftlichen Existenzgrundlage eines Unternehmens führen.

Wird hingegen eine außerstrafrechtlich drohende Konsequenz mit erheblichen Folgen frühzeitig identifiziert, kann die Gesamtverteidigungsstrategie so ausgerichtet werden, dass nicht nur strafrechtlich, sondern auch außerstrafrechtlich das optimale Ergebnis für den Mandanten erzielt wird. Manchmal erfordert dies im Rahmen des rechtlich Zulässigen die Ausarbeitung eines alternativen Plans, falls eine Folge nicht zu vermeiden ist.

2 OLG Karlsruhe, Urteil vom 30.03.2022 – 3 U 11/20: Im Falle eines Beratungsfehlers des Steuerberaters muss sich der Geschädigte nicht als Mitverschulden zurechnen lassen, dass er einer Einstellung des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens nach § 153a StPO zugestimmt hat, statt eine Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO oder einen Freispruch anzustreben.

Sachverhalt:
Gegen den Kläger, der eine Arztpraxis führte, hatte die Staatsanwaltschaft im Jahr 2017 nach einer Betriebsprüfung ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet. Er hatte im weiteren Verlauf des Steuerstrafverfahrens einer Einstellung des Verfahrens gegen eine Geldauflage in Höhe von 50.000 € gemäß § 153a StPO zugestimmt, da die Staatsanwaltschaft andernfalls eine Anklageerhebung angekündigt hatte und zu einer Einstellung des Ermittlungsverfahrens nach § 170 Abs. 2 StPO nicht bereit war.

Nach dem Vortrag des Klägers im zivilrechtlichen Regressverfahren gegen seine ehemaligen Steuerberater lagen schon die objektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 AO nicht vor. Seine Angaben gegenüber den Finanzbehörden zu Betriebsausgaben in Höhe von 900.000 € für die Erbringung von Dienstleistungen im medizinischen Bereich durch eine AG seien im Wesentlichen korrekt gewesen. Bei der Gründung und Gestaltung mit der AG war die Steuerberatung umfassend involviert.

Der Kläger trug im Regressverfahren gegen die Steuerberater vor, er habe bei seiner Arztpraxis nur Ausgaben an die AG angesetzt, denen auch ein Leistungsaustausch mit der AG gegenübergestanden habe. Die Leistungsbeziehungen zwischen der AG und der Praxis seien zwar in keinem schriftlichen Vertrag geregelt worden. Dennoch seien die bezahlten Leistungen tatsächlich erbracht worden.

Nicht nur für die Arztpraxis, sondern auch für die AG seien die beklagten Steuerberater mit der umfassenden

Beratung und Vertretung in allen steuerlichen Angelegenheiten, mit der Finanz- und Lohnbuchhaltung und der Erstellung der Jahresabschlüsse beauftragt gewesen. Zu keinem Zeitpunkt sei der Kläger auf das Erfordernis einer schriftlichen Fixierung der Vereinbarungen und einer Rechnungsstellung durch die AG hingewiesen worden.

Aus Sicht des Klägers wäre es in diesem Kontext auch zumutbar gewesen, die Einzelheiten zu den leistungshinterlegten Betriebsausgaben an die AG im Ermittlungsverfahren zu ermitteln und konkret vorzutragen. Vor allem aber hätten die Buchungen durch die Steuerberatung schon vor Einleitung des Verfahrens nicht erfolgen dürfen, ohne auf die fehlenden Belege hinzuweisen und ohne auf eine Erstellung von schriftlich fixierten Rahmenvereinbarungen sowie Abrechnungen hinzuwirken. Das Ermittlungsverfahren hätte nach der Vorstellung und dem Vortrag des Klägers deshalb mangels Tatverdacht gemäß § 170 Abs. 2 StPO eingestellt werden müssen.

Mit der auf diese Argumentation eines Beratungsfehlers gestützten Schadensersatzklage gegen die Steuerberater verfolgte der Kläger zunächst in der ersten Instanz vor dem Landgericht erfolgreich den Ersatz der (vermeidbaren) Steuernachzahlungen in Höhe von rund 450.000 € nebst Zinsen, sowie in der Berufungsinstanz zusätzlich erfolgreich den Ersatz der gezahlten Geldauflage für die Einstellung des Steuerstrafverfahrens sowie den Ersatz der Kosten für die Steuerstrafverteidigung.

Entscheidungsgründe:

Grundsätzlich muss derjenige, der eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit begangen hat, die verhängte Sanktion aus seinem Vermögen tragen. Hierdurch wird aber eine Einstandspflicht desjenigen, der vertraglich verpflichtet war, den Täter oder Teilnehmer vor der Begehung einer oder Teilnahme an einer Tat und deren Folgen zu schützen, nicht generell ausgeschlossen. Eine solche vertragliche Verpflichtung zum Schutz vor der Begehung von Steuerstraftaten besteht grundsätzlich auch für einen Steuerberater im Verhältnis zu seinem Mandanten, soweit es um die richtige Darstellung und Dokumentation steuerlich bedeutsamer Vorgänge gegenüber dem Finanzamt und eine hiermit im Zusammenhang stehende Steuerverkürzung geht.

Ein Steuerberater kann insbesondere seinem Mandanten gegenüber vertraglich verpflichtet sein, diesen davor zu bewahren, dass er seine öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen dem Finanzamt gegenüber vernachlässigt. Dies gilt insbesondere dann, wenn sich der Steuerpflichtige bewusst eines steuerlichen Fachberaters bedient, weil die steuerrechtliche Lage vielschichtig und für einen Laien undurchsichtig ist. In diesem Falle besteht die Aufgabe des Beraters nicht nur darin, die seinem Mandanten zustehenden Steuervorteile auszuschöpfen, sondern er hat ihn auch davor zu bewahren, sich durch Überschreitung des zulässigen Rahmens einer steuerstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen.

Aus Sicht des Berufungsgerichtes war es im vorliegenden Fall Pflicht der Steuerberater, sowohl die AG als auch den Kläger auf die Notwendigkeit der ordnungsgemäßen Abrechnung der tatsächlich erbrachten Leistungen hinzuweisen. Ob ein Nachweis der Leistung auch in anderer Form hätte erbracht werden können und von den Finanzbehörden akzeptiert worden wäre, war dabei aus Sicht der Zivilrichter unerheblich. Der Steuerberater habe grundsätzlich den sichersten Weg zu dem erstrebten steuerlichen Ziel aufzuzeigen und sachgerechte Vorschläge zu dessen Verwirklichung zu unterbreiten. Diese Vertragspflicht sei durch die Steuerberatung verletzt worden.

Ob der Kläger bei gebotener Sorgfalt den Beratungsfehler frühzeitig hätte bemerken und selbst die Notwendigkeit der Rechnungsstellung hätte ansprechen können, konnte aus Sicht des Berufungsgerichtes ebenfalls dahinstehen. Denjenigen, der sich auf den Rat eines Fachmannes verlassen habe, würde auch dann kein Mitverschulden gemäß § 254 Abs. 1 BGB treffen, wenn er die Unrichtigkeit oder Unzulässigkeit des von diesem vorgeschlagenen oder in die Wege geleiteten Vorgehens bei genügender Sorgfalt hätte erkennen können. Selbst wenn ein Mandant über steuerrechtliche Kenntnisse verfüge, müsse er darauf vertrauen können, dass der beauftragte Berater die anstehenden steuerrechtlichen Fragen fehlerfrei bearbeite, ohne dass eine weitergehende Kontrolle erforderlich sei.

Ein Mitverschulden verneinten die Berufungsrichter, obwohl sich ein solches daraus hätte ergeben können, dass der Kläger es in vorwerfbarer Weise versäumt habe, den durch die Verletzungshandlung entstandenen Schaden durch Einlegung zulässiger, aussichtsreicher und zumutbarer Rechtsbehelfe oder Rechtsmittel abzuwenden oder zu mildern. Der Kläger habe sich aber nicht auf eine Fortsetzung des Steuerstrafverfahrens einlassen müssen, um möglicherweise einen Freispruch zu erwirken. Denn in diesem Fall wäre es zumindest sicher zu einer Anklage und wahrscheinlich auch zu einer öffentlichen Hauptverhandlung gekommen.

Die Steuerbehörden hätten den Straftatbestand der Steuerhinterziehung offensichtlich unabhängig von der Frage des Leistungsaustausches als erfüllt angesehen, weil keine aussagekräftigen Belege existierten. Auch wenn diese rechtliche Position kaum zu halten gewesen wäre, sei es dennoch unter Berücksichtigung der immer bestehenden Unsicherheiten bei einer Verfahrensfortsetzung und des zu befürchtenden öffentlichen Rufschadens gut nachvoll-

ziehbar gewesen, dass sich der Kläger auf die Zahlung der Geldauflage eingelassen habe. Er sei nicht gezwungen, eine derartige Chance der Verfahrensabkürzung abzulehnen, um dem Mitverschuldenseinwand zu entgehen.

Praxishinweis:
Während das Landgericht in der ersten Instanz den Ersatz der Geldauflage und der Strafverteidigungskosten aufgrund eines überwiegenden Mitverschuldens des Klägers ablehnte, da sich der Kläger nicht zu Lasten der Steuerberater für eine Einstellung des Verfahrens gegen eine Geldauflage hätte entscheiden dürfen, berücksichtigte das OLG bei seiner Argumentationskette gegen ein derartiges Mitverschulden überzeugend naheliegende prozessökonomische Erwägungen, die im vorliegenden Fall eindeutig für eine Abkürzung des Verfahrens sprachen.

Wenn die Staatsanwaltschaft von einer Einstellung des Verfahrens ohne Konsequenzen nicht zu überzeugen ist, wird in einer vergleichbaren Verfahrenssituation unter Abwägung sämtlicher Risiken nahezu jeder Steuerstrafverteidiger dazu raten, eine Einstellung des Steuerstrafverfahrens gegen eine Geldauflage zu akzeptieren. Auf diese Weise wird vorzeitig Rechtssicherheit erlangt und das belastende Verfahren deutlich abgekürzt.

Angesichts des Steuerschadens im höheren sechsstelligen Bereich, des berufsrechtlichen Risikos als Arzt für den Fall einer rechtskräftigen Verurteilung und des zu erwartenden Rufschadens in einer öffentlichen Verhandlung wäre es dem Betroffenen kaum zuzumuten, statt dieser Abkürzung des Verfahrens auf vernünftige Richter und Staatsanwälte zu hoffen, die in einer (streitigen) Hauptverhandlung keine Fehler begehen und den Mandanten deshalb freisprechen werden. Diese Gemengelage hat das OLG zutreffend erkannt und gewürdigt. Angesichts des relativ groben Beratungsfehlers mit den dargestellten erheblichen Auswirkungen erscheint es im Ergebnis ausnahmsweise gerechtfertigt, dass der steuerliche Berater (bzw. seine Berufshaftpflichtversicherung) auch die Geldauflage und die Kosten der Verteidigung als ersatzfähigen Schaden übernimmt.

Mit der Einstellung des Steuerstrafverfahrens gegen eine Geldauflage wurde zudem jede Vorsatzfeststellung zu Lasten des Klägers vermieden. Die Unschuldsvermutung bleibt bei einer Einstellung gemäß § 153a StPO generell unangetastet. Die Vermeidung einer Vorsatzfeststellung ist zwingende Voraussetzung, um dem zivilrechtlichen Rückgriff auf den steuerlichen Berater in solchen Konstellationen nicht die Grundlage zu entziehen. Möchte sich der Berater auf ein vorsätzliches Handeln seines Mandanten und einen Wegfall der Ersatzpflicht aus diesem Grund berufen, muss er die Vorsatztat in einem Regressprozess nachweisen. Fehlt es an entsprechenden Feststellungen in einem Strafbefehl oder einem Strafurteil, wird der Nachweis jedenfalls erschwert.

Die Zivilrichter stellten zudem erfreulicherweise nochmals klar, dass eine freiwillig abgeschlossene tatsächliche Verständigung im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens eine haftungsbegründende Kausalität zum ursprünglichen Beratungsfehler nicht unterbrechen würde. Diese Auffassung des OLG überzeugt, wenn sich diese Einigung als eine vernünftige Reaktion auf eine durch die fehlerhafte Beratung ausgelöste Auseinandersetzung darstellt. Wegen der Vielzahl von Unsicherheitsfaktoren in Bezug auf offene Beweisfragen und die Beurteilung schwieriger Rechtsfragen muss dem Mandanten über den Abschluss einer solchen Verständigung ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt werden.

Insgesamt belegt das Urteil, dass prozessökonomische Entscheidungen über eine steuerliche oder steuerstrafrechtliche Verfahrensabkürzung die zivilrechtliche Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen nach einem Beratungsfehler nicht ausschließen. Dies gilt zumindest, solange die getroffenen Entscheidungen für das Zivilgericht nachvollziehbar und prozessökonomisch plausibel erscheinen.

3 BGH, Beschluss vom 24.03.2022 – 1 StR 480/21: In einem strafrechtlichen Urteil muss bei der Strafzumessung erläutert werden, ob eine „verunglückte" Selbstanzeige sich konkret strafmildernd ausgewirkt hat.

Sachverhalt:
Der Angeklagte hatte vor Einleitung eines Steuerstrafverfahrens Besteuerungsgrundlagen nacherklärt, die erheblich zu seinen Gunsten von den im weiteren Verfahrensverlauf ermittelten Zahlen abwichen. Das Landgericht verurteilte den Angeklagten daraufhin wegen Steuerhinterziehung sowie Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten.

Auf die Revision des Angeklagten hob der Bundesgerichtshof die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung und den Strafausspruch auf. Es wies das Verfahren an das Landgericht zur erneuten Entscheidung zurück.

Entscheidungsgründe:
Das Landgericht ging nach Einschätzung der obersten Strafrichter zutreffend davon aus, dass die Nacherklärungen des Angeklagten vor Einleitung des Steuerstrafverfahrens wegen erheblicher Abweichungen von den tatsächlich ermittelten Besteuerungsgrundlagen nicht zu einer Straffreiheit gemäß § 371 AO führten.

Im Strafurteil hätte bei der Begründung der konkreten Rechtsfolge im Rahmen der Strafzumessung erörtert werden müssen, ob sich diese „verunglückte" Selbstanzeige gleichwohl strafmildernd bei der Bemessung der Freiheitsstrafe auswirkt. An derartigen Ausführungen fehle es im Strafurteil. Diese wesentlichen Erwägungen müssen deshalb nachgeholt werden.

Praxishinweis:
Das Ziel einer erfolgreichen Selbstanzeigeberatung besteht im Regelfall darin, gemeinsam mit dem Mandanten eine zeitlich und sachlich vollständige und damit strafbefreiende Selbstanzeige zu erarbeiten und diese möglichst schnell auf den Weg zu bringen, insbesondere bevor ein die Wirksamkeit der Selbstanzeige sperrendes Verfahren eingeleitet wird.

Die vorliegende Entscheidung belegt, dass eine Selbstanzeige für eine verbesserte Position im Steuerstrafverfahren in Ausnahmekonstellationen aber sogar zweckmäßig sein kann, wenn die Korrektur (geplant oder ungeplant) nicht (mehr) die strafbefreienden Voraussetzungen

des § 371 AO erfüllen kann und Berater und Mandant dies sicher wissen. Denn auch eine „verunglückte“ Selbstanzeige führt fast immer zu einer Strafmilderung. Eine Selbstanzeige gilt als „verunglückt“, wenn der Täter oder Teilnehmer eine Selbstanzeige erstattet, diese aber keine strafbefreiende Wirkung entfaltet. Folgende Konstellationen lassen sich unterscheiden:

Unwirksam und damit „verunglückt“ ist eine Selbstanzeige zunächst, wenn die aus der Korrektur resultierenden Steuern nicht gezahlt werden können. Gemäß § 371 Abs. 3 AO müssen die hinterzogenen Steuern, Zinsen sowie ein Strafzuschlag in den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO i. V. m. § 398a AO innerhalb einer angemessenen Frist gezahlt werden, damit die strafbefreiende Wirkung der Nacherklärung eintritt. Für diese bei bereits eingetretener Verkürzung notwendige Zahlung wird im regelmäßig zur Überprüfung der Selbstanzeige eingeleiteten Steuerstrafverfahren eine eigene strafrechtliche Frist gesetzt, die entweder mit der steuerlichen Fälligkeitsfrist zusammenfällt oder auch etwas länger bemessen sein kann. Sollte insoweit noch ein vorübergehender Liquiditätsengpass bestehen, sollte diese gesetzte Frist unbedingt mit einer ausführlichen und nachvollziehbaren Begründung verlängert werden. Um insoweit kein unnötiges Risiko einzugehen, sollte mit Erstattung der Selbstanzeige möglichst für ausreichende Liquidität auf dem Konto und eine zeitnahe Zahlung gesorgt werden. Es drohen ansonsten wegen der steuerlichen Fälligkeit auch Vollstreckungsmaßnahmen.

„Verunglückt“ ist eine Selbstanzeige auch, wenn – beispielsweise durch Überschreitung der Geringfügigkeitsgrenze – die Wirksamkeitsvoraussetzungen des § 371 Abs. 1 AO (zeitliches und sachliches Vollständigkeitsgebot) nicht erfüllt sind. Für eine wirksame Selbstanzeige müssen für alle Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt werden. Die Korrekturen müssen dabei zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen. Auf dieses sachliche und zeitliche Vollständigkeitsgebot sollte der Berater den Mandanten ausdrücklich und möglichst anschaulich mit Beispielen hinweisen.

Die Angaben in der Nacherklärung dürfen für eine vollständige Korrektur im Sinne des § 371 AO allenfalls geringfügig von den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen abweichen, die bei Überprüfung der Vollständigkeit der Selbstanzeige im Rahmen des anschließenden Steuerstrafverfahrens ermittelt werden. In der Rechtsprechung wird von einer unschädlichen Abweichung bis zu einem Maximalbetrag von 5 % pro Veranlagungszeitraum ausgegangen. Innerhalb dieses Rahmens ist die Abweichung noch geringfügig und nimmt der Anzeige nicht die strafbefreiende Wirkung. Allerdings darf dieser Maximalbetrag von 5 % nicht bewusst ausgeschöpft werden.

Des Weiteren kann auch ein Sperrgrund gemäß § 371 Abs. 2 AO vorliegen und die Wirksamkeit der Selbstanzeige ausschließen. Auch in diesem Fall ist die Selbstanzeige „verunglückt“. Gesperrt ist die Selbstanzeige beispielsweise, wenn bereits eine Prüfungsanordnung gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. a) AO vorliegt oder gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1 lit. b) AO ein Steuerstrafverfahren eingeleitet ist.

Allerdings kann es auch in Einzelfällen sinnvoll sein, trotz eingeleiteter Prüfung noch eine Selbstanzeige zu erstatten und das Missglücken bewusst in Kauf zu nehmen. Denn der Sperrgrund der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung sperrt sachlich und zeitlich nur für die Steuerart und den Zeitraum, für den eine Prüfung konkret angeordnet ist. Es kann sich deshalb beispielsweise bei drohender Tatentdeckung anbieten, Veranlagungszeiträume außerhalb des Prüfungszeitraums oder andere Steuerarten, die bislang nicht geprüft werden, mit strafbefreiender Wirkung zu korrigieren, auch wenn damit auch die gesperrten Bereiche automatisch miterklärt werden müssen. Auf diese Weise kann der strafrechtlich relevante Verkürzungsschaden auf die gesperrten Bereiche reduziert und damit unter Umständen eine deutlich bessere strafrechtliche Erledigung erreicht werden als ohne die verunglückte Selbstanzeige.

Bei einem eingeleiteten Steuerstrafverfahren ist die Sperrwirkung für die Selbstanzeige weniger begrenzt als bei einer Prüfungsanordnung. Die Steuerart, wegen der eingeleitet wurde, ist für eine wirksame Selbstanzeige vollständig gesperrt. Diese Sperrwirkung gilt nicht nur für die Veranlagungszeiträume, die in der Einleitung genannt wurden, sondern für alle nichtverjährten Zeiträume. Allerdings kann wegen anderer Steuerarten auch in dieser Konstellation weiterhin eine strafbefreiende Selbstanzeige erstattet werden, die ggf. ebenfalls strategisch zweckmäßig sein kann.

Eine strafmildernde Wirkung wird einer verunglückten Selbstanzeige letztlich immer dann zukommen (müssen), wenn eine Selbstanzeige erkennbar von dem Willen zur Rückkehr zur Steuerehrlichkeit getragen ist. Sie sollte sich hingegen nicht als ein strategisches Kalkül darstellen. Von einer Strafmilderung der verunglückten Selbstanzeige und damit einer Verbesserung der Verfahrensposition ist insbesondere auszugehen, wenn Erträge oder Ausgaben teilweise versehentlich dem falschen Veranlagungszeitraum zugeordnet, unwesentliche Beträge für lange zurückliegende Zeiträume vergessen wurden oder bei einer täterschaftlich begangenen Steuerstraftat vom Berater übersehen wird, dass zugleich auch eine Steuerhinterziehung eines Dritten unterstützt und damit eine Beihilfehandlung ebenfalls zu korrigieren gewesen wäre. In diesen Fällen muss der Berater mit Nachdruck darauf hinwirken, dass es zu einer entsprechenden deutlichen Strafmilderung kommt oder das Verfahren sogar (ggf. gegen eine Geldauflage gemäß § 153a StPO oder wegen Geringfügigkeit gemäß § 153 StPO) eingestellt wird.

Autorin:
Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Fachanwältin für Strafrecht in der mit 8 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Münster und Hamm.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 10.02.2021 – 1 StR 525/20: Leistungsempfänger im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist derjenige, der aus dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist. Die zivilrechtliche Rechtslage ist maßgebend dafür, wem gegenüber der Leistende eine Rechnung über von ihm ausgeführte steuerpflichtige Leistungen erteilen muss.

Sachverhalt:
Der Angeklagte war 2010 bis 2013 als Einzelkaufmann in der Projektentwicklung und Baubetreuung tätig. Im vorliegenden Fall ging es um die Realisierung eines Bauprojektes mit drei Wohnungen auf dem Anwesen des K. Ursprünglich hatte K im Jahr 2010 das Projekt begonnen.

Nachdem die Finanzierung des K zu scheitern drohte, übernahm der Angeklagte das Projekt für drei Interessenten. Er erwarb im April 2011 das Eigentum an dem Grundstück und verpflichtete sich in einem notariellen Vertrag gegenüber den drei Bauherren, das Projekt fertigzustellen und die Immobilie bezugsfertig zu übergeben. Die begonnenen Arbeiten auf der Baustelle sollten unter der Leitung des K fortgeführt werden.

K übergab die bereits vorliegenden Handwerkerrechnungen an den Angeklagten. Gegenüber den Handwerkern trat er unverändert im eigenen Namen auf. Die Kosten aus den weitergereichten Rechnungen erstattete der Angeklagte jeweils dem K.

Nachdem die Steuerberaterin des Angeklagten die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2010 bereits eingereicht hatte, legte der Angeklagte im April 2013 die an ihn weitergeleiteten Handwerkerrechnungen seiner Steuerberaterin vor, um die Kosten in der anstehenden Steuererklärung für 2011 als Betriebsausgaben und den Vorsteuerabzug geltend zu machen.

Die Steuerberaterin wies den Angeklagten darauf hin, dass die Rechnungen für Zwecke der Umsatzsteuer falsch seien, da sie an K adressiert waren. Einen Teil der Rechnungen ließ der Angeklagte daraufhin umschreiben.

Im Juni 2013 reichte der Angeklagte eine geänderte Umsatzsteuerjahreserklärung für 2010 nur mit den Vorsteuererstattungsbeträgen aus den umgeschriebenen Rechnungen ein. Auch in den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2011 bis 2013 machte der Angeklagte die Vorsteuern aus den auf ihn umgeschriebenen Rechnungen für das Bauvorhaben geltend. Insgesamt beliefen sich die Vorsteuern für die vier Jahre auf rund 100 T€.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Vorsteuerhinterziehung in den Jahren 2010 bis 2013 zu einer Gesamtgeldstrafe von 250 Tagessätzen zu je 50 €. Die Revision hatte Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Für die Umsatzsteuererklärung 2013 wiesen die Richter des Bundesgerichtshofs zunächst daraufhin, dass es schon an der Feststellung des objektiven Tatbestandes der Vorsteuerhinterziehung fehle. Es sei nicht auszuschließen, dass der Angeklagte aufgrund der Übernahme der Verträge innerhalb des Besteuerungszeitraumes 2013 noch rechtzeitig neuer Auftraggeber geworden und damit aus den umgeschriebenen Rechnungen vorsteuerabzugsberechtigt gewesen sei.

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG könne der Unternehmer Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, die ihm ein anderer Unternehmer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die „für sein Unternehmen" ausgeführt worden seien, gesondert in Rechnung gestellt habe. Maßgeblich sei die zivilrechtliche Rechtslage und nicht,

wem die empfangene Leistung wirtschaftlich zuzuordnen sei oder wer sie bezahlt habe. Die bloße Übernahme der Kosten einer Leistung an einen Dritten führe nicht zum Recht auf Vorsteuerabzug des Zahlenden. Im Rahmen der Ermittlung, wer Leistungsempfänger sei, sei das Abrechnungspapier nur ein Beweisanzeichen.

Entscheidend sei, ob der Handelnde gegenüber dem Lieferanten bzw. Auftragnehmer im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen (§ 164 Abs. 1 Satz 1 BGB) beim Sachleistungsbezug aufgetreten sei. Eine bloß anderslautende Abrechnung könne nicht zum Austausch des Leistungsempfängers führen. Auch das Innenverhältnis zwischen dem Auftraggeber und demjenigen, gegenüber dem er zur Geschäftsbesorgung und Rechnungslegung verpflichtet sei, sei nicht maßgeblich. Hiervon abzugrenzen seien aber nach Auffassung der Bundesrichter die Fälle, in denen die Beteiligten innerhalb der Vertragsfreiheit den ursprünglichen Vertrag änderten und ein Unternehmer aufgrund dieser dreiseitigen Vereinbarung den bisherigen Auftraggeber ersetze.

Für die Umsatzsteuerjahreserklärungen 2010 bis 2012 bestünden zumindest Zweifel am subjektiven Tatbestand der Vorsteuerhinterziehung. Es sei nicht sicher, ob der Angeklagte überhaupt nach dem Hinweis seiner Steuerberaterin erkannt habe, dass er aus den umgeschriebenen Rechnungen für die abgeschlossenen Besteuerungszeiträume keine Vorsteuer ziehen dürfe. Hierzu fehle es an Feststellungen zu den konkreten Ausführungen der Steuerberaterin und seinen sonstigen Kenntnissen.

Zum Vorsatz der Steuerhinterziehung gehöre nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kenne oder zumindest für möglich halte und ihn auch verkürzen wolle bzw. dessen Verkürzung billigend in Kauf nehme. Bedingter Vorsatz genüge. Nehme der Steuerpflichtige aber irrtümlich an, dass ein Steueranspruch nicht entstanden sei, liege ein Tatumstandsirrtum vor, der den Vorsatz ausschließe.

Praxishinweis:
Die Entscheidung verdeutlicht zunächst, dass in Steuerstrafverfahren im Zusammenhang mit Vorsteuern immer routinemäßig geprüft werden sollte, ob durch Rechnungsberichtigungen ein Vorsteuerabzugsrecht noch rückwirkend (ggf. teilweise) erreicht werden kann. Ist eine Berichtigung der Rechnungen noch möglich, entfällt der Vorsteuerschaden komplett und die Steuerhinterziehung scheitert bereits am objektiven Tatbestand.

Bei der Prüfung von Rechnungskorrekturen für umsatzsteuerliche Zwecke ist generell zu berücksichtigen, dass in den Fällen, in denen der Empfang der Leistung und der Empfang der Rechnung zeitlich auseinanderfallen, der Vorsteuerabzug grundsätzlich erst für den Besteuerungszeitraum zulässig wird, in dem erstmalig beide Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Eine rückwirkende Berücksichtigung einer korrigierten Rechnung ist nur möglich, wenn die ursprüngliche, unvollständige Erstrechnung zumindest die Mindestangaben einer Rechnung enthält. In allen anderen Fällen liegt bei Erstellung der weiteren Rechnung eine erstmalige Rechnung vor, die keine Rückwirkung entfaltet und die den Vorsteuerabzug für die Vergangenheit nicht retten kann. Die Rückwirkungsmöglichkeiten einer Rechnungskorrektur sollten also genau geprüft werden, bevor durch ein derartiges Anliegen beim Rechnungsaussteller unnötiger Aufwand verursacht wird. Es bietet sich oftmals an, insoweit möglichst vor Korrektur ein Einvernehmen mit der Finanzverwaltung bzw. der Steuerfahndung über die steuerliche Behandlung der Rechnungskorrekturen herzustellen.

Scheidet eine rückwirkende Rechnungskorrektur für umsatzsteuerliche Zwecke aus, bleibt immer noch die Verteidigungsposition auf der subjektiven Ebene, wie die Entscheidung des Bundesgerichtshofes mit erfreulicher Deutlichkeit belegt. Die Bundesrichter haben in dieser Entscheidung erneut ausdrücklich die sog. Steueranspruchstheorie bestätigt und eindeutig entschieden, dass der Beschuldigte den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach zumindest für möglich halten und die Verkürzung billigend in Kauf nehmen muss. Dies gilt nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung für alle Steuerarten.

Steuerlich nicht vorgebildete Laien müssen die Feinheiten des Umsatzsteuerrechtes und die Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug nicht kennen. Je geringer die steuerliche Vorbildung ausgeprägt ist, desto aufwändiger wird es für ein Strafgericht, vorsätzliches Handeln zu begründen.

Ein irrtümliches Vorstellungsbild des Mandanten über das Bestehen des Vorsteuerabzuges zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung ist deshalb in geeigneten Fällen möglichst anschaulich herauszuarbeiten. Zur Vermeidung von Missverständnissen sollten grundsätzlich nicht spontan Erklärungen zu persönlichen Denkweisen abgeben werden. Es bietet sich stattdessen vielmehr an, die subjektive Sichtweise im Rahmen von schriftlichen Stellungnahmen oder vorbereiteten Einlassungen geordnet und nachvollziehbar darzulegen.

2 Landgericht Nürnberg-Fürth, Urteil vom 04.05.2022 – 12 Ns 508 Js 2272/20: Hat der Steuerpflichtige bestimmte Einkünfte in seiner Einkommensteuererklärung verschwiegen, liegt in seiner späteren Angabe, er hätte in einem anderen Steuerjahr tatsächlich nur erfundene Einkünfte in gleicher Höhe erzielt, weder eine strafbefreiende Selbstanzeige noch ist diese spätere Erklärung strafmildernd zu seinen Gunsten zu berücksichtigen, soweit sie der Irreführung der Finanzbehörden diente.

Sachverhalt:
Der Angeklagte war als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt zugelassen und wegen versuchter Steuerhinterziehung bereits mit einer Bewährungsstrafe vorbelastet. Seine Zulassungen als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gab er während des laufenden Steuerstrafverfahrens zurück.

2011 übernahm der Angeklagte einen Gesellschaftsanteil im Nennwert von 8 T€ für 10 T€. Mit notariellem Vertrag vom 05.12.2016 veräußerte er diesen Anteil für einen Kaufpreis von 687 T€ und trat ihn ohne Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung direkt ab. Die neue Gesellschafterliste wurde noch 2016 beim

Handelsregister eingetragen, die Zahlung des Kaufpreises erfolgte erst 2017.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2016 gab der Angeklagte im Februar 2018 den Veräußerungsgewinn zunächst nicht an und verkürzte hierdurch Steuern in Höhe von 183 T€. Auch für das Jahr 2017 erklärte er (im Januar 2020) keinen Veräußerungsgewinn. In einer Klage gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 gab er allerdings im März 2019 in einem Schriftsatz an das Finanzgericht den Erhalt der 687 T€ an. Er erklärte hierzu aber wahrheitswidrig, es habe sich um ein Honorar für Beratungsleistungen gehandelt. Durch diesen Hinweis wurde der Gewinn aus der Geschäftsanteilsveräußerung erst beim Finanzamt aufgedeckt, die Steuern in der Folge festgesetzt und ein Steuerstrafverfahren gegen den Angeklagten eingeleitet.

Im Verlauf des Steuerstrafverfahrens hat der Angeklagte nochmals bestätigt, dass er den Veräußerungsgewinn 2016 nicht erklärt hatte. Er habe gedacht, dieser sei erst 2017 zu erklären. 2017 habe er den Gewinn dann nur nicht erklärt, da zu diesem Zeitpunkt bereits die nachträgliche Steuerfestsetzung für 2016 durch das Finanzamt erfolgt sei. Eine Erklärung dazu, warum er vor dem Finanzgericht unzutreffend vorgetragen hatte, dass es sich um Beraterhonorare handelte, lieferte er dem Strafgericht nicht.

Das Amtsgericht verurteilte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung unter Einbeziehung der früheren Verurteilung wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und fünf Monaten. Die Berufung beim Landgericht blieb erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Die Richter stellten fest, dass in dem Verhalten des Angeklagten beim Finanzgericht keine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 1 AO vorlag. Das Finanzgericht sei keine Finanzbehörde i. S. d. § 371 Abs. 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 2 AO und damit kein tauglicher Adressat einer Selbstanzeige. Zudem genüge es für eine Selbstanzeige nicht, wenn tatsächlich inexistente Einkünfte vorgespiegelt würden und der tatsächliche Lebenssachverhalt nicht offenbart werde. Dies gelte erst recht, wenn die vorgespiegelten Einkünfte erst in einem anderen Veranlagungszeitraum zu versteuern seien. Die Falschdeklaration in der Klageschrift sei ein bewusstes Täuschungsmanöver gewesen, um die als Beratungshonorar deklarierte Zahlung aufgrund des Zuflussprinzipes dem finanzgerichtlichen Streitjahr 2016 zu entziehen.

Aufgrund des Verkürzungsbetrages oberhalb von 50 T€ nahmen die Richter zudem eine Steuerverkürzung großen Ausmaßes im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO und damit einen besonders schweren Fall der Steuerhinterziehung an.

Das Landgericht hat bei der Strafzumessung aufgrund des Verhaltens im Finanzgerichtsprozess sogar nochmals zusätzlich strafschärfend erhebliche kriminelle Energie berücksichtigt. Über die in der falschen Steuererklärung liegende Tatbestandsverwirklichung hinaus habe der Angeklagte versucht, später noch die Finanzverwaltung durch die Erfindung inexistenter Einkünfte in die Irre zu führen. Durch diese Falschangabe sei nichts gerade gerückt worden. Es handele sich vielmehr um eine fortgesetzte Irreführung, um die Zahlung weiterhin der Besteuerung zu entziehen.

Praxishinweis:
Da im vorliegenden Fall eine Gesamtstrafe mit der früheren Verurteilung zu einer Bewährungsstrafe von einem Jahr und drei Monaten zu bilden war, blieb angesichts der weiteren strafschärfenden Umstände kaum noch Raum für eine bewährungsfähige Gesamtfreiheitsstrafe. In derartigen Konstellationen kann es sich strategisch anbieten, nach erstinstanzlicher Verurteilung bis zur Berufungsverhandlung weitere Strafmilderungsgründe zu sammeln, die für eine Bewährungsstrafe sprechen können.

Im vorliegenden Fall war beispielsweise die Steuer bislang nicht gezahlt, da der Angeklagte zunächst beim Finanzamt noch eine Aussetzung der Vollziehung erreicht hatte. Sollten die wirtschaftlichen Verhältnisse die Zahlung der Steuerschuld – wenn auch mit größter Anstrengung – ermöglichen oder sich eine Finanzierungsmöglichkeit von dritter Seite erreichen lassen, kann eine derartige Schadenswiedergutmachung ein wesentliches Argument für eine Bewährungsstrafe in der zweiten Instanz darstellen.

Der Mandant hat in einer solchen Situation extrem viel zu verlieren. Es muss deshalb alles dafür getan werden, die Chance auf eine Bewährungsstrafe über verschiedene Verteidigungsoptionen zu eröffnen. Dabei sollte möglichst frühzeitig versucht werden, die Sichtweise des Gerichtes durch Kontaktaufnahmen zu antizipieren. Auf diese Weise kann die Strategie zielorientiert ausgerichtet werden.

Ein wesentliches Element zur strafrechtlichen Schadensminimierung stellt im Steuerstrafrecht die strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO dar. Die vorliegende Entscheidung zeigt aber, dass bei einer Selbstanzeige große Sorgfalt auf die Erfüllung der Voraussetzungen zu verwenden ist.

Zu korrigierende Sachverhalte bedürfen in einer Selbstanzeige zwar keiner Erklärung. Motivlagen oder Hintergründe müssen nicht im Einzelnen ausgebreitet werden. Das, was erklärt wird, muss aber richtig und vollständig sein. Jede Irreführung der Finanzverwaltung ist dabei zu vermeiden. Der steuerlich relevante Sachverhalt muss in aller Kürze so dargestellt werden, dass das Finanzamt die Steuer zutreffend der Höhe nach ermitteln und selbstverständlich auch im richtigen Veranlagungszeitraum festsetzen kann.

3 Bundesfinanzhof, Urteil vom 12.07.2022 – VIII R 8/19: Die unangekündigte Wohnungsbesichtigung durch einen Beamten der Steuerfahndung als sog. Flankenschutzprüfer zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen zu einem häuslichen Arbeitszimmer im Besteuerungsverfahren ist wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz rechtswidrig, wenn der Steuerpflichtige bei der Aufklärung des Sachverhalts mitwirkt.

Sachverhalt:
Die Klägerin war als angestellte Geschäftsführerin eines Restaurants und als Unternehmensberaterin tätig. 2015 machte sie bei ihren Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 500 € geltend. Auf Nachfrage des Finanzamtes reichte ihr Steuerberater eine Skizze der

Wohnung ein. Ein Zimmer war maschinenschriftlich durch „Schlafen“ bezeichnet. Diese Bezeichnung war durchgestrichen und handschriftlich durch „Arbeit“ ersetzt worden.

Das FA berücksichtigte die Betriebsausgaben zunächst. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Sachbearbeiter schaltete den hausinternen „Flankenschutzprüfer“ ein, einen Beamten der Steuerfahndung. Er solle die Wohnung besichtigen, da die Klägerin im Wohn-/Esszimmer schlafen müsse.

Im Mai 2017 erschien der Steuerfahnder unangekündigt in der Privatwohnung der Klägerin. Da die Klägerin der Besichtigung der Wohnung unter Hinweis auf die Überprüfung im Besteuerungsverfahren nicht widersprach, betrat er die Wohnung und stellte fest, dass die Angaben der Klägerin in der Steuererklärung zutreffend waren.

Die Klägerin begehrte anschließend mit Einspruch und Klage erfolglos die Feststellung, dass die Besichtigung der Wohnung rechtswidrig war. Erst ihre Revision war erfolgreich.

Entscheidungsgründe:
Aus Sicht der obersten Finanzrichter war die unangekündigte Ortsbesichtigung der Wohnung rechtswidrig, da diese den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzte, da gleich geeignete, mildere Mittel (weiteres schriftliches Auskunftsersuchen, Ortsbesichtigung nach vorheriger Benachrichtigung oder Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers durch einen Mitarbeiter der Veranlagungsstelle) zur Verfügung gestanden hätten.

Zwar sei das Finanzamt nach § 92 Satz 2 Nr. 4 i.V.m. § 99 AO grundsätzlich berechtigt, zur Einnahme des Augenscheins die Wohnräume der Klägerin mit deren Einverständnis zu betreten, um aufzuklären, ob das von ihr geltend gemachte Arbeitszimmer tatsächlich existierte. Die Ermittlungsmaßnahme sei auch grundsätzlich geeignet gewesen, den Sachverhalt in Bezug auf die geltend gemachten Betriebsausgaben weiter aufzuklären. Die Klägerin habe in die Besichtigung ihrer Wohnung auch eingewilligt, so dass der Steuerfahnder diese - ohne eine gerichtliche Anordnung - betreten konnte.

Die Maßnahme war jedoch nicht erforderlich, da dem Finanzamt ein milderes und ebenso geeignetes Mittel zur Verfügung gestanden hätte. Angesichts des in Art. 13 Abs. 1 GG verbürgten Schutzes der Unverletzlichkeit der Wohnung als eines Teils der Privatsphäre wäre eine Ortsbesichtigung i.S. von § 99 AO erst dann erforderlich gewesen, wenn die Unklarheiten durch weitere Auskünfte der Klägerin nicht mehr hätten sachgerecht aufgeklärt werden können. Das Finanzamt hätte die Unklarheiten in Bezug auf die Wohnungsskizze zunächst durch eine weitere Nachfrage bei der Klägerin bzw. ihrem steuerlichen Berater klären können.

Das Finanzamt habe zudem nicht ausreichend beachtet, in welchem Umfang es bei seinen Ermessenserwägungen hinsichtlich der Auswahl der Maßnahme zur Ermittlung des Sachverhalts den Schutz der Wohnung nach Art. 13 Abs. 1 GG zu berücksichtigen habe. Das Eindringen staatlicher Organe in die Wohnung des Steuerpflichtigen bedeute regelmäßig einen Eingriff in die persönliche Lebenssphäre des Betroffenen. Das Recht, „in Ruhe gelassen zu werden", solle gerade in den Wohnräumen gesichert sein.

Die Überprüfung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sei wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 GG „wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich". Daher müsse es zur Feststellung der häuslichen Verhältnisse im Allgemeinen genügen, aus dem äußeren Anschein die erforderlichen Folgerungen zu ziehen. Diesem Zweck diene die pauschalierte Begrenzung des Aufwandsabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.

Aus Sicht des Bundesfinanzhofes ist die Finanzbehörde von diesem allgemeinen Grundsatz bei der Auswahl ihrer Ermittlungsmaßnahme auch nicht deshalb entbunden, weil der Betroffene

später in die rechtswidrige Durchführung der Ortsbesichtigung eingewilligt habe.

Der Gesetzgeber habe zudem in § 99 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich geregelt, dass vor dem Betreten von Grundstücken und Räumen die betroffenen Personen angemessene Zeit vorher benachrichtigt werden sollten. Zwar könne eine Benachrichtigung ausnahmsweise unterbleiben, wenn anderenfalls der Zweck der Maßnahme gefährdet oder gar vereitelt würde, z.B. weil das Besichtigungsobjekt verändert oder weggeschafft werden könne. Es dürfe aber nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen pauschal angenommen werden, dass eine vorherige Benachrichtigung generell dazu benutzt werde, das häusliche Arbeitszimmer noch entsprechend herzurichten und die Spuren bisheriger Nutzung als Wohnraum zu vernichten. Anderenfalls liefe § 99 Abs. 1 Satz 2 AO weitgehend leer. Es sei deshalb zu verlangen, dass im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür vorliegen müssen, der Kontrollzweck könne durch die Benachrichtigung über die Besichtigung des häuslichen Arbeitszimmers gefährdet oder vereitelt werden.

Einen weiteren Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im engeren Sinne sahen die Bundesrichter darin, dass die Ortsbesichtigung von einem Beamten der Steuerfahndung und nicht von einem Mitarbeiter der Veranlagungsstelle durchgeführt wurde. Auch wenn der Steuerfahnder bei der Ortsbesichtigung darauf hingewiesen habe, dass er nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und nicht zur Erforschung einer Steuerstraftat nach § 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO tätig wurde, sei der Einsatz eines Beamten der Steuerfahndung zur Inaugenscheinnahme des häuslichen Arbeitszimmers als belastender anzusehen, als wenn die Besichtigung durch einen Beamten des Innendienstes durchgeführt worden wäre. Denn ein rechtsunkundiger Steuerpflichtiger, dem die Unterscheidung der doppelfunktionalen Aufgabenbereiche der Steuerfahndung nicht bekannt sei, werde bei dem Erscheinen eines Steuerfahnders an der Haustür in der Regel eher geneigt sein, zur Vermeidung weiterer Unannehmlichkeiten in das Betreten seiner Wohnung einzuwilligen.

Zudem sei nicht auszuschließen, dass bei einer Ermittlung durch einen Steuerfahnder gegenüber (zufällig) anwesenden Dritten (z.B. Besuchern, Nachbarn) in der privaten Umgebung des Steuerpflichtigen der Eindruck vermittelt werden könne, dass beim Steuerpflichtigen strafrechtlich ermittelt werde. Dadurch könne das persönliche Ansehen des Steuerpflichtigen gefährdet werden.

Praxishinweis:
Diese erste höchstrichterliche Entscheidung zum Thema „Flankenschutz“ erteilt den unangekündigten Wohnungsbesichtigungen durch Flankenschutzfahnder eine erfreulich deutliche Absage. Der Bundesfinanzhof hat direkt über die Rechtswidrigkeit der Wohnungsbesichtigung (trotz der Einwilligung) durchentschieden, obwohl das Finanzgericht die Klage mangels Feststellungsinteresse nur als unzulässig abgewiesen hatte. Ein derartiges Durcherkennen kommt nur ausnahmsweise in Betracht, wenn die Klage zweifelsfrei begründet und vollständig ausgeschlossen ist, dass Sachvortrag der Beteiligten die Sachentscheidung noch beeinflussen kann. Den Richtern war es offenbar ein Anliegen, einem ausufernden Flankenschutz durch Steuerfahnder insbesondere im Schutzbereich des Art. 13 Abs. 1 GG eine klare Absage zu erteilen.

Meldet sich in einer ähnlich gelagerten Konstellation ein Mandant beim Berater, sollte dieser seinen Mandanten darauf aufmerksam machen, dass Flankenschutzfahnder oder Sachverhaltsermittler des Finanzamtes im Besteuerungsverfahren kein Recht zum Betreten der Privaträume haben. Es muss in diese Maßnahme nicht eingewilligt werden. Etwas anderes gilt natürlich in Durchsuchungssituationen mit richterlichen Beschlüssen. Wird die Einwilligung zum Betreten der Wohnung verweigert, sollte aber immer ausdrücklich erklärt werden, dass man zu jeder anderweitigen Mitwirkung im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung bereit ist. So können beispielsweise Fotos von den Räumen angeboten werden, um den Arbeitsbereich zu dokumentieren. Auf diese Weise wird die Begründung eines erzwungenen Zutritts mit einem richterlichen Durchsuchungsbeschluss deutlich erschwert.

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung die vorliegende Entscheidung im Rahmen des Flankenschutzes behandelt. Es ist nicht komplett auszuschließen, dass unter anderen Sachverhaltsumständen der Zutritt eines Prüfers mit einer vorherigen Belehrung des Steuerpflichtigen über die Freiwilligkeit der Maßnahme ausnahmsweise zu rechtfertigen wäre. Die Anforderungen an eine entsprechende Begründung wären aber aufgrund der vorliegenden Entscheidung durchaus sehr hoch.

In eigener Sache:

Liebe Leser, nach 20 Jahren Verantwortung für diese Rubrik der Profile verabschiede ich mich als Autor von Ihnen mit herzlichem Dank für Ihr langjähriges Interesse, um mich zukünftig ausschließlich auf meine Anwaltsarbeit zu konzentrieren. Die nahtlose Zusammenarbeit zwischen Steuerberaterin/Steuerberater und Rechtsanwältin/Rechtsanwalt im Steuerstrafverfahren und im Steuerstreitverfahren waren und sind mir bis heute ein Anliegen. Diese respektvolle Zusammenarbeit ist in jedem Einzelfall für die uns anvertrauten Mandanten von großer, ich möchte meinen oft von entscheidender Wichtigkeit. Ich weiß die in den letzten Jahren ohnehin schon maßgeblich von meiner Kollegin Dr. Bischoff mitbetreute Rubrik Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht aktuell bei ihr zukünftig in den allerbesten Händen.

Ihnen weiterhin alles Gute!

Ihr Ingo Minoggio

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Finanzgericht Münster, Urteil vom 24.06.2022 – 4 K 135/19 E: Eine Steuerhinterziehung wegen Nichtabgabe der Steuererklärung scheidet in den Fällen aus, in denen die Finanzbehörde zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen Kenntnis hatte.

Sachverhalt:
Das klagende Ehepaar wurde zusammenveranlagt. Bis 2008 erzielte nur der Kläger Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Der Lohnsteuerabzug erfolgte über Steuerklasse III. Der Steuerfall war beim beklagten Finanzamt als Antragsveranlagung abgespeichert. Erst ab 2009 erzielte auch die Klägerin Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Ihr Lohnsteuerabzug erfolgte über Steuerklasse V. Weitere Einkünfte erzielten die Kläger nicht.

Die Arbeitgeber übermittelten die jeweiligen Lohnsteuerbescheinigungen für die Jahre 2009 und 2010. Die Bescheinigungen waren nach Übermittlung im Datenverarbeitungsprogramm des Beklagten unter der Steuernummer der Kläger abgespeichert. Die Kläger erhielten von ihren Arbeitgebern jeweils eine Bescheinigung, auf der vermerkt war, dass die Bescheinigungen maschinell an die Finanzverwaltung übertragen worden seien.

Ab 2009 reichten die Kläger keine Steuererklärungen mehr ein. Eine Aufforderung zur Abgabe unterblieb. Der Beklagte schloss die wesentlichen Veranlagungsarbeiten (95-%-Quote als Beginn der Tatvollendung) für 2009 am 31.03.2011 und für 2010 am 31.03.2012 ab.

Bei der Bearbeitung einer Prüfliste der Oberfinanzdirektion fiel dem Beklagten 2018 auf, dass die Kläger wegen der Aufnahme der nichtselbstständigen Tätigkeit durch die Klägerin ab 2009 zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen verpflichtet waren. Für die Jahre 2011 bis 2016 leitete daraufhin das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung ein Strafverfahren ein, welches später gegen Zahlung einer Geldauflage eingestellt wurde. Für die Jahre 2009 und 2010 wurde kein Strafverfahren eingeleitet, da das Strafsachenfinanzamt von einer strafrechtlichen Verfolgungsverjährung ausging.

Der Beklagte erließ dennoch am 08.06.2018 für die Jahre 2009 und 2010 auf Schätzungen basierende Einkommensteuerbescheide. Die Kläger legten erfolglos Einsprüche ein. Die Klage hatte Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Die Finanzrichter hoben die Einkommensteuerbescheide wegen bereits eingetretener Festsetzungsverjährung zum Zeitpunkt ihres Erlasses im Jahr 2018 auf. Es sei im vorliegenden Fall nur die regelmäßige Festsetzungsfrist von vier Jahren gemäß § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO einschlägig und nicht die verlängerte zehnjährige Frist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO.

Die Festsetzungsfrist beginne in den Fällen, in denen eine Steuererklärung verpflichtend einzureichen sei, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht werde, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folge, in dem die Steuer entstanden sei (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO). Die regelmäßige Festsetzungsfrist habe damit Ende 2012 bzw. 2013 begonnen und aufgrund der Nichtabgabe der Erklärungen am 31.12.2016 bzw. am 31.12.2017 geendet.

Die für die auf zehn Jahre verlängerte Festsetzungsfrist vorausgesetzte Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO lag hingegen nach Auffassung der Finanzrichter nicht vor. Hinterzogen seien nur diejenigen Steuern, für die die objektiven und subjektiven Voraussetzungen

des § 370 AO erfüllt seien. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung in der Unterlassensvariante (Nichtabgabe-Fälle) setze voraus, dass der Steuerpflichtige die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lasse und dadurch Steuern verkürze oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlange.

Im vorliegenden Fall fehle es an einer derartigen Unkenntnis über die steuerlich erheblichen Tatsachen bei der für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Finanzbehörde. Aufgrund der abrufbaren elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen seien die vollständigen Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit und der Lohnsteuerabzug bekannt gewesen.

Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen scheide in den Fällen aus, in denen die Finanzbehörde zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt (Abschluss von 95 % der Veranlagungsarbeiten) von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen Umständen Kenntnis hatte. Allein die Verletzung von Erklärungspflichten reiche hingegen nicht aus, um den Straftatbestand der Steuerhinterziehung in Nichtabgabefällen zu verwirklichen.

Der Wortlaut setze ein In-Unkenntnis-Lassen voraus. Wenn eine Finanzbehörde über alle wesentlichen, für eine Steuerfestsetzung maßgeblichen Umstände informiert sei, könne ein Steuerpflichtiger die Behörde nicht mehr in Unkenntnis lassen.

Der Sinn und Zweck des § 370 AO stehe dieser Wortlautauslegung nicht entgegen. Denn das geschützte Rechtsgut sei das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen der von dieser Norm erfassten Steuern. Sei die Finanzbehörde tatsächlich bereits informiert, scheide eine Gefährdung des Rechtsgutes aus. Die Erfüllung von steuerlichen Mitwirkungs- und Erklärungspflichten sei hingegen kein von § 370 AO geschütztes Rechtsgut.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen könne nachvollzogen werden, dass die Finanzverwaltung es in gewöhnlichen Arbeitnehmerfällen unterlasse, die Vorgänge zur Überprüfung heranzuziehen. Konsequenz dieser Entscheidung sei, dass die Finanzverwaltung nicht in jedem Fall feststelle, ob es sich um eine Pflichtveranlagung handele und eine Einkommensteuererklärung einzureichen sei. Dieses verwaltungsökonomische Vorgehen und die daraus resultierende fehlende Überprüfung ändere aber nichts an der tatbestandsausschließenden Kenntnis der Finanzverwaltung in einem derartigen Fall.

Praxishinweis:
Die aktuelle Entscheidung des Finanzgerichtes Münster ist zunächst interessant, da es weiterhin an höchstrichterlicher Rechtsprechung zu der Frage fehlt, ob eine Kenntnis der Finanzbehörde von den wesentlichen Besteuerungsgrundlagen eine Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärung ausschließt. Erfreulicherweise hat sich das Finanzgericht Münster mit überzeugenden Argumenten den bisherigen strafgerichtlichen Entscheidungen des Oberlandesgerichtes Köln (Urteil vom 31.01.2017, III-1 RVs 253/16, Profile 2018, Heft 2, S. 16), des Oberlandesgerichtes Oldenburg (Beschluss vom 10.07.2018, 1 Ss 51/18, Profile 2018, Heft 5, S. 24) sowie der ebenfalls zu dieser Streitfrage ergangenen, steuerlichen Entscheidung des Finanzgerichtes Düsseldorf (Urteil vom 26.05.2021, 5 K 143/20 U, Profile 2022, Heft 1, S. 19) angeschlossen.

Die vorliegende Entscheidung nützt für die Verteidigung vor allem in den Fällen, in denen für sämtliche Einkünfte elektronisch übermittelte Bescheinigungen oder Unterlagen im Finanzamt vorliegen. Sobald noch zusätzlich unbekannte Einkünfte (beispielsweise aus VuV) zu erklären sind, fehlt es an einer tatbestandsausschließenden Kenntnis der Finanzbehörde.

Die nicht vollständige Kenntnis des Finanzamtes über einen Teil der Einkünfte könnte aber auch in einem solchen Fall genutzt werden, um den Umfang der strafrechtlichen Steuerverkürzung argumentativ zu begrenzen. Rechtsprechung existiert zu einer derartigen Abgrenzung von bekanntem und unbekanntem Steuerschaden in Nichtabgabefällen bislang nach unserem Kenntnisstand nicht. Es lässt sich aber durchaus vertreten, den strafrechtlichen Steuerschaden in Nichtabgabefällen ausschließlich auf den nicht bekannten Teil der Einkünfte zu begrenzen. Da die Höhe der hinterzogenen Steuern einen wesentlichen Faktor für die strafrechtliche Rechtsfolge darstellt, kann eine derartige Argumentation erfolgreich genutzt werden, um eine geringere Auflage oder Strafe zu erreichen.

Nicht entscheiden musste das Finanzgericht Münster, wie der Fall zu beurteilen gewesen wäre, wenn die elektronisch übermittelten Einnahmen zwar im Finanzamt verfügbar, aber nicht konkret mit der Steuernummer verknüpft gewesen wären oder diese einen bislang nicht veranlagten, damit unbekannten Steuerpflichtigen betroffen hätten. In derartigen Konstellationen sollte der Berater bei eingeleitetem Steuerstrafverfahren zunächst versuchen, durch Akteneinsicht und konkret formulierte Auskunftsanträge in den Besteuerungsvorgang den Kenntnisstand der Finanzverwaltung und der zuständigen Sachbearbeitung sowie die in der Behörde gespeicherten Informationen Dritter nachzuvollziehen.

Maßgeblich für die Beurteilung der Kenntnis der Finanzverwaltung ist das Wissen des Sachbearbeiters, seines Sachgebietsleiters und des Vorstehers sowie der jeweiligen Vertreter. Je nach Einzelfall kann es sich trotz nicht erfolgter Zuordnung zum konkreten Steuerfall auch in anderen Fällen anbieten, mit einer Wissenszurechnung und damit einer tatbestandsauschließenden Kenntnis zu argumentieren. Dies gilt vor allem, wenn die unterbliebene oder unrichtige Zuordnung einer Bescheinigung über Einkünfte auf einem Fehler der Finanzverwaltung beruht und der Steuerpflichtige zudem davon ausging, dass das Finanzamt über sämtliche Informationen verfügte, die es für die Steuerberechnungen benötigte.

Aufgrund der mangels Rechtsprechung bestehenden Unsicherheiten in Bezug auf die Reichweite einer Wissenszurechnung innerhalb der Finanzverwaltung und der generellen Fehleranfälligkeit bei der Zuordnung von übermittelten Drittdaten ist diese Entscheidung letztlich nur zur Verteidigung geeignet. Auf die Straflosigkeit bei Nichtabgabe verlassen sollte sich ein Mandant trotz Übermittlung hingegen nicht, denn ein Steuerstrafverfahren wird zunächst schnell eingeleitet und belastet. Es existiert zwar eine mittlerweile deutliche Tendenz in der Rechtsprechung, die Kenntnis wie das Finanzgericht Münster als tatbestandsausschließend einzuordnen, aber weder der Bundesfinanzhof noch der Bundesgerichtshof haben die Auslegung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO und des Begriffes des In-Unkenntnis-Lassens endgültig geklärt.

2 Bundesgerichtshof, Urteil vom 10.03.2021 – 1 StR 272/20:
1. Die Berechnung der Höhe der den Einzugsstellen vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge muss in den Urteilsgründen so dargestellt werden, dass nachprüfbar ist, ob die Nettolöhne rechtsfehlerfrei gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV auf die Bruttolöhne hochgerechnet wurden.
2. Der Einziehung der Lohnsteuer beim wegen Lohnsteuerhinterziehung angeklagten Arbeitgeber steht nicht entgegen, dass der Arbeitnehmer Schuldner der Lohnsteuer ist und den Arbeitgeber unter den Voraussetzungen des § 42d Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 EStG nur eine Haftungsschuld trifft. Die Abschöpfung ersparter Steueraufwendungen setzt voraus, dass der Tatbeteiligte über diese Ersparnisse tatsächlich verfügen konnte.

Sachverhalt:
Der Angeklagte betrieb ein Wachdienstgewerbe als Einzelfirma. Nachdem das Hauptzollamt ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachtes des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt eingeleitet hatte, ließ der Angeklagte seinen mitangeklagten Neffen eine Einzelfirma im Wachbereich gründen, die die Aufträge der Einzelfirma des Angeklagten übernahm. Es handelte sich größtenteils um Subunternehmeraufträge.

Die wesentlichen Firmenentscheidungen bestimmte faktisch der Angeklagte. Der Neffe war aber generell für die Steuerangelegenheiten zuständig. Das Entgelt für den jeweiligen Auftrag zahlten die Auftraggeber auf ein Konto des Neffen ein, über das der Angeklagte nach Belieben verfügen konnte. Diese Erlöse wurden nicht in der Buchführung erfasst. Es wurden hiervon stattdessen Schwarzlöhne in bar an Angestellte der Einzelfirma des Neffen gezahlt. Die vom beauftragten Steuerberatungsbüro abgegebenen Meldungen zur Sozialversicherung, die Lohnsteueranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen waren damit unvollständig.

Der Angeklagte war deshalb nach den Feststellungen des Landgerichtes für nicht abgeführte Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile in Höhe von 750.000 €, verkürzte Lohnsteuer von 150.000 € und hinterzogene Umsatzsteuer von 250.000 € verantwortlich. Das Landgericht hat ihn wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt sowie Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitstrafe von drei Jahren und drei Monaten verurteilt. Im Umfang der nicht abgeführten und verkürzten Abgaben und Steuern hat es die Einziehung des Wertes von Taterträgen in Höhe von rund 1,15 Mio. € angeordnet. Die Revision des Angeklagten hatte teilweise Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Zu 1.: Die Bundesrichter hoben zunächst die Einzelstrafen und die Einziehungsanordnung in den Fällen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und der Lohnsteuerhinterziehung auf, da die Berechnung der Höhe der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge unter Anwendung der Hochschleusung des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV (sog. Nettolohnfiktion) im Urteil der Vorinstanz nicht nachzuvollziehen sei. Die Bruttolöhne seien offensichtlich einer von der Deutschen Rentenversicherung erstellten Berechnungstabelle entnommen.

In dieser übernommenen Berechnung seien aber die konkret monatlich ausgezahlten Arbeitslöhne, die als Bemessungsgrundlage im Urteil anzugeben seien, nicht im Einzelnen festgestellt worden. Die vorzunehmenden Rechenschritte habe die Vorinstanz zwar abstrakt zutreffend dargestellt, dann aber nicht mit konkreten Feststellungen zu den Gesamtlöhnen einschließlich der „Schwarzlohnanteile“ ausgefüllt und ausreichend transparent dargestellt.

Zu 2.: Des Weiteren haben die Bundesrichter ausgeführt, dass die monatliche Pflicht zum Abführen der vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuern neben dem formellen Inhaber des Einzelunternehmens auch den faktischen (Mit-)Geschäftsinhaber treffe. Er rücke damit neben dem Inhaber in die Arbeitgeberstellung ein. Faktischer Geschäftsinhaber sei derjenige, der für Außenstehende erkennbar die rechtsgeschäftlichen Handlungen der Einzelfirma maßgeblich bestimme. Zu den hierfür relevanten Handlungen würden u. a. die Einstellung von Personal, Anweisungen und Organisation der Angestellten, die Aushandlung und Vereinbarung von Verträgen sowie die Abwicklung von Aufträgen zählen.

Aus diesen Gründen sei vorliegend die Einziehungsanordnung bezüglich der den Einzugsstellen vorenthaltenen Sozialversicherungsbeiträgen und der beim Finanzamt verkürzten Lohnsteuern zumindest dem Grunde nach nicht zu beanstanden (für die Umsatzsteuer im Übrigen auch der Höhe nach nicht). Aber der Umfang der Einziehungsanordnung sei hierfür nicht nachvollziehbar bestimmt.

Die Richter des Bundesgerichtshofes wiesen in diesem Zusammenhang zunächst nochmals ausdrücklich auf den „quasi-bereicherungsrechtlichen" Charakter der Abschöpfungsmaßnahmen im Strafverfahren hin, der eine gegenständliche Betrachtungsweise auch bei den für Steuern und Sozialabgaben ersparten Aufwendungen erfordere. Nicht anders als bei der Einziehung von durch Straftaten erlangten, konkreten Vermögensgegenständen und Rechten setze das Abschöpfen ersparter Aufwendungen voraus, dass der Tatbeteiligte über diese Ersparnisse tatsächlich verfügen konnte. Die Vermögensvorteile aufgrund der Ersparnis müssten sich messbar in seinem Vermögen niedergeschlagen haben.

Die Einziehung von ersparten Steuern und Sozialabgaben sei regelmäßig, aber nicht zwingend, gegen den Steuerschuldner zu richten, dem zunächst schon begrifflich die Steuerersparnisse zugutegekommen seien. Die Steuerschuldnerschaft ohne die Möglichkeit, die Steuerersparnis im eigenen Vermögen zu realisieren und über diese tatsächlich zu verfügen, genüge nicht für eine Einziehung beim Steuerschuldner.

Neben den formellen Steuerschuldnern kämen deshalb in einem derartigen Fall als Einziehungsbetroffene weitere Beteiligte in Betracht, die eigene steuerliche Erklärungspflichten und nachfolgend originäre steuerliche Verbindlichkeiten aus eigenem Vermögen zu erfüllen und die damit ebenfalls von der Steuerersparnis profitiert hätten. Kann der faktische Inhaber nach Belieben auf das Firmenvermögen zugreifen und es nach seinen Vorstellungen verwalten, wachse ihm der wirtschaftliche Vorteil aus den unvollständigen Erklärungen in seinem Vermögen zu. Die Einziehungsanordnung für Sozialabgaben und Lohnsteuer könne in einem derartigen Fall im vollen Umfang der ersparten Aufwendungen den faktischen Inhaber treffen.

In diesem Zusammenhang wiesen die Richter für die Einziehung der ersparten Lohnsteuer noch darauf hin, dass trotz der steuerlichen Besonderheiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens für die Abschöpfung nichts anderes gelte als für die Abschöpfung anderer Steuerarten oder Sozialabgaben. § 41a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG normiere für den Arbeitgeber eine „Entrichtungssteuerschuld". Bei der Einziehung lasse sich somit diese Lohnsteuerentrichtungsschuld ebenfalls unter das Erfordernis der Steuerschuld fassen. Die Ersparnisse der Lohnsteuer würden sich unmittelbar im Vermögen des formellen bzw. faktischen Arbeitgebers niederschlagen: Dessen Aktiva, insbesondere liquide Mittel, seien durch den unterbliebenen Abzug nicht um die Lohnsteuer vermindert worden. In diesem Sinne sei der Arbeitgeber der Nutznießer der ersparten Lohnsteuer. Ohne Bedeutung für den Umfang der Einziehungsentscheidung sei dabei, in welchem Umfang die

Arbeitnehmer in Form der Abschöpfung ersparter Einkommensteuer in Anspruch genommen werden könnten.

Praxishinweis:
Zunächst ist erfreulich, dass im Urteil des Bundesgerichtshofes nochmals deutlich darauf hingewiesen wird, dass Berechnungen von Sozialversicherungsbeiträgen in einem Strafurteil im Einzelnen nachvollziehbar dargelegt sein müssen. Es genügt keinesfalls, einfach nur Berechnungsergebnisse der Deutschen Rentenversicherung ohne eigene Überprüfung durch das Strafgericht in das Urteil zu übernehmen. Insbesondere die Bemessungsgrundlage muss für die jeweiligen Anmeldezeiträume konkret festgestellt werden. Auch der daran anknüpfende Rechenweg für die Beiträge muss im Urteil im Einzelnen dargestellt werden.

Diese Anforderungen kann der Berater in geeigneten Verfahren nutzen, vor allem wenn eine Strafbarkeit dem Grunde nach kaum in Zweifel zu ziehen ist. Hierfür sollten sich Berater und Verteidiger mit den strafrechtlichen Schadensberechnungen im Einzelnen auseinandersetzen und genau prüfen, an welchen Stellen inhaltliche Fehler zu diskutieren sein könnten. Im Regelfall finden sich Mängel in den Berechnungen, vor allem wenn auch der zugrunde liegende Lebenssachverhalt nochmals gemeinsam mit dem Mandanten erörtert und überprüft wird.

Manchmal eröffnen sich danach plötzlich unerwartete Möglichkeiten für einen vorteilhaften Verfahrensabschluss, wenn das von der Behörde oder dem Gericht erhoffte schnelle Ende durch intensive Auseinandersetzung mit den Berechnungsgrundlagen und aufwändige Nachberechnungen durch die ermittelnden Behörden deutlich erschwert wird. In einem solchen Fall kann es sich durchaus als zweckmäßig herausstellen, bei passender Gelegenheit zu signalisieren, dass ein bestimmter Schadensumfang möglicherweise unangegriffen einem Urteil oder einem Strafbefehl zugrunde gelegt werden könnte, wenn die Rechtsfolge die Risikoeinschätzung für den Mandanten angemessen abbildet.

Die relativ detaillierten Ausführungen zur Einziehung der ersparten Aufwendungen für Steuern und Sozialabgaben belegen, wie kompliziert das strafrechtliche Instrument der Vermögensabschöpfung in Form der Einziehung ist. Seit der grundlegenden Reform in diesem Bereich im Juli 2017 wird verstärkt von der strafrechtlichen Einziehungsmöglichkeit Gebrauch gemacht. Dies liegt daran, dass der Gesetzgeber die in der Vergangenheit extensiv genutzten Möglichkeiten des Absehens von einer Einziehungsentscheidung deutlich begrenzt hat und es seither nicht zuletzt in den Staatsanwaltschaften strenge Anweisungen zur Umsetzung der Einziehungsmöglichkeiten gibt. Der Staat schafft sich dadurch relativ unkompliziert im Strafverfahren einen Titel, aus dem er in der Folge vollstrecken kann. Auch im Steuerstrafverfahren kommt es mittlerweile vermehrt zu strafverfahrensrechtlichen Einziehungsentscheidungen, wie die vorliegende Entscheidung belegt. Wenn also bei laufendem Steuerstrafverfahren mit Verurteilungsrisiko Steuern nicht gezahlt werden, sollte der Verteidiger den Mandanten frühzeitig über dieses Risiko aufklären. Bei einem einverständlichen Verfahrensabschluss sollte auch diese Rechtsfolge bedacht und unter Beachtung der vorstehenden Grundsätze geregelt werden. Insbesondere die durch den Bundesgerichtshof nochmals betonte Voraussetzung der tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit über ersparte Steuern und Sozialabgaben kann dabei für ein sachgerechtes Ergebnis genutzt werden.

Mittlerweile kommt es zur Sicherung der späteren Einziehungsentscheidung auch in steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren vermehrt zu strafverfahrensrechtlichen Vermögensarresten, die auf einfacher Verdachtsgrundlage erlassen werden können. Diese Arreste blockieren unerwartet Geschäftskonten. Sie können Unternehmen damit frühzeitig im Strafverfahren in die Insolvenz treiben und bringen einen hohen Druck für alle Beteiligten in derartigen Verfahren. In solchen Fällen sollte dennoch zunächst auf eine schnelle Akteneinsicht zur Verbesserung der Informationsbasis gedrängt werden. Erst danach können die Erfolgsaussichten im Einzelnen geprüft und die richtige Verteidigungsstrategie gegen diese Maßnahmen erarbeitet werden. Auch die realistischen Chancen, den Geschäftsbetrieb anschließend fortzusetzen, sollten dabei sorgfältig analysiert werden. Ist ein Arrest auf zutreffender Tatsachengrundlage ergangen, kann es einen Kunstfehler darstellen, diesen mit einer Beschwerde anzugreifen und durch einen negativen, die Arrestanordnung bestätigenden Beschluss des Beschwerdegerichtes den Sachverhalt für das weitere Verfahren festzuschreiben.

Vorübergehend kann es bei Vermögensarresten und einem weiter laufenden Geschäftsbetrieb helfen, dass auf Antrag eine monatliche Mindestsumme zur Verfügung freigegeben wird, die über das Konto zur Begleichung der notwendigen Betriebsausgaben genutzt werden kann. Werden diese Ausgaben mit Belegen nachvollziehbar und schlüssig dargestellt, wird eine solche Freigabe im Regelfall erreicht und der Geschäftsbetrieb kann zunächst fortgesetzt werden. Auch Staatsanwaltschaften haben regelmäßig kein Interesse daran, die Existenz eines nicht komplett illegalen Betriebes sofort durch den Arrest zu vernichten.

3 Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 24.09.2021 – 12 Qs 66/21: Die aufzuklärende Straftat muss in einem Durchsuchungsbeschluss so genau umschrieben werden, dass Umfang und Reichweite des dadurch legitimierten Grundrechtseingriffs deutlich werden und klar ist, worauf sich die Durchsuchung bezieht (sog. Begrenzungsfunktion).

Sachverhalt:
Eine GbR, an der der Beschuldigte als Gesellschafter beteiligt war, sollte eine Reihe von Eingangsrechnungen einer UG und weiterer Gesellschaften verbucht haben, obwohl es sich um Scheinrechnungen handelte. Ermittlungen hatten ergeben, dass das Unternehmen derartige Umsätze gar nicht getätigt hatte. Aus Sicht der Ermittler sprach die kriminalistische Erfahrung dafür, dass es hierdurch zu Steuerverkürzungen gekommen sein muss.

Die Bußgeld- und Strafsachenstelle des Finanzamtes Nürnberg-Süd führte deshalb ein steuerstrafrechtliches Ermitt-

lungsverfahren wegen Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerhinterziehung gegen den Beschuldigten und beantragte im Mai 2021 mehrere Beschlüsse für die Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume des Beschuldigten, seiner Firma und von Kreditinstituten. Der Ermittlungsrichter erließ die Beschlüsse mit identischem Wortlaut der Anträge. Die Beschlüsse wurden im August 2021 vollzogen.

Entscheidungsgründe:
Auch wenn die Beschwerde der Verteidigung gegen die Beschlüsse im Ergebnis erfolglos blieb, enthält die Entscheidung einige wesentliche Ausführungen zu den Mindestanforderungen an einen rechtmäßigen Durchsuchungsbeschluss, der der geforderten Begrenzungsfunktion gerecht wird.

Zwingend erforderlich sei zunächst, dass in dem Durchsuchungsbeschluss die aufzuklärende Straftat tatsächlich und rechtlich so genau umschrieben werde, dass Umfang und Reichweite des dadurch legitimierten Grundrechtseingriffs deutlich seien. Diese Umschreibung müsse den mit der Vollziehung der Anordnung betrauten Beamten aufzeigen, worauf sie ihr Augenmerk richten sollen. Damit erfüllt die Umschreibung den Zweck der Durchsuchungsanordnung, den Zugriff auf Beweisgegenstände bei der Vollziehung der Durchsuchung zu begrenzen.

Die Begrenzungsfunktion eines Durchsuchungsbeschlusses sei gewahrt, wenn aus ihm hervorgehe, welche Steuern in welchen Jahren der Beschuldigte hinterzogen haben soll, welche Tatmodalitäten (wie vorliegend die Abgabe falscher Steuererklärungen aufgrund vorangegangener Manipulationen der Buchhaltung durch die Verbuchung von Scheinrechnungen) ihm vorgeworfen werden und wenn die Begünstigten der jeweiligen Hinterziehungen bezeichnet werden. Im Beschluss müsse mitgeteilt werden, nach welchen Unterlagen und Belegen mit welchem thematischen Bezug gesucht werden soll, damit auf dieser Grundlage die Zielrichtung der Durchsuchung bestimmt und die dabei sicherzustellenden Unterlagen eingegrenzt werden können.

In der Begründung der richterlichen Durchsuchungsanordnung sei die Darlegung der wesentlichen Verdachtsgründe erforderlich, d. h. der Tatsachen, die den behaupteten Anfangsverdacht belegen sollen. Die Angabe dieser Tatsachen dürfe nur unterbleiben, wenn die Bekanntgabe den Untersuchungszweck gefährde.

Auch wenn die Durchsuchungsbeschlüsse keinen Hinweis auf ihre tatsächliche Grundlage enthalten und auch die Mitteilung über eine Gefährdung des Durchsuchungszweckes fehle, führe dies nicht zwingend zur Rechtswidrigkeit der Beschlüsse. Diese seien vielmehr dennoch rechtmäßig, wenn sie in ausreichendem Maße erkennen ließen, dass der Ermittlungsrichter die Voraussetzungen für den Erlass eigenständig geprüft habe. Die Beschwerdekammer könne insoweit die Begründung auf der Grundlage der bei Beschlusserlass aus der Akte ersichtlichen Umstände mit der Beschwerdeentscheidung nachholen. Fehle es im Beschluss an dem Hinweis, dass die Nennung der Verdachtsgründe wegen einer Gefährdung des Ermittlungszweckes unterbleibe, habe das Beschwerdegericht aber regelmäßig keinen Anlass, Rücksicht zu nehmen auf solche Tatsachen, die nach Wertung die Durchsuchung rechtfertigen.

Ein Fehlen der gebotenen Einzelfallprüfung durch den Ermittlungsrichter folge nicht daraus, dass er die Durchsuchungsbeschlüsse nicht selbst ausformuliert, sondern – entsprechend der ständigen Praxis in Wirtschafts- und Steuerstrafverfahren – die vorformuliert vorgelegten Beschlussentwürfe unterzeichnet habe. Von fehlender eigener Prüfung könne in diesem Kontext allenfalls ausgegangen werden, wenn sich ein Beschluss in einer formelhaften Begründung ohne Einzelfallbezug erschöpfen würde.

Praxishinweis:
Werden bei Erlass von Durchsuchungsbeschlüssen oder deren Vollziehung rechtsstaatliche Grenzen überschritten, sollte geprüft werden, ob eine Beschwerde erfolgsversprechend ist. Die vorliegende Beschwerdeentscheidung verdeutlicht aber, dass Beschwerden gegen Durchsuchungsbeschlüsse nur in relativ krassen Ausnahmekonstellationen zu einer Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Durchsuchungsmaßnahme führen. Dies sollte bei der Prüfung einer Beschwerdeeinlegung bedacht werden.

Bei diesen Überlegungen ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass rechtswidrige Durchsuchungsbeschlüsse nicht automatisch zu einem umfassenden steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Beweisverwertungsverbot führen. Hierfür ist stattdessen nach Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Ermittlungsmaßnahme noch eine Abwägung der verletzten Individualinteressen mit dem Strafverfolgungsinteresse des Staates erforderlich. Die Anforderungen an ein Verwertungsverbot sind in der Rechtsprechung relativ hoch.

Eine Beschwerde um der Beschwerde willen ist in nahezu allen Fällen nicht sinnvoll. Sie blockiert oftmals organisatorisch das Verfahren auf Seiten der Ermittler, sorgt deshalb meistens für zeitliche Verzögerungen auch der Verteidigungsarbeit und belastet das Klima.

Beschwerden sind bei Rechtsverstößen durch die Beteiligten nicht selten vor allem ein taktisches Mittel im Rahmen einer Gesamtstrategie, um ein vernünftiges Gesamtergebnis für den Mandanten zu fördern und zu erreichen. Hierfür ist es oftmals zweckmäßig, parallel zur Beschwerde oder sogar schon vor ihrer Einlegung den Rechtsverstoß zu thematisieren und zu versuchen, ein lösungsorientiertes Gespräch mit der Ermittlungsbehörde im Interesse des Mandanten zu führen. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Europäischer Gerichtshof, Beschluss vom 14.04.2021 – C-108/20: Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Lieferkette in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war, obwohl er sich an dieser Steuerhinterziehung nicht aktiv beteiligt hat.

Sachverhalt:
Die Klägerin des finanzgerichtlichen Ausgangsverfahrens betrieb in den Jahren 2009 und 2010 einen Getränkegroßhandel. Sie bezog in den Streitjahren tatsächlich erbrachte Getränkelieferungen von der P-GmbH und machte aus den ordnungsgemäßen Eingangsrechnungen Vorsteuern in Höhe von insgesamt 1,1 Mio. € geltend.

Der Lieferant hatte beim eigenen Bezug der Getränke ausweislich rechtskräftiger Strafurteile mehrere Umsatzsteuerhinterziehungstaten begangen, an denen der Ehemann der Klägerin beteiligt war. Das FA versagte der P-GmbH deshalb den Vorsteuerabzug aus deren Getränkebezug.

In der Umsatzbeziehung zwischen der Klägerin und der P-GmbH fanden hingegen keine Umsatzsteuerhinterziehungen statt. Dennoch strich das FA der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der P-GmbH. Sie sei mit ihrem Unternehmen zum Teil einer Lieferkette geworden, in der nachweislich Umsatzsteuerhinterziehungen begangen wurden. Auch wenn die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt seien, sei aufgrund der sog. Missbrauchsrechtsprechung des EuGH dennoch eine Versagung des Vorsteuerabzugs unionsrechtlich geboten.

Aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung müsse für eine Versagung lediglich aufgrund objektiver Umstände feststehen, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der Liefergegenstand bereits in eine vom Lieferanten begangene Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war oder bei einem anderen vorangegangenen oder nachfolgenden Umsatz in der Lieferkette Umsatzsteuer hinterzogen wurde. Für eine Beteiligung an der Lieferkette im Sinne dieser Rechtsprechung genüge die bloße Verknüpfung mit den Umsatzsteuerhinterziehungstaten durch denselben Liefergegenstand, ohne dass der Steuerpflichtige die Taten konkret begünstigt oder gefördert haben müsste. Die Klägerin hätte aus Sicht der Finanzverwaltung aufgrund der Beteiligung ihres Ehemannes und des ungewöhnlichen Geschäftsgebarens erkennen müssen, dass ihr Unternehmen Teil einer solchen Lieferkette wurde.

Das Finanzgericht tendierte im Gegensatz zum Finanzamt dazu, die Auslegung des Begriffs „Lieferkette“ und die Voraussetzungen einer Beteiligung hieran unter Berücksichtigung der Grundsätze der steuerlichen Neutralität und der Verhältnismäßigkeit als zu weitgehend einzuordnen. Es legte deshalb dem EuGH die Frage vor, ob Art. 167 und Art. 168 a MwStSystRL 2006/112/EG dahingehend auszulegen seien, dass sie einer nationalen Rechtsanwendung entgegenstehen, nach der ein Vorsteuerabzug auch dann zu versagen sei, wenn auf einer vorhergehenden Umsatzstufe eine Umsatzsteuerhinterziehung begangen wurde und der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, er mit dem an ihn erbrachten Umsatz aber weder an der Steuerhinterziehung beteiligt noch in diese einbezogen war und die begangene Steuerhinterziehung auch nicht gefördert oder begünstigt hat.

Entscheidungsgründe:
Die Richter des EuGH haben im Vorlageverfahren an der bisherigen, weitgehenden Auslegung des Begriffs der Beteiligung an einer Lieferkette festgehalten. Sie

stellten zunächst nochmals ausdrücklich fest, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und -missbräuchen ein von der MwStSystRL anerkanntes, gefördertes Ziel darstelle. Daher sei das Recht auf Vorsteuerabzug nach der Richtlinie generell zu versagen, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststehe, dass der Vorsteuerabzug in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht werde.

Die Versagung sei nicht nur geboten, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Hinterziehung begehe, sondern auch, wenn feststehe, dass der Steuerpflichtige, dem die dem Vorsteuerabzug zugrunde liegenden Gegenstände geliefert oder Dienstleistungen erbracht wurden, wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war. In diesem Fall sei der Steuerpflichtige im unionsrechtlichen Sinne als „an der Hinterziehung Beteiligter" anzusehen und zwar unabhängig von der Frage, ob er im Rahmen seiner besteuerten Ausgangsumsätze Gewinne erzielt habe, ob er den Urhebern der Hinterziehung zur Hand gehe oder sich in einer sonstigen Weise mitschuldig mache. Es komme nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige sich aktiv an der Hinterziehung beteiligt habe. Er müsse diese nicht aktiv gefördert oder begünstigt haben. Auch eine Verschleierung der Lieferbeziehungen oder Lieferanten sei nicht erforderlich.

Mit der Vorsteuerabzugsregelung der MwStSystRL sei es allerdings nicht vereinbar, den Steuerpflichtigen, der von der Eingliederung des betreffenden Umsatzes in eine entsprechende Lieferkette mit Umsatzsteuerhinterziehungstaten nichts wusste und dies auch nicht hätte wissen müssen, durch die Versagung mit einer Sanktion zu belegen. Die Einführung eines solchen verschuldensunabhängigen Haftungssystems ginge über das hinaus, was zum Schutz der Ansprüche des Fiskus erforderlich sei.

Bei Versagung des Vorsteuerabzuges wegen eines „Wissen-Müssens" werde dem Steuerpflichtigen ein Verschulden durch eine Missachtung seiner Sorgfaltspflichten vorgeworfen. Ein Wirtschaftsteilnehmer müsse sämtliche Maßnahmen ergreifen, die vernünftigerweise im konkreten Fall verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass ein getätigter Umsatz nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führe. Lägen Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten vor, sei der Steuerpflichtige verpflichtet, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer Auskünfte einzuholen und sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen.

Der Begriff der Beteiligung an einer Lieferkette sei nicht dahingehend zu verstehen, dass dieser sich nur auf Fälle beziehe, in denen die Steuerhinterziehung auf eine besondere Kombination aufeinanderfolgender Umsätze oder auf einen Gesamtplan zurückgehe. Unerheblich sei, wenn die Begehung der Steuerhinterziehung zum Zeitpunkt des Umsatzes bereits vollendet sei und deshalb durch den Steuerpflichtigen nicht mehr gefördert werden könne. Ob der Steuerpflichtige einen Steuervorteil erlangt oder ob der Umsatz ihm einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe, sei ebenfalls irrelevant.

Praxishinweis:
Die Entscheidung knüpft nahtlos an die sog. Missbrauchsrechtsprechung des EuGH an (vgl. nur EuGH, Italmoda-Urteil vom 18.12.2014, C 131/13, 163/13, 164/13 zur Versagung der Steuerfreiheit beim innergemeinschaftlichen Erwerb trotz Unkenntnis des Steuerpflichtigen über die Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell). Bei der Versagung des Vorsteuerabzugs (vgl. auch § 25f UStG) sieht der EuGH auch in der vorliegenden Entscheidung keinen Anlass, den Begriff der Beteiligung an einer Lieferkette einschränkend auszulegen oder die Anforderungen an ein Wissen-Müssen zu konkretisieren und damit diese Fälle von einer verschuldensunabhängigen Haftung, die der EuGH ausschließen will, rechtssicher abzugrenzen.

Für Unternehmer, die nichts von einer vorangegangenen oder nachfolgenden Umsatzsteuerhinterziehung in der gesamten Lieferkette wissen, stellen diese Rechtsprechung und der auf dieser Basis im nationalen Steuerrecht zwischenzeitlich eingeführte § 25f UStG ein erhebliches und schwer zu kalkulierendes Risiko dar. Denn die Anforderungen an ihre Nachforschungs- und Dokumentationspflichten zur Vermeidung der Versagung des Vorsteuerabzugs wegen Straftaten anderer Beteiligter sind nicht ansatzweise geklärt und können je nach Einzelfall erheblich variieren. Wegen des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts ist § 25f UStG zudem ebenfalls anhand der Rechtsprechung des EuGH auszulegen.

Wird die Missbrauchsrechtsprechung des EuGH in der Betriebsprüfung als Ausschlusstatbestand für den Vorsteuerabzug herangezogen, sollte der Berater nach Aufarbeitung des Vorgangs zunächst durchaus auf die Darlegungs- und Feststellungslast des Finanzamtes verweisen. Das Finanzamt muss neben der konkreten Sorgfaltspflichtverletzung des Unternehmers auch darlegen, dass es in der Lieferkette besondere Umstände gab, die die Versagung des Vorsteuerabzugs rechtfertigen. Die bloße Existenz einer Lieferkette genügt hingegen nicht, da diese im Wirtschaftssystem standardmäßig bei jeder Leistungsaustauschbeziehung zum Einsatz kommen. Entscheidend für die Beurteilung ist insbesondere, wie nah der betroffene Unternehmer dem hinterziehenden Unternehmer in der Lieferkette ist. Je mehr Glieder in der Kette zwischengeschaltet sind, desto schwieriger wird der Nachweis eines Wissen-Müssens erfahrungsgemäß für die Finanzverwaltung zu führen sein.

Fehlt es in diesen Fällen an einer Beteiligung des Unternehmers an einem Gesamthinterziehungsplan und hat der Unternehmer auch ansonsten keinen besonderen Beitrag zur Unterstützung der Umsatzsteuerhinterziehung geleistet, sollte bei drohender Versagung des Vorsteuerabzugs vorsorglich auch auf eine besonders sorgfältige Verhältnismäßigkeitsprüfung durch die Finanzverwaltung hingewirkt werden. Rechtsbehelfs- und Klageverfahren können sich hierfür ggf. lohnen. Das Gebot der Verhältnismäßigkeit ist durch die Finanzgerichte stets zu beachten. Nicht auszuschließen ist aber, dass ein Finanzgericht in einer derartigen Konstellation wegen des Umfangs der Verhältnismäßigkeitsprüfung eine erneute Vorlage beim EuGH durchführt. Denn hierzu hat sich der EuGH auch in der vorliegenden Entscheidung erneut nicht geäußert.

Läuft in einem derartigen Fall parallel ein Steuerstrafverfahren wegen einer Umsatzsteuerhinterziehung, muss der Berater darauf achten, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund der Missbrauchsrechtsprechung und in Anwendung des nationalen § 25f UStG nicht mit einer Feststellung von vorsätzlichem Handeln des Unternehmers verwechselt wird. Die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung in einer Lieferkette ist nicht mit einer Teilnahme an einer Steuerhinterziehung im strafrechtlichen Sinne gleichzusetzen.

Die strafbare Teilnahme setzt mindestens eine vorsätzliche Unterstützung einer Umsatzsteuerhinterziehung oder eine Anstiftung dazu voraus. Die bloße Identität des Liefergegenstandes und die Annahme eines „Wissen-Müssens" aufgrund einer Sorgfaltspflichtverletzung im Sinne der Missbrauchsrechtsprechung genügen hingegen nicht für eine vorsätzliche Strafbarkeit.

Der gemeinschaftsrechtlich verankerte Begriff der „Beteiligung an einer Steuerhinterziehung" ist in Abgrenzung zum rein strafrechtlichen Begriff der „Teilnahme an einer Steuerhinterziehung" absolut nicht identisch. Der Berater sollte auf diese Unterschiede mit Nachdruck hinweisen, bevor aus dem umsatzsteuerlichen Nachteil unnötig auch noch eine strafrechtliche Sanktion zu Lasten des Mandanten wird.

2 Bayerisches Oberstes Landesgericht, Beschluss vom 11.10.2021 – 202 StRR 117/21: Bei der Strafzumessung in Fällen der Steuerhinterziehung wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen darf nicht strafschärfend berücksichtigt werden, dass der Steuerpflichtige nach Verfahrenseinleitung weiterhin keine Steuererklärung abgegeben hat. Dies gilt auch für die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen als Steuerberater, solange er ausschließlich seine eigenen Steuerpflichten nicht erfüllt hat.

Sachverhalt:

Der Angeklagte war Rechtsanwalt, Steuerberater und Inhaber mehrerer Unternehmen. Für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2015 gab er weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch Umsatzsteuerjahreserklärungen ab.

Das Amtsgericht verurteilte ihn zu einer Gesamtfreiheitstrafe von einem Jahr und sechs Monaten auf Bewährung. Nach erfolgloser Berufung hatte seine Revision teilweise Erfolg. Die Höhe der verhängten Strafe ordnete das Bayerische Oberste Landgericht als rechtsfehlerhaft ein. Die der Strafe zugrunde liegende Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung hatte hingegen Bestand.

Entscheidungsgründe:

Die Richter wiesen zunächst auf die bekannten Grundsätze hin, dass im Falle der Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung die Umsatzsteuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bereits mit Ablauf der in § 149 Abs. 2 S. 1 AO vorgesehenen Frist vollendet ist. Bei Fälligkeitssteuern trete der Verkürzungserfolg sofort mit Ablauf der Frist ein, weil der Unternehmer verpflichtet sei, die Steuer selbst zu berechnen, und die Anmeldung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehe. Auf eine Veranlagung komme es nicht an.

In mehrfacher Hinsicht rechtsfehlerhaft waren aus Sicht der Richter jedoch vor allem die vorinstanzlichen Strafzumessungserwägungen. Im Einzelnen:

Zunächst sei vorliegend keine besondere kriminelle Energie des Angeklagten festzustellen. Ein besonders beharrliches und berechnendes Agieren des Angeklagten können nicht darin gesehen werden, dass er eine rechtlich gebotene Handlung schlicht unterlassen habe. Die Tatschuld werde auch nicht dadurch erhöht, dass der Angeklagte nach Ablauf der Anmeldefristen trotz Aufforderungen und Schätzungsandrohungen durch die Finanzbehörde keine Erklärungen abgegeben habe. Mit Verstreichenlassen des Fälligkeitstermins sei die Tat nicht nur vollendet, sondern beendet. Damit habe das Tatunrecht seinen Abschluss gefunden. Die nachträgliche Abgabe der Erklärungen nach Einleitung des Verfahrens stelle einen Strafmilderungsgrund dar. Das Fehlen einer derartigen Mitwirkung dürfe aber nicht strafschärfend berücksichtigt werden.

Darüber hinaus konnte die berufliche Stellung des Angeklagten als Steuerberater nicht strafschärfend berücksichtigt werden, nur weil er für außenstehende Dritte als Fachmann auf dem Gebiet des Steuerrechts gelte. Die berufliche Stellung sei nur dann für das Maß der Pflichtwidrigkeit bedeutsam, wenn sich aus ihr besondere Pflichten ergeben, deren Verletzung gerade im Hinblick auf die abzuurteilende Tat Bedeutung hatten. Verletze der Steuerberater hingegen seine Pflichten als Steuerschuldner, sei hierin keine besondere Verletzung der ihm als Steuerberater obliegenden Pflichten zu sehen. Es bestehe gerade kein berufsspezifischer Zusammenhang mit der verwirklichten Straftat.

Zuletzt wiesen die Richter auf die strafmildernde Bedeutung etwaiger berufsrechtlicher Folgen für die Strafzumessungsüberlegungen hin. Insbesondere seien die berufsrechtlichen Konsequenzen einer strafrechtlichen Verurteilung zu berücksichtigen, wenn der Angeklagte durch diese Folgen seine berufliche oder wirtschaftliche Basis verliere. Hierzu genüge die Möglichkeit eines Verlustes der beruflichen oder wirtschaftlichen Existenz.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung bietet für die Verteidigung eines Steuerberaters, Wirtschaftsprüfers oder Rechtsanwaltes einen umfangreichen Fundus an positiven Strafzumessungserwägungen. Nicht selten wird in derartigen Nichtabgabefällen bei Beratern der exponierten Stellung des Beraters als Vorbild für seine Mandanten eine besondere Bedeutung beigemessen. Dem kann mit der vorliegenden Entscheidung inhaltlich überzeugend begegnet werden. Das Fehlen des für eine Strafschärfung erforderlichen spezifischen Zusammenhanges von Pflichtverletzung und verwirklichter Straftat kann bei anderen unter besonderer Berufsaufsicht stehenden Mandanten ebenfalls zur Verteidigung eingesetzt werden.

Insbesondere für den Zeitraum der Corona-Krise sollte der Berater zukünftig in Nichtabgabefällen die unterschiedlichen Fristen und Ausnahmetatbestände prüfen. Denn erst nach (verlängertem) Fristablauf tritt eine Tatvollendung ein. Bis zu diesem Zeitpunkt hat die Einreichung der ausstehenden Erklärung oder Anmeldung immer noch komplett strafbefreiende Wirkung, da es sich um einen Rücktritt vom Versuch der Steuerhinterziehung handelt. Dieser Rücktritt muss zwar freiwillig erfolgen, steht ansonsten aber nicht unter den erschwerten Voraussetzungen der Selbstanzeige wie insbesondere das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO oder die Zahlungspflicht als zusätzliche Strafbefreiungsvoraussetzung. Bei den Veranlagungssteuern tritt die Vollendung in Abweichung zu den Anmeldesteuern erst in dem Zeitpunkt ein, in dem der Steuerpflichtige hypothetisch veranlagt worden wäre, wenn er denn seine Erklärungspflichten erfüllt hätte. Zugrunde gelegt wird der Zeitpunkt der Erledigung von 95% der Veranlagungsarbeiten für den konkreten Veranlagungszeitraum.

Auch wenn die vorliegende Entscheidung darauf abstellt, dass eine fehlende Einreichung der Erklärung nach Einleitung keinen Strafschärfungsgrund darstellt, ist es in Nichtabgabefällen dennoch oftmals strategisch zweckmäßig, die ausstehenden Erklärungen einzureichen. Diese nachträglich eingereichte Erklärung lässt das verwirklichte Unrecht zwar strafrechtlich nicht entfallen, führt aber erfahrungsgemäß zu einer deutlichen Strafmilderung. Oftmals kann nach einer derartigen Mitwirkung und einem zügigen Ausgleich der fälligen Steuern in Nichtabgabefällen noch eine Einstellung des Verfahrens, ggf. gegen eine Geldauflage erreicht werden. Liegen besondere Umstände vor, warum die Erklärungen ausnahmsweise nicht fristgemäß eingereicht werden konnten, hilft es, diese ebenfalls transparent zu machen. Wichtig ist auch, dass ab Verfahrenseinleitung sämtliche Erklärungen und Anmeldungen sehr pünktlich beim Finanzamt vorliegen. Dieses Nachtatverhalten des Mandanten wird regelmäßig vor Verfahrensabschluss geprüft.

Der Berater sollte in jedem Fall daran denken, den Mandanten nach fruchtlosem Ablauf von Erklärungs- oder Anmeldefristen auf das erhebliche Risiko einer Einleitung von Steuerstrafverfahren hinweisen. Diese Einleitung erfolgt erfahrungsgemäß deutlich früher als in der Vergangenheit. Der Berater sollte sich nicht darauf verlassen, dass das Finanzamt noch mehrfach an die Abgabe der fehlenden Erklärungen erinnert.

3 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 31.03.2022 – VI B 88/21: Strafverteidigungskosten sind als Werbungskosten abziehbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Steuerpflichtige zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist.

Sachverhalt:

Gegen den Kläger wurde ein Strafverfahren wegen Lohnsteuerhinterziehung und Vorenthaltens von Arbeitsentgelten als angestellter (faktischer) Geschäftsführer geführt. Die Kosten für seine Strafverteidigung hat er als Werbungskosten geltend gemacht und diesen Abzug vor dem Finanzgericht durchgesetzt. Die Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamtes blieb erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Eine berufliche Veranlassung als Voraussetzung für einen Werbungskostenabzug liegt aus Sicht des Bundesfinanzhofes über den Wortlaut des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG hinaus vor, wenn für die Aufwendungen objektiv ein Zusammenhang mit der auf die Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und sie subjektiv zur Förderung dieser steuerlich relevanten Tätigkeiten gemacht werden. Auch strafbare Handlungen, die im Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit stehen, können derartige Erwerbsaufwendungen begründen.

Voraussetzung hierfür ist, dass die Strafverteidigungskosten durch ein berufliches Verhalten veranlasst sind. Dies erfordere, dass die dem Steuerpflichtigen zur Last gelegte Tat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen wurde. Die schuldhaften Handlungen dürfen hingegen nicht auf privaten, den beruflichen Zusammenhang aufhebenden Umständen beruhen.

Private Gründe überwiegen, wenn die Straftaten nur insoweit mit der Erwerbstätigkeit im Zusammenhang stehen, als diese eine Gelegenheit für die Begehung einer Straftat verschafft. Die erwerbsbezogene Veranlassung ist insbesondere aufgehoben, wenn der Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber bewusst, also vorsätzlich schädigen wollte oder sich oder einen Dritten durch die schädigende Handlung bereichert hat.

Bei Strafverteidigungskosten, die sich auf die Verkürzung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen beziehen, könne von Taten in Ausübung einer beruflichen Tätigkeit ausgegangen werden. Ein überlagernder privater Veranlassungszusammenhang könne ausgeschlossen werden, wenn nicht festgestellt wurde, dass sich die angefallenen Kosten auch auf die Verteidigung wegen der Verwendung der Mittel aus Scheinrechnungen für private Zwecke und damit zur eigenen Bereicherung bezogen.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung bestätigt die bisherige Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug bei Strafverteidigungskosten. Die dem Steuerpflichtigen vorgeworfene Straftat muss für einen Abzug ausschließlich und unmittelbar aus seiner betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sein (grundlegend BFH, Urteil vom 12.6.2002 – XI R 35/01). Ein Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug kommt nur bei einer eindeutig der beruflichen Sphäre zuzuordnenden Tat in Betracht. Sollten Zweifel bestehen, wie der Sachverhalt einzuordnen ist, sollten zur Vermeidung eines erneuten Strafbarkeitsvorwurfes der wesentliche Sachverhalt im Rahmen der Erklärung offengelegt und die vorgenommene Einordnung für das Finanzamt transparent gemacht werden.

Ein Unternehmer, der sich gegen den Verdacht zur Wehr setzt, im Zusammenhang mit seiner unternehmerischen Tätigkeit eine Straftat begangen zu haben, kann generell die an seinen Strafverteidiger entrichtete Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen (grundlegend BFH, 11.04.2013 – V R 29/10). Hierauf sollten die beteiligten Berater unbedingt hinweisen, da diese besondere Rechtsprechung oftmals unbekannt ist.

Da Steuerstrafverteidigung im Regelfall im objektiven Tatbestand anfängt und der Steuerstrafverteidiger sich in vielen Fällen auch mit den Besteuerungsgrundlagen auseinandersetzt, kann in geeigneten Fällen geprüft werden, ob ein Teil der Arbeiten als steuerliche Beratung separat berechnet werden kann. Auch dieser Sachverhalt sollte aber möglichst gegenüber der Finanzverwaltung transparent gemacht werden, um jeden Vorwurf einer Steuerstraftatbegehung hierdurch für den Mandanten zu vermeiden. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 17.06.2021 – 1 StR 132/21: Die Aushändigung eines Durchsuchungsbeschlusses für eine Steuerberatungskanzlei in einem gegen den Mandanten geführten Steuerstrafverfahren beweist nicht, dass der Steuerberater ab diesem Zeitpunkt das Risiko strafbaren Verhaltens seines Mandanten als derart hoch erkannt hat, dass er durch die Fortsetzung seiner Steuerberatungstätigkeiten eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung begangen hat.

Sachverhalt:
Der Geschäftsführer einer GmbH stellte in Absprache mit weiteren Beteiligten in den Jahren 2012 bis 2014 Scheingutschriften über fingierte Lieferungen von Edelmetallen für eine vom angeklagten Steuerberater betreute GmbH aus. Das Steuerhinterziehungsmodell zielte darauf ab, unberechtigte Vorsteuerabzugsbeträge aus den Gutschriften zu ermöglichen. Die unzutreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen gab das Steuerbüro des Angeklagten ab.

Im Januar 2014 führte die Steuerfahndung wegen des Verdachts der Vorsteuererschleichung eine Durchsuchung in den Büroräumen des Angeklagten durch. Zu diesem Zeitpunkt war der Angeklagte nicht Beschuldigter.

Nach der Durchsuchung wurde das Steuerhinterziehungsmodell fortgesetzt. Die Täter wechselten lediglich die Geschäftsführung und die angeblichen Lieferanten teilweise aus. Die Umsatzsteuervoranmeldungen wurden weiter über das Steuerbüro des Angeklagten eingereicht. Hierdurch kam es nach der Durchsuchung noch zu einer Vorsteuererstattung in Höhe von 10.000 €. Für weitere Erstattungsbeträge versagte das Finanzamt die Zustimmung.

Die Steuerfahndung leitete daraufhin gegen den Steuerberater ein Strafverfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung ein. Das Landgericht verurteilte den angeklagten Berater zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten, ausgesetzt zur Bewährung. Dem Angeklagten hätte sich aufgrund der über den Durchsuchungsbeschluss vermittelten Informationen über das Modell, die darin eingebundenen Personen und Unternehmen, die Vorgehensweise sowie die fortgesetzte Tatbegehung der bandenmäßig organisierten Beteiligten aufgedrängt, dass er mit seinem Büro in ein Steuerbetrugssystem eingebunden gewesen ist. Die Revision des Beraters gegen das Strafurteil war erfolgreich.

Entscheidungsgründe:
Aus Sicht der Bundesrichter belegen die Feststellungen im Urteil des Landgerichtes nicht, dass die Tätigkeiten des Steuerberaters ihren berufstypischen, neutralen Charakter verloren haben. Das Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen einer strafbaren Beihilfe durch den Angeklagten sei nicht nachgewiesen.

Insbesondere sei nicht belegt, dass der Angeklagte sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung der erkennbar tatgeneigten Täter angelegen sein ließ, wie es Voraussetzung für eine Beihilfehandlung gewesen wäre. Allein die bei Durchsuchung der Büroräume erfolgte Aushändigung des Durchsuchungsbeschlusses lasse nicht den Schluss zu, dass der Angeklagte

das Risiko strafbaren Verhaltens seiner Mandanten als derart hoch erkannt habe, dass seine Handlungen die Neutralität verloren hätten.

Das Landgericht habe es versäumt, den Inhalt des Beschlusses zur Vorgehensweise der Tätergruppe und zu einer daraus folgenden Bösgläubigkeit des Angeklagten näher darzulegen. Es wäre erforderlich gewesen, dass die Strafrichter sich mit den Umständen bei der Übergabe des Durchsuchungsbeschlusses und die Reaktionen des Angeklagten hierauf auseinandergesetzt hätten. Der Wechsel in der Geschäftsführung der GmbH nach der Durchsuchung könne vielmehr auf eine Abkehr von strafbaren Handlungen durch die Beteiligten hindeuten und nicht auf eine unveränderte Fortsetzung des Steuerbetrugssystems. Zudem habe das Landgericht nicht ausreichend berücksichtigt, dass das Mandatsverhältnis angesichts der Honorarhöhe eher unbedeutend erscheine.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung belegt zum Schutz der Berufsfreiheit des Beraters mit erfreulicher Deutlichkeit, wie hoch die Anforderungen an die subjektive Tatbestandsseite einer Beihilfe durch den Berater sind, wenn sich eine objektive Hilfeleistung allein in berufstypischen Verhaltensweisen erschöpft. Der Berater muss für eine Beihilfe das von ihm erkannte Risiko strafbaren Verhaltens seiner Mandanten als hochgradig wahrscheinlich einordnen. Dieser Maßstab entspricht letztlich nahezu einer sicheren Kenntnis des Beraters von den Taten des Mandanten. Dass der Berater es hingegen nur für möglich hält, sein Tun werde für eine Straftatbegehung genutzt oder unterstütze Straftaten seiner Mandanten, genügt nach der ständigen Rechtsprechung nicht.

Diese dem Berater nachzuweisende Solidarisierung mit dem Täter und die besonderen Anforderungen im subjektiven Tatbestand bei berufstypischem Verhalten wird dabei regelmäßig über die wenig anschauliche Formulierung umschrieben, der Berater müsse sich mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Mandanten angelegen sein lassen. Dem liegt der Grundsatz zugrunde, dass es eine generelle Straflosigkeit von neutralen, berufstypischen oder professionellen Handlungen nicht geben kann. Fast jede Handlung kann aufgrund von besonderen Umständen in einen strafbaren Kontext gestellt werden. Sie verliert dann ihren Alltagscharakter. Bloße Zweifel an der Steuerehrlichkeit des Mandanten genügen nicht.

Fehlt es an besonderen Indizien für die subjektive Tatbestandsseite beim Berater, scheidet eine Beihilfe aus, wie die vorliegende Entscheidung belegt. Für die Verteidigung des Beraters in vergleichbaren Fällen ist es deshalb von zentraler Bedeutung, bereits im Ermittlungsverfahren nach erster Akteneinsicht auf entlastende Indizien wie beispielsweise Umstrukturierungsmaßnahmen und neue Beteiligte im Mandatsverhältnis, eine besonders sorgfältige Überprüfung von Organisationsabläufen, Lieferketten/-nachweisen und sonstigen Unterlagen des Mandanten oder ein komplett transparentes Vorgehen gegenüber der Finanzverwaltung hinzuweisen, um den Vorwurf bereits möglichst frühzeitig zu entkräften.

Trotz der erschwerten Voraussetzungen für eine Beihilfestrafbarkeit sollte der Berater in Konstellationen mit eingeleitetem Steuerstrafverfahren gegen den Mandanten generell vorsichtig bei Fortsetzung des Mandatsverhältnisses sein. Neben der Vermeidung weiterer Strafbarkeitsrisiken für den Mandanten sollte er auch an eine ausreichende Eigensicherung denken. Dies erfordert aber nicht, ein Mandat nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens unmittelbar zu beenden.

Sollten allerdings während des laufenden Verfahrens Steuererklärungs- oder Anmeldefristen für den Mandanten ablaufen, ist stets mit besonderer Sorgfalt zu prüfen, inwieweit sich die Vorwürfe aus dem laufenden Verfahren auch in den offenen Veranlagungszeiträumen auswirken können. Bestehen in der Folgezeit Zweifel an der Richtigkeit der abzugebenden Erklärungen und soll gleichzeitig die Verteidigungsposition für die Vergangenheit nicht komplett aufgegeben werden, sollte der Berater im Optimalfall aufgrund des offenen Verfahrens Sonderfristverlängerungen erreichen, damit zunächst der Sachverhalt für die vergangenen Veranlagungszeiträume geklärt werden kann. Bei der späteren Erledigung der ausstehenden Erklärungen muss darauf geachtet werden, dass die verhandelten Ergebnisse umfassend berücksichtigt werden. Dies gilt insbesondere in Hinzuschätzungsfällen, in denen zweckmäßiger Weise in einer tatsächlichen Verständigung auch Sicherheitszuschläge für die späteren Veranlagungszeiträume vereinbart wurden, um dem Steuerpflichtigen einen reibungslosen Neuanfang zu ermöglichen. Diese dürfen in den noch abzugebenden Steuererklärungen keinesfalls übersehen werden. Ansonsten drohen neue Steuerstrafverfahren, nicht nur für den Mandanten.

2 Bundesfinanzhof, Urteil vom 16.12.2021 – IV R 2/18: Ist eine bestimmte Schätzungsmethode für das Ziel, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen, besser geeignet als eine andere Schätzungsmethode, ist diese Schätzungsmethode vorzugswürdig. Die Wahlfreiheit zwischen mehreren, generell in Betracht kommenden Schätzungsmethoden ist in diesem Fall nach den für die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens geltenden Grundsätzen eingeschränkt.

Sachverhalt:
Die klagende GbR betrieb ein Restaurant mit 50 Sitzplätzen und einem nur im Sommer geöffneten Außenbereich. Von montags bis freitags war das Restaurant mittags und abends geöffnet, samstags ausschließlich abends, sonntags nur gelegentlich.

Das FA begann 2012 eine Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2010. Bei einer Durchsuchung fand die Steuerfahndung im Müll und in der Kasse Tagesendsummenbons (Z-Bons) für einen Samstag sowie Montag kurz vor der Durchsuchung und damit außerhalb des Prüfungszeitraums. Zudem gelangte das FA durch eine anonyme Anzeige in den Besitz von Lieferscheinen, die eine unvollständige Erfassung des Wareneinkaufs vermuten ließen.

Aufgrund von formellen und materiellen Buchführungs- und Kassenmängeln

sowie der Ungereimtheiten beim Wareneinkauf boten die Prüfer in der Schlussbesprechung zunächst anhand eines Zeitreihenvergleichs ermittelte Netto-Erlös-Hinzuschätzungen für die Jahre 2008 bis 2010 in Höhe von rund 1,8 Mio. € an. Von dieser Methode nahm das FA im weiteren Verfahrensverlauf Abstand. Es schätzte stattdessen auf Basis der bei der Durchsuchung sichergestellten beiden Z-Bons einen durchschnittlichen Tageserlös pro Tag und Stuhl im Innenbereich des Restaurants, den es mit den Öffnungstagen pro Jahr multiplizierte.

Die Tatsache, dass der Außenbereich nur zeitweise geöffnet war, würdigte das FA nicht gesondert. Da eine Nachfrage über Umstrukturierungen im Betrieb im Verlauf der Jahre von der Klägerin nicht beantwortet wurde, ging das FA zudem von einer unveränderten Betriebs- und ähnlichen Preisstruktur für den gesamten Prüfungszeitraum von elf Jahren aus. Von dem Hinzuschätzungswert pro Jahr nahm es für 2003 bis 2010 einen Sicherheitsabschlag in Höhe von 10 % vor, um mögliche Preissteigerungen im Verlauf der Jahre auszugleichen. Für die Veranlagungszeiträume 2000 und 2001 zog es aufgrund der geringeren Verkaufspreise zu DM-Zeiten einen Sicherheitsabschlag von 20 % ab.

Insgesamt führte diese Berechnung zu einem hinzugeschätzten Netto-Erlösvolumen von rund 6 Mio. € für den Prüfungszeitraum und zu jährlichen Hinzuschätzungen beim Wareneinsatz im fünfstelligen Bereich unter Berücksichtigung eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 440 %. Dieser Wert oberhalb der Richtsatzsammlung war aus Sicht der Finanzverwaltung zutreffend, da sich in der konkreten Stadt höhere Rohgewinnaufschlagsätze erzielen ließen als im bundesweiten Durchschnitt.

Das Finanzgericht akzeptierte die Schätzmethode des Finanzamtes im Grundsatz. Es nahm lediglich Korrekturen bei den Aufwendungen für den Wareneinsatz vor. Der vom Finanzamt ermittelte Wareneinsatz sei zu niedrig und müsse anhand des höchsten Rohgewinnaufschlagsatzes nach Richtsatzsammlung geschätzt werden.

Die Revision des Klägers war erfolgreich. Das Finanzgericht muss erneut über die Höhe der Schätzung entscheiden.

Entscheidungsgründe:

Schätzergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Es sind bei der Höhe der Schätzung sämtliche konkreten Anhaltspunkte wie das Vorbringen des Steuerpflichtigen zu den konkreten Verhältnissen oder eine fehlerhafte Buchführung zu berücksichtigen. Es sind zudem die vorhandenen Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln. Dabei ist aber das Maß der Verletzung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen. Je gravierender die Pflichtverletzung, umso gröber die Schätzmethode.

Das Finanzamt und das Finanzgericht als Tatsacheninstanz seien in der Wahl der Schätzmethode generell frei, solange die gewählte Schätzmethode geeignet sei, ein vernünftiges und ein der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen. Es bestehe keine Pflicht, das aufgrund einer Schätzmethode gewonnene Ergebnis durch Anwendung einer weiteren Schätzmethode zu überprüfen und zu untermauern. Komme aber eine bestimmte Schätzmethode dem Ziel, die Besteuerungsgrundlage möglichst nah an der Wirklichkeit abzubilden, voraussichtlich näher als eine andere, sei diese Methode vorzugswürdig.

Eine Schätzung mittels eines internen Betriebsvergleiches sei vorrangig gegenüber einem externen Betriebsvergleich, da kaum ein Betrieb dem anderen gleiche. Deshalb hafte dem externen Betriebsvergleich im Allgemeinen ein starkes Unsicherheitsmoment an.

Ein für einen externen Betriebsvergleich vom Steuerpflichtigen vorgeschlagener Vergleichsbetrieb könne nur dann einen objektiven Vergleichsmaßstab für einen anderen Betrieb bilden, wenn dessen Aufzeichnungen nicht ebenfalls gravierende Mängel aufwiesen. Auf eine bestehende Vergleichbarkeit in der Betriebsgröße, der Betriebsorganisation, dem Kundenstamm sowie dem Platz- und Speisenangebot komme es dann nicht mehr an.

Eine Schätzung auf Grundlage eines internen Betriebsvergleiches anhand zweier Z-Bons aus der Zeit nach Ende eines Prüfungszeitraums sei nicht zu beanstanden, wenn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit bestehe, dass diese die Geschäftsvorfälle realitätsgerecht wiedergeben. Es müsse gewährleistet sein, dass bei der Schätzung ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis erzielt werde. Dies setze voraus, dass sich die betrieblichen Verhältnisse nicht grundlegend verändert hätten. Bei einem lange Jahre am gleichen Ort bestehenden Gastronomiebetrieb sei dies zumindest nicht ausgeschlossen.

Stammen aufgefundene Z-Bons aus einem Sommermonat, in dem zusätzlich auch der Außenbereich geöffnet ist, muss bei einer schätzweisen Umsatzermittlung zudem die Auslastung des Außenbereichs festgestellt und dessen Umsatz im Verhältnis zum Umsatz des Innenbereich bei der Schätzung gewichtet werden. Erfahrungsgemäß sei davon auszugehen, dass die Außengastronomie in einem typischen Sommermonat regelmäßig eine hohe Auslastung aufweise. Die Auslastung an typischen Sommertagen sei nicht durchgängig als repräsentativ für das gesamte Jahr zugrunde zu legen. Werde dieser erhebliche Umsatz für den Außenbereich bei der Berechnung von Stuhlumsätzen für den Innenbereich nicht herausgerechnet und gewichtet, verstießen diese Schätzgrundsätze gegen allgemeine Erfahrungssätze und Denkgesetze.

Eine Schätzung unterliege zudem besonders hohen Begründungsanforderungen, wenn der einer Schätzung zugrunde gelegte Wert als repräsentativ für bis zu zwölf Jahre zurückliegende Zeiträume angesehen werden soll. Es ist besonders zu prüfen, dass bzw. inwieweit die Einzelbelege als repräsentativ für den gesamten Prüfungszeitraum angesehen werden können. Dies gilt umso mehr, je weiter die Zeit, aus der die der Schätzung zugrunde gelegten Belege stammen, von dem durch die Schätzung jeweils betroffenen Jahr entfernt liegt. Mit einem für alle Jahre gleichbleibenden Sicherheitsabschlag auf einen aufgrund von Einzelbelegen geschätzten Nettoumsatz wird keine Preissteigerung über den gesamten Prüfungszeitraum ausreichend berücksichtigt.

Wird für die Schätzung eines höheren Wareneinsatzes bei den Betriebsausgaben der höchste Rohgewinnaufschlagsatz der Richtsatzsammlung gewählt, bedarf dieses Vorgehen ebenfalls einer besonderen Begründung. Es muss im Einzelnen dargelegt werden, ob bzw. inwieweit Erfahrungssätze, die einen Ansatz des jeweils höchsten Wertes der Richtsatz-

sammlung rechtfertigen, auf den konkreten Betrieb anzuwenden sind. Dabei ist beispielsweise ein Erfahrungssatz zu berücksichtigen, dass bei hochwertigen Speisen regelmäßig auch mit einem hochpreisigen Wareneinsatz zu rechnen ist. Es muss auch gewürdigt werden, ob und inwieweit sich spezifische Besonderheiten der Lage des Betriebes auf die Qualität und Wertigkeit des Wareneinsatzes ausgewirkt haben könnten.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzhofes stellt insbesondere für das Mandat im Gastronomiebereich einen erfreulichen Fundus an Erfahrungssätzen und Anforderungen für Schätzungen im Besteuerungsverfahren zur Verfügung. Im Regelfall wird der Berater in Fällen mit eindeutiger Schätzungsbefugnis aufgrund formeller und materieller Buchführungsmängel versuchen, bereits in der laufenden Betriebsprüfung eine wirtschaftlich tragfähige Lösung zu verhandeln. Es hilft hierbei erfahrungsgemäß, die besonderen Verhältnisse im konkreten Betrieb sowie Veränderungen im Verlauf der Jahre herauszuarbeiten. Die Besonderheiten des Betriebes werden ansonsten oftmals durch die Betriebsprüfung oder Fahndung nicht ausreichend berücksichtigt.

Ist ein interner Betriebsvergleich möglich und führt zu wirtschaftlich vernünftigen Ergebnissen, sollte der Berater dessen Vorrang vor einer Schätzung nach Richtsatzsammlung unter Hinweis auf das aktuelle Urteil nachdrücklich geltend machen. Sämtliche grundlegenden Annahmen des Finanzamtes (beispielsweise: „keine Veränderung in der Betriebsstruktur im Zeitverlauf“, „kein besonders hoher Wareneinsatz bei den Speisen“ oder „konkrete Einzelfeststellungen repräsentativ für Gesamtzeitraum") sollten dabei grundsätzlich auf ihre Plausibilität überprüft werden. Durch konkret ausgearbeitete, inhaltliche Gegenargumente lassen sich oftmals einverständlich vernünftige Ergebnisse erzielen, die dem Mandanten ein zeit- und kostenintensives weiteres Verfahren ersparen können. Dabei sollte nicht der Eindruck erweckt werden, der Mandant und sein Berater wollten einen Deal um jeden Preis.

Sind die steuerlichen Schätzungen danach immer noch zu hoch und lässt sich das Finanzamt nicht überzeugen, sollte der Berater wegen des eingeschränkten Prüfungsumfangs beim Bundesfinanzhof weiterhin mit Nachdruck versuchen, im Einspruchs- oder erstinstanzlichen Klageverfahren eine Lösung zu finden und eine tatsächliche Verständigung abzuschließen. Auf einen Erfolg in der Revision sollte der Berater hingegen nicht setzen.

Für ein eingeleitetes Steuerstrafverfahren gilt, dass parallel zur steuerlichen Lösung und vor Unterzeichnung einer tatsächlichen Verständigung bereits eine Lösung für das Steuerstrafverfahren verhandelt werden sollte. Ein steuerliches Ergebnis wird erst akzeptiert, wenn das Gesamtpaket feststeht.

Da Schätzungen der Steuerverkürzung zwar auch im Strafverfahren zulässig sind, aber dem strafrechtlichen Zweifelsgrundsatz und damit einem strengeren Beweismaßstab unterliegen, kann im Steuerstrafverfahren oftmals mit deutlichen Sicherheitsabschlägen von bis zu fünfzig Prozent gegenüber der steuerlichen Schätzung gerechnet werden. Da die Höhe des Hinterziehungsvolumens ein nicht unerheblicher Faktor für die Bemessung einer Geldauflage oder Strafe darstellt, wirkt sich jeder Verhandlungserfolg beim strafrechtlichen Schätzschaden positiv auf das wirtschaftliche Gesamtergebnis aus.

3 Verwaltungsgericht Berlin, Urteil vom 06.12.2021 – 23 L 684/21: Begründen bestimmte Tatsachen den Verdacht, dass ein Reisepassinhaber sich der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung entziehen will, kann der Pass durch die Verwaltungsbehörde entzogen werden.

Sachverhalt:
Der Antragssteller wehrte sich im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes gegen eine Reisepassentziehung durch die Verwaltungsbehörde. Die Staatsanwaltschaft hatte gegen ihn im Zusammenhang mit so genannten Cum-/Ex-Geschäften Anklage zum Landgericht wegen des Verdachtes der Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen erhoben. Er war als Berater in diesem Bereich tätig.

Am Tag der Durchsuchung seiner Kanzleiräume hatte der Antragssteller seinen ständigen Wohn- und Aufenthaltsort ins Ausland verlegt. Gleichzeitig hatte er durch einen Hausmeister mit dem PKW einen großen Bestand Goldbarren über die Grenze bringen lassen. Er gab an, weder reise- noch verhandlungsfähig zu sein. Da er damit aus Sicht der Strafverfolgungsbehörden flüchtig war und sich dem Strafverfahren nicht stellen wollte, wurden gegen ihn ein Haft- und Auslieferungshaftbefehl erlassen. Der Antragssteller geriet schließlich nach einem aufwändigen Verfahren in Auslieferungshaft. Seine Beschwerde hiergegen war anhängig. Die Verwaltungsbehörde entzog ihm den Reisepass. Sein Antrag auf eine Anordnung der aufschiebenden Wirkung seiner Klage gegen die Passentziehung blieb erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Ein Reisepass kann gemäß § 8 PassG entzogen werden, wenn Tatsachen bekannt werden, die eine Passversagung rechtfertigen würden. Zu diesen Versagungsgründen zählt auch die durch konkrete Tatsachen begründete Annahme, dass der Passbewerber sich einer Strafverfolgung, die im Inland gegen ihn schwebt, entziehen will.

Aus Sicht der Verwaltungsrichter sind an den Nachweis des subjektiven Elementes keine überhöhten Anforderungen zu stellen. Es genüge zwar nicht schon der Wille, in absehbarer Zeit nicht in die Bundesrepublik zurückkehren zu wollen. Vielmehr müsse ein Kausalzusammenhang zwischen der Strafverfolgung und dem angestrebten weiteren Aufenthalt im Ausland bestehen.

Das gesamte Verhalten und sonstige Umstände müssten bei lebensnaher Beurteilung den Schluss zulassen, dass der Passinhaber in der Absicht handele, ins Ausland zu verziehen und dort zu bleiben, um den Zugriff der Strafverfolgungsbehörden zu verhindern oder zu erschweren. Ein gewichtiger Anhaltspunkt für einen Fluchtwillen sei, dass bei Rückkehr ins Bundesgebiet aufgrund von bestehenden Haftbefehlen die sofortige Inhaftierung drohe.

Auch die Verurteilungswahrscheinlichkeit, das vorgeworfene Hinterziehungsvolumen und die Höhe der Straferwartung spielten bei der Beurteilung des Entziehungsanreizes eine wesentliche Rolle.

Eine Passentziehung ist aus Sicht der Verwaltungsrichter auch geeignet, die Durchführung eines Strafverfahrens im Inland zu fördern. Die Reise in einen Drittstaat unter Verwendung des Reisepasses werde dadurch erschwert, falls der Auslieferungshaftbefehl aufgehoben werde.

Für eine Aufenthaltsbewilligung im Ausland werde zudem eine Möglichkeit benötigt, sich zu identifizieren und die Staatsangehörigkeit nachzuweisen. Die Entziehung sei deshalb geeignet, einen Bundesbürger zur Rückkehr zu bewegen.

Weniger einschränkende Mittel wie eine Beschränkung des räumlichen und zeitlichen Geltungsbereiches des Passes seien hingegen weniger geeignet, sodass die Passentziehung auch erforderlich sei.

Praxishinweis:
Bei einem laufenden Strafverfahren und spätestens vor rechtskräftigem Abschluss eines (Steuer-)Strafverfahrens muss der Berater immer sorgfältig prüfen, welche außerstrafrechtlichen Konsequenzen für den Fall einer Verurteilung des Mandanten drohen könnten.

Dies belegt nicht zuletzt die vorliegende Entscheidung, auch wenn sie auf einer ungewöhnlichen Fallkonstellation basiert. Auslieferungshaftbefehle und flüchtige Mandanten bestimmen nicht das Tagesgeschäft des Steuerstrafverteidigers. Dennoch trifft die Passentziehung den Mandanten hart. Eine derartige Konsequenz für den Mandanten muss möglichst verhindert werden, in dem ein Wille zur Entziehung von einer Strafverfolgung frühzeitig und durch konkrete Tatsachen untermauert widerlegt wird.

Da die Nebenfolgen von Strafverfahren und von strafrechtlichen Verurteilungen sehr vielfältig und in verschiedenen Gesetzen geregelt sind, werden für den Berater die möglichen Konsequenzen nachfolgend übersichtsartig dargestellt. Ist ein mögliches Risiko einer Nebenfolge frühzeitig identifiziert, kann die Gesamtverteidigungsstrategie so ausgerichtet werden, dass nicht nur strafrechtlich, sondern auch außerstrafrechtlich das optimale Ergebnis für den Mandanten erzielt wird.

Übersicht zu den Nebenfolgen eines Strafverfahrens

Register / Gesetz	Sanktion	Bemerkung
Bundeszentralregister §§ 3 ff. BZRG	Eintrag Führungszeugnis bei Erstverurteilung i.d.R. ab Geldstrafe (GS) 91 Tagessätze (TS) oder Freiheitsstrafe (FS) über 3 Monate.	Ab Rechtskraft (Rk) Urteil; dagegen nicht bei Einstellung mit/ohne Geldauflage (§§ 153, 153a StPO).
Geschäftsführeramt § 6 II GmbHG ebenso Vorstandsamt § 76 III AktG	Ausschluss bei jeder rk Verurteilung: ▶ wegen vorsätzlicher Insolvenzverschleppung (§ 15a InsO), Insolvenzstraftaten (§§ 283 bis 283d StGB), Falschangaben (§§ 82 GmbHG, 399 AktG), unrichtiger Darstellung (z.B. §§ 400 AktG, 331 HGB) oder ▶ zu FS ab 1 Jahr wegen Betruges, Subventionsbetruges, Untreue und Nichtabführung von SV-Beiträgen (§§ 263 bis 264a, 265b bis 266a StGB).	Amtsunfähigkeit Dauer 5 Jahre ab Rk Urteil (nicht bei §§ 153, 153a StPO). Alle Geschäftsführer- und Vorstandshandlungen sind ab Rk Strafurteil schon vor zwingender Abberufung automatisch nichtig (allenfalls Gutglaubensschutz des HR). Für alle Delikte gilt: Auch bei Verurteilung im Ausland wegen vergleichbarer Taten.
Wettbewerbsregister § 2 WRegG (bisherige Korruptionsregister einzelner Bundesländer werden durch Inbetriebnahme des bundesweiten Wettbewerbsregisters abgelöst)	Eintrag zwingend bei Katalogtat i.S.v. § 2 I Nr. 1 WRegG (Verweis auf Katalog des § 123 I GWB; auch bei § 266a StGB, § 370 AO). Bei Katalogtat i.S.d. § 2 I Nr. 2 WRegG (z.B. Verstoß gegen SchwarzArbG, AÜG, MiLoG) Eintrag ab 91 TS, FS über 3 Monate oder Geldbuße ab 2.500 € (jeweils ab Rk Urteil/Strafbefehl). Ferner Eintrag bei Bußgeldentscheidung nach § 81 I Nr. 1, II Nr. 1 GWB, wenn über 50 T€. Sämtliche Eintragungen nur, wenn Verhalten dem Unternehmen zuzurechnen ist.	Löschungsmöglichkeit nach § 8 I WRegG, § 125 GWB (Selbstreinigung durch Schadensausgleich, aktive Zusammenarbeit mit den Ermittlungsbehörden und Umorganisation). Bei § 266a StGB und § 370 AO Selbstreinigung durch Rückzahlung oder Verpflichtung dazu, § 123 Abs. 4 S. 2 GWB. Eintrag nur bei Rk Urteil/Strafbefehl oder Bußgeldentscheidung nach dem 30.11.2021 möglich. Ab 1.6.2022 Verpflichtung öffentlicher Auftraggeber zur Abfrage.
Register Schwarzarbeitsgesetz §§ 21 ff. SchwarzArbG (für Bauunternehmen)	Eintrag bei Katalogtat (z.B. § 266a StGB) ab 91 TS, FS über 3 Monate oder Geldbuße ab 2.500 €.	Eintrag auch ohne/vor Urteil möglich; i.d.R. Ausschluss für öffentliche Bauaufträge bis zu 3 Jahre.
Gewerbezentralregister § 149 GewO	Eintrag ab 91 TS, FS über 3 Monate oder Geldbuße über 200 €, nur bei Katalogtat i.S.v. § 149 II GewO und Gewerbebezug.	Ab Rk Urteil; nicht bei §§ 153, 153a StPO; auch Auswirkung auf Zuverlässigkeit nach § 35 GewO möglich.

Insolvenzordnung §§ 290 I Nr. 1, 297 I, 302 Nr. 1 InsO	Versagung der Restschuldbefreiung insgesamt auf Gläubigerantrag bei rk Verurteilung zu GS ab 91 TS oder FS über 3 Monate wegen Insolvenzstraftaten nach §§ 283 - 283c StGB; bei § 370 AO ggf. über § 290 I Nr. 2 InsO (Falschangaben im Besteuerungsverfahren).	Bei Rk Urteil vor Verfahrensbeginn oder bis Ende Wohlverhaltensphase; kein inhaltlicher Zusammenhang mit Insolvenz nötig; Versagung Restschuldbefreiung begrenzt, ausgenommen für Forderungen aus vors. unerlaubter Handlung oder rk Verurteilung wg. Steuerhinterziehung, § 302 Nr. 1 InsO.
Bundesjagdgesetz §§ 17 IV, 18 BJagdG, Waffengesetz §§ 5, 45 WaffG	I.d.R. Einziehung Jagdschein und Waffenbesitzkarte bei Vorsatztat ab 60 TS oder zwei Mal geringerer GS oder jeder FS.	Keine Feststellung von spezieller Unzuverlässigkeit nötig.
Beamtenverhältnis § 41 I BBG, § 24 I BeamtStG § 59 BeamtVG	Zwingende Beendigung bei Rk Urteil wegen Vorsatztat ab 1 Jahr FS (auch zur Bewährung), bei Korruptionsstraftat schon ab 6 Monate.	Nicht bei Strafbefehl; zugleich Verlust der Rechte als Ruhestandsbeamter; bei geringerer Strafe i.d.R. Disziplinarverfahren.
Passgesetz §§ 7 ff. PassG	Versagung der Ausstellung bzw. Entziehung des Passes, wenn ein Grund nach § 7 I PassG (z.B. Entzug steuerlicher Pflichten oder bei schwerwiegenden Verstößen gegen Zoll- und Außenwirtschafts-Vorschriften).	Keine Verurteilung erforderlich, aber Steuerfluchtwille (Indizien: erhebliche Steuerrückstände, keine Bemühungen Steuerschuld zu reduzieren, gute Verbindung/Möglichkeit leichter Wohnsitzverlegung ins Ausland).
Aufenthaltsgesetz §§ 53 ff. AufenthG	Ausweisung eines Ausländers insb. möglich bei rk Verurteilung zu FS ab 2 Jahren bzw. FS ab 1 Jahr bei Straftat gegen Leib, Leben, sexuelle Selbstbestimmung, wegen Widerstands/Angriffs gegen Vollstreckungsbeamte, Betrugs zu Lasten eines Leistungs- oder Sozialversicherungsträgers.	Gilt nicht für EU-Bürger, § 1 II Nr. 1 AufenthG.
Zivilrechtliche Folgen	Bei Rk Strafurteil: Zivilrechtliche Schadensersatzhaftung nur ausnahmsweise abzuwehren. Haftung für Gesamtschaden auch bei geringer Verantwortlichkeit möglich.	Bei Vorsatz i.d.R. kein Versicherungsschutz. Rechtsschutzversicherung hat i.d.R. Rückforderungsrecht bei Vorsatzverurteilung.
Vermögensabschöpfung	Schon vor Verurteilung auf Verdachtsbasis möglich. Kann wirtschaftlich vollständig blockieren. Ist i.d.R. weit höher möglich als nur der Ersatz unrechtmäßiger Gewinne. Oft kein Abzug eigener Kosten.	Auch gegen Dritte möglich, soweit Taterlöse weitergegeben wurden. Dann zusätzlich Strafbarkeit wegen Geldwäsche möglich.
Arbeitsrechtliche Folgen	Arbeitsrechtliche Maßnahmen auch bei Fahrlässigkeit möglich, bei Vorsatzverurteilung i.d.R. Kündigung. Auch Verdachtskündigung vor/ohne Verurteilung bei fehlender Aufklärbarkeit.	Arbeitsrechtliche Kündigungs- und Verfallsfristen müssen beachtet werden.
Bei Berufen mit Kammeraufsicht (Rechtsanwälte, Ärzte, Steuerberater, Architekten, etc.) oder der Prüfung besonderer Zuverlässigkeit (Berufspiloten, Baubetreuer, Makler, etc.) folgt nach Rk Urteil i.d.R. noch ein berufsbezogenes Verfahren. Die Feststellungen aus einem Strafurteil können i.d.R. übernommen werden, nicht aber ohne weiteres aus einem Strafbefehl. ☑		

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm · Am Pulverschoppen 17 · Tel.: 0 23 81 92 07 60
48143 Münster · Königsstr. 60 · Tel.: 02 51 133 226 0

mail@minoggio.de · www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Finanzgericht München, Urteil vom 11.11.2020 – 9 K 2397/18: Kann aufgrund einer Mitwirkungspflichtverletzung nicht konkret festgestellt werden, dass ein Geldzufluss aus dem Ausland durch eine im Inland ausgeübte Tätigkeit erwirtschaftet wurde, ist dennoch eine Schätzung von steuerpflichtigen Einkünften in der Höhe des Zuflusses zulässig.

Sachverhalt:
Die klagenden Eheleute besitzen die russische bzw. die deutsch-kasachische Staatsbürgerschaft und waren nicht in Deutschland steuerlich erfasst. Sie waren allerdings seit 2010 mit dem Hauptwohnsitz in Deutschland gemeldet. Im Jahr 2014 erwarben sie eine Eigentumswohnung, vorher hatten sie eine Wohnung angemietet. Bei einer Kontoeröffnung in Deutschland hatte der Kläger gegenüber der Bank angegeben, dass er als Geschäftsführer im Baugewerbe tätig sei. Auf dieses Konto wurden 2014 vier Beträge in Höhe von insgesamt 235 T € von Konten in Moskau überwiesen. Bei drei Überweisungen wurde der Name des Klägers als Absender angegeben.

Die Bank erstattete daraufhin eine Geldwäscheverdachtsanzeige, die – wie üblich – über die Finanzverwaltung an die Steuerfahndung weitergeleitet wurde. Die Bank hatte mit der Anzeige mitgeteilt, dass der Kläger auf Nachfrage zum Hintergrund der Überweisungen erklärt habe, dass er die Gelder von seiner Schwiegermutter für einen Hauskauf in Deutschland erhalten habe. Er habe aber keine geeigneten Unterlagen zum Beleg dieser Behauptung vorgelegt. Aus den mit der Anzeige übermittelten Kontoauszügen für drei Monate im Jahr 2014 ergaben sich Abbuchungen von Geschäften in der näheren Umgebung der Wohnung für Lebensmittel und Produkte des täglichen Lebensbedarfs.

Im Rahmen von Vorfeldermittlungen vor Einleitung eines Steuerstrafverfahrens forderte die Steuerfahndung den Kläger zur Auskunft auf über die Herkunft der erhaltenen Geldmittel, über den Namen und den Sitz des Bauunternehmens sowie über die Art und Weise, wie er seinen Lebensunterhalt bestreite. Der Kläger antwortete trotz Festsetzung eines Zwangsgeldes und eines Hinweises auf eine drohende Schätzung nicht.

Das Finanzamt erfasste deshalb die strittigen Beträge in voller Höhe als sonstige Einkünfte und setzte gegenüber den Klägern Einkommensteuer in Höhe von 80 T € fest. Die Kläger beriefen sich im Einspruchs- und Klageverfahren im Wesentlichen darauf, dass ihr Hauptwohnsitz in Russland sei. In Deutschland seien sie jeweils nur wenige Wochen und lediglich zu Ferienzwecken gewesen. Sie würden in Deutschland keinerlei Einkünfte erzielen oder Geschäftstätigkeiten entfalten. Die Geldmittel für den Kauf der Wohnung in Deutschland seien ausschließlich im Ausland erwirtschaftet worden. Ein reduziertes Beweismaß sei auch bei der Verletzung der erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 AO nicht zulässig. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Die Nichtzulassungsbeschwerde wurde als unzulässig verworfen (BFH, Beschluss vom 09.06.2021 – I B 82/20, n.v.).

Entscheidungsgründe:
Aus Sicht der Finanzrichter war die Schätzung nicht zu beanstanden. Eine Schätzung sei gemäß § 162 Abs. 2 S. 1 AO insbesondere zulässig, wenn der Steuerpflichtige keine ausreichenden Erklärungen abgebe oder seine besonderen Mitwirkungspflich-

ten gemäß § 90 Abs. 2 AO nicht erfülle. Eine Schätzung sei zwar nicht möglich, wenn es um die Frage gehe, ob der Steuerpflichtige überhaupt Steuersubjekt sei, also insbesondere wenn unklar sei, ob ihm bestimmte Einkünfte zuzurechnen seien. Ausnahmsweise komme aber eine Schätzung des Grundsachverhaltes nach den Grundsätzen der Beweisvereitelung entsprechend § 444 ZPO in Betracht, wenn das Sachverhaltsaufklärungsdefizit auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen beruhe.

Das Finanzamt könne für den Fall einer fehlenden Mitwirkung bei der Aufklärung von Tatsachen, die ausschließlich oder überwiegend zur Wissenssphäre des Steuerpflichtigen gehören, zum Nachteil des Steuerpflichtigen von einem Sachverhalt ausgehen, für den unter Berücksichtigung der Beweisnähe des Steuerpflichtigen und seiner Verantwortung für die Aufklärung des Sachverhaltes eine gewisse Wahrscheinlichkeit spreche.

Die Schätzung müsse dennoch der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Es liege aber in der Natur der Schätzung, dass sie mit Unsicherheitsfaktoren verbunden sei. Aus Sicht der Finanzrichter müsse vermieden werden, dass der pflichtwidrig handelnde Steuerpflichtige besser gestellt werde, als ein Steuerpflichtiger, der die ihm obliegenden Pflichten ordentlich und gewissenhaft erfülle. Für den Fall einer abweichenden Schätzung in einer derartigen Konstellation müsse der Steuerpflichtige erweisbare Tatsachen oder Erfahrungssätze vortragen, die geeignet sind, ein anderes Schätzergebnis wahrscheinlicher zu machen als das Ergebnis des Finanzamtes.

An der unbeschränkten Steuerpflicht der Eheleute in Deutschland bestehe aufgrund des nachgewiesenen Wohnsitzes kein Zweifel. Seine Mitwirkungspflichten habe der Kläger dadurch verletzt, dass er das rechtmäßige Auskunftsersuchen der Steuerfahndung ohne Angabe von Gründen nicht beantwortet habe. Dem Finanzamt standen zu diesen – sich im Ausland abspielenden und allein im Wissensbereich des Klägers liegenden – Vorgängen keine anderen Erkenntnismittel zur Verfügung.

Der Kläger hatte nach dem Eindruck der Finanzrichter im Einspruchs- und Klageverfahren nichts zur Aufklärung des Sachverhaltes beigetragen. Er habe keine Auskunft über die Art des Erwerbs und die Versteuerung der überwiesenen Geldmittel erteilt. Stattdessen habe er sich vielmehr auf rechtliche Überlegungen zu hypothetischen Sachverhaltsvarianten beschränkt. Dieses Verhalten rechtfertige erst Recht den Schluss, dass die Geldeingänge aus bisher verheimlichten, im Inland steuerpflichtigen Einkünften stammten.

Praxishinweis:
Der vorliegende Fall veranschaulicht zunächst, wozu Geldwäscheverdachtsanzeigen am häufigsten genutzt werden. Insbesondere Meldungen von Banken zu verdächtigen Überweisungen oder Bargeldeinzahlungen (Herkunft aus dem Finanzsektor: 140.000 der insgesamt 144.000 Anzeigen, vgl. FIU-Jahresbericht 2020, S. 17) leitet die zuständige Zoll-Spezialeinheit FIU im Regelfall direkt wegen eines möglichen Verdachtes einer Steuerstraftat an die Finanzverwaltung weiter. Die weitergeleitete Meldung darf durch die Finanzverwaltung nicht nur zur Aufklärung einer Steuerstraftat, sondern auch dazu genutzt werden, mögliche Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln (vgl. § 32 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 GwG). Zu diesem weit gefassten Zweck werden massenweise Anzeigen an die Finanzverwaltung übermittelt und finden sich dann oftmals in einer steuerstrafrechtlichen Ermittlungsakte als Auslöser der weiteren Ermittlungen der Steuerfahndung wieder.

Der Berater sollte den Mandanten vor diesem Hintergrund bei Kenntnis von ungewöhnlich wirkenden, aber erklärbaren Transaktionen – insbesondere bei unerwarteten, ggf. besonders hohen Zahlungen aus dem Ausland oder bei ungewöhnlichen Bargeldeinzahlungen – darauf aufmerksam machen, dass es immer geboten ist, aktiv auf den Bankberater zuzugehen und bereits vor der Ausführung der Transaktion deren Hintergründe zu erklären sowie ggf. freiwillig aussagekräftige Unterlagen vorzulegen, die einen Geldwäscheverdacht ausräumen können. Durch ein derart transparentes Vorgehen gegenüber der Hausbank kann das Risiko für den Mandanten erheblich sinken, dass es zu einer unzutreffenden Verdachtsmeldung und anschließend zur Einleitung eines Strafverfahrens wegen Geldwäsche oder zur steuerlichen Prüfung kommt.

Die vorliegende Entscheidung des Finanzgerichtes München wirkt im Übrigen zunächst etwas überraschend. Ist die Höhe der Besteuerungsgrundlagen unklar, kann das Finanzamt die der Besteuerung zugrunde liegenden Annahmen gemäß § 162 AO schätzen, muss dabei aber beachten, dass das Schätzungsergebnis wirtschaftlich möglich, plausibel und wahrscheinlich ist. Dagegen darf sich die Schätzung grundsätzlich nicht auf den Grundsachverhalt und damit auf die Schätzung dem Grunde nach beziehen. Es muss entsprechend den Beweisregeln der AO und FGO feststehen, dass ein steuerpflichtiger Sachverhalt vorliegt, ansonsten ist der Anwendungsbereich für die auf diese Schätzungsbefugnis gestützte Schätzung der Höhe nach nicht eröffnet. Auf den ersten Blick scheint die Entscheidung diesem Grundsatz zu widersprechen, zumal sie sich für die Annahme des Grundsachverhaltes „steuerpflichtige Einkünfte im Inland" auf den Rechtsgedanken des § 444 ZPO (Beweisvereitelung) stützt, der im finanzgerichtlichen Verfahren gemäß § 82 FGO nicht (auch nicht sinngemäß) anwendbar ist.

Analysiert man die Entscheidung etwas differenzierter, handelt es sich letztlich um eine Entscheidung zur Schätzungsbefugnis nach finanzgerichtlichen Darlegungs- und Feststellungslastregeln und nicht um eine Schätzung des Grundsachverhaltes. Die richterliche Überzeugungsbildung erfolgte gemäß § 96 FGO aus dem Ergebnis des Verfahrensablaufs. Die Finanzrichter berücksichtigten hierbei den gesamten Inhalt der Besteuerungsakten, wie es ihre Pflicht war, und entschieden auf dieser Grundlage, dass eine Schätzungsbefugnis bestand. Damit schätzten sie nicht den Grundsachverhalt.

Den Kläger traf wegen des ausländischen Sachverhaltes eine erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO. Diese hat er verletzt und seinen rudimentären Vortrag zu einer Schenkung der Schwiegermutter auch im finanzgerichtlichen Verfahren nicht aufgegriffen oder näher ausgeführt. Stattdessen hat er mit hypothetischen Überlegungen ohne konkreten Sachverhaltsvortrag argumentiert. Damit blieb sein gesamter Vortrag unsubstantiiert. Er verletzte auch seine prozessuale Mitwirkungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 S. 2 und S. 3 FGO. Die Sachaufklärungspflicht des Finanzgerichtes reduzierte sich deshalb auf ein Mindestmaß, zumal der Kläger fachkundig vertreten war.

Unter Berücksichtigung seines feststellbaren Wohnsitzes im Inland und der weiteren Indizien, wie insbesondere sei-

nen Angaben gegenüber der Bank über eine Tätigkeit im Baugewerbe, durfte das Finanzgericht aufgrund der erneuten Mitwirkungspflichtverletzungen, die eindeutig im Verantwortungsbereich des Klägers lagen und die er nicht ansatzweise erklärt hat, den Grundsachverhalt zur richterlichen Überzeugung mit einem Mindestbeweismaß feststellen, ohne dass es der Anwendung des § 444 ZPO oder einer Schätzung dem Grunde nach bedurfte. Damit wird die Entscheidung auch rechtlich nachvollziehbar.

Für den Berater ergibt sich daraus folgende Konsequenz: Kann der Vortrag im gerichtlichen Verfahren konkretisiert werden, muss der Berater darauf hinwirken, dass dies auch vorsorglich geschieht. Sollte erklärbar sein, warum eine Auskunft bislang nicht gegeben oder Unterlagen nicht vorgelegt wurden, sollte das ebenfalls vorgetragen werden. Umso konkreter der Vortrag im finanzgerichtlichen Verfahren ausgestaltet ist, umso weniger kann das Finanzgericht sich darüber hinwegsetzen und aufgrund eines reduzierten Beweismaßes zu Lasten des Mandanten entscheiden.

Auf die gesteigerte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten und die Konsequenzen einer fehlenden Beweisvorsorge sollte der Berater seine Mandanten ohnehin stets hinweisen und den Mandanten zu möglichst sorgfältiger Dokumentation in derartigen Fällen anhalten. Erfahrungsgemäß ist es oftmals schwierig, teuer und zeitaufwändig, fehlende Unterlagen aus dem Ausland im Nachhinein zu beschaffen.

Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob in derartigen Fällen auch ein Steuerstrafverfahren durchgeführt werden kann. Dies dürfte im Ergebnis auf der Basis der bisherigen Rechtsprechung und den unterschiedlichen Beweisgrundsätzen in den Verfahren kaum möglich sein.

2 Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 26.05.2021 – 5 K 143/20: Eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet aus, wenn die Finanzbehörden zum maßgeblichen Veranlagungszeitraum von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen bereits Kenntnis hatten.

Sachverhalt:
Die klagende GbR vermietete Kfz-Stellplätze auf ihrem Grundstück an private und gewerbliche Mieter. Vertreten wurde die GbR durch einen Gesellschafter (Jurist). Dieser reichte jährlich die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein, nicht hingegen Umsatzsteuerjahreserklärungen. In den Feststellungserklärungen für die Jahre 2006 bis 2011 erklärte die GbR „Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske sowie erstattete Umsatzsteuer" in Höhe von jeweils rund 106 T €.

Für das Jahr 2018 reichte die GbR erstmals eine Umsatzsteuerjahreserklärung ein, ab 2019 auch Umsatzsteuervoranmeldungen. Für die Jahre 2012 bis 2017 erklärte die Klägerin zudem Umsatzsteuerbeträge im Rahmen einer Selbstanzeige nach. Zur Begründung führte der Berater aus, die Gesellschafter der Klägerin seien von einer Umsatzsteuerfreiheit der Vermietungseinkünfte ausgegangen und seien zuvor nicht steuerlich beraten gewesen.

Parallel zu einem eingeleiteten Steuerstrafverfahren führte das Finanzamt eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Jahre 2006 bis 2018 durch. Es setzte daraufhin nicht nur für die nacherklärten Jahre, sondern auch für die Jahre 2006 bis 2011 Umsatzsteuer nachträglich fest und verwies auf die verlängerte, zehnjährige Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung. Die Klägerin stützte sich im erfolglosen Einspruchsverfahren darauf, dass es dem Finanzamt zu keinem Zeitpunkt verschwiegen worden sei, dass es sich um eine Garagenanlage handelte. Die Klage führte zur vollständigen Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide bis zum Jahr 2011.

Entscheidungsgründe:
Die Finanzrichter konnten nicht mit ausreichend sicherer Überzeugung feststellen, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt war. Damit griff die verlängerte Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO nicht ein, sodass die Festsetzungsfrist für die Jahre 2006 bis 2011 bereits abgelaufen war. Die Annahme der auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfrist setze voraus, dass die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO vorliegen. Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begehe nur derjenige, der die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lasse und dadurch Steuern verkürze.

Vorliegend scheiterte die Feststellung einer Steuerhinterziehung aus Sicht der Finanzrichter jedenfalls daran, dass das Finanzamt durch die pflichtwidrige Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Umsatzsteuerjahreserklärungen nicht über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wurde. Dem für die Veranlagung der Klägerin zuständigen Finanzamt seien aufgrund der jährlich im Folgejahr eingereichten Feststellungserklärungen sämtliche für eine Umsatzsteuerveranlagung der Klägerin notwendigen Umstände, insbesondere die Tatsache der Vermietung von Kfz-Stellplätzen und die Höhe der hierdurch erzielten Umsätze bekannt gewesen. Das Finanzgericht folgte insoweit der Auffassung des OLG Köln (Urteil vom 31.01.2017, III-1 RVs 253/16, ausführlich dargestellt in Profile 2/2018, S. 16) und des OLG Oldenburg (Beschluss vom 10.07.2018, 1 Ss 51/18, ebenfalls besprochen in Profile 5/2018, S. 24).

Maßgeblich sei insoweit der Kenntnisstand des jeweiligen Sachbearbeiters in dem Zeitpunkt, in dem das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten im Wesentlichen abgeschlossen habe. Entscheidend für die Vollendung einer Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe sei der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige bei pflichtgemäßer Abgabe der Steuererklärung spätestens veranlagt worden wäre. Erst dann sei die rechtzeitige Festsetzung der Steuer endgültig vereitelt und der Verkürzungserfolg eingetreten. Zu diesen Zeitpunkten hätten die Feststellungserklärungen jeweils bereits vorgelegen.

Als bekannt beim Finanzamt gelte, was sich aus den dort zum konkreten Steuerfall geführten Akten ergebe oder dem zuständigen Bearbeiter sonst bekannt sei. Es mache keinen Unterschied, ob sich die Umstände aus den Akten selbst ergeben oder in einem elektronischen Register zur

Verfügung stehen, auf welches der Sachbearbeiter im Rahmen seiner konkreten Zuständigkeit Zugriff hat.

In diesem Kontext führte das Finanzgericht im Urteil des Weiteren aus, dass der Argumentation des Finanzamtes nicht gefolgt werden könne, dass ein Irrtum des geschäftsführenden Gesellschafters hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht als Jurist undenkbar sei und eine reine Schutzbehauptung beinhalte. Aus Sicht der Finanzrichter wäre dann nämlich das Verhalten der Finanzbeamten über all die Jahre hinweg in gleicher Weise undenkbar.

Es war für das Gericht wenig nachvollziehbar, dass der jeweils für die Veranlagung zuständige Sachbearbeiter in Anbetracht der eindeutigen Erklärungen und Erläuterungen zu den Kfz-Stellplätzen in 20 Jahren der Vermietungstätigkeit nie den Schluss gezogen habe, dass die Einkünfte auch der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Es verwies auf die Grundsätze des fairen Verwaltungsverfahrens. Die Finanzbehörde habe ebenfalls sicherzustellen, dass keine Steuern verkürzt werden (vgl. § 85 S. 2 AO). Es gelte der Untersuchungsgrundsatz gemäß § 88 AO. Nicht zuletzt solle die Finanzverwaltung gemäß § 89 Abs. 1 S. 1 AO die Abgabe von Erklärungen oder Korrekturen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder in Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind.

Auch wenn damit schon der objektive Tatbestand nicht erfüllt war, war aus Sicht der Finanzrichter auch vorsätzliches Verhalten des geschäftsführenden Juristen nicht zu erkennen. Dies ließe sich aus dem Umstand herleiten, dass die Klägerin während des gesamten Zeitraums ihres Bestehens in keiner Weise zu verbergen versucht hat, was Gegenstand ihrer Vermietungstätigkeit gewesen ist. Dieses Verhalten spreche gegen Vorsatz.

Praxishinweis:
Die Entscheidung ist inhaltlich zu befürworten und knüpft nahtlos an die bereits 2018 in den Profilen besprochenen Entscheidungen des OLG Köln und des OLG Oldenburg an. Höchstrichterliche Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes oder des Bundesfinanzhofes existiert zu diesem Problem allerdings weiterhin nicht, die Entscheidungen überzeugen aber inhaltlich.

Die Unkenntnis des Finanzamtes über steuerlich erhebliche Tatsachen ist als Tatbestandsvoraussetzung in den Nichtabgabefällen im Gesetzeswortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (im Gegensatz zu den Fällen der Abgabe unrichtiger Steuererklärungen) ausdrücklich normiert. Deshalb erscheint diese Lösung, die bei Kenntnis des Finanzamtes in Nichtabgabefällen eine Steuerhinterziehung ausschließt, überzeugend.

Die Argumentation hilft allerdings fast nur in einfach gelagerten Fällen, in denen sich beispielsweise die Besteuerungsgrundlagen bereits aus elektronischen Mitteilungen des Arbeitgebers und der Banken ergeben und keine weiteren, der Finanzverwaltung unbekannten Einkünfte vorliegen. Ob steuermindernde Tatsachen bekannt sind, ist hingegen unbeachtlich, da durch eine Unkenntnis dieser Tatsachen keine Steuern verkürzt werden können.

Die Entscheidung enthält zudem einen wohltuenden Hinweis auf die Grundsätze eines fairen Verwaltungsverfahrens. „Undenkbare" Fehler passieren bei Mandanten und Beratern. Aber eben auch in der Finanzverwaltung. Nicht jeder Fehler, der zu einer Steuernachzahlung führt, bedeutet, dass eine bewusste Steuerhinterziehung vorliegt. Diesen Gedanken haben die Finanzrichter nachdrücklich hervorgehoben und haben dabei auch zutreffend erkannt, dass nicht jeder Jurist einem allwissenden Steuerrechtsexperten gleichzusetzen ist. Diese Argumentation kann man in vergleichbaren Fällen nutzen, in denen es für den Mandanten auf die fehlende Erfüllung des subjektiven Tatbestandes ankommt.

Zuletzt führt die Entscheidung nochmals vor Augen, dass bis zum Abschluss von 95 % der Veranlagungsarbeiten im jeweiligen Finanzamt keine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt. Nach Fristüberschreitung und bis zu diesem Zeitpunkt, der häufig im Herbst des übernächsten Jahres nach dem Veranlagungszeitraum liegt, begeht der Steuerpflichtige nur eine versuchte Steuerhinterziehung. Die freiwillige Einreichung der Steuererklärung in diesem Zeitraum muss deshalb nicht zwingend als Selbstanzeige behandelt werden, sondern kann auch die Voraussetzungen eines Rücktrittes im Sinne des § 24 StGB erfüllen. Dies hat den Vorteil, dass hierfür nicht das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO gilt und bei höheren Hinterziehungsbeträgen oberhalb von 25.000 € auch die Strafzuschläge des § 398a AO entfallen. In einem derartigen Fall sollte der Berater an die Rücktrittsmöglichkeit denken und auf die Vorschrift nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens hinweisen. Im Vorfeld der Abgabe einer Erklärung wird der Berater natürlich dennoch den sichersten Weg wählen und vorsorglich mit seinem Schreiben insgesamt die Voraussetzungen einer Selbstanzeige des § 371 AO erfüllen. Wirtschaftlich kann der Rücktritt vom Versuch aber gerade in gewichtigeren Fällen bedeutsam sein und zu einer Entlastung des Mandanten führen.

3 BFH, Beschluss vom 29.07.2021 – II B 12/21: Sobald gegen einen ehrenamtlichen Richter am Finanzgericht eine Anklage wegen einer Tat erhoben wird, die den Verlust der Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter zur Folge haben kann, ist er von seinem Amt zu entbinden.

Sachverhalt:
Der Antragssteller war als ehrenamtlicher Richter beim Finanzgericht für die Amtsperiode 2020 bis 2025 gewählt worden. Nach einer gegen ihn persönlich erfolgten Anklageerhebung zum Landgericht wegen Steuerhinterziehung für die Jahre 2009 bis 2012 hatte die Präsidentin des Finanzgerichtes seine Entbindung vom Richteramt beantragt und der zuständige Senat dem Antrag stattgegeben.

Hiergegen wendete sich der Richter mit seiner erfolglosen Beschwerde zum Bundesfinanzhof. Er hielt den Entbindungsbeschluss für unverhältnismäßig. Zudem würden sein Recht auf ein faires Verfahren sowie die Unschuldsvermutung verletzt.

Das Landgericht hatte im Strafverfahren die Eröffnung des Hauptverfahrens nach Anklagerhebung abgelehnt. Dieser Beschluss ist aber wegen einer Beschwerde der Staatsanwaltschaft noch nicht rechtskräftig.

Entscheidungsgründe:
Die Richter des Bundesfinanzhofes hielten die Entbindung des ehrenamtlichen Richters bis zur endgültigen Beendigung des Strafverfahrens für zulässig. Gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO seien vom Amt des ehrenamtlichen Richters Personen ausgeschlossen, gegen die Anklage wegen einer Tat erhoben ist, die den Verlust der Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter zur Folge haben kann. Vorliegend sei Anklage wegen Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erhoben. Im Urteil könne das Strafgericht gemäß § 375 Abs. 1 Nr. 1 AO die Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden, absprechen (vgl. § 45 Abs. 2 StGB). Es komme dabei nicht darauf an, ob der Ausspruch der Nebenfolge wahrscheinlich sei.

Der Wortlaut des § 18 Abs. 1 Nr. 2 FGO stellt allein auf die Erhebung der Anklage und nicht die Eröffnung des Hauptverfahrens ab. Schon die Anklageerhebung wegen einer solch gewichtigen Tat reiche für einen Vertrauensverlust der Allgemeinheit und der Verfahrensbeteiligten hinsichtlich der für die Amtsausübung erforderlichen Integrität und Objektivität aus und gefährde auch dessen innere persönliche Objektivität und Freiheit, die Voraussetzung unbefangener Urteilsfindung sind. Schutzgut der Vorschriften zur Amtsenthebung sei nicht die Unschuldsvermutung, sondern das Vertrauen der Beteiligten in die Rechtsprechung.

Die Entscheidung führe auch nicht zu einer unverhältnismäßigen Belastung der Rechte des Betroffenen. Die Entscheidung sei auf Antrag des entbundenen Richters wieder aufzuheben, wenn Anklage erhoben war und der Betroffene anschließend rechtskräftig freigesprochen oder rechtskräftig außer Verfolgung gesetzt sei. Die Ablehnung der Eröffnung des Hauptverfahrens genüge nicht, solange die Staatsanwaltschaft ein Rechtsmittel dagegen eingelegt habe und über dieses noch nicht rechtskräftig entschieden sei.

Der längere Zeitablauf änderte aus Sicht der Bundesfinanzrichter ebenfalls nichts an der Zulässigkeit der Entbindung. Eine überlange Verfahrensdauer wirke sich ggf. positiv im Rahmen der Strafzumessung aus. So seien die mit einer langen Verfahrensdauer einhergehenden Belastungen auf Strafzumessungsebene zu berücksichtigen. Hierunter fielen dann neben dem Rechnenmüssen mit einer Freiheitsstrafe auch die erfolgte Entbindung und der drohende Ausschluss aus dem ehrenamtlichen Richteramt als negative Konsequenzen.

Praxishinweis:
Der Beschluss des Bundesfinanzhofes ist ein weiterer Beleg dafür, dass es wichtig ist, mögliche Nebenfolgen strafrechtlicher Verurteilungen, Anklageerhebungen oder auch nur laufender Ermittlungsverfahren in der Beratung zu berücksichtigen. Die vorliegende Konstellation stellt allerdings in zweierlei Hinsicht eine Ausnahmesituation dar: Zum einen existiert sehr wahrscheinlich keine große Anzahl von ehrenamtlichen Richtern, die wegen einer Steuerstraftat angeklagt werden. Zum anderen ist es ungewöhnlich, dass derartig gravierende Konsequenzen aufgrund einer Spezialvorschrift bereits mit Anklageerhebung drohen.

Eine Anklageerhebung bedeutet keine Verurteilungssicherheit. Es besteht lediglich nach Würdigung der Staatsanwaltschaft eine überwiegende Wahrscheinlichkeit (größer 50 %), dass es am Ende einer Hauptverhandlung zu einer strafrechtlichen Verurteilung kommen kann. Bei weitem nicht jede Anklage führt zu einer Verurteilung. Deshalb drohen im Regelfall in einem Strafverfahren weitere Nebenfolgen erst ab einer rechtskräftigen Entscheidung. § 18 FGO bildet insoweit eine Ausnahme, leider nicht die einzige.

Offen lässt die Entscheidung leider, welche Konsequenzen eine Einstellung des Verfahrens gegen eine Geldauflage gemäß § 153a StPO auf die Entbindungsentscheidung hätte. Bei dieser Form der Erledigung bliebe die Unschuldsvermutung unangetastet. Diese soll aber nach den Ausführungen im vorliegenden Beschluss nicht Schutzgut der Norm sein, sondern das Vertrauen der Bevölkerung in die Rechtsprechung. Das könnte theoretisch auch bei Zahlung einer hohen Geldauflage erschüttert sein. Folgt man hingegen zutreffend dem Gesetzeswortlaut dürfte eine Einstellung des Verfahrens gegen eine Auflage als „rechtskräftige Außerverfolgungssetzung" im Sinne des § 18 FGO anzusehen sein und damit zu einer Aufhebung der Entbindungserklärung führen. Dies dürfte umso mehr gelten, wenn die Zustimmung zu einer Auflage für den Mandanten ausdrücklich nur aus prozessökonomischen Gründen erklärt wird und nicht mit einem Geständnis verbunden wird. Auf eine derartige Formulierung sollte immer geachtet werden.

Fazit der Entscheidung: Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafverfahren muss von der ersten Minute an mögliche Nebenfolgen in den Blick nehmen. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 06.04.2021 – 1 StR 60/21: Eine Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe von Erklärungen ist bei Veranlagungssteuern in dem Zeitpunkt vollendet, in dem ein Schätzungsbescheid mit zu niedrigen Festsetzungen bekannt gegeben wird oder wenn zuvor die Veranlagungsarbeiten für die Steuerart und den Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen sind.

Sachverhalt:
Der Angeklagte war in den Jahren 2011 bis 2013 als faktischer Geschäftsführer für die Abgabe der Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen einer UG verantwortlich. Dennoch gab er zu den jeweiligen Abgabeterminen (31.05. des Folgejahres) keine Steuererklärungen ab.

Erst nach Bekanntgabe der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens ließ der Angeklagte sich zum Geschäftsführer der UG bestellen und reichte 2016 im laufenden Verfahren die fehlenden Steuererklärungen ein. In diesen Erklärungen machte er unrichtige Angaben zu den Betriebsausgaben. Das Finanzamt erkannte diese wahrheitswidrig erklärten Ausgaben allerdings steuerlich nicht an.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und drei Monaten (ohne Bewährungsmöglichkeit). Die Revision des Angeklagten hatte zumindest teilweise Erfolg und führte zur Aufhebung der Gesamtstrafe.

Entscheidungsgründe:
Aus Sicht der Bundesrichter fehlte es bei mehreren Taten an ausreichenden Feststellungen, aus denen sich eine Tatvollendung ableiten und damit eine Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung begründen ließe.

Bei Veranlagungssteuern wie Körperschaft- oder Gewerbesteuer ist die Steuerhinterziehung durch aktives Tun gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vollendet, wenn aufgrund falscher Angaben zu niedrige Steuern festgesetzt werden. Im Fall der Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wegen der Nichtabgabe von Erklärungen ist die Tat hingegen erst mit Bekanntgabe eines Schätzbescheides oder mit dem Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten vollendet. Wenn mangels fristgerechter Abgabe von Steuererklärungen eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen in Betracht kommt, muss deshalb im Strafverfahren zunächst festgestellt werden, ob ein Schätzbescheid ergangen ist. Falls keiner vorliegt, muss ermittelt werden, wann die Veranlagungsarbeiten beim konkret zuständigen Finanzamt für die jeweilige Steuerart in dem jeweils konkreten Veranlagungszeitraum im Großen und Ganzen abgeschlossen waren.

Steht für einen früheren Veranlagungszeitraum des zuständigen Finanzamtes fest, dass die Veranlagungsarbeiten circa ein Jahr nach dem gesetzlichen Abgabetermin abgeschlossen waren, kann dieser Zeitraum von einem Jahr dennoch nicht pauschal auf spätere Veranlagungszeiträume derselben Steuerart übertragen werden. Für eine derartige Übernahme eines Wertes für andere Zeiträume fehlt es im Regelfall an einer verlässlichen Grundlage.

Praxishinweis:
In Abgrenzung zum Versuch setzt eine vollendete Steuerhinterziehung den Eintritt

eines Taterfolges voraus. Die vorliegende Entscheidung bestätigt für die Vollendung der Steuerhinterziehung in Nichtabgabefällen bei Veranlagungssteuern die bisherige Rechtsprechung zum Abschluss der Veranlagungsarbeiten als den maßgeblichen Zeitpunkt für die Vollendung und damit für den Eintritt des Taterfolges. In Nichtabgabefällen ohne Schätzbescheid ist es deshalb etwas aufwändiger, den konkreten Zeitpunkt für die Abgrenzung zu bestimmen.

Erfüllt der Steuerpflichtige eine Steuererklärungspflicht nicht innerhalb der laufenden Erklärungsfrist und erlässt das Finanzamt dennoch keinen Schätzungsbescheid gemäß § 162 AO, wird in der Praxis regelmäßig eine Tatvollendung entsprechend den dargestellten Grundsätzen bei einer Erledigungsquote von 95 % der Veranlagungsarbeiten im zuständigen Finanzamt für die konkrete Steuer und das betreffende Jahr fingiert. Die jeweilige Quote muss also jeweils für die Steuerart, das Jahr und das zuständige Amt festgestellt werden. In der Regel verfügen die Straf- und Bußgeldsachenstellen aber mittlerweile aufgrund von statistischen Auswertungen für die jeweiligen Finanzämter standardisiert über diese Informationen. Diese werden meistens auch im Wege der Akteneinsicht mit der Strafakte für eine Überprüfbarkeit durch den Berater zur Verfügung gestellt. In sämtlichen Nichtabgabefällen sollte der Vollendungszeitpunkt stets routinemäßig durch den Berater überprüft werden, da er für die Abgrenzung vom Versuch (damit ein geringerer Unrechtsgehalt auf Strafzumessungsebene) und vor allem für den Lauf der Verjährungsfristen maßgeblich ist. Gelegentlich kommt es zu Fehlern in der Würdigung oder bei den Feststellungen zu einer Schätzveranlagung.

Die Fiktion der Tatvollendung hat für den Steuerpflichtigen in diesen Nichtabgabekonstellationen eine erhebliche rechtliche Relevanz. Ohne die beschriebene Fiktionswirkung für den Taterfolg würden in derartigen Fällen niemals eine Vollendung der Steuerhinterziehungstat und damit keine Verjährung eintreten. Denn die Steuerstraftat verjährt bei Nichtabgabe, wenn die Erklärungspflicht entfällt. Diese entfällt aber erst mit Erfüllung oder bei Nichterfüllung mit Eintritt der Festsetzungsverjährung gemäß § 169 Abs. 1 S. 1 AO. Gemäß § 171 Abs. 7 AO ist jedoch der Ablauf der steuerlichen Festsetzungsverjährung bis zum Eintritt der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung gehemmt. Da die Vollendung Voraussetzung für den Beginn der strafrechtlichen Verjährung ist, wäre die Steuerhinterziehung in den Nichtabgabefällen ohne Schätzungsbescheid damit im Ergebnis unverjährbar.

Die Abgrenzung zwischen Versuch und Vollendung hat auch für die Selbstanzeigeberatung erheblich Bedeutung. Vom Versuch der Steuerhinterziehung kann der Steuerpflichtige bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 24 StGB (insbesondere Freiwilligkeit des Rücktritts) anstatt einer Selbstanzeige zurücktreten. § 371 AO verdrängt nach überwiegender Auffassung nicht den Rücktritt vom Versuch nach allgemeinen Regeln. Missglückte Selbstanzeigen können deshalb in Versuchsfällen teilweise geheilt werden. Für einen solchen Rücktritt gelten nicht die erschwerten Voraussetzungen des Vollständigkeitsgebotes gemäß § 371 Abs. 1 AO und die Straffreiheit hängt nicht von einer Zahlung der verkürzten Steuern gemäß § 371 Abs. 3 AO ab.

Mittlerweile muss der Berater in Fällen, in denen für Mandanten (aufgrund fehlender Mitarbeit des Mandanten) Steuererklärungen nicht fristgerecht eingereicht werden können oder Anmeldefristen ständig überschritten werden, verstärkt darauf achten, seinen Mandanten auf das erhebliche Risiko einer Verfahrenseinleitung wegen Nichtabgabe und damit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen hinzuweisen.

Es werden nach unserem Eindruck vermehrt derartige Steuerstrafverfahren bereits zeitnah nach Fristüberschreitung eingeleitet. Während der Berater früher häufiger vor Einleitung nochmals gewarnt wurde, erfolgen derartige Einleitungen mittlerweile fast routinemäßig. Trotz anschließender Mitwirkung im Verfahren und Nachholung der ausstehenden Erklärungen zahlt der Mandant bei einer Steuerverkürzung regelmäßig für die Einstellung des Strafverfahrens gemäß § 153a StPO neben den Hinterziehungszinsen eine an seinen wirtschaftlichen Verhältnissen und der Verkürzungshöhe orientierte Geldauflage.

Begründungen, warum eine Frist nicht eingehalten wurde, entlasten den Mandanten nicht komplett und können erfahrungsgemäß nur helfen, um die Auflage im angemessenen Rahmen zu halten. Freisprüche sind in Nichtabgabefällen kaum zu erreichen. In besonderen Situationen, wie einer schweren Erkrankung des Mandanten, sollte deshalb dieser „Automatismus einer Verfahrenseinleitung" durch einen besonders sorgfältig begründeten Fristverlängerungsantrag mit Informationen zum Einzelfall vermieden werden. Solange die Frist nicht ausdrücklich abgelehnt ist, gilt sie zunächst als gewährt. Wird der Antrag abgelehnt, muss im Regelfall noch eine ausreichende Frist zur Reaktion auf die Ablehnung gesetzt werden. Bis über den Antrag entschieden wurde, ist die säumige Steuererklärung im Optimalfall fertig erstellt.

Im vorliegenden Fall eröffnet die erfolgreiche Revision die Chance, dass die zunächst festgesetzte, nicht mehr bewährungsfähige Freiheitsstrafe in der neuen Verhandlung auf höchstens zwei Jahre Freiheitstrafe oder weniger reduziert wird. Diese Strafe könnte sodann zur Bewährung ausgesetzt werden. In vergleichbaren Konstellationen mit einem knapp nicht mehr bewährungsfähigen Ergebnis können deshalb Rechtsmittel zuweilen allein aus taktischen Erwägungen geboten sein.

2 Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 23.02.2021 – 1 K 53/19: Zum Vorsatz der Steuerhinterziehung gehört, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und die Verwirklichung des Tatbestandes billigend in Kauf nimmt. Zweifel an den tatsächlichen Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung müssen auch im finanzgerichtlichen Verfahren zu Gunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.

Sachverhalt:
Der Kläger betrieb eine Autovermietung und einen Kurierdienst. Er verfügte über eine kaufmännische Ausbildung. In den Jahren 2002 bis 2008 legte er in erheblichem Umfang Gelder zur Kapitalanlage bei einem langjährigen Bekannten B an. Er überließ diesem jeweils einen bestimmten Geldbetrag für einen festgelegten Zeitraum

zu einem vereinbarten Zinssatz. B bescheinigte dem Kläger jährlich die Kapitalerträge. Angaben über den Einbehalt und die Abführung eines Steuerabzugsbetrages enthielten diese Bescheinigungen nicht. Der Kläger ließ sich die Zinsen nicht auszahlen, sondern reinvestierte die Beträge.

Tatsächlich handelte es sich beim Geschäftsmodell des B um ein sog. „Schneeballsystem". B legte die Gelder nicht an, sondern verwendete diese zur Finanzierung seines Lebensunterhaltes oder zur Auszahlung an Anleger, die ihre Gelder zurückforderten. Dies wusste der Kläger nicht. Zum Zeitpunkt der Aufdeckung des Systems konnte noch erhebliches Vermögen bei B sichergestellt werden.

Seinem Steuerberater gegenüber erwähnte der Kläger die Kapitalerträge nicht. Stattdessen fragte er einen Freund, der in steuerlichen Angelegenheiten nicht qualifiziert war, ob die Erträge steuerlich relevant seien. Dieser verneinte mit dem Hinweis darauf, dass der Kläger sich die Beträge nicht auszahlen lasse, sondern reinvestiere. Während einer Durchsuchungsmaßnahme versuchte der Kläger, die Unterlagen zu den Geldanlagen in seinem Bankschließfach verschwinden zu lassen. Aus den aufgefundenen Unterlagen ergaben sich Zinserträge für die Jahre 2002 bis 2008 in Höhe von knapp 700 T €.

Das Finanzamt ging von Steuerhinterziehungstaten des Klägers sowie verlängerten Festsetzungsfristen wegen Steuerhinterziehung aus. Es erließ entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2002 bis 2008 unter Berücksichtigung der Kapitalerträge aus dem Schneeballsystem. Einsprüche blieben erfolglos. Die Klage war nur hinsichtlich der Höhe teilweise erfolgreich. Nichtzulassungsbeschwerde zum Bundesfinanzhof ist unter dem Aktenzeichen VIII B 64/21 eingelegt.

Entscheidungsgründe:

Die Finanzrichter stellten fest, dass Kapitaleinkünfte auch im Rahmen eines Schneeballsystems zugerechnet werden können. Für die Zuordnung der zugeflossenen Beträge zu den Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist aus Sicht der Richter ohne Belang, ob die Beträge tatsächlich erwirtschaftet wurden und ob die Anleger einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch besaßen. Ein Zufluss liege bereits vor, wenn der Zinsbetrag ausgezahlt, in den Büchern des leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners separiert oder aufgrund freier Disposition des Gläubigers wieder angelegt werde.

Von einem entsprechenden Zufluss gemäß § 11 Abs. 1 S. 1 EStG durch Novation könne nur ausgegangen werden, wenn sich die Reinvestition in das System als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers darstelle und auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruhe. Die Reinvestitionsentscheidung darf nach Auffassung der Finanzrichter dabei nicht nur darauf beruhen, dass die Auszahlung verweigert wird. Unschädlich für einen Zufluss sei dagegen, wenn der Gläubiger zur Reinvestition überredet werde. Erst bei Verfügung über eine objektiv wertlose Forderung scheide ein Zufluss aus. Hierbei komme es nicht darauf an, ob sämtliche Anlegerforderungen hätten bedient werden können, sondern ob zumindest die Forderung des reinvestierenden Gläubigers im Zeitpunkt des Zuflusses hätte ausgeglichen werden können.

Darüber hinaus beschäftigten sich die Finanzrichter mit den Voraussetzungen der auf zehn Jahre verlängerten Festsetzungsfrist in Fällen der Steuerhinterziehung gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO. Unabhängig von der Durchführung oder vom Ausgang eines strafgerichtlichen Verfahrens könne die tatrichterliche Würdigung gemäß § 96 Abs. 1 FGO – allerdings unter Berücksichtigung des strafprozessualen Zweifelsatzes, der im finanzgerichtlichen Verfahren ebenfalls gelte – ergeben, dass die Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung erfüllt seien.

Zusätzlich zum objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung müsse auch der subjektive Tatbestand vorliegen und damit vorsätzliches Handeln zur Überzeugung der Finanzrichter feststehen. Zum Vorsatz gehöre nach ständiger Rechtsprechung, dass der Steueranspruch bekannt sei. Der Hinterziehungsvorsatz setze dabei weder dem Grunde noch der Höhe nach eine sichere Kenntnis des Steueranspruchs voraus. Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung bedürfe es auch keiner Absicht. Eventualvorsatz („für möglich halten und billigend in Kauf nehmen") als Mindestvorsatzform genüge hinsichtlich des Steueranspruchs.

Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung muss oftmals aus Indizien hergeleitet werden. So spreche beispielsweise für ein vorsätzliches Handeln, dass ein bestimmter Sachverhalt bewusst nicht mit dem Steuerberater besprochen und diesem gegenüber offen gelegt werde. Insbesondere bei erheblichen Beträgen sei es naheliegend, dass die steuerlichen Auswirkungen vorsorglich in einem Beratungsgespräch erörtert werden.

Wird dagegen eine steuerlich nicht qualifizierte Person um ihre Einschätzung zu den steuerlichen Konsequenzen gebeten, kann dies nicht entlasten. Diese Nachfrage spricht sogar eher dafür, dass die Vermutung bestand, ein bestimmter Sachverhalt habe eine steuerliche Relevanz und dass genau deshalb bewusst die Nachfrage bei einem Steuerberater unterlassen wurde. Dies gelte umso mehr, wenn der Nachfragende eine kaufmännische Vorbildung aufweise und ihm aufgrund seiner sonstigen erklärten Kapitaleinkünfte offensichtlich bewusst gewesen sei, dass Zinserträge zufließen würden und den Besteuerungstatbestand erfüllten, sobald über diese beispielsweise durch eine Wiederanlageentscheidung verfügt werde. Werden Unterlagen besonders gesichert verwahrt und wird beispielsweise in der Durchsuchungssituation versucht, diese dem Zugriff der Finanzverwaltung zu entziehen, spricht dies ebenfalls indiziell eher für ein vorsätzliches Handeln.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung bestätigt zunächst die mittlerweile gefestigte Rechtsprechung der Finanz- und Strafgerichte, dass bei der Steuerhinterziehung der entstandene Steueranspruch ebenfalls vom subjektiven Vorstellungsbild des Täters umfasst sein muss (sog. Steueranspruchstheorie). Fehlt es an einem Bewusstsein hinsichtlich der steuerlichen Relevanz eines Vorgangs, liegt ein vorsatzausschließender Irrtum gemäß § 16 Abs. 1 S. 1 StGB vor, der zur Straffreiheit führt. Darüber hinaus belegt die Entscheidung, dass sich der subjektive Tatbestand im Regelfall sowohl im Straf- als auch im Finanzgerichtsverfahren nur aus vielen verschiedenen Indizien herleiten lässt. Zweifel gehen zugunsten des Beschuldigten.

Allein vor diesem Hintergrund gilt bei eingeleiteten Steuerstrafverfahren im Regelfall, dem Beschuldigten zum Schweigen und vorsorglich zur Vermeidung direkter Kontakte mit den Ermittlern zu raten. Fast immer ist es strategisch zielführender, den Sachverhalt in geeigneten Fällen allenfalls

schriftlich für den Mandanten darzustellen. Denn durch ausführliche, persönliche Erklärungen des Beschuldigten werden erfahrungsgemäß häufiger spontan Aussagen getätigt, die aus Sicht der Finanzverwaltung als gewichtige Indizien für ein vorsätzliches Vorgehen sprechen, obwohl der Beschuldigte diese vielleicht für entlastend hielt.

Der Beschuldigte macht bei Vernehmungen nicht selten vermeintlich sicher erinnerte Angaben, die sich im Nachhinein als negativ und tatsächlich sogar als nicht zutreffend erweisen. Im Verfahren getätigte Aussagen sind aber schwerlich zu relativieren. Was in den Köpfen der Fahnder oder Richter ist, lässt sich nicht rückgängig machen. Solche unnötig negativen Prägungen im Verfahren werden nur durch koordinierte inhaltliche Stellungnahmen schriftlich oder mündlich durch die Berater und persönliches Schweigen des Beschuldigten wirksam unterbunden. Nicht zuletzt deshalb ist „Schweigen oftmals Gold" im Steuerstrafverfahren.

Mit Einleitung eines Steuerstrafverfahrens mitgeteilte Vernehmungstermine sollten deshalb in Abstimmung mit dem Mandanten abgesagt und stattdessen nach Akteneinsicht in geeigneten Fällen eine schriftliche Darstellung für den Beschuldigten zum Sachverhalt abgegeben werden, wenn hierdurch eine Klärung zu erwarten ist. In anderen Fällen bietet sich oftmals strategisch eher eine mündliche Erörterung – ebenfalls ohne Beteiligung des Beschuldigten – an, um die Möglichkeiten einer einverständlichen Verfahrenserledigung oder einer pragmatischen Lösung auszuloten. Auch in diesen Fällen gilt aber: keine einverständliche Lösung um jeden Preis und als Ziel ein Gesamtpaket für das steuerliche Problem und das Strafverfahren verfolgen.

3 Geldwäsche bei Steuerstraftaten nur noch in Steuererstattungsfällen möglich, nicht mehr hingegen bei verkürzten Steuern! Oberlandesgericht Saarbrücken, Beschluss vom 26.05.2021 – 4 Ws 53/21: Durch eine Steuerhinterziehung ersparte Aufwendungen sind kein taugliches Tatobjekt der Geldwäsche. Ein wegen Geldwäsche von hinterzogenen Steuern erlassener Vermögensarrest ist aufzuheben.

Sachverhalt:

Die Staatsanwaltschaft ermittelte gegen den Beschuldigten wegen des Verdachtes der Geldwäsche. Der Beschuldigte sollte zwischen 2012 und 2020 Geldbeträge aus Steuerhinterziehungen über Firmen in der Schweiz in andere, bereits gelöschte Unternehmen in Deutschland verschoben haben. Hierdurch sollten nach Bewertung der Staatsanwaltschaft die Geldbeträge scheinbar legalisiert und vor den Behörden verborgen werden. Der Beschuldigte hatte zunächst die Gewinne seiner Grundstücksverwaltungsgesellschaft dadurch reduziert, dass er Aufwendungen aus Verbindlichkeiten einer von ihm beherrschten Schweizer AG zum Schein generierte und hierdurch Steuern bei der Grundstücksverwaltungsgesellschaft hinterzog. Diese Geldbeträge, die aus Sicht der Staatsanwaltschaft aus ersparten Steuern stammten, transferierte er in Höhe von 485 T € zur Schweizer AG und ließ diese von der AG an eine bereits liquidierte GmbH zahlen, deren alleiniger Gesellschafter und Liquidator er war.

Zur Sicherung des staatlichen Anspruchs auf Einziehung des Wertes von Taterträgen aus der Steuerhinterziehung erließ das Amtsgericht auf Antrag der Staatsanwaltschaft einen sofort vollziehbaren Arrest in Höhe von 485 T € in das Vermögen des Beschuldigten und der liquidierten Gesellschaft. Nach zunächst erfolgloser Beschwerde beim Landgericht hob das Oberlandesgericht auf die weitere Beschwerde hin den Arrestbeschluss auf.

Entscheidungsgründe:

Das Oberlandesgericht stellte fest, dass die Voraussetzungen für die Anordnung eines Vermögensarrestes gemäß § 111e Abs. 1 StPO nicht (mehr) vorlagen. Neben einem erforderlichen Sicherungsbedürfnis setzt die strafprozessuale Arrestanordnung voraus, dass bestimmte Tatsachen die Annahme rechtfertigen, dass die Voraussetzungen für eine spätere gerichtliche Anordnung der Wertersatzeinziehung gegeben sind. Es muss also mindestens ein einfacher Verdacht der Begehung einer Straftat bestehen und Gründe für eine spätere Einziehungsanordnung vorliegen.

Der Verdacht einer Geldwäsche besteht vorliegend im Gegensatz zum Zeitpunkt des Arresterlasses aufgrund einer Gesetzesänderung zum 18.03.2021 (in Kraft getretenes „Gesetz zur Verbesserung der strafrechtlichen Bekämpfung der Geldwäsche" vom 09.03.2021 BGBl. 2021 I, S. 327 ff.) nicht mehr. Die Erweiterung der Tatobjekte auf die durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen gemäß § 261 Abs. 1 S. 3 StGB a.F. hat der Gesetzgeber ersatzlos gestrichen. Damit sind hinterzogene Steuern im Gegensatz zu Steuererstattungen keine tauglichen Tatobjekte der Geldwäsche mehr. Begründet hat dies der Gesetzgeber damit, dass ersparten Aufwendungen für hinterzogene Steuern der kriminelle Ursprung fehle und es sich vielmehr regelmäßig um legal erworbenes Vermögen handele. Die ersparten Steuern seien damit letztlich nur als rechnerischer Vorteil im Gesamtvermögen vorhanden.

Diese günstige Gesetzesänderung wirkt auch in Altverfahren zurück, da im Strafrecht gemäß § 2 Abs. 3 StGB stets das mildeste Gesetz anzuwenden ist. Es bestand deshalb trotz des Verdachtes einer Steuerhinterziehung zum Zeitpunkt der Entscheidung wegen der zwischenzeitlichen Gesetzesänderung rückwirkend kein Verdacht der Geldwäsche mehr. Damit war der Arrest folgenlos aufzuheben, da eine Verurteilung wegen Geldwäsche mittlerweile ausscheidet.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung ist ein weiterer Beweis dafür, wie schnelllebig die Gesetzgebung im Bereich der Geldwäschebekämpfung ist. Keine andere Norm des gesamten Strafgesetzbuches wurde so oft geändert wie der Straftatbestand der Geldwäsche gemäß § 261 StGB. Die meisten Änderungen führten zu Verschärfungen und Ausweitungen des Tatbestandes. Beispielsweise wurde im Rahmen der aktuellen Gesetzesänderung im März 2021 der gesamte Vortatenkatalog für die Geldwäsche gestrichen. Damit ist eine Geldwäschestraftat mittlerweile nicht nur bei Vermögensgegenständen aus bestimmten, besonders gravierenden Straftaten möglich, sondern bei jeder Straftat mit vermögensrechtlichem Bezug. Umso erstaunlicher erschien es, dass der Gesetzgeber im Bereich der Steuerhinterziehung den Anwendungsbereich wegen der in der Praxis aufgetretenen Anwendungsschwierigkeiten erstmals wieder eingeschränkt hat. Eine Geldwäschehandlung ist jetzt im

Bereich der Steuerhinterziehung nur bei rechtswidrig erlangten Steuererstattungen möglich. Damit ist der uferlose Anwendungsbereich im Bereich der Steuerhinterziehung erfreulicherweise wieder etwas eingeschränkt.

Die vorliegende Entscheidung kann der Berater aber vielleicht zum Anlass nehmen, die Umsetzung der besonderen Pflichten des Steuerberaters nach dem GWG routinemäßig in der Kanzlei und im eigenen Verantwortungsbereich zu überprüfen. Die Einhaltung der mandantenbezogenen Sorgfaltspflichten (insbesondere der Identifizierungs- und einzelfallbezogenen Überprüfungspflichten) sollte regelmäßig mindestens stichprobenartig kontrolliert werden. Auch die erfolgreiche Implementierung eines kanzleiinternen Risikomanagementsystems zur Geldwäschebekämpfung und die Aktualität der als Baustein des Systems zentralen Risikoanalyse sollte überprüft und ggf. nicht nur wegen möglicher Neumandate angepasst werden.

Der Berater sollte dabei an eine ausreichende Dokumentation seiner internen Arbeitsanweisungen, der gezogenen Stichproben und der mindestens jährlichen Aktualisierung der Risikoanalyse denken. Auf diese Weise lässt sich – abgesehen von dem einmaligen Einführungsaufwand eines Systems und der Erstellung einer ersten Risikoanalyse – mit überschaubarem Einsatz ein ständiger Status quo erreichen, der den Berater ausreichend auf eine anhand von Zufallsstichproben regelmäßig durchgeführte Prüfung nach dem GWG durch die Kammer vorbereitet.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 11.03.2021 – 1 StR 521/20: Nur wenn bei einer Steuerhinterziehung eine konkrete Berechnung der Umsätze und Gewinne nicht möglich ist und andere Schätzungsmethoden nicht in Betracht kommen, darf auch der Strafrichter die Besteuerungsgrundlagen unter Heranziehung der Richtsätze für Rohgewinnaufschläge aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen pauschal schätzen. Dabei muss er aber beachten, dass es sich um ein grobes Schätzungsverfahren handelt, zumal dem äußeren Betriebsvergleich schon im Allgemeinen ein starkes Unsicherheitsmoment anhaftet, da kaum ein Betrieb dem anderen gleicht.

Sachverhalt:
Der Angeklagte betrieb zwei Asia-Imbisse. Den Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich. In seinen beiden Ladenlokalen setzte er Registrierkassen ein, die so programmiert waren, dass nicht sämtliche Umsätze auf den Tagesendsummenbons (sog. Z-Bons) ausgewiesen wurden. Bei Nutzung des Trainer-Modus wurden die Buchungsvorgänge komplett nicht erfasst. Die Betätigung der Storno- und Rückgabefunktion war ebenfalls nicht auf den Z-Bons ersichtlich. Diese Manipulationsmöglichkeiten setzte der Angeklagte gezielt ein, um zu niedrige Einnahmen in seinen Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2012 zu erklären. Sämtliche Bescheide ergingen entsprechend seinen unrichtigen Angaben, nur für das Jahr 2012 erließ das Finanzamt wegen des laufenden Verfahrens keine Bescheide mehr.

Das Landgericht hatte im Strafverfahren zunächst versucht, die verkürzten Einnahmen mittels Nachkalkulation anhand des Wareneinkaufs und der angebotenen Speisen zu berechnen. Hierzu hatte es jeweils getrennte Rohgewinnaufschlagsätze für Getränke, Speisen mit Fleisch und ohne Fleisch bestimmt. Allerdings ließ sich die Gewichtung dieser Warengruppen nicht aufklären, insbesondere da der Angeklagte auch Mittagsmenüs und Sondergerichte mit besonderer Preisgestaltung verkaufte. Die Nachkalkulationen konnten deshalb den strafrechtlichen Feststellungen nicht zugrunde gelegt werden.

Stattdessen hat das Landgericht die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auf die Methode des externen Betriebsvergleichs mittels Richtsatzsammlung gestützt. Dabei hat es die Besonderheiten der Imbissbetriebe des Angeklagten berücksichtigt. Die Strafrichter haben zudem die Nachkalkulationsergebnisse zur Verifizierung der Schätzungsergebnisse herangezogen und deutliche Sicherheitsabschläge gebildet.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung mit einem Schaden von insgesamt 850 T € zu einer Gesamtfreiheitstrafe von drei Jahren und sechs Monaten verurteilt und die Einziehung der verkürzten Steuern angeordnet. Die Revision des Angeklagten hatte nur teilweise Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof bestätigte zunächst seine ständige Rechtsprechung, dass auch im Steuerstrafverfahren eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zulässig ist, wenn zwar feststeht, dass der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist. Vorliegend habe das Landgericht rechts-

fehlerfrei festgestellt, dass der Angeklagte unter Verwendung des Trainer-Modus und der Storno-Funktion bewusst nicht sämtliche Umsätze in den Z-Bons aufgezeichnet habe. Da sich die nicht aufgezeichneten Umsätze aufgrund der Programmierung der Kasse nachträglich nicht mehr feststellen ließen und die Einnahmenerfassung auf den Z-Bons basierte, sei eine konkrete Berechnung der Besteuerungsgrundlagen im Nachhinein nicht möglich gewesen.

Im Steuerstrafverfahren dürfe für die richterliche Überzeugungsbildung ebenfalls auf die für das Besteuerungsverfahren anerkannten Schätzmethoden zurückgegriffen werden. Der Strafrichter sei aber verpflichtet, anhand einer Methodenprüfung zu entscheiden, welche Schätzungsmethode im konkreten Einzelfall geeignet sei, ein der Wirklichkeit möglichst nahe kommendes Schätzergebnis zu erreichen. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass den Schätzungsmethoden im Steuerrecht und im Steuerstrafrecht ein unterschiedlicher Beweiswert zukommt. Einer Schätzung im Strafverfahren dürften nur Tatsachen zugrunde gelegt werden, die zur Überzeugung des Gerichtes feststehen. Auf bloße Vermutungen könne die Schätzung hingegen gerade nicht gestützt werden.

Nur wenn eine konkrete Berechnung der Umsätze oder Gewinne ausgeschlossen sei und ausgehend von der konkreten Tatsachenbasis andere Schätzmethoden nicht in Betracht kämen, dürfe der Strafrichter die Besteuerungsgrundlagen unter Heranziehung der Richtsätze für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen pauschal schätzen. Dieses grobe Schätzverfahren sei mit einem starken Unsicherheitsmoment behaftet, da kaum ein Betrieb dem anderen gleiche und zudem bei der Ermittlung der Richtsätze für steuerliche Zwecke jeweils etwa 10 % der Betriebe mit den im Vergleich zum Durchschnitt höchsten und niedrigsten Gewinnsätzen herausgefiltert würden. Da die Rohgewinnaufschlagsätze auf bundesweiten Prüfergebnissen basieren, müsse der Strafrichter zusätzlich im besonderen Maße erkennen lassen, dass er die örtlichen Verhältnisse und die Besonderheiten des jeweiligen Gewerbebetriebes berücksichtigt habe.

An den unteren Werten der Richtsatzsammlung müsse der Strafrichter sich nur dann nicht orientieren, wenn sich konkrete Anhaltspunkte für eine positivere Ertragslage ergeben. Bei Zweifeln dürfe nicht ein als wahrscheinlich angesehener Wert aus der Richtsatzsammlung zugrunde gelegt werden, sondern es müsse ein als erwiesen angesehener Mindestschuldumfang festgestellt werden. Im Wege einer Nachkalkulation ermittelte Rohgewinnaufschlagsätze könnten zur Plausibilisierung herangezogen werden und auf diese Weise die Schätzungsmethoden des externen Betriebsvergleichs sowie des internen Betriebsvergleichs verknüpft werden. Ein sich als tragfähig erweisender Mindestschuldumfang könne zudem durch deutliche Sicherheitsabschläge gewährleistet werden.

Praxishinweis:
Die aktuelle Entscheidung des Bundesgerichtshofes fasst die wesentlichen Grundsätze für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren gut nachvollziehbar zusammen. Auch im Steuerstrafverfahren kann der Umfang der Steuerverkürzung geschätzt werden, wenn sich dieser nicht aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles ermitteln lässt. Die Schätzungsmethoden im Strafrecht entsprechen nur im Ausgangspunkt den steuerlichen Methoden. Der interne Betriebsvergleich geht jedenfalls – wie schon im Besteuerungsverfahren – als genauere Schätzmethode dem externen Betriebsvergleich als grobem Schätzinstrument vor.

Bei der konkreten Anwendung der gewählten Schätzmethode sind aber die unterschiedlichen Verfahrensgrundsätze im Steuerrecht und im Steuerstrafrecht zu berücksichtigen. Steuerlich muss ein Schätzungsergebnis zwar ebenfalls plausibel, wirtschaftlich möglich und aufgrund der konkreten Tatsachen wahrscheinlich sein. Strafrechtlich sind die Anforderungen an die Schätzung deutlich höher. Dies liegt am Zweifelsgrundsatz und der daraus resultierenden Konsequenz, dass jede für die Schätzung relevante Unsicherheit im Lebenssachverhalt zugunsten des Angeklagten entschieden werden muss.

Dies führt dazu, dass im Steuerstrafverfahren „zu grobe" Schätzverfahren nur dann angewendet werden dürfen, wenn die betrieblichen Daten keine genauere Schätzmethode zulassen. Selbst dann müssen im Regelfall nochmals deutliche Sicherheitsabschläge von der steuerlichen Schätzung vorgenommen werden. In sehr vielen Praxisfällen wird man der Finanzbehörde so viele, belastbare betriebliche Daten liefern können, dass die grobe und mit Unsicherheiten behaftete Schätzung nach Richtsatztabelle jedenfalls im Strafverfahren unanwendbar bleiben muss. In dem vom Bundesgerichtshof entschiedenen Beispielsfall wurde die grobe Methode offensichtlich auch deshalb gebilligt, weil der Steuerpflichtige seine IT-Kassenführung im Ergebnis gezielt auf Steuerhinterziehung eingerichtet hatte. Auch in diesem Fall wurden jedoch zu seinen Gunsten die Nachkalkulationsergebnisse zusätzlich sehr wohl im Strafverfahren berücksichtigt. Letztendlich bestätigt die höchstrichterliche Entscheidung: Steuerliche Schätzmethoden und ihre Ergebnisse können in keiner Weise 1:1 im Strafverfahren übernommen werden.

Werden im Steuerstrafverfahren dem Steuerhinterziehungsvorwurf Schätzungen zugrunde gelegt, muss der Berater im Interesse seines Mandanten auf die Einhaltung dieser Grundsätze achten. Nicht selten wird zunächst die steuerliche Schätzung im Strafverfahren ohne Abschläge übernommen. Da der festgestellte Verkürzungsumfang im Rahmen der Strafzumessung gemäß § 46 StGB ein nicht unerhebliches Kriterium für die strafrechtliche Rechtsfolge darstellt, nützt dem Mandanten im Steuerstrafverfahren fast immer eine kritische Auseinandersetzung mit dem Umfang der konkreten Schätzungsbefugnis, der gewählten Schätzmethode und dem konkreten Schätzungsweg unter Überprüfung der zugrunde gelegten Tatsachenbasis. Dies führt im Regelfall zu deutlich abweichenden Ergebnissen beim strafrechtlichen Verkürzungsumfang gegenüber dem steuerlichen Ergebnis – ein Beratungsaufwand, der sich für den Mandanten meistens lohnt, da eine Geldauflage damit niedriger ausfällt oder bei einer förmlichen Strafe eine geringere Tagessatzanzahl bzw. eine weniger hohe Freiheitsstrafe festgesetzt wird.

Die Auseinandersetzung mit den Schätzungsmethoden und die Ermittlung der zugrunde liegenden Tatsachen sind für sämtliche Beteiligte erfahrungsgemäß zeit- und arbeitsintensiv. Deshalb kann bereits der Hinweis auf die unterschiedlichen Verfahrensgrundsätze zu einem möglichst frühen Zeitpunkt und ein Werben für ein Gesamtpaket in Bezug auf beide Verfahren die Einigungsbereitschaft bei allen Beteiligten fördern. Dem strafrechtlichen Zweifelsgrundsatz kann beispielsweise rein pragmatisch bei einem einverständlichen Abschluss beider Verfahren dadurch genügt

werden, dass pauschal nur 50 % der steuerlichen Schätzungen der strafrechtlichen Würdigung zugrunde gelegt werden.

Der Berater sollte generell darauf achten, dass er vor einer bindenden Festlegung der Besteuerungsgrundlagen (insbesondere durch Unterzeichnung einer tatsächlichen Verständigung) bereits möglichst konkret den strafrechtlichen Abschluss verhandelt hat. In Fällen mit einem Gesamtverkürzungsumfang von unter 50.000 € kann der Berater im Regelfall mit dem zuständigen Beamten der Straf- und Bußgeldsachenstelle ein strafrechtliches Ergebnis abstimmen, ohne dass die Staatsanwaltschaft involviert werden muss. Wirkt der Berater aber nicht aktiv auf ein Gesamtpaket hin, wird durch die Finanzverwaltung versucht, zunächst das steuerliche Ergebnis endgültig zu sichern, um danach erst durch die Straf- und Bußgeldsachenstelle den strafrechtlichen Abschluss zu bearbeiten. Diese zeitliche Reihenfolge führt zu dem fulminanten Verhandlungsnachteil für den Mandanten, dass die Besteuerungsgrundlagen bei Verhandlung des strafrechtlichen Abschlusses bereits feststehen und die Finanzverwaltung insoweit von keinen Unsicherheiten mehr ausgehen muss. Dieses Nacheinander der Verfahrensabschlüsse ist keinesfalls zwingend. Die parallele Verhandlung beider Abschlüsse ist bei entsprechendem Hinwirken des Beraters in fast allen Fällen problemlos möglich und sollte im Interesse eines optimalen Ergebnisses für den Mandanten stets angestrebt werden.

2 Finanzgericht Münster, Urteil vom 24.06.2021 – 10 K 2084/18 K,G: Eine Rückstellung für nicht hinterzogene Steuernachforderungen aufgrund einer Betriebsprüfung ist erst in dem Jahr zu bilden, in dem der Sachverhalt durch die Betriebsprüfung aufgegriffen wird. Für die in diesem Zusammenhang entstandenen Steuerberatungskosten stellt ebenfalls erst der Beginn der Prüfung das die Rückstellung auslösende Ereignis dar, nicht der betroffene Prüfungszeitraum.

Sachverhalt:
Die Klägerin betrieb als GmbH ein Taxiunternehmen mit mehreren Konzessionen. Der Geschäftsführer war zu 40 % an der Gesellschaft beteiligt. Bis 2012 handelte es sich um einen Kleinstbetrieb im Sinne der BpO, für 2013 bis 2015 um einen sog. Kleinbetrieb. Das Finanzamt ordnete im Februar 2017 eine Lohnsteuer-Außenprüfung für 2013 und 2014 sowie eine Betriebsprüfung für 2012 bis 2014 an. Die Prüfung begann im April 2017 als Kombi-Prüfung.

Der Prüfer stellte fest, dass der Geschäftsführer ein betriebliches Fahrzeug der Klägerin auch privat genutzt hatte, aber weder ein Fahrtenbuch geführt, noch die 1%-Regelung für die Privatnutzung angewendet hatte. Zudem kam die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass in den erklärten Umsatzerlösen Taxifahrten in einem Umfang von 54.000 km nicht enthalten waren. Zur Erledigung dieser Feststellung wurden gewinnerhöhende Mehrerlöse in Höhe von insgesamt 45.000 € für den gesamten Prüfungszeitraum in einer tatsächlichen Verständigung verbindlich vereinbart und zugunsten der Klägerin auch ein entsprechender Lohnaufwand in den Jahren 2013 und 2014 berücksichtigt. Beide Prüfungsfeststellungen führten zu einer Nachforderung von Lohnsteuer in Höhe von knapp 5.500 €. Das Finanzamt erließ einen Lohnsteuerhaftungsbescheid und geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide für die Jahre 2012 bis 2014.

Im Einspruchsverfahren machte die Klägerin für das Jahr 2012 für erhebliche Steuerberatungsmehrkosten im Zusammenhang mit der bei ihr durchgeführten Betriebsprüfung eine Rückstellung in Höhe von 15.000 € gewinnmindernd geltend sowie die Berücksichtigung der Lohnsteuernachforderung ebenfalls als Rückstellung bereits im Jahr 2014. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes gibt es zwei Konstellationen für eine Rückstellung im Zusammenhang mit ungewissen Verbindlichkeiten gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB: Eine derartige Rückstellung kommt entweder bei einer nur dem Betrag nach ungewissen, dem Grunde nach aber sicher bestehenden Verbindlichkeit in Betracht. Alternativ ist die Rückstellung auch bereits zu bilden, wenn die Verbindlichkeit dem Grunde nach wegen eines künftigen Ereignisses zumindest hinreichend wahrscheinlich ist. Sie kann auch in diesem Fall zusätzlich in der Höhe ungewiss sein. Die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme ist im Einzelfall aufgrund objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes zu beurteilen. Es muss ernsthaft mit einer Inanspruchnahme gerechnet werden. Zudem ist ein wirtschaftlicher Bezug der möglicherweise entstehenden Verbindlichkeit zum entsprechenden Zeitraum erforderlich.

Eine Rückstellung wegen der Lohnsteuernachforderung scheiterte vorliegend aus Sicht der Finanzrichter an einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch das Finanzamt. So dürften Rückstellungen wegen zivilrechtlicher Schadensersatzverpflichtungen oder wegen öffentlichrechtlicher Verpflichtungen erst gebildet werden, wenn derjenige, der Inhaber des gegen den Steuerpflichtigen gerichteten Anspruchs ist, von den anspruchsbegründenden Umständen Kenntnis hat oder wegen des Vorsichtsprinzips eine solche Kenntniserlangung unmittelbar bevorsteht. Die bloße Existenz des Gläubigers genüge nicht.

So seien Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme wegen hinterzogener Steuern nicht für Bilanzstichtage zu bilden, die vor dem Zeitpunkt liegen, zu dem die Aufdeckung der Tat unmittelbar bevorstehe. Es reiche nicht aus, dass der Steuerpflichtige selbst Kenntnis von der Steuerhinterziehung habe oder er nach allgemeiner Erfahrung mit der Festsetzung von Mehrsteuern im Rahmen von Anschluss- oder Fahndungsprüfungen rechne. Mit einer Steuernachforderung der hinterzogenen Steuern müsse der Steuerpflichtige frühestens rechnen, wenn der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung im Rahmen einer „aufdeckungsorientierten Maßnahme“ beanstande.

Die Finanzrichter wiesen darauf hin, dass die Anwendung dieser Grundsätze auf drohende Inanspruchnahmen wegen nicht auf einer Steuerhinterziehung beruhender Steuernachforderungen nicht höchstrichterlich geklärt sei. So vertrete der 3. Senat des Bundesfinanzhofes die Auffassung, dass Steuerforderungen aufgrund einer Betriebsprüfung bereits im Steuerentstehungsjahr und nicht erst im Jahr ihrer Aufdeckung zu passivieren seien. Das Finanzgericht schloss sich hingegen der Auffassung des 1. Senates des Bundesfinanzhofes an, dass es auf das Jahr der Aufdeckung ankomme. Erst mit dem Erlass der Prüfungsanordnung und dem Beginn

der Prüfung im Jahr 2017 müsse die Klägerin ernsthaft mit einer quantifizierbaren Inanspruchnahme rechnen.

Für die im Zusammenhang mit der Kombiprüfung entstandenen Steuerberatungskosten sei das auslösende Ereignis ebenfalls die Durchführung der Prüfung bei der Klägerin im Jahr 2017 gewesen. Dieses Ereignis war 2012 noch nicht eingetreten. Die Klägerin habe auch nicht mit einer Anschlussprüfung rechnen müssen, da auf sie als Kleinst- bzw. Kleinbetrieb die Regelung des § 4 Abs. 2 BpO nicht anwendbar sei. Allein der Umstand, dass die Bescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen, reiche für ein Rechnenmüssen nicht aus.

Praxishinweis:
Die im Urteil vertretene Auffassung des Finanzgerichtes Münster überzeugt inhaltlich. Eine abweichende Behandlung der nicht hinterzogenen gegenüber den hinterzogenen Steuern erscheint unter dem für den Zeitpunkt der Rückstellungsbildung maßgeblichen Gesichtspunkt der „Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme" inhaltlich kaum zu begründen. Da sich vor allem Prüfungen im Zusammenhang mit Steuerstrafverfahren über mehrere Jahre erstrecken können, nützen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit einer laufenden Prüfung dennoch gelegentlich, um die Steuerlast vorübergehend zu minimieren und die drohende Verbindlichkeit möglichst frühzeitig wirtschaftlich zu nutzen.

Allerdings sollte bei der Bildung einer entsprechenden Rückstellung und einem eingeleiteten Steuerstrafverfahren immer strategisch bedacht werden, dass die Rückstellung zu einer negativen Festlegung bei der Höhe einer möglichen Steuernachforderung führen kann. Es ist deshalb wichtig, dass sich der mit der laufenden Beratung mandatierte Steuerberater und der Steuerstrafverteidiger vor Festlegung der Höhe einer Rückstellung abstimmen. Die Rückstellungshöhe muss zwar den steuerlichen Anforderungen unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips gerecht werden. Hierdurch können auch für den Mandanten wirtschaftlich vorteilhaft die laufenden Steuerforderungen im Rahmen des bei der Bestimmung der Höhe der Rückstellung bestehenden Beurteilungsspielraumes optimiert werden. Es muss aber gleichzeitig unbedingt berücksichtigt werden, dass sich die Höhe der Rückstellung im weiteren Verfahren auch indiziell zulasten des Steuerpflichtigen auswirken kann. Es wird nach abgelaufenem Bilanzstichtag und erstellter Bilanz in laufenden Prüfungen nicht selten überprüft, in welcher Höhe eine Rückstellung für Prüfungssachverhalte gebildet wurde.

3 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 15.06.2021 – VII B 18/21 (AdV): Wenn ein Haftungsbescheid gemäß § 71 AO die Wertungen eines rechtskräftigen Strafurteils übernimmt, kann der Verweis auf das dem Haftungsschuldner vorliegende Urteil eine ausreichende Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO darstellen.

Sachverhalt:
Der tschechische Antragssteller, der der deutschen Sprache nicht mächtig ist, war Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer einer Limited, die ein Grundstück im Inland erwarb und an die B-GmbH verpachtete. Die B-GmbH stellte auf dem Grundstück zwei als Reinigungs- und Schmiermittel deklarierte Produkte her, die tatsächlich zur Verwendung als Kraftstoff bzw. Kraftstoffzusatz in Verbrennungsmotoren abgegeben werden sollten. Auf diese Weise sollte Energiesteuer hinterzogen werden.

Diesen Steuerhinterziehungsplan hat der Antragssteller ausweislich eines landgerichtlichen Strafurteils gemeinsam mit einem Mitangeklagten verfolgt. Er wurde strafrechtlich als faktischer Geschäftsführer der B-GmbH angesehen. Die gesellschaftsrechtliche Konstruktion wurde nach den Feststellungen des Landgerichtes gewählt, um die Rolle des Antragstellers zu verschleiern.

Das Landgericht hatte den Antragsteller wegen Steuerhinterziehung in Höhe von 4,76 Mio. € zu einer Freiheitsstrafe von fünf Jahren verurteilt. Er verbüßt diese Strafe bereits. Über das Vermögen der B-GmbH wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Hauptzollamt hat die Steuerschuld zur Insolvenztabelle angemeldet.

Anfang 2020 erließ das Hauptzollamt gegen den Antragssteller als Teilnehmer einer Steuerhinterziehung einen Haftungsbescheid für die entstandenen Energiesteuern in Höhe von insgesamt 4,76 Mio. €. Der Anspruchsteller legte einen begründungslosen Einspruch ein, beantrage die Aussetzung der Vollziehung und die Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 364 AO.

Das Hauptzollamt verwies darauf, dass das rechtskräftige Strafurteil die Grundlage für die Haftungsinanspruchnahme bilde. Der Haftungsbescheid beruhe auf der Steuerschuld der B-GmbH für die hinterzogenen Energiesteuern. Es verwies auf das Insolvenzverfahren der Gesellschaft. Zudem seien dem Antragssteller die Besteuerungsgrundlagen bereits bekannt, da diese im Strafurteil offengelegt seien, sodass kein Bedürfnis nach Akteneinsicht oder weitergehenden Informationen erkennbar sei. Der Antragssteller erwiderte noch, dass ihm auch keine Übersetzung des Urteils zur Verfügung gestellt worden sei.

Sowohl das Hauptzollamt als auch das Finanzgericht lehnten seinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ab. Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Entscheidung.

Entscheidungsgründe:

Aus Sicht der Richter des Bundesfinanzhofes bestand kein Anspruch auf Aussetzung der Vollziehung wegen einer Gehörsverletzung, insbesondere auch nicht deshalb, weil die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 364 AO nicht offengelegt worden seien. Allerdings betonten die Richter, dass eine Aussetzung der Vollziehung generell allein deshalb gerechtfertigt sein könne, weil die Finanzbehörde ihrer Verpflichtung zur Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen nach § 364 AO nicht nachgekommen sei.

Dem Beteiligten seien die Unterlagen der Besteuerung auf Antrag oder ggf. auch von Amts wegen offen zu legen. Hierzu gehörten alle entscheidungserheblichen Tatsachen- und Berechnungsgrundlagen, auch Bewertungs- und Schätzgrundlagen sowie Wertgutachten, Auskünfte, Amtshilfeinformationen und Kontrollmitteilungen. Die Offenlegung müsse im Haftungsverfahren so vollständig, schlüssig und verständlich sein, dass eine Überprüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes möglich sei. Nicht offenzulegen seien lediglich Unterlagen, die dem Beteiligten bereits vorliegen.

Bei einem strafrechtlichen Urteil gegen den Antragssteller sei es allerdings ausreichend, auf dieses zu verweisen, solange sich die Gründe der Inanspruchnahme aus diesem Urteil vollständig ergeben. Der Antragssteller könne in diesem Sonderfall nicht rügen, dass er keinen Zugriff auf die Beweismittel habe. So müssten die Urteilsgründe gemäß § 267 Abs. 1 StPO die als erwiesen erachteten Tatsachen konkret angeben, aus denen sich die gesetzlichen Merkmale der Straftat ergeben. Das Strafgericht müsse deshalb in der Regel in den Urteilsgründen im Rahmen der Beweiswürdigung die wesentlichen Umstände für den Schuld- und Rechtsfolgenausspruch belegen. Im Strafurteil müssten die Beweismittel aufgeführt werden, auf welche die Verurteilung gestützt werde.

Weitergehende Unterlagen zum Auswahlermessen waren aus Sicht der Bundesfinanzrichter nicht erforderlich, da bei einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung eine Haftungsinanspruchnahme nach § 71 AO auch ohne nähere Darlegung der Ermessenserwägungen im Haftungsbescheid als ermessensgerecht anzusehen ist.

Eine Übersetzung des Strafurteils sei nicht erforderlich. Auch hierdurch sei der Anspruch aus § 364 AO nicht verletzt. Das Strafurteil liege dem Verfahrensbevollmächtigten vor und der Antragssteller habe selbst die Möglichkeit, für eine Übersetzung zu sorgen.

Praxishinweis:

Auch wenn in der vorliegenden Entscheidung im Ergebnis für den Haftungsschuldner keine Aussetzung der Vollziehung erreicht wurde, hat der Bundesfinanzhof nochmals nachdrücklich die bisherige Rechtsprechung der Finanzgerichte (insbesondere Finanzgericht Düsseldorf, 19.03.2007 – 16 V 4828 / 06, EFG 2007, 1053) bestätigt, dass eine Aussetzung der Vollziehung allein deshalb zu gewähren ist, wenn der Anspruch auf Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 364 AO nicht erfüllt ist. Gescheitert ist die Aussetzung der Vollziehung in dieser besonderen Konstellation lediglich daran, dass die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme mit den zugrunde liegenden Beweismitteln und der Beweiswürdigung im rechtskräftigen Strafurteil festgeschrieben waren. Hierauf hatte sich das Hauptzollamt zutreffend stützen dürfen. Weitere Offenlegungen zu den Besteuerungsgrundlagen waren ausnahmsweise nicht erforderlich, da wegen der rechtskräftig festgestellten, vorsätzlichen Steuerhinterziehung auch keine näheren Ausführungen zum Auswahlermessen notwendig waren.

In anderen Fällen ohne rechtskräftiges Strafurteil mit umfassender Beweiswürdigung kann ein Antrag auf Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen oftmals strategisch dazu genutzt werden, eine Aussetzung der Vollziehung zumindest vorübergehend auf schnellem Weg und ohne inhaltliche Festlegung zu erreichen. Denn oftmals sind im Haftungsverfahren die Grundlagen für die Haftung nur äußerst verkürzt dargestellt und es fehlen beispielsweise bereits im Anhörungsschreiben Unterlagen, um die Haftungsvoraussetzungen im Einzelnen nachvollziehen zu können. Es gelingt in einer derartigen Konstellation häufig, ohne inhaltliche Auseinandersetzung mittels eines Antrages nach § 364 AO und eines kurzen Hinweises auf die entsprechende Rechtsprechung eine Aussetzung der Vollziehung zu erreichen. Dies kann vor allem nutzen, wenn aus strategischen Gründen keine inhaltliche Begründung festgeschrieben und stattdessen nochmals ein offenes, lösungsorientiertes Gespräch mit der Finanzverwaltung geführt werden soll. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 28.10.2020 – 1 StR 158/20: Das Kompensationsverbot bei der Berechnung einer Steuerverkürzung steht einer Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer nicht entgegen, solange eine nicht erklärte steuerpflichtige Ausgangsleistung eine tatsächlich durchgeführte Leistung war und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter legal unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden.

Sachverhalt:
Die Angeklagte hatte von 2016 bis 2019 im Internet als Influencerin Schönheitsbehandlungen in Form von Lippenvergrößerungen und Nasenkorrekturen mittels Hautunterspritzung mit Hyaluronsäure angeboten. Die Fertigspritzen für die Behandlung erwarb sie zu einem üblichen Preis von 200 € für zwei Spritzen von je 1 ml ebenfalls im Internet. In der Regel genügte 1 ml Hyaluronsäure für eine Behandlung. Das durchschnittlich erzielte Behandlungsentgelt lag bei 300 € für eine Unterspritzung. Die für die Schönheitsbehandlung erforderliche Zulassung als Heilpraktikerin besaß die Angeklagte nicht. Aufgrund von Behandlungsfehlern kam es teilweise zu Körperverletzungen bei den Kunden.

Da die Angeklagte ihre Einnahmen verschwieg und bei ihr keine Buchführungsunterlagen gefunden wurden, schätzte das Landgericht im Strafverfahren die mit den Behandlungen erzielten Umsätze für 2016 auf 120 T €, für 2017 auf 180 T € und für den Zeitraum von Januar 2018 bis Februar 2019 auf knapp 20 T € monatlich. Durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen hinterzog die Angeklagte damit nach Berechnung des Landgerichtes knapp 120 T € Umsatzsteuer. Während der laufenden Hauptverhandlung glich sie den Steuerschaden komplett aus.

Das Landgericht verurteilte die Angeklagte wegen Umsatzsteuerhinterziehung sowie wegen Betruges, Körperverletzung und unerlaubter Ausübung der Heilkunde zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und acht Monaten. Die von der Angeklagten eingelegte Revision war erfolgreich. Der Bundesgerichtshof hob das Urteil teilweise auf.

Entscheidungsgründe:
Die Richter des Bundesgerichtshofes stellten fest, dass das Landgericht bei der Ermittlung der Umsatzsteuerverkürzungsbeträge im Schätzwege die Vorsteueransprüche aus dem Einkauf der Spritzen unzutreffend nicht berücksichtigt hatte.

Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO stehe in der vorliegenden Konstellation einer Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer nicht entgegen, da die nicht erklärten Ausgangsleistungen tatsächlich durchgeführt wurden und die hierbei verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden. Die Angeklagte habe die im Internet legal erworbenen Hyaluronsäurespritzen unzweifelhaft zur Durchführung der Schönheitsbehandlungen eingesetzt. Damit bestehe der erforderliche direkte und unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz.

Auch die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG – insbesondere der Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten

Rechnung als weitere materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug – lagen nach Auffassung der Bundesrichter vor. Das Landgericht hatte die Umsatzsteuerverkürzung nicht um die Vorsteuer reduziert, da die Angeklagte die gezahlte Vorsteuer nicht geltend gemacht hatte. Hierzu sei sie mangels ordnungsgemäßer Rechnungen nicht berechtigt gewesen. Im Widerspruch zu dieser Position standen aber die weiteren Feststellungen des Landgerichtes, dass die Angeklagte die Spritzen legal im Internet erworben hatte.

Aus Sicht der Richter des Bundesgerichtshofes dürften deshalb mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit damals im jeweiligen Besteuerungszeitraum Rechnungen im Sinne des §§ 14, 14a UStG vorgelegen haben, die zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Diese seien im Rahmen der Schätzung der Umsatzsteuerverkürzung zugunsten der Angeklagten zu berücksichtigen. Angesichts des Einkaufspreises und des erzielten Behandlungspreises verbleibe aber auf jeden Fall eine zu erklärende Umsatzsteuerzahllast, sodass nur die Höhe der Steuerverkürzung und damit der Schuldumfang unzutreffend ermittelt seien. Ein kompletter Wegfall des Steuerschadens sei auszuschließen.

Praxishinweis:

Bereits im Jahr 2018 hatte der Bundesgerichtshof (Urteil vom 13.09.2018, 1 StR 642/17, Profile 1/2019, S. 16) seine Rechtsprechung zur Bestimmung des steuerlichen Schadens bei der Umsatzsteuerhinterziehung grundlegend geändert. Unter Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung hatten die Richter entschieden, dass Vorsteuern bei der Ermittlung des Verkürzungsumfangs unmittelbar mindernd angesetzt werden können, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht und es wahrscheinlich ordnungsgemäße Eingangsrechnungen gegeben hatte. Zuvor war die Vorsteuer unter Anwendung des Kompensationsverbotes gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO nur auf Strafzumessungsebene als Strafmilderungsgrund berücksichtigt worden.

Grundsätzlich besagt das Kompensationsverbot, dass eine Steuerhinterziehung auch dann vorliegt, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Regelung verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, der falsche Angaben macht, bei einer späteren Tatentdeckung mit Erfolg einwenden kann, er hätte aus anderen Gründen die Mehrsteuern nicht geschuldet.

Diese grundlegende Rechtsprechungsänderung zum Kompensationsverbot bei der Umsatzsteuerverkürzung muss damit in allen Strafverfahren für die Verteidigung zur Begrenzung des strafrechtlich zugrunde liegenden Steuerschadens eingesetzt werden, die bislang noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sind. Manchmal wird die Änderung noch übersehen und der verschwiegene Wareneinkauf nur ertragsteuerlich berücksichtigt. Die Einschränkung des Kompensationsverbotes gilt auch nicht nur für die Konstellation der Umsatzsteuerhinterziehung durch Nichtabgabe, sondern auch für die Fälle der Abgabe von unzutreffenden Umsatzsteuerklärungen oder Voranmeldungen. Die Argumente lassen sich hierauf komplett übertragen.

Nicht selten wird in der Praxis aber im weiteren Verlauf des Verfahrens auch darum gestritten, ob die materiell-rechtlichen Voraussetzungen im Sinne des § 15 UStG tatsächlich im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vorlagen. Gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG ist u.a. Anspruchsvoraussetzung für einen Vorsteuerabzug der Besitz einer nach §§ 14, 14a UStG ordnungsgemäß ausgestellten Rechnung oder Gutschrift zum damaligen Zeitpunkt. Der Bundesgerichtshof folgt in diesem Zusammenhang in Steuerstrafverfahren generell der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur sachlich-rechtlichen Bedingung der Rechnungsstellung für den Vorsteuerabzug (vgl. BGH, Urteil vom 22.07.2015, 1 StR 447/14). Die Rechnung dient also nicht nur zum Beweis des Vorsteueranspruchs, sondern der Besitz ist auch im Strafverfahren materiell-rechtliche Voraussetzung für die Berücksichtigung der Vorsteuer.

Die vorliegende Entscheidung des Bundesgerichtshofes bietet der Verteidigung in derartigen Konstellationen eine weitere gute Argumentationshilfe für die Anerkennung eines Vorsteuerabzuges bei der Berechnung der Steuerverkürzung auf Tatbestandsebene: Wenn es einen legalen Erwerbsvorgang für die eingesetzten Waren im Inland gab, kann mit dieser Entscheidung auf die strafrechtliche Anerkennung eines Vorsteuerabzugs gedrängt werden. Denn es ist bei legalen Wareneinkäufen im Inland im Regelfall davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistungen ordnungsgemäße Rechnungen vorlagen und damit ein Vorsteuerabzug bestand.

Dies bedeutet für die steuerstrafrechtliche Beratung, dass bei nicht mehr aufzufindenden oder zu beschaffenden Rechnungsunterlagen des Mandanten zu den legalen Wareneinkäufen für eine strafrechtliche Anerkennung des Vorsteuerabzugs möglichst konkret dargelegt werden sollte, über welchen legalen Erwerbsvorgang die Waren beschafft wurden und warum es deshalb wahrscheinlich ist, dass damals ordnungsgemäße Eingangsrechnungen vorlagen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug damit aber trotz dieser positiven Rechtsprechungsentwicklung weiterhin, wenn die Wareneinkäufe bewusst als Schwarzeinkäufe ohne Rechnung getätigt wurden. In einem solchen Fall sind die Vorsteuern auch strafrechtlich weder auf Tatbestandsebene abzuziehen, noch sind sie als „fiktive Vorsteuern" auf Strafzumessungsebene zu berücksichtigen, da materiell-rechtlich nie ein Vorsteueranspruch bestand.

Die dargestellte Rechtsprechungsänderung zur Berechnung des Umsatzsteuerverkürzungsschadens hat nicht nur Auswirkungen auf den konkreten Schuldumfang und die Bestimmung der Rechtsfolge einer Steuerstraftat, für die die Höhe des Steuerschadens neben anderen Faktoren ein erhebliches Kriterium im Rahmen des § 46 StGB (Strafzumessungsfaktoren) darstellt. Entscheidend kann der Abzug der Vorsteuern auf Tatbestandsebene vielmehr auch für das Erreichen bestimmter Wertgrenzen im Steuerstrafverfahren sein. Ab 50.000 € Hinterziehungsvolumen für eine Steuerart in einem Veranlagungszeitraum liegt in der Regel ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 Nr. 1 AO mit einer höheren Strafandrohung vor. Ab 25.000 € verkürzter Steuer greift bei einer Selbstanzeige der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO, der für eine Straffreiheit zusätzlich zu den sonstigen Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige noch die Zahlung von gestaffelten Strafzuschlägen gemäß § 398a Abs. 1 AO voraussetzt.

2 Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 24.11.2020 – 1 K 395/18: Ermittlungsmaßnahmen eines Außenprüfers dürfen zulässigerweise eine Doppelfunktion in Form der Ermittlung des steuerlichen und des strafrechtlichen Sachverhaltes erfüllen. Daraus, dass das Finanzamt die Betriebsprüfung vorrangig zur Vorbereitung einer Fahndungsprüfung mit nachfolgendem Steuerstrafverfahren eingesetzt hat, erwächst noch kein steuerliches Beweisverwertungsverbot.

Sachverhalt:
Bei der Klägerin handelt es sich um eine GmbH, die den Handel und die Durchführung von diversen Diensten zum Unternehmensgegenstand hat. Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer hatte mit der Klägerin im Jahr 2008 einen Vertrag über den Tausch von Depotpositionen beschlossen und einen Anteil von 31,41 % aus seinem Privatdepot an die Klägerin abgetreten. Im Gegenzug übertrug die Klägerin an den Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer aus ihrem Depot Aktien und Anteile im Wert von 280 T €. Sie beglich auch Rechtsberatungs- und -verfolgungskosten in Höhe von knapp 40 T €, die der Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer der Klägerin in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellt hatte.

Im Rahmen einer Außenprüfung erkannte die Betriebsprüferin die Übertragung der Anteile an dem Privatfonds nicht an und ordnete deshalb die Übertragung der Aktien und Anteile von der Klägerin an den Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Gegenleistung als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung ein. Hierin sei ebenso wie in der Übernahme der Rechtsberatungskosten eine vGA an den Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer zu sehen. Daneben erkannte die Prüferin eine weitere Forderungsabtretung der Klägerin an eine dritte Firma im Zusammenhang mit Vergleichsabschlüssen im Rahmen von mehreren Zivilverfahren in Höhe von 3,2 Mio. € nicht an und sah hierin ebenfalls mangels Gegenleistung eine vGA.

Im Verlauf der Prüfung wurde ein Steuerstrafverfahren gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer eingeleitet. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens kam es sogar noch zu einer weiteren Durchsuchung. Zu den näheren Umständen der zwingend notwendigen Mitteilung der Verfahrenseinleitung (vgl. § 397 Abs. 3 AO) und einer sofortigen Unterbrechung der Betriebsprüfung gemäß § 10 BpO ab Anfangsverdacht finden sich keine Ausführungen in der Entscheidung. Verstöße gegen diese Verfahrensvorschriften haben die Finanzrichter offenbar nicht festgestellt und mussten diese also auch nicht in ihre Beurteilung möglicher Beweisverwertungsverbote einbeziehen.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen aus der Außenprüfung folgend Änderungsbescheide für 2008. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Die Klage hinsichtlich des Depottausches und der damit im Zusammenhang stehenden Beratungskosten wurde ebenfalls abgewiesen. Nur hinsichtlich der vGA in Höhe von 3,2 Mio. € im Zusammenhang mit den Zivilverfahren nahm das Finanzgericht entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung zumindest teilweise eine Gegenleistung an, allerdings nur in Höhe von 10 % des Nennbetrages der übertragenen Forderung, sodass sich die vGA um 10 % reduzierte. Nichtzulassungsbeschwerde ist eingelegt (BFH, Aktenzeichen I B 14/21).

Entscheidungsgründe:
Die Finanzrichter lehnten in der Urteilsbegründung ausdrücklich ein von der Klägerin geltend gemachtes Verwertungsverbot für sämtliche Feststellungen des Finanzamtes ab. Im Steuerrecht könnten nur eklatante Grundrechtsverstöße ein Verwertungsverbot bewirken. Ein solcher Grundrechtsverstoß sei vorliegend nicht ersichtlich.

Ein solches Verwertungsverbot ergebe sich nicht allein daraus, dass das Finanzamt die Betriebsprüfung vorrangig zur Vorbereitung einer Fahndungsprüfung mit nachfolgendem Steuerstrafverfahren eingesetzt habe. Auch nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens sei der Steuerpflichtige vollumfänglich zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren verpflichtet. Eine sich gegenseitig ausschließende Zuständigkeit von Außenprüfung und Steuerfahndung bestünde nicht. Ermittlungsmaßnahmen des Außenprüfers dürften eine Doppelfunktion inne haben, einerseits die Ermittlung des steuerlichen Sachverhaltes und andererseits die Ermittlung des strafrechtlichen Sachverhaltes. Deshalb sei in der Rechtsprechung anerkannt, dass die Anordnung einer Außenprüfung auch zulässig sei, soweit ausschließlich festgestellt werden soll, ob und inwieweit Steuerbeträge hinterzogen oder leichtfertig verkürzt worden seien. Etwas anderes gelte nicht, nur weil während des laufenden finanzgerichtlichen Verfahrens von der Finanzverwaltung weitere Fahndungsmaßnahmen ergriffen wurden, die auch der Feststellung des streitgegenständlichen Themenkomplexes dienten.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung ist eine der seltenen finanzgerichtlichen Entscheidungen, in denen überhaupt ein Beweisverwertungsverbot thematisiert wird. Das Urteil belegt erneut, wie hoch die Anforderungen an ein steuerliches Verwertungsverbot sind. Ein solches kommt nur bei massiven Grundrechtsverstößen in Betracht. Für den Berater führt dies dazu, dass er ein Beweisverwertungsverbot möglichst schon im Verlauf der Prüfung und im Rahmen des behördlichen Verfahrens thematisiert. Er sollte versuchen, dieses strategisch als Argumentationshilfe für eine vernünftige inhaltliche Lösung einzusetzen. Ein geltend gemachter Verfahrensverstoß hat erfahrungsgemäß wegen des für die Finanzverwaltung ebenfalls nur schwer zu kalkulierenden Risikos einer fehlenden Verwertbarkeit der Feststellungen in einem früheren Verfahrensstadium oftmals einen größeren strategischen Nutzen für eine Gesamtlösung, als dass es sich anbietet, tatsächlich auf die Durchsetzbarkeit dieses Beweisverwertungsverbotes bei Gericht als Kern einer Gesamtstrategie zu setzen. Die Durchsetzbarkeit eines Beweisverwertungsverbotes ist generell mit erheblichen Unsicherheiten für alle Beteiligten behaftet. Dies kann zu Verhandlungsbereitschaft bei allen Beteiligten führen.

Liegt in einem Verfahren hingegen ausnahmsweise tatsächlich ein gravierender Rechtsverstoß und damit ein steuerliches Beweisverwertungsverbot vor, bestehen im Besteuerungsverfahren sogar Chancen, dass die Finanzverwaltung den Verfahrensverstoß nicht durch erneute, zulässige Ermittlungshandlungen heilen kann. Eine umfassende Fernwirkung eines Beweisverwertungsverbotes hatte insbesondere das niedersächsische Finanzgericht nach einer unzulässigen Ausdehnung einer Durchsuchungsmaßnahme auf Räume einer Mitbewohnerin bejaht (Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 20.09.2018 – 11

K 267/17, Profile 2/2019, S. 20). Die hieraus resultierenden Erkenntnisse durften insgesamt nicht mehr verwertet werden.

Es kam aus Sicht der niedersächsischen Finanzrichter für die Annahme eines Beweisverwertungsverbotes nicht darauf an, dass im parallel laufenden Strafverfahren keine Beschwerde gegen die rechtswidrige Ausdehnung der Durchsuchungsmaßnahme eingelegt wurde, da es tatsächlich keinen Durchsuchungsbeschluss für diese Räume gab und deshalb kein Beschluss rein formal eine entsprechende Tatbestandswirkung entfalten konnte. Als Berater wird man in derartigen Konstellationen aber immer daran denken müssen, vorsorglich im parallel laufenden Strafverfahren alle Rechtsbehelfe gegen Beschlüsse auszuschöpfen – dies allerdings erst nach Prüfung und in der Regel nach erster Akteneinsicht, nicht sofort nach Ende der Durchsuchung – und eine Entscheidung über die Rechtswidrigkeit der Maßnahme im Strafverfahren möglichst herbeizuführen.

Die vorliegende Entscheidung des Finanzgerichtes Nürnberg stellt im Übrigen keinen Freibrief für die Finanzverwaltung dar. Denn generell gilt: Wenn die Finanzverwaltung willkürlich gegen Verfahrensvorschriften verstößt, existieren durchaus gute Ansatzpunkte für die Durchsetzung eines steuerlichen oder strafrechtlichen Beweisverwertungsverbotes. Erheblich ist vor allem, wenn das Finanzamt bewusst die Beschuldigtenrechte (insbesondere die Belehrung über das Aussageverweigerungsrecht, das Anwaltskonsultationsrecht und das steuerliche Zwangsmittelverbot) trotz des Vorliegens eines strafrechtlichen Anfangsverdachtes umgeht. So muss bei einem Anfangsverdacht die Betriebsprüfung gemäß § 10 BpO unterbrochen werden, bis dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Steuerstrafverfahrens und seine Rechte mitgeteilt wurden (§ 397 Abs. 3 AO). Wird diese Vorschrift missachtet, können die hieraus resultierenden Erkenntnisse unverwertbar sein.

3 Landgericht Stuttgart, Urteil vom 25.11.2019 – 6 KLs 144 Js 105277/11: Der Sperrgrund der Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO liegt bei einer Selbstanzeige in der Regel bereits vor, wenn unter Berücksichtigung der Steuerquelle oder der zum Auffinden der Steuerquelle bekannten Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat nahe liegt.

Sachverhalt:
Der Angeklagte war bereits seit 1992 alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer einer GmbH, die asiatische Waren importierte und diese als Großhändler an Einzelhändler und große Handelsunternehmen weiterverkaufte. 1994 gründete der Angeklagte zwei Ltd., wovon eine ihren Sitz auf den British Virgin Islands hatte. Diese fungierte zum Schein als Direktor der anderen Ltd., tatsächlich diente sie aber als reine „Briefkastenfirma" dazu, über verdeckte Gewinnausschüttungen Gelder ins Privatvermögen des Angeklagten zu transferieren. Zu diesem Zweck war der Angeklagte noch über einen Treuhänder an einer weiteren Ltd. mit Sitz auf den British Virgin Islands beteiligt und unterhielt auch private Konten im Ausland, aus welchen er Kapitaleinkünfte erzielte. Die verdeckten Gewinnausschüttungen an die beiden Gesellschaften im Ausland und die erzielten Kapitaleinkünfte auf seinen ausländischen Konten erklärte der Angeklagte dem Finanzamt nicht. Hierdurch hinterzog er in den Jahren 2003 bis 2009 1,4 Mio. € Einkommensteuern.

2011 wurde der Angeklagte bei einer Zollkontrolle an der Autobahn angehalten. Im Auto fanden sich umfangreiche Unterlagen zu den dem Finanzamt unbekannten Firmen, zu den Auslandsgeschäften dieser Firmen sowie Stempel dieser Firmen. Zudem waren unter einer Abdeckung im Kofferraum noch ein USB-Stick der Bank für das ausländische Privatkonto sowie weitere Unterlagen zur Abwicklung von Bankgeschäften im Ausland versteckt. Eine telefonische Anfrage der Zollbeamten beim zuständigen Finanzamt direkt am nächsten Tag ergab, dass dort keine ausländischen Kapitaleinkünfte bekannt waren. Eine Woche später reichte der Angeklagte eine Selbstanzeige bei der Finanzverwaltung ein, aus der sich seine nicht gemeldeten Einkünfte überschlägig ergaben. Die hinterzogenen Steuern zahlte er im weiteren Verlauf des Verfahrens. Er wirkte bei der Aufklärung mit und legte im Strafprozess ein umfassendes Geständnis ab.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitstrafe von 2 Jahren, ausgesetzt zur Bewährung. Die Selbstanzeige erkannte es nicht als wirksam an.

Entscheidungsgründe:
Die Strafrichter vertraten die Auffassung, dass es sich bei dem nach der Zollkontrolle eingereichten Schreiben nicht um eine wirksame und damit strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne des § 371 Abs. 1 S. 1 AO handelte, da der Sperrgrund der Tatentdeckung gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO vorlag. Eine Tat sei entdeckt, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit einer verurteilenden Erkenntnis gegeben sei. Ein hinreichender Tatverdacht sei dabei nicht erforderlich. Es genüge, dass konkrete Anhaltspunkte für die Tat als solche bekannt seien. An die Wahrscheinlichkeitsprognose seien folglich keine zu hohen Anforderungen zu stellen. Eine Tatentdeckung sei in der Regel bereits anzunehmen, wenn unter Berücksichtigung der bekannten Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat nahe liege.

Vorliegend sei von einer Tatentdeckung aufgrund der Umstände und Erkenntnisse der Zollkontrolle auszugehen. Es seien umfangreiche Unterlagen zu ausländischen Firmen und ausländischen Kapitaleinkünfte gefunden worden, die teilweise noch unter einer Abdeckung versteckt waren und die dem Finanzamt nicht bekannt gewesen seien. Diese Unterlagen und auch die Umstände des Auffindens legten für das Finanzamt nach Information durch die Zollbeamten den Verdacht nahe, dass der Angeklagte Kapitaleinkünfte aus ausländischen Quellen nicht in seinen Steuererklärungen angegeben habe. Hiermit rechnete auch der Angeklagte, da er sich nach Beratung mit seinen Anwälten zur Erstattung einer Selbstanzeige entschloss. Die Sperrwirkung beziehe sich auf alle Einkünfte dieser Steuerart. Dies gelte unabhängig davon, ob tatsächlich alle nachträglich erklärten Einkünfte entdeckt worden wären.

Im Rahmen der Strafzumessung sei neben dem Geständnis, den weit zurück liegenden Taten, der umfassenden Mitwirkung bei der Ermittlung der Besteue-

rungsgrundlagen und der frühen Schadenswiedergutmachung insbesondere strafmildernd zu berücksichtigen, dass es sich um eine so genannte „verunglückte Selbstanzeige" handele. Dies wirke sich besonders stark strafmildernd aus und führe im Ergebnis dazu, dass trotz der hohen Hinterziehungssumme von oberhalb einer Million €, dem längeren Tatzeitraum und einer einschlägigen Vorstrafe mit noch laufender Bewährungszeit eine Gesamtstrafe von zwei Jahren ausgeurteilt werden konnte.

Praxishinweis:

Das vorliegende Urteil des Landgerichtes Stuttgart stellt eine der seltenen Entscheidungen zum Anwendungsbereich der Sperrgründe für eine Selbstanzeige dar. Zu berücksichtigen ist bei der Tatentdeckung immer, dass diese eine objektive und eine subjektive Komponente enthält. So müssen die Steuerstraftaten zum einen objektiv im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt sein und zum anderen der Täter dies subjektiv bereits wissen oder zumindest bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen müssen. Gibt es für den Mandanten keine konkreten Erkenntnisse darüber, dass das Finanzamt Hinweise auf Steuerstraftaten vorliegen hat, muss er nicht mit einer bereits erfolgten Tatentdeckung rechnen und kann auch dann noch eine wirksame Selbstanzeige erstatten, wenn das Finanzamt die Tat längst entdeckt hat.

In der Selbstanzeigeberatung des Mandanten wird der Berater deshalb in der Regel schnell handeln müssen. Dies gilt umso mehr, wenn der Mandant – wie in der vorliegenden Konstellation – von Kontrollen oder sonstigen Hinweisen an das zuständige Finanzamt berichtet. Sind die Besteuerungsgrundlagen nicht bekannt, muss zur Sicherheit zunächst relativ großzügig geschätzt werden. Sämtliche Unsicherheiten sollten über Sicherheitszuschläge abgedeckt werden. Es stellt in der Praxis erfahrungsgemäß kein Problem dar, die Werte im Nachgang anhand von zwischenzeitlich angeforderten und ausgewerteten Unterlagen zu reduzieren. Wurden die hinterzogenen Beträge hingegen nicht für den Mindestberichtigungszeitraum und die jeweilige Steuerart vollständig erklärt, ist die Selbstanzeige wegen des Verstoßes gegen § 371 Abs. 1 AO und den dort normierten inhaltlichen und zeitlichen Vollständigkeitsgrundsatz unwirksam.

Das Urteil belegt zudem, dass es in einer derartigen Situation der relativ sicheren Aufdeckung von Steuerstraftaten – unabhängig von der Rechtsfrage nach einer Tatentdeckung als Sperrgrund – strategisch richtig sein kann, aktiv zu werden und eine Nacherklärung abzugeben. Denn ohne die verunglückte Selbstanzeige wäre es in der vorliegenden Konstellation (laufende Bewährung, einschlägige Vorstrafe, Höhe des Steuerschadens) kaum noch möglich gewesen, noch eine Freiheitstrafe im bewährungsfähigen Bereich (nur bis zu 2 Jahre) zu erreichen. Die Versendung der Nacherklärung war deshalb in diesem Einzelfall trotz Unwirksamkeit der Selbstanzeige strategisch genau richtig, da sie auch als „verunglückte Selbstanzeige" einen wesentlichen Strafmilderungsgrund darstellte. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Finanzgericht Münster, Urteil vom 09.03.2021 – 1 K 3085/17 E, G, U (NZB BFH, Az. V B 26/21): Festgestellte Buchführungsmängel von einem geringen sachlichen Gewicht und einer geringen Häufigkeit rechtfertigen keine über diese konkreten Auswirkungen hinausgehende Hinzuschätzung. Bei einer an sich formell ordnungsgemäßen Buchführung sind an eine Ausbeutekalkulation zur Erschütterung der sachlichen Richtigkeit der Buchführung erhöhte Anforderungen zu stellen.

Sachverhalt:
Die Klägerin betrieb einen griechischen Imbiss und ermittelte ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung. Ihre Bareinnahmen erfasste sie mit einer elektronischen Registrierkasse. Die täglichen Bonrollen bewahrte sie auf.

Im Rahmen einer Außenprüfung für den Veranlagungszeitraum 2012 bis 2014 stellte der Prüfer kleinere Mängel bei der Gewinnermittlung fest, die in der Summe zu nicht erfassten Einnahmen von knapp 100 € durch eine nicht gebuchte Pfandgelderstattung und fünf fehlende Einzelumsätze führten. Daneben waren vereinzelte Aufzeichnungen im Kassenbuch nicht zeitnah erfolgt.

Der Prüfer bejahte eine Schätzungsbefugnis. Diese untermauerte er durch eine Ausbeutekalkulation anhand des jährlichen Wareneinkaufs, aufgeteilt auf die unterschiedlichen Warengruppen (u.a. Gyros, Pita-Brote, Pommes, Würste). Für die übrigen, nicht im Einzelnen kalkulierten Waren nahm er einen pauschalen Rohgewinnaufschlagsatz von 150 % (Getränke) bzw. 200 % (Speisen) an. Auf diese Weise berechnete er Differenzen von rund 50 T € netto zwischen den kalkulierten und erklärten Betriebseinnahmen, jeweils für die Jahre 2012 bis 2014, die er seinen Hinzuschätzungen zugrunde legte. Die Rohgewinnaufschlagsätze erhöhten sich hierdurch von erklärten 137 bis 159 % auf 208 bis 257 %.

Das Finanzamt erließ entsprechend geänderte Bescheide, gegen die sich die Klägerin zunächst erfolglos mit Einsprüchen wehrte. Das Finanzgericht gab der Klage hingegen statt.

Entscheidungsgründe:
Die Finanzrichter hielten lediglich die Korrekturen wegen der gewinnwirksamen Beanstandungen in Höhe von 100 € aufrecht. Die Hinzuschätzungen gemäß § 162 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 f. AO bewerteten sie hingegen als nicht gerechtfertigt, da es bereits an einer Schätzungsbefugnis fehle. Es bestehe kein Anlass, die Richtigkeit der Buchführung sowie der Aufzeichnungen der Klägerin insgesamt anzuzweifeln und diese deshalb nicht nach § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen.

Für buchführungspflichtige Steuerpflichtige gelte, dass eine Buchführung erst dann formell ordnungswidrig sei, wenn diese wesentliche Mängel aufweise oder aber die Gesamtheit von unwesentlichen Mängeln diesen Schluss fordere. Eine Buchführung könne trotz vereinzelter Mängel aufgrund einer Gesamtwürdigung immer noch als formell ordnungsgemäß gelten.

Bei der Klägerin sei zudem zu berücksichtigen, dass sie wegen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG keine förmliche Aufzeichnungspflicht treffe. Auch aus den Vorschriften des § 22 UStG und des § 63 UStDV ergebe sich keine Pflicht zur Führung eines Kassenbuchs. Es gebe keine Bestandskonten und kein Kassenkonto. Das vereinnahmte Geld werde sofort Privatvermögen. Zudem würden die beanstandeten Geschäftsvorfälle weder im Vergleich zur Gesamtheit der im Betrieb anfallenden Geschäftsvorfälle noch hinsichtlich ihrer Gewinnwirksamkeit ins Gewicht fallen. Die aufgrund der teils ver-

späteten Aufzeichnungen möglicherweise nicht jeden Tag gegebene Kassensturzfähigkeit beschränke sich im Übrigen auf einzelne, vorübergehende Zeiträume und habe deshalb ein geringeres Gewicht.

Die Verprobung der erklärten Rohgewinnaufschlagsätze durch einen äußeren Betriebsvergleich führe somit auch nicht dazu, dass die sachliche Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen zu beanstanden sei. Selbst das Unterschreiten des untersten Rohgewinnrichtsatzes sei regelmäßig nicht geeignet, die Vermutung der sachlichen Richtigkeit formell ordnungsgemäßer Aufzeichnungen zu widerlegen. Dies gelte insbesondere, wenn ungewöhnlich große Schwankungen oder Gewinneinbrüche nicht erkennbar seien und die Aufschlagsätze auf einem niedrigen Niveau blieben.

Aufgrund der formellen Ordnungsgemäßheit der Buchführung seien an eine Erschütterung der sachlichen Richtigkeit durch eine Ausbeutekalkulation im Rahmen eines internen Betriebsvergleiches erhöhte Anforderungen zu stellen. Diese seien vorliegend nicht erfüllt. Die Ausbeutekalkulation führe zu unplausiblen Rohgewinnaufschlagsätzen, die mehr als 25 % über dem vom Prüfer als branchenüblich mitgeteilten Rohgewinnaufschlagsatz von 200 % liegen. Darüber hinaus stellte das Finanzgericht bei einer eigenen Überprüfung der Ausbeutekalkulation erhebliche Hebelwirkungen fest, die die generelle Ungenauigkeit einer Kalkulation belegen. So relativierten sich die berechneten Differenzen allein bei Berücksichtigung des von der Klägerin angegebenen Bratverlustes von 40 % (statt 30 %) sowie einer abweichenden Pommesportionsgröße von 450 g (statt 300 bzw. 380 g) erheblich. Die vom Prüfer angenommenen Werte seien nicht durch repräsentative Testkäufe belegt, sondern basierten auf angeblichen Erfahrungswerten. Die Preise seien nicht nachvollziehbar, weil es sich größtenteils um zusammengesetzte Gerichte mit mehreren Bestandteilen handele und zudem eine Vielzahl von Getränken vom Prüfer nicht kalkuliert worden seien.

Die Finanzrichter beanstandeten zuletzt, dass nicht sämtliche Waren kalkuliert wurden, da es sich bei den pauschalen Rohgewinnaufschlagsätzen zwischen 150 und 200 % für die übrigen Warengruppen um eine bloße Richtsatzschätzung handele. Diese sei als äußerer Betriebsvergleich grundsätzlich schon nicht geeignet, um eine formell ordnungsgemäße Buchführung zu verwerfen.

Praxishinweis:
Das Finanzgericht Münster erteilt der weiterhin relativ verbreiteten Betriebsprüfungspraxis eine deutliche Absage, manchmal schon bei geringen, eher punktuellen Buchführungsmängeln oder fehlenden Dokumentationen zur Kassenprogrammierung eine Schätzungsbefugnis zu bejahen und deshalb bei den Prüfungsfeststellungen über Hinzuschätzungen (insbesondere prozentual auf den Umsatz oder Umsatzanteile) zu verhandeln. Die im entschiedenen Fall festgestellten Mängel waren zwar wertmäßig äußerst gering, sie hatten aber als materielle Mängel sogar gewinnwirksame Auswirkungen. Dennoch hielten die Finanzrichter die Buchführung im Übrigen für sachlich richtig.

Dem Berater nützt diese Entscheidung deshalb in der Betriebsprüfung bei Hinzuschätzungsthemen als Argumentationshilfe, um Hinzuschätzungen zu verhindern oder diese auf ein Mindestmaß zu reduzieren. Insbesondere das Verhältnis der festgestellten Mängel zum Gesamtergebnis des Mandanten kann dabei von entscheidender Bedeutung sein. Abweichungen von den Rohgewinnaufschlagsätzen reichen ohne erhebliche Buchführungsmängel nicht aus, um Hinzuschätzungen zu rechtfertigen.

Die Entscheidung verdeutlicht darüber hinaus anhand der im Urteil konkret dargestellten Gyros-Kalkulation gut nachvollziehbar und damit auf andere Fälle übertragbar, welch große Hebelwirkungen falsche Annahmen bei den angesetzten Werten entfalten können. Im vorliegenden Fall halfen ein abweichender Bratverlust beim Fleisch und die Portionsgröße der Pommes. In anderen Fällen lassen sich ähnliche Hebelwirkungen für Grammzahlen beim Kaffee, für nicht berücksichtigten Personalverbrauch oder für Schankverluste beim Bier darlegen. Solche Alternativberechnungen der Beratung belegen, wie ungenau Kalkulationen sind und wie leicht sich komplett andere Ergebnisse rechtfertigen lassen. Nicht selten dienen diese deshalb dazu, zumindest die Hinzuschätzungen deutlich zu reduzieren, wenn sie sich nicht – wie im vorliegenden Fall – komplett verhindern lassen.

Wenn die Betriebsprüfung kalkuliert und sich aus dieser Kalkulation erhebliche Differenzen ergeben, ist es arbeitsintensive Aufgabe des Beraters, mit dem Mandanten die wesentlichen Annahmen der Kalkulation zu überprüfen und ggf. auch eine Gegenkalkulation aufzustellen. Es finden sich bei intensiver Recherche der tatsächlichen Verhältnisse teils auch unter Berücksichtigung zeitlicher Veränderungen fast immer Ansatzpunkte, die Kalkulationsgrößen des Prüfers in Frage zu stellen und die Hebelwirkung damit zu verdeutlichen. Dies gilt auch, wenn der Prüfer Testkäufe gemacht hat. Diese können oftmals durch eigene Messergebnisse des Mandanten im Rahmen der tatsächlichen Gegebenheiten als nicht repräsentativ in Zweifel gezogen werden. Durch eine solche Befassung mit den Einzelheiten lassen sich oftmals nach nicht zu konsensbetonten Verhandlungen für den Mandanten vernünftige Ergebnisse erzielen – nicht selten auch ohne einen langwierigen Finanzgerichtsprozess.

2 Bundesgerichtshof, Urteil vom 11.11.2020 – 1 StR 328/19:
1. Werden in einem Strafurteil die tariflich geschuldeten Mindestlöhne im Baugewerbe nicht mitgeteilt, ist die Berechnung der Höhe der ersparten Sozialversicherungsbeiträge nicht nachzuvollziehen. Als Bemessungsgrundlage sind für eine ausreichende Nachvollziehbarkeit der Berechnungen insbesondere die Löhne der Arbeitnehmer erforderlich, die ohne Feststellungen zu den Orten der Baustellen und der genauen Arbeitsbereiche nicht zu ermitteln sind.
2. Eine Steuerverkürzung liegt wegen des Kompensationsverbotes auch vor, wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können. Gegenzurechnen sind aber trotz des Kompensationsverbotes diejenigen Steuervorteile, die mit den verschleierten steuererhöhenden Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und dem Täter von Rechts wegen zugestanden hätten. Dieses Unmittelbarkeitskriterium ist bei nachzuentrichtenden Sozialabgaben und den durch die Arbeitnehmer erzielten Betriebseinnahmen regelmäßig erfüllt.

Sachverhalt:
Der Angeklagte gründete 2001 in der Türkei eine Limited nach türkischem Recht, deren Geschäftsführer und nahezu alleiniger Gesellschafter er war. Der Zweck der Gesellschaft bestand darin, Bauaufträge in Deutschland mit türkischen Arbeitnehmern auszuführen. Am türkischen Sitz der Gesellschaft befand sich ein Büro mit maximal vier Angestellten. Deren Aufgabe bestand ausschließlich darin, türkische Bauarbeiter anzuwerben und diese bei der Regelung der erforderlichen deutschen Aufenthalts- und Arbeitserlaubnisse zu unterstützen. Bauaufträge wurden nur in Deutschland ausgeführt. Der Angeklagte leitete und organisierte die Durchführung der Aufträge von der deutschen Niederlassung aus. Die Arbeitnehmer arbeiteten jeweils für neun Monate in Deutschland. Mit Rückkehr in die Türkei endete das Arbeitsverhältnis zur Gesellschaft.

Um das Geschäftsmodell von den deutschen und türkischen Behörden als Entsendefall (Art. 6 Abs. 1 des Zusatzabkommens vom 02.11.1984 zum Abkommen zwischen der BRD und der Türkei über soziale Sicherheit vom 30.04.1964) einstufen zu lassen, spiegelte der Angeklagte wahrheitswidrig vor, es würden auch in der Türkei umfangreiche Bauvorhaben durchgeführt. Die Voraussetzungen für die ausgestellten Entsendebescheinigungen lagen damit tatsächlich nicht vor. Für rund 500 Angestellte führte der Angeklagte in Vollziehung seines Tatplans zwischen 2007 und Juli 2016 Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteile in Höhe von 11,5 Mio. € in Deutschland nicht ab. In der Türkei zahlte er stattdessen nur 3,2 Mio. € Beiträge.

Als betrieblichen Aufwand ließ der Angeklagte die Auszahlung von Tarifmindestlöhnen erfassen, obwohl er tatsächlich deutlich geringere Löhne auszahlte. Die Differenz der in bar ausgezahlten Löhne behielt er für sich.

Zudem gab er mit Hilfe eines Steuerberaters für die Arbeitnehmer in Deutschland Einkommensteuererklärungen ab. Wer die Erklärungen unterschrieb, blieb ungeklärt. Fest stand nur, dass die Angestellten sich nicht für die Steuern in Deutschland interessierten. Da die Angestellten nur neun Monate in Deutschland arbeiteten, ergaben sich regelmäßig Überschüsse bei Verrechnung der Einkommensteuerschulden mit den Lohnsteuerabzügen. Zur Abwicklung der Steuererstattungen eröffnete der Angeklagte für jeden Arbeitnehmer ein Bankkonto, ließ sich Kontovollmacht einräumen und überwies die Überschüsse nach Abzug der Steuerberatungshonorare von den Konten der Arbeiter auf ein Konto der Limited. Über dieses verfügte er wie ein Privatkonto und ließ die Einnahmen nicht in der Buchhaltung der Gesellschaft erfassen. Für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2009 wurden deshalb die in den Körperschaftsteuerbescheiden festgesetzten Verlustvorträge zu hoch und die Einkommensteuer um 1 Mio. € zu niedrig angesetzt. Darüber hinaus verursachte der Angeklagte bei der Urlaubs- und Lohnausgleichskasse der Bauwirtschaft (ULAK) einen Schaden in Höhe von 690 T €, indem er wahrheitswidrige Meldungen über tatsächlich nicht gewährte Urlaubsvergütungen abgeben ließ.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt, Steuerhinterziehung und Betrugs zu einer Gesamtfreiheitstrafe von vier Jahren und drei Monaten. Gegen die türkische Gesellschaft ordnete es die Einziehung von 11,5 Mio. € an. Wegen des Vorwurfs der Einkommensteuerhinterziehung in mehr als 1.000 Fällen sprach es den Angeklagten frei. Die Revisionen des Angeklagten und der Staatsanwaltschaft hatten teilweise Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Die Urteilsaufhebung basierte auf einer Vielzahl von nicht zutreffend angewendeten Rechtsgrundsätzen, die relevant für die Verteidigung in derartigen „Schwarzarbeitsfällen" (nicht nur in der Baubranche) sind und deshalb hier übersichtsartig dargestellt werden:

1. Mindestanforderungen an die Mitteilung der Berechnungsgrundlagen
Die Berechnung der Höhe der ersparten Sozialversicherungsbeiträge war im Strafurteil nicht ausreichend nachzuvollziehen. Als Bemessungsgrundlage hatte das Landgericht die tariflich geschuldeten Mindestlöhne im Baugewerbe herangezogen. Die Höhe dieser Mindestlöhne wurde aber nicht im Urteil festgestellt.

Diese konnte auch nicht anhand der sonstigen Angaben im Urteil ermittelt werden, da die Einsatzorte der Arbeitnehmer an den Baustellen und deren genauen Arbeitsbereiche, aufgeschlüsselt für die relevanten Zeiträume, nicht mitgeteilt wurden. Damit konnte die Berechnung der Hochrechnung der Nettolöhne unter Zugrundelegung der zutreffenden Lohnsteuerklassen auf die Bruttolöhne gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV (sog. Hochschleusung aufgrund der Nettolohnfiktion) nicht im Einzelnen überprüft werden, auch wenn ansonsten alle notwendigen Parameter bekannt waren.

2. Kompensationsverbot
Bei einer Steuerhinterziehung ist eine Steuer wegen des in § 370 Abs. 4 S. 3 AO normierten Kompensationsverbotes auch dann verkürzt, wenn die Steuer aus anderen Gründen hätte ermäßigt werden können. Steuervorteile sind dem Täter nur kompensatorisch anzurechnen, soweit diese sich aus der unrichtigen Erklärung selbst ergeben. Stehen solche Vorteile mit den unzutreffenden, steuererhöhenden Angaben in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang und hätten diese dem Täter ohne weiteres zugestanden, reduziert sich die verkürzte Steuer. Ein unmittelbarer Zusammenhang ist bei nachzuentrichtenden Sozialversicherungsbeiträgen und den durch die Arbeitnehmer erzielten Betriebseinnahmen anzunehmen (BGH, 17.09.2020, 1 StR 576/18, juris). Immer aber wirken sich Vorteile auf die Strafzumessungsebene aus.

Im vorliegenden Fall war es allerdings zutreffend, die nachzuentrichtenden Sozialversicherungsbeiträge zum Nachteil des Angeklagten erst auf Strafzumessungsebene zu berücksichtigen, da das Kompensationsverbot griff. Die Sozialversicherungsbeiträge standen nicht im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den verdeckten Gewinnausschüttungen. Diese beruhten auf den Erstattungsbeträgen aus den Einkommensteuerveranlagungen der einzelnen Arbeitnehmer, die wiederum nicht unmittelbar mit den verbuchten Tariflöhnen zu den tatsächlich ausgezahlten Löhnen und den nicht abgeführten Sozialversicherungsbeiträgen in Zusammenhang standen.

3. Verjährungsbeginn bei § 266a StGB
Die Richter wiesen nochmals auf die geänderte Rechtsprechung (BGH, 01.09.2020 – 1 StR 58/19, besprochen in: Profile 01/2021, S. 20) hin, dass bei Taten wegen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt gemäß § 266a StGB die strafrechtliche Verjährungsfrist von fünf Jahren jeweils mit dem Verstreichenlassen des monatlichen Fälligkeitszeitpunktes für das Entrichten der Beiträge beginnt. Da die Durchsuchung im entschiedenen Fall als erste Verjährungsunterbrechungshandlung (§ 78c Abs. 1 S. 1

Nr. 4, Abs. 2 S. 1 StGB) erst im Jahr 2013 erfolgte, war ein Großteil der Taten verjährt.

4. Gesamtsaldierung beim Betrugsschaden

Die Verurteilung wegen der Betrugstaten zum Nachteil der ULAK wurde aufgehoben, da es an einem Betrugsschaden fehlte. Ein Getäuschter sei nur dann geschädigt, wenn seine Vermögensverfügung bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise unmittelbar zu einer nicht durch Zuwachs kompensierten Minderung des wirtschaftlichen Gesamtwertes seines Vermögens führt (sog. Gesamtsaldierung der von der Verfügung betroffenen Vermögenspositionen).

Mangels wirksamer Allgemeinverbindlichkeitserklärung des Tarifvertrages konnte die Limited gar nicht am Urlaubskassenverfahren teilnehmen und hat die treuhänderisch von der ULAK zu verwaltenden Beiträge an die Urlaubskasse ohne Rechtsgrund abgeführt. Die Limited habe deshalb einen Rückerstattungsanspruch auf die rechtsgrundlos abgeführten Beiträge, die um die bereits aufgrund wahrheitswidriger Angaben erfolgten Auszahlungen von Beitragsguthaben durch die falschen Meldungen zu reduzieren seien. Damit scheide ein Schaden bei der ULAK trotz Täuschungshandlung aus.

5. Eigenhändigkeit der Unterschriftsleistung bei der Steuererklärung

Im Zusammenhang mit den Einkommensteuererklärungen wiesen die Bundesrichter auf Folgendes hin: Bei einem Einverständnis mit dem Nachahmen der Unterschrift und einer verdeckten Stellvertretung bei Unterschriftsleistung (sog. Handeln unter fremden Namen) scheide eine Urkundenfälschung gemäß § 267 StGB im Regelfall aus. Etwas anderes gelte nur, wenn das Einverständnis aufgrund einer gesetzlich normierten eigenhändigen Unterschriftsleistung (z.B. bei einem privatschriftlichen Testament) wirkungslos sei und damit die Befugnis zur Ermächtigung zur rechtlichen Vertretung bei der Unterschriftsleistung fehle.

Im vorliegenden Fall könne ein Verstoß gegen das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift unter die Einkommensteuererklärung gemäß § 25 Abs. 3 EStG eine Strafbarkeit wegen Urkundenfälschung nach sich ziehen. Begründet wird dies insbesondere damit, dass die Eigenhändigkeit der Unterschriftsleistung bei Steuererklärungen (§ 150 Abs. 2, 3 AO) dem Steuerpflichtigen die Bedeutung seiner Steuererklärung nochmals deutlich bewusst machen soll. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass er sich über die Vollständigkeit und Richtigkeit seiner Angaben persönlich vergewissert, auch wenn Eintragungen in den Vordrucken von einem steuerlichen Berater vorbereitet werden. Eine Ausnahme unter Offenlegung der Vertreterstellung (§ 150 Abs. 3 S. 1 Var. 3 AO) sei nur zulässig, wenn sich der Steuerpflichtige dauerhaft im Ausland befinde.

Die abgegebene Steuererklärung mit nicht eigenhändiger Unterschrift ist damit wie ein Fall der fehlenden Unterschriftsleistung zu behandeln. Die Erklärung ist unwirksam und kann kein Veranlagungsverfahren in Gang setzen. Die Richter wiesen aber darauf hin, dass trotz Fehlens einer eigenhändigen Unterschrift des Steuerpflichtigen ein auf der Erklärung basierender Steuerbescheid wirksam sei. Der Mangel sei nicht mit den in § 125 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 AO aufgezählten Unwirksamkeitsgründen vergleichbar und insgesamt nicht ausreichend gewichtig für eine Nichtigkeit des Bescheides.

Praxishinweis:

Die Entscheidung stellte für den Berater aufgrund ihrer zahlreichen Facetten eine Fundgrube für Verteidigungsansätze in „Schwarzarbeitsfällen" – nicht nur im Baugewerbe – dar. Beispielsweise ist die Einhaltung der neueren Rechtsprechung zu den faktisch wesentlich verkürzten Verjährungsfristen bei § 266a StGB (von 35 Jahre auf 5 Jahre) noch nicht bei jedem Staatsanwalt oder Ermittler angekommen und muss gelegentlich durch die Verteidigung zitiert werden. Auch die in der Rechtsprechung in den letzten Jahren bereits vermehrt zu beobachtenden Einschränkungen des Kompensationsverbotes bei der Steuerhinterziehung (vgl. neben der in dieser Entscheidung erwähnten Konstellation für den engen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer, BGH, Urteil vom 13.09.2018, Aktenzeichen 1 StR 642/17, DStR 2018, 2696) sind vorteilhaft und können die strafrechtlich zu würdigenden Verkürzungsbeträge für den Mandanten erheblich reduzieren.

In Strafverfahren wegen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt und einer Lohnsteuerhinterziehung lassen sich in den Schadensberechnungen der Ermittlungsbehörden zudem oftmals gravierende Fehler feststellen. Manchmal werden Berechnungen des Hauptzollamtes, der Deutschen Rentenversicherung und der Steuerfahndung von den Strafjuristen unkritisch und nahezu ungeprüft übernommen, obwohl sie nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechen (getreu dem Grundsatz: der Jurist rechnet nicht). Die Zahlen werden nur auf Plausibilität oder rechnerische Richtigkeit überprüft, nicht aber inhaltlich hinterfragt. In derartigen Fällen ist es Aufgabe der Verteidigung, sich mit diesen Schadensberechnungen im Einzelnen zu befassen und diese möglichst auch mit inhaltlichen Argumenten anzugreifen. Oftmals steht zwar fest, dass Schwarzarbeit stattfand, aber die genaue Höhe der gezahlten Schwarzlöhne ist relativ unklar und muss im Schätzwege anhand von pauschalen Lohnquoten oder sonstigen unterstellten Annahmen ermittelt werden. Wie bei jeder Schätzung ergeben sich auch in diesem Bereich Spielräume, die durch inhaltlich qualifizierte Gegenargumente und eine Auseinandersetzung mit dem konkreten Zahlenwerk besser genutzt werden können.

Die vorliegende Entscheidung belegt erfreulicherweise auch, dass die Anforderungen an diese Berechnungen höher sind, als Staatsanwaltschaft und erstinstanzliche Gerichte manchmal annehmen möchten. Bei Mindestlöhnen sind Feststellungen zur genauen Höhe anhand der konkreten Verhältnisse erforderlich. Dies erfordert umfangreichen Ermittlungsaufwand. Ein solcher kann den Behörden erspart werden, wenn ein vernünftiges Ergebnis gefunden und der Fall einverständlich gelöst wird.

Werden in derartigen Fällen durch Scheinrechnungen verschleierte Schwarzlohnzahlungen der Höhe nach aus den festgestellten Bargeldabhebungen von Firmenkonten hergeleitet, kann die Verteidigung beispielsweise überprüfen, ob gemeldete Löhne ebenfalls in bar ausgezahlt und in Abzug gebracht wurden. Manchmal wird dies schlicht vergessen, obwohl sich die Barzahlungen direkt aus der Buchführung ergeben. In anderen Fällen werden mehrere Subunternehmer nacheinander in einer Art „Verschleierungskette" eingesetzt, von denen aber jeder seinen persönlichen Anteil aus den Barabhebungen behält. Dieser Anteil ist eine verdeckte Gewinnausschüttung, steht aber für Schwarzlöhne nicht zur Verfügung und muss in Abzug gebracht werden. Sonstige Barauslagen für Unterkünfte, Fahrtkosten oder Essen sind ebenfalls vor einer Schwarzlohnberechnung in Abzug zu bringen. Manchmal stellt sich

auch im Verlauf des Verfahrens heraus, dass die Barabhebungen gar nicht ausschließlich für den auf der Anklagebank sitzenden Auftraggeber verwendet wurden, sondern tatsächlich auf weitere Auftraggeber aufzuteilen sind, die nicht im Verfahren als Beschuldigte geführt werden.

Da die Höhe eines Beitrags- und Verkürzungsschadens sowohl bei § 266a StGB als auch bei § 370 AO einen nicht unwesentlichen Faktor für die Strafzumessung darstellt, lohnt sich die konkrete Prüfung. Es stellt sich dann nur gelegentlich die strategische Frage, zu welchem Zeitpunkt die Berechnungsgrundlagen am besten angegriffen werden sollten. Im Regelfall gilt: je früher, desto besser. Denn nur auf diese Weise lassen sich frühzeitig fatale Fehlentwicklungen in einem Verfahren aufgrund von viel zu hohen Schadensberechnungen vermeiden. Haben sich viel zu hohe Zahlen erst einmal in den Köpfen der Ermittler festgesetzt, ist auch eine damit einhergehende hohe Straferwartung verankert. Auf eine erfolgreiche Revision sollte im Strafrecht niemals gesetzt werden, dafür sind die Erfolgsquoten zu gering und die rechtlichen Anforderungen aufgrund des streng formalen Revisionsrechtes zu hoch.

3 Finanzgericht Köln, Beschluss vom 28.12.2020 – 2 V 1217/20: Die Steuerfahndung kann im Rahmen der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO auch ein zwischenstaatliches Auskunftsersuchen gemäß § 117 Abs. 1 AO an eine ausländische Steuerverwaltung stellen. Im Besteuerungsverfahren besteht grundsätzlich kein Verwertungsverbot für Informationen über Geschäftsbeziehungen von im Inland Steuerpflichtigen zu einem ausländischen Kreditinstitut, die im Ausland in möglicherweise krimineller Weise von einer nur den in den Datenankauf involvierten Finanzbeamten bekannten Kontaktperson beschafft und von der Finanzverwaltung angekauft worden sind. Es besteht auch keine Pflicht der Steuerfahndung, auf die deliktische Herkunft der Informationen hinzuweisen.

Sachverhalt:

Die deutsche Finanzverwaltung hatte bankinterne Informationen einer Bank in Luxemburg durch einen Ankauf einer so genannten Steuerdaten-CD erlangt. Aus diesen ergab sich, dass der Antragssteller (ein Steuerberater) im Jahr 2000 bei der Bank ein Konto eröffnet hatte. Ausländische Einkünfte hatte er in seinen Steuererklärungen nicht angegeben. Informationen zu den Kontoständen und den Erträgen enthielt die CD nicht.

Die Steuerfahndung leitete daraufhin gegen den Antragssteller ein Steuerstrafverfahren ein, informierte ihn darüber und forderte ihn auf, Unterlagen zu dem in Luxemburg angelegten Vermögen vorzulegen. Eine Stellungnahme blieb aus. Die Fahndung entschied sich gegen eine Durchsuchungsmaßnahme. Sie teilte stattdessen dem Antragssteller mit, dass ein Auskunftsersuchen an die luxemburgische Steuerverwaltung im Rahmen des zwischenstaatlichen Informationsaustausches beabsichtigt sei. Dem Antragsteller wurde ein Monat Zeit eingeräumt, um einen Antrag auf vorläufigen Rechtsschutz zu stellen. Mit seinem Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung zur Untersagung der Weiterleitung des Auskunftsersuchens nach Luxemburg scheiterte der Antragssteller ebenso wie mit seinem Antrag, die deliktische Herkunft der Daten im Auskunftsersuchen offenzulegen.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht hat einen Unterlassungsanspruch gegen das Auskunftsersuchen analog § 1004 Abs. 1 S. 1 BGB i.V.m. § 30 AO abgelehnt, da das Auskunftsersuchen auf § 117 Abs. 1 AO (und unabhängig hiervon auf § 6 Abs. 1 S. 1 EUAHiG, Art. 25 Abs. 1 DBA Luxemburg) gestützt werden könne und das Steuergeheimnis gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO dem nicht entgegenstehe.

Ausländische Finanzbehörden dürfen um Amtshilfe ersucht werden, wenn die begehrten Auskünfte für Zwecke der deutschen Besteuerung erforderlich sind, insbesondere wenn die inländische Finanzbehörde aus rechtlichen Gründen die Sachverhaltsermittlungen im Ausland nicht selbst vornehmen kann (§§ 117 Abs. 1 i.V.m. 111 Abs. 1 S. 1, 112 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Die Steuerfahndung habe als zuständige Behörde auch im Rahmen ihrer Befugnisse gehandelt. Die Zuständigkeit der Steuerfahndung für die Verfolgung der möglichen Steuerstraftat im Inland folge aus § 388 Abs. 1 Nr. 1 AO und erstrecke sich auf die damit im Zusammenhang stehenden Ermittlungen bezüglich der Besteuerungsgrundlagen (§ 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO). Die Steuerfahndung mache in zulässiger Weise von der doppelfunktionalen Aufgabenzuweisung Gebrauch, da sie klar erkennbar mit den ihr gemäß § 208 Abs. 1 S. 2 AO zustehenden Ermittlungsbefugnissen der Finanzämter die Besteuerungsgrundlagen ermitteln will. Es sei unschädlich, dass die Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen auch mit der Erforschung von möglichen Steuerstraftaten im Zusammenhang stehen. Zu den der Steuerfahndung zugewiesenen Ermittlungsbefugnissen gehöre auch die zwischenstaatliche Amtshilfe gemäß § 117 Abs. 1 AO.

Das Auskunftsersuchen sei auch in materiell-rechtlicher Hinsicht rechtmäßig. Insbesondere sei das Tatbestandsmerkmal der Erforderlichkeit gemäß § 117 Abs. 1 AO (bzw. Sachdienlichkeit i.S.d. § 6 Abs. 1 S. 2 EUAHiG oder voraussichtliche Erheblichkeit i.S.d. Art. 25 Abs. 1 S. 1 DBA Luxemburg) erfüllt. Hierzu genüge eine vernünftige Möglichkeit, dass die begehrte Information für steuerliche Zwecke relevant sei. Dies sei zu bejahen, wenn das Ersuchen sich auf tatsächliche Umstände stütze und einen Sachverhalt betreffe, der zu einer Besteuerung führen könne. Es bestehe aufgrund der vorliegenden Informationen die Möglichkeit, dass der Antragssteller zur Bank in Luxemburg eine Geschäftsbeziehung unterhalten habe. Er habe dies nicht angezweifelt und zudem seine Mitwirkung verweigert.

Ein Beweisverwertungsverbot für die mittels Datenkauf erlangten Informationen lehnten die Finanzrichter ab. Zum einen sei nicht der absolute Kernbereich der privaten Lebensgestaltung betroffen, sondern die Bankdaten enthielten lediglich Informationen aus der weniger geschützten Geschäftssphäre. Zum anderen seien Beweismittel von Privaten verwertbar, auch wenn diese in krimineller Weise erlangt wurden. Etwas anders gelte nur, wenn die Ermittlungsbehörden die illegale Datenbeschaffung initiiert hätten. Ein aktives und zielgerichtetes Handeln staatlicher Stellen etwa dadurch, dass Zahlungen für Daten bewusst in Aussicht gestellt wurden, sei nicht ersichtlich.

Das Finanzgericht führte sogar noch weitergehend aus, dass ein Anreiz zur Datenbeschaffung kein Beweisverwer-

tungsverbot rechtfertigen würde, da der Ankauf der Daten nicht als Hehlerei strafbar sei und die unbefugte Beschaffung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen nicht die Kunden, sondern den Unternehmensinhaber schütze.

Es bestehe zudem grundsätzlich keine Fernwirkung von Beweisverwertungsverboten für weitere, auf rechtswidrig erlangte Erkenntnisse gestützte Ermittlungshandlungen. Dies gelte sowohl im Steuerstraf- als auch im Besteuerungsverfahren. Ein solches komme allenfalls bei einem qualifizierten, grundrechtsrelevanten Verfahrensverstoß oder bei in strafbarer Weise erlangten Erkenntnissen in Betracht. Ein derartiger Verfahrensmangel sei vorliegend ausgeschlossen.

Zuletzt verneinten die Richter noch eine Offenlegungspflicht hinsichtlich der Herkunft der Informationen im Auskunftsersuchen. Es sei Aufgabe der Steuerverwaltung in Luxemburg, notwendige weitere Informationen anzufordern und zu beurteilen, ob die Herkunft der Informationen, auf die das Auskunftsersuchen gestützt wird, aus einem Ankauf möglicherweise deliktisch erworbener Bankdaten die Anwendung des ordre public-Vorbehaltes (Verstoß gegen die öffentliche Ordnung und damit gegen die grundlegenden Wertungen des innerstaatlichen Rechtes des um Auskunft ersuchten Staates) rechtfertige.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung ergänzt die bisherige Rechtsprechung zu den Steuer-CD-Fällen, die weiterhin die Praxis beschäftigen, da längst noch nicht alle Fälle abgeschlossen sind. Das Bundesverfassungsgericht hatte bereits ein strafrechtliches Beweisverwertungsverbot von deliktisch erlangten Daten im Ergebnis abgelehnt (BVerfG, Beschluss vom 09.11.2020, 2 BvR 2101/09, DStR 2010, 2512). Auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung hat die Verwertbarkeit der Daten im Besteuerungsverfahren bejaht (vgl. nur FG Münster, Urteil vom 30.01.2014, 2 K 3074/12, EFG 2014, 885).

Hat der Berater einen Datenträger-Fall auf dem Tisch, sollte mit dem Mandanten in Ruhe besprochen werden, ob nicht eine Mitwirkung die strategisch bessere Option darstellt, da die zwischenstaatlichen Auskunftsersuchen mittlerweile nicht selten erfolgreich sind. Die in Abstimmung mit der Steuerfahndung erfolgte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen kann für den Mandanten deshalb manchmal die günstigere und auch stressfreiere Variante darstellen, als ein jahrelanger Kampf gegen zu hoch geschätzte Kapitalerträge im Besteuerungsverfahren und eine streitige Verfahrensführung möglicherweise sogar vor einem Strafgericht. Die Chancen für eine Einstellung des Strafverfahrens gegen eine Geldauflage verbessern sich bei einer Mitwirkung und Zahlung der Steuern nahezu immer. Etwas anderes kann natürlich gelten, wenn die hinterzogenen Erträge zu erheblichen Steuernachzahlungen im sechsstelligen Bereich führen. Aber es kommt bei der Beratung immer auf den Einzelfall an. Richtig kann – vor allem im Straf-, durchaus aber auch im Besteuerungsverfahren – sein, eigene Angaben vollständig zu unterlassen (Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 20.04.2016, 14 K 14207/15, besprochen in: Profile 06/2016, S. 15 f.).

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Finanzgericht München, Beschluss vom 05.01.2021 – 12 V 2528/20: Die Übertragung eines aufgrund einer Nachkalkulation geschätzten Rohgewinnaufschlagsatzes auf frühere Veranlagungszeiträume setzt voraus, dass es auch in diesen Zeiträumen Hinweise auf Manipulationen des Kassensystems oder vergleichbare Ungereimtheiten gegeben hat. Dies gilt erst recht, wenn es auf die verlängerte, zehnjährige Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung ankommt und das Finanzamt hierfür die Feststellungslast trifft.

Sachverhalt:
Eine GbR erklärte für eine von ihr betriebene Gaststätte mit Straßenverkauf im Veranlagungszeitraum 2012 einen durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinn in Höhe von 100.000 €. Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2013 bis 2015, die auf 2012 erweitert wurde, führte der Betriebsprüfer für 2013 eine Nachkalkulation anhand der eingekauften Waren durch. Die eingekauften Würstchen reichten nicht aus, um die erklärten Verkaufszahlen aus den Kassendaten abzudecken. Die Anzahl der eingekauften Pommesportionen war hingegen deutlich höher als die verkauften Portionen, die sich aus den Kassendaten ergaben.

Den anhand der eingekauften Pommesportionen nachkalkulierten Rohgewinnaufschlagsatz für 2013 in Höhe von 255 % übertrug der Prüfer auf das Jahr 2012. Weitere Hinweise auf Kassenmanipulationen, u. a. begründet mit den Ergebnissen einer Lückenanalyse der Kasseneinzeldaten, lagen aber nur für den Zeitraum 2013 bis 2015 vor. Für 2012 sah sich der Prüfer keine Unterlagen an. Er verwies lediglich darauf, dass sich die Betriebsstruktur nicht verändert habe.

Das Finanzamt legte aufgrund des Prüfungsergebnisses einen um 100.000 € erhöhten Gewinn den Einkünften aus Gewerbebetrieb und dem Gewerbesteuermessbetrag für 2012 zugrunde. Einspruch und Aussetzungsantrag blieben erfolglos. Das Finanzgericht gewährte eine Aussetzung der Vollziehung.

Entscheidungsgründe:
Nach Auffassung des Finanzgerichtes bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Gewinnerhöhung für 2012, da bereits Festsetzungsverjährung eingetreten sein könnte. Die reguläre Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO war abgelaufen. Eine für die verlängerte Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO erforderliche Steuerhinterziehung hat das Finanzamt hingegen bislang nicht mit dem erforderlichen Grad an Sicherheit nachgewiesen.

Das Finanzamt trägt die Feststellungslast für die steueranspruchsbegründenden Tatsachen, damit auch für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung im Anwendungsbereich der verlängerten Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO. Für die Feststellung einer Steuerhinterziehung ist aber kein höherer Grad an Wahrscheinlichkeit als für andere Tatsachen im Besteuerungs- und Finanzgerichtsverfahren erforderlich. Die Besteuerungsgrundlagen können gemäß § 162 AO zur Ermittlung der Höhe der verkürzten Steuern – allerdings unter Beachtung des strafverfahrensrechtlichen Zweifelsgrundsatzes – geschätzt werden. Im Zweifel ist die Hinzuschätzung auf einen Mindestbetrag zu beschränken.

Der Senat weist darauf hin, dass die Übertragung von Methoden zur Ermittlung von Werten aus einzelnen Veranlagungszeiträumen auf andere Zeiträume zwar generell zulässig ist. Es müsse in diesem Fall aber sichergestellt sein, dass auch in diesen Veranlagungszeiträumen ausreichende Feststellungen getroffen werden,

die für eine Übertragung der Schätzungsmethodik sprechen. Im vorliegenden Fall fehle es insbesondere an Ausführungen dazu, warum der Betriebsprüfer auch im Jahr 2012 Manipulationen des Kassensystems in der gleichen Art wie im Jahr 2013 für möglich und wahrscheinlich gehalten habe. Der Prüfer hatte in seinem Bericht noch nicht einmal dargestellt, ob dasselbe Kassensystem im Einsatz gewesen ist. Die Ungereimtheiten im Wareneinkauf und -verkauf bezogen sich ausschließlich auf das Jahr 2013. Gleiches galt für die durchgeführte Lückenanalyse in Bezug auf das Jahr 2013, deren indizielle Wirkung für einen Manipulationsverdacht nicht vollständig ausgeräumt werden konnte. Erhebliche Mängel in der Kassenführung, die in früheren Betriebsprüfungen bis 2011 festgestellt wurden, befreien nicht von dem Erfordernis, auch für das Jahr 2012 Hinweise auf Mängel darzulegen. Der Verdacht der Steuerhinterziehung für 2012 sei damit durch nichts belegt.

Praxishinweis:
Die Entscheidung belegt mit erfreulicher Deutlichkeit, dass Schätzungsergebnisse oder -methoden nicht schablonenartig und ohne nähere Plausibilitätsprüfung auf weitere Prüfungszeiträume übertragen werden dürfen. Wer in einem Veranlagungszeitraum nachgewiesen Steuern hinterzogen hat, muss dies nicht zwangsläufig auch im Vorjahr in der identischen Art und Weise getan haben. Die Übertragung einzelner Werte oder Methoden auf Vorjahre ist dabei nicht generell unzulässig. Sie bedarf aber einer näheren Begründung, warum die Werte angesichts der konkreten Verhältnisse auf andere Prüfungsjahre übertragbar sind. War im Vorjahr ein anderes Kassensystem im Einsatz, fehlt es an vergleichbaren Feststellungen zu konkreten Manipulationen bzw. Buchführungsmängeln oder haben sich die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebes geändert, sind die Begründungserfordernisse für die Betriebsprüfung erheblich erhöht. Bedeutsame Unterschiede, die gegen eine Übertragbarkeit unplausibler Werte auf andere Zeiträume sprechen, sollten deshalb in geeigneten Fällen vom Berater mit Unterstützung des Mandanten möglichst konkret herausgearbeitet werden.

In der streitigen Betriebsprüfung mit erweiterten Prüfungszeiträumen ist insbesondere darauf zu achten, dass das Finanzamt bei der Durchführung von Schätzungen zwischen den unterschiedlichen Voraussetzungen bei der Festsetzungsverjährung ausreichend differenziert und insbesondere die dargestellten Grundsätze bei Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist tatsächlich beachtet. In der verlängerten Festsetzungsfrist ist die Schätzung erschwerend nur nach einem Nachweis der Steuerhinterziehung für jedes Jahr möglich. Dieser Nachweis kann nicht durch eine bloße Übertragung von Erkenntnissen aus anderen Zeiträumen geführt werden. Gelingt es der Finanzbehörde in diesen Fällen nicht, eine Steuerhinterziehung mit ausreichender Gewissheit zu ermitteln und vorzutragen, kommt es auf die Plausibilität eines Schätzergebnisses sogar nicht mehr an. Es ist Festsetzungsverjährung eingetreten, damit fehlt es bereits an der Schätzungsbefugnis und damit an jeder Grundlage für eine Schätzung. Zudem darf die Schätzung wegen der Anwendung des Zweifelsatzes in diesen Jahren nur einen Mindestschaden umfassen. Schätzungen für regelfestsetzungsverjährte Veranlagungszeiträume werden daher oftmals deutlich geringer ausfallen.

Ein Hinweis auf diese besonderen Grundsätze für erweiterte Prüfungszeiträume kann die Verhandlung eines wirtschaftlich vernünftigen Gesamtergebnisses oftmals erleichtern. Da das Finanzamt eine Schätzung auch in den noch nicht regelfestsetzungsverjährten Veranlagungszeiträumen nicht ohne eine umfassende Plausibilitäts-, Schlüssigkeits- und Wirtschaftlichkeitskontrolle in Bezug auf die Richtigkeit eines Schätzergebnisses durchführen darf, entstehen nicht selten plötzlich Verhandlungsspielräume für Gesamtlösungen, die die vom Berater herausgearbeiteten Argumente für eine niedrigere Schätzung mit pauschalen, aber nach Verjährungsvoraussetzungen differenzierten Abschlägen ausreichend berücksichtigen.

Läuft in derartigen Fällen parallel ein Steuerstrafverfahren, darf dessen Erledigung ebenfalls nicht aus dem Blick geraten. Vor endgültigem Abschluss des steuerlichen Verfahrens sollte generell ausgelotet werden, ob und wie das Steuerstrafverfahren ebenfalls einverständlich beendet werden kann. Eine tatsächliche Verständigung zur verbindlichen Festlegung von Schätzergebnissen wird im Regelfall erst unterzeichnet, wenn mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle oder in größeren Fällen mit der Staatsanwaltschaft ein mögliches Ergebnis für das Strafverfahren abgestimmt ist und damit ausreichend Sicherheit besteht, dass dieses Ergebnis entsprechend umgesetzt werden kann. Kommt es zu keiner Gesamteinigung für beide Verfahren, sollte der Berater mit dem Mandanten vor einer Entscheidung im Einzelnen besprechen, welchen strafrechtlichen Risiken dieser konkret ausgesetzt ist und welche Erledigungsoptionen bzw. Eskalationsstufen sich im weiteren Verfahren ergeben könnten.

2 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 14.11.2019 – 1 StR 247/19: Wird in einem Umsatzsteuerhinterziehungssystem hinsichtlich derselben (Schein-)Waren mehrfach Umsatzsteuer hinterzogen, ist im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen, dass das Steueraufkommen nicht in der Summe der Hinterziehungen der am System beteiligten Firmen, sondern nur im Umfang des jeweils höheren Hinterziehungsbetrages geschädigt wird.

Sachverhalt:
Der Angeklagte baute ab 2011 ein Umsatzsteuerhinterziehungssystem unter Beteiligung verschiedener Firmen auf, die ihm teilweise gehörten oder deren Geschäftsführung er ausübte. Er nahm jedenfalls als faktischer Geschäftsführer unmittelbaren Einfluss auf die Geschäfte fast aller beteiligten Firmen. Dies galt auch für die sog. Lieferantenfirmen, die als Kettenglieder für die illegalen Geschäfte im Warenverkehr zwischengeschaltet waren und die überhaupt keine unternehmerischen Tätigkeiten entfalteten. Diese Firmen wurden ausschließlich dazu genutzt, Scheinrechnungen auszustellen, denen tatsächlich keine Warenlieferungen zugrunde lagen. Darüber hinaus setzte der Angeklagte – wie üblich in derartigen Umsatzsteuerbetrugssystemen – auch mehrere Gesellschaften im europäischen Ausland ebenfalls unter seiner faktischen Kontrolle ein, um steuerfreie Ausfuhrlieferungen vorzutäuschen.

Die in den Scheinrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wurde entweder nicht gegenüber dem Finanzamt erklärt oder

durch Vorsteuern aus weiteren Scheinrechnungen kompensiert. Die beiden Hauptfirmen des Angeklagten machten die Vorsteuern aus diesen Scheineingangsrechnungen gegenüber dem Finanzamt unberechtigt geltend. Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Umsatzsteuerhinterziehung in Höhe von insgesamt mehr als 6 Millionen € zu einer Gesamtfreiheitstrafe von sechs Jahren und sechs Monaten. Seine Revision war teilweise erfolgreich.

Entscheidungsgründe:
Die Richter des Bundesgerichtshofes hoben das Urteil auf, da bei der Strafzumessung der innere Zusammenhang zwischen den Scheinrechnungen und den aus ihnen vorgenommenen Vorsteuerabzügen nicht ausreichend gewürdigt worden sei. Es liege ein strafrechtlicher Wertungsfehler im Hinblick auf den Hinterziehungsumfang vor.

Bei mehrfacher Umsatzsteuerhinterziehung in einem komplexeren Hinterziehungssystem hinsichtlich derselben Waren setzt sich aus Sicht der Richter der Schaden, der sich aus den unrichtigen Erklärungen des einen Kettengliedes ergibt, nur im Verhalten der nachfolgenden Glieder fort und vergrößert sich damit allenfalls anteilig um die jeweilige Umsatzerhöhung. Fungiert eine Gesellschaft in einem solchen System einerseits als Buffer, der unberechtigt Vorsteuern abgezogen hat, und andererseits als Aussteller von Scheinrechnungen für weitere Gesellschaften in der Lieferkette, wird die in den Scheinrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer teilweise durch die Vorsteuern aus den Scheinrechnungen der Lieferantenfirmen kompensiert. Dies gilt, soweit die Hinterziehungssummen identisch sind und das Gesamtsystem in seiner Struktur und Funktionsweise dem Angeklagten bekannt war. Bei einer Erhöhung der Rechnungssummen kann bei der Strafzumessung nur die Differenz als zusätzlicher Schaden berücksichtigt werden, nicht hingegen erneut der komplette Betrag. Die Hinterziehungssumme ist aus dem Vergleich der gezahlten Umsatzsteuer und der gezogenen Vorsteuer konkret als insgesamt erwachsener, deliktischer Schaden zu ermitteln.

Praxishinweis:
Im Steuerstrafrecht gilt bei der Strafzumessung generell der Grundsatz: Je geringer der Steuerschaden, desto geringer im Regelfall die Straferwartung und die Höhe einer Geldauflage, wobei die sonstigen Strafzumessungsgesichtspunkte des Strafgesetzbuches und die wirtschaftlichen Verhältnisse ebenfalls zu berücksichtigen sind. Strafzumessung muss gemäß § 46 StGB immer individuell unter ausreichender Würdigung der Besonderheiten des Einzelfalles erfolgen. Eine mathematisch-schematische Betrachtung anhand von Strafzumessungstabellen verbietet sich deshalb. Der Steuerschaden ist einer der maßgeblichen Faktoren zur Bestimmung der konkreten Strafhöhe, aber beileibe nicht der einzige.

Bei Umsatzsteuerkarussellen oder den etwas weiter verbreiteten Umsatzsteuerlieferkettenfällen erfolgte im Steuerstrafverfahren bislang häufiger eine fehlerhafte Bestimmung des zugrunde liegenden Hinterziehungsvolumens. Jede Tat wurde isoliert betrachtet und durch eine Addition sämtlicher Hinterziehungsbeträge ein gegenüber dem realen Steuerausfall deutlich erhöhtes Schadensvolumen zugrunde gelegt. Durch diese formale Betrachtungsweise wurden die Fälle zusätzlich „aufgebläht", wobei es sich angesichts des Scheinrechnungsvolumens und der bewussten Gestaltung eines solchen Hinterziehungssystems aus Sicht der Finanzverwaltung und der Strafverfolger ohnehin nicht selten um Fälle mit relativ hoher, krimineller Energie handelt.

Der Bundesgerichtshof hat mit dieser erfreulichen Entscheidung nun endgültig klar gestellt, dass in einer Lieferkette auf Strafzumessungsebene nur der jeweils erhöhte Betrag als zusätzlicher Schaden in Betracht kommt. Auf die Durchsetzung dieser realen Schadensbetrachtung muss in vergleichbaren Fällen im Steuerstrafrecht zukünftig geachtet werden, da bislang keine derart eindeutige Linie in der Rechtsprechung erkennbar war.

Steuerstrafrechtlich helfen wird diese Rechtsprechung aber wahrscheinlich nur demjenigen, der das Gesamtsystem kennt und dem bislang aufgrund dieser umfassenden Kenntnisse sowohl die kompletten hinterzogenen Umsatzsteuer- als auch zusätzlich die Vorsteuerbeträge sämtlicher beteiligten Firmen zugerechnet wurden. Bei dem punktuell an einem Zwischenschritt in der Lieferkette Beteiligten wird dagegen wahrscheinlich der zuzurechnende Schaden auch weiterhin nicht nur aus dem Differenzbetrag der Erhöhung in diesem Lieferschritt bestehen, sondern aus dem kompletten Betrag, der von seinem punktuellen Vorsatz vollständig erfasst war. Geklärt ist dies durch die vorliegende Entscheidung nicht.

Haftungsrechtlich ändert sich durch diese strafrechtliche Würdigung ebenfalls nichts. Der am Gesamtsystem Beteiligte wird für sämtliche Steuerausfälle aller von ihm gesteuerten Firmen haften, ohne dass die strafrechtliche Begrenzung im Rahmen der Strafzumessung auf die Differenzbeträge voraussichtlich haftungsrechtlich durchgreifen wird.

3 Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.10.2020 – 5 K 1613/17: Für den Betriebsausgabenabzug von Strafverteidigungskosten ist ein ausschließlicher und unmittelbarer Veranlassungszusammenhang zur betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich.

Sachverhalt:
Das Finanzamt erkannte für den Veranlagungszeitraum 2014 gewinnmindernd geltend gemachte Beratungs- und Prozesskosten in Höhe von 75.000 € netto bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers nicht an. Die Kosten standen im Zusammenhang mit einem gegen den Kläger geführten Steuerstrafverfahren. Die Staatsanwaltschaft hatte gegen ihn nach einer Außenprüfung eine Anklage wegen Steuerhinterziehung erhoben. Vorgeworfen wurde ihm eine Verkürzung von Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer in Höhe von 185.000 € insgesamt für die Jahre 2001 bis 2004 im Zusammenhang mit Scheinrechnungen.

Das Amtsgericht verurteilte den Kläger zu einer Gesamtgeldstrafe von 90 Tagessätzen. Im anschließenden Berufungsverfahren kam es zu einer Einstellung des Strafverfahrens gemäß § 153a Abs. 2 StPO gegen eine Geldauflage in Höhe von 5.000 €. Nach Zahlung erfolgte die endgültige Einstellung. Das Strafgericht sah davon ab, die notwendigen Auslagen des Klägers der Staatskasse aufzuerlegen.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren blieb der Kläger hinsichtlich der Anerkennung des Betriebsausgabenabzuges für die Strafverteidigungskosten vor dem Finanzgericht erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Die Finanzrichter vertraten wie das Finanzamt die Auffassung, dass für die Verteidigungskosten weder ein Betriebsausgabenabzug zu berücksichtigen sei, noch ein Abzug als außergewöhnliche Belastung in Betracht komme.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG können zwar generell auch Aufwendungen, die durch strafbare Handlungen ausgelöst werden und die im Zusammenhang mit einer beruflichen Tätigkeit stehen, zu einem Betriebsausgabenabzug führen. Ein Betriebsausgabenabzug kommt aber nur in Betracht, wenn sich die dem Steuerpflichtigen vorgeworfene Tat ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erklären lässt. Die vorgeworfene Handlung muss in Ausübung und nicht nur bei Gelegenheit der betrieblichen Tätigkeit begangen worden sein. Es ist nicht ausreichend, dass der Steuerpflichtige nur aufgrund seiner betrieblichen Tätigkeit in der Lage gewesen ist, die ihm vorgeworfene Straftat zu begehen. Eine schuldhafte Handlung, die zwar im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung begangen wurde, begründet dennoch keinen ausreichenden Veranlassungszusammenhang mit den betrieblichen Einkünften, wenn der betriebliche durch einen privaten Zusammenhang überlagert wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine persönliche Bereicherung des Steuerpflichtigen durch die Tat angestrebt wird.

In einem Steuerstrafverfahren kommt eine solche betriebliche Veranlassung aus Sicht der Finanzrichter nur in Betracht, wenn die Straftaten Betriebssteuern betreffen und soweit ein betrieblicher Zusammenhang zur Schaffung günstiger Rahmenbedingungen hergestellt werden kann. Dies gilt nicht, wenn die Minderung der betrieblichen Steuerschuld darauf beruht, dass betriebliche Mittel privat vereinnahmt, für private Zwecke verwendet und damit dem Betrieb entzogen wurden. Strafverteidigungskosten im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Einkommensteuerhinterziehung sind regelmäßig privat veranlasst. Auch eine private Mitveranlassung ist für den Abzug bereits schädlich, weil gemischt veranlasste Strafverteidigungskosten nicht objektiv aufteilbar sind.

Bei der Beurteilung des ausschließlichen und unmittelbaren Veranlassungszusammenhangs ist auf den konkreten Tatvorwurf abzustellen, da die Strafverteidigungskosten nur zur Abwehr dieser Anschuldigungen aufgebracht werden. Ob die Vorwürfe zu Recht erhoben wurden, ist hingegen nicht maßgeblich. Kommt es wegen einer Einstellung des Verfahrens gegen Geldauflage weder zur Verurteilung, noch zum Freispruch des Steuerpflichtigen, ist auf den Anklagevorwurf abzustellen.

Da dem Kläger in der Anklage vorgeworfen wurde, dass er die Gelder dem Betrieb entzogen und diese ihm für private Zwecke zur Verfügung gestanden hätten, wurde der betriebliche Veranlassungszusammenhang durch einen privaten überlagert. Hinsichtlich der Einkommensteuerhinterziehung war ohnehin von einem privaten Zusammenhang auszugehen. Der Betriebsausgabenabzug war deshalb insgesamt zu versagen, da die Vorwürfe in einem untrennbaren inneren Zusammenhang standen. Dass durch die Strafverteidigung auch nachteilige Folgen des Strafverfahrens für den Betrieb beispielsweise durch eine Rufschädigung abgewendet werden sollten, änderte hieran nichts, da ein solcher nur mittelbarer Zusammenhang zur Begründung der gewinnmindernden Berücksichtigung nicht ausreicht.

Für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33 EStG fehlte es nach Auffassung der Finanzrichter unter allen erdenklichen Gesichtspunkten an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen. Wären die notwendigen Auslagen von der Staatskasse getragen worden, hätte es bereits an einer Belastung des Klägers gefehlt. Wenn der Kläger hingegen mit seinem Verteidiger eine Vergütung im Stundensatz vereinbart hätte, die damit über den von der Staatskasse zu erstattenden, gesetzlichen Gebühren gelegen hätte, wären auch diese Strafverteidigungskosten nicht zwangsläufig entstanden, da der Kläger eine solche Vereinbarung freiwillig abgeschlossen hätte. Muss der Kläger nach Zustimmung zu einer Einstellung des Strafverfahrens gegen Geldauflage hingegen – wie im vorliegenden Fall – seine notwendigen Auslagen selbst tragen, fehlt es an einer Zwangsläufigkeit, da er sich dieser Erledigungsart im Rahmen einer kooperativen Verfahrensbeendigung ebenfalls freiwillig unterworfen hatte.

Praxishinweis:
Die Entscheidung über die Versagung des Betriebsausgabenabzuges von Strafverteidigungskosten bietet einen guten Überblick über die Thematik mit weiterführenden Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in diesem Zusammenhang. Der Berater sollte seinem Mandanten in Zweifelsfällen raten, bei Geltendmachung eines Betriebsausgabenabzuges im Zusammenhang mit Strafverteidigungskosten den Sachverhalt gegenüber der Finanzverwaltung mit der Erklärung bewusst im Freitextfeld offen zu legen. Es ist teilweise schwierig zu beurteilen, ob eine ausschließlich betriebliche Veranlassung vorliegt oder nicht. Die Rechtsprechung neigt mittlerweile zu einer eher restriktiven Sichtweise. Um hier jedem Hinterziehungsvorsatz entgegenzuwirken, sollte deshalb in Zweifelsfällen Transparenz geschaffen werden.

Ein Vorsteuerabzug kommt aus einer Rechnung über Strafverteidigungskosten ohnehin regelmäßig nicht in Betracht. Der Bundesfinanzhof hatte den Vorsteuerabzug aus Verteidigerrechnungen in einer Grundsatzentscheidung mit der Begründung versagt, dass Anwaltsdienstleistungen, deren Zweck darin bestehe, strafrechtliche Sanktionen für natürliche Personen zu vermeiden, auch wenn es sich um den Geschäftsführer eines steuerpflichtigen Unternehmens handele und ein betrieblicher Bezug der Vorwürfe gegeben sei, regelmäßig keinen Anspruch auf einen Vorsteuerabzug eröffnen (BFH, Urteil vom 11.4.2013 – V R 29/10). Hierauf sollten Mandanten unbedingt hingewiesen werden. Die Rechtsprechung ist oftmals auch in Unternehmen nicht bekannt. Sie wird zudem sogar von Spezialstrafrechtsschutzversicherungen gelegentlich übersehen, wenn diese sich zunächst auf den Standpunkt stellen, es müssten nur die Netto-Verteidigungskosten übernommen werden. Mit einem kurzen Hinweis auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofes lässt sich regelmäßig die Übernahme der Umsatzsteuer durch die Versicherung erreichen. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Wichtige Gesetzesänderung im Steuerstrafrecht durch das Jahressteuergesetz 2020 zum 29.12.2020 in Kraft: Die Strafverfolgungsverjährung bei besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung ist von zehn auf fünfzehn Jahre verlängert. Diese verlängerte Frist erhöht auch die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige. Der Korrekturzeitraum wird für besonders schwere Fälle auf einen Zeitraum von mehr als fünfzehn Jahre ausgedehnt.

Die aktuelle Änderung des § 376 AO:

Die strafrechtliche Aufklärung der Cum-Ex-Fälle hat den Gesetzgeber erneut veranlasst, eine Verlängerung im Bereich der steuerstrafrechtlichen Verjährungsvorschriften durchzusetzen. Die strafrechtliche Verjährungsfrist für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung wurde in § 376 Abs. 1 AO auf fünfzehn Jahre verlängert. Bereits durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020 (BGBl. Teil I, Nr. 31, 1512 ff.) hatte der Gesetzgeber die absolute Verjährungsfrist für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung auf das Zweieinhalbfache der gesetzlichen Verjährungsfrist ausgedehnt.

Überblick über das steuerstrafrechtliche Verjährungssystem:

Bei Steuerstraftaten gelten abweichend von der steuerlichen Festsetzungsverjährung die allgemeinen, strafrechtlichen Verjährungsfristen.

Die Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 AO verjährt nach fünf Jahren. Diese Verjährungsfrist beginnt bei Veranlagungssteuern mit Bekanntgabe des Steuerbescheides, bei Fälligkeitssteuern mit dem Eingang der Anmeldung oder der Zustimmung der Finanzbehörde zur Anmeldung. In Fällen der Nichtabgabe einer Erklärung läuft die Verjährungsfrist abgesehen von Sonderfällen wie bei der Schenkungsteuer ab Abschluss von 95 % der Veranlagungsarbeiten im Veranlagungszeitraum und Finanzamtsbezirk. Bei Fälligkeitssteuern stellt die Fristüberschreitung den Auslöser für den Verjährungsbeginn dar.

Für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 AO (beispielsweise bei einem Verkürzungsvolumen von 50.000 € pro Steuerart und Veranlagungszeitraum oder einer bandenmäßigen Begehung) galt bisher bereits gemäß § 376 Abs. 1 AO eine verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren. Diese Frist wurde durch das aktuelle Jahressteuergesetz auf fünfzehn Jahre ausgedehnt. Besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung verjähren deshalb fünf Jahre später als ein Totschlag.

Diese steuerstrafrechtlichen Verjährungsfristen von fünf Jahren für einfache Fälle der Steuerhinterziehung und von fünfzehn Jahren für besonders schwere Fälle nennt man relative Verjährungsfristen, da ihr endgültiger Ablauf durch verschiedene Unterbrechungshandlungen (Aufzählung in § 78c StGB) gestoppt werden kann. Beispielsweise durch die Bekanntgabe der Verfahrenseinleitung, durch die Anordnung der Vernehmung des Beschuldigten, den Erlass eines Durchsuchungsbeschlusses, eine Anklageerhebung oder die Anberaumung von Hauptverhandlungstagen wird der Verjährungsfristablauf immer wieder unterbrochen. Bei besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung genügt zur Unterbrechung des Ablaufs gemäß § 376 Abs. 2 AO sogar die Einleitung eines Bußgeldverfahrens. Nach jeder Unterbrechungshandlung beginnt die Frist komplett neu zu laufen.

Begrenzt werden diese Unterbrechungswirkungen in einem Strafverfahren durch die so genannte absolute Verjährungsfrist, nach deren Ablauf die Verjährung unabhängig von den zwischenzeitlichen Unterbrechungshandlungen endgültig eintritt. Diese

beträgt gemäß § 78c Abs. 3 das Doppelte der Verjährungsfrist, also für einfache Fälle der Steuerhinterziehung zehn Jahre ab Tatbeendigung. Für besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung wurde diese absolute Frist bereits mit dem zweiten Corona-Hilfe-Steuergesetz (vgl. § 376 Abs. 3 AO) auf das Zweieinhalbfache ausgedehnt, also auf 25 anstatt bislang 20 Jahre. Durch die Verlängerung der Verjährungsfrist auf 15 Jahre, verlängert sich auch diese absolute Verjährung automatisch nochmals, und zwar auf 37,5 Jahre.

Praxishinweise, Vorsicht auch bei der Selbstanzeigeberatung:
Als Berater müssen wir uns mit den Folgen der verlängerten Verjährungsvorschriften im Steuerstrafrecht auseinandersetzen.

Der Ablauf der Verjährung unter Berücksichtigung der konkreten Unterbrechungshandlungen ist ohnehin für die Steuerstrafverteidigung von Bedeutung, da mit Verfolgungsverjährung das Verfahren ohne Konsequenzen und weitergehende Prüfung einzustellen ist. Die aktuell verlängerte Verjährungsfrist gilt bereits für alle Fälle, in denen bei Inkrafttreten des Gesetzes die bis zu diesem Zeitpunkt geltende Verjährungsfrist von zehn Jahren noch nicht abgelaufen war. Mit Verkündung im Bundesgesetzblatt am 28.12.2020 trat das Jahressteuergesetz 2020 in Kraft. Damit ist die neue Regelung auf alle Fälle anwendbar, die am 29.12.2020 noch nicht wegen des Ablaufs der zehnjährigen Frist verjährt waren.

Darüber hinaus führt die strafrechtliche Fristverlängerung zu einer automatischen Verlängerung der Festsetzungsverjährung. Die Festsetzungsfrist beträgt bei Steuerstraftaten zwar weiterhin gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO zehn Jahre. Allerdings endet diese Festsetzungsfrist wegen § 171 Abs. 7 AO nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat verjährt ist. Mit dieser Vorschrift sollte ursprünglich verhindert werden, dass ein Steuerpflichtiger im Strafverfahren verurteilt wird, aber die Steuern nicht mehr nachgefordert werden können. Durch die ohnehin verlängerte Festsetzungsfrist kam diese Regelung bislang nur selten zur Anwendung. Aufgrund der aktuellen Änderung erlangt diese Vorschrift einen wieder deutlich umfassenderen Anwendungsbereich, da die Festsetzungsfrist bislang nicht angepasst wurde, aber über § 171 Abs. 7 AO dennoch eine Steuernachforderung über den zehnjährigen Festsetzungszeitraum hinaus erfolgen kann.

Weitreichende Bedeutung hat die aktuelle Gesetzesänderung aber vor allem für die zukünftige Selbstanzeigeberatung in Fällen mit höheren Steuerschäden. Für eine wirksame Selbstanzeige müssen gemäß § 371 Abs. 1 S. 2 AO sämtliche Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen. Dieser zeitliche Mindestberichtigungsverbund von zehn Kalenderjahren, der im Regelfall bei einfacher Steuerhinterziehung greift, wird also in besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung auf mindestens fünfzehn Jahre ausgedehnt. Da der Lauf der Verjährungsfrist oftmals erst ein oder zwei Jahre nach Ende des Veranlagungszeitraums mit Bekanntgabe des Steuerbescheides beginnt, führt dies nicht selten zu einem Korrekturzeitraum von sechzehn oder siebzehn Jahren für besonders schwere Fälle.

Dies bedeutet für die Praxis, dass mit dem Steuerpflichtigen zu erörtern ist, ob die Voraussetzungen für besonders schwere Fälle, also insbesondere die Überschreitung der 50.000-€-Grenze pro Jahr und Steuerart, innerhalb dieses Zeitraums vorgelegen haben könnten. Zu prüfen ist bei dieser Betrachtung jeder Veranlagungszeitraum separat. Es kann also passieren, dass nicht alle Jahre oberhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums zu korrigieren sind. In einem solchen Fall sollte aber zu dem nicht korrigierten Jahr eine kurze Begründung dafür gegeben werden, warum nichts mehr zu korrigieren war; für eine bessere Nachvollziehbarkeit und einen reibungslosen Prüfungsablauf hinsichtlich der Wirksamkeit der Selbstanzeige sogar unter Nennung der konkreten Besteuerungsgrundlagen. Dies gilt vor allem, wenn es sich um einen Dauersachverhalt handelt, bei dem eindeutig ist, dass er in den Zwischenjahren ebenfalls eine steuerliche Relevanz entfaltet hat, diese Jahre aber wegen der geringeren Höhe des Steuerschadens verjährt sind. Eine lückenlose Darstellung wird regelmäßig zu einer möglichst ruhigen Abwicklung der Selbstanzeige ohne weitergehende Ermittlungen beitragen.

2 Oberverwaltungsgericht Nordrhein Westfalen, Beschluss vom 03.02.2020 – 13 A 296/19: Wenn ein schwerwiegendes, beharrliches steuerliches Fehlverhalten vorliegt, kann eine Steuerhinterziehung den Widerruf der Approbation eines Arztes rechtfertigen. Begründet werden kann die Annahme seiner Unwürdigkeit damit, dass er sich im eigenen finanziellen Interesse in einem erheblichen Maß über strafbewehrte, im Interesse der Allgemeinheit bestehende Bestimmungen hinweggesetzt hat.

Sachverhalt:
Der Kläger erzielte als approbierter Arzt zwischen 2003 und 2009 Einkünfte aus Notfalldiensten und Praxisvertretungen. Diese Dienstleistungen rechnete er über eine GmbH ab. Die Einnahmen flossen auf ein Konto, über welches er allein verfügen konnte und von dem er seine privaten Ausgaben beglich. Gesellschafter der GmbH war ein englischer Kaufmann, der tatsächlich nicht existierte. Ab 2009 nutzte der Kläger auf ähnliche Weise das Konto einer UG und ab 2011 das Konto einer Privatperson. Die Einkünfte aus seiner ärztlichen Tätigkeit gab er nicht in seinen Steuererklärungen an.

Das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung leitete gegen ihn ein Steuerstrafverfahren zunächst wegen Verkürzung von Umsatz-, Körperschafts- und Gewerbesteuer ein. Später wurde das Verfahren auf Einkommensteuerhinterziehung erweitert. Das Amtsgericht erließ 2013 gegen ihn für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2007 einen Strafbefehl mit einer Gesamtgeldstrafe von 210 Tagessätzen zu je 70 € wegen Einkommensteuerhinterziehung in Höhe von knapp 90.000 €. 2015 wurde mit einem weiteren Strafbefehl eine Geldstrafe von 230 Tagessätzen zu je 30 € wegen einer weiteren Verkürzung in Höhe von knapp 70.000 € in den Jahren 2010 bis 2012 sowie wegen einer nur versuchten Steuerhinterziehung 2008 in Höhe von weiteren 30.000 € festgesetzt. Zwischenzeitlich wurde auch das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Klägers eröffnet.

Nach Rechtskraft der Strafbefehle widerrief die Bezirksregierung 2016 die Approbation des Klägers. Der Kläger erhob

erfolglos Klage zum Verwaltungsgericht. Sein gegen das Urteil gerichteter Antrag auf Zulassung der Berufung hatte beim Oberverwaltungsgericht ebenfalls keinen Erfolg. Der Widerruf ist damit rechtskräftig.

Entscheidungsgründe:
Die Richter des Oberverwaltungsgerichtes haben den Antrag des Klägers abgelehnt, da die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes Düsseldorf (Urteil vom 30.11.2018 – 7 K 2276/16) über die Rechtmäßigkeit des Approbationswiderrufes nicht zu beanstanden war.

Ein Arzt sei unwürdig zur Berufsausübung, wenn er aufgrund seines Fehlverhaltens nicht mehr das Ansehen und das Vertrauen besitze, das für seinen Beruf unabdingbar sei. Das hohe Schutzgut der Volksgesundheit führe dazu, dass Patienten die Gewissheit haben müssten, sich dem Arzt uneingeschränkt anvertrauen zu können. Sie dürften nicht durch Misstrauen davon abgehalten werden, ärztliche Hilfe in Anspruch zu nehmen. Bei der Beurteilung der Unwürdigkeit könne auch auf ein Verhalten abgestellt werden, welches nicht das berufliche Umfeld oder das unmittelbare Arzt-Patienten-Verhältnis betreffe. Dem Widerruf zugrunde gelegte Straftaten müssten keinen berufsspezifischen Bezug aufweisen. Es genüge, dass die Straftat geeignet sei, einen Vertrauens- und Ansehensverlust im Arzt-Patienten-Verhältnis herbeizuführen.

Die Annahme einer gravierenden Verfehlung setze nicht voraus, dass eine schwere gemeingefährliche, gegen eine Person gerichtete oder von der Allgemeinheit besonders missbilligte, ehrenrührige Straftat vorliege, die über eine Durchschnittsstraftat hinausgehe. Auch wenn nicht jedes Steuervergehen einen Widerruf rechtfertige, könne bei schwerwiegenden, beharrlichen steuerlichen Fehlverhalten regelmäßig von einer Unwürdigkeit ausgegangen werden. Im vorliegenden Fall sei die Annahme gerechtfertigt, dass der Arzt sich im eigenen finanziellen Interesse in einem erheblichen Maß über strafbewehrte, im Interesse der Allgemeinheit bestehende Bestimmungen hinwegsetzte.

Maßgeblich für die Einordnung als gravierende Steuerverfehlungen war aus Sicht der Verwaltungsrichter vor allem, dass der Kläger über einen langen Zeitraum mit persönlicher Bereicherungsabsicht seine Einnahmen nicht erklärte, der Schaden für die Allgemeinheit über 150.000 € betrug, der Kläger mit erheblicher krimineller Energie ein Geschäftsmodell entwickelt hatte, welches sich nicht mehr als einmaliger Ausrutscher einordnen ließ, und er selbst nach erstmaliger Tatentdeckung nicht aufgehört hatte. Eine Würdigung der den Strafverfahren zugrunde liegenden Verhaltensweisen führe in einer Gesamtschau zu dem Ergebnis, dass hierdurch ein Gewinnstreben des Klägers um jeden Preis zum Ausdruck komme. Zudem fehlten aus Sicht der Verwaltungsrichter belastbare Anhaltspunkte für eine Unrechtseinsicht oder Reue des Klägers.

Praxishinweis:
Im entschiedenen Fall hat der Kläger aufgrund steuerstrafrechtlicher Verfehlungen seine Approbation und damit seine berufliche Existenz verloren. Eine Wiedererteilung der Zulassung als Arzt kommt damit bei Verfehlungen außerhalb der beruflichen Sphäre frühestens nach fünf Jahren in Betracht, bei Verfehlungen innerhalb der beruflichen Sphäre erst nach acht Jahren (vgl. OVG Lüneburg, Beschluss vom 23.09.2015 – 8 LA 126/15, juris). Die Risiken solcher Konsequenzen müssen bei der Steuerstrafverteidigung frühzeitig eingeschätzt und strategisch berücksichtigt werden.

Verwaltungsbehörden und Gerichte dürfen tatsächliche Feststellungen aus Strafurteilen und Strafbefehlen im Regelfall übernehmen. Dies gilt erst Recht bei einem Geständnis. Bestreitet der Betroffene anschließend im berufsrechtlichen Verfahren die Straftatbegehung, sind die Anforderungen an seinen Vortrag äußerst hoch. Er wird ausführlich und mit Beweisangeboten darlegen müssen, warum die Feststellungen im Strafverfahren unzutreffend gewesen sind und aus welchen Gründen diese nicht übernommen werden dürfen. Eine Schadenswiedergutmachung, eine Mitwirkung, eine Vermeidung weiterer Steuerstrafverfahren und nach sorgfältiger Abwägung der Vor- und Nachteile für beide Verfahren ggf. auch ein Geständnis können die Position im berufsrechtlichen Verfahren verbessern. Jedes Verteidigungshandeln ist bei einem unter besonderer Berufsaufsicht stehenden Mandanten bereits im vorangehenden Strafverfahren danach auszurichten, dass es in beiden Verfahren möglichst effektiv nutzt.

Nicht jede Verurteilung wegen Steuerhinterziehung rechtfertigt einen Approbationswiderruf. In der berufsrechtlichen Rechtsprechung ist aber in den letzten Jahren insgesamt eine Tendenz zur Verschärfung erkennbar. Der entschiedene Fall enthielt aber über den durchschnittlichen Hinterziehungsfall eines Ersttäters weit hinausgehende Anhaltspunkte für relativ gravierende steuerliche Verfehlungen. Das Verhalten des Klägers zeichnete sich durch ein ungewöhnlich beharrliches Fehlverhalten über einen langen Zeitraum (nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens und sogar nach Erlass des ersten Strafbefehls) und relativ hohe kriminelle Energie durch die fortgesetzten Verschleierungshandlungen aus. Die hinterzogenen Steuern im sechsstelligen Bereich konnten aufgrund der Insolvenz auch nicht gezahlt werden. Das Ergebnis einer Unwürdigkeit erscheint deshalb trotz nicht berufsspezifischer Pflichtverletzung im Gegensatz zum Durchschnittsfall der Steuerhinterziehung nicht komplett fernliegend.

3 Endgültige Aufgabe der Rechtsprechung zur faktischen Unverjährbarkeit in Fällen des § 266a StGB! Bundesgerichtshof, Beschluss vom 01.09.2020 – 1 StR 58/19: Die strafrechtliche Verjährung einer Tat wegen des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt beginnt bereits mit dem Verstreichen des Fälligkeitszeitpunktes für jeden einzelnen Beitragsmonat nach § 23 Abs. 1 SGB IV und nicht erst mit dem endgültigen Erlöschen der Beitragspflicht nach 30 Jahren bei vorsätzlicher Beitragsvorenthaltung.

Sachverhalt:
Der Angeklagte hat als Geschäftsführer einer GmbH von 2007 bis 2012 zur Erbringung von Bauleistungen Arbeitnehmer beschäftigt, ohne diese bei der Sozialversicherung, dem Finanzamt und der BG Bau anzumelden. Die nicht angemeldeten Lohnzahlungen verschleierte er in der Buchführung durch Abdeckrechnungen. Der Sozialversicherung entstand ein Schaden von 490.000 €, wovon 250.000 € auf die Arbeitnehmeranteile entfielen. Die BG Bau erlitt einen Beitragsschaden von nochmals 80.000 €. Lohnsteuer in Höhe von 116.000 € meldete der Angeklagte ebenfalls nicht an. Für einen Teil der ange-

klagten Fälle lag der Fälligkeitszeitpunkt für die Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge und die Beiträge der BG Bau außerhalb eines Fünfjahreszeitraums vor Erlass des Durchsuchungsbeschlusses als erste verjährungsunterbrechende Maßnahme im Strafverfahren.

Das Landgericht Kiel verurteilte den Angeklagten wegen Vorenthaltens und Veruntreuens von Sozialversicherungsbeiträgen und wegen Lohnsteuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren. Die Taten außerhalb des Zeitraums von fünf Jahren vor Erlass des Durchsuchungsbeschlusses waren ebenfalls berücksichtigt.

Der Angeklagte hat gegen diese Verurteilung erfolgreich Revision eingelegt. Der Bundesgerichtshof hat die Verurteilungen außerhalb der fünf Jahre vor Durchsuchungsbeschluss aufgehoben und das Verfahren für diese Taten endgültig eingestellt. Über die verbliebenen Taten muss erneut verhandelt und entschieden werden.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hat die Einstellung des Verfahrens für einen Teil der angeklagten Taten mit dem Eintritt der Strafverfolgungsverjährung begründet, mit dieser Entscheidung seine bisherige Rechtsprechung nach erfolgreicher Anfrage an die anderen Senate endgültig aufgegeben und damit den Verjährungsbeginn bei § 266a StGB um 25 Jahre vorverlegt.

Die Verjährung beginnt gemäß § 78a S. 1 StGB mit Tatbeendigung. Bei § 266a StGB hat der Bundesgerichtshof in der Vergangenheit hierzu die Auffassung vertreten, dass die Beendigung der Tat und damit der Beginn der fünfjährigen Verjährungsfrist erst eintritt, wenn die Pflicht zum Handeln entfällt, damit also erst mit dem Erlöschen der Beitragspflicht nach 30 Jahren. Diese Rechtsauffassung hatte das Landgericht Kiel bei seiner Entscheidung zugrunde gelegt. Nach geänderter Auffassung des Bundesgerichtshofes tritt hingegen eine Tatbeendigung bei § 266a StGB bereits ein, sobald die versäumte Zahlungsfrist für den jeweiligen Monatsbeitrag abläuft, also mit Verstreichenlassen des Fälligkeitszeitpunktes gemäß § 23 Abs. 1 SGB IV, ohne dass es zu einem Abführen der Beiträge gekommen ist.

Entscheidend für den deutlich früheren Beginn der Verjährungsfrist war aus Sicht der Strafrichter, dass die Rechtsgutsverletzung bereits mit Nichtzahlung im Zeitpunkt der Fälligkeit irreversibel eingetreten ist. Durch das weitere Untätigbleiben werde das Unrecht nicht mehr weiter vertieft. Durch die Rechtsprechungsänderung werde das Verjährungssystem wieder in ein angemessenes Gesamtgefüge gebracht. Denn eine Gesamtverjährungszeit von 35 bis 36 Jahren bei § 266a StGB sei unangemessen lang. Diese stehe in keinem Verhältnis mehr zur Schwere der Taten. Besonders deutlich werde dies im Vergleich zur Lohnsteuerhinterziehung, die mit Ablauf der gesetzlichen Anmeldefrist beendet sei und fünf Jahre nach Fristablauf verjähre. Beide Delikte weisen aber den gleichen Strafrahmen auf und werden in der Praxis häufig zugleich verwirklicht. Die Taten sollten deshalb auch zu annähernd gleichen Zeitpunkten verjähren.

Nicht zuletzt führte die bisherige Auffassung zu einer nicht gerechtfertigten Benachteiligung von Einzelunternehmern gegenüber Vertretungsorganen von juristischen Personen sowie rechtsfähigen Personengesellschaften. Nur bei diesen konnte durch Erlöschen der Gesellschaft oder Ausscheiden aus der Organstellung die Beitragsabführungspflicht entfallen und die Verjährung schon vor Ablauf der dreißigjährigen Frist beginnen. Eine Benachteiligung existierte zudem in diesen Fällen bislang für den Teilnehmer, der es im Gegensatz zum Täter nicht in der Hand hatte, durch sein Ausscheiden aus der Organstellung seine Beitragspflicht zum Erlöschen zu bringen. Er war von den Entscheidungen des Haupttäters abhängig.

Praxishinweis:

Auch wenn sich diese Rechtsprechungsänderung (Bundesgerichtshof, Beschluss vom 13.11.2019 – 1 StR 58/19, Profile 2020, Nr. 1, S. 20 ff.) bereits Ende 2019 angekündigt hatte, ist es erfreulich, dass mit der vorliegenden Entscheidung des Bundesgerichtshofes die letzte Unsicherheit für die Dauer der Verjährung im Sozialversicherungsstrafrecht genommen wurde. Erst durch die Anfrage des ersten Senates an die anderen Senate ist sichergestellt, dass es zukünftig zu keinen abweichenden Entscheidungen beim Bundesgerichtshof kommen wird. Unabhängig von dieser Verkürzung der strafrechtlichen Verjährungsfrist bleibt die sozialversicherungsrechtliche Pflicht zur Zahlung der vorsätzlich vorenthaltenen Beiträge weiterhin dreißig Jahre lang bestehen. Die Deutsche Rentenversicherung muss allerdings mangels Bescheidhoheit Zivilklage erheben.

Interessant ist darüber hinaus, dass in der überzeugend begründeten Entscheidung der Vergleich zur Lohnsteuerhinterziehung als maßgeblich herangezogen wurde, die in sämtlichen „Schwarzarbeitsfällen" nahezu zeitgleich mit § 266a StGB verwirklicht wird. Gleiches gilt beispielsweise für Fälle von Scheinselbstständigkeit bei Honorarkräften oder bei Unterschreitungen der Mindestlohngrenzen. Dennoch existiert weiterhin in diesen Fällen keine Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige für die nicht angemeldeten Sozialversicherungsbeiträge, obwohl sich der Unrechtsgehalt der Taten ähnelt, worauf der Bundesgerichtshof nochmals ausführlich hingewiesen hat.

Durch diese unterschiedliche Ausgangslage wird die Selbstanzeigeberatung bei Lohnsteuerhinterziehung deutlich erschwert, da das verbleibende, aber automatisch durch die lohnsteuerliche Selbstanzeige aufgedeckte strafrechtliche Verurteilungsrisiko wegen des ebenfalls verwirklichten § 266a StGB bei der Entscheidung für eine Selbstanzeige berücksichtigt werden muss. Gerade in Fällen mit einem hohen Schadensvolumen kann dies für den Betroffenen wegen des relativ hohen Verurteilungsrisikos bei § 266a StGB dazu führen, dass er insgesamt von einer Selbstanzeige absieht. Beenden kann diese kriminalpolitisch verfehlte Situation aber nur der Gesetzgeber, indem er die in der Praxis aufgrund ihres äußerst eingeschränkten Anwendungsbereiches kaum anwendbare Selbstanzeigemöglichkeit gemäß § 266a Abs. 6 StGB auf diese Fälle ausdehnt, sodass eine dem § 371 AO vergleichbare Vorschrift entsteht. Derartige Bestrebungen sind bislang nicht erkennbar. Deshalb müssen momentan die Risiken einer Verurteilung im Bereich des Sozialversicherungsstrafrechts bei der lohnsteuerlichen Selbstanzeigeberatung berücksichtigt werden.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesfinanzhof, Urteil vom 03.12.2019 – VIII R 23/16: Für eine Schätzung von hinterzogenen Kapitaleinkünften anhand eines zu einem Stichtag bekannten Auslandskapitalstamms ist es erforderlich, dass das Finanzgericht von der Höhe der Steuerhinterziehung in jedem einzelnen Jahr der Schätzung vor und nach dem Stichtag überzeugt ist. Bei einer Ermittlung des Vermögens in abgezinster Höhe für die Vorjahre muss ein anderweitiger Vermögenszuwachs deshalb sicher ausgeschlossen werden. Anhaltspunkte für einen Vermögensabgang nach dem Stichtag sind trotz Verletzung der Mitwirkungspflichten und eines daraus resultierenden verminderten Beweismaßes bei der Schätzung zu berücksichtigen.

Sachverhalt:
Die gemeinsam veranlagten Kläger hatten in ihren Einkommensteuererklärungen zwischen 1997 und 2007 ausschließlich inländische Kapitaleinkünfte angegeben. Im Jahr 2007 erhielt die Steuerfahndung von einem Informanten einer ausländischen Bank einen Datenträger, auf dem sich Dokumente zu Vermögensanlagen der Kläger befanden. Aus den Unterlagen ergab sich, dass bereits 1995 eine ausländische Stiftung gegründet worden war, für die die Kläger 2001 als wirtschaftlich berechtigte Personen gegenüber der Bank aufgetreten waren. Zum Stichtag 01.01.2002 existierte ein Konto- und Depotauszug über den Gesamtbestand des Vermögens der Stiftung bei der Bank. Aus einem Vermerk ergab sich, dass eine Kundenbetreuerin der Bank sich Mitte 2002 mit dem Kläger in einem Café getroffen hatte.

Eine auf dieser Verdachtsgrundlage erwirkte Durchsuchung der Steuerfahndung im Jahr 2008 führte zu keinem darüberhinausgehenden Ermittlungserfolg. Die Kläger bestritten im weiteren Verfahren die Zuordnung der Stiftung zu ihrem Vermögen. Nicht erklärte Kapitaleinkünfte gebe es nicht. Die Unterlagen seien gefälscht.

Die Steuerfahndung schätzte Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen für die Jahre 1997 bis 2007. Sie unterstellte, dass die Kläger entsprechend des durchschnittlichen prozentualen Verhältnisses in anderen Ermittlungsverfahren schwarze Fonds im Depot gehalten hatten. Für diesen Anteil legte die Fahndung für die Jahre 1997 bis 2003 Kapitalerträge in Höhe von 10 %, für 2004 bis 2007 in Höhe von 6 % der Schätzung zugrunde. Die Erträge für die übrigen Vermögensanlagen schätzte sie anhand der durchschnittlichen Umlaufrendite für inländische festverzinsliche Wertpapiere auf 3,1 bis 5,4 %.

Das Finanzamt erließ auf Grundlage dieser Schätzungen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, gegen die die Kläger erfolglos Einspruch einlegten.

Im Strafverfahren kam es zu keiner Verurteilung. Das Landgericht war zwar überzeugt, dass das Stiftungsvermögen den Klägern zuzurechnen sei. Die Unterlagen seien nicht gefälscht. Die Strafrichter gewannen aber nicht die für eine strafrechtliche Verurteilung ausreichende Überzeugung, dass die Kläger in den lediglich angeklagten Jahren 2004 bis 2007 Kapitaleinkünfte erzielt hatten. Die Vorjahre waren strafrechtlich verjährt.

Das Niedersächsische Finanzgericht reduzierte im Urteil lediglich die geschätzten Einkünfte im geringen Umfang. Im Übrigen wies es die Klage ab. Hiergegen wendeten sich die Kläger erfolgreich mit der Revision. Der Bundesfinanzhof hob die Entscheidung des Finanzgerichtes auf und verwies den Rechtsstreit zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück.

Entscheidungsgründe:
Die Bundesfinanzrichter beanstandeten nicht die wirtschaftliche Zuordnung des Stiftungsvermögens zu den Klägern. Man-

gels ausreichender Feststellungen konnte jedoch die Schätzung der Kapitaleinkünfte revisionsrechtlich für sämtliche Streitjahre, wenn auch mit unterschiedlichen Begründungen, keinen Bestand haben.

Für die Schätzungen von 1997 bis 2000 sei die vierjährige Regelfestsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO abgelaufen. Es komme für die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO in Fällen hinterzogener Steuern auf den Nachweis einer Steuerhinterziehung an. Zwar könne trotz des damit geltenden strafrechtlichen Zweifelssatzes „in dubio pro reo" im Besteuerungsverfahren die Höhe der hinterzogenen Steuern im Schätzwege ermittelt werden. Dieser Grundsatz schließe es aber aus, die Schätzung entsprechend den allgemeinen Grundsätzen bei der Verletzung von Mitwirkungspflichten auf ein reduziertes Beweismaß und bloße Wahrscheinlichkeitserwägungen zu stützen. Eine Ausrichtung am oberen Schätzrahmen sei für diese Jahre generell unzulässig.

Es sei vielmehr erforderlich, dass das Finanzgericht von der Höhe der hinterzogenen Steuern überzeugt sei. Bei Zweifeln könne nur ein Mindestbetrag geschätzt werden. Ein Kapitalstamm, der für einen Stichtag bekannt sei, genüge trotz Verletzung der Mitwirkungspflichten und einem daraus folgenden reduzierten Beweismaßes generell nie für die pauschale Annahme, der Steuerpflichtige habe auch in den Vorjahren Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt. Es müsse vielmehr für die Vorjahre die Überzeugung näher begründet werden, dass das entsprechende Guthaben bereits vorhanden war und zur Einkünfteerzielung eingesetzt wurde.

Allein aus der Tatsache, dass die Stiftung 1995 gegründet wurde, könne keine Schlussfolgerung für die Höhe des von 1997 bis 2000 zur Verfügung stehenden Kapitalvermögens gezogen werden. Gleiches gelte für den Stichtag 01.01.2002. Eine Rückrechnung des Vermögens in abgezinster Form bedürfe in der verlängerten Festsetzungsfrist immer ergänzender Feststellungen, dass ein Vermögenszuwachs zu einem späteren Zeitpunkt ausgeschlossen sei. Dies gelte zwar nicht für jede theoretische Möglichkeit des Vermögenszuwachses, aber naheliegende Alternativen und plausible Angaben des Steuerpflichtigen seien zu würdigen. Hieran fehle es im Urteil.

Für die ebenfalls regelfestsetzungsverjährten Jahre 2001 und 2002 seien durch den Kontoauszug lediglich die Höhe des Stiftungskapitals, nicht aber die Anlageformen bekannt. Es sei anhand des Urteils nicht ausreichend nachzuvollziehen, wie sich das Finanzgericht für diese Jahre von der Zusammensetzung des Depots und den hieraus resultierenden Kapitaleinkünften überzeugt habe. Auch wenn es die vom Finanzamt festgesetzten Erträge griffweise um 50 % reduziert und sich damit nicht mehr unmittelbar auf die durchschnittliche Depotzusammensetzung aus anderen Ermittlungsverfahren gestützt habe, beruhe die Schätzung immer noch auf bloßen Wahrscheinlichkeitserwägungen. Für eine sichere Feststellung eines Mindestumfanges der Erträge genüge dies nicht.

Für die Jahre 2003 bis 2007 habe das Finanzgericht ebenfalls nicht ausreichend sicher festgestellt, dass das Kapital noch vorhanden gewesen sei und die geschätzten Erträge erzielt worden seien. Es komme in diesen Jahren allerdings nicht auf die verlängerte Festsetzungsfrist an, sodass der Zweifelsatz nicht anzuwenden sei. Das Finanzgericht könne deshalb zum Nachteil des Steuerpflichtigen unter einfacheren Voraussetzungen von einem Sachverhalt ausgehen, der unter Berücksichtigung der Beweisnähe des Steuerpflichtigen und seiner besonderen Mitwirkungspflichtverletzung bei Auslandssachverhalten sowie mangels anderweitiger Aufklärbarkeit wahrscheinlich sei. Es müsse kein Mindestumfang zugrunde gelegt werden.

Der Bundesfinanzhof hob trotz dieser erleichterten Grundsätze im Urteil hervor, dass das Finanzgericht auch ab 2003 zu Unrecht von einem reduzierten Beweismaß aufgrund einer Mitwirkungspflichtverletzung ausgegangen sei. Es fehle an einer ausdrücklichen Aufforderung. Gemäß § 90 Abs. 2 S. 1 AO müsse der Steuerpflichtige bei einem Auslandssachverhalt zwar aufklären und die notwendigen Beweismittel herbeischaffen. Schon bei Gestaltung dieser Auslandsverhältnisse müsse er ausreichende Beweisvorsorge treffen. Vorliegend hätten die Kläger aber vor dem Urteil aufgrund der erst nach Beweisaufnahme gewonnenen Überzeugung der Richter von der Echtheit der Unterlagen auf dem Datenträger nochmals ausdrücklich gemäß § 79 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 FGO aufgefordert werden müssen, sich über die Entwicklung des Vermögens der Stiftung zu erklären und entsprechende Nachweise vorzulegen. Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht hätte angenommen werden können, wenn nach dieser Aufforderung weiterhin eine Weigerung erfolgt wäre. Das Finanzgericht sei danach zu einer Schätzung nach den allgemeinen Grundsätzen gemäß §§ 90 Abs. 2, 162 Abs. 2 AO befugt.

In diesem Zusammenhang wies der Bundesfinanzhof ergänzend darauf hin, dass die bisherigen Feststellungen selbst bei einer unterstellten Beweismaßreduzierung nicht Schätzungen auf Grundlage eines unveränderten Kapitalstamms ab 2003 tragen würden. Ein in der Vergangenheit vorhandenes Vermögen könne nicht in Folgejahren als Grundlage für unveränderte Kapitaleinkünfte herangezogen werden. Es müsse vielmehr für jedes Jahr erneut die sichere Überzeugung begründet werden, dass das Vermögen unverändert vorhanden und eingesetzt worden sei. Das Finanzgericht habe insbesondere nicht berücksichtigt, dass die Stiftung bereits ab 2008 nicht mehr existierte, bereits früher Vermögen verschoben wurde und dass die Kläger sich von Steuerfahndern beobachtet fühlten.

Praxishinweis:

Das Urteil des Bundesfinanzhofes hat sowohl steuerlich als auch steuerstrafrechtlich eine hohe praktische Relevanz. Bloßen Wahrscheinlichkeitserwägungen bei Schätzungen von nicht erklärten, ausländischen Kapitaleinkünften wird eine deutliche Absage erteilt. Es handelt sich bei dieser Konstellation um keinen Einzelfall. Oftmals liegen der Steuerfahndung in den „Steuerdatenträger-Fällen" nur stichtagsbezogene, rudimentäre Informationen zum Vermögenswert und zu den wirtschaftlichen Berechtigten vor. Es stellt sich deshalb immer wieder die Frage, ob und in welcher Höhe für Vor- und Folgejahre steuerlich und – nach anderen Grundsätzen – strafrechtlich geschätzt werden darf.

Der Bundesfinanzhof hat vorliegend erfreulicherweise bereits der steuerlichen Schätzung auf dieser unsicheren Tatsachengrundlage deutliche Grenzen gesetzt. Jede steuerliche Begrenzung der Schätzung nützt auch strafrechtlich. Das Finanzgericht muss nach den Ausführungen der Bundesfinanzrichter für jedes einzelne Jahr überzeugt sein, dass ein Guthaben schon oder noch vorhanden war und jeweils tatsächlich zur Erzielung von Kapitaleinkünften eingesetzt wurde. Kommt es auf die verlängerte, zehnjährige Festsetzungsfrist für hinterzogene Steuern an, darf selbst bei der dafür notwendigen Überzeugung der Finanzrichter vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung auch steuerlich lediglich unter Berücksichtigung des strafrechtlichen Zweifelssatzes ein

sicherer Mindestschaden geschätzt werden. Die Anforderungen sind damit außerhalb der Regelfestsetzungsverjährung nochmals deutlich höher. Im Strafverfahren darf wegen des Zweifelssatzes immer lediglich ein sicherer Mindestschaden zugrunde gelegt werden. Dies führt in der Regel zu besonderen Abschlägen für die Jahre, in denen steuerlich nur die Regelfestsetzungsverjährung greift und deshalb steuerlich unter erleichterten Voraussetzungen geschätzt werden durfte.

In „Steuerdatenträger-Fällen" sollte die Entscheidung argumentativ eingesetzt werden, um ein vernünftiges Gesamtpaket für die steuerliche Schätzung und die strafrechtliche Erledigung zu schnüren. Zum einen können tatsächliche Anknüpfungspunkte dafür dargestellt werden, dass ein Kapitalstamm in den Vorjahren tatsächlich gar nicht vorhanden war oder zumindest nicht in unveränderter Höhe für Kapitaleinkünfte eingesetzt wurde. Denkbar ist beispielsweise, dass es unmittelbar vor dem Stichtag aufgrund eines besonderen Ereignisses zu einer hohen Einzahlung im Ausland oder sogar erst zur Einrichtung der ausländischen Kapitalanlage gekommen ist. Manchmal hat sich auch eine Anlagestrategie aufgrund persönlicher Risikoeinschätzungen grundlegend verändert. Zum anderen kann etwa auf die Möglichkeit hingewiesen werden, dass der Kapitalstamm nach dem Stichtag sukzessive abgebaut oder komplett aufgelöst wurde. Es wurde beispielsweise etwas Wertvolles aus Mitteln unbekannter Herkunft angeschafft oder es fand ein ständiger Bargeldtransfer ins Inland unterhalb der anmeldepflichtigen Beträge statt. Anlagestrategien können weniger ertragreich gewesen oder mit Verlusten einhergegangen sein.

In nahezu jedem Fall lassen sich durch Gespräche mit den Betroffenen tatsächliche Besonderheiten herausarbeiten, die als Anknüpfungspunkte für plausible Schätzungen dienen können. Konkrete Angaben erschweren der Finanzverwaltung eine Schätzung aufgrund bloßer Wahrscheinlichkeitserwägungen und pauschaler Erkenntnisse. Es kann in der Folge nicht selten ein vernünftiges steuerliches Schätzergebnis vereinbart werden. Im parallel geführten Steuerstrafverfahren sollte – wie immer in solchen Fällen – koordiniert werden, dass vor endgültigem Abschluss des Besteuerungsverfahrens etwa durch Unterzeichnung einer tatsächlichen Verständigung auch für das Strafverfahren eine Einigung gefunden wird. Generell gilt: Keine steuerlichen Zugeständnisse ohne strafrechtliche Lösungen. Von den steuerlichen Schätzungen sind darüber hinaus für die Bestimmung eines möglichen Hinterziehungsschadens in den nur regelfestsetzungsverjährten Jahren großzügige Abschläge zu bilden. Da die Höhe der Hinterziehungssummen in der Regel einen wesentlichen Faktor für die Höhe einer Auflage oder Strafe darstellt, ist dieser für das Strafverfahren fiktiv gebildete Abschlag im Regelfall für das Gesamtpaket auch wirtschaftlich bedeutsam.

Sollte in einem Einzelfall ausnahmsweise keine steuerliche und steuerstrafrechtliche Lösung gefunden werden, weil die Finanzverwaltung an groben Schätzungen festhält, kann das vorliegende Urteil entscheidend nutzen, um nach Klage beim Finanzgericht eine wirtschaftlich vernünftige Einigung zu erzielen, die sich sodann auch positiv auf das offen gehaltene Strafverfahren auswirkt. Auch in einem späten Verfahrensstadium kann oftmals immer noch mit etwas größerem Abstimmungs- und Koordinierungsaufwand in beiden Verfahren ein Gesamtpaket geschnürt werden.

2 Finanzgericht Köln, Urteil vom 10.04.2019 – 9 K 167/15: Ein Steuerberater haftet für Umsatzsteuerschulden seines Mandanten, wenn er ein Mandat im Wissen um die Beteiligung seines Mandanten an einem Umsatzsteuerkarussell übernimmt, sich durch ein Unterlassen der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen mit den Haupttätern solidarisiert und hierdurch vorsätzlich Beihilfe zur Steuerhinterziehung leistet. Beruht das Strafurteil auf einem Geständnis und einer Verständigung, ist er im Finanzgerichtsprozess in der Regel mit Einwendungen ausgeschlossen.

Sachverhalt:

Der Kläger hatte als Steuerberater Mandate für zwei Gesellschaften übernommen, die in ein Umsatzsteuerkarussell im Zusammenhang mit dem Handel von Computerteilen eingebunden waren. Er sollte die Buchführung erstellen und Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben. Die Haupttäter hatten ihn als Berater ausgesucht, weil er als unzuverlässig galt und keine unangenehmen Fragen stellte.

Eine Gesellschaft fungierte als „Missing Trader", der im EU-Ausland kurz nach Gründung mit erheblichen Umsätzen umsatzsteuerfrei im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs Waren einkaufte und diese mit Umsatzsteuer an die andere Gesellschaft als „Buffer" weiterverkaufte. Der Steuerberater erhielt unregelmäßig unvollständige Buchführungsunterlagen, sodass er letztlich zu den jeweiligen Fristen zwischen März 2008 und Dezember 2008 keine einzige Umsatzsteuervoranmeldung für den Missing Trader abgab.

Die andere Gesellschaft diente zur Verschleierung der tatsächlichen Lieferketten als Buffer, der den Anschein eines seriösen Unternehmens bot, über die Ausgangsrechnungen des Missing Traders mit Umsatzsteuer für angebliche Weiterverkäufe an dem Karussell beteiligt war und jeweils die Vorsteuer aus den Rechnungen zog. Wegen dieser Vorsteueranmeldungen wusste der Steuerberater, dass der Missing Trader erhebliche Umsätze machte und durch Nichtabgabe der Voranmeldungen Umsatzsteuern verkürzte. Seine Kenntnis ergab sich damit auch aus den Querverbindungen zwischen den Mandaten.

Sämtliche Feststellungen zum Umsatzsteuerkarussell und zur Kenntnis des Klägers ergaben sich aus dem Strafurteil des Landgerichtes. Das Strafgericht hatte den Kläger 2010 wegen Beihilfe zur Umsatzsteuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr zur Bewährung verurteilt. Dem Urteil lagen ein Geständnis des Klägers und eine Absprache zugrunde. Der Kläger war im Verlauf des Strafverfahrens sogar kurzzeitig in Untersuchungshaft.

Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung beim Missing Trader erließ das Finanzamt Anfang 2010 einen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2008. Für die nicht gezahlte Umsatzsteuerschuld und Nebenleistungen in Höhe von 1,3 Mio. € erließ das Finanzamt einen Haftungsbescheid gegen den ehemaligen Berater. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht wies die Klage ebenfalls als unbegründet ab.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht hielt den auf § 191 AO in Verbindung mit §§ 71, 370 AO, § 27 StGB gestützten Haftungsbescheid für rechtmäßig. Der Kläger hafte für die hinterzogenen

Steuern, da er wissentlich an der Umsatzsteuerhinterziehung teilgenommen habe.

Das Gericht war ohne eigene Beweisaufnahme ausschließlich auf Grundlage des Strafurteils und umfangreicher Vernehmungsprotokolle des Klägers im Steuerstrafverfahren von der vorsätzlichen Beihilfe des Klägers durch das bloße Unterlassen der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Missing Trader überzeugt. Es könne sich die Feststellungen des Strafurteils zu Eigen machen, da dieses rechtskräftig sei, der Kläger die Feststellungen als zutreffend anerkannt, keine substantiierten Einwendungen erhoben habe und es keinen Ansatzpunkt dafür gebe, dennoch eine eigene Sachaufklärung vorzunehmen. Die dargestellten Tatsachen seien widerspruchsfrei und durch umfangreiche Vernehmungsprotokolle gestützt.

Eine Haupttat durch die vorsätzlich nicht erfolgte Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen durch die ebenfalls zu Freiheitsstrafen verurteilten Geschäftsführer des Missing Traders liege unzweifelhaft vor. Zu diesen Straftaten habe der Kläger Beihilfe geleistet, indem er auftragswidrig keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgab bzw. das ihm erteilte Mandat nicht niederlegte, als er keine zureichenden Informationen bekam. Aufgrund der Feststellungen des Strafurteils seien ihm die Umsätze aus den Rechnungen des Buffers bekannt gewesen. Er habe deshalb gewusst, dass diese anzumelden seien. Durch seine Untätigkeit habe er die Haupttat unterstützt.

Der Kläger habe aus Sicht der Finanzrichter auch mit dem erforderlichen, doppelten Gehilfenvorsatz gehandelt, an den beim so genannten berufstypischen Verhalten des Steuerberaters besonders hohe Anforderungen zu stellen seien. Wisse der Steuerberater sicher, dass das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf abziele, eine Steuerhinterziehung zu begehen, sei seine berufsneutrale Handlung immer als vorsätzliche Hilfeleistung zu werten. Eine Beihilfe scheide hingegen aus, wenn der Steuerberater nicht wisse, wie seine Handlungen vom Haupttäter verwendet werden. Halte er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt werde, genüge dies nicht. Der professionell Handelnde dürfe wegen der beruflichen Normalität seines Handelns generell auf die Legalität fremden Tuns vertrauen. Dies gelte allerdings nicht mehr, wenn das erkannte Risiko eines strafbaren Verhaltens des Mandanten derart hoch sei, dass er sich – so die ständige Formulierung der Strafgerichte, die leider nicht selbsterklärend ist – mit seiner Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein ließe.

Vorliegend ging das Finanzgericht von einem sicheren Wissen des Steuerberaters über die Auswirkungen seines Unterlassens aus. Dieses ergebe sich insbesondere aus seinem Geständnis im Strafprozess, wonach ihm klar gewesen sei, dass Umsatzsteuern verkürzt werden. Aufgrund der Rechtskraft dieser Entscheidung könnten die für zutreffend gehaltenen Feststellungen und Beweiswürdigungen aus dem Strafurteil in das finanzgerichtliche Verfahren übernommen werden. Der Kläger habe nicht substantiiert dargelegt und unter Beweis gestellt, weshalb sein Geständnis zu Unrecht abgelegt worden sei. Ein bloßes Bestreiten genüge nicht. Die Absicht, die Verfahrensdauer im Strafverfahren abzukürzen, sei kein Grund, unzutreffend Straftaten einzugestehen und Freiheitsstrafen zu akzeptieren. Es sei unerheblich, ob dem Urteil eine im Strafverfahren zulässige Verständigung nach § 257c StPO zugrunde liege und das Verfahren ohne eingehende Prüfung der Sach- und Rechtslage beendet wurde. Am umfassenden Geständnis des Klägers ändere dies nichts.

Noch weitergehend vertrat das Finanzgericht die Auffassung, dass der im Steuerrecht ebenfalls geltende Grundsatz des Verbotes widersprüchlichen Verhaltens bei einem Strafurteil nach Verständigung dazu führe, dass der Kläger mit Einwendungen gegen das Strafurteil ausgeschlossen sei. Es sei zu einer erheblichen Reduzierung des Strafmaßes gekommen, da der Kläger ein Geständnis abgelegt habe und er durch seine Mithaftung für die Steuerschäden in Zukunft finanziell erheblich belastet sei. Der Kläger könne nicht einerseits sich eine mehr als günstige Strafzumessung erkaufen und anderseits die damit verbundenen Nachteile nunmehr rückgängig machen wollen, nachdem wegen der Rechtskraft eine Änderung des Strafurteils ausgeschlossen sei. Dies widerspreche aus Sicht des Finanzgerichtes dem Gebot der Einheitlichkeit der Rechtsordnung.

Praxishinweis:

Die Entscheidung des Finanzgerichtes zur Haftung des Steuerberaters wegen Beihilfe wirkt am Ergebnis orientiert und in einem wesentlichen Anknüpfungspunkt für die Haftung nicht überzeugend. Der Steuerberater hat unzweifelhaft keine aktive Beihilfe begangen, da er keine unrichtigen Voranmeldungen abgegeben hat. Ausreichende Anhaltspunkte für eine aktive Beihilfe durch konkrete psychische Unterstützung fehlen ebenfalls. Dem Berater wurde also strafrechtlich lediglich eine Beihilfe durch Unterlassen vorgeworfen. Er hätte wegen seiner sonstigen Erkenntnisse aus einem anderen Mandat auf vollständige Unterlagen und die rechtzeitige Abgabe von Voranmeldungen drängen oder das Mandat beenden müssen.

Eine Beihilfe durch Unterlassen setzt aber im Gegensatz zur Beihilfe durch aktives Tun zusätzlich voraus, dass der Steuerberater eine strafrechtlich relevante, zwingende Handlungspflicht bereits zum jeweiligen Tatzeitpunkt hatte. Hierzu fehlt es an jeder konkreten Feststellung oder Auseinandersetzung mit dieser Problematik. Zu berücksichtigen wäre insbesondere, dass der Zeitraum des Unterlassens der Voranmeldungen noch relativ kurz war. Wann war die Grenze zu einer zwingenden Handlungspflicht und auf welcher konkreten rechtlichen Grundlage überschritten? Diese Prüfung der besonderen Voraussetzung einer Garantenpflicht für eine Beihilfe durch Unterlassen hat das Finanzgericht vermieden, indem es neben den strafrechtlichen Feststellungen zugleich auch das strafrechtliche Ergebnis einer Verurteilung wegen Beihilfe übernommen hat. Tatsächlich wäre aber die Prüfung einer Beihilfestrafbarkeit durch Unterlassen auf Grundlage der strafrechtlichen Feststellungen eine zu klärende Rechtsfrage gewesen. Diese hätte das Finanzgericht unabhängig vom Strafurteil in eigener Verantwortung entscheiden müssen. Diese rechtliche Würdigung fehlt komplett, sodass das Urteil nicht überzeugen kann. Revision wurde leider nicht eingelegt.

Die Entscheidung verdeutlicht im Übrigen erneut, wie wichtig es ist, das strafrechtliche und steuerliche Verfahren inklusive möglicher Haftungsinanspruchnahmen zu koordinieren. Ein vorschnelles Akzeptieren von vermeintlich milden Strafen kann zu im Einzelfall existenzvernichtenden Haftungsinanspruchnahmen führen. Sollten strafrechtliche Vorwürfe teilweise unberechtigt sein und nur wegen der Milde des Urteils akzeptiert werden, ist es eine verheerende Folge, dass rechtskräftige Feststellungen im Strafurteil vom Finanzgericht ohne nähere Prüfung übernommen werden dürfen. Vor strafrechtlicher Einigung muss dieses Risiko sorgfältig abgewogen werden. Eine Bewährungsstrafe mag auf den ersten Blick verlockend erscheinen, weil sie nicht unmittelbar belastet. Führt sie aber durch ein daran anknüpfendes Haftungsrisiko zum sicheren wirtschaftlichen Desaster,

muss zumindest sorgfältig geprüft werden, ob sie wirklich unvermeidbar ist oder ob es sich lohnt, inhaltliche Einwendungen bereits im Strafprozess zu nutzen. Eine rein prozessökomische Entscheidung im Hinblick auf eine Verfahrensabkürzung und zur Vermeidung von Öffentlichkeit im Strafprozess kann sich ansonsten im Nachhinein mit Blick auf die Haftungsfolge als verheerend herausstellen.

Bietet eine Verständigung im Strafprozess – wie angesichts der Haftungshöhe im vorliegenden Fall denkbar – eine Chance auf ein anderweitig nicht erreichbares, ungewöhnlich mildes Urteil, sollte im anschließenden Finanzgerichtsprozess wegen einer Haftungsinanspruchnahme zumindest versucht werden, möglichst substantiierte und konkrete Einwendungen gegen das Strafurteil vorzubringen. Im Zweifel müssen konkrete Beweisanträge in der mündlichen Verhandlung gestellt werden, die das Finanzgericht zur Aufklärung zwingen sollen. Es muss auch darauf hingewirkt werden, dass das Finanzgericht keine unzutreffenden rechtlichen Erwägungen aus dem Urteil übernimmt. Denn eine Bindungswirkung besteht allenfalls für die tatsächlichen Feststellungen.

3 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 05.06.2020 – VIII B 38/19: Stützt das Finanzgericht seine Entscheidung maßgeblich auf in den Akten befindliche Unterlagen, stützen diese aber den hieraus gezogenen Schluss nicht, entscheidet das Gericht unter Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten.

Sachverhalt:

Der Kläger hatte aus einer freiberuflichen Tätigkeit in seinen Gewinnermittlungen für die Jahre 2003 bis 2009 diejenigen Beträge berücksichtigt, die er seinem Auftraggeber in Rechnung gestellt hatte. Dieser Auftraggeber hatte gegenüber dem Hauptauftraggeber in diesen Jahren jedoch deutlich höhere Beträge abgerechnet. Diese Differenzbeträge wurden dem Kläger im Rahmen einer Steuerfahndungsmaßnahme in voller Höhe als Einnahmen zugerechnet. Es wurden entsprechende Steuerbescheide erlassen, gegen die er erfolglos geklagt hat.

Das Finanzgericht hatte sich in seiner Entscheidung maßgeblich auf die Ergebnisse der Steuerfahndung im strafrechtlichen Ermittlungsbericht, im Steuerfahndungsbericht zu den steuerlichen Feststellungen sowie einen weiteren Vermerk der Steuerfahndung jeweils aus dem Jahr 2015 gestützt. Die Differenzbeträge seien zwischen 2003 und 2005 über das Konto der Ehefrau sowie zwischen 2003 und 2008 über ein ausländisches Konto des Klägers vereinnahmt worden.

Die gegen das Urteil des Finanzgerichtes eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde war erfolgreich.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesfinanzhof hat das Urteil wegen Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten aufgehoben. Das Gericht entscheide gemäß § 96 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Umfasst sei hiervon der gesamte durch das Klagebegehren begrenzte und die Sachaufklärung des Gerichtes sowie die Mitverantwortung der Verfahrensbeteiligten konkretisierte Prozessstoff. Der Inhalt der vorliegenden Akten müsse vollständig und einwandfrei berücksichtigt werden. Herangezogene Unterlagen aus den Akten müssten die hieraus gezogene Schlussfolgerung stützen.

Aus den in Bezug genommenen Unterlagen ergab sich aus Sicht der Bundesfinanzrichter nicht, dass die nicht erklärten Mehrgewinne dem Kläger durch Überweisungen auf das Konto der Ehefrau oder andere ausländische Konten zugeflossen seien. So sei der auf das Konto der Ehefrau überwiesene Betrag deutlich geringer gewesen als die Differenzen. Feststellungen zur Erklärung dieser Differenzen fehlten. Hinsichtlich der ausländischen Konten existierten keine konkreten Feststellungen in der Akte, aus denen sich darauf schließen lasse, wie und zu welchem Zeitpunkt der Kläger über Differenzbeträge verfügt habe.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung betrifft einen etwas ungewöhnlichen Einzelfall. Es ist dennoch erfreulich, mit welcher Deutlichkeit der Bundesfinanzhof eine lückenlose Würdigung des Inhaltes der Akten fordert und allein einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten in der vorliegenden Konstellation als ausreichend ansieht, um das Urteil aufzuheben.

Nicht immer liegen steuerstrafrechtlichen Ermittlungsberichten konkret nachvollziehbare Feststellungen zugrunde. Reine Vermutungen werden manchmal in verschiedenen Berichten und Vermerken perpetuiert, ohne dass ein konkretes, diese Behauptung unterstützendes Beweismittel in der Akte enthalten ist. Es passiert gelegentlich, dass niemand mehr den Ursprung der Erkenntnisse nachvollzieht und es deshalb zu unrichtigen Schlussfolgerungen kommt.

Es ist Aufgabe der Verteidigung im Team mit der Steuerberatung, schon frühzeitig im Verfahren solchen nicht tatsachenbasierten Feststellungen entgegenzuwirken und darauf hinzuweisen, dass diese nicht vom Akteninhalt sowie den Ermittlungsergebnissen gedeckt sind. Manchmal vermag diese Arbeit noch nichts an der Einschätzung der Ermittlungsbehörden zu ändern.

Eher selten kommt es aber vor, dass ein Finanzgericht ebenfalls nahezu ungeprüft die Behauptungen aus Steuerfahndungsberichten übernimmt und Hinweisen des Klägers auf fehlende Anknüpfungstatsachen nicht nachgeht. Wahrscheinlich hatten die Finanzrichter in dieser Ausreißer-Entscheidung die Behauptungen der Fahndung zu Auslandskonten versehentlich als eindeutig eingeordnet und diese deshalb nicht mehr konkret anhand des Akteninhaltes nachvollzogen. Eine solche Überprüfung wäre aber zwingend gewesen, sodass der Bundesfinanzhof korrigierend eingreifen musste. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Verwaltungsgericht Düsseldorf, Urteil vom 06.03.2020 – 23 K 2123/17: Die Erlaubnis zum Betrieb einer Hundezucht kann wie eine Gewerbe- oder Gaststättenerlaubnis mangels Zuverlässigkeit versagt werden, wenn sich aus einer strafrechtlichen Verurteilung (vorliegend: Geldstrafe) Rückschlüsse auf den Charakter oder Verhaltensweisen des Betreibers ergeben, die gegen eine Zuverlässigkeit für das konkrete Gewerbe sprechen.

Sachverhalt:
Bereits seit den 1990er Jahren betreiben die Kläger mit Erlaubnis der Beklagten eine Hundezucht sowie die Klägerin zusätzlich ein Gewerbe für die Produktion und den Vertrieb von Hundeartikeln und Heimtierbedarf. Ab 2014 stellte die Beklagte bei Kontrollen Mängel bezüglich der Hundehaltungsbedingungen fest. Dennoch verlängerte sie die Erlaubnis zur gewerbsmäßigen Zucht und Haltung von Hunden für die Kläger befristet für ein weiteres Jahr.

Im Jahr 2015 wurde gegen die Klägerin ein Strafverfahren wegen des illegalen Umgangs mit Tierarzneimitteln eingeleitet, in dem es um Beanstandungen wegen des Verkaufs von Zahnlotion für Hunde ging. Kurze Zeit später sorgte die Steuerfahndung für die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens gegen den Kläger. Bei einer im Ermittlungsverfahren durchgeführten Hausdurchsuchung stellte die ebenfalls anwesende Amtsveterinärin erneute Mängel in der Hundetierhaltung fest.

Die beantragte Verlängerung der Erlaubnis für die Hundezucht lehnte die Beklagte im Dezember 2015 für beide Kläger ab und untersagte jede weitere erlaubnispflichtige Tätigkeit mit Hunden. Zur Begründung verwies sie auf das laufende Ermittlungsverfahren gegen die Klägerin sowie die mehrfach festgestellten Mängel in der Tierhaltung. Die Kläger legten erfolglos Widerspruch ein. Gegen den zurückgewiesenen Widerspruch erhoben sie Klage.

Das gegen den Kläger geführte Steuerstrafverfahren hatte sich zwischenzeitlich durch eine Einstellung gegen Zahlung einer Geldauflage in Höhe von 2.400 € endgültig erledigt. Das Amtsgericht hatte die Klägerin wegen unerlaubter Herstellung und Inverkehrbringens von Arzneimitteln in mehr als 1.000 Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 120 Tagessätzen zu je 30 € verurteilt.

Die Klage gegen die versagte Verlängerung der Erlaubnis für die Hundezucht begründeten die Kläger im Wesentlichen damit, dass die erledigten Strafverfahren nichts mit der Tierhaltung sowie den Zuchtumständen zu tun hätten und deshalb generell ungeeignet seien, eine Unzuverlässigkeit zu begründen. Zudem habe die Klägerin ihr Fehlverhalten eingesehen und deshalb die Strafe des Amtsgerichtes akzeptiert. Bezüglich der Vorwürfe im Steuerstrafverfahren hätte der Kläger aufgrund eines Missverständnisses nicht verstanden, dass er nach Überschreiten der Umsatzgrenzen für die Kleinunternehmerregelung zum Umsatzsteuerausweis und zur vierteljährlichen Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet gewesen wäre. Zudem sei er an der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten durch eine Hausrenovierung und einen Umzug gehindert

gewesen. Das Verwaltungsgericht wies die Klage ab.

Entscheidungsgründe:
Es bestand aus Sicht der Verwaltungsrichter kein Anspruch nach dem Tierschutzgesetz auf Erteilung der Erlaubnis zur Hundezucht, da es bei den Klägern an der erforderlichen Zuverlässigkeit fehlte. Der Begriff der Zuverlässigkeit sei wie die gewerberechtlichen Zuverlässigkeitsbegriffe (vgl. § 35 Abs. 1 GewO, § 4 GaststättenG) und entsprechend der hierzu ergangenen Rechtsprechung auszulegen. Unzuverlässig sei derjenige, der nach dem Gesamteindruck seines Verhaltens nicht die Gewähr dafür biete, dass er seine Tätigkeit zukünftig im Einklang mit dem geltenden Recht betreibe. Dabei sei insbesondere zu prüfen, ob der Antragssteller in den letzten fünf Jahren vor Antragsstellung wegen einer Straftat verurteilt worden sei und sich hieraus ein Mangel seiner Zuverlässigkeit hinsichtlich des Züchtens und Haltens von Tieren oder des Handels mit Tieren erkennen ließe. Auch sonstige Verstöße oder strafrechtliche Verurteilungen könnten eine Unzuverlässigkeit begründen. Vor diesem Hintergrund sei für beide Kläger eine Zuverlässigkeit zu verneinen.

Bei der Klägerin ergebe sich die Unzuverlässigkeit unmittelbar aus dem rechtskräftigen Strafurteil, welches für das Verwaltungsgericht mit seinen Sachverhaltsfeststellungen Bindungswirkung entfalte. Die Klägerin habe gestanden, dass sie eine Zahnlotion für Hunde ohne die erforderliche Erlaubnis hergestellt und in 1.000 Fällen für mindestens 32.000 € insgesamt verkauft habe. Eine Straftat könne bei einer Geldstrafe von 120 Tagessätzen nicht mehr als geringfügig eingeordnet werden.

Die für die Hundehaltung notwendige Zuverlässigkeit des Klägers sei allein (!) aufgrund des eingestellten Verfahrens wegen Steuerhinterziehung zu verneinen. Der Kläger habe selbst vorgetragen, dass er die Umsatzsteuervoranmeldungen trotz seiner Pflicht nicht durchgeführt habe. Die gewerberechtliche Zuverlässigkeit bestimme sich ausschließlich nach objektiven Kriterien, sodass es auf ein Verschulden des Klägers oder mildernde Umstände nicht ankomme. Es könne deshalb dahin gestellt bleiben, ob es sich tatsächlich um das vom Kläger dargestellte Missverständnis handele. Es sei von jedem Gewerbetreibenden zu verlangen, dass er sich die Kenntnis der für seinen Bereich maßgeblichen Vorschriften aneigne. Es gehöre zu den elementarsten Vorschriften für die Gewerbeausübung, die Voraussetzungen zu kennen, unter denen der Status des Kleinunternehmers in Anspruch genommen werden könne. Vorliegend habe der Kläger selbst seine Buchhaltung gemacht und dabei seine privaten Belange in Form einer Hausrenovierung und eines Umzuges über seine steuerlichen Pflichten gestellt.

Die Verwaltungsrichter betonten am Ende der Urteilsgründe nochmals, dass sich für beide Kläger bereits die Unzuverlässigkeit allein aus den Strafverfahren ergebe, sodass es auf eine weitere Unzuverlässigkeit durch die bei Kontrollen festgestellten unzureichenden Haltungsbedingungen nicht mehr ankomme.

Praxishinweis:
Das vorliegende Urteil verdeutlicht nachdrücklich, welche gravierenden Konsequenzen eine strafrechtliche Verurteilung nach sich ziehen kann. Die Kläger haben durch die versagte Verlängerung der Erlaubnis zur Hundezucht ihre wirtschaftliche Existenzgrundlage verloren. Deshalb muss schon im Rahmen der Verteidigung immer geprüft werden, welche verwaltungsrechtlichen Konsequenzen aus einem strafrechtlichen Ergebnis drohen könnten. Keine förmliche Sanktion darf vorschnell und ohne Bewertung der Konsequenzen des Gesamtpaketes für sämtliche Verfahren akzeptiert werden.

Zu berücksichtigen ist dabei immer, dass tatsächliche Feststellungen in einem Strafurteil regelmäßig für das Verwaltungsverfahren bindend sind und deshalb ungeprüft übernommen werden können. Dies bedeutet, dass negative und im Urteil festgeschriebene Anknüpfungstatsachen für eine besondere Schwere der Taten, eine Wiederholungsgefahr oder eine besondere Relevanz des Verhaltens für die zukünftige gewerbliche Tätigkeit möglichst durch prozessual geschicktes Verhalten zu vermeiden sind, soweit diese für eine verwaltungsrechtliche Zuverlässigkeitsprüfung von Relevanz sind. Lässt sich eine förmliche Verurteilung nicht verhindern, kann es sinnvoll sein, mit der Staatsanwaltschaft eine Verurteilung im schriftlichen Verfahren (so genannter Strafbefehl) zu vereinbaren. Ein Strafbefehl beinhaltet zum einen keine eigene Beweisaufnahme und damit keine eigene richterliche Überzeugungsbildung, sodass der Beweiswert der Feststellungen gemindert ist. Zum anderen ist er oftmals deutlich kürzer begründet als ein Strafurteil nach einer Verhandlung mit Zeugenvernehmungen sowie mit möglicherweise anschließend eingelegter Berufung oder Revision.

Interessant in einem nicht positiven Sinne ist aber vor allem, dass die Verwaltungsrichter aus Düsseldorf im Gegensatz zu anderen Verwaltungsgerichten bereits allein die Einstellung des Steuerstrafverfahrens gegen eine nicht besonders hohe Geldauflage (vgl. § 153a StPO) als ausreichend ansahen, um eine Unzuverlässigkeit zu bejahen. Es wirkt fast so, als sei es den Richtern ein Anliegen gewesen, dieses im Urteil festzustellen, obwohl durch die Beanstandungen in Bezug auf die Tierhaltung andere Begründungen für eine Ablehnung der Erlaubnis fast naheliegender erschienen. Diese Entscheidung muss deshalb in vergleichbaren Konstellationen in die Risikoabwägung miteinbezogen werden. Vor allem Geständnisse in Strafverfahren können zu negativen Konsequenzen in anderen Verfahren führen und sind deshalb möglichst zu vermeiden. Sie sind im Übrigen keinesfalls Voraussetzung für eine Einstellung eines Strafverfahrens gegen eine Geldauflage.

Generell ist durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes abgesichert, dass die im Steuerstrafrecht häufig eingesetzte Einstellung gegen eine Geldauflage die Unschuldsvermutung unangetastet lässt und hiermit keine Schuldfeststellung verbunden ist. Zugestimmt wird der Einstellung gegen eine Geldauflage deshalb möglichst nur aus rein prozessökonomischen Gründen und ohne ein vorher abgelegtes Geständnis. Da in diesem Fall mangels Bindungswirkung oder ausdrücklichem Zugeständnis kein Sachverhalt festgeschrieben ist, wird durch diese Art der Erledigung eine Festlegung für ein anschließendes Verwaltungsverfahren vermieden. Letztlich muss die Straftat damit im Parallelverfahren durch die Verwaltungsbehörde nachgewiesen werden.

Die vorliegende Entscheidung zeigt aber, dass eine solche Einstellung in Ausnahmesituationen keine komplette Sicherheit vor weitergehenden Konsequenzen bietet. Noch handelt es sich aber nur um eine „Ausreißerentscheidung" in einem besonderen Fall, der insgesamt genügend weitere Anhaltspunkte für eine Unzuverlässigkeit bot.

2 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 27.08.2019 – X B 160/18 u.a.: Für den Nachweis von Schwarzeinkäufen eines Gastronomen bei einem Lebensmittel-Großhändler genügt es, wenn das Finanzgericht die nicht gebuchten Wareneinkäufe aus den von der Steuerfahndung rekonstruierten Daten des Lieferanten anhand von betriebsspezifischen Umständen individualisieren und der Gastronom dieser Zuordnung nicht substantiiert entgegentreten kann.

Sachverhalt:
Der Kläger betrieb eine Pizzeria und ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Seine Waren kaufte er immer bei einem Lebensmittel-Großhändler. Dieser benutzte ein Warenwirtschaftssystem, bei dem Lieferscheine nach Bareinkäufen storniert werden konnten und ermöglichte hierdurch seinen Kunden Schwarzeinkäufe. Nicht bekannt war den Mitarbeitern des Händlers aber, dass die stornierten Lieferungen in einer Tabelle „Stornoprotokolle" unter Angabe der jeweiligen Kundennummer gespeichert waren und darüber hinaus durch eine übereinstimmend vergebene Nummer eine Verbindung zu den dauerhaft gespeicherten Barbelegen ermöglicht wurde. IT-Prüfer der Steuerfahndung schafften es, diese Daten wiederherzustellen und zuzuordnen.

Der Kläger kaufte nahezu wöchentlich seine Waren gegen Barzahlung ein, die ihm anschließend geliefert wurden. Die Steuerfahndung rekonstruierte für die Jahre 2010 bis 2012 jeweils zwischen ein bis zehn Stornierungen pro Jahr zu einem Gesamtwert zwischen 1.000 und 7.000 €. Die Summe aus gebuchten und stornierten Einkäufen lag damit in diesen Jahren relativ konstant bei ungefähr 50 Einkäufen pro Jahr.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung ordnete der Prüfer dem Kläger diese stornierten Einkäufe zu. Er nutzte diese für eine Hinzuschätzung nicht gebuchter Erlöse. Der Prüfer schätzte unter Anwendung eines immer noch unter dem Mittelwert liegenden Rohgewinnaufschlagsatzes von 250 % anteilige Umsätze hinzu und zog die festgestellten Wareneinkäufe aus den Stornierungen hiervon als Betriebsausgaben ab. Mangels ordnungsgemäßer Rechnungen wurden Vorsteuerabzüge für die Einkäufe nicht gewährt.

Das Finanzamt erließ die entsprechenden Steuerbescheide, gegen die sich der Kläger mit Einsprüchen erfolglos wehrte. Bei der anschließend erhobenen Klage berücksichtigte das Finanzgericht lediglich zugunsten des Klägers die nicht abziehbare Vorsteuer aus den rekonstruierten Wareneinkäufen zusätzlich als Betriebsausgabe. Im Übrigen wies es die Klage ab.

Das Finanzgericht begründete diese Entscheidung insbesondere damit, dass es bereits aufgrund der rekonstruierten Stornierungen und Listen aus dem Warenwirtschaftssystem überzeugt sei, dass der Kläger die Schwarzeinkäufe getätigt habe. Diese indizierten unverbuchte Betriebseinnahmen und damit materielle Buchführungsmängel als Grundlage für Hinzuschätzungen. Der Einwand des Klägers, dass unter seiner Kundennummer an jeden Beliebigen geliefert worden sein könne, überzeuge nicht, da die Kundennummer gerade wegen der Zuordnung der richtigen Adresse für die Anlieferung erforderlich gewesen sei. Zudem hätten die Mitarbeiter des Großhändlers gar nicht gewusst, dass die Stornierungen in einer Stornierungsliste nachvollziehbar gewesen seien. Für die Mitarbeiter seien deshalb die Vernichtung der Barverkaufsbelege und die Stornierung als Beitrag zu einer sicheren Verschleierung der Schwarzeinkäufe ausreichend gewesen. Eine falsche Zuordnung der Kundennummern sei deshalb nicht wahrscheinlich. Zudem fielen die rekonstruierten Stornierungen genau in die Wochen, in denen kein gebuchter Einkauf des Klägers stattgefunden habe. Es handele sich immer um den üblichen Einkaufstag des Klägers. Die Waren seien zudem typisch für seine Pizzeria und entsprächen exakt den Waren, die der Gastronom regulär kaufe. Des Weiteren ergebe sich erst durch die Hinzurechnung der Stornierungen eine relativ konstante Anzahl von Einkäufen pro Jahr. Eine Schätzung unterhalb des Mittelwertes der Richtsatzsammlung sei deshalb maßvoll und sachgerecht. Das bloße Bestreiten der Schwarzeinkäufe durch den Kläger sei nicht ausreichend substantiiert und stehe der Zuordnung nicht entgegen. Der Kläger begehrte daraufhin erfolglos mit seiner Beschwerde die Zulassung der Revision.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesfinanzhof wies die Beschwerde als unzulässig ab, da der Kläger die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht entsprechend der gesetzlichen Anforderungen darlegte. Die Richter ließen aber auch in der inhaltlichen Begründung keinen Zweifel daran, dass sie die Entscheidung des Finanzgerichtes als zutreffend ansehen.

Der Kläger hatte insbesondere gerügt, dass das Finanzgericht ausweislich des Urteils und damit unter Verletzung von § 119 Nr. 6 FGO nicht festgestellt habe, bei welchem Mitarbeiter des Großhändlers er die Waren bestellt haben solle, wann die Lieferungen erfolgt seien, wer die Ware in Empfang genommen habe und wann die Ware bei wem und von wem bezahlt worden sei. Diese fehlende Aufklärung und lückenhafte Darstellung des Sachverhaltes in den Entscheidungsgründen des finanzgerichtlichen Urteils hielt der Kläger für zwingend, bevor ihm die Schwarzeinkäufe hätten zugeordnet werden können.

Dieser Auffassung erteilten die Bundesfinanzrichter eine deutliche Absage. Aufgrund des vom Finanzgericht festgestellten Sachverhaltes sei diese genaue Substantiierung der Schwarzeinkäufe nicht notwendig. Aufgrund des kollusiven Zusammenwirkens des Klägers mit dem Großhändler zur Verschleierung der Schwarzeinkäufe (Vernichtung der Barverkaufsbelege und Stornierung der Lieferscheine) sei es nicht mehr möglich, die vom Kläger verlangten Angaben vollständig zu rekonstruieren. In einem solchen Fall genüge die Zuordnung der rekonstruierten Einkäufe anhand von anderweitig individualisierten Merkmalen. Zudem habe der Kläger verkannt, dass ein Teil der von ihm als fehlend monierten Angaben festgestellt wurde. Der Zeitpunkt der Bestellung ergebe sich aus den rekonstruierten Barverkaufsbelegen, der Verkäufer sei der namentlich bekannte Mitarbeiter, der die Stornierung vorgenommen habe, Lieferung und Bezahlung seien zum Datum des Barbeleges und nach den eigenen Angaben des Klägers immer an einen ebenfalls namentlich bekannten Mitarbeiter erfolgt.

Des Weiteren sei es zwar zutreffend, dass dem Kläger damit in solchen Fällen von rekonstruierten Unterlagen zu nicht gebuchten Warenkäufen durch die Steuerfahndung der faktische Negativbeweis auferlegt werde, dass diese Lieferungen ihm nicht zuzuordnen

seien. Dieser Nachweis sei aber denklogisch niemals lückenlos möglich und deshalb schwierig zu führen. Das Finanzgericht müsse diesen Umstand deshalb bei den Anforderungen an das Beweismaß in einer solchen Konstellation berücksichtigen. Welche konkreten Anforderungen es aber an diesen Negativbeweis stelle, richte sich nach dem Einzelfall. Vorliegend sei vor allem entscheidend, dass das Finanzgericht zur Begründung seiner Überzeugungsbildung sehr viele individuelle betriebsbezogene Umstände herangezogen habe. Das gefundene Beweisergebnis sei deshalb nicht zu beanstanden, es wäre eine inhaltliche Substantiierung des Bestreitens der Schwarzeinkäufe des Klägers erforderlich gewesen.

Praxishinweis:

Der Entscheidung liegt ein typischer Steuerstrafrechtsfall zugrunde. Es hat in den letzten Jahrzehnten immer wieder Fälle gegeben, in denen die Steuerfahndung Lebensmittel-Großhändlern auf die Schliche gekommen war, die unterschiedliche Systeme zur Verschleierung von Wareneinkäufen für ihre Kunden anboten. In einigen Fällen wurden wie im vorliegenden Fall Lieferscheine und Barbelege storniert und vernichtet, in anderen Fällen kamen eine zweite Kundenkarte unter teils fiktiven Namen zum Einsatz oder ein zusätzlicher frei zugänglicher Ladenbereich wurde bewusst so gestaltet, dass dort bestimmte Waren gegen Barbelege und ohne Erfassung des Kundennamens – trotz nicht mehr haushaltsüblicher Mengen – verkauft wurden.

Das Ziel solcher Schwarzeinkäufe ist unabhängig von der Art der Verschleierung immer identisch: Wenn ein Gastronom Einnahmen aus Speise- und Getränkeverkäufen unverbucht lässt, braucht er zur Produktion dieser Speisen und für den Verkauf zusätzliche Ware. Im Regelfall kauft er diese Ware ebenfalls unverbucht nicht ihm zuordenbar ein, um bei einer Betriebsprüfung die Aufdeckung seiner Schwarzeinnahmen aufgrund eines Missverhältnisses zwischen Wareneinkauf und Warenverkauf (insbesondere im Rahmen einer Ausbeutekalkulation) zu verhindern.

Die vorliegende Entscheidung zeigt, dass es in diesen Fällen oftmals sinnvoll ist, nach einem Plausibilitätscheck der Steuerfahndungsergebnisse und einer differenzierten Risikoeinschätzung für den Mandanten Verhandlungsgespräche über Mehrergebnisse mit der Finanzverwaltung zu führen. Die Schätzungsbefugnis lässt sich oftmals nicht bestreiten. Die Schätzungsbeträge sollten sich aber in einem plausiblen und wirtschaftlich möglichen Rahmen bewegen. Wird bei diesen Gesprächen mit Sachargumenten an einer Lösung mitgewirkt, lassen sich nicht selten vernünftige Ergebnisse erzielen.

Zudem gelingt es im Rahmen von Gesprächen mit der Betriebsprüfung, Steuerfahndung und Straf- und Bußgeldsachenstelle oftmals deutlich besser als vor den Gerichten, das Besteuerungsverfahren und die strafrechtliche Erledigung parallel und für den Mandanten vorteilhaft als Gesamtpaket abzustimmen. Eine tatsächliche Verständigung sollte generell erst abgeschlossen werden, wenn auch der Ausgang des Steuerstrafverfahrens besprochen ist. Ohnehin gehört in die tatsächliche Verständigung keine Formulierung zu einem strafrechtlichen Geständnis, wie man es aber gelegentlich von der Finanzverwaltung vorformuliert antrifft. Auf eine Streichung dieses Geständnisses in der tatsächlichen Verständigung sollte immer hingewirkt werden. In diese Vereinbarung gehört nur die bindende Vereinbarung der Besteuerungsgrundlagen. Spätestens, wenn diese im Entwurf vorliegt, muss anhand des steuerlichen Mehrergebnisses ein im Regelfall strafrechtlich reduzierter Steuerschaden ausgerechnet und auf dieser Grundlage eine strafrechtliche Erledigung mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle oder der Staatsanwaltschaft abgestimmt werden. Sobald hier ein passendes Ergebnis gefunden wurde, kann unterzeichnet werden. Eine solche Lösung kann es aber natürlich nie um jeden Preis geben. Manchmal liegen die Vorstellungen der Finanzverwaltung so weit oberhalb eines realistischen Mehrergebnisses, dass eine Einigung ausgeschlossen ist. In diesem Fall wird ein Klageverfahren durchgeführt, allerdings weiterhin unter Ausnutzung sämtlicher Lösungs- und Abkürzungsmöglichkeiten – etwa in einem Erörterungstermin vor dem Finanzgericht.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 21.04.2020 – 1 StR 486/19: Werden in den so genannten „Schwarzarbeitsfällen" durch mehrere Hilfeleistungen mehrere Tathandlungen eines Haupttäters unterstützt, begeht der Tatbeteiligte mehrere Beihilfetaten. Leistet der Gehilfe hingegen durch eine Unterstützungshandlung gleichzeitig Hilfe zu mehreren Haupttaten, liegt nur eine Beihilfestraftat vor.

Sachverhalt:
Ein Mitangeklagter betrieb ein Hochbauunternehmen, welches Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer dadurch sparte, dass es einen erheblichen Teil der Löhne „schwarz" auszahlte. Zur Verschleierung der Zahlungsabflüsse in der Buchhaltung ließ sich der Mitangeklagte von einem Subunternehmer so genannte Abdeckrechnungen ausstellen. Hierzu setzte er verschiedene Scheingeschäftsführer bei mehreren Scheinfirmen ein, die als vermeintliche Subunternehmer für sein Unternehmen tätig waren. Der Angeklagte war für das Erstellen der Scheinrechnungen bei den verschiedenen Scheinfirmen verantwortlich. Er erhielt von dem Hochbauunternehmen jeweils Informationen zur Höhe der Scheinrechnungen, er organisierte die Zahlungsflüsse und überließ die jeweiligen Scheinrechnungen dem Hochbauunternehmen. Hierfür erhielt er monatlich 3.000 €. Durch das Überlassen der Abdeckrechnungen unterstützte der Angeklagte den Mitangeklagten dabei, jeden Monat Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer zu sparen.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung jeweils in Tateinheit mit Beihilfe zum Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten verurteilt. Es würdigte dabei einen Zeitraum von April bis Dezember 2013 als eine Beihilfehandlung, ging hingegen für den Zeitraum von Januar bis April 2014 von einer monatlichen Beihilfetat (also vier Taten) aus. Die eingelegte Revision hatte teilweise Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Auf die Revision des Angeklagten hat der Bundesgerichtshof das Urteil des Landgerichtes aufgehoben, da die Anzahl der abgeurteilten Unterstützungsleistungen des Gehilfen zur Schwarzarbeit nicht nachvollziehbar waren. Ob eine Beihilfe in Tateinheit oder Tatmehrheit begangen wird, hängt aus Sicht der Richter des Bundesgerichtshofes von der Anzahl der Beihilfehandlungen und der geförderten Haupttaten ab. Wenn durch mehrere Hilfeleistungen auch mehrere Haupttaten gefördert werden, liegen mehrere Beihilfetaten (in Schwarzarbeitsfällen also bis zu zwölf Taten pro Jahr) vor. Werden hingegen durch eine Unterstützungshandlung gleichzeitig mehrere Haupttaten gefördert, liege nur eine Beihilfetat vor.

Bei durch Abdeckrechnungen verschleierter Schwarzarbeit ist deshalb für die Anzahl der Taten maßgeblich, ob monatlich eine Abdeckrechnung erstellt oder ob für mehrere Monate eine gemeinsame Scheinrechnung zur Verfügung gestellt wird. Die Anzahl der Beihilfehandlungen kann in diesen Konstellationen zwischen einer und zwölf Taten pro Jahr variieren.

Aufgrund dieser Erwägungen sei es vorliegend nicht auszuschließen, dass bereits für den Zeitraum von April bis Dezember 2013 tatsächlich von neun Beihilfehandlungen auszugehen sei. Ebenso wenig könne ausgeschlossen werden, dass es sich für Januar bis April 2014 nur um eine Beihilfehandlung handele. Es ergebe sich aus den Urteilsfeststellungen bislang nicht, ob der Angeklagte monatlich je eine Abdeckrechnung zur Unterstützung der Haupttaten überließ oder ob er mehrere Monate durch eine Scheinrechnung gemeinsam erledigt habe.

Zutreffend sei hingegen die Annahme, dass die monatliche Beihilfehandlung zur Lohnsteuerhinterziehung und zum Vorenthalten von Arbeitsentgelt zur Sozialversicherung jeweils tateinheitlich durch eine Unterstützungshandlung begangen werde. Der Angeklagte habe keine separaten Beiträge geleistet, die nur der Lohnsteuerhinterziehung oder ausschließlich den Taten nach § 266a StGB zuzuordnen gewesen seien. Beide Haupttaten seien durch die jeweilige Abdeckrechnung zu einer Beihilfehandlung verknüpft.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung ist vor allem interessant, weil sie zeigt, dass juristische Spitzfindigkeiten manchmal in Steuerstrafverfahren den Weg zu einem besseren Endergebnis eröffnen können. Die auf den ersten Blick kaum bedeutsame Anzahl der Beihilfehandlungen kann letztlich entscheidende Auswirkungen auf das Strafmaß haben, da der Unrechtsgehalt bei einmaligem Unterstützungsentschluss geringer wiegen kann, als wenn jeden Monat erneut die bewusste Entscheidung getroffen wird, an einem Schwarzarbeitssystem aktiv mitzuarbeiten.

Ist wie im vorliegenden Fall eine rechtliche Würdigung nicht eindeutig und nicht auf den ersten Blick konsequent, lohnt deshalb eine Überprüfung, wenn das bisherige Ergebnis nicht dem Verfahrensziel der Verteidigung entspricht. Im vorliegenden Fall erhält der Angeklagte hierdurch in einem zweiten Durchgang vielleicht nach weiterem Zeitablauf die Chance, seine bislang nicht zur Bewährung ausgesetzte Strafe in einen bewährungsfähigen Bereich von zwei Jahren Freiheitstrafe zu reduzieren. Ob dies gelingt, ist nicht sicher. Aber manchmal eröffnen sich vor allem in solchen Verfahren plötzlich neue Erledigungsmöglichkeiten, da der Erledigungsdruck auch in der Strafjustiz zunimmt. Generell ist es aber besser, nicht auf ein unsicheres Revisionsverfahren hoffen zu müssen, sondern schon im Vorfeld das gewünschte Ergebnis für den Mandanten zu erreichen. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesfinanzhof, Urteil vom 22.10.2019 – VII R 30/18: Auch nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt kann sich der Geschäftsführer nicht von einer persönlichen Haftung für die Lohnsteuer durch die Behauptung entlasten, er habe angenommen, der Insolvenzverwalter werde die Zustimmung zur Lohnsteuertilgung ohnehin verweigern.

Sachverhalt:
Das Finanzamt hatte den geschäftsführenden Gesellschafter einer GmbH aus der Kfz-Branche wegen rückständiger Lohnsteuern für Februar 2013 in Haftung genommen. Er hatte die Lohnsteuer zwar fristgemäß für die 100 Arbeitnehmer angemeldet, aber im März 2013 nicht entrichtet. Die GmbH war zwischenzeitlich durch ausbleibende Materiallieferungen aufgrund von gekündigten Vertragsbeziehungen und Auseinandersetzungen mit Geschäftspartnern handlungsunfähig geworden. Zeitgleich liefen nach Geltendmachung von Umsatzsteuererstattungsansprüchen in Höhe von 1,1 Mio. € eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung und Steuerfahndungsprüfung. Anfang März kam es zur Auszahlung eines Umsatzsteuerguthabens in Höhe von 700.000 € auf das Geschäftskonto der GmbH.

Kurz danach stellte der Geschäftsführer einen Insolvenzantrag. Das Amtsgericht ordnete mit Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters einen Zustimmungsvorbehalt für Verfügungen über Vermögensgegenstände an, machte den Insolvenzverwalter aber nicht zum Vertreter der GmbH und beließ die Arbeitgeberbefugnisse bei der GmbH. Ein Mitarbeiter des Verwalters hatte den Geschäftsführer schon vorher darüber aufgeklärt, dass er ab sofort keine Verfügungen über Bankkonten, Verträge, Bestellungen oder Barzahlungen ohne Zustimmung vornehmen dürfe. Lediglich Kundenaufträge über Reparaturen oder Wartungsarbeiten könne er ohne Abstimmung annehmen.

Laut Gutachten verfügte die GmbH noch über knapp 7 Mio. €, denen Verbindlichkeiten in Höhe von 8,5 Mio. € gegenüberstanden. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde die Lohnsteuer für Februar 2013 in Höhe von rund 30.000 € zur Tabelle festgestellt. Zuvor hatte das Finanzamt aber wegen dieser Summe bereits einen Lohnsteuerhaftungsbescheid gegen den Geschäftsführer erlassen. Es argumentierte, ihm sei eine grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen, da er nach Insolvenzantragstellung trotz seiner weiterhin bestehenden Alleinverantwortlichkeit und der Arbeitgeberbefugnis der GmbH nicht für eine Entrichtung zum Fälligkeitszeitpunkt gesorgt habe. Durch eine Forderungspfändung erhielt das Finanzamt knapp 10.000 € auf die Haftungssumme, der Einspruch blieb dennoch in voller Höhe erfolglos.

Das Finanzgericht gab der Klage des Geschäftsführers hingegen statt und verneinte ein Verschulden, da der Insolvenzverwalter unmissverständlich zum Ausdruck gebracht habe, dass er einer Tilgung nicht zustimmen werde. Die Drittschuldnerzahlung in Höhe von 10.000 € wäre zudem haftungsmindernd zu berücksichtigen gewesen.

Das Finanzamt hat erfolgreich Revision eingelegt. Das Urteil des Finanzgerichtes wurde aufgehoben und zur erneuten Entscheidung zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe:
Aus Sicht des Bundesfinanzhofes reichten die bisherigen Feststellungen nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob dem Geschäftsführer grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen war.

Die Nichtabführung von Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten stelle regelmäßig eine mindestens grob fahrlässige Pflichtverletzung mit der Konsequenz einer Haftung des Geschäftsführers gemäß §§ 69 S. 1, § 34 Abs. 1 AO dar. Zahlungsschwierigkeiten würden ein Verschulden bei der Lohnsteuerentrichtung nicht ausschließen. Bei nicht ausreichenden Mitteln seien Löhne nur anteilig auszuzahlen, um die auf die gekürzten Löhne entfallende Lohnsteuer an das Finanzamt abführen zu können.

Weder durch die Insolvenzantragstellung noch die Bestellung des (schwachen) vorläufigen Insolvenzverwalters habe der Geschäftsführer trotz des Zustimmungsvorbehaltes seine Verfügungsmacht verloren. Seine Pflicht als Vertreter der GmbH, Löhne zu zahlen und Lohnsteuer abzuführen, habe weiterhin bestanden. Die Rechtsfrage, ob in einer derartigen Konstellation die Versagung der Zustimmung ein Verschulden des Geschäftsführers ausschließe, auch wenn er weiterhin Verfügungsbefugnis innehabe und finanzielle Mittel vorhanden seien, müsse vorliegend nicht entschieden werden. Eine solche ausdrückliche Ablehnung der Bezahlung habe es nicht gegeben. Der Geschäftsführer müsse substantiiert darlegen und nachweisen, welche konkreten Schritte er für eine Zahlung bei Fälligkeit unternommen habe, die aber konkret an der Haltung des Insolvenzverwalters gescheitert seien.

Entgegen der Ansicht des Finanzgerichtes sei es durch den Beschluss mit Zustimmungsvorbehalt nicht zu einer faktischen Sperrung des Geschäftskontos gekommen. Die vorab erteilten Informationen des Mitarbeiters des Insolvenzverwalters hätten auch nur auf den Inhalt des Anordnungsbeschluss hingewiesen und keine darüber hinausgehende Weisung enthalten. Es könne des Weiteren nicht hypothetisch unterstellt werden, dass der vorläufige Insolvenzverwalter einer Tilgung der Lohnsteuerverbindlichkeit wegen einer anfechtbaren Gläubigerbenachteiligung grundsätzlich nicht zugestimmt hätte. Eine Schadenszurechnung bei § 69 AO könne nicht wegen einer gedachten Anfechtung nach insolvenzrechtlichen Vorschriften entfallen. Ein solcher hypothetischer Kausalverlauf sei nicht zu berücksichtigen.

Für das weitere Verfahren vor dem Finanzgericht wies der Bundesfinanzhof auf die erhöhten Pflichten des Geschäftsführers in der Krise hin. Regelmäßig sei zur Vermeidung einer Lohnsteuerhaftung zumindest eine dokumentierte Anfrage an den vorläufigen Insolvenzverwalter zu stellen. Nur ausnahmsweise könne eine solche unterbleiben, wenn konkrete und eindeutige Anhaltspunkte – ohne Berücksichtigung eines hypothetischen Kausalverlaufs – für die Sinnlosigkeit der Nachfrage bestehen würden.

Zuletzt stellte der Bundesfinanzhof fest, dass auch die Ansicht des Finanzgerichtes zu einer Reduzierung der Haftungsschuld aufgrund der Drittschuldnerzahlung unzutreffend sei. Der Haftungsbescheid sei nur zu ändern, wenn die originäre Steuerschuld vor Erlass der Einspruchsentscheidung niedriger festgesetzt werde oder wenn Zahlungen geleistet werden, die zur Tilgung dieser Erstschuld hätten verwendet werden müssen. Vorliegend handele es sich hingegen nicht um eine Zahlung auf die Steuerschuld, sondern um eine Vollstreckungshandlung aus dem Haftungsbescheid, die sich als Tilgung nur auf die Haftungsschuld in ursprünglicher Höhe beziehen könne.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung belegt, welche erhöhten Anforderungen an die Geschäftsführung in der finanziellen Krise der Gesellschaft gestellt werden. Bei gemeinschaftlicher Geschäftsführung lebt in dieser Situation sogar die uneingeschränkte Gesamtverantwortung eines jeden Geschäftsführers mit daraus resultierenden, persönlichen Haftungs- und Schadensersatzrisiken generell wieder auf. Schriftlich fixierte Aufgabenteilungen und Ressortverantwortlichkeiten können den Einzelnen nicht mehr uneingeschränkt entlasten. Neben den steuerlichen Haftungsrisiken bei grober Fahrlässigkeit sind auch die besonderen insolvenzrechtlichen Risiken zu berücksichtigen. Bei verspäteter Insolvenzantragstellung droht neben dem strafrechtlichen Risiko einer vorsätzlichen oder fahrlässigen Insolvenzverschleppung gemäß § 15a Abs. 3 und 4 InsO vor allem immer auch die unter Umständen existenzbedrohende Geschäftsführerhaftung für Zahlungen nach Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung (vgl. § 64 GmbHG). Zur Vermeidung solcher Risiken in der sich abzeichnenden Krise sollte deshalb im Interesse der persönlich Verantwortlichen möglichst frühzeitig eine insolvenzrechtliche Beratung bezüglich ihrer Haftungs-, Strafrechts- und Schadensersatzrisiken erfolgen.

Außerhalb der Lohnsteuer greifen für die steuerliche Haftung (sowohl für die Haftung des gesetzlichen Vertreters bei grober Fahrlässigkeit gemäß § 69 AO als auch für die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO) allerdings die Grundsätze der anteiligen Tilgung. Können nicht sämtliche Verbindlichkeiten einer Gesellschaft erfüllt werden, sind die Gläubiger nur im gleichen Umfang anteilig zu befriedigen. Ist dieser Tilgungsgrundsatz nicht verletzt, haftet der Geschäftsführer steuerlich nicht, da es an einer Benachteiligung des Finanzamtes gegenüber den anderen Gläubigern fehlt. Kann diese Quote beispielsweise aufgrund fehlender Unterlagen nicht mehr im Einzelnen festgestellt werden, muss sie geschätzt werden. Hierauf kann bereits bei der Ankündigung einer drohenden Haftungsinanspruchnahme hingewirkt werden. Oftmals hilft es, aufgrund der vorhandenen Informationen wie OP-Listen, Kontoauszügen oder sonstigen Zahlungsnachweisen zumindest ungefähre Tilgungsquoten zu bestimmen, um danach möglichst im Verhandlungswege eine geschätzte Tilgungsquote zu verhandeln. Bei der Lohnsteuer ist hingegen besondere Vorsicht geboten: Die Geschäftsführung ist letztlich in der Krise gezwungen, die Löhne nur noch anteilig gekürzt um die gleichzeitig abzuführende Lohnsteuer auszuzahlen, um eine eigene Haftung zu vermeiden. Ansonsten ist die Schwelle zur groben Fahrlässigkeit schnell überschritten und die Verteidigungsmöglichkeiten gegen eine Haftungsinanspruchnahme sind begrenzt.

2 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 14.04.2020 – VI R 32/17: Ein Anfangsverdacht einer Steuerstraftat und damit einhergehende Verstöße gegen § 10 BpO und den Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit führen nicht zu einer Rechtswidrigkeit der Anordnung einer Außenprüfung und nicht zu einem steuerlichen Verwertungsverbot.

Sachverhalt:
Gestritten wurde um die Rechtmäßigkeit der Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung. Geklagt gegen die Prüfungsanordnung hatte ein Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, der neben seiner Tätigkeit als Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft noch eine landwirtschaftliche Pferdezucht übernommen hatte, mit der

er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte.

Das Finanzamt hatte über eine dritte Person und einen darauf gestützten Steuerfahndungsvermerk Hinweise darauf erhalten, dass der Kläger im Jahr 2003 möglicherweise Kosten der privaten Lebensführung und Ausgaben seines Betriebes bei der Gewinnermittlung der Steuerberatungsgesellschaft erfasst hatte. Daraufhin hat es 2009 beim Kläger eine Außenprüfung gemäß § 193 AO angeordnet, um die Einkommen- und Umsatzsteuer für 2003 bis 2006 sowie seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu prüfen. Der Kläger legte gegen die Prüfungsanordnung Einspruch ein, die Prüfung wurde begonnen.

Während der noch laufenden Prüfung nahm die Steuerfahndung schließlich im Jahr 2012 Vorermittlungen gemäß § 208 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO gegen den Kläger wegen seines Pferdezuchtbetriebes auf. U.a. wurden Buchführungs- und Belegordner ausgewertet, die in einem anderen Strafverfahren sichergestellt worden waren. Erst Ende 2013 wurde dem Kläger die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens bekannt gegeben und seine Wohnung sowie das Gestüt von der Steuerfahndung durchsucht. Das Finanzamt erweiterte daraufhin den Prüfungszeitraum auf zehn Jahre und begründete dies mit dem Verdacht einer Steuerstraftat. Auch hiergegen legte der Kläger einen Einspruch ein.

Die Steuerfahndung ordnete in ihrem Fahndungsbericht den Zuchtbetrieb als Liebhaberei ein. Sie vertrat die Auffassung, die aus Land- und Forstwirtschaft erklärten Verluste seien nicht anzuerkennen. Das Finanzamt folgte dem Bericht und änderte die Einkommensteuerbescheide für den gesamten Zehnjahreszeitraum. Über die hiergegen eingelegten Einsprüche ist noch nicht entschieden.

Das Finanzamt wies allerdings zwischenzeitlich die Einsprüche gegen die Prüfungsanordnung und deren Erweiterung zurück, der Kläger erhob Klage. Gegen die Klageabweisung legte er Revision ein, die er insbesondere mit einem Verstoß gegen § 393 Abs. 1 AO, § 10 BpO begründete. Der Bundesfinanzhof hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesfinanzhof hielt sowohl die Prüfungsanordnung als auch die Erweiterung für rechtmäßig. Das Finanzamt habe beim Erlass der Anordnungen nicht die gesetzlichen Grenzen seines Ermessens überschritten.

Außenprüfungen gemäß § 193 AO seien in den Grenzen des Verhältnismäßigkeitsprinzips und des Willkürverbotes unbeschränkt sowie voraussetzungslos zulässig.

Für die Frage nach der Rechtmäßigkeit einer Anordnung sei unerheblich, ob ein Steuerstraftatverdacht bestehe oder nicht. Insoweit liege keine sich gegenseitig ausschließende Zuständigkeit von Steuerfahndung und Außenprüfung vor. Ermittlungsmaßnahmen des Außenprüfers dürften ebenso wie Maßnahmen der Steuerfahndung eine Doppelfunktion erfüllen, indem

sie sowohl der Ermittlung des steuerlichen als auch des strafrechtlichen Sachverhaltes dienen.

Eine Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung folgte aus Sicht des Bundesfinanzhofes auch nicht daraus, dass der Kläger nicht über die Anschuldigungen des Dritten und einen möglichen Steuerstraftatverdacht in Kenntnis gesetzt wurde.

Zum Schutz der Selbstbelastungsfreiheit bei Straftatverdacht seien zwar gemäß § 393 Abs. 1 S. 2 und 3 AO Zwangsmittel gegen den Steuerpflichtigen unzulässig. Hierüber ist der Steuerpflichtige nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens auch gemäß § 393 Abs. 1 S. 4 AO zu belehren. Gleiches ergibt sich aus § 10 BpO. Allerdings führen Verstöße gegen diese Belehrungspflichten und damit gegen den Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit nicht zur Rechtswidrigkeit einer Prüfungsanordnung. Diese Regelungen, die möglicherweise verletzt sein könnten, betreffen nicht das „Ob", sondern das „Wie" der angeordneten Prüfung.

Die Frage, ob eine steuerstrafrechtliche Belehrungspflicht bestand und welche Rechtsfolgen aus einem Verstoß gegen diese Pflicht zu ziehen seien, müsse im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften entschieden werden. Beide Verfahren stehen dabei unabhängig und gleichrangig nebeneinander.

Praxishinweis:

Dem Kläger ging es im Ergebnis darum, ein steuerliches Verwertungsverbot für die Prüfungsfeststellungen durchzusetzen. Ein solches Verwertungsverbot erfordert nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, dass die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung bereits festgestellt wurde (vgl. nur BFH, 25.01.2017 – I R 70/15, juris). Diese Feststellung war vorliegend nicht möglich, da das Bestehen eines Anfangsverdachtes für eine Prüfungsanordnung unerheblich ist. Sie wird hierdurch nicht ausgeschlossen. Der Steuerpflichtige bleibt weiterhin steuerlich zur wahrheitsgemäßen Mitwirkung verpflichtet, sie kann lediglich nicht mehr erzwungen werden. Dies bedeutet, dass aus einem Verstoß gegen § 10 BpO und § 393 AO kein steuerliches Verwertungsverbot abgeleitet werden kann. Die Anforderungen an steuerliche Beweisverwertungsverbote sind ohnehin sehr hoch. Sie kommen allenfalls bei offensichtlicher Willkür der Finanzverwaltung in Betracht.

Die Erfolgsaussichten der Durchsetzung eines strafrechtlichen Beweisverwertungsverbotes bei Verstößen gegen die Belehrungspflichten des § 393 AO sowie § 10 BpO und damit gegen die Selbstbelastungsfreiheit als elementares Schutzrecht des Beschuldigten im Strafverfahren sind hingegen deutlich besser. Hierzu ist kein erfolgreiches Vorgehen gegen die Prüfungsanordnung Voraussetzung. Es genügt, der Verwertung der Prüfungsfeststellungen unter Hinweis auf die konkrete Rechtsverletzung im Strafverfahren ausdrücklich zu widersprechen, diesen Widerspruch im weiteren Verfahren zu verfolgen und erfolgreich durchzusetzen.

Belastende Angaben des Steuerpflichtigen sollten in derartigen Konstellationen dennoch komplett vermieden werden. Denn die erteilten Informationen sind danach trotz Beweisverwertungsverbot bekannt, sodass es den Ermittlern oftmals leicht fällt, die Feststellungen zusätzlich durch andere Beweismittel zu untermauern. Ein strafrechtliches Verwendungsverbot durchzusetzen, das auch die Verwertung dieser weiteren Beweismittel verhindern würde, ist in der Praxis so gut wie ausgeschlossen.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 09.10.2019 – 1 StR 545/18: Ob eine förmliche Verständigung im Strafprozess mit den besonderen Belehrungspflichten zum Schutz der Selbstbelastungsfreiheit und der Beschuldigtenrechte vorliegt, richtet sich allein nach dem sachlichen Inhalt eines Gespräches zwischen den Verfahrensbeteiligten. Ein förmlicher Verständigungsvorschlag des Gerichtes liegt jedenfalls vor, sobald ein prozessuales Verhalten ausdrücklich oder konkludent zu einem Verfahrensergebnis in Zusammenhang gebracht wird.

Sachverhalt:

Gegen den Angeklagten wurde ein Steuerstrafverfahren wegen Umsatzsteuerhinterziehung durch einen Lieferanten geführt. Die Vorwürfe hatte er bestritten. Es kam zur Anklageerhebung und Eröffnung des Verfahrens.

Vor der öffentlichen Hauptverhandlung fand auf Initiative des Vorsitzenden der Strafkammer eine Vorbesprechung mit der Staatsanwaltschaft, der Verteidigung und dem Gericht statt. Den Ablauf dieses Gespräches hat der Vorsitzende in einem Vermerk niedergelegt. Es wurde kurz die Beweislage aus vorläufiger Sicht der Kammer erörtert und sodann dargelegt, dass ein frühes und umfassendes Geständnis unter Zurückstellung von Bedenken eine Bewährungsstrafe ermöglichen könnte. Die Staatsanwaltschaft erklärte, dass bei einem Geständnis eine solche Entscheidung wahrscheinlich hingenommen werde. Auf Nachfrage der Verteidigung wurde eine förmliche Verständigung gemäß § 257c StPO unter Hinweis auf die problematische Praktikabilität abgelehnt. Vorzugswürdig seien

allgemeine Erörterungen zum Verfahrensstand.

Am ersten Verhandlungstag verlas der Vorsitzende seinen Vermerk zum wesentlichen Inhalt des Vorgespräches und belehrte den Angeklagten über seine Aussagefreiheit. Dieser erklärte daraufhin, er habe die Umsatzsteuerhinterziehung des Lieferanten doch für möglich gehalten.

Eine weitergehende Belehrung erfolgte nicht. Am letzten Sitzungstag wurde protokolliert, dass keine Verständigung stattgefunden habe. Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten verurteilt, ausgesetzt zur Bewährung.

Gegen das Urteil hat der Angeklagte erfolgreich Revision zum Bundesgerichtshof eingelegt. Insbesondere rügte er die Verletzung der besonderen Belehrungspflicht nach einer Verständigung. Der Bundesgerichtshof hat das Urteil aufgehoben und zur erneuten Verhandlung an das Landgericht zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe:

In dem Beschluss des Bundesgerichtshofes wird ausgeführt, dass der Angeklagte gemäß § 257c Abs. 5 StPO über die Möglichkeit eines Entfallens der Bindung des Gerichtes an die Verständigung gemäß § 257c Abs. 4 StPO hätte belehrt werden müssen. Eine Verständigung sei nur dann mit dem Grundsatz des fairen Verfahrens vereinbar, wenn der Angeklagte über diese nur eingeschränkte Bindungswirkung belehrt worden wäre. Der im vorliegenden Fall unterbreitete Verständigungsvorschlag hätte diese Belehrung erfordert, auch wenn der Vorsitzende der Auffassung war, es handele sich nicht um einen förmlichen Verständigungsvorschlag.

Der Charakter der förmlichen Verständigung richte sich ausschließlich nach dem sachlichen Gehalt der Gesprächsinhalte und nicht nach dem Willen der Beteiligten oder einer gewählten Bezeichnung. Maßgeblich sei, ob ausdrücklich oder konkludent die Umstände einer Verständigung im Raum stehen würden. Die sei immer dann der Fall, wenn Fragen des prozessualen Verhaltens in Zusammenhang mit einem Verfahrensergebnis gebracht würden und damit die Frage zu einer Straferwartung nahe liege. Abzugrenzen seien solche Gespräche von Erörterungen, die zwar verfahrensfördernden Charakter hätten, die aber nicht auf eine einvernehmliche Verfahrensbeendigung gerichtet seien. Vorliegend seien Bewährungsstrafen von einem frühen und umfassenden Geständnis abhängig gemacht worden, sodass ein Gegenseitigkeitsverhältnis und damit eine Verständigung offensichtlich seien. Es handele sich nicht mehr nur um einen allgemeinen Hinweis auf die strafmildernde Erwartung eines Geständnisses.

Durch Verlesung des Vermerkes in der Hauptverhandlung sei der Verständigungsvorschlag auch nochmals aktualisiert worden. Der Angeklagte habe davon ausgehen müssen, sein Geständnis müsse sofort erfolgen, wolle er eine Bewährungsstrafe erhalten. Hierdurch wurde aus Sicht der Bundesrichter eine besondere Anreiz- und Verlockungssituation geschaffen, durch die die Selbstbelastungsfreiheit gefährdet wurde und die nur durch die Belehrung über die eingeschränkte Bindungswirkung des Gerichtes hätte ausgeglichen werden können. Der Angeklagte blieb damit hinsichtlich der Bedeutung und der Folgen seines Prozessverhaltens im Unklaren. Mit dem Grundsatz des fairen Verfahrens war dies nicht vereinbar.

Praxishinweis:

Die Entscheidung ist erfreulich, da der Bundesgerichtshof nochmals eindeutig klar gestellt hat, dass die Strafgerichte die Schutzvorschriften der formellen Verständigung nicht dadurch aushebeln können, dass sie Vorgespräche als informell bezeichnen und dennoch inhaltlich ein bestimmtes Ergebnis für ein konkretes Prozessverhalten in Aussicht stellen. Ein solches Verständigungsgespräch kann nicht aus „Praktikabilitätsgründen“ und damit insbesondere zur Ermöglichung eines Rechtsmittelverzichtes und einer knappen schriftlichen Urteilsbegründung zu einem allgemeinen Gespräch über den Verfahrensstand umqualifiziert werden.

In der Praxis sind die Grenzen zwischen Gesprächen über den Verfahrensstand mit allen Verfahrensbeteiligten, ersten Vorgesprächen zur Vorbereitung einer Verständigung und Gesprächen mit eindeutigem Verständigungsinhalt wie vorliegend oftmals fließend. Dieses vorsichtige Herantasten an eine einverständliche Lösung eines Falles muss auch nicht immer zum Nachteil des Angeklagten sein. Die Schutzvorschriften für den Angeklagten dürfen hierdurch aber nicht komplett ausgehebelt werden. Er darf sich nicht unter Druck gesetzt fühlen, möglicherweise sogar ein unrichtiges Geständnis abzulegen, nur um ein bestimmtes, ihn weniger belastendes Verfahrensergebnis unter Ausschluss weitergehender Risiken zu sichern. Hierfür zu sorgen und die Grenzen für das Gericht zu markieren, ist Aufgabe der Verteidigung.

In vielen Steuerstrafverfahren kommt es aufgrund der tatsächlichen Abläufe und einer frühzeitigen Beendigung des Verfahrens auf diese formalen Vorschriften der StPO und deren Schutzwirkung nicht an. Denn Deals im Ermittlungsverfahren, die zu einer Vermeidung der Hauptverhandlung führen und die mit der Straf- und Bußgeldsachenstelle oder der Staatsanwaltschaft vereinbart werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich dieser Vorschriften. Gleiches gilt für Erörterungen zum Verfahrensstand, die zu einer Einstellung gegen Geldauflage und damit zur Vermeidung einer förmlichen Sanktion führen.

Es will natürlich in der Praxis wohl überlegt sein, ein Urteil wegen eines bloßen Dokumentationsfehlers anzugreifen, an dem man selbst und betreffend das Verteidigungsziel (Bewährungsstrafe) erfolgreich mitgewirkt hat. Frühe Annäherungen und Absprachen leben auch von der Verlässlichkeit der berufsmäßig Beteiligten. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Urteil vom 10.07.2019 – 1 StR 265/18, ein Füllhorn für Steuerstrafverteidiger:
1. Trotz gleichzeitiger Abgabe von Steuererklärungen für verschiedene Steuerarten liegen mehrere Taten vor. Ein besonders schwerer Fall durch Überschreiten der Wertgrenze von 50.000 € als Voraussetzung für die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist des § 376 AO ist damit bei jeder Tat getrennt zu prüfen.
2. Verlässt sich ein Steuerpflichtiger auf die Angaben seines steuerlichen Beraters zur Steuerfreiheit, ist bei einem hierdurch verursachten Irrtum vorsätzliches Handeln ausgeschlossen. Für Leichtfertigkeit müssen konkrete Anhaltspunkte vorliegen, dass er dem Rat seines steuerlichen Beraters nicht vertrauen durfte.
3. Kommen andere Schätzmethoden ausnahmsweise nicht in Betracht, kann eine Schätzung im Strafverfahren in engen Grenzen auch auf die Richtsatzsammlung gestützt werden. Der auf diese Weise geschätzte Hinterziehungsschaden muss aber auf einen als erwiesen anzusehenden Mindestschuldumfang reduziert werden.
4. Dient eine Personenhandelsgesellschaft nicht nur als bloßer Mantel, sondern erlangt sie tatsächlich Steuern als ersparte Aufwendungen, ist eine Einziehungsentscheidung für Unternehmenssteuern gegen die Gesellschaft zu richten und nicht gegen das Privatvermögen der Gesellschafter.

Sachverhalt:
Der Angeklagte betrieb ein Fahrgastschiff für Hafenrundfahrten gemeinsam mit seiner Mutter in Form einer offenen Handelsgesellschaft. Er hielt 98 % der Gesellschaftsanteile. Von 2004 bis September 2011 entnahm er abends nach Bedarf regelmäßig Bargeld aus den Fahrkarten-, Gastronomie- und Kioskerlösen. Nur den verbleibenden Restbetrag ließ er im Kassenbuch eintragen. Der mitangeklagte, steuerliche Berater wusste nichts von diesen Entnahmen. Im Jahr 2008 verschwieg der Angeklagte zusätzlich Erlöse aus Bestattungsfahrten. Die Passagierzahlen wurden vorschriftsgemäß täglich an das Hauptzollamt und die Hafengesellschaft gemeldet. Zwischen 2007 und 2009 nutzte der Angeklagte eine für die OHG angeschaffte Yacht ausschließlich privat. Dennoch ließ er Abschreibungen, Reparatur- und Wartungskosten sowie die Vorsteuer bei der OHG geltend machen. Hinsichtlich der Kioskerlöse erhielt der Angeklagte vom steuerlichen Berater die Auskunft, diese seien umsatzsteuerfrei. Auf diese unzutreffende Ansicht seines Steuerberaters verließ er sich nach eigenen Angaben.

Die Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerjahreserklärung gab der Angeklagte stets zusammen ab. Die Anlage UR über umsatzsteuerfreie Umsätze war nicht beigefügt. 2004 verkürzte er 40.000 € Umsatzsteuer und 25.000 € Gewerbesteuer durch die verschwiegenen Betriebseinnahmen. 2005 entfielen von der hinterzogenen Umsatzsteuer in Höhe von 90.000 € 45.000 € auf die Kioskerlöse. Die Umsatzsteuer für einen Yachtkauf in Höhe von 180.000 € erklärte er als Vorsteuer der OHG. Beim Yachtverkauf in 2009 erstellte er eine Rechnung mit Umsatzsteuer und ließ die Differenz zwischen Kaufpreis und Buchwert steuerwirksam bei der OHG erfassen. 2011 verschwieg er nur noch die Umsatzsteuer aus den Kioskerlösen. Durch die zu gering erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinterzog er 275.000 € Einkommensteuer.

Die Besteuerungsgrundlagen hat das Landgericht geschätzt. Einzelaufzeichnungen existierten nur für die letzten drei Monate im Jahr 2011. Fahrkartenerlöse wurden anhand der gemeldeten Fahrgastzahlen und den vom Angeklagten genannten Ticketpreisen ermittelt, reduziert um einen Sicherheitsabschlag von 10 %. Die Gastronomieerlöse wurden anhand des Wareneinkaufs unter Heranziehung der Richtsatzsammlung und einer Verprobung anhand von Speisekarten (ermittelter Rohgewinnaufschlagsatz von 586%) zunächst steuerlich mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von 359 % berechnet. Das Landgericht reduzierte diesen strafrechtlich nochmals auf 317 %. Zur Berücksichtigung des Schankverlustes zog es zusätzlich nochmals einen pauschalen Betrag ab.

Das Landgericht berechnete auf diese Weise unter Berücksichtigung der besonderen Einzelfeststellungen insgesamt für alle Steuerarten einen Verkürzungsschaden von 1,2 Mio. €. Es hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 15 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren ausgesetzt zur Bewährung verurteilt. Die gesamte Hinterziehungssumme von 1,2 Mio. € zog das Landgericht ohne Unterscheidung zwischen Unternehmens- und Einkommensteuern aus dem Vermögen des Angeklagten ein. Der steuerliche Berater wurde wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in acht Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von neun Monaten auf Bewährung verurteilt. Trotz anderer Ansicht der Staatsanwaltschaft unterblieb bei ihm eine Einziehungsentscheidung.

Angeklagter, steuerlicher Berater und Staatsanwaltschaft legten Revision ein. Der Bundesgerichtshof stellte daraufhin das Verfahren hinsichtlich einzelner Taten wegen Verjährung ein, sprach den Angeklagten wegen der ihm vorgeworfenen Umsatzsteuerhinterziehung bei den Kioskerlösen frei und reduzierte die Einziehungsentscheidung auf die Einkommensteuer in Höhe von 275.000 €. Er verwies den Fall darüber hinaus hinsichtlich des Gesamtstrafenausspruchs und für eine Überprüfung des kompletten Urteils gegen den steuerlichen Berater an das Landgericht zurück.

Entscheidungsgründe:

Zehnjährige Verjährungsfrist des § 376 AO

Zunächst hat der Bundesgerichtshof sich mit den Voraussetzungen der Strafverfolgungsverjährung auseinandergesetzt. Entgegen der Ansicht des Landgerichtes sei für den Veranlagungszeitraum 2004 bereits Verfolgungsverjährung eingetreten, da nur die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB i.V.m. § 369 Abs. 2 AO gelte und nicht die zehnjährige Frist für besonders schwere Fälle gemäß § 376 Abs. 1 AO. Aufgrund der erst nach Urteilsverkündung geänderten Rechtsprechung des Senates sei trotz gleichzeitiger Abgabe und inhaltlicher Übereinstimmung der unzutreffenden Angaben in den Erklärungen zu verschiedenen Steuerarten für einen Veranlagungszeitraum nunmehr von Tatmehrheit auszugehen. Deshalb sei für die hinterzogene Umsatz- (40.000 €) und Gewerbesteuer (25.000 €) im Jahr 2004 jeweils getrennt zu prüfen, ob die maßgebliche Wertgrenze von 50.000 € überschritten sei und ein besonders schwerer Fall gemäß § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO wegen des großen Ausmaßes des Steuerschadens vorliege. Eine Addition der hinterzogenen Steuern sei ausgeschlossen, sodass vorliegend Verjährung eingetreten war. Die erste zur Unterbrechung der Verjährung geeignete Maßnahme war eine Durchsuchung (vgl. § 78c Abs. 1 S. 1 Nr. 4 Var. 2 StGB), die allerdings erst mehr als fünf Jahre nach Tatbeendigung erfolgte. Darüber hinaus sei auch die Umsatzsteuerhinterziehung für das Jahr 2005 verjährt, da die Umsatzsteuer aus den Kioskerlösen aus den nachfolgend noch im Einzelnen dargestellten Gründen herauszurechnen sei und damit nur noch eine Hinterziehungssumme von 45.000 € verbleibe. Ein besonders schwerer Fall liege deshalb ebenfalls nicht mehr vor.

Irrtum des Steuerpflichtigen bei Verlassen auf steuerlichen Rat

Des Weiteren wies der Bundesgerichtshof darauf hin, dass das Landgericht keinen Vorsatz bezüglich der Umsatzsteuerhinterziehung wegen des Verschweigens der Kioskerlöse festgestellt habe. Nach der in ständiger Rechtsprechung angewendeten Steueranspruchstheorie erfordert die vorsätzliche Steuerhinterziehung, dass der Steuerpflichtige den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach mindestens für möglich hält und eine Verkürzung mindestens billigend in Kauf nimmt. Es liege hingegen ein den Tatbestand ausschließender Irrtum vor, wenn der Steuerpflichtige davon ausgehe, der Steueranspruch sei nicht entstanden. Im vorliegenden Fall hatte der Angeklagte sich auf die unrichtige Auskunft seines steuerlichen Beraters verlassen, dass die Umsatzerlöse aus dem Kiosk steuerfrei seien. Allein daraus, dass er dem Finanzamt eine Überprüfung verwehrte, indem er die Anlage UR nicht beifügte, könne nicht auf einen bedingten Vorsatz geschlossen werden. Insbesondere habe er diese Einnahmen in der Gewerbesteuererklärung gerade nicht verschwiegen, die Kioskerlöse seien komplett in die Jahresabschlüsse der OHG aufgenommen worden.

Leichtfertigkeit im Sinne des § 378 AO

Aus Sicht des Bundesgerichtshofes ergaben sich aus dem ausermittelten Sachverhalt zu den Kioskerlösen auch keine Anhaltspunkte für ein leichtfertiges Handeln des Angeklagten gemäß § 378 Abs. 1 AO. Leichtfertig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Einzelfalls und seinen persönlichen Fähigkeiten in der Lage ist, obwohl sich ihm aufdrängen musste, dass dadurch eine Steuerverkürzung eintreten wird. Ein Steuerpflichtiger muss sich über die seinen Lebenskreis betreffenden Steuerpflichten erkundigen. Höhere Anforderungen sind an diese Erkundigungspflicht zu stellen, wenn es sich um steuerliche Pflichten im Zusammenhang mit einem Gewerbe oder einer freiberuflichen Tätigkeit handelt. Es ist sachkundiger Rat durch einen als zuverlässig und erfahren bekannten Angehörigen der steuerberatenden Berufe einzuholen. Sei eine Klärung nicht möglich, könne eine offene Rechtsfrage unter Aufdeckung des vollständigen und wahren Sachverhaltes im Besteuerungsverfahren geklärt werden. Im vorliegenden Fall gebe es keine Anhaltspunkte dafür, dass der Angeklagte sich hinsichtlich der Steuerfreiheit der Kioskerlöse nicht auf die Auskunft des mitangeklagten steuerlichen Beraters habe verlassen dürfen.

Schätzung eines Mindestschuldumfangs

Der Bundesgerichtshof hat sich in der vorliegenden Entscheidung ebenfalls mit den Anforderungen an eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Steuerstrafverfahren auseinandergesetzt. Eine solche sei zulässig, wenn der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand sicher erfüllt habe, das tatsächliche Ausmaß aber ungewiss sei und eine konkrete Berechnung der Besteuerungsgrundlagen beispielsweise wegen unvollständig erfasster Betriebseinnahmen und einer formell sowie materiell fehlerhaften Buchführung ausgeschlossen sei. Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gestützt auf die Richtwerte für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesministeriums für Finanzen sei allerdings als sehr grobe Schätzmethode nur durchzuführen, wenn aufgrund der vorhandenen Tatsachenbasis andere, genauere Schätzmethoden nicht in Betracht kommen. Zudem seien im Strafverfahren auch in diesen Ausnahmefällen weitere Einschränkungen bei der Anwendung zu berücksichtigen.

Zunächst seien bei dieser Schätzmethode ebenfalls die örtlichen Verhältnisse und die Besonderheiten des Gewerbebetriebes zu berücksichtigen. Orientiere sich das Tatgericht nicht am unteren Rahmen, müsse es Anhaltspunkte für eine positivere Ertragslage geben. Es dürfe nicht ein als wahrscheinlich angesehener Wert zugrunde gelegt werden. Vielmehr müsse das Gericht unter Anwendung des Zweifelsgrundsatzes einen Mindestschuldumfang sicher feststellen. Im vorliegenden Fall sah der Bundesgerichtshof keinen Anlass zur Korrektur des Schätzergebnisses. Zum einen lag der für den Restaurantbereich anhand der Speisekarten ermittelte Rohgewinnaufschlagsatz deutlich über den Werten aus der Richtsatzsammlung. Zum anderen habe das Landgericht sich trotzdem nur am durchschnittlich oberen Rohgewinnaufschlagsatz orientiert und vorsorglich noch Sicherheitsabschläge gebildet.

Einziehung

Des Weiteren führte der Bundesgerichtshof aus, dass der Einziehungsentscheidung in Höhe von 1,2 Mio. € unzutreffende Rechtsgrundsätze zugrunde liegen. Das Landgericht habe nicht zwischen dem Vermögen der OHG und dem Privatvermögen des Angeklagten unterschieden. Dies sei nur ausnahmsweise zulässig, wenn die Gesellschaft ausschließlich als Mantel diene. Vorliegend habe stattdessen die OHG die hinterzogenen Umsatzsteuern und Gewerbesteuern als ersparte Aufwendungen erlangt. Die Einziehungsanordnung wäre deshalb hinsichtlich dieser Steuerarten gegen die OHG als Dritteinziehungsbeteiligte zu richten gewesen. Beim Angeklagten seien hingegen nur die von ihm persönlich ersparten Einkommensteuern einzuziehen.

Beihilfestrafbarkeit des Steuerberaters

Zuletzt wies der Bundesgerichtshof noch darauf hin, dass hinsichtlich der Verurteilung des steuerlichen Beraters ein vorsätzliches Handeln ebenfalls nicht zutreffend festgestellt worden sei. Bei den Kioskerlösen fehle es aufgrund der obigen Ausführungen bereits an Haupttaten. Eine Beihilfestrafbarkeit scheide damit aus. Hinsichtlich der übrigen verschwiegenen Erlöse sei ein Vorsatz mangels Kenntnis vom Vorgehen des Angeklagten offensichtlich ausgeschlossen. In Betracht käme damit nur eine Umsatzsteuerverkürzung bei den Kioskerlösen als mittelbarer Täter aufgrund überlegenen Sachwissens. Hier habe das Landgericht noch aufzuklären und zu würdigen, warum der steuerliche Berater die Restauranterlöse umsatzsteuerlich richtig behandelte und weshalb er die vermeintlich steuerfreien Kioskerlöse nicht in der Anlage UR erfasste. Erst dann könne das Vorstellungsbild des Beraters und eine mögliche Tatbegehung abschließend gewürdigt werden.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung des Bundesgerichtshofes ist interessant und lesenswert, auch wenn sie keine Rechtsprechungsänderung enthält. Sie behandelt mehrere Standardprobleme des Steuerstrafrechts im Überblick: die grundlegende Rechtsprechungsänderung aus dem Jahr 2018 zur Tatmehrheit trotz zeitgleicher Abgabe von Erklärungen (vgl. BGH, Beschluss vom 22.01.2018 – 1 StR 535/17, Profile 2018, Heft 6, S. 20 f.), die Wertgrenze des besonders schweren Falles, die Prüfung der verlängerten Verjährungsfrist nach § 376 AO, den Irrtum über den Steueranspruch und das Verlassen auf unzutreffende Auskünfte eines Beraters, die Anforderungen an eine Zulässigkeit der strafrechtlichen Schätzung durch Feststellung eines unzweifelhaften Mindestschuldumfangs, die Voraussetzungen einer leichtfertigen Steuerverkürzung, die wichtige Differenzierung zwischen Privat- und Gesellschaftsvermögen bei der zunehmend auch im Steuerstrafrecht an Bedeutung gewinnenden Einziehungsentscheidung sowie Grundsätze für die Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch den steuerlichen Berater.

Neben diesen Ausführungen des Bundesgerichtshofes stellt das aufgehobene Urteil des Landgerichtes auch einen weiteren Beweis dafür dar, dass eine Überschreitung der Millionengrenze auf Strafzumessungsebene nicht automatisch zu einer Gesamtfreiheitsstrafe oberhalb von zwei Jahren (damit nicht mehr zur Bewährung aussetzbar) führt. Es sind vielmehr immer die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen und im Rahmen der Verteidigung in einer Hauptverhandlung herauszuarbeiten, die den Fall in einem günstigeren Licht erscheinen lassen. Der Angeklagte hatte sich ausweislich der Ausführungen des Bundesgerichtshofes offenbar geständig eingelassen, eine Schadenswiedergutmachung war hingegen nicht erfolgt, wie die Einziehungsentscheidung belegt. Zu den übrigen für ihn sprechenden Umständen lässt sich der Entscheidung nichts entnehmen. Die Verteidigung hat jedenfalls offensichtlich bereits in der ersten Instanz gute Arbeit geleistet und dem Angeklagten jeden Druck einer nicht mehr bewährungsfähigen Freiheitsstrafe vor Durchführung des Revisionsverfahrens mit den immer unsicheren Erfolgsaussichten nehmen können.

Zuletzt ist noch aus Praktikersicht darauf hinzuweisen, dass das seit 2017 reformierte Einziehungsrecht zunehmend in Steuerstrafverfahren eingesetzt wird. Solange die Steuern gezahlt sind und eine Einigung mit dem Fiskus erreicht ist, ist eine solche Entscheidung gemäß § 73e StGB ausgeschlossen. In allen anderen Fällen muss das strafrechtliche Einziehungsrecht bei der Erarbeitung einer Gesamtstrategie berücksichtigt werden. Da durch eine Einziehungsentscheidung ein zusätzlicher Titel des Staates in Höhe der hinterzogenen Steuern geschaffen wird, muss im Interesse des Mandanten mit Nachdruck dafür gesorgt werden, dass es beispielsweise nicht aufgrund eines vorgezogenen Strafverfahrens zu einer Belastung mit einer Steuerschuld durch die Einziehung kommt, die man finanzgerichtlich noch hätte reduzieren können. Wie der vorliegende Fall zeigt, sind momentan teilweise elementare Grundsätze des strafrechtlichen Einziehungsrechtes nicht abschließend geklärt bzw. nicht überall bekannt. Eine Einziehung von 1,2 Mio €, die tatsächlich nur zu einem Bruchteil hätte erfolgen dürfen, stellt momentan keinen Einzelfall dar.

2 Finanzgericht Münster, Urteil vom 17.01.2020 – 4 K 16/16: Eine Hinzuschätzung kann bei Verletzung der formellen Ordnungsgemäßheit der Kassenführung zulässig und geboten sein, wenn keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Bareinnahmen besteht und der Steuerpflichtige zur Verschleierung von Umsätzen Wareneinkäufe nicht aufzeichnet. Formelle Kassenmängel rechtfertigen aber allein keine Annahme eines Hinterziehungsvorsatzes und damit die Verlängerung der Festsetzungsfrist bei einer Steuerhinterziehung auf zehn Jahre, da sie keinen sicheren Schluss auf die Verkürzung von Einnahmen zulassen.

Sachverhalt:
Der Kläger betrieb in den Jahren 2006 bis 2013 eine Pizzeria mit einem Ladenlokal, das im Wesentlichen aus einer Küche und Theke bestand und daneben über wenige Sitzplätze verfügte. Seinen Gewinn ermittelte er im Wege der Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Seine erklärten Rohgewinnaufschlagsätze schwankten zwischen 175 und 285 %, sein Reingewinn stieg von 1 % auf fast 30 % an. Der überwiegende Teil seiner Einnahmen erfolgte bar. Er setzte eine elektronische Registrierkasse ein, deren Tagesendsummenbons er erst ab 2013 aufbewahrte. Auch diese waren allerdings unvollständig.

Seine Waren bezog der Kläger zumindest teilweise bei einem Großhändler, gegen den die Steuerfahndung im Rahmen einer größeren Fahndungsprüfung ermittelte. Die Auswertung des elektronischen Warenwirtschaftssystems des Großhändlers ergab, dass ab 2009 auf Wunsch von Kunden Lieferscheine bei Bareinkäufen storniert und Unterlagen vernichtet wurden, um Schwarzeinkäufe zu ermöglichen. Der Gesamtbetrag der Bestellungen ließ sich allerdings anhand der Stornoprotokolle rekonstruieren. Schon 2008 waren unter demselben Belegdatum mehrere Rechnungen erstellt worden, um den Kunden die Verbuchung nur einer Rechnung als Wareneinkauf zu ermöglichen. Einige Kunden legten im Verlauf des Verfahrens Geständnisse ab.

Bei dem Kläger begann 2013 eine Außenprüfung zur Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010, die auf die weiteren Streitjahre erweitert wurde.

Die Auswertung der Wareneinkäufe beim Großhändler durch den Außenprüfer ergab zumindest für das Jahr 2006 eine Gutschrift für Waren, die der Kläger gar nicht als Wareneinkauf aufgezeichnet hatte. Der Prüfer nahm dies auch für weitere Gutschriften an, obwohl sich aus diesen kein Bezug zu bestimmten Rechnungen des Klägers herstellen ließ. Eine weitere Warengutschrift für Sahne, die der Außenprüfer für das Jahr 2009 ermittelte, bezog sich auf einen Einkauf, der nur zur Hälfte aufgezeichnet war.

Bei einer Durchsuchung fand die Steuerfahndung beim Kläger für 2013 einen Barverkaufsbeleg des Großhändlers, der im Warenwirtschaftssystem des Großhändlers einem anderen Empfänger zugeordnet werden konnte, der aber sein Geschäft längst aufgegeben hatte. Es wurden auch Gutschriften über Salatschalen und Tomaten ermittelt, die zuvor ebenfalls nicht in dieser Menge gekauft wurden. Gefunden wurde bei der Durchsuchung auch ein Packschein aus 2012, der über das Warenwirtschaftssystem des Großhändlers einem anderen Imbiss zugeordnet werden konnte, der aber nach eigenen Angaben seit 2011 keine Waren mehr bei diesem Händler bezog. 2011 zahlte der Kläger 55.600 € bar auf sein Sparkassenkonto ein, die er direkt auf ein Konto in der Türkei überwies.

Des Weiteren wurde bei der Durchsuchung festgestellt, dass die fortlaufende Nummerierung der Tagesendsummenbons nicht aktiviert war. Der Grand-Total wurde täglich auf Null zurückgesetzt. Am Tag der Durchsuchung konnte ein Periodensummenbon mit der Nr. 8.555 und einem Bruttoumsatz von 800.000 € sichergestellt werden.

Der Kläger räumte Schwarzeinkäufe in geringerem Umfang ein.

Der Außenprüfer verwarf daraufhin die Kassenführung des Klägers, da die Z-Bons erst ab Juli 2013 aufbewahrt wurden und der Kassenbericht nur unzureichend geführt sei. Zudem habe der Kläger in sämtlichen Streitjahren Wareneinkäufe getätigt, die er nicht buchte, um Warenumsätze zu verschleiern. Der Prüfer erhöhte deshalb den Wareneinkauf abzüglich Eigenverbrauch und Rabatt. Ausgehend von einem durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz von 380 % und einem Sicherheitsabschlag auf den rechnerischen Mehrumsatz von 5 % schätzte der Außenprüfer Mehreinnahmen. Wareneinkäufe berücksichtigte er als Betriebsausgaben, den Regelsteuersatz für Getränke nahm er bei 5 % der Gesamtumsätze an, einen Vorsteuerabzug für den zusätzlichen Wareneinkauf versagte er.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob der Kläger Klage. Er zweifelte bereits die Schätzungsbefugnis an. Er hatte vor dem Finanzgericht zumindest teilweise Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Zunächst hat das Finanzgericht Münster für die Jahre 2008 bis 2013 dem Grunde nach eine Schätzungsbefugnis anerkannt. Die Schätzungsbefugnis gemäß § 162 Abs. 2 S. 2 AO i.V.m. § 96 Abs. 1 FGO ergebe sich aus den gravierenden formellen Mängeln in der Kassenführung und den materiellen Mängeln, die sich aus den nicht gebuchten Wareneinkäufen zur Verschleierung von Warenumsätzen ergeben.

Fehlende Z-Bons stellen ebenso wie das Fehlen täglicher Zählprotokolle zunächst einen formellen Mangel dar. Dieser formelle Mangel lasse alleine noch keinen sicheren Schluss auf eine Einnahmenverkürzung zu. Es bestehe aber systembedingt keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Erfassung der Bareinnahmen. Der Mangel der Kassenführung könne vorliegend der gesamten Buchführung die Ordnungsgemäßheit nehmen, da der Kläger vorwiegend Bargeschäfte getätigt habe.

Darüber hinaus steht aber zur sicheren Überzeugung des Senates fest, dass der Kläger in den Jahren 2008 bis 2013 weitere Wareneinkäufe beim Großhändler zwischen 10.000 € und 20.000 € (netto) pro Jahr getätigt hat. Er habe unter seiner Kundennummer jeweils stornierte und nichtstornierte Wareneinkäufe vorgenommen. Die stornierten Waren betrafen ausschließlich Waren, die der Kläger in dieser Art unstreitig erwarb. Auch die weiteren Einkäufe unter den zusätzlichen Kundennummern seien ihm zuzurechnen. Zum einen seien unter den Nummern für ihn individualisierte Pizzakartons verkauft

worden. Zum anderen sei der bei der Durchsuchung aufgefundene Packschein im Warenwirtschaftssystem genau unter einer dieser Kundennummern erfasst. Als weiteres Indiz könnten die vom Außenprüfer festgestellten, unplausiblen Gutschriften herangezogen werden.

Das Finanzgericht hat die Schätzungen sodann in der Höhe nochmals herabgesetzt. Vorliegend könne eine Schätzung zwar nach der Schätzmethode der Richtsatzschätzung erfolgen. Dabei werde aber durch die abweichende Berechnung des Finanzgerichtes nunmehr der mittlere Rohgewinnaufschlagsatz nicht mehr unterschritten und der mittlere Reingewinnsatz nicht überschritten.

Bei der Auswahl der Schätzmethoden müsse berücksichtigt werden, dass die Schätzung der Wirklichkeit möglichst nahe kommen müsse. Ein innerer Betriebsvergleich scheide vorliegend angesichts des umfangreichen Speiseangebotes und der fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen (insbesondere Benennung der Hauptumsatzträger sowie Vorlage der Rezepte) aus. Auch eine Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung sei nicht möglich, da die Geldflüsse und Vermögenzuwächse innerhalb des gesamten Haushalts des Klägers nicht bekannt seien. Es bleibe damit nur die Richtsatzschätzung.

Das Finanzgericht geht bei der Schätzung von einem Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % aus, den es um den Eigenverbrauch laut Buchführung sowie einen Abschlag für Rabatte bereinigt. Hierdurch wird ein Rohgewinnaufschlagsatz von 264 % der Schätzung zugrunde gelegt, der unterhalb des mittleren Wertes der Richtsatzsammlung liegt. Angesichts der wenigen Sitzgelegenheiten, des hohen Anteils an Laufkundschaft mit geringem Trinkgeld sowie der geringen Preise aufgrund der Konkurrenzsituation erscheint die Unterschreitung angemessen. Bei der Verteilung der Umsätze wurde die Aufteilung des Außenprüfers übernommen. Als zusätzliche Betriebsausgabe berücksichtigte das Finanzgericht nicht nur die Schwarzeinkäufe, sondern auch die auf diese entfallenden Vorsteuerbeträge sowie weitere Mehraufwendungen ausschließlich mit dem Ziel, insgesamt nicht den mittleren Reingewinnsatz zu überschreiten.

Zuletzt wies das Finanzgericht noch darauf hin, dass der Ablauf der Festsetzungsfrist der Änderung der Steuerfestsetzung für die Jahre 2006 und 2007 entgegenstehe.

Die vierjährige Regelfestsetzungsfrist war im Zeitpunkt der Durchsuchung sowie bei Erweiterung der Außenprüfung unzweifelhaft abgelaufen. Die Anwendung der verlängerten Festsetzungsfrist wegen Steuerhinterziehung gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf zehn Jahre scheidet aber aus. Die Feststellung einer Steuerhinterziehung unterliegt keinem reduzierten Beweismaß, sondern das Vorliegen der Steuerstraftat muss zur Überzeugung des Gerichtes feststehen. Aus einer einzigen Gutschrift für das Jahr 2006 in minimaler Höhe lässt sich kein verschleierter Wareneinkauf herleiten, der sicher zu nicht erfassten Warenverkäufen führte. Kassenmängel rechtfertigen für sich nicht die Annahme von Hinterziehungsvorsatz. Sie lassen keinen sicheren Schluss auf eine Einnahmenverkürzung zu.

Praxishinweis:

Die Entscheidung des Finanzgerichtes Münster erteilt zunächst erneut der immer noch gelegentlich anzutreffenden Ansicht der Finanzverwaltung eine Absage, auch rein formelle Mängel könnten eine Hinzuschätzung rechtfertigen. Es muss vielmehr immer zusätzlich ein materieller Mangel feststehen, der der Buchführung endgültig die Gewähr der Vollständigkeit nimmt. Vorliegend ließ sich dies nur für einzelne Jahre aus den verschleierten Wareneinkäufen ableiten.

Vor allem wird im vorliegenden Urteil nochmals intensiv das Thema Schätzung im Besteuerungsverfahren beleuchtet. Dabei werden zentrale Grundsätze anschaulich inklusive der im Einzelnen im Urteil offen gelegten Berechnungswege dargelegt.

Generell geht der innere Betriebsvergleich dem externen Vergleich anhand der in der Richtsatzsammlung veröffentlichten Rohgewinnaufschlag- und Reingewinnsätze vor. Ist beispielsweise eine Ausbeutekalkulation möglich, muss diese durchgeführt werden. Das Urteil führt vor Augen, dass es Aufgabe des Steuerpflichtigen ist, in diesem Zusammenhang die entsprechenden Anknüpfungstatsachen für eine Kalkulation (Rezepte, Hauptumsatzträger, Veränderungen über die Jahre) zu substantiieren und beim Finanzgericht vorzutragen, soweit das möglich ist und zweckmäßig erscheint. Hier können wir Berater gemeinsam mit dem Betroffenen viel tun. In geeigneten Fällen kann zusätzlich eine Ausbeutekalkulation durch einen eigenen Sachverständigen erarbeitet und der groben Schätzung nach der Richtsatzsammlung entgegengestellt werden. Der wirtschaftliche Aufwand ist allerdings nicht zu unterschätzen, sodass es nicht selten prozessökonomisch sinnvoller ist, eine Reduzierung der angewendeten Rohgewinnaufschlagsätze schon durch inhaltliche Argumente zu den Besonderheiten des Gewerbes (Betriebsgröße, Preisstruktur, Lage, Entwicklung über die Jahre) zu erreichen. Für eine darauf aufgebaute Schätzung bietet die vorliegende Entscheidung sodann einen sehr guten Überblick und ausreichend Material für eine inhaltliche Auseinandersetzung: Eigenverbrauch wurde abgezogen, zusätzliche Betriebsausgaben aus den Wareneinkäufen inklusive der nicht abzugsfähigen Vorsteuern berücksichtigt sowie eine zusätzliche Korrektur durch weitere Mehraufwendungen im Hinblick auf die Reingewinnsätze vorgenommen.

Im Übrigen scheint sich in der steuerrechtlichen Literatur mittlerweile sehr berechtigter Widerstand gegen die Anwendung der Richtsatzsammlung zu formieren: Mathematisch-statistisch genügend abgesichert und in der Informationsgewinnung transparent sind die in der Richtsatzsammlung gewonnenen Daten nämlich in keiner Weise. Es bleibt daher abzuwarten, ob sich die Richtsatzsammlung als eine aus unserer Sicht längst überkommene, statistisch schlicht unfachmännisch erstellte und von Dritten nicht überprüfbare, verwaltungsinterne Meldekartei zukünftig behaupten kann. Sicher erscheint das keineswegs. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Finanzgericht München, Entscheidung vom 26.07.2019 – 6 K 3189/17: In Steuerhinterziehungsfällen endet die Festsetzungsfrist aufgrund der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat verjährt ist. Stirbt der Steuerhinterzieher innerhalb der verlängerten, zehnjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO und begeht sein Erbe vor Ablauf dieser Frist eine eigenständige Steuerhinterziehung durch Verletzung seiner Berichtigungspflicht, verlängert sich die Festsetzungsfrist bis zum Ablauf der Strafverfolgungsverjährung für den Erben.

Sachverhalt:
Der 2007 verstorbene Vater zweier Klägerinnen und Ehemann einer weiteren Klägerin hinterließ ausländische Kapitalanlagen. Die hieraus erzielten Kapitalerträge wurden nie in den Steuererklärungen erklärt und hierdurch Steuern verkürzt. Die letzte Einkommensteuererklärung gab der Verstorbene mit seiner gemeinsam veranlagten Ehefrau für den Veranlagungszeitraum 2005 ab. Die Erben erklärten für 2006 und 2007 ebenfalls keine ausländischen Kapitalerträge, obwohl schon im Jahr 2007 Zahlungen an sie persönlich erfolgten.

2014 erstatteten die Erbinnen gemeinsam eine Selbstanzeige wegen der hinterzogenen Kapitalerträge für die Jahre 2002 bis 2012. Das Finanzamt änderte die Veranlagung entsprechend der Nacherklärung. Die Klägerinnen zahlten die Steuern komplett, das Strafverfahren wurde eingestellt.

Im Jahr 2015 leitete die Straf- und Bußgeldsachenstelle erneut ein Ermittlungsverfahren gegen die Erbinnen zum einen für die Jahre 1995 bis 2005 ein, begangen durch die Nichtabgabe einer Berichtigungserklärung gemäß § 153 AO. Da damit auch die Selbstanzeige für die Jahre 2006 bis 2012 mangels Erfüllung des Vollständigkeitsgebotes aus § 371 Abs. 1 AO unwirksam sein würde, wurde zum anderen ein erneutes Strafverfahren für die bereits nacherklärten Veranlagungszeiträume 2006 bis 2012 geführt.

Da aus Sicht des Finanzamtes die Festsetzungsfrist für die Jahre 1995 bis 2001 wegen der Hemmung des § 171 Abs. 7 AO zum Zeitpunkt der Selbstanzeige noch nicht abgelaufen war, erließ das Finanzamt geänderte Einkommensteuerbescheide.

Hiergegen legten die Erbinnen erfolglos Einsprüche ein und erhoben Klage mit der Begründung, die geänderte Steuerfestsetzung sei aufgrund des Eintritts der Festsetzungsverjährung rechtswidrig. Das Finanzgericht folgte dieser Begründung nicht und wies die Klage als unbegründet ab. Revision zum Bundesfinanzhof ist eingelegt (Aktenzeichen VIII R 26/19).

Entscheidungsgründe:
Das Finanzgericht München vertritt die Auffassung, die Änderung der Steuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2001 sei gemäß § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO noch möglich gewesen, da es sich bei den mit Selbstanzeige nacherklärten Kapitaleinkünften um nachträglich bekannt gewordene Tatsachen handele und bei Erlass der Steuerbescheide Ende 2016 die Festsetzungsfrist auch für diese Veranlagungszeiträume noch nicht abgelaufen war.

Für hinterzogene Steuern gilt generell die zehnjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO. Sie beginnt bei Veranlagungssteuern gemäß § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1

AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steuerpflichtige die Steuererklärung einreicht. Gegen Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Steuerpflichtigen laufen im Grundsatz die Fristen des Erblassers komplett weiter, nach einhelliger Auffassung auch die verlängerte zehnjährige Frist aufgrund einer Steuerhinterziehung des Erblassers.

Für den ältesten Veranlagungszeitraum 1995 hat der Erblasser die unvollständige Einkommensteuererklärung 1997 eingereicht, sodass die verlängerte Festsetzungsfrist ohne Hemmungswirkung mit Ablauf des Jahres 2007 geendet hätte. Zu diesem Zeitpunkt war allerdings der Fristablauf bereits gemäß § 171 Abs. 7 AO aufgrund der eigenen Steuerhinterziehung der Erben durch die unterlassene Berichtigungserklärung gehemmt. Die Festsetzungsfrist konnte deshalb bis zum Ende der Strafverfolgungsverjährung dieser neuen Taten der Erbinnen nicht ablaufen.

§ 171 Abs. 7 AO verknüpft die steuerliche Festsetzungsfrist mit der strafrechtlichen Verjährungsfrist. Es soll verhindert werden, dass eine Steuerstraftat zwar noch verfolgbar ist, aber die hinterzogenen Steuern wegen Ablaufes der Festsetzungsfrist nicht mehr festgesetzt werden können. Diese Ablaufhemmung endet mit dem Tod des Steuerpflichtigen, da er ab diesem Zeitpunkt nicht mehr wegen einer Steuerstraftat verfolgt werden kann. Eine eigene Berichtigungspflicht entfällt; Mehrsteuern können nach seinem Tod nicht mehr festgesetzt werden.

Etwas anderes gilt nach Auffassung des Finanzgerichtes München, wenn die Erben vor Festsetzungsfristablauf eine eigene Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit den Steuerstraftaten des Verstorbenen begehen. Den Gesamtrechtsnachfolger trifft eine Berichtigungspflicht, sobald er nachträglich vor Ablauf der „vererbten" Festsetzungsfrist erkennt, dass die Erklärungen des Rechtsvorgängers unrichtig waren. Das Unterlassen der Berichtigung ist gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar. § 153 AO scheidet im Regelfall nur aus, wenn der Gesamtrechtsnachfolger Mittäter oder Teilnehmer der vorsätzlichen Straftat war. Hierfür genügt kein bloßes Mitunterschreiben der unrichtigen Steuererklärung bei Zusammenveranlagung.

Im vorliegenden Fall hatten die Klägerinnen aufgrund der Zahlungen bereits im Jahr 2007 Kenntnis von den ausländischen Kapitalanlagen. Für das zu diesem Zeitpunkt noch nicht festsetzungsverjährte Jahr 1995 (und damit die nachfolgenden Zeiträume) traf sie mit dem Tod eine unverzügliche Berichtigungspflicht, die sie bewusst nicht erfüllten. Ab diesem Zeitpunkt war die Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 7 AO bis zum Ablauf der Strafverfolgungsverjährung der neuen Steuerstraftaten der Klägerinnen gehemmt, wegen der schweren Fälle der Steuerhinterziehung gilt also die verlängerte zehnjährige Strafverfolgungsverjährungsfrist des § 376 AO.

Begründet hat das Finanzgericht München seine Auffassung insbesondere damit, dass die Formulierung „Verfolgung der Straftat" in § 171 Abs. 7 AO nicht nur die Steuerhinterziehung des Erblassers erfasse. Eine solche einschränkende Auslegung sei nicht durch den Normzweck gerechtfertigt. Denn nur durch ein weites Verständnis des Wortlautes könne der vom Gesetzgeber nicht gewollte Fall verhindert werden, dass die Straftat der Erben zwar noch verfolgt, die Steuer aber nicht mehr festgesetzt werden könne.

Praxishinweis:
Die Entscheidung des Finanzgerichtes München ist interessant, da zu diesem Problem der Ablaufhemmung in Erbenfällen bislang keine höchstrichterliche Rechtsprechung existiert. In der Literatur wird abweichend vom Finanzgericht München teilweise die Auffassung vertreten, dass die aufgrund einer Steuerhinterziehung des Erblassers verlängerte Festsetzungsfrist gar nicht mehr durch eine eigenständige Steuerhinterziehung der Erben wegen einer Verletzung des § 153 AO verlängert werden könne (vgl. nur Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, 159. Lieferung, 1/2020, § 171 AO, Rn. 80). Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes könnte damit größere Sicherheit für die Beratung in solchen steuerstrafrechtlich oftmals relativ komplexen Erbenfällen bieten.

Die wirtschaftliche Tragweite der abweichenden Auffassungen kann erheblich sein. Nach der vom Finanzgericht München vertretenen Position können gegen die Erben hinterzogene Steuern des Erblassers im Extremfall noch bis zu 20 Jahre rückwirkend festgesetzt werden. Voraussetzung hierfür ist lediglich eine eigene Verletzung der Berichtigungspflicht zum Ende der für den Erblasser verlängerten Zehn-Jahres-Festsetzungsfrist und eine daraus resultierende Ablaufhemmung von erneut maximal zehn Jahren wegen des Vorliegens eines besonders schweren Falles und der verlängerten Strafverfolgungsfrist des § 376 AO.

Privilegiert in Bezug auf eine kürzere Festsetzungsfrist wäre dagegen der Mittäter oder Teilnehmer an der Steuerhinterziehung des Erblassers, da ihn nach dem Tod des Erblassers keine eigene Berichtigungspflicht trifft. Dieses Ergebnis ist zumindest ungewöhnlich.

Für die steuerstrafrechtliche Beratung führt die Auffassung des Finanzgerichtes München zu einem weiteren „Minenfeld", wie der Fall belegt. Die für die Erben eingereichte Selbstanzeige war unvollständig, da über den Erklärungsinhalt hinaus die eigene Verletzung der Berichtigungspflicht zu korrigieren gewesen wäre. Das bedeutet, dass der Berater sich in solchen Erbschaftsfällen keinesfalls ohne tiefergehende Prüfung auf den zeitlichen Mindestberichtigungsverbund von zehn Kalenderjahren verlassen darf.

2 Bundesgerichtshof, Urteil vom 08.01.2020 – 5 StR 122/19: Bei faktischer Übernahme der Geschäftsführung durch einen Dritten erfordert bedingt vorsätzliches Handeln als Voraussetzung für eine Strafbarkeit des formellen Geschäftsführers wegen des Vorenthaltens und Veruntreuens von Sozialabgaben zumindest, dass der formelle Geschäftsführer tatsächliche Anhaltspunkte für eine unzureichende Erfüllung der sozialversicherungsrechtlichen Pflichten erlangt und dennoch nicht die notwendigen Gegenmaßnahmen ergriffen hat.

Sachverhalt:
Der Angeklagte war Inhaber eines Einzelunternehmens und Geschäftsführer einer GmbH im Bereich der Maler-, Putz- und Abrissarbeiten. Faktisch verantwortlich waren zwei Mitangeklagte, die systematisch Arbeitnehmer nicht zur Sozialversicherung anmeldeten und Sozialversicherungsbeiträge vorenthielten. Um die pflichtgemäße

Entrichtung der Beiträge kümmerte sich der Angeklagte nicht. Der strafrechtliche Gesamtschaden für die Jahre 2014 bis 2017 lag bei 200.000 €, wobei der Angeklagte mit einem Teil der Vorwürfe nichts zu tun hatte. Darüber hinaus erschlichen die beiden Mitangeklagten ohne seine Beteiligung Arbeitslosengeldleistungen in Höhe von mehr als 500.000 €.

Das Landgericht hat den Angeklagten zu einer Geldstrafe von 300 Tagessätzen zu je 40 € verurteilt. Eine Einziehung der Sozialversicherungsbeiträge unterblieb bei ihm persönlich. Gegen die beiden Mitangeklagten wurden nicht mehr bewährungsfähige Gesamtfreiheitsstrafen von drei Jahren sowie eine Einziehung der verursachten Schäden in Höhe von 700.000 € ausgeurteilt.

Die Revision des Angeklagten hatte teilweise Erfolg. Der Bundesgerichtshof hob seine Verurteilung in sechs von 17 Fällen auf, da der erforderliche Vorsatz beim Angeklagten nicht festgestellt werden konnte. Eine andere Strafkammer des Landgerichtes wird neu verhandeln müssen.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hat in seinem Urteil zunächst die Grundsätze zum subjektiven Tatbestand des § 266a StGB zusammengefasst: Der Arbeitgeber, sein gesetzlicher oder faktischer Vertreter müssen die Pflicht zur Abführung der Sozialversicherungsbeiträge sowie den Fälligkeitszeitpunkt kennen und wenigstens billigend in Kauf nehmen, dass diese Pflicht nicht erfüllt wird. Hierzu genügt eine laienhafte Wertung, die aber mindestens zu der Erkenntnis führen muss, dass eine Arbeitgebereigenschaft vorliegt, eine Abführungspflicht existiert und durch Pflichtverletzung Sozialabgaben vermieden werden. Eine bloße Erkennbarkeit dieser Umstände reicht hingegen selbst für ein bedingt vorsätzliches Handeln nicht aus.

Im vorliegenden Fall ließ der Bundesgerichtshof keine Zweifel daran, dass der Angeklagte seine Arbeitgeberstellung kannte. Er habe sich dennoch nicht um die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge gekümmert, obwohl er wusste, dass in den Unternehmen Arbeitnehmer beschäftigt seien und seine Unternehmen sich zeitweise in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden hätten. Trotz Anhaltspunkten dafür, dass der faktische Geschäftsführer die Pflichten nur unzureichend erfülle, habe der Angeklagte nicht versucht, gegenzusteuern.

Nicht ausreichend für ein vorsätzliches Handeln des formellen Geschäftsführers festgestellt sei hingegen, dass die konkreten Zeiträume der Beitragsvorenthaltung vom Vorstellungsbild des Angeklagten im Einzelnen umfasst waren. Es müsse genau herausgearbeitet werden, zu welchem Zeitpunkt jeweils konkrete Anzeichen dafür bestanden, dass die Verbindlichkeiten nicht ordnungsgemäß erfüllt wurden. Fehle es für einzelne Zeiträume an derartigen Hinweisen, könne nicht einfach ein sämtliche Fälle umfassender, genereller Vorsatz des Angeklagten unterstellt werden. Es sei vielmehr eine differenzierte Betrachtung anhand einer konkreten Beweiswürdigung erforderlich.

Praxishinweis:

Im Sozialversicherungsstrafrecht fängt die Verteidigung wie im Steuerstrafrecht immer zunächst im objektiven Tatbestand an. Das bedeutet, dass in erster Linie zu prüfen ist, ob tatsächlich Sozialabgaben nicht zutref-

fend abgeführt oder Steuern verkürzt wurden. Steuerliche Berechnungen und Aufstellungen der Rentenversicherung müssen kontrolliert und nachvollzogen werden. Für den steuerlichen Berater ist dieses Vorgehen im Regelfall eine Selbstverständlichkeit. Er ist es gewohnt, Bescheide auf ihre sachliche und rechnerische Richtigkeit zu überprüfen. Für den Strafverteidiger gilt dies nicht uneingeschränkt. Dafür kennt der Verteidiger die unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe der verschiedenen Verfahrensordnungen (AO und Sozialgesetzbücher einerseits sowie StPO anderseits) mit deren Folge für die strafrechtlichen Verkürzungsberechnungen sehr genau. Eine erfolgreiche Verteidigung setzt deshalb voraus, dass Steuerberater und Strafverteidiger für den Mandanten im Team zusammenarbeiten und die Erfüllung des objektiven Tatbestandes aus sämtlichen Blickwinkeln mit offenem Austausch überprüfen.

Gerade in Fällen, in denen die Lohnquoten oder Betriebseinnahmen mangels entsprechender Aufzeichnungen nicht mehr zuverlässig ermittelt werden können, müssen steuerliche und daran anknüpfende strafrechtliche Schätzungen konkret nachvollzogen und kontrolliert werden. Es ist immer zu hinterfragen, ob ein gefundenes Schätzergebnis plausibel und aufgrund der Rahmenbedingungen des Unternehmens wirtschaftlich möglich ist. Können konkrete betriebswirtschaftliche Parameter (Betriebsgröße, Auslastung, zeitliche Entwicklungen, Materialaufwand, Eigenverbrauch etc.) festgestellt werden, die für die Höhe von Relevanz sind, muss das Verteidigungsteam dafür sorgen, dass diese ausreichend berücksichtigt werden. Grob pauschale Schätzungen von Nettolöhnen anhand einer Lohnquote von zwei Dritteln der Umsätze eines Unternehmens können beispielsweise allenfalls zulässig sein, wenn keinerlei Unterlagen mehr vorhanden sind und es sich um eine lohnintensive Branche mit kaum Materialaufwand handelt.

Oftmals wird die Verteidigung über den objektiven Tatbestand hinaus weitere Argumente im Vorstellungsbild des Mandanten herausarbeiten können, die zusätzlich gegen die Erfüllung des subjektiven Tatbestandes sprechen. Subjektiv wird im Sozialversicherungsstrafrecht wie im Steuerstrafrecht mindestens bedingter Vorsatz verlangt. Der Beschuldigte muss die Tatbestandsverwirklichung für möglich halten und den Erfolg billigend in Kauf nehmen. Irrt er hingegen über die Arbeitgeberstellung und die daraus resultierende Abführungspflicht, liegt nach neuester Rechtsprechung ein tatbestandsausschließender Irrtum mit der Konsequenz der Straffreiheit vor (vgl. BGH, Beschluss vom 24.09.2019, Aktenzeichen 1 StR 346/18, ausführlich besprochen in Profile 2019, Heft Nr. 6, S. 20 ff.).

Das Vorstellungsbild kann immer nur aus Indizien abgeleitet werden, die für oder gegen ein vorsätzliches Handeln sprechen können. Wie wichtig eine sorgfältige Auswertung der Indizienlage ist, belegt die aktuelle Entscheidung des Bundesgerichtshofes nachdrücklich. Sogar der formelle Geschäftsführer kann aus Sicht der obersten Strafrichter unvorsätzlich gehandelt haben, falls er noch nichts von den wirtschaftlichen Schwierigkeiten im Unternehmen wusste und sich deshalb auf die faktische Geschäftsführung verlassen durfte. Das ist ungewöhnlich deutlich herausgearbeitet. Bei Amts- oder Landgerichten wird teilweise eher die Position vertreten, dass sich ein Vorsatz in diesen Fällen schon daraus ableiten lässt, dass ein faktischer Geschäftsführer eingesetzt ist. Die vorliegende Entscheidung belegt das Gegenteil. Es bedarf vielmehr immer zusätzlich der Feststellung konkreter Hinweise darauf, dass Erklärungspflichten bewusst verletzt und fällige Beiträge pflichtwidrig nicht entrichtet wurden.

3 Oberverwaltungsgericht des Saarlandes, Beschluss vom 11.11.2019 – 1 A 338/18: Eine strafrechtliche Verurteilung zu einer Bewährungsstrafe wegen Steuerhinterziehung kann die Annahme rechtfertigen, ein Architekt sei beruflich unzuverlässig, da es zu seinen Berufspflichten gehört, die Vermögensinteressen der Bauherren zu beachten und unabhängig von eigenen finanziellen Interessen und übertriebener Gewinnorientierung zu handeln.

Sachverhalt:
Die Klägerin ist seit 2003 als Architektin tätig und war darüber hinaus an einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts beteiligt, die mehrere Gaststätten betrieb. In den Jahren 2010 bis 2014 wurden bei den Gaststätten Umsatzsteuern in Höhe von knapp 350.000 € hinterzogen. Das Landgericht hatte die Klägerin daraufhin 2016 im Strafverfahren zu einer Gesamtfreiheitstrafe von zwei Jahren, ausgesetzt zur Bewährung, verurteilt.

Das zuständige Gremium der Architektenkammer beschloss Mitte 2017 nach Anhörung, die Klägerin aus der Architektenliste zu löschen, da sie nicht mehr die erforderliche Zuverlässigkeit als Architektin besitze. Ihr Fehlverhalten belege ihre Bereitschaft, berufsbedingte und gesetzliche Verpflichtungen zu missachten, auch wenn die Verstöße nicht mit ihrer Tätigkeit als Architektin im unmittelbaren Zusammenhang stünden. Steuerhinterziehungstaten im großen Ausmaß und über einen Zeitraum von fünf Jahren ließen eindeutige Rückschlüsse auf ihren Charakter zu. Durch ihr Verhalten könne der Berufsstand der Architekten in Misskredit geraten.

Das Verwaltungsgericht wies die gegen die Löschung erhobene Klage ab. Es bejahte einen ausreichenden Bezug zwischen den einzuhaltenden Berufspflichten der Architektin sowie der zum Ausdruck kommenden Gefährdung dieser Pflichten durch die gegen das Vermögen des Staates gerichteten Steuerstraftaten. Wegen des Vermögensbezuges der Straftat sei die Befürchtung begründet, die Klägerin könne auch als Architektin die von ihr zu betreuenden Vermögensinteressen der Bauherren aus Eigennutz beeinträchtigen.

Der gegen diese Entscheidung gestellte Antrag auf Zulassung der Berufung blieb erfolglos. Die Löschung aus der Architektenliste ist rechtskräftig.

Entscheidungsgründe:
Das Oberverwaltungsgericht hielt das Urteil des Verwaltungsgerichtes für zutreffend. Die durch Art. 12 GG gewährleistete Berufsfreiheit sei durch die Entscheidung nicht verletzt.

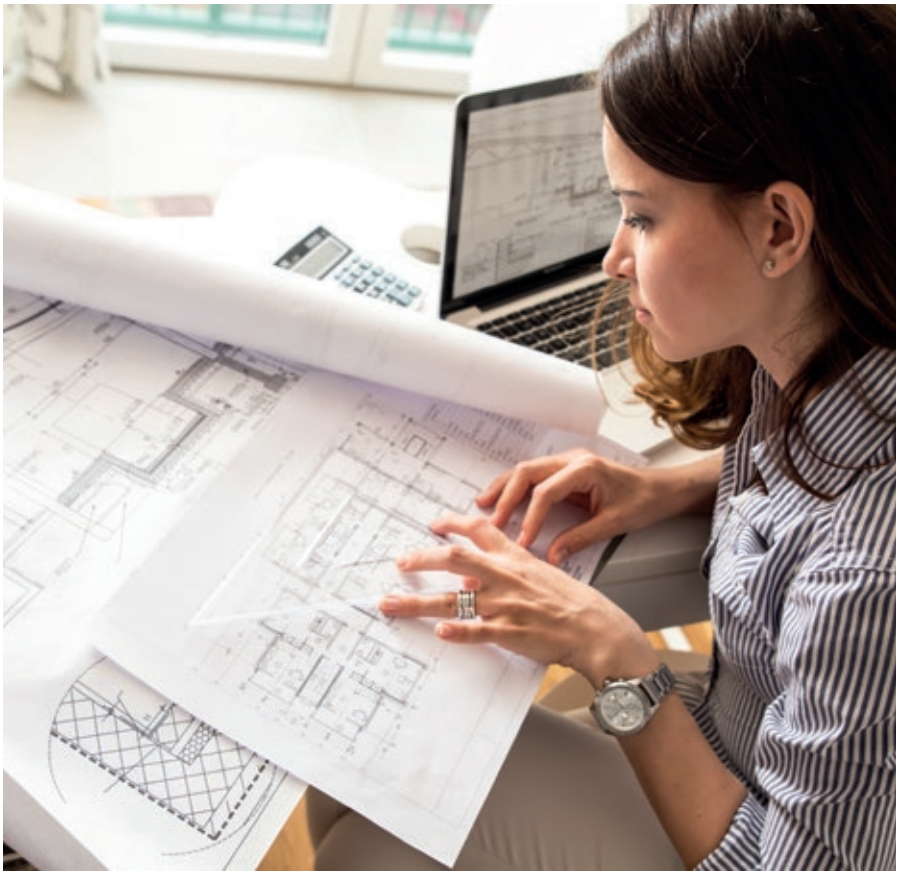
Insbesondere habe das Verwaltungsgericht keinesfalls pauschal unterstellt, die Klägerin werde als Architektin ebenfalls ihre steuerlichen Pflichten vernachlässigen. Es habe vielmehr eine einzelfallbezogene

begründete Prognose der Unzuverlässigkeit mit rechtlich zutreffend hergeleitetem Ergebnis durchgeführt.

Der Bezug der begangenen Steuerstraftat zum Beruf ergebe sich daraus, dass es einem Architekten u.a. obliege, die Vermögensinteressen des Bauherrn zu wahren. Durch die Begehung von Steuerstraftaten im großen Ausmaß unter Missachtung der steuerlichen Pflichten als Gastwirtin sei zu befürchten, dass die Klägerin als Architektin aus Eigennutz ebenfalls die Vermögensinteressen ihrer Auftraggeber verletze, obwohl es ihre Aufgabe sei, diese zu wahren. An dieser Bewertung ändere sich auch dadurch nichts, dass die unmittelbaren Tathandlungen in Form von Manipulationen der Kasse durch einen Mitgesellschafter und Angestellten vorgenommen wurden, denn die Klägerin sei aufgrund einer Absprache zwischen den Beteiligten als Mittäterin verurteilt worden. Zudem habe es sich nach den Feststellungen des Landgerichtes in drei Fällen um besonders schwere Fälle der Steuerhinterziehung gehandelt. Die geständige Einlassung, das Fehlen von Vorstrafen, die Bereitschaft zur Wiedergutmachung des Schadens (ob eine solche erfolgte, lässt sich der Entscheidung nicht sicher entnehmen) und die Aussetzung der Freiheitsstrafe zur Bewährung aufgrund einer positiven Sozialprognose widerlegten nicht die Annahme einer Unzuverlässigkeit. Aufgrund der durch das Strafurteil manifestierten, erheblichen kriminellen Energie der Klägerin sei es unerheblich, dass Architektenhonorare typischerweise nicht in bar bezahlt würden und eine ähnliche Manipulation wie in der Gaststätte damit nahezu ausgeschlossen sei.

Praxishinweis:
Die Entscheidung des Oberverwaltungsgerichtes verdeutlicht anschaulich, welche gravierenden Konsequenzen die außerstrafrechtlichen Nebenfolgen einer Verurteilung haben können. Das Strafurteil mit der zur Bewährung ausgesetzten Freiheitsstrafe war für die Klägerin für sich genommen insbesondere angesichts der Schadenshöhe vielleicht akzeptabel. Es führte zu keinen unmittelbar spürbaren Einschränkungen ihrer Freiheit außerhalb der Tatsache, dass sie es zukünftig vermeiden musste, in einem ähnlichen Bereich straffällig zu werden und damit einen Widerruf der Bewährung zu riskieren.

Neben dieses strafrechtliche Ergebnis tritt als weitreichende Folge vielmehr das



Ende der beruflichen Karriere durch die Löschung aus der Architektenliste. Der Klägerin bleibt damit beruflich allenfalls noch die Möglichkeit, als Angestellte ohne eigene Verantwortung tätig zu werden. Sie muss gezwungenermaßen ihre Selbstständigkeit aufgeben, solange nicht aufgrund von Zeitablauf die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme in die Architektenliste erfüllt sein könnten. Es werden jedenfalls Jahre vergehen, bevor ein solcher Antrag erfolgsversprechend sein könnte.

Im Strafverfahren sollte deshalb immer mit Blick auf die berufsrechtlichen Folgen eines Ergebnisses und die Möglichkeiten ihrer Vermeidung verteidigt werden. Im vorliegenden Fall erscheint es allerdings eher nahe liegend, dass wegen der Schadenshöhe sowie der nicht erfolgten oder nur unvollständigen Schadenswiedergutmachung eine nicht mehr bewährungsfähige Strafe für die Architektin zu befürchten war, sodass auf die Berufsrechtsfolgen im Strafverfahren keine Rücksicht mehr genommen werden konnte. In einer solchen Risikosituation muss die gesamte Verteidigungsstrategie selbstverständlich danach ausgerichtet werden, freiheitsentziehende Maßnahmen im Strafverfahren zu vermeiden. Strafrichter bedenken berufsrechtliche Folgen einer Verurteilung oftmals nicht. Es kann deshalb für die Verteidigung in einem solchen Fall von entscheidender Bedeutung sein, die drohenden Konsequenzen möglichst anschaulich zu machen, um das Strafgericht zu sensibilisieren und vor allem um für eine angemessene Berücksichtigung der berufsrechtlichen Folgen auf Strafzumessungsebene zu Gunsten des Angeklagten zu sorgen. Wird hierdurch eine drohende Freiheitsstrafe zu einer Bewährungsstrafe, ist für den Mandanten zumindest ein wichtiges Verfahrensziel erreicht. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Fundamentale Rechtsprechungsänderung: Strafverfolgungsverjährung bei Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen wird verkürzt! Bundesgerichtshof, Beschluss vom 13.11.2019 – 1 StR 58/19: Bei Vorenthalten von Arbeitsentgelt gemäß § 266a StGB soll zukünftig die strafrechtliche Verjährungsfrist bereits mit dem Verstreichen des Fälligkeitszeitpunktes für die Zahlung beginnen und nicht erst bei endgültigem Erlöschen der Beitragspflicht. Der strafrechtliche Verjährungszeitraum für eine Tat nach § 266a StGB beträgt dann nur fünf Jahre und nicht mehr 35 Jahre wie bisher.

Sachverhalt:
Der Angeklagte hatte als Geschäftsführer einer GmbH im Baugewerbe von 2007 bis 2012 Arbeitnehmer „schwarz" beschäftigt und dieses Schwarzlohnsystem durch Abdeckrechnungen verschleiert. Hierdurch enthielt er Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung in Höhe von 330.000 € vor. Zugleich verkürzte er Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von 116.000 €.

In 23 von 103 Fällen lag der Fälligkeitszeitpunkt für die Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge zwischen 2007 und Mai 2008 bzw. erfolgte die Abgabe der unrichtigen Lohnsteueranmeldungen vor Mai 2008. Im Jahr 2012 wurde durchsucht, 2016 Anklage erhoben, das Hauptverfahren 2018 eröffnet.

Das Landgericht Kiel verurteilte den Angeklagten wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt gemäß § 266a StGB sowie wegen Lohnsteuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren (damit ohne Bewährungsmöglichkeit). Der Angeklagte hat Revision eingelegt, über die noch nicht abschließend entschieden wurde. Der für das Steuerstrafrecht zentral zuständige erste Strafsenat des Bundesgerichtshofes beabsichtigt im Revisionsverfahren eine Einstellung des Verfahrens in den vorgenannten 23 Fällen mit Fälligkeits-/Erklärungszeitpunkten vor Ende Mai 2008. Diese Taten sind nach Auffassung der Bundesrichter strafrechtlich verjährt und die Gesamtstrafe ist bei Wegfall eines Viertels der zugrunde liegenden Taten ebenfalls aufzuheben.

Da der erste Strafsenat mit dieser Auffassung von seiner und der bisherigen Rechtsprechung anderer Senate des Bundesgerichtshofes abweichen wird, mussten die Richter zunächst mit dem vorliegenden Beschluss anfragen, ob die anderen Senate an ihrer bisherigen Rechtsprechung festhalten wollen. Sollte dies der Fall sein, müsste der Große Senat für Strafsachen am Bundesgerichtshof über die entscheidungserhebliche Rechtsfrage entscheiden. Der Gang des weiteren Vorlageverfahrens ist deshalb formal abzuwarten, bevor von einer endgültigen Änderung der Rechtsprechung auszugehen ist.

Entscheidungsgründe:
Unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung vertritt der Bundesgerichtshof im vorliegenden Beschluss die Auffassung, dass die Verjährungsfrist bei Taten gemäß § 266a Abs. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 2 StGB bereits mit dem Verstreichenlassen des Fälligkeitszeitpunktes für die Zahlung (vgl. § 23 SGB IV) zu laufen beginnt. Damit wird der Lauf der Verjährungsfrist nicht nur an

die lohnsteuerliche Verjährungsfrist angepasst, sondern auch an die Fälle des § 266a Abs. 2 Nr. 1 StGB. In diesen Fällen des Vorenthaltens von Arbeitgeberanteilen durch bewusst falsche Angaben (im Gegensatz zu einem vollständigen In-Unkenntnis-Lassen über die Arbeitgebereigenschaft gemäß § 266a Abs. 2 Nr. 2 StGB) war auch nach der bisherigen Rechtsprechung schon der Fälligkeitszeitpunkt maßgeblich. Durch die Rechtsprechungsänderung soll das Verjährungssystem im Sozialversicherungs- und Steuerstrafrecht insgesamt vereinheitlicht werden.

Allgemein beginnt die strafrechtliche Verjährung gemäß § 78a S. 1 StGB, sobald die Tat beendet ist. Beendigung tritt ein, wenn das Tatunrecht tatsächlich in vollem Umfang verwirklicht ist. Für Taten wegen Nichtabführens von Sozialversicherungsbeiträgen wurde bislang in der Rechtsprechung nahezu einhellig das Erlöschen der Beitragspflicht als Beendigungszeitpunkt zugrunde gelegt. Begründet wurde diese Auffassung im Kern damit, dass die maßgebliche Handlungspflicht für die Tatbeendigung sozialversicherungsrechtlich erst mit dem Erlöschen der Beitragspflicht ende. Ansprüche auf vorsätzlich vorenthaltene Sozialversicherungsbeiträge (also sämtliche Varianten des § 266a StGB) verjähren gemäß § 25 Abs. 1 S. 2 SGB IV erst 30 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie fällig geworden sind. Damit begann bislang die fünfjährige strafrechtliche Verjährungsfrist gemäß § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB in diesen Fällen erst ab diesem Zeitpunkt. Dies führte zu einer strafrechtlichen Verjährungslänge von mindestens 35 Jahren, die sich in vielen Fällen sogar noch weiter verlängern konnte.

Die Länge dieser Frist von mehr als 35 Jahren steht außer Verhältnis zur Schwere, Totschlag verjährt nach 20 Jahren. Auch der Sinn und Zweck der Verfolgungsverjährung (insbesondere der Rechtsfrieden und die Entlastung der Justiz) wird durch die nahezu ewige Verfolgbarkeit von jahrzehntelang zurückliegenden Delikten verfehlt.

Der erste Strafsenat begründet seine neue Auffassung des Weiteren damit, dass mit Nichtzahlung die Rechtsgutverletzung bereits irreversibel eingetreten sei und durch ein weiteres Untätigbleiben nicht mehr vertieft werde. Die Vereinheitlichung des Verjährungssystems innerhalb der Tatbestandsvarianten des § 266a StGB einerseits und mit der Steuerhinterziehung andererseits beende die bisherige „Unwucht im Verjährungssystem."

Die nicht sachlich zu rechtfertigende Ungleichbehandlung werde vor allem bei einem Zusammentreffen des Vorenthaltens von Sozialversicherungsbeiträgen und einer Lohnsteuerhinterziehung deutlich. Beide Delikte werden beispielsweise in allen klassischen Schwarzarbeitsfällen durch einen Täter zugleich verwirklicht. Dennoch verjährt die Lohnsteuerhinterziehung bereits fünf Jahre nach Anmeldungsfristablauf und nicht erst 35 bis 40 Jahre nach Fälligkeit. Für diese unterschiedliche Behandlung existiert kein sachlicher Grund. Vielmehr erscheint für den Bundesgerichtshof mittlerweile eine Gleichbehandlung aufgrund der Parallelen in der Begehung fast zwingend.

Durch die bisherige Auffassung ist nicht zuletzt auch der Einzelunternehmer schlechter gestellt als das vertretungsberechtigte Organ einer Gesellschaft. Denn der Vertreter kann durch sein persönliches Ausscheiden aus der Vertreterfunktion für sich seine Handlungspflichten entfallen lassen und damit für einen Beginn der Verjährung in Bezug auf seine Person sorgen. Diese Möglichkeit war dem Einzelunternehmer hingegen verschlossen. Gleiches gilt für den Teilnehmer, der ebenfalls nicht über diese Handlungsoption verfügt, so dass es paradoxerweise nach der bisherigen Rechtsprechung verjährungsrechtlich besser sein konnte, die Tat als Täter zu begehen und nicht als Teilnehmer.

Praxishinweis:
Seit Jahrzehnten wird die bisherige Auffassung des Bundesgerichtshofes zur „Unendlichkeit" der strafrechtlichen Verjährung im Sozialversicherungsrecht wegen des offensichtlichen Wertungswiderspruches in den verschiedensten Fallkonstellationen kritisiert. Dieser Kampf könnte sich nun ausgezahlt haben. Der vorliegende Beschluss überrascht in seiner Deutlichkeit. Er stellt mindestens einen ersten Paukenschlag für eine deutlich kürzere Verjährung im Sozialversicherungsstrafrecht dar. Da die Entscheidung vom ersten Strafsenat stammt und inhaltlich überzeugend begründet ist, erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass sich diese Auffassung tatsächlich durchsetzen wird.

Die Entscheidung interessiert auch nicht nur den Elfenbeinturm der Wissenschaft. Sie hat vielmehr unmittelbar praktische Folgen für die Strafverteidigung und die steuerliche Beratungspraxis:

Da ein maßgebliches Kriterium für die Höhe einer Strafe oder Geldauflage immer der Umfang des verursachten Schadens bildet, kann der um Jahrzehnte frühere Verjährungseintritt offensichtlich die Position des Beschuldigten in einem Strafverfahren deutlich verbessern. Gerade im Sozialversicherungsrecht schnellen die Beitragsschäden unter Anwendung der gesetzlich fingierten Nettolohnvereinbarung gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV rasant in exorbitante Höhen. Es kann bei einem viele Jahre betreffenden Sachverhalt den entscheidenden Unterschied in der zu erwartenden Sanktionierung darstellen, ob strafrechtlich beispielsweise fünf oder zehn Jahre Beitragsschäden zugrunde gelegt werden müssen. Die zeitliche Begrenzung des strafrechtlichen Schadens wird in vielen Fallkonstellationen dazu führen, dass aufgrund von Verjährung plötzlich nur noch eine Größenordnung vorgeworfen wird, die eine Aussicht auf Rechtsfolgen wie eine Bewährungsstrafe eröffnet, die zuvor ausgeschlossen erschienen.

Liegt aktuell eine solche Fallgestaltung vor, in der sich der deutlich frühere Verjährungsbeginn maßgeblich auswirkt, muss der vorliegende Beschluss von der Verteidigung sofort eingesetzt werden. Auch wenn das letzte Wort über den Verjährungsbeginn rechtlich noch nicht gesprochen ist, kann es dennoch bereits jetzt gelingen, Staatsanwaltschaft oder Gericht davon zu überzeugen, die früheren Jahre aufgrund dieser Unsicherheit – beispielsweise durch eine großzügige Anwendung der Einstellungsvorschrift des § 154 StPO – nicht zu berücksichtigen und auf diese Weise ein für den Beschuldigten vorteilhaftes Gesamtpaket zu verhandeln.

Die neue Rechtsprechung zum Verjährungsbeginn würde des Weiteren die Praxis der Selbstanzeigeberatung in „Schwarzarbeitsfällen" erleichtern. Bislang stand der Berater bei Schwarzarbeit vor dem Problem, dass durch eine vollständige Selbstanzeige und fristgemäße Zahlung der Steuern, Zinsen und ggf. von Strafzuschlägen im Sinne des § 398a AO zwar Straffreiheit in Bezug auf die Lohnsteuerverkürzung erlangt werden konnte. Es fehlt aber eine parallele Vorschrift im

Bereich des § 266a StGB. Das Gesetz kennt nur in § 266a Abs. 6 StGB eine sehr begrenzte Selbstanzeigemöglichkeit, die in den vorliegenden Fallkonstellationen – kriminalpolitisch verfehlt – nie greift. Damit führt die Erstattung einer Selbstanzeige in diesem Bereich automatisch zu einer Aufdeckung der gleichzeitig verwirklichten Straftaten des Mandanten gemäß § 266a StGB, ohne dass hierfür ebenfalls Straffreiheit erlangt werden kann. Dieses verbleibende Strafbarkeitsrisiko war durch die exorbitante Länge der strafrechtlichen Verjährungsfrist nicht annähernd zu kalkulieren. Ein vorverlagerter Verjährungsbeginn wird angesichts der besseren Aufklärbarkeit des kürzeren Zeitraums diese Risikoeinschätzung erleichtern. Auch vor diesem Hintergrund ist die vorliegende Entscheidung zu begrüßen, obwohl aktuell in der Selbstanzeigeberatung natürlich noch aus Vorsichtsgründen das Risiko einkalkuliert werden muss, dass der Große Strafsenat abweichend entscheiden kann.

Für die sozialversicherungsrechtlichen Zahlungspflichten bei vorsätzlich vorenthaltenen Beiträgen bleibt es bei den bisherigen Regeln: Sie verjähren erst frühestens nach 30 Jahren.

2 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 03.12.2019 – II ZB 18/19: Auch der nicht als Täter, sondern nur als Teilnehmer an einer vorsätzlich begangenen Katalogstraftat des § 6 Abs. 2 GmbHG rechtskräftig verurteilte Straftäter kann nicht mehr Geschäftsführer einer GmbH sein. Seine Eintragung ist von Amts wegen zu löschen, sobald eine persönliche Voraussetzung für das Amt des Geschäftsführers nach seiner Eintragung entfällt.

Sachverhalt:
Der Beschwerdeführer war für eine GmbH tätig. Im Auftrag der Geschäftsführung hat er im Jahr 2016 der Gesellschaft zustehende Provisionen persönlich vereinnahmt. Die Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt bereits insolvent, die Konten gepfändet. Durch dieses Vorgehen sollten die Einnahmen dem Zugriff sämtlicher Gläubiger entzogen werden. Nach Aufdeckung dieses Vorgehens hat das Amtsgericht Bonn gegen den Beschwerdeführer wegen Beihilfe zum Bankrott gemäß § 283 Abs. 1 Nr. 1, § 27 StGB einen seit 2019 rechtskräftigen Strafbefehl mit einer Geldstrafe von 60 Tagessätzen für die Bankrottstraftat erlassen.

Bereits seit 2017 war der Beschwerdeführer Gesellschafter-Geschäftsführer einer anderen GmbH. Nach Rechtskraft des Strafbefehls teilte das Registergericht ihm im Rahmen einer Anhörung mit, dass aufgrund der Verurteilung geplant sei, ihn als Geschäftsführer aus dem Handelsregister zu löschen. Sein Widerspruch gegen dieses Vorgehen und sämtliche Beschwerden blieben auch in letzter Instanz vor dem Bundesgerichtshof erfolglos.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof vertritt die Auffassung, dass der Beschluss des Beschwerdegerichtes mit der Bestätigung der Löschung als Geschäftsführer von Amts wegen rechtlich zutreffend erlassen wurde. Der Beschwerdeführer könne gemäß § 6 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 Nr. 3 b) GmbHG nach seiner rechtskräftigen Verurteilung wegen Beihilfe zum Bankrott nicht mehr Geschäftsführer sein.

Ein Geschäftsführer verliere mit Entfallen seiner persönlichen Voraussetzungen für dieses Amt gemäß § 6 Abs. 2 GmbHG seine Organstellung kraft Gesetzes, so dass das Registergericht ihn von Amts wegen zu löschen habe.

Seine Fähigkeit zum Geschäftsführer habe der Beschwerdeführer mit Rechtskraft des Strafbefehls wegen Beihilfe zum Bankrott verloren. Ein Strafbefehl nach § 407 Abs. 1 StPO stehe dabei – wie das Kammergericht Berlin bereits in einem anderen Fall zutreffend festgestellt habe (KG Berlin, Beschluss vom 17.07.2018, Aktenzeichen 22 W 34/18) – einer Verurteilung gleich.

Die Amtsunfähigkeit setzt nach Auffassung des Bundesgerichtshofes hingegen nicht voraus, dass der Geschäftsführer als Täter (§ 25 StGB) einer Insolvenzstraftat verurteilt wurde, auch wenn diese Auffassung zuvor teilweise in der Literatur vertreten wurde. Ausreichend ist bereits die Verurteilung wegen einer Teilnahme an einer vorsätzlich begangenen Katalogstraftat eines anderen durch Hilfeleistung gemäß § 27 StGB oder Anstiftung gemäß § 26 StGB.

Gestützt wird diese Auffassung durch den Gesetzeswortlaut, der in § 6 Abs. 2 S. 2 Hs.1 Nr. 3 b) GmbHG nicht zwischen Täterschaft und Teilnahme unterscheidet. Etwas anderes ergebe sich nicht aus dem in § 6 Abs. 2 S. 2 Hs. 2 GmbHG verwendeten Wort „Täter". Dieser Begriff werde in der Gesetzessprache auch als Obergriff für Täterschaft und Teilnahme verwendet. Dies zeige bereits die Grundnorm jeder Strafzumessung in § 46 StGB.

Der Sinn und Zweck der Vorschrift des § 6 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 Nr. 3 b) GmbHG spreche ebenfalls für die Einbeziehung von Verurteilungen wegen Teilnahmehandlungen, da der Gesetzeszweck des „Schutzes fremden Vermögens" sich auf das Erfolgsunrecht der Taten beziehe und nicht auf das Handlungsunrecht. Bei einem Teilnehmer einer Katalogtat sei wie bei einem Täter zu befürchten, dass er als Geschäftsführer Drittvermögen gefährde. Der Eingriff in das grundrechtlich geschützte Recht der subjektiv freien Berufswahl sei angesichts des mit dem Geschäftsführeramt verbundenen erheblichen Missbrauchspotentials gerechtfertigt.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung des Bundesgerichtshofes schafft zunächst endgültig Klarheit über die lange umstrittene Frage, ob auch eine Verurteilung als Teilnehmer an einer Tat im Sinne des § 6 Abs. 2 GmbHG bereits die Löschung der Eintragung zum Geschäftsführer im Handelsregister zur Folge hat. Die Diskussion, ob diese Folge vielleicht durch einen Strafbefehl umgangen werden könne, ist mit dem vorliegenden Beschluss ebenfalls endgültig geklärt.

Die Entscheidung zeigt aber vor allem nochmals nachdrücklich, dass eine noch so geringe Verurteilung zu einer Geldstrafe nicht vorschnell akzeptiert werden darf. Die frühere Faustregel „unter 91 Tagessätzen passiert nichts" taugt schon lange nicht mehr! Die möglichen außerstrafrechtlichen Konsequenzen müssen vielmehr im Vorfeld sorgfältig überprüft werden. Förmliche Strafen sollten für einen Mandanten nur endgültig akzeptiert werden, wenn alle Nebenfolgen bedacht sind und es sicher keinen anderen Ausweg gibt. Besondere Vorsicht ist geboten, wenn der Mandant beispielsweise Waffenliebhaber, Jäger, Flieger, Beamter, Soldat, Arzt, Apotheker, Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer ist.

Im vorliegenden Fall wurde der Geschäftsführer im Ausgangsverfahren auf den ersten Blick wirtschaftlich eher unbedeutend zu einer geringen Geldstrafe von 60 Tagessätzen verurteilt, allerdings mit weitreichenden Folgen für seine weitere Geschäftstätigkeit. Manchmal kann in einer solchen Konstellation unter Hinweis auf die besonderen Folgen eine im Verhältnis zur Geldstrafe etwas erhöhte Geldauflage und damit eine Einstellung des Verfahrens ausgehandelt werden. Sind mehrere Straftatbestände verwirklicht, die nur teilweise die Folgen des § 6 GmbHG auslösen, kann gelegentlich für genau diese Delikte eine Einstellung erreicht werden, wenn für andere Delikte eine etwas höhere Strafe akzeptiert wird. Da auch die Grenzen zwischen einer fahrlässigen und einer vorsätzlichen Begehungsweise in der Praxis schwierig zu bestimmen sind, kann es auch gelingen, eine Einigung über eine ausschließlich fahrlässige Begehung des problematischen Deliktes herbeizuführen. Eine Verurteilung wegen fahrlässiger Insolvenzverschleppung führt beispielsweise in den Fällen des § 6 GmbHG nicht die Folgen der Löschung als Geschäftsführer herbei.

3 Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 21.02.2019 – 18 Qs 30/17: Der steuerliche Berater überschreitet die Grenzen berufstypischen Verhaltens und wird zum Gehilfen zu den Taten seines Mandanten, wenn sich die Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung des Mandanten so sehr verdichtet haben, dass er ein positives Wissen nur noch dadurch vermeiden kann, dass er bewusst die Augen verschließt und nicht mehr weiter nachfragt.

Sachverhalt:
Angeklagt sind eine Steuerberaterin und ihre Steuerfachangestellte wegen Beihilfe zu den rechtskräftig abgeurteilten Steuerhinterziehungstaten dreier Mandanten.

Die ehemaligen Mandanten hatten zwischen Juli 2013 und April 2014 über ein umfangreiches Firmengeflecht unter

Ausnutzung der Ist-Besteuerung Vorsteuererstattungen in Höhe von 300.000 € erschlichen. Weitere Erstattungsversuche in Höhe von 130.000 € scheiterten. Die steuerliche Beratung soll hierzu wissentlich im Firmengeflecht Scheinrechnungen gebucht und diese in der Folge für die Voranmeldungen und Jahreserklärungen zugrunde gelegt haben.

Das Amtsgericht hat die Anklage nicht zur Hauptverhandlung zugelassen. Zum einen sah es bereits Schwierigkeiten im Nachweis der Haupttaten trotz der rechtskräftigen Verurteilungen, da die Haupttäter mittlerweile bei Nachermittlungen gesagt hatten, sie hätten im Tatzeitpunkt gedacht, ihr Handeln sei legal. Zum anderen seien die konkreten Arbeitsabläufe und Verantwortlichkeiten in der Steuerkanzlei unklar, so dass entgegen der Ansicht der Staatsanwaltschaft nicht einfach aus den Gesamtumständen darauf geschlossen werden könne, dass für die Angeklagten das erkennbare Risiko strafbaren Verhaltens besonders hoch gewesen sei.

Die gegen diesen Beschluss eingelegte sofortige Beschwerde der Staatsanwaltschaft hatte Erfolg. Das Landgericht hat das Hauptverfahren vor dem Amtsgericht gegen die steuerliche Beratung mit dem vorliegenden Beschluss eröffnet.

Entscheidungsgründe:

Das Landgericht stellt als Leitfaden für das weitere Verfahren im Beschluss ausdrücklich fest, dass die Verurteilung der beiden Angeklagten sehr wahrscheinlich ist.

Die nachträglichen Angaben der ehemaligen Mandanten seien bestenfalls als Beschönigungen der Vorgänge im Zusammenhang mit der steuerlichen Beratung einzuordnen. Die Aussage, man habe innerhalb des Firmengeflechtes alles regelkonform gestalten wollen, widerspreche offensichtlich der übrigen Erkenntnislage, u.a. der Ausstellung dieser Rechnungen ausschließlich innerhalb des Firmengeflechtes, deren auffälliger Gegenstand und deren Höhe, das zeitliche Zusammentreffen mit Liquiditätslücken sowie die mindestens teilweise nicht erfolgte Durchführung des Leistungsaustausches.

Darüber hinaus sei es nach Aktenlage überwiegend wahrscheinlich, dass das Gericht nach der durchgeführten Beweisaufnahme zu der Überzeugung gelange, das Verhalten der Angeklagten sei nicht mehr berufstypisch.

Eine strafbare Beihilfehandlung liege generell vor, wenn der Berater oder sein Berufshelfer das Risiko einer Steuerhinterziehung als derart hoch erkannt habe, dass er sich mit seiner fortgesetzten Hilfeleistung um die Förderung des erkennbar tatgeneigten Mandanten kümmere und er positives Wissen nur noch dadurch vermeide, dass er nicht nachfrage. In diesem Fall sei es verwehrt, sich auf eine neutrale Professionalität zurückzuziehen.

Die Überschreitung dieser Grenzen ergebe sich vor allem aus den eigenen Aussagen der später angeklagten Steuerfachangestellten im Ermittlungsverfahren. Sie habe nach eigenen Angaben u.a. ihrer Chefin ihre Bedenken hinsichtlich der enormen Geldflüsse innerhalb des Firmengeflechtes mitgeteilt. Des Weiteren habe sie der Chefin gesagt, dass die Geschichte gefährlich sei; aber der Chefin sei nur wichtig, dass die Mandanten zahlen. Darüber hinaus hatten die ehemaligen Mandanten auf dem Briefkopf der Steuerberatungskanzlei eine bestätigende Erklärung abgegeben, dass sie auf die problematische Abzugsfähigkeit von Vorsteuern hingewiesen wurden, diese aber im Rahmen der Buchführung auf Wunsch als Vorsteuer in Abzug gebracht werden und bei Unstimmigkeiten im Rahmen einer Betriebsprüfung zurückgefordert werden könnten. Damit war für das Landgericht eindeutig festgestellt, dass die Steuerberatung die Risiken gesehen hat und allenfalls bewusst nicht weiter nachgefragt hat, um sich keine zu konkrete Kenntnis der Abläufe im Firmengeflecht zu verschaffen.

Praxishinweis:

Der weitere Ausgang des Verfahrens in der Hauptverhandlung ist nicht bekannt. Der Beschluss zeigt anschaulich die Grenzen zwischen berufstypischem Verhalten und einer strafbaren Beihilfehandlung in der Steuerberatung auf. In der Rechtsprechung findet sich ansonsten meist die mehr als altertümliche Formulierung, der Gehilfe müsse sich „die Förderung der Haupttat angelegen sein lassen." Im Beschluss ist die Abgrenzung deutlich besser auf den Punkt gebracht: Wer als steuerlicher Berater die Augen vor dem Offensichtlichen verschließt, verliert den Schutz der neutralen Professionalität und kann sich selbst mindestens wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar machen. Es kommt dann nicht mehr darauf an, ob er sich durch Nachfragen positive Kenntnis verschafft oder ob er diese sich aufdrängenden Fragen bewusst nicht stellt, da er die Antworten kennt.

Die Entscheidung zeigt darüber hinaus, dass Schweigen manchmal tatsächlich Gold ist. Denn ohne die relativ umfangreiche Aussage der Steuerfachangestellten über ihre Hinweise zu ihren Bedenken an die Chefin, hätte es das Strafgericht mit der Begründung schwerer gehabt. Es hätte sich für die richterliche Überzeugungsbildung nur auf die schriftliche Erklärung mit dem Hinweis auf die problematische Abzugsfähigkeit stützen können. Damit wäre die Einschätzung des subjektiven Vorstellungsbildes der nicht an der Erklärung beteiligten Steuerfachangestellten zumindest schwieriger gewesen.

Die Fachangestellte hätte wegen der Selbstbelastungsgefahr zu jedem Zeitpunkt im Verfahren ein umfassendes Schweigerecht gehabt. Sie hätte hiervon nur Gebrauch machen müssen. Eine solche Entscheidung wäre legitim gewesen. Deshalb gehört in Fällen mit Unternehmensbezug in der Regel dazu, für so genannte „gefährdete Zeugen" anwaltliche Zeugenbeistände zu empfehlen, die eine Einhaltung der Schutzrechte der Zeugen sichern. Fast immer trägt dieses Vorgehen zusätzlich auch zu einem positiven Verlauf des Verfahrens insgesamt bei – wenn die Zeugenbeistände sofort organisiert werden. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59071 Hamm,
Am Pulverschoppen 17,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;

48143 Münster,
Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;

mail@minoggio.de
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Bundesfinanzhof, Urteil vom 22.05.2019 – XI R 40/17: Das Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 1 EStG für Geldbußen gilt auch dann, wenn die tatbezogenen Umsätze zwar zur Ermittlung der Höhe der Geldbuße herangezogen wurden, ein Abschöpfungsanteil im Sinne der Ausnahme des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 Halbsatz 1 EStG objektiv aber nicht festgestellt werden kann. Eine solche Abschöpfung liegt nicht allein darin, dass das Bußgeld die Liquidität des Unternehmens belastet. Hinzukommen muss vielmehr, dass die Geldbuße sich konkret auf die Abschöpfung eines Mehrerlöses bezieht.

Sachverhalt:
Das Bundeskartellamt ermittelte im Jahr 2013 u.a. gegen die klagende AG wegen Mitwirkung an verbotenen Kartellabsprachen. Nach Abschluss der Ermittlungen bot die Behörde im Rahmen eines so genannten Settlement-Verfahrens (einvernehmliche Beendigung zur beiderseitigen Verfahrensbeschleunigung, zuweilen allerdings zu teuer erkauft) schließlich im Juli 2013 ein konkret anhand der Leitlinien für die Bußgeldzumessung in Kartellordnungswidrigkeitenverfahren 2013 beziffertes Bußgeld an. Diese Geldbuße wurde Anfang 2014 in der angedrohten Höhe verhängt. Dabei ordnete das Bundeskartellamt keine zusätzliche Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils im Sinne des § 34 Abs. 1 GWB an.

Die Klägerin bildete bereits für das angedrohte Bußgeld in ihrer Bilanz auf den 31.12.2013 eine Rückstellung. Sie minderte entsprechend den erklärten Gewinn und Gewerbeertrag für das Jahr 2013. Das Finanzamt verneinte die gewinnmindernde Wirkung der Rückstellung. Weder Einspruch noch Klage der betroffenen AG hatten Erfolg. Das Finanzgericht Köln hatte insbesondere argumentiert, dass allein durch die Heranziehung des tatbezogenen Umsatzes bei der Ermittlung der Bußgeldhöhe nicht automatisch eine Abschöpfung des unrechtmäßig erlangten Mehrerlöses im Sinne der Rückausnahme vom Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 S. 4 Halbsatz 1 EStG feststehe.

Die Revision der Klägerin wurde vom Bundesfinanzhof ebenfalls als unbegründet zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesfinanzhof vertritt die Auffassung, dass das zum Bilanzstichtag angedrohte und später festgesetzte Bußgeld keinen Betriebsausgabenabzug rechtfertige. Rückstellungen und Verbindlichkeiten unterlägen insoweit den gleichen tatbestandlichen Beschränkungen. Das Abzugsverbot für Geldbußen gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG gelte für beide gleichermaßen nur dann ausnahmsweise nach S. 4, 1. Halbsatz nicht, wenn zum einen der durch den Gesetzesverstoß erlangte, wirtschaftliche Vorteil mit dem Bußgeld abgeschöpft werde und zum anderen die Steuerbelastung bei der Berechnung des wirtschaftlichen Vorteils nicht bereits abgezogen worden sei. Durch die zweite Einschränkung des Abzugsverbotes werde sichergestellt, dass es nicht verfassungswidrig zu einer so genannten steuerlichen Belastungskumulation komme. Denn es wäre mit dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unvereinbar, wenn

der auf eine Abschöpfung des erzielten Gewinns gerichtete Teil der Geldbuße nicht um den absehbaren Steueranteil auf einen Nettobetrag vermindert werde und wegen des Abzugsverbotes sodann zu einer zusätzlichen Steuerbelastung führe. Bei einer Bemessung des Abschöpfungsanteils eines Bußgeldes am Bruttobetrag des Gewinns dürfe deshalb die Absetzbarkeit der Geldbuße in Höhe der Abschöpfung nicht ausgeschlossen werden.

Vor der verfassungskonformen Einhaltung des Nettoprinzips über die Zulassung des Betriebsausgabenabzuges müsse aber in jedem Fall zunächst festgestellt werden, ob bei der Geldbuße überhaupt anteilig eine Abschöpfung erfolgt sei. Lasse der Wille der Behörde eher den Schluss auf eine Verhängung einer reinen Ahndungsgeldbuße zu, sei ein Abschöpfungsanteil dennoch nicht generell unmittelbar auszuschließen. Für die steuerrechtliche Beurteilung sei nicht der subjektive Abschöpfungswille der Kartellbehörde oder der im Bescheid festgelegte Charakter der Maßnahme entscheidend, sondern vielmehr, ob eine Abschöpfung inkriminierter Einnahmen tatsächlich und damit objektiv zumindest anteilig durch die Geldbuße erfolgt sei.

Ein solcher Abschöpfungsanteil lasse sich aber im vorliegenden Fall nicht feststellen. Die Belastung der Liquidität des Unternehmens durch das Bußgeld reiche hierfür alleine nicht aus. Die Geldbuße müsse sich vielmehr auf die Abschöpfung eines konkreten Mehrerlöses beziehen. Insoweit fehle es an jedem Anhaltspunkt. Der tatbezogene Umsatz habe lediglich bei der Bestimmung der Bußgeldobergrenze unter Anwendung der Leitlinien für die Bußgeldzumessung in Kartellordnungswidrigkeitenverfahren 2013 eine Rolle gespielt. Das Gewinn- und Schadenspotenzial sei nur für die Festlegung des Bußgeldrahmens pauschal mit 10 % der unlauteren Mehrerlöse angesetzt worden. Die Höhe unrechtmäßig erzielter wirtschaftlicher Vorteile beeinflusse aber stets die Höhe der Sanktionen und sei deshalb immer auch Ausdruck der allgemeinen general- und spezialpräventiven Zwecke von Geldbußen. Der Unrechtsgehalt der Tat werde maßgeblich durch den tatbezogenen Umsatz bestimmt. Einen konkreten kartellbedingten Gewinn habe die Kartellbehörde hingegen gerade nicht ermittelt. Ausreichend konkrete Anknüpfungspunkte für eine an den Umständen des Einzelfalls orientierte Schätzung eines Abschöpfungsanteils seien nicht erkennbar.

Praxishinweis:
Die Entscheidung des Bundesfinanzhofes zeigt, wie wichtig es ist, vor Bestandskraft eines Bußgeldbescheides immer auch die steuerlichen Konsequenzen im Einzelnen zu prüfen und zwischen Strafverteidigung und Steuerberatung abzustimmen. Abzugsverbote greifen bei fehlender separater Abschöpfungsentscheidung grundsätzlich nur nicht für wirtschaftliche Vorteile aus Verstößen, die mit einem Bußgeld gleichzeitig und damit als Bestandteil des Bußgeldes abgeschöpft werden und für die die steuerlichen Belastungen nicht bereits bei der Berechnung des Vorteils ausgeglichen sind. Für diese Ausnahme vom Abzugsverbot ist zwar keine gesonderte und damit förmliche Abschöpfungsentscheidung erforderlich. Es genügt eine einheitliche Bußgeldentscheidung, in der die Abschöpfung Teil des festgesetzten Bußgeldes ist. Es kommt auch nicht auf einen subjektiv erkennbaren Abschöpfungswillen an. Insoweit folgt der Bundesfinanzhof weiterhin erfreulicherweise einer nicht rein formalen Sichtweise, sondern stellt auf die tatsächlich feststellbare Abschöpfungswirkung ab.

Damit sich die anteilige Abschöpfung aber anders als im vorliegenden Fall belegen und für die Finanzverwaltung nachvollziehen lässt, sollte auf eine genaue Dokumentation des Abschöpfungsanteils geachtet werden. Wenn die Behörde beispielsweise bereit ist, einen kartellbedingten Erlös konkret und einverständlich als Anteil am Bußgeld zu beziffern und dies auch im Bußgeldbescheid oder einem ergänzenden Vermerk zu dokumentieren, erspart man sich oftmals langwierige Diskussionen in der nächsten Betriebsprüfung um eine Abziehbarkeit. Gelingt es, die Abschöpfung sogar sofort nur auf den Nettobetrag des Gewinns – also unter Abzug der steuerlichen Konsequenzen (sog. Nettoprinzip) – zu begrenzen, wird noch weiter vereinfacht. Hilfreich kann hierfür in einigen Fällen sein, genaue Steuerberechnungen zu den steuerlichen Konsequenzen vorzulegen, damit die Behörde nicht selbst die Steuer berechnen muss. Hierzu ist sie im Regelfall kaum in der Lage und sträubt sich dann vor der Anwendung des Nettoprinzips. In anderen Fällen kann es sich hingegen taktisch anbieten, pauschal im Verhandlungswege eine ungefähre Netto-Summe als Abschöpfungsanteil von der Behörde schätzen zu lassen.

Es ist leider aktuell eine Tendenz festzustellen, dass nicht nur in Kartellverfahren Bußgelder in Höhe von mehreren Millionen € zunehmen. Bußgeldverfahren, die einen solchen Bußgeldrahmen eröffnen, müssen von der ersten Minute an mit großer Sorgfalt geführt werden. Die zielgerichtete Verhandlung eines absetzbaren Abschöpfungsanteils oder der direkten Anwendung des Nettoprinzips kann in gewichtigen Fällen erhebliche wirtschaftliche Bedeutung für den Mandanten zukommen.

2 Finanzgericht Münster, Urteil vom 16.5.2019 - 5 K 1303/18 U: Wird in einer tatsächlichen Verständigung als unklarer Sachverhalt ohne jede Einschränkung die nicht ordnungsgemäße Buch- und Kassenführung bezeichnet, sind hiervon auch die ansonsten in der Prüfung diskutierten Anhaltspunkte und Feststellungen für nicht in der Buch- und Kassenführung erfasste Umsätze umfasst.

Sachverhalt:
Der Kläger betreibt ein Unternehmen u.a. auf dem Gebiet des Obst- und Gemüsehandels sowie des gewerblichen Güterkraftverkehrs. Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung wurde gegen ihn ein Steuerstrafverfahren wegen unrichtiger Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen u.a. für das Jahr 2013 eingeleitet. Im Rahmen einer Schlussbesprechung unter Beteiligung der Finanzkontrolle Schwarzarbeit, der Steuerfahndung, der Deutschen Rentenversicherung sowie der Umsatzsteuersonderprüfung erfolgte schließlich eine tatsächliche Verständigung mit dem anwesenden Kläger und seinem Rechtsanwalt. Unterzeichnet wurde diese Verständigung vom Kläger persönlich und der Sachgebietsleiterin für die Umsatzsteuersonderprüfung und den Festsetzungsbereich. Vereinbart wurde für die Spedition eine Zuschätzung von 30.000 € zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 19 % sowie für den Obst- und Gemüsehandel Umsätze von 5.000 € zuzüglich 7 %. Die tatsächliche Verständigung enthielt in den Vorbemerkungen den üblichen Belehrungstext über die beiderseitige Bindungswirkung und nannte

als Anknüpfungspunkt für die tatsächliche Verständigung „erhebliche Mängel in der Buch- und Kassenführung." Zur Einleitung der konkreten Zuschätzungsbeträge hieß es weiter: „Aufgrund der unvollständigen Erfassung der vereinnahmten Erlöse in der Buchführung werden die folgenden Zuschätzungen vorgenommen…"

Nach Abschluss der tatsächlichen Verständigung stellte der Prüfer in seinem Prüfbericht ergänzend zu den dortigen Vereinbarungen fest, dass bei Auswertung der Bankunterlagen Geldeingänge in Höhe von knapp 20.000 € für 2013 entdeckt worden seien, die er in der Buchführung des Klägers nicht gefunden habe und die deshalb noch zusätzlich der Umsatzsteuer unterlägen. Des Weiteren führte er als weitere Prüfungsfeststellung Vorsteuern aus Scheinrechnungen sowie aus einem ausschließlich privat genutzten PKW-Ankauf an, die zu versagen seien. Das Finanzamt berücksichtigte in der Folge diese beiden Sachverhalte ebenfalls neben den Zuschätzungen laut tatsächlicher Verständigung im geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2013.

Hiergegen wendete sich der Kläger erfolglos mit einem Einspruch und erhob Klage zum Finanzgericht. Mit seiner Klage hatte er in Bezug auf die vom Finanzamt zusätzlich zu den Werten aus der tatsächlichen Verständigung angenommenen Umsätze laut Bankunterlagen Erfolg.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt. Es stellte in der vorliegenden Entscheidung fest, dass neben den vereinbarten Umsatzzuschätzungen laut tatsächlicher Verständigung kein Raum für die Berücksichtigung weiterer Umsätze nach Auswertung der Bankunterlagen gewesen sei.

Die tatsächliche Verständigung entfalte im vorliegenden Fall Bindungswirkung für das Gericht, da sämtliche Voraussetzungen für einen wirksamen Abschluss erfüllt seien. Die Verständigung beziehe sich auf Sachverhaltsfragen, die Sachverhaltsermittlung sei durch die nicht ordnungsgemäße Buch- und Kassenführung erschwert, die Verständigung führe nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis, es sei auch ein für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständiger Amtsträger beteiligt gewesen. Sonstige formelle Mängel lägen nicht vor. Insbesondere sei der Kläger auch umfassend über die Rechtswirkung der tatsächlichen Verständigung belehrt worden und sei im Übrigen auch anwaltlich beraten gewesen.

Der Wortlaut der bindenden Verständigung lasse vorliegend keinen Raum für Mehrumsätze neben den Zuschätzungen. Zu den erheblichen Mängeln in der Kassen- und Buchführung gehöre auch die Nichterfassung von Umsätzen, die auf dem Bankkonto vereinnahmt und nicht zum Bestandteil der Buchführung gemacht worden seien. Zuschätzungen wegen der unvollständigen Erfassung der vereinnahmten Erlöse seien unmissverständlich dargestellt. Vorstellungen und Vorbesprechungen der Beteiligten könnten für den von der tatsächlichen Verständigung betroffenen Bereich nur insoweit für die Beurteilung der Reichweite der Bindungswirkung relevant sein, wie sie explizit zum Gegenstand der tatsächlichen Verständigung gemacht worden seien.

Eine Absage erteilte das Finanzgericht der Argumentation des Finanzamtes, die Erlöse laut Bankkonto seien als klare Sachverhalte außerhalb der Regelung der unklaren Sachverhalte durch die tatsächliche Verständigung darzustellen. Die nicht ordnungsgemäße Buch- und Kassenführung sei ohne Einschränkung zum Gegenstand der Vereinbarung gemacht worden. Der Kläger musste trotz Erörterung der Erlöse auf dem Bankkonto vor Abschluss der

Verständigung die schriftlich niedergelegte Erklärung nicht nach Treu und Glauben und nach der Verkehrsauffassung so verstehen, dass die zusätzlichen Bankerlöse neben die Zuschätzungen treten würden, zumal die Zuschätzungen höher waren als die Bankerlöse und diese also umfassen konnten.

Die Korrektur des Vorsteuerabzuges aus den Scheinrechnungen und dem PKW-Erwerb sei hingegen ergänzend zur tatsächlichen Verständigung möglich gewesen. Die tatsächliche Verständigung enthielt keine Regelung, der Kläger hat hierzu nichts vorgetragen, obwohl ihn die Feststellungslast für den Vorsteuerabzug traf.

Praxishinweis:
Die tatsächliche Verständigung ist in Steuerstrafverfahren oftmals ein probates Mittel, um unklare Sachverhalte zu erledigen. Dies gilt zumindest im Regelfall, wenn eine Schätzungsbefugnis des Finanzamtes aufgrund gravierender Mängel in der Buchführung nicht in Abrede gestellt und die Schätzungshöhe durch eine einverständliche Regelung noch mit inhaltlichen Argumenten im für den Mandanten positiven Sinne beeinflusst werden kann. Schätzungen mit dem ihnen innenwohnenden Element der Ungewissheit sind oftmals im Strafverfahren auch besser als eindeutige Feststellungen von steuerlichen Unrichtigkeiten. Nicht selten kann bei der Berechnung des strafrechtlichen Hinterziehungsschadens nochmals auf die Unsicherheiten in der steuerlichen Schätzung hingewiesen und hierdurch strafrechtliche Abschläge erreicht werden. Bei parallel laufendem Strafverfahren sollte im Regelfall die tatsächliche Verständigung aber ohnehin nicht unterschrieben werden, bevor nicht auch die strafrechtlichen Konsequenzen so konkret wie möglich und mit größtmöglicher Umsetzungssicherheit abgestimmt werden konnten.

Die Formulierungen in der tatsächlichen Verständigung sind dabei vor Unterzeichnung genau zu prüfen. Der mit einer Zuschätzung abgegoltene Bereich sollte dabei so umfassend wie möglich dargestellt werden. Manchmal finden sich in der Verständigung allerdings zusätzlich vorformulierte strafrechtliche Geständnisse über unversteuerte Einnahmen oder Schwarzeinkäufe, die dort nicht hingehören. Auch wenn das strafrechtliche Ergebnis vorbesprochen ist, kann ein solch festgeschriebenes Geständnis plötzlich zur Überprüfung der Positionierung der Strafverfolgungsbehörden führen. Vielleicht fühlt sich der zuständige Staatsanwalt nicht mehr an einen abgesprochen Antrag auf Einstellung gegen Geldauflage gebunden, wenn er doch auf Basis eines schriftlichen Geständnisses mit festgeschriebenem Steuerschaden mit wenig Arbeitsaufwand eine Anklage erheben kann. Solche Formulierungen sind deshalb generell zu vermeiden. Sie haben auch mit unklarer Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren nichts zu tun. Werden bestimmte Mängel aufgegriffen und andere nicht, müssen zumindest für den Mandanten die steuerlichen Konsequenzen in ihrer Gesamtheit betrachtet und geprüft werden. Der Mandant muss genau wissen, worauf er sich steuerlich einlässt. Notfalls müssen Unklarheiten – soweit es im Interesse des Mandanten liegt – konkret mit dem Finanzamt besprochen und geklärt werden.

3 Aus Finanzgericht Münster, Urteil vom 30.4.2019 – 12 K 620/15: Die steuerliche Haftung kann bei mehreren Geschäftsführern für einen nach der internen Aufgabenverteilung nicht für die Steuerangelegenheiten zuständigen Geschäftsführer einer GmbH nur durch eine schriftliche und von Beginn an eindeutige Regelung begrenzt werden. Die Drittwirkung einer Steuerfestsetzung greift im Haftungsverfahren nur, wenn der gesetzliche Vertreter während der gesamten Dauer der Rechtsbehelfsfrist noch Vertretungsmacht hatte.

Sachverhalt:
Der Kläger war von 2002 bis zum 23.4.2012 alleiniger Geschäftsführer und zu 90 % an der GmbH beteiligt. Nach seinem Ausscheiden übernahm sein Enkel die Geschäftsführung, der auch bereits 10 % der Geschäftsanteile hielt. Faktischer Geschäftsführer war während des Streitzeitraums der formal als Prokurist angestellte Sohn des Klägers.

Eine Steuerfahndungsprüfung ab 2010 führte zu dem Ergebnis, dass Kläger und Sohn erhebliche Steuerverkürzungen durch Abgabe unrichtiger Körperschafts-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärungen bewirkt hätten. Insbesondere seien 67 nicht leistungshinterlegte Scheinrechnungen für angebliche Wareneinkäufe und Zerlege- und Sortierarbeiten steuermindernd als Betriebsausgaben eingebucht worden. Das gegen den Kläger geführte Strafverfahren wurde gegen Zahlung einer Geldauflage endgültig eingestellt.

Der Sohn wurde zu einer Freiheitstrafe wegen Steuerhinterziehung verurteilt. Er hat im Strafverfahren eingeräumt, dass es sich bei den Rechnungen um Scheinrechungen handelte. Das Finanzamt erließ am 30.4.2012 auf Grundlage der Feststellungen der Steuerfahndung geänderte Bescheide gegen die GmbH, gegen die vom Enkel des Klägers als Geschäftsführer der GmbH kein Einspruch eingelegt wurde. 2014 erließ das Finanzamt gegen den Kläger einen auf §§ 191, 69, 71 AO gestützten Haftungsbescheid für die Steuerschulden der GmbH. Die faktische Geschäftsführung durch den Sohn entlaste den Kläger nicht, mangels Mitwirkung des Klägers bei der Ermittlung der Haftungsquote könne auch von ausreichenden finanziellen Mitteln zur Tilgung der Steuerschulden für den gesamten Haftungszeitraum ausgegangen werden. Neben dem Kläger wurden auch sein Sohn als faktischer Geschäftsführer und sein Enkel als Nachfolgegeschäftsführer in Anspruch genommen.

Das Einspruchsverfahren führte nur zu einer Reduzierung der Haftungssumme durch eine Schätzung der Haftungsquote durch das Finanzamt auf knapp über 80 %. Die hiergegen eingelegte Klage hatte keinen Erfolg. Die Entscheidung ist bislang nicht rechtskräftig.

Entscheidungsgründe:
Nachdem das Finanzamt im Klageverfahren die Haftung nicht mehr auf die Haftungsnorm des § 71 AO wegen Steuerhinterziehung gestützt hatte, musste das Finanzgericht nur noch die Möglichkeit einer Haftung als gesetzlicher Vertreter gemäß §§ 191, 69 AO prüfen. Insoweit ist der Kläger aber aus Sicht des Finanzgerichtes zu Recht in Anspruch genommen worden.

Gemäß § 69 S. 1 AO haften u.a. gesetzliche Vertreter juristischer Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis in Folge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt worden sind. Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlich großem Maße

verletzt. Es muss also mindestens eine gravierende Sorgfaltspflichtverletzung vorliegen, etwa in der Form, dass ganz nahe liegende Überlegungen nicht angestellt wurden.

Bei mehreren eingetragenen und ggf. auch faktischen Geschäftsführern kann nur das Vorliegen einer schriftlichen Vereinbarung über die Verteilung der Geschäftsverantwortung (durch Gesellschaftsvertrag, Gesellschaftsbeschluss oder Geschäftsordnung) einen Geschäftsführer von der umfassenden Sorge für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Gesellschaft entlasten. Eine mündliche Vereinbarung reicht auch dann nicht aus, wenn die entsprechende Verteilung unter den Geschäftsführern tatsächlich gelebt wird. Bei schriftlich vereinbarter Ressortzuständigkeit muss sich der jeweils andere Geschäftsführer zumindest generelle Kenntnis davon verschaffen, dass der Mitgeschäftsführer seinen Aufgaben nachkommt. Die konkreten Überwachungsmaßnahmen richten sich nach den Umständen des Einzelfalls. Vorliegend war zwar mündlich vereinbart, dem Sohn die faktische Geschäftsführung zu überlassen. Eine schriftliche Vereinbarung existiert hingegen nicht. Damit war der Kläger nicht exkulpiert und blieb in der Gesamtverantwortung des Geschäftsführers für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH.

Seine Pflichten habe der Kläger auch grob pflichtwidrig verletzt. Ihm sei vorzuwerfen, dass er die Geschäftsführung durch einen anderen geduldet und nicht durch geeignete Aufsichtsmaßnahmen dafür gesorgt habe, dass dieser die steuerlichen Pflichten der GmbH ordnungsgemäß erfüllt. Er habe seinem Sohn blind vertraut und sich überhaupt nicht um die Geschäftsführung der GmbH gekümmert. Das sei unstreitig. Ein sorgfältiger Geschäftsführer hätte hingegen erkannt, dass die GmbH laut Buchführung mit nicht existenten Firmen Geschäfte getätigt habe.

Der Kläger war mit seinen Einwendungen nicht generell ausgeschlossen. Ein Haftender müsse zwar eine unanfechtbare Steuerfestsetzung gegen sich gelten lassen, wenn er in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid anzufechten (vgl. § 166 AO). Diese Vertretungsmacht müsse aber während der Dauer der gesamten Anfechtungsfrist bestanden haben. Denn es könne einem Geschäftsführer nicht vorgeworfen werden, dass er von der Anfechtungsmöglichkeit nicht sofort Gebrauch gemacht habe. Vorliegend sei der Kläger bereits bei Erlass der Änderungsbescheide nicht mehr Geschäftsführer gewesen. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes könne von dem Kläger nicht verlangt werden, bereits aus eigenem Recht im Sinne des § 166 AO gegen die Bescheide der GmbH vorzugehen, um nicht in einem anschließenden Haftungsverfahren seine Einwendungen zu verlieren. Allerdings fehle es an substantiierten Einwendungen des Klägers im Haftungsverfahren. Pauschale Behauptungen reichten dafür nicht aus.

Die Haftung gemäß § 69 S. 1 AO sei dem Umfang nach aber immer auf den Betrag beschränkt, der infolge der Pflichtverletzung nicht entrichtet worden sei. Seien die Mittel der GmbH insgesamt nicht ausreichend zur Begleichung sämtlicher Steuerschulden, bewirke die Nichterfüllung der Steueransprüche die Haftung nur insoweit, wie das Finanzamt gegenüber den sonstigen Gläubigern benachteiligt wurde. Eine Pflichtverletzung liege nur im Umfang des unter der Tilgungsquote liegenden Differenzbetrages vor. Das Finanzamt hat diese Haftungsquote zu ermitteln. Verweigert der haftende Geschäftsführer die Mitwirkung bei der Aufklärung, muss das Finanzamt im Schätzwege nach § 162 AO die wahrscheinlichste Quote feststellen. Diese Schätzung sei vorliegend nicht zu beanstanden. Der Kläger habe keine Gründe für eine abweichende Quote vorgetragen, obwohl er über Sohn und Enkel die entsprechenden Unterlagen hätte einsehen können.

Praxishinweis:

Die Entscheidung belegt den Grundsatz „hard cases make bad law". Darüber hinaus stellt das Finanzgericht aber zutreffend und relativ ausführlich die sich in der Rechtsprechung herausgebildeten Grundsätze bei Haftungsinanspruchnahmen insbesondere gemäß § 69 AO dar. Zentrale Bedeutung hat dabei der Grundsatz der anteiligen Tilgung, der in gar nicht so seltenen Fällen zumindest zu einer Reduzierung der Haftungsquote führt, auch wenn eine grobe Pflichtverletzung im Sinne des § 69 AO auf der Hand liegt. Diese Grundsätze gelten zudem auch für die Haftung des Steuerhinterziehers gemäß § 71 AO. Liegt seine Haftung wegen einer rechtskräftigen Verurteilung im Strafverfahren auf der Hand, so bleibt dennoch auch hier oftmals noch eine Möglichkeit der Haftungsbegrenzung, da die Gesellschaft nicht über ausreichende Mittel verfügte, um alle Verbindlichkeiten zu bedienen. Es lohnt sich nicht selten, mit etwas Aufwand anhand der noch vorhandenen Geschäftsunterlagen eine realistische Haftungsquote zu berechnen.

Im Übrigen versuchen Finanzämter manchmal die Haftung wegen Steuerhinterziehung allein mit der Einstellung des Strafverfahrens gegen eine Geldauflage zu begründen. Es wird sodann damit argumentiert, dass in der Zustimmung zur Einstellung und der Zahlung eine Art Schuldeingeständnis des Beschuldigten zu sehen sei. Diese Begründung ist allerdings nicht tragfähig. So ist durch das Bundesverfassungsgericht höchstrichterlich abgesichert, dass die Einstellung gegen Geldauflage die Unschuldsvermutung unangetastet lässt. Die Zustimmung kann allenfalls als ein Indiz unter vielen gewertet werden. Ist sie aber ausdrücklich rein aus prozessökonomischen Gründen erklärt, dürfte es der Finanzverwaltung schwer fallen, hierauf den Nachweis einer Steuerhinterziehung zu stützen. Im Rahmen des § 71 AO muss das Finanzamt nämlich den Vollbeweis für die Steuerhinterziehung als anspruchsbegründende Tatsachen führen.

Zuletzt belegt die Entscheidung, dass auf eine klare schriftliche Vereinbarung über unterschiedliche Ressortverantwortlichkeiten in der Geschäftsführung großer Wert gelegt werden sollte. Mit einem faktischen Geschäftsführer lässt sich im Regelfall keine schriftliche Vereinbarung treffen. Es überrascht aber immer wieder, wie oft auch bei mehreren eingetragenen Geschäftsführern oder Prokuristen schriftliche Fixierungen der Zuständigkeiten fehlen. Eine schriftliche Vereinbarung nimmt zwar nicht jede Verantwortung für die steuerliche Pflichterfüllung. Es genügt aber eine regelmäßige, stichprobenartige Kontrolle und Abstimmung, die nicht mit einer vollen Verantwortung für die steuerlichen Verhältnisse gleichzusetzen ist.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 23.10.2018 – 1 StR 234/17: Wer „schwarze Kassen" einrichtet und eine bewusste Minderung des steuerlichen Gewinns durch Zahlungen auf Scheinrechnungen von Offshore-Gesellschaften entgegen des Betriebsausgabenabzugsverbotes gemäß „§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG verantwortet, macht sich wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar. Erfolgt ein Teil der Zahlungen auf die Scheinrechnungen allerdings tatsächlich als Kaufpreisrückerstattung und nicht als „Bestechungsgeld", sind diese Beträge gewinnmindernd zu berücksichtigen. Insoweit ist keine Steuerverkürzung eingetreten. Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO greift nicht.

Sachverhalt:
Die Angeklagte war seit 1991 für das Russlandgeschäft einer deutschen Aktiengesellschaft aus der Arzneimittelbranche verantwortlich. In dieser Funktion verhandelte sie für die deutsche Gesellschaft mit russischen Importeuren und Behörden. Dabei leistete sie Bestechungszahlungen an Behördenmitarbeiter und an Entscheidungsträger wie Ärzte, die über Einfluss in den Einkaufsgremien von russischen Kliniken verfügten. Die seit 1998/1999 privatwirtschaftlich organisierten Importeure verlangten als Gegenleistung für den Abschluss von Lieferverträgen Kaufpreisrückerstattungen auf Auslandskonten von Offshore-Gesellschaften.

Die Angeklagte wickelte deshalb ab 2004 in Abstimmung mit einem Finanzvorstand und der Vertriebsleistung sowohl die Bestechungsgelder als auch die Rückerstattungen über Offshore-Gesellschaften ab und verschleierte die Zahlungen über Scheinrechnungen vermeintlicher Dienstleister. Als Verantwortlicher für die Organisation der zu Verschleierungszwecken eingerichteten Gesellschaften und des Zahlungsverkehrs fungierte ihr ebenfalls angeklagter Ehemann. Die Offshore-Gesellschaften verfügten weder über Büroräume noch Personal. Sie waren nicht in der Lage, die in Dienstleistungs- und Handelsvertreterverträgen vereinbarten Leistungen zu erbringen.

Zwischen 2007 und 2011 wurden Zahlungen von mehr als 30 Millionen € an die Offshore-Gesellschaften steuermindernd als Betriebsausgabe bei der deutschen Aktiengesellschaft eingebucht. Das Landgericht stellte auf dieser Grundlage eine Steuerverkürzung in Höhe von 8 Millionen € fest und verurteilte – jeweils wegen Beihilfe zur Untreue und Steuerhinterziehung – die Angeklagte zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und neun Monaten sowie ihren Ehemann zu vier Jahren und sechs Monaten.

Staatsanwaltschaft und Angeklagte legten Revision ein. Der Bundesgerichtshof hob daraufhin den Rechtsfolgenausspruch mit den zugrunde liegenden Feststellungen (außer in Bezug auf den Untreueschaden) auf und wies in diesem Zusammenhang auf eine bedeutsame Reduzierung des Schuldumfangs bei der Steuerhinterziehung hin, da durch die Kaufpreisrückerstattungen kein Steuerschaden eingetreten sei. Über das Strafmaß muss nun das Landgericht in einem erneuten Durchgang entscheiden.

Entscheidungsgründe:
Zu der vom Landgericht bislang zugrunde gelegten Steuerverkürzung in Höhe von 8 Millionen € führte der Bundesgerichtshof zunächst erwartungsgemäß aus, dass in Bezug auf die Bestechungsgelder wegen des Verstoßes gegen das Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG i.V.m. 8 Abs. 1 S. 1 KStG ein Betriebsausgabenabzug unzulässig sei. Insoweit sei der Steuerschaden zutreffend festgestellt. Allerdings stellten die Kaufpreisrückerstattungen aus Sicht der Bundesrichter Betriebsausgaben dar und unterfielen nicht dem Abzugsverbot, da diese Rückvergütungen nicht als rechtswidrige Schmier- oder Bestechungsgeldern einzuordnen waren.

Die unzutreffenden Scheinrechnungen über vermeintliche Dienstleistungen seien zwar gemäß § 41 Abs. 2 S. 1 AO für die Besteuerung unerheblich. In diesem Fall gelte aber § 41 Abs. 2 S. 2 AO: Werde durch das Scheingeschäft ein anderes verdeckt, so sei das verdeckte Geschäft für die Besteuerung maßgeblich. Im vorliegenden Fall sollte die mit den russischen Importeuren getroffene Vereinbarung über Kaufpreisrückerstattungen verschleiert werden. Auf die Unwirksamkeit des verdeckten Geschäftes komme es wegen § 41 Abs. 1 S. 1 AO nicht an, da die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Geschäftes weiterhin bestehen lassen wollten. Die falsche Bezeichnung dieser Beträge stehe deshalb einer gewinnmindernden Anerkennung durch das Finanzamt nicht entgegen.

Auch das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO greife nicht. Es handele sich um einen alternativen Ermäßigungsgrund, der im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen stehe. Dabei gehe es um die steuerrechtliche Beurteilung desselben wirtschaftlichen Vorganges, der als Geschäftsvorfall zudem nicht vollständig fingiert, sondern nur teilweise unrichtig dargestellt sei. Es würden lediglich der Betriebsausgabengrund und der Zahlungsempfänger ausgetauscht.

Des Weiteren wies der Bundesgerichtshof noch darauf hin, dass eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung bei den Angeklagten nicht daran scheitere, dass es sich bei ihren Tatbeiträgen lediglich um neutrale Förderungshandlungen gehandelt habe. Es sei zwar anerkannt, dass alltägliche oder berufstypische Tätigkeiten, die von der Verkehrsanschauung als sozialadäquat angesehen werden, keine strafrechtliche Qualität hätten. Der Aufbau und die Verwaltung eines Scheinfirmensystems und die Erstellung von Scheinrechnungen könnten aber gerade nicht als berufstypisch eingeordnet werden. Diese Handlungen zielten ausschließlich auf die Begehung strafbarer Untreuehandlungen ab und sprächen deshalb ausreichend für eine Solidarisierung mit dem Täter. Hierdurch verliere jegliches Tun seinen Alltagscharakter.

Praxishinweis:
Erfreulich ist, mit welch überzeugender Stringenz der Bundesgerichtshof im vorliegenden Strafverfahren die Norm des § 41 AO angewendet hat. Trotz Verschleierung des tatsächlichen Zahlungsflusses über Offshore-Gesellschaften und Scheinrechnungen bleibt der Betriebsausgabenabzug außerhalb des Anwendungsbereiches des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG erhalten, da das wirtschaftliche Ergebnis des Geschäftes zwischen den Geschäftspartnern nach deren Willen bestehen bleiben sollte.

Dies bedeutet, dass es bei Auslandssachverhalten im Zusammenhang mit „schwarzen Kassen" (vgl. grundlegend zur Strafbarkeit die Siemens-Entscheidung des Bundesgerichtshof vom 20.8.2008, Aktenzeichen 2 StR 587/07, juris) zumindest für die Verteidigung im Steuerstrafverfahren extrem wichtig sein kann, im Einzelnen zwischen dem Zweck der verschleierten Zahlung zu differenzieren, um so wenigstens für Rückvergütungen den Betriebsausgabenabzug zu erhalten. Jede hierdurch erreichte, nicht nur unwesentliche Reduzierung des Steuerschadens führt in der Regel zu einer Strafmilderung, da für die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung der eingetretene Steuerschaden fast immer das stärkste Kriterium darstellt.

2 BGH, Beschluss vom 13.12.2018 – 5 StR 275/18: Eine abhängige Beschäftigung als Arbeitnehmer liegt in Abgrenzung zu einer selbstständigen Tätigkeit vor, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert ist und dabei einem Weisungsrecht hinsichtlich Ort, Zeit, Dauer und Art der Ausführung seiner Tätigkeit unterliegt. Die selbstständige Tätigkeit ist dagegen durch das eigene Unternehmerrisiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die frei gestaltete Tätigkeit gekennzeichnet.

Sachverhalt:
Der Angeklagte organisierte ab 2009 über seine Einzelfirma und ab 2010 als Geschäftsführer einer GmbH Arbeitskräfte für den Auf- und Abbau von Veranstaltungsbühnen sowie Licht- und Tontechnik vor allem in einer städtischen Multifunktionshalle. Hierzu nutzte er einen Pool von Personen, die er für den jeweiligen Auftrag vermittelte. Die jeweiligen Besteller – in der Regel die Stadt als Betreiber der Halle – gaben dabei an, wie viele Personen sie wann und mit welchen Qualifikationen benötigten. Teilweise nannten sie sogar die Namen der gewünschten Techniker. Gezahlt wurden je nach durchzuführender Tätigkeit vom Besteller an die GmbH feste Stundensätze. Der Angeklagte verteilte für die Aufträge die im Pool zur Verfügung stehenden Personen auf die verschiedenen Aufgaben und Einsatzorte. Hieraus entwickelten sich nach und nach eingespielte Teams, innerhalb dessen kein Einzelner die Verantwortung für einen abgrenzbaren Leistungsteil trug. Wiederholte Ablehnungen von Aufträgen durch die Arbeitskräfte konnten zum Ausbleiben weiterer Anfragen an die jeweilige Person führen.

Über seine Einsatzplanung hinaus schulte der Angeklagte die Arbeitskräfte speziell in Bezug auf die optimalen Arbeitsabläufe in der Halle und bereitete hierdurch strategisch eine langfristige Sicherung der Aufträge vor. Die für die GmbH tätigen Personen trugen Bekleidung mit dem Firmenlogo. Wenige Werkzeuge und ggf. erforderliche Schutzkleidung brachten sie selbst mit.

Sämtliche Arbeitskräfte übten die Tätigkeiten als Selbstständige mit Gewerbeanmeldung aus und waren nicht bei der GmbH als Arbeitnehmer gemeldet. Schriftliche Vereinbarungen existierten nicht. Teilweise waren sie für andere Auftraggeber tätig. Die Veranstaltungstechniker rechneten ihre Arbeiten zu nicht verhandelbaren Vergütungssätzen gegenüber der GmbH ab. Hierzu führten sie Stundenaufzeichnungen, die zugleich von der GmbH als Abrech-

nungsgrundlage gegenüber den Bestellern der Veranstaltungstechnik benutzt wurden.

Als im Jahr 2011 eine sozialversicherungsrechtliche Betriebsprüfung angekündigt wurde, führte der Angeklagte nach Beratung mit seinem Steuerberater eine Informationsveranstaltung mit den Arbeitskräften durch, um insbesondere herauszufinden, in welchem Maße sie noch für weitere Auftraggeber tätig waren. Sämtliche Kräfte mit nur einem Auftraggeber oder Minimalumsätzen bei anderen beschäftigte er nur noch in geringerem Umfang. Ansonsten änderte er nichts. Im Rahmen der Prüfung erklärte er wahrheitswidrig, dass die Selbstständigen einzelne Gewerke weisungsfrei und eigenständig erstellten und ihr Honorar separat pro Auftrag verhandelten. Die Prüfung endete ohne Feststellungen.

Im parallel geführten Strafverfahren gegen den Angeklagten wurden hingegen 28 Selbstständige als abhängig Beschäftigte eingestuft und ein Sozialversicherungsschaden in Höhe von fast 400.000 € berechnet. Die Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichtes Göttingen verurteilte den Angeklagten deshalb zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten, ausgesetzt zur Bewährung. Gegen die GmbH wurde die Einziehung in Höhe des Sozialversicherungsschadens angeordnet. Die gegen das Urteil eingelegte Revision des Angeklagten hatte keinen Erfolg.

Entscheidungsgründe:

Zunächst hat der Bundesgerichtshof bestätigt, dass es sich bei den Bühnenarbeitern um sozialversicherungspflichtige Beschäftigte der GmbH handelte. Eine Beschäftigung in einem Arbeitsverhältnis gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 SGB IV liege nach anerkannten Grundsätzen vor, wenn der Scheinselbstständige in den Betrieb des Auftraggebers eingegliedert sei und dabei einem in Bezug auf Zeit, Ort, Dauer und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht unterliege. Eine Selbstständigkeit sei hingegen durch ein Unternehmerrisiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die freie Gestaltung der Arbeitszeit und Tätigkeit geprägt. Maßgeblich sei, welche Merkmale nach dem Gesamtbild und der konkreten Gestaltung überwiegen würden.

Den Ausgangspunkt für die Beurteilung bilde dabei die konkrete Art und Weise, wie die geschäftliche Beziehung im Rahmen der konkreten Auftragsausführung gelebt worden sei. Nach Annahme der jeweils angebotenen Einsätze sei eindeutig, dass die Scheinselbstständigen in den Betrieb der GmbH eingegliedert seien. So hätten sie jeweils das geschuldete Gewerk gemeinsam als Team ausgeführt. Die Auswahl der Teammitglieder sei für die jeweils leitenden Crewchefs fremdbestimmt gewesen. Die Arbeitskräfte hätten keinen konkreten Erfolg geschuldet, sondern lediglich die Zurverfügungstellung ihrer Arbeit.

Nicht entscheidend für die Einordnung als abhängig Beschäftigte sei hingegen die Bindung an zeitliche und örtliche Vorgaben gewesen. Auch Selbstständige seien häufig in dieser Form gebunden und führten Arbeiten nicht an ihrer eigenen Betriebsstätte aus. Für eine abhängige Beschäftigung spreche im Übrigen, dass die Arbeitskräfte höchstpersönlich zur Leistung verpflichtet gewesen seien, nach festen Stundensätzen bezahlt wurden und beispielsweise durch das Tragen der Firmenkleidung mit Logo eine „Corporate Identity“ entstanden sei. Allein aus der Möglichkeit, Aufträge abzulehnen, könne nichts anderes abgeleitet werden. Solche Abrufarbeitsverhältnisse gebe es ebenfalls im Rahmen von abhängigen Beschäftigungsverhältnissen.

An dem maßgeblichen Kriterium des Unternehmerrisikos für eine selbstständige Tätigkeit fehle es ebenfalls. Entscheidend sei hierfür, ob eigenes Kapital oder die eigene Arbeitskraft unter Gefahr des Verlustes und damit mit ungewissem Erfolg eingesetzt werde. Arbeitsmittel hätten die Scheinselbstständigen nicht zur Verfügung gestellt. Für die eigene Arbeitskraft sei der Erfolg nicht ungewiss gewesen, da feste Vergütungssätze vereinbart gewesen seien. Allein das Risiko, die Arbeitskraft zwischenzeitlich nicht einsetzen zu können, genüge in der vorliegenden Konstellation nicht. Der Annahme eines Beschäftigungsverhältnisses stehe zudem nicht entgegen, dass einige der Bühnenarbeiter zusätzlich für andere Auftraggeber tätig gewesen seien. Es gelte nur der umgekehrte Schluss, dass eine Tätigkeit ausschließlich für einen Auftraggeber für eine abhängige Beschäftigung spreche. Keine Bedeutung im Rahmen der Gesamtabwägung habe die fehlende Bezahlung während des Urlaubes oder einer Erkrankung.

Der Bundesgerichtshof bejahte Vorsatz beim Angeklagten. Zunächst habe er gemeinsam mit dem Steuerberater Fragebögen zur Selbstständigkeit ausgearbeitet und verteilt, bei denen er wusste, dass die Angaben der Scheinselbstständigen nicht wahrheitsgemäß gewesen sein konnten. Zudem habe ihn sein Hauptauftraggeber wegen des Problems der Scheinselbstständigkeit aufgefordert, eine GmbH zu gründen. Damit drängte sich ihm auf, dass die Frage nach der Scheinselbstständigkeit ebenfalls die GmbH als Arbeitgeberin betreffe. Für die Arbeitgebereigenschaft kannte er die maßgeblichen tatsächlichen Umstände, so dass er mindestens bedingt vorsätzlich gegen die Abführungspflicht verstieß.

Praxishinweis:
Die Entscheidung zeigt ausführlich die bekannten, sozialversicherungsrechtlichen Grundsätze zur Abgrenzung einer Selbstständigkeit von einer abhängigen Beschäftigung auf. Letztlich handelt es sich immer um eine Einzelfallentscheidung. Sozialgerichtliche und strafrechtliche Entscheidungen zu Masseuren, Telefoninterviewern, LKW-Fahrern, Honorarärzten oder Handelsvertretern können nur Anhaltspunkte dafür geben, wie ein konkretes Beschäftigungsverhältnis einzuordnen ist. Werden Selbstständige ohne eigene Mitarbeiter dauerhaft im Betrieb eingesetzt, besteht immer ein latentes Risiko, dass sie im Rahmen einer Sozialversicherungsprüfung als abhängig Beschäftigte eingeordnet werden. Liegt eine Arbeitskraft mit ihrem Stundenlohn nur leicht oberhalb des Lohnes eines abhängig Beschäftigten und handelt es sich um eher einfach gelagerte Tätigkeiten, nimmt die sozialgerichtliche Rechtsprechung letztlich nie eine Selbstständigkeit an.

Mittlerweile geben Betriebsprüfer der Rentenversicherung ihre Fälle nicht selten mit ihren Feststellungen aus der Prüfung an die Hauptzollämter ab, die sodann über die jeweils zuständige Staatsanwaltschaft ein Strafverfahren einleiten lassen. Da die nachzuzahlenden Sozialversicherungsbeiträge schon bei einem einzelnen Scheinselbstständigen schnell im sechsstelligen Bereich liegen, muss in dieser Konstellation das Strafverfahren möglichst schnell unter Kontrolle gebracht werden. Oftmals sind die Verteidigungspositionen aber – selbst bei objektivem Bestehen der Sozialversicherungspflicht – deutlich besser als in der vorliegend entschiedenen Fallkonstellation, da nur selten so viele Anknüpfungspunkte für ein vorsätzliches Handeln insbesondere durch gezielte Falschinformationen vorliegen.

Darüber hinaus wird anhand dieses Beschlusses deutlich, dass es sich lohnt, möglichst das Sozialversicherungsverfahren als auch das Strafverfahren gemeinsam im Rahmen eines Gesamtpaketes abzuschließen. Denn vorliegend war es zwar sozialversicherungsrechtlich gelungen, negative Feststellungen zu verhindern. Dennoch hat die Strafjustiz unabhängig hiervon und offenbar nach weitergehender Sachverhaltsermittlung eine Sozialversicherungspflicht angenommen. Wirtschaftlich wurden hierdurch die Sozialversicherungsbeiträge im Ergebnis nicht gespart. Die Beiträge wurden stattdessen mangels Festsetzung im Sozialversicherungsverfahren nunmehr im Strafverfahren bei der GmbH eingezogen. Wäre hingegen im Vorfeld sozialversicherungsrechtlich eine Einigung mit der Rentenversicherung gelungen, hätte dies im Fall einer bereits erfolgten Schadenswiedergutmachung wahrscheinlich sogar die Verteidigungsposition für das Strafverfahren verbessert. Liegt eine solche Einigung vor, muss strafrechtlich eine Einziehung unterbleiben (vgl. nur § 73e StGB), so dass es auch nicht zu einer doppelten Zahlung kommen kann.

Generell kann in Grenzfällen aus dem Bereich der Selbstständigkeit ein Strafbarkeitsrisiko durch einen Antrag gemäß § 7a SGB IV bei der Deutschen Rentenversicherung Bund vermieden werden. Im Rahmen eines solchen Statusfeststellungsverfahrens wird verbindlich festgestellt, ob jemand als sozialversicherungsrechtlich selbstständig einzuordnen ist oder nicht. Allerdings ist diese Klärung oftmals sehr langwierig und aufwändig. Denn nur selten können diese Grenzfälle ohne sozialgerichtliche Unterstützung endgültig geklärt werden. Bis eine positive Entscheidung vorliegt, vergehen deshalb nicht selten Monate oder sogar Jahre. Für einen dauerhaft eingesetzten Beschäftigten lohnt sich dieser Aufwand dennoch und sollte dem Mandanten immer zum sichersten Weg der Durchführung eines Statusfeststellungsverfahrens geraten werden. Der steuerliche Berater ist allerdings in diesem Verfahren nach (noch) aktueller Gesetzeslage weiterhin nicht vertretungsberechtigt.

3 Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 17.10.2018 – 5 K 642/18: Sind mangels ordnungsgemäßer und vollständiger Aufzeichnungen die Besteuerungsgrundlagen nicht zu ermitteln, müssen bei einer Schätzung sämtliche Umstände berücksichtigt werden, die aufgeklärt wurden und die für das Schätzergebnis eine Bedeutung haben. Die Besteuerungsgrundlagen müssen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen in der Weise bestimmt werden, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Werte der Richtsatzsammlung nicht unmittelbar einschlägig. Sie können allerdings zur Plausibilisierung des Schätzergebnisses herangezogen werden.

Sachverhalt:
Der Steuerpflichtige erzielte in den Jahren 2007 bis 2009 Einkünfte aus dem Betrieb einer Bäckerei für türkische Backwaren, insbesondere Fladenbrote. Seinen Gewinn ermittelte er im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung. Im Jahr 2012 kam es zu einer Außenprüfung für diese Veranlagungszeiträume und zur Abgabe des Falles

an die Steuerfahndung. Die betrieblichen Aufzeichnungen waren nachweislich nicht korrekt. Insbesondere waren für das Jahr 2007 Betriebseinnahmen auf das private Girokonto geflossen und nicht als Einnahmen gebucht. Zudem sah der Betriebsprüfer die Kassenaufzeichnungen als fehlerhaft an, Geldverkehrsrechnungen führten zu einem zu geringen Bargeldbestand für den Lebensunterhalt. Die durch Entnahmen und sonstige Quellen zur Verfügung stehenden Bargelder genügten nach dieser Berechnung nicht, um den privaten Bargeldbedarf zu decken.

Durchgeführte Salz- und Hefekalkulationen wiesen auf nicht gebuchten Mehleinkauf hin, da die Menge des verfügbaren Mehls noch nicht einmal zur Herstellung des gebuchten Warenverkaufs reichte. Hierauf stützte das Finanzamt Zuschätzungen von netto insgesamt 420.000 € Umsatz für drei Jahre sowie entsprechende Hinzuschätzungen beim Wareneinkauf. Im Einspruchsverfahren wurden diese Beträge aufgrund einer an die Argumente des Steuerpflichtigen angepassten Ausbeutekalkulation für den Fladenbrotverkauf auf Zuschätzungen von insgesamt 190.000 € reduziert.

Der Steuerpfichtige erhob Klage und hatte hinsichtlich der Höhe der Zuschätzungen für die Jahre 2007 und 2008 Erfolg. Zudem entfiel die Hinzuschätzung für das Jahr 2009 komplett.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht hat zunächst die Schätzungsbefugnis gemäß § 162 Abs. 2 AO im vorliegenden Fall bejaht. Auch wenn der Kläger seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittele, sei er zur Aufzeichnung der Wareneinkäufe und Geldflüsse verpflichtet. Er habe u.a. aber Geldeingänge eines Kontos nicht erfasst, seine angegebenen Wareneinsätze seien für 2007 und 2008 nicht plausibel. Es bestehe ein auffälliges Missverhältnis zu den Werten der Richtsatzsammlung und im internen Betriebsvergleich zu seinem ab 2009 deutlich höheren Gewinn.

Bei der Bestimmung der Schätzungshöhe seien jedoch sämtliche Umstände zu berücksichtigen, die für ein möglichst wahrscheinliches Schätzungsergebnis Bedeutung hätten. Eine weitere Sachverhaltsermittlung dürfe nicht mehr möglich oder nicht mehr zumutbar sein. Es sei Aufgabe des Finanzgerichtes, das über eine eigene Schätzbefugnis gemäß § 96 Abs. 1 S. 1 FGO i.V.m. § 162 AO verfüge, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kämen. Schätzungen müssten immer schlüssig sein, ihr Ergebnis zudem wirtschaftlich vernünftig und möglich.

Die vorgelegte Hefe-Kalkulation des Finanzamtes in Bezug auf die Fladenbrote erscheine zumindest für die Jahre 2007 und 2008 als zutreffend, auch wenn wegen des mengenmäßig kleinen Anteils der Backzutat Hefe eine Kalkulation auf dieser Grundlage immer nur mit der gebotenen Vorsicht möglich sei. Der Senat habe den vom Kläger beauftragten Sachverständigen als Zeugen vernommen und schließe aus dessen Aussage, dass ein durchschnittlicher Einsatz von 2 kg Hefe pro 100 kg Mehl richtig sei. Aufgrund von Temperatur und Mehlqualität seien zwar Schwankungen von 1,8 kg bis 2,3 kg möglich. Auch der Kläger habe aber keine Anhaltspunkte für einen höheren Durchschnittseinsatz als 2 kg vorgetragen. Sein angestellter Bäcker habe zudem den Einsatz von 2 kg Hefe bestätigt. Anders als im Strafverfahren müsse nicht zu Gunsten des Klägers vom günstigsten Ergebnis ausgegangen werden. Aufgrund der Ausbeutedifferenzen bei der Hefe stehe für die Jahre 2007 und 2008 fest, dass der Kläger Mehleinkäufe in der vom Finanzamt geschätzten Höhe unverbucht gelassen habe.

Dieses Kalkulationsergebnis für die Fladenbrotproduktion als Hauptprodukt der Bäckerei könne aber entgegen der Auffassung des Finanzamtes nicht ohne weiteres auf die sämtlichen anderen Produkte übertragen werden. Rezepte für andere Teigwaren führten zu abweichenden Teig- oder Backverlusten. Es sei deshalb angemessen, den Sicherheitszuschlag für die übrigen Produkte für die Jahre 2007 und 2008 um 50 % zu reduzieren.

Dieses gefundene Schätzergebnis werde auch durch die Geldverkehrsrechnung plausibilisiert. Es bestehe für das Jahr 2007 eine Unterdeckung mit unklarer Mittelherkunft von knapp 100.000 €, für 2008 von mehr als 110.000 €. Auch die Richtsatzsammlung könne zur Plausibilisierung herangezogen werden. Der Reingewinn liege für eine Bäckerei mit einem Umsatz von mehr als 250.000 € zwischen 3 und 20 %, im Schnitt bei 11 %. Bei einer Spartenbäckerei liege der Wert eher am oberen Ende. Die bislang für 2007 und 2008 erklärten Reingewinnsätze des Klägers seien mit nur knapp 15 % deshalb nicht plausibel, zumal sein erklärter Reingewinn für 2009 25 % betrage.

Das Finanzgericht nahm nicht zuletzt wegen des bereits deutlich erhöhten Reingewinns für 2009 keine Schätzungsbefugnis mehr an. Die Kalkulationsdifferenz sei für dieses Jahr nur minimal, die Bargeldverkehrsrechnung führe sogar zu einem Überschuss von fast 30.000 €. Aus versehentlich in dem Veranlagungszeitraum nicht erfassten Betriebseinnahmen könne keine eigene Zuschätzungsbefugnis abgeleitet werden.

Praxishinweis:

Die Entscheidung belegt, dass es sich immer wieder lohnt, sich mit Zuschätzungen im Einzelnen auseinanderzusetzen. Dem Kläger ist es durch Sachargumente gelungen, die Zuschätzungen auf fast nur noch ein Fünftel der ursprünglichen Schätzsummen zu reduzieren. Das Finanzgericht hat die Kalkulationen in eigener Zuständigkeit ebenfalls im Einzelnen und kritisch überprüft. Es hat zutreffend erkannt, dass bei Ausbeutekalkulationen von kleinen Zutatenmengen Ungenauigkeiten in der Schätzung eine große Hebelwirkung entfalten können und deshalb einer besonders sorgfältigen Plausibilisierung bedürfen. In solchen Fällen ist bei Missverhältnissen in der Schätzung möglichst konkret und anfassbar aufzuzeigen, dass das gefundene Ergebnis wirtschaftlich nicht möglich ist und mit den vorhandenen Rahmenbedingungen nicht erwirtschaftet werden kann.

Soll eine Schätzung im Steuerstrafverfahren ebenfalls als Grundlage für die Berechnung der Steuerverkürzung herangezogen werden, muss der Zweifelsgrundsatz beachtet werden. Hierauf muss der Berater hinwirken. Es sind für sämtliche Unsicherheiten Sicherheitsabschläge von der Schätzung zu bilden. Im vorliegenden Fall hätte das beispielsweise auch aus Sicht des Finanzgerichtes bedeutet, dass für den Angeklagten bei der Kalkulation von einem höheren Hefeeinsatz hätte ausgegangen werden müssen. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de
48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 19.12.2018 – 1 StR 444/18: Bei einer Verurteilung wegen des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt kann die Höhe der Beiträge auf Grundlage der tatsächlichen Umstände geschätzt werden. Allerdings müssen wie bei einer Steuerhinterziehung unter den gleichen strengen Anforderungen an die Plausibilität der Schätzung die ausgezahlten Nettoarbeitsentgelte für jeden einzelnen Arbeitnehmer anhand von konkreten Feststellungen hergeleitet werden. Ein strafrechtlich als erwiesen angesehener Mindestschaden muss sich an die günstigsten Beitragssätzen halten.

Sachverhalt:
Die ursprünglich verheirateten Angeklagten beschäftigten im Rahmen einer Drückerkolonne zwischen Januar 2004 und April 2009 insgesamt ca. 900, nicht bei der Sozialversicherung angemeldete Mitarbeiter zum Vertrieb von Zeitschriftenabonnements. Diese Arbeitnehmer waren zunächst für das Einzelunternehmen der Angeklagten tätig, ab August 2006 für eine zwischenzeitlich insolvente KG, deren Geschäftsführerin ebenfalls die Angeklagte war. Ihr Mann trat bei beiden Unternehmen als maßgeblicher Entscheidungsträger, Vorgesetzter und damit als faktischer Geschäftsführer auf. Er erteilte seiner Frau auch nach der Trennung im Jahr 2007 weiterhin unverändert Weisungen. Sie wurde sogar von ihm als Werberin eingesetzt und erhielt dafür einen Wochenverdienst von ca. 200 bis 250 €.

Den Mitarbeitern wurde der Eindruck vermittelt, sie seien selbstständige Handelsvertreter. Tatsächlich wurden die Mitarbeiter vom Kolonnenführer eingeteilt und mit Sammeltransporten an ihre jeweiligen Einsatzorte gebracht. Der Angeklagte kontrollierte die Aufteilung, die Einsätze und die Vertragsabschlüsse. Er änderte die Einteilung nach seinen Ideen ohne Einflussmöglichkeiten der Mitarbeiter ab.

Neben den nicht angemeldeten und abgeführten Sozialabgaben wurden für die KG unberechtigt Vorsteueransprüche aus Scheinrechnungen der nicht als Unternehmer tätigen Werber erklärt. Der umsatzsteuerliche Gesamtschaden lag bei fast 500.000 €.

Das Landgericht Cottbus hat die Angeklagten daraufhin jeweils in 64 Fällen wegen des Vorenthaltens und Veruntreuens von Sozialabgaben sowie die Angeklagte zusätzlich wegen Umsatzsteuerhinterziehung in acht Fällen zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren, ausgesetzt zur Bewährung, verurteilt. Die Höhe des Sozialversicherungsschadens lässt sich aus dem vorliegenden Urteil des Bundesgerichtshof nicht entnehmen. Die erstinstanzliche Entscheidung ist nicht veröffentlicht. Aus einer Pressemitteilung des Landgerichtes (Nr. 13/2017) lässt sich allerdings ein mutmaßlicher Schaden von 1,7 Mio. € entnehmen. Gegen das Urteil haben der Angeklagte sowie die Staatsanwaltschaft zu Ungunsten beider Angeklagten erfolglos Revision eingelegt.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof konnte keine Rechtsfehler aufgrund der vorgetragenen

Angriffspunkte in den Revisionen feststellen:
Zunächst mussten sich die Bundesrichter nochmals mit den Besonderheiten der Verjährung beim Sozialversicherungsbetrug gemäß § 266a StGB auseinandersetzen. Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung (5 Jahre bei diesem Tatvorwurf) beginnt gemäß § 78a StGB mit Tatbeendigung. Diese tritt erst ein, wenn die Beitragspflicht durch Erfüllung, Wegfall des Beitragsschuldners, Verjährung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragspflicht (bei Vorsatz 30 Jahren gemäß § 25 Abs. 1 S. 2 SGB IV) oder durch Ausscheiden des Täters aus der Vertreterstellung erloschen ist. Bei einem Einzelunternehmen und Einstellung der gewerblichen Tätigkeit endet die Tat erst mit dem Tod der natürlichen Person. Für die Angeklagte war damit ein Ablauf der strafrechtlichen Verjährungsfrist für einen Zeitraum von 30 Jahren ausgeschlossen. Die Vertreterstellung des Angeklagten für das Einzelunternehmen endete erst im Jahr 2010, so dass insoweit zwar zwischenzeitlich eine Tatbeendigung eingetreten war, aber noch kein Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist bei verjährungsunterbrechender Einleitung des Strafverfahrens. Bei der KG kam eine Verjährung ohnehin schon angesichts der geringen Zeitabläufe nicht in Betracht.

Intensiv überprüft hat der Bundesgerichtshof den Strafausspruch mit den zugrunde liegenden Schätzungen für den Beitragsschaden bei der Sozialversicherung. Hervorgehoben ist in diesem Zusammenhang in dem Urteil, dass generell die geschuldeten Beiträge für die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte getrennt nach Anzahl, Beschäftigungszeiten, Entgelte der konkreten Arbeitnehmer und Höhe der Beitragssätze der örtlich zuständigen Krankenkassen festgestellt werden müssen. Nur wenn dies ausnahmsweise aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls nicht konkret ausermittelt werden kann, darf strafrechtlich eine Schätzung erfolgen. Grundlage bilden hierfür immer die tatsächlichen Umstände. Zutreffend hatte das Landgericht im vorliegenden Fall deshalb das ausgezahlte Nettoarbeitsentgelt für jeden einzelnen Arbeitnehmer anhand der ermittelten Provisionszahlungen für die abgeschlossenen Abonnements tabellarisch ermittelt und auf dieser konkreten Grundlage mit den günstigsten Beitragssätzen einen Mindestschuldumfang im Schätzwege berechnet. Der Bundesgerichtshof wies hierbei nur korrigierend daraufhin, dass bei der Hochrechnung des Arbeitsentgeltes gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV für die Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und Sozialabgaben in der Steuerklasse VI nicht pauschal von Abzügen in Höhe von 40 % ausgegangen werden könne. Dieser Fehler wirkte sich nur aufgrund der geringen Abweichungen vorliegend nicht auf den Schuldumfang aus.

Für die weitere Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung hat der Bundesgerichtshof hervorgehoben, dass das Landgericht zutreffend nur vom Regelstrafrahmen des § 370 Abs. 1 AO ausgegangen sei. Ein besonders schwerer Fall wegen eines großen Ausmaßes des Steuerschadens gemäß § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO könne zwar generell bei Überschreiten der 50.000-€-Grenze vorliegen. Es müsse aber immer berücksichtigt werden, ob diese Indizwirkung für das Regelbeispiel durch mildernde Umstände wieder entkräftet sei. Die Abwägung der Erschwernis- und der Milderungsgründe im pflichtgemäßen Ermessen sei Aufgabe des Tatgerichtes und könne vorliegend nicht zuungunsten der Angeklagten beanstandet werden, auch wenn die betragsmäßige Grenze erreicht sei.

Zuletzt wies der Bundesgerichtshof nochmals auf seine geänderte Rechtsprechung hin, wonach die Vorsteuer des Eingangsgeschäftes, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Ausgangsgeschäft steht, nicht mehr dem Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO unterliegt und deshalb nicht erst auf Strafzumessungsebene berücksichtigt werden darf, sondern schon bei der Feststellung des Steuerschadens. Vorliegend kam es nur ausnahmsweise nicht auf diese Rechtsprechungsänderung an, da die Höhe des tatsächlichen Steuerschadens bereits umfassend bei der Ablehnung des besonders schweren Falles berücksichtigt wurde.

Praxishinweis:
Bemerkenswert ist die Entscheidung zunächst schon deshalb, da beide Angeklagte rechtskräftig zu einer bewährungsfähigen Freiheitsstrafe verurteilt wurden, obwohl die Gesamtschadenshöhe von Sozialversicherung und Umsatzsteuer zumindest ausweislich der Pressemitteilung bei fast 2 Mio. € lag. In dem Urteil wird zudem eine Schadenswiedergutmachung mit keinem Wort erwähnt. Sie erscheint aufgrund der Insolvenz der Gesellschaft und der angedeuteten Einkommensverhältnisse der Angeklagten eher ausgeschlossen. Damit belegt die Entscheidung eindringlich, dass Strafzumessung nicht schematisch und mathematisch-formalisiert erfolgen darf, sondern immer eine sorgfältige Abwägung der für und gegen den Angeklagten sprechenden Umstände im Einzelfall voraussetzt. Nur weil ein Schaden oberhalb einer Million € vorliegt, ist eine Bewährung nicht generell ausgeschlossen. Die zentrale Vorschrift für die Strafzumessung stellt § 46 StGB dar. Die im Bereich der Steuerhinterziehung immer noch oftmals zur vermeintlichen „Berechnung" einer Strafe herangezogenen Strafmaßtabellen widersprechen dieser individuellen Abwägung des konkreten Einzelfalls. Auch wenn die Schadenshöhe einen bestimmenden Strafzumessungsgesichtspunkt bei allen Vermögensdelikten darstellt, können Mitwirkung, Geständnis, Schadenswiedergutmachung, außergewöhnliche Motive, Reue oder eine besondere Drucksituation eine deutlich mildere Strafe rechtfertigen, als wenn nur von der Schadenshöhe in einer pauschalen Herangehensweise ausgegangen wird. Feste Grenzen im Sinne von „ab 100 T € keine Geldstrafe" oder „ab 1 Mio. € keine Bewährung" existieren nicht.

Die Besonderheiten der strafrechtlichen Verjährung bei Veruntreuung und Vorenthalten von Sozialabgaben sollte der Strafverteidiger kennen. Mit einer 30-jährigen Verjährungsfrist reicht das Delikt nahe an einen unverjährbaren Mord heran. Diese Frist geht zudem weit über die zehnjährige Verjährungsfrist bei besonders schweren Fällen der Steuerhinterziehung gemäß § 376 Abs. 1 AO hinaus. Auf Verjährung kann bei diesem Delikt deshalb als Verteidigungsstrategie fast nie gesetzt werden. Bei einem Einzelunternehmen gibt es für den Inhaber keine Möglichkeit der Beendigung seiner Straftaten – außer die Erfüllung der Anmeldepflicht. Damit legt er allerdings sein vergangenes Fehlverhalten offen und belastet sich selbst. Im Bereich des Sozialversicherungsrechtes gibt es nämlich keine der Selbstanzeige gemäß § 371 AO vergleichbare Vorschrift, durch die im Nachhinein Straffreiheit erlangt werden kann. Straffreiheit kann nur bei fehlender Abführung der Beiträge ausnahmsweise gemäß § 266a Abs. 6 StGB erlangt werden, wenn im Zeitpunkt der Fälligkeit oder unverzüglich danach der Einzugsstelle schriftlich die Höhe mitgeteilt und der Grund für die Zahlungsstockung trotz ernsthaften Bemühens dargelegt wird. Bei

einer juristischen Person bleibt als Alternative zur Beendigung der strafrechtlichen Verjährung die Aufgabe der Vertreterstellung durch den Verantwortlichen, damit zumindest für ihn die Taten beendet sind. Die Gesellschaft trifft allerdings weiterhin das Risiko der Nachforderung, da die 30-jährige Frist im Sozialversicherungsrecht weiter läuft. Bei Kenntnis des neuen Vertreters droht ihm wiederum ein neues Strafbarkeitsrisiko wegen Nichterfüllung der weiterhin bestehenden Anmelde- und Beitragspflicht.

Da es zu Schätzungen im Strafverfahren wegen Verstößen gegen § 266a StGB weniger Entscheidungen als zur Steuerhinterziehung gibt, ist es erfreulich, dass die Bundesrichter die Grundsätze in der vorliegenden Entscheidung nochmals dargelegt haben. Auch hier geht die Ausnutzung von Ermittlungsmöglichkeiten der Schätzung vor. Zudem müssen sämtliche Umstände zusammengetragen werden, die eine möglichst genaue Schätzung ermöglichen. Diese Schätzungsgrundlagen müssen in einem Urteil nachvollziehbar dargestellt werden. Damit bietet die Entscheidung in einem typischen Schwarzarbeitsfall oder bei den zunehmend geführten Strafverfahren wegen Scheinselbstständigkeit beispielsweise bei Honorarärzten, Masseuren oder Telefoninterviewern einen guten ersten Verteidigungsansatz. Denn oftmals ist es für die beteiligten Ermittlungsbehörden sehr aufwändig, die konkreten Umstände zu ermitteln. Strafrechtlich muss aber immer ein Mindestschaden zur sicheren Überzeugung des Gerichtes feststehen.

2 Aus Bundesgerichtshof, Beschluss vom 25.10.2018 – 1 StR 7/18: Bei der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sind die Umsatzsteuervoranmeldungen ebenso mitbestrafte Vortaten für die Umsatzsteuerjahreserklärung wie bei der Umsatzsteuerhinterziehung durch unrichtige oder unvollständige Anmeldung oder Erklärung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Sachverhalt:

Der Angeklagte hatte gemeinsam mit einem Mitangeklagten spätestens ab 2012 begonnen, den Firmenmantel einer bestehenden GmbH zu benutzen, um Schein- und Abdeckrechnungen zu schreiben. Die offen ausgewiesene Umsatzsteuer aus diesen Rechnungen hat er für die GmbH nicht angemeldet oder abgeführt. Die genaue Höhe der hinterzogenen Umsatzsteuer ist nicht veröffentlicht. Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in 50 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und drei Monaten. Der Mitangeklagte erhielt als Strafe drei Jahre Freiheitsstrafe und legte keine Revision ein. Beide Strafen konnten aufgrund der Überschreitung der Zweijahresgrenze nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt.

Die Revision des Angeklagten hatte teilweise Erfolg. Dies führte dazu, dass die Gesamtstrafe beim Mitangeklagten ebenfalls aufgehoben werden musste.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hat zunächst die Verurteilung hinsichtlich der Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2011 nur zugunsten des Angeklagten, der Revision eingelegt hatte, aufgehoben, da für diesen Zeitraum eine klare zeitliche Zuordnung der Scheinrechnungen und eine Benutzung der GmbH durch den Angeklagten noch nicht festzustellen war.

Vor allem aber seien die Verurteilungen wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen für Januar bis Dezember 2012 aufzuheben, da diese bereits in der Nichtabgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 enthalten seien. Es handele sich hierbei um mitbestrafte Vortaten, so dass in diesen Fällen eine zusätzliche Verurteilung entfalle. Bei der Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen könne insoweit nichts anderes gelten als bei einer Verurteilungen wegen positiven Tuns im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Des Weiteren wies der Bundesgerichtshof für die Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate Mai 2012 bis Oktober 2012, Dezember 2012 sowie weiterer Voranmeldungen im Jahr 2013 darauf hin, dass es sich bei ausschließlich geltend gemachten Vorsteuerbeträgen um eine so genannte Steuervergütung im Sinne des § 168 S. 2 AO handele. Dies führe dazu, dass ein Eintritt des Taterfolges der Steuerverkürzung und damit eine Vollendung der Steuerhinterziehung erst dann eintreten, wenn die Finanzbehörde der Steueranmeldung zustimme bzw. den Erstattungsbetrag auszahle. Da es vorliegend an entsprechenden Feststellungen im Urteil des Landgerichtes fehle, könne nicht ausgeschlossen werden, dass die Taten nur im Versuch vorlägen. Es sei zudem unklar, ob für 2012 und 2013 unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärungen abgegeben wurden oder gar keine Erklärungen. Aus diesen Gründen sei das Urteil hinsichtlich dieser Tat sowohl im Straf- als auch im Schuldspruch aufzuheben. Die Feststellungen bedürften einer entsprechenden ergänzenden Beweisaufnahme durch das Landgericht. Es sei sodann eine neue Gesamtstrafe zu bilden – auch hinsichtlich des Mitangeklagten, da er ebenfalls fehlerhaft wegen dieser Taten verurteilt worden sei.

Praxishinweis:

In dieser Entscheidung stellt der Bundesgerichtshof zunächst erfreulicherweise klar, dass das Verhältnis von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung als mitbestrafte Vortaten nicht nur bei Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen (vgl. hierzu Bundesgerichtshof, Urteil vom 13.7.2017 – 1 StR 536/16) gilt, sondern auch in allen Nichtabgabefällen.

Das Urteil belegt aber vor allem, dass es sich in jedem Fall lohnt, die materiellrechtlichen Annahmen der Strafverfolgungsbehörden und Gerichte genau zu prüfen. Beispielsweise bei der Abgrenzung von Versuch und Vollendung passieren nicht selten Fehler. Bei Wegfall von gleich mehreren Taten wie im vorliegenden Fall kann plötzlich eine noch bewährungsfähige Freiheitsstrafe von maximal zwei Jahren wieder als erreichbares Ziel für den nächsten Durchgang erscheinen. Für den Mandanten ist es aber natürlich generell besser, sich in der Klärung nicht auf eine unsichere und langwierige Revision verlassen zu müssen, sondern bereits zuvor über die sich aufdrängenden Sachargumente aus dem Bereich des materiellen Steuerstrafrechts ein für den Mandanten vernünftiges Ergebnis zu erzielen.

Die vorliegende Entscheidung ändert im Übrigen nichts daran, dass bei einer strafbefreienden Selbstanzeige im Bereich der Umsatzsteuer sorgfältig zu prüfen ist, welche Erklärungen oder Anmeldungen im

Einzelnen zu korrigieren sind. Für die Umsatzsteuervoranmeldung gilt gemäß § 371 Abs. 2a AO die Besonderheit, dass das Vollständigkeitsgebot seit dem 1.1.2015 trotz aller sonstigen Verschärfungen nicht greift. Es ist deshalb möglich, isoliert nur eine unrichtige Voranmeldung zu korrigieren, ohne sämtliche unverjährte, umsatzsteuerliche Steuerstraftaten innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre offen zu legen. Dies gilt allerdings nicht für die Umsatzsteuerjahreserklärung, bei der das Vollständigkeitsgebot gemäß § 371 Abs. 1 S. 2 AO zu beachten ist. Eine Straffreiheit hängt bei der Korrektur oder verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung auch nicht von der Zahlung der Hinterziehungszinsen (§ 371 Abs. 3 S. 2 AO) bzw. bei einer Überschreitung der 25.000 €-Grenze nicht von der Zahlung eines Strafzuschlages gemäß § 398a AO ab (vgl. § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO, § 371 Abs. 2a S. 1 AO). Deshalb sind eine Korrektur der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldung und eine Aufnahme dieser korrigierten Werte in der Umsatzsteuerjahreserklärung in diesen Fällen der wirtschaftlich günstigere Weg als eine Korrektur erst in der Umsatzsteuerjahreserklärung.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 07.11.2018 – 1 StR 143/18: Wenn sich einem Strafurteil zugrunde gelegte Umsätze in der Nähe der Grenze der Kleinunternehmerregel gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 UStG bewegen, kann eine Verurteilung wegen Umsatzsteuerhinterziehung nicht nur auf ein pauschales und ungeprüft übernommenes Geständnis hinsichtlich der getätigten Umsätze gestützt werden. Vielmehr hat eine sorgfältige Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu erfolgen mit der sicheren Feststellung, dass die Grenze der Nichterhebung der Umsatzsteuer mindestens überschritten ist.

Sachverhalt:

Der Angeklagte hatte für die Veranlagungszeiträume 2009 bis 2013 als selbstständiger Rentenberater für seine Bruttoumsätze keine Umsatzsteuererklärungen eingereicht. In seiner geständigen Einlassung gab er seine Umsätze in diesen Jahren mit pauschal 20.000 € pro Jahr an. Das Landgericht hat dieses Geständnis ungeprüft übernommen und eine Umsatzsteuerverkürzung auf dieser Grundlage berechnet. Es hat den Angeklagten wegen dieser Vorwürfe und weiterer Delikte zu einer Gesamtfreiheitstrafe von drei Jahren und zwei Monaten verurteilt. Hiergegen hat der Angeklagte teilweise erfolgreich Revision eingelegt. Der Bundesgerichtshof hob seine Verurteilung im Gesamtstrafenausspruch sowie in zehn von 19 Fällen auf.

Entscheidungsgründe:

Die Bundesrichter vertreten die Auffassung, dass die von einem Unternehmer getätigten Umsätze in den Urteilsfeststellungen nur in den Fällen ausschließlich auf ein Geständnis gestützt werden können, in denen der Unternehmer den Umfang seiner Umsätze kennt. Dies sei vorliegend nicht der Fall, da der Angeklagte nur pauschal 20.000 € pro Jahr ohne jede weitere Differenzierung angegeben habe, die er erkennbar selbst nur im Wege der Schätzung ermittelt haben könne. Auf welcher Grundlage er diese Schätzung vorgenommen habe und ob es sich um einen Mindestschaden handele, sei dem Urteil nicht zu entnehmen. Es sei noch nicht einmal festzustellen, ob es sich um vereinbarte oder vereinnahmte Entgelte handele. Das Landgericht hätte zur Überprüfung des Geständnisses eine eigene Schätzung vornehmen müssen.

Aufgrund der fehlenden Schätzungsgrundlage und Nachvollziehbarkeit des Ergebnisses könne nicht ausgeschlossen werden, dass der Angeklagte tatsächlich geringere Umsätze generiert habe und für ihn deshalb die Kleinunternehmerregel des § 19 Abs. 1 S. 1 UStG erfüllt sei. Die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer werde nach dieser Vorschrift vom Unternehmer nicht erhoben, wenn der Jahresumsatz zuzüglich der darauf entfallenen Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen habe und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteige. Eine auf dieser Grundlage nicht erhobene Steuer könne nie verkürzt werden. Im vorliegenden Fall könne nicht entschieden werden, ob die Voraussetzungen nicht vorlägen, da weder bekannt sei, welche Einnahmen der Angeklagte im vorangegangenen Jahr 2008 erzielt habe, noch ob er die Umsatzsteuer in seinen Rechnungen offen ausgewiesen habe.

Diese ungeprüfte Übernahme der vom angeklagten geschätzten Einnahmen „retteten" ihn zudem in Bezug auf seine weitere Verurteilung wegen Sozialleistungsbetruges. Auch hier konnte der Bundesgerichtshof nicht ausschließen, dass eine eigene Schätzung des Landgerichtes unter Berücksichtigung der strengen Maßstäbe für eine strafrechtliche Schätzung zu dem Ergebnis geführt hätte, dass der Angeklagte einen Anspruch auf die ihm gewährten Sozialleistungen hatte.

Praxishinweis:

Geständnisse legt man gut beraten eben (erst) ab, wenn sicher ist, dass man dafür einen Vorteil im Verfahren und Rechtssicherheit für die eigene Position bekommt, ansonsten ist der Kantinensatz „wer viel gestanden hat, muss lange sitzen" nicht so falsch, wie er nach der reinen, aber theoretischen Lehre eigentlich sein müsste. Schweigen ist Gold und das Eingehen auf oftmals künstlich produzierten Zeitdruck der Fahndung falsch.

Bei Umsätzen nahe an den Wertgrenzen des § 19 UStG sind des Weiteren auch die Anforderungen an die Feststellungen eines vorsätzlichen Handelns des Beschuldigten höher. Es gehört nach der so genannten Steueranspruchstheorie zur Verwirklichung des Tatbestandes der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch zumindest in groben laienhaften Zügen kannte. Sollte die Grenze nur knapp überschritten sein, gehört damit zu einer vorsätzlichen Umsatzsteuerverkürzung dazu, dass der Täter den Wegfall der Voraussetzungen der Kleinunternehmerregel mindestens mit bedingten Vorsatz in Kauf nahm. Fehlt es hieran, liegt ein den Tatbestand ausschließender Irrtum vor. Eine strafrechtliche Verurteilung wegen Umsatzsteuerverkürzung ist in diesen Fällen trotz einer nachträglichen Festsetzung der Umsatzsteuer nicht möglich. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 20.09.2018 – 11 K 267/17: Schwerwiegende, bewusste oder willkürliche Verfahrensverstöße bei der Durchführung von Ermittlungsmaßnahmen können zu einem steuerlichen Beweisverwertungsverbot führen, das auch nicht mehr durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen geheilt werden kann. Ein Durchsuchungsbeschluss gegenüber einem Beschuldigten erlaubt nicht die Durchsicht von Unterlagen, die sich im nicht gemeinsam genutzten Schlafzimmer der Mitbewohnerin befinden.

Sachverhalt:
Die Klägerin lebte mit ihrem Bruder in einer Wohnung. In einem gegen ihren Bruder geführten Steuerstrafverfahren kam es 2010 zur Durchsuchung der gemeinsamen Wohnung durch die Steuerfahndung. Während der Durchsuchung wies ihr Bruder darauf hin, dass er nur ein Zimmer bewohne und dass es sich um die Wohnung seiner Schwester handele. Dennoch durchsuchten die Beamten auch die übrigen Räume und fanden im Schlafzimmer ein Notizbuch der Klägerin mit handschriftlichen Notizen zu tageweise mit Datum erfassten Einnahmen und Trinkgeldern. In der Abstellkammer wurden zusätzlich Kontounterlagen der Klägerin sichergestellt.

In einem Telefonat mit der Steuerfahndung erklärte die Klägerin, dass es sich bei den Aufzeichnungen um Einnahmen aus einem Nebenjob bei einer Gaststätte handele, den sie neben ihrer hauptberuflichen Tätigkeit für ein Autohaus ausübe. Eine geringfügige Beschäftigung war allerdings nicht angemeldet. Gegen die Klägerin wurde deshalb ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Die im Steuerstrafverfahren gegen den Bruder sichergestellten Beweismittel wurden als Zufallsfunde richterlich für ihr Verfahren beschlagnahmt. Weitere Ermittlungen gegen die Klägerin deckten Bareinzahlungen im fünfstelligen Bereich pro Jahr auf ihrem Konto auf.

Die Klägerin versuchte die Bareinzahlungen mit der Abwicklung von Fahrzeugkäufen für Familienangehörige zu erklären und behauptete, sie habe in dem Notizbuch auch die Einnahmen ihrer Brüder aus Nebenjobs in der Gastronomie erfasst. Aufgrund von belastenden Zeugenaussagen zum großen Umfang ihrer Mitarbeit in der Gaststätte setzte die Steuerfahndung dennoch Einkommensteuer auf die Einnahmen aus dem Notizbuch fest. Das Amtsgericht stellte das Steuerstrafverfahren gegen Zahlung einer Geldauflage im vierstelligen Bereich ein.

Im Einspruchsverfahren berief sich die Klägerin erfolglos auf ein steuerliches Beweisverwertungsverbot, da die Durchsuchung ihrer Räumlichkeiten aufgrund eines Durchsuchungsbeschlusses gegen den Bruder als Beschuldigten (§ 102 StPO) rechtswidrig gewesen sei. Eine Durchsuchung ihres Schlafzimmers könne nur mit einem weiteren Beschluss gemäß § 103 StPO (Durchsuchung bei einem Tatunbeteiligten) erfolgen. Die mit dieser Begründung erhobene Klage war schließlich erfolgreich.

Entscheidungsgründe:
Die Klage ist begründet, da ein Durchsuchungsbeschluss bei einem Beschuldigten es nicht erlaubt, Räume zu durchsuchen, die ausschließlich von Dritten genutzt werden. Gedeckt sei nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichtes nur die Über-

prüfung der Wohnungsbereiche, die der Beschuldigte tatsächlich als Allein- oder Mitinhaber (befugt oder unbefugt) innehabe.

Notizbuch und Kontounterlagen unterlägen deshalb im vorliegenden Fall einem steuerlichen Beweisverwertungsverbot. Ob ein Verfahrensverstoß zu einem solchen Verwertungsverbot führen würde, sei eine der Rechtsprechung obliegende Einzelfallentscheidung. Es käme nur dann in Betracht, wenn ein schwerwiegender, insbesondere grundrechtsrelevanter Verstoß gegen Verfahrensvorschriften vorliege oder die Behörde bewusst oder willkürlich vorgegangen sei. In einem solchen Fall sei der Verstoß auch nicht durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen zu heilen. Die gebotene Abwägung zwischen den Individualinteressen des Steuerpflichtigen, nicht mit einer materiell zwar richtigen, aber durch gravierenden Verfahrensverstoß festgestellten Steuer belastet zu werden, und dem Allgemeininteresse an einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung gehe zugunsten des Steuerpflichtigen aus. Maßgeblich sei im vorliegenden Fall vor allem, dass die Durchsuchung rechtswidrig war, der Eingriff in das Grundrecht aus Art. 13 Abs. 1 GG schwerwiegend und zudem auch noch von der Steuerfahndung billigend in Kauf genommen wurde.

Die alleinige Zuordnung des Schlafzimmers zur Klägerin ergab sich aus den Angaben des Bruders sowie der Möblierung und Ausstattung des Zimmers. Selbst wenn der Bruder den Raum auch genutzt hätte, wäre eine Durchsicht des Notizbuchs und der Kontoauszüge der Klägerin nicht zulässig gewesen, da sie ohne weiteres einer unbeteiligten Dritten zuzuordnen gewesen wären. Sie stellen auch keinen beschlagnahmefähigen Zufallsfund dar, da Kontoauszüge und Aufzeichnungen über Arbeitsstunden nicht zwingend auf Straftaten hindeuten. Die Beamten seien vor diesem Hintergrund mindestens mit einer bemerkenswerten Gedankenlosigkeit vorgegangen. Es sei sogar eine bewusste Ausdehnung der rechtswidrigen Durchsuchung nicht auszuschließen. Damit seien die Einlassungen der Klägerin nicht zu widerlegen und die Klage habe Erfolg.

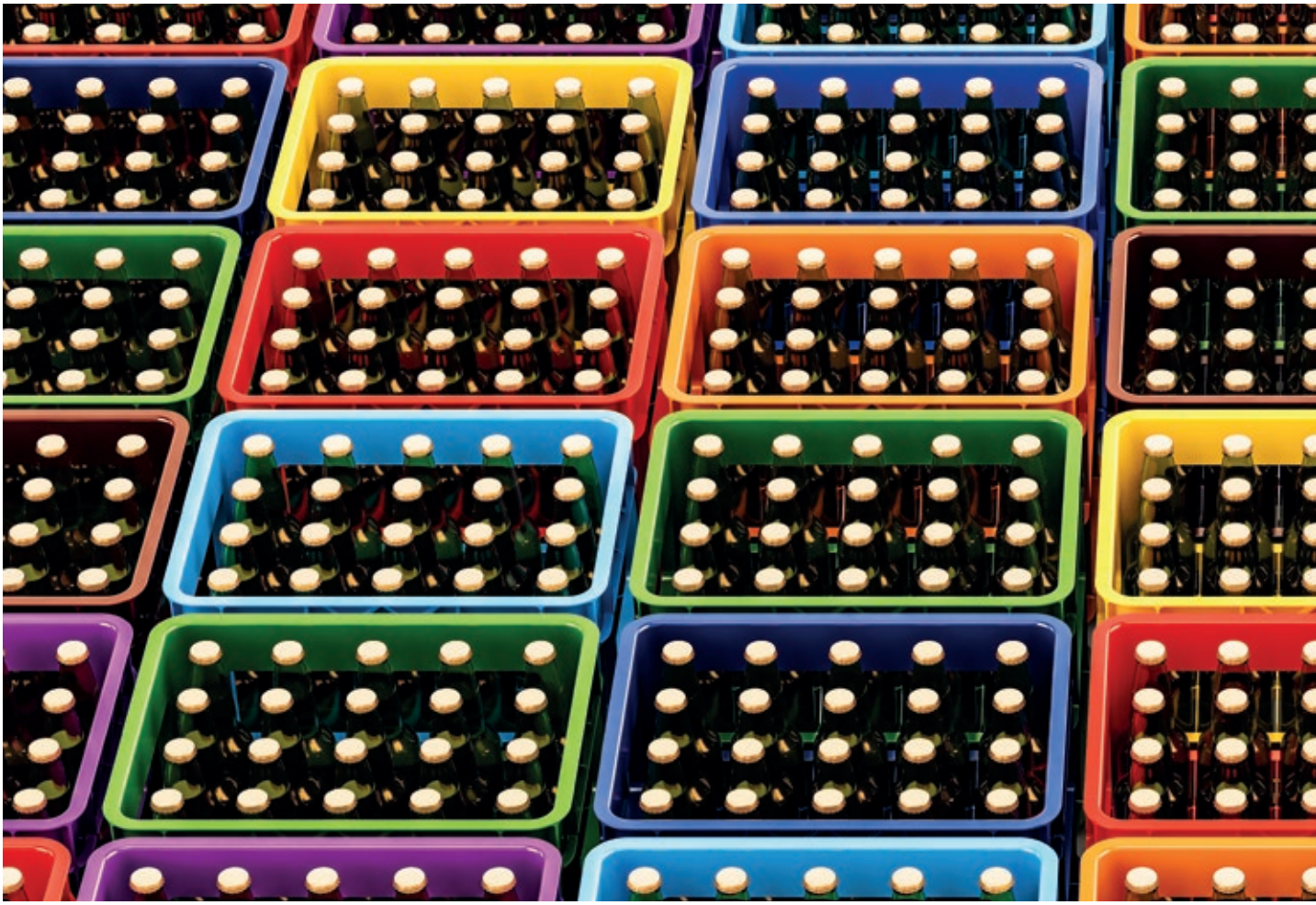
Zuletzt stellt das Finanzgericht noch klar, dass die Klägerin nicht gezwungen war, zunächst strafprozessual gegen die Art und Weise des Vollzugs der Durchsuchung mit einem Antrag auf strafrichterliche Entscheidung analog § 98 Abs. 2 S. 2 StPO vorzugehen. Es stehe einem finanzgerichtlichen Verwertungsverbot in dieser Konstellation nicht entgegen, dass eine Maßnahme nicht zuvor bereits durch den Ermittlungsrichter im Strafverfahren für rechtswidrig erklärt worden sei. Anders als bei der Durchsuchung als solcher habe noch kein Richter vorab über die Art und Weise der Durchführung entschieden, so dass keine Tatbestandswirkung vorliege, an die das Finanzgericht gebunden sei.

Praxishinweis:
Nicht oft werden steuerliche Beweisverwertungsverbote in dieser klaren Form mit einem so weitreichenden Umfang durchgesetzt und führen tatsächlich dazu, dass ein (mit großer Wahrscheinlichkeit bestehender) Steueranspruch nicht mehr erfüllt werden muss. Allein deshalb ist dieses Urteil einer der seltenen Belege dafür, dass in Einzelfällen erfolgreich steuerliche Beweisverwertungsverbote durchgesetzt werden können. Es kann zweckmäßig sein, diesen Weg bei erheblichen Verfahrensverstößen zu gehen. Dadurch, dass keine allgemeine gesetzliche Regelung für ein solches Beweisverwertungsverbot existiert und es sich immer um Einzelfallentscheidungen handelt, ist die Geltendmachung eines Beweisverwertungsverbotes dennoch immer mit erheblichen Unsicherheiten behaftet und sollte nach Möglichkeit nicht den Kern der Gesamtstrategie darstellen. Beweisverwertungsverbote aufgrund von Verfahrensverstößen können stattdessen möglichst frühzeitig thematisiert werden, um danach in ein Gespräch über einverständliche Lösungen unter Einbeziehung des Risikos der fehlenden Verwertbarkeit für die Finanzverwaltung zu gelangen.

Die Durchsetzung eines steuerlichen Beweisverwertungsverbotes führt nicht automatisch zur Bejahung eines strafrechtlichen Verwertungsverbotes und umgekehrt. Beide Verfahrensordnungen folgen eigenen Verfahrensgrundsätzen, so dass die Interessensabwägung in den beiden parallel laufenden Verfahren – auch wenn sie im Grundsatz ähnlichen Prinzipien folgt – abweichend ausgehen kann. Ein gravierender Unterschied ist vor allem darin zu sehen, dass strafrechtlich bis auf äußerst begrenzte und vor allem in der Literatur diskutierte Ausnahmen eine so genannte Fernwirkung des Beweisverwertungsverbotes abgelehnt wird. Die Ermittlungsbehörden haben also strafrechtlich trotz eines erheblichen Verfahrensfehlers im Regelfall noch die Möglichkeit, ein bestimmtes Beweisergebnis nachträglich auf zulässigem Wege erneut zu erreichen. Kennt man das Ergebnis, ist es oftmals leichter, andere Beweismittel zu finden, die den Vorwurf gleichfalls belegen. Steuerlich wird eine solche Heilung hingegen oftmals ausgeschlossen, wenn ausnahmsweise ein Beweisverwertungsverbot angenommen wird.

Erfreulich ist schließlich, dass das Finanzgericht zutreffend das Beweisverwertungsverbot nicht aus formalen Gründen abgelehnt hat, da keine Beschwerde gegen die Vollziehung der Durchsuchung analog § 98 Abs. 2 S. 2 StPO eingelegt wurde. Geht ein Beschuldigter nicht gegen eine rechtswidrige Durchsuchung mit einer Beschwerde vor oder wird die Rechtmäßigkeit durch das zuständige Amts- oder Landgericht im Strafverfahren bestätigt, hat die finanzgerichtliche Rechtsprechung mittlerweile angenommen, dass damit die Rechtmäßigkeit der Durchsuchungsmaßnahme feststehe und nicht mehr als möglicher Verfahrensverstoß im Rahmen eines Beweisverwertungsverbotes zu überprüfen sei (BFH, 27.6.2008 – II B 19/07, juris). In diesem Fall fehlt es aber komplett an einem richterlichen Durchsuchungsbeschluss gegen die Klägerin, der eine solche Tatbestandswirkung hätte entfalten können. Als Berater wird man dennoch vorsorglich in Fällen gravierender Verfahrensverstöße, in denen die Geltendmachung eines steuerlichen Beweisverwertungsverbot deshalb nahe liegt und beispielsweise aufgrund von festgefahrenen Verhandlungspositionen strategisch auch zweckmäßig erscheint, gegen die Durchsuchung schon im Strafverfahren vorgehen und eine Entscheidung über die Rechtswidrigkeit der Maßnahme herbeiführen müssen.

2 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 23.10.2018 – 1 StR 454/17: Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann nur derjenige sein, den persönlich eine Pflicht zur Aufklärung der steuerlich erheblichen Tatsachen trifft. Bei dem Gehilfen ohne eigene Erklärungspflicht muss deshalb im Regelfall die Strafe zusätzlich wegen des Fehlens eines persönlichen Merkmals gemäß § 28 Abs. 1 StGB gemildert werden.



Sachverhalt:
Der Angeklagte hatte den Mitangeklagten in mehr als 2.000 Fällen bei unversteuerten Bierlieferungen nach Großbritannien unterstützt. Hierzu hatte ein niederländisches Unternehmen Überproduktionen von Großhändlern erworben und diese vermeintlich über einen französischen Lieferanten nach Deutschland geliefert, der zum Empfang von Bier mit Steueraussetzung berechtigt war. Diese Steueraussetzung hätte aber nur bei durchgeführter Lieferung an ihn gegolten. Tatsächlich erfolgten ein Transport nach Großbritannien und ein Verkauf auf dem dortigen Schwarzmarkt. Allen Beteiligten war bewusst, dass die elektronischen Verwaltungsdokumente für das Steueraussetzungsverfahren inhaltlich unzutreffend waren. Die Lieferungen aus Frankreich wurden in Deutschland durch Lieferungen über ein weiteres deutsches Getränkelager fingiert. Tatsächlich wurden immer wieder dieselben Bierkästen hin und her gefahren. Der fiktive Verbleib des Bieres in Deutschland wurde durch angebliche Weiterveräußerungen an ausländische Abnehmer abgebildet, bei denen es sich tatsächlich um Briefkastenfirmen handelte. In Frankreich entstand durch dieses Vorgehen ein Biersteueranspruch in Höhe von 21 Mio. €, der nicht angemeldet wurde.

Aufgabe des Angeklagten war es, in Deutschland vor Ort den Bierkreislauf mit der „Klonware“ zu organisieren. Er organisierte die Fahrer, sorgte für die Be- und Entladung, kümmerte sich um die Lieferpapiere und sorgte für die Zuordnung der Ware zum elektronischen Dokument im Steueraussetzungsverfahren. Das Landgericht hat ihn deshalb wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in besonders schweren Fällen wegen bandenmäßiger Begehung und wegen Steuerverkürzungen im großen Ausmaß zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt.

Hiergegen hat der Angeklagte erfolgreich Revision eingelegt. Der Strafausspruch wurde aufgehoben.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof begründete die Aufhebung des Strafausspruchs damit, dass das Landgericht verkannt habe, dass neben einer Strafmilderung wegen Beihilfe gemäß §§ 27 Abs. 2, 49 Abs. 1 StGB noch eine weitere Milderung im Rahmen des besonders schweren Falles gemäß § 370 Abs. 3 S. 1 AO wegen des Fehlens eines persönlichen Merkmals gemäß §§ 28 Abs. 1, 49 Abs. 1 StGB zu berücksichtigen gewesen wären.

Besonders schwere Fälle haben grundsätzlich einen gegenüber der einfachen Steuerhinterziehung erhöhten Strafrahmen von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Diesen hat das Landgericht zugrunde gelegt, da die Beihilfetat nicht derart vom Unrechts- und Schuldgehalt der Normalfälle abweiche, dass die Annahme eines besonders schweren Falles als unangemessen erscheine. Das Landgericht habe damit zunächst zutreffend angenommen, dass es sich bei den Beihilfehandlungen unter Berücksichtigung des Gewichtes der Haupttat um einen besonders schweren Fall handele.

Es habe dann aber verkannt, dass eine weitere Strafmilderung in Betracht komme, wenn persönliche besondere Merkmale beim Teilnehmer fehlten, die für den Haupttäter erst die Strafbarkeit

begründeten. Entgegen der bisherigen Rechtsprechung auch des 1. Strafsenates sei das Merkmal der Pflichtwidrigkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als besonderes persönliches Merkmal gemäß § 28 Abs. 1 StGB einzuordnen. Täter durch Unterlassen könne nur derjenige sein, der selbst zur Aufklärung über steuerlich erhebliche Tatsachen verpflichtet sei. Gemeint seien damit insbesondere steuerliche Erklärungspflichten, die zu erfüllen seien und die einen höchstpersönlichen Charakter aufwiesen. Der Täter befinde sich deshalb in einer besonderen Vertrauensposition zum strafrechtlich geschützten Rechtsgut. Da diese den Teilnehmer nicht treffen, liege eine Anwendung des § 28 Abs. 1 StGB nahe.

Vor diesem Hintergrund sei deshalb zunächst zu prüfen, ob nicht das Vorliegen einer Beihilfehandlung und zusätzlich das Fehlen des persönlichen Merkmals der Erklärungspflicht beim Angeklagten schon gegen die Anwendung des besonders schweren Falles sprächen. Werde dies verneint und sei damit die Strafmilderung des § 28 Abs. 1 StGB noch nicht verbraucht, so sei eine weitere Strafmilderung gemäß § 28 Abs. 1 StGB, § 49 Abs. 1 StGB vorzunehmen. An dieser fehle es vorliegend. Das Urteil war deshalb im Strafausspruch ohne die zugrunde liegenden Feststellungen aufzuheben.

Praxishinweis:
Die Entscheidung ist unter zwei Gesichtspunkten interessant:

Zum einen wird nochmals herausgestellt, dass es bei der Beurteilung eines besonders schweren Falles der Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 3 AO in Beihilfefällen immer auf die Beihilfehandlung ankommt und nicht in erster Linie auf die Haupttat. Erfüllt die Haupttat aufgrund eines besonders hohen Schadens beispielsweise die 50.000 €-Grenze des großen Ausmaßes im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO, bedeutet das nicht automatisch, dass es sich auch bei der Beihilfehandlung um einen besonders schweren Fall wegen des großen Ausmaßes der Steuerverkürzung der Haupttat handeln muss. Hier ist stattdessen eine eigene Bewertung des Teilnehmerbeitrages und Überprüfung vorzunehmen. Das Gewicht der Haupttat fließt nur als ein Faktor in die Abwägung mit ein.

Zum anderen wird die ebenfalls noch etwas neuere Rechtsprechung dazu konsequent weiter fortgesetzt, dass bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen die Pflichtwidrigkeit als Voraussetzung für eine Tätereigenschaft nur bei demjenigen erfüllt ist, den eine eigene Erklärungspflicht über steuererhebliche Tatsachen trifft. Beim Teilnehmer ohne Erklärungspflicht fehlt es an diesem besonderen persönlichen Merkmal, so dass neben der Milderung für die Beihilfe an sich noch eine weitere Milderung greift.

In einem Fall, in dem beide Milderungsgründe nebeneinander vorliegen, sprechen oftmals gute Gründe dafür, dass vor diesem Hintergrund überhaupt kein besonders schwerer Fall mehr anzunehmen und möglicherweise dennoch zusätzlich eine Strafmilderung vorzunehmen ist. Hierauf muss im Verfahren möglichst frühzeitig hingewiesen werden, da sich hierdurch oftmals wieder bessere Erledigungsmöglichkeiten eröffnen, als wenn ein besonders schwerer Fall angenommen wird.

3 Aus Bundessozialgericht, Urteil vom 04.09.2018 – B 12 KR 11/17 R: Säumniszuschläge nach § 24 SGB IV können sozialversicherungsrechtlich nur bei vorsätzlichen Verstößen gegen die Zahlungspflichten festgesetzt werden.

Sachverhalt:
In dem vom Bundessozialgericht entschiedenen Fall wurde um Nachforderungen von Sozialversicherungsbeiträgen nebst Säumniszuschlägen aufgrund einer Rentenversicherungsprüfung gestritten. Die Klägerin hatte in ihrer Praxis als Fachärztin für Kinder- und Jugendpsychiatrie sowie Psychotherapie eine Psychologin und eine Pädagogin als freie Mitarbeiterinnen beschäftigt. Die Rentenversicherung war zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich stattdessen um sozialversicherungspflichtige Angestellte handele und erhob 43.000 € Beiträge nach sowie Säumniszuschläge in Höhe von fast 9.000 €. Da beide vorher angestellt waren, sei ausschließlich eine Änderung der Papierform beabsichtigt gewesen. Die Einbindung in die Organisation der Praxis habe sich nicht geändert. Nach erfolglosem Widerspruchsverfahren erhob die Klägerin erfolgreich Klage. Das Urteil wurde allerdings durch das Landessozialgericht wieder aufgehoben, so dass sie Revision einlegte. Die Klägerin argumentierte vor allem damit, es habe kein Weisungsrecht bestanden und Absprachen habe man als gleichberechtigte Partner getroffen. Zudem sei die Unkenntnis von der Zahlungspflicht unverschuldet gewesen. Die Revision hatte Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Das Bundessozialgericht sah sich nicht in der Lage, abschließend über die Versicherungspflicht der Tätigkeiten zu entscheiden und hat deshalb den Streit erneut an das Landessozialgericht zur weiteren Aufklärung verwiesen. Dabei hat es nochmals auf die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Abgrenzungsgrundsätze hingewiesen:

Ein Beschäftigter sei in den Betrieb eingegliedert und unterliege dabei einem umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers hinsichtlich Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung seiner Tätigkeiten. Eine selbstständige Tätigkeit sei demgegenüber durch ein unternehmerisches Risiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die freie Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft sowie die weitgehend freie Ausgestaltung der Tätigkeit und Arbeitszeit gekennzeichnet. Es käme auf das Gesamtbild an. Ausgangslage für die Beurteilung sei die getroffene Vereinbarung inklusive sämtlicher mündlichen oder konkludent getroffenen Vereinbarungen. Erst auf der Grundlage dieses wahren Inhalts der Vereinbarung müssten dann für eine wertende Zuordnung des Rechtsverhältnisses zu einer abhängigen Beschäftigung oder Selbstständigkeit sämtliche Umstände in ihrer Tragweite erkannt, gewichtet und widerspruchsfrei gegeneinander abgewogen werden. Hieran fehle es vorliegend. Allein aus der organisatorischen Einbindung von Aufgaben in einen Betrieb und der Dokumentationspflicht der Arbeitsergebnisse könne nicht auf eine Anstellung geschlossen werden. Hier sei tiefergehende Sachverhaltsaufklärung erforderlich.

Für das weitere Verfahren wies das Bundessozialgericht nochmals ausdrücklich darauf hin, dass Säumniszuschläge nach § 24 SGB IV nur festgesetzt werden könnten, wenn mindestens bedingter Vorsatz vorliege und dadurch eine unverschuldete Unkenntnis von der Zahlungspflicht ausgeschlossen sei. Es dürfe nicht das gesamte Risiko der Einordnung komplexer sozialversicherungsrechtlicher Wertungsfragen den Arbeitgebern überantwortet werden. Es müsse deshalb sorgfältig abgewogen werden, ob im Einzelfall aus dem Verzicht auf eine sozialversicherungsrechtliche Klärung im Statusfeststellungsverfahren nach § 7a Abs. 1 S. 1 SGB IV tatsächlich auf einen mindestens bedingten Vorsatz geschlossen werden könne.

Praxishinweis:
Auch wenn das Bundessozialgericht bereits im Jahr 2011 (Urteil vom 09.11.2011, B 12 18/09, juris) ausdrücklich darauf verwiesen hat, dass Voraussetzung für die Festsetzung von Säumniszuschlägen in der Rentenversicherungsprüfung ein vorsätzliches Handeln ist, wurde dieser Gesichtspunkt in der Sozialversicherungsprüfung oftmals – wie auch der entschiedene Fall belegt – ignoriert. Deshalb ist es begrüßenswert, dass sich das Bundessozialgericht nochmals unmissverständlich geäußert hat.

Da Säumniszuschläge mit 12 % pro Jahr im Regelfall eine große wirtschaftliche Bedeutung für den Mandanten haben und sie bei Beteiligung der Finanzkontrolle Schwarzarbeit fast immer nahezu automatisch auf Nachforderungen angesetzt werden, lohnt es sich auf jeden Fall, auf diesen Punkt in einer Prüfung hinzuweisen. In vielen Fällen kann man sich erfolgreich dagegen wehren. Bloße Irrtümer über die Sozialversicherungspflicht, selbst wenn sie verschuldet sind (im Sinne eines „Hätte wissen müssen"), genügen nicht für die Feststellung von Vorsatz. Gelingt es, die Rentenversicherung davon zu überzeugen, dass eine Zahlungspflicht nicht für möglich gehalten und auch nicht in Kauf genommen wurde, hat das weitere positive Konsequenzen auf das Ergebnis: Die Annahme einer Nettolohnvereinbarung gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV scheidet aus (ebenfalls aus dem Urteil des Bundessozialgerichtes vom 09.11.2011, a.a.O., abzuleiten). Auch diese so genannte „Hochschleusung" der Beiträge setzt Vorsatz voraus. Das Strafverfahren wegen des Vorenthaltens und Veruntreuens von Arbeitsentgelt gemäß § 266a StGB ist bei Fahrlässigkeit ebenfalls ohne Konsequenzen einzustellen.

Wie fernliegend bei der Frage nach einer möglichen Scheinselbstständigkeit die Annahme eines vorsätzlichen Handelns ist, belegt allein die vorliegende Entscheidung: Das Sozialgericht hatte der Klägerin Recht gegeben, das Landessozialgericht beurteilte das Rechtsverhältnis wiederum komplett konträr und das Bundessozialgericht sieht sämtliche Feststellungen als nicht ausreichend an, um überhaupt eine endgültige Entscheidung treffen zu können. Absolute Sicherheit kann in diesen Fällen nur über ein Statusfeststellungsverfahren nach § 7a SGB IV erreicht werden. Allerdings ist auch dieser Weg oftmals lang, da eine positive Entscheidung meistens erst im Klagewege erreicht werden kann. Nur weil auf diesen Weg verzichtet wird, muss nicht zwingend ein vorsätzliches Handeln vorliegen, wie das Bundessozialgericht jetzt glücklicherweise nochmals ausdrücklich bestätigt hat. Der Berater muss seinem Mandanten aber natürlich immer zum sichersten Weg raten.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Wichtige Rechtsprechungsänderung! Aus Bundesgerichtshof, Beschluss vom 13.09.2018 – 1 StR 642/17: Entgegen der bisherigen Rechtsprechung greift das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO bei der Berechnung der hinterzogenen Umsatzsteuer nicht für Vorsteuern aus Eingangsumsätzen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Umsatzsteuer der Ausgangsgeschäfte stehen. Die Vorsteuern werden bereits bei der Berechnung der hinterzogenen Umsatzsteuer im objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung abgezogen und nicht erst wie bislang auf Strafzumessungsebene strafmildernd berücksichtigt.

Sachverhalt:
Der Angeklagte handelte als Gesellschafter-Geschäftsführer zweier GmbHs mit gebrauchten Fahrzeugen. Dabei hinterzog er mehrfach Umsatzsteuer. U.a. verkaufte er vier Fahrzeuge weiter und verursachte dadurch nach den Feststellungen des Landgerichtes für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Oktober 2010 einen Umsatzsteuerschaden von 32.000 €. Umsatzsteuervoranmeldungen gab der Angeklagte nur für einzelne Monate und Umsatzsteuerjahreserklärungen gar nicht ab.

Das Landgericht verurteilte ihn in insgesamt 24 Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung unter Einbeziehung weiterer rechtskräftiger Verurteilungen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und drei Monaten. Auf die Revision des Angeklagten hob der Bundesgerichtshof den aus dem Verkauf der vier Fahrzeuge resultierenden Teilschuldspruch sowie die insgesamt festgesetzte Gesamtfreiheitsstrafe auf.

Entscheidungsgründe:
Hintergrund für diese Aufhebung war nach Auffassung des Bundesgerichtshofes, dass es nicht auszuschließen sei, dass in diesem Voranmeldungszeitraum mit dem einzigen Geschäft in Form des Verkaufes der vier Fahrzeuge die Umsatzsteuerverkürzung gemäß § 370 Abs. 4 S. 1 AO komplett entfalle, da die Umsatzsteuer der Ausgangsgeschäfte entgegen der bisherigen Rechtsprechung mit den durch Rechnungen belegten Vorsteuern aus den Einkäufen der Fahrzeuge verrechnet werden dürfe.

Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO soll nach neuer Auffassung auch in dieser Konstellation nicht mehr greifen, da nur solche Steuerermäßigungen bei der Verkürzungsberechnung versagt werden können, die der Steuerpflichtige aus anderen Gründen beanspruchen kann. Eine Anrechnung kann hingegen erfolgen, wenn der anzurechnende Vorteil mit den verschleierten steuererhöhenden Tatsachen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang steht und dem Täter diese Ermäßigung der Steuer ohne weiteres von Rechts wegen zugestanden hätte.

Bislang hat die Rechtsprechung eine solche automatische Berücksichtigung von steuermindernden Tatsachen nur für Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Ertragssteuerrecht anerkannt, insoweit diese in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem steuerbegründenden Geschäft stehen. Ein innerer Zusammenhang zwi-

schen abziehbaren Vorsteuerbeträgen und der auf die eigenen Umsätze entfallenden Umsatzsteuer ist hingegen bislang verneint worden, da die Nichtangabe der Vorsteuer nicht für die Verkürzung der Umsatzsteuer ursächlich sein sollte.

Diese Auffassung wird jetzt für den Fall aufgegeben, dass die für ein Ausgangsgeschäft tatsächlich verwendeten Wirtschaftsgüter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG erworben wurden und auch die übrigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzuges wie insbesondere eine ordnungsgemäße Rechnung für die Eingangsgeschäfte vorlagen. In dieser Konstellation ist die Eingangsleistung eindeutig der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zuzurechnen und wird für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet. Damit liegen die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug vor. Dieser wird bei einer Umsatzsteuerhinterziehung nur regelmäßig nicht geltend gemacht, da die Umsatzsteuer auf das anschließende Geschäft nicht erklärt wird und der Täter dadurch eine Aufdeckung vermeiden möchte.

Da in diesem Fall nicht auszuschließen ist, dass bei Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer der Steuerverkürzungsschaden in Höhe von 32.000 € und damit eine Tat komplett entfällt, war der diesbezügliche Schuldausspruch sowie der gesamte Strafausspruch aufzuheben.

Praxishinweis:
Die überzeugende Entscheidung des Bundesgerichtshofes zur folgerichtigen und längst überfälligen Einschränkung des Anwendungsbereiches des Kompensationsverbotes in Vorsteuer-/Umsatzsteuerkonstellationen hat eine erhebliche praktische Bedeutung für die Verteidigung in Steuerstrafverfahren.

Das Urteil sorgt inhaltlich dafür, dass für die Umsatzsteuer nunmehr das Gleiche gilt, wie vorher schon lange auf ertragssteuerlicher Ebene anerkannt war: Es wurde – wie der Bundesgerichtshof nochmals ausdrücklich feststellt – auch vor dieser Entscheidung außerhalb der Umsatzsteuer die unmittelbar mit den steuerbegründenden Geschäften in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben grundsätzlich steuermindernd bei der Verkürzungsberechnung berücksichtigt. Dies gilt (nur für die Ertragssteuer) unabhängig davon, ob Rechnungen vorliegen. Es steht oftmals auch ohne Buchführungsbelege fest, dass eine unversteuerte Betriebseinnahme nicht ohne ebenfalls nicht verbuchte Betriebsausgaben erzielt werden konnte. Diese sind dann unzweifelhaft bereits bei der Berechnung der hinterzogenen Steuer zu berücksichtigen. Bei Verhandlungen über Verkürzungsschäden im Bereich von Hinzu- oder Vollschätzungen gemäß § 162 AO darf dieser Betriebsausgabenabzug nicht unbeachtet bleiben. Denn ansonsten versteuert der Mandant seinen kompletten Umsatz nach und nicht nur zutreffender Weise seinen erzielten Gewinn.

Vor dieser Entscheidung wurde die unmittelbar mit dem Geschäft im Zusammenhang stehende Vorsteuer unter Anwendung des Kompensationsverbotes lediglich auf Strafzumessungsebene strafmildernd berücksichtigt. Dieses greift jetzt nur noch für Vorsteuern, die nicht direkt mit dem Geschäft im Zusammenhang stehen und die dennoch nicht erklärt wurden oder für die die sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG nicht vorliegen.

Eher selten kann diese Rechtsprechungsänderung sogar dazu führen, dass durch den Abzug gar kein Umsatzsteuerschaden entstanden ist, so dass eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung mangels Steuerverkürzung insgesamt ausscheidet. Erhebliche Bedeutung hat die Entscheidung aber vor allem, wenn die Grenze zum besonders schweren Fall im Sinne des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO überschritten sein könnte. Ein solch besonders schwerer Fall durch eine Verkürzung oder eine Vorteilserlangung in einem großen Ausmaß liegt nach aktueller Rechtsprechung vor, wenn ein Betrag von 50.000 € überschritten wird. Dieser Schwellenwert gilt für jeden Veranlagungszeitraum und nach ebenfalls neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes aus dem letzten Jahr auch trotz gleichzei-

tiger Abgabe der Erklärungen in einem Akt (frühere Auffassung deshalb als so genannte „Briefumschlagstheorie" bezeichnet) für jede Steuerart getrennt (vgl. BGH, 22.1.2018 – 1 StR 535/17, Profile 2018, Nr. 6, S. 20 f.). Durch die Verrechnung von Umsatzsteuer und Vorsteuer schon bei der Verkürzungsberechnung werden damit weitere Fälle aus dem Anwendungsbereich des großen Ausmaßes ausgeklammert, die vorher als besonders schwerer Fall eingestuft wurden.

Kauft beispielsweise ein Gebrauchtwagenhändler für 300.000 € Autos zuzüglich 57.000 € in Rechnungen ausgewiesener Vorsteuer an, verkauft diese für 350.000 € „schwarz" weiter und erklärt die Umsatzsteuer in Höhe von 66.500 € (und auch die Vorsteuer in Höhe von 57.000 €) nicht, liegt nach neuer Rechtsprechung nur ein Umsatzsteuerverkürzungsschaden von 9.500 € vor und damit kein besonders schwerer Fall. Dieser wäre aber mit seinem erhöhten Strafrahmen von sechs Monaten bis zu zehn Jahren anzunehmen gewesen, wenn das Kompensationsverbot nach alter Rechtsprechung gegriffen und die Verkürzung damit 66.500 € betragen hätte.

Bei einer Selbstanzeige wirkt sich die jetzt abgesicherte Nichtanwendbarkeit des Kompensationsverbotes sogar finanziell aus. Denn schon ab einem Verkürzungsbetrag von 25.000 € greift wegen § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO der Strafzuschlag des § 398a AO. Eine Einstellung ohne Konsequenzen kann in diesen Fällen nur erreicht werden, wenn zusätzlich der gestaffelte Strafzuschlag (zwischen 10 und 20 %) gezahlt wird. Im Beispielsfall wären das immerhin 6.650 € neben der ohnehin nachzuzahlenden Umsatzsteuer und den Zinsen gewesen. Diese entfallen nach neuer Rechtsprechung komplett.

2 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 15.05.2018 – 1 StR 159/17: Täter einer Steuerhinterziehung kann nicht nur der Steuerpflichtige bzw. der unmittelbar die Steuererklärung für ihn abgebende Vertreter sein, sondern auch der mittelbare Täter, der die unrichtige Erklärung beispielsweise nur intern vorbereitet, aber durch seinen Wissensvorsprung über die Unrichtigkeit der Erklärung im Gegensatz zum unmittelbar Handelnden die konkrete Tatherrschaft innehat. Daneben können weitere Beteiligte sich wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar machen, wenn sie zwar lediglich bedingt vorsätzlich eine berufstypische Handlung vornehmen, sie dabei aber von einem derart hohen und für möglich gehaltenen Risiko einer Straftatbegehung ausgehen, dass allein aufgrund des erkannten erheblichen Risikos strafbaren Verhaltens die berufstypische Handlung ihren Alltagscharakter verliert und sich der Gehilfe mit der Tat ein Stück weit solidarisiert.

Sachverhalt:
Es ging im entschiedenen Fall um CO2-Emissionszertifikathandel bei einer Großbank vor Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens ab dem 1.10.2010. Die Bank war als letzter inländischer Erwerber (Distributor) in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden, bevor die Zertifikate wieder ins Ausland verkauft wurden.

Die Zulieferer in der vorgeschalteten Lieferkette der Zertifikate konnten offensichtlich nur mit Gewinn handeln, wenn sie Umsatzsteuer hinterzogen. Sie verfügten teilweise über keine Geschäftsadressen, waren erst sehr kurz als CO2-Händler am Markt und führten dennoch bereits Umsätze im mehrstelligen Millionenbereich aus. Pressemeldungen über Umsatzsteuerhinterziehungen in diesem Handelsbereich waren zum damaligen Zeitpunkt bereits bekannt. Die Handelspartner wurden von den Bankmitarbeitern auch generell als kritische Händler identifiziert, dennoch liefen die Geschäfte weiter. Der Steuerschaden aus der geltend gemachten Vorsteuer, die von dem vorgeschalteten Missing Trader tatsächlich als offen ausgewiesene Umsatzsteuer nie abgeführt wurde, lag bei fast 150 Mio. €. Aus ermittlungstaktischen Gründen erfolgte zunächst eine Auszahlung der Vorsteuer an die Bank, obwohl diese bereits in das Visier der Verfolgungsbehörden geraten war.

Angeklagt waren fünf Bankmitarbeiter. Der Haupttäter war der Hauptverantwortliche für das operative Geschäft des CO2-Handels. Er ließ die unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldungen mit Unterstützung der weiteren Beteiligten durch nicht vorsätzlich Handelnde Tatmittler an die zuständige Finanzbehörde übermitteln. Das Landgericht verurteilte ihn als mittelbaren Täter gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren. Drei seiner Kollegen waren ihm untergeordnet. Ein weiterer Angeklagter gehörte der für die Umsatzsteuervoranmeldungen zuständigen Steuerabteilung an. Sie wurden sämtlich zu Freiheitsstrafen auf Bewährung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zwischen einem Jahr drei Monaten und zwei Jahren verurteilt. Die Intention der Angeklagten lag in ihrem weiteren beruflichen Erfolg bei der Bank. Teilweise ging es auch darum, möglichst nicht unangenehm aufzufallen.

Nur die Revision des Angeklagten aus der Steuerabteilung war erfolgreich, da er allenfalls gelegentlich zu umsatzsteuerlichen Fragestellungen Auskunft gegeben hatte. Im Übrigen war er lediglich nicht eingeschritten. Bei ihm ist aus Sicht des Bundesgerichtshofes deshalb noch weitere Sachverhaltsaufklärung zu seinen persönlichen Erkenntnissen über die Hintergründe des CO2-Handels und zu seiner Rolle notwendig. Die übrigen Verurteilungen hielt der Bundesgerichtshof aufrecht.

Entscheidungsgründe:
Bei dem zu einer nicht mehr bewährungsfähigen Freiheitsstrafe verurteilten Hauptangeklagten führte der Bundesgerichtshof nochmals ausdrücklich zu den bekannten Grundsätzen aus, dass Täter einer Steuerhinterziehung durch unrichtige oder unvollständige Abgabe einer Steuererklärung jedermann sein könne und nicht nur der Steuerpflichtige oder sein organschaftlicher bzw. rechtsgeschäftlicher Vertreter. Deshalb komme bei einer kraft überlegenen Willens oder Wissens bestehenden Tatherrschaft und einer Lenkung von Tatmittlern als Werkzeuge auch eine mittelbare Täterschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB für die Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Vorliegend habe der Leiter der operativen Handelsabteilung überlegenes Wissen inne gehabt und aufgrund dieser Kenntnis dafür gesorgt, dass die unrichtigen Erklärungen für die Bank durch die unwissenden Verantwortlichen abgegeben wurden.

Darüber hinaus hat der Bundesgerichtshof bekräftigt, dass sich in einem Unternehmen neben dem mittelbaren oder unmittelbaren Täter weitere Mitarbeiter wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar machen können. Dies gelte auch, wenn sie

für sich genommen lediglich eine berufstypische und damit objektiv zunächst neutrale Handlung vornähmen. Voraussetzung sei dann, dass die Gehilfen entweder von der Straftat und der erfolgten Unterstützung durch die neutrale Handlung wissen oder diese zumindest für möglich hielten. Bei sicherem Wissen verliere die berufstypische Handlung generell ihren Alltagscharakter. Bei einer nur bedingt vorsätzlichen Hilfeleistung müsse das erkannte Risiko des strafbaren Verhaltens des Haupttäters so hoch sein, dass durch die berufstypische Handlung die in Kauf genommene Förderung des Haupttäters ausreichend zum Ausdruck komme. Ansonsten könne die berufstypische Hilfeleistung bei Eventualvorsatz regelmäßig nicht als strafbare Beihilfehandlung eingeordnet werden. Der Bundesgerichtshof verwendete in diesem Zusammenhang erneut die wenig anschauliche Formulierung, dass sich der Gehilfe mit seiner berufstypischen Hilfeleistung die Förderung eines erkennbar tatgeneigten Täters angelegen sein lassen müsse. Vorliegend sah der Bundesgerichtshof es vor allem als maßgeblich an, dass die Mitarbeiter aus dem operativen Bereich die Entscheidung des Hauptverantwortlichen kannten, den CO2-Handel trotz der zwischenzeitlich bekannten umsatzsteuerlichen Risiken fortzusetzen. Damit erkannten sie ein hohes Risiko strafbarer Handlungen des Haupttäters und unterstützten diesen insbesondere durch Bestärken seiner Entscheidung bei Dienstbesprechungen.

Nur der Mitarbeiter der Steuerabteilung hatte nicht selbst aktiv durch Zuspruch unterstützt, sondern vor allem in Telefonkonferenzen allgemeine Auskünfte zum Reverse-Charge-Verfahren und zur Umsatzsteuer gegeben, ansonsten wenig widersprochen und sich mit Warnungen zurückgehalten. Er hat den Entschluss des Haupttäters also nicht – wie die anderen Gehilfen – durch dokumentierte Wortbeiträge bekräftigt. Seine Verurteilung hob der Bundesgerichtshof auf, da bei diesem Vorwurf der Schwerpunkt des Verhaltens eher in einem Unterlassen zu sehen sei. Bei dem vorliegenden Fehlen einer Garantenstellung im Sinne des § 13 StGB wäre sein Verhalten aber gar nicht strafbar. Dieses Ergebnis dürfe nicht dadurch umgangen werden, dass das unterlassene Verhalten in eine nicht näher konkretisierbare psychische Beihilfe umgedeutet werde. Da eine psychische Unterstützungshandlung aber generell auch ausreichen könne, müsse das Landgericht nochmals prüfen, ob es hierzu noch ergänzende Feststellungen treffen könne.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung stellt ein interessantes Lehrstück für strafrechtliche Verantwortlichkeiten in Unternehmen dar, in denen kaufmännische Abläufe zwangsläufig arbeitsteilig organisiert sein müssen. In diesen Fällen sind nicht nur die unmittelbar handelnden Personen in einem Steuerstrafbarkeitsrisiko, sondern auch weitere Angestellte kraft überlegenen Wissens oder Mitarbeiter, die das Strafbarkeitsrisiko als hoch erkannt haben und dennoch die Straftatbegehung durch eine an sich neutrale Handlung physisch oder psychisch fördern. Der Bundesgerichtshof bekräftigt und verfeinert in diesem Zusammenhang nochmals die Grundsätze zur Strafbarkeit von berufstypischem Verhalten. Diese Grundsätze sind insbesondere auch für Steuerberater und Anwälte von großer Bedeutung, da es beispielsweise bei Rechtsauskünften Berührungspunkte mit für den Mandanten strafbaren Bereichen geben kann. Die Erteilung von Rechtsauskünften und Teilnahme an Besprechungen, die möglicherweise sogar ohne sicheres Wissen des Beraters für die Begehung von Straftaten dienen, genügen für sich genommen noch nicht aus, um aus der neutralen Handlung einer Auskunft eine strafbare Hilfeleistung zu machen.

Erfreulicherweise hat der Bundesgerichtshof auch den Anwendungsbereich der sog. psychischen Hilfeleistung eingeschränkt. Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist kein Jedermannsdelikt ist, sondern setzt eine Garantenstellung voraus. Es muss sich aus tatsächlichen Umständen eine konkrete Rechtspflicht zum Handeln ergeben. Ohne eine Pflicht ist eine Strafbarkeit wegen Unterlassens ausgeschlossen. Diese Pflicht hat im Regelfall aber nur der Steuerpflichtige oder sein organschaftlicher Vertreter. Sie kann sich auch aus § 153 AO in Form der Berichtigungspflicht für eine nachträglich als unrichtig erkannte Erklärung ergeben. Es kann aber nicht bei jedem unterlassenen Widerspruch gegen eine unlautere Entscheidung unter Umgehung dieser zusätzlichen Tatbestandsvoraussetzung der Garantenstellung eine psychische Beihilfe angenommen werden. Eine solche Beihilfe muss für eine Strafbarkeit gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vielmehr tatsächlich in einem aktiven Hilfeleisten zu sehen sein. Sie setzt mindestens einen ausdrücklichen Zuspruch oder eine Bekräftigung voraus, nicht ein Schweigen oder eine fehlende Kritik des Entschlusses.

3 Aus Finanzgericht Münster, Urteil vom 20.11.2018 – 15 K 655/16 E: Strafverteidigerkosten sind nur absetzbar, wenn die vorgeworfene Tat ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar ist. Es ändert nichts an dieser Beurteilung, dass die Tat nur aufgrund der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit begangen werden kann.

Sachverhalt:
Zwei Frauen hatten dem Kläger im Rahmen eines beruflichen Betreuungsverhältnisses vorgeworfen, sie sexuell missbraucht zu haben. Ein Strafverfahren wurde eingestellt. In dem anderen Fall wurde nach Anklageerhebung die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt und dem Kläger die gesetzlichen Gebühren für seine Verteidigung erstattet. Die Honorare für seine Strafverteidigung gingen aufgrund einer Honorarvereinbarung über die gesetzlichen Gebühren hinaus.

Der Kläger machte Werbungskosten aus den Rechnungen seines Strafverteidigers in Höhe von knapp 13.000 € geltend, hilfsweise beantragte er die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung. Das Finanzamt erkannte den Abzug insgesamt nicht an. Gegen den Einspruchsbescheid erhob der Kläger erfolglos Klage.

Entscheidungsgründe:
Das Finanzgericht vertritt die Auffassung, dass die Strafverteidigerkosten weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastungen von der Einkommensteuer abziehbar sind.

Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 EStG könnten bei Strafverteidigungskosten nur vorliegen, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich ein Beschuldigter

wehre, durch sein berufliches Verhalten veranlasst sei. Damit müsse möglich sein, dass die vorgeworfene Straftat in Ausübung der beruflichen Tätigkeit und nicht nur bei Gelegenheit begangen worden sei. Ein entsprechender Veranlassungszusammenhang sei zu verneinen, wenn die vorgeworfene Handlung nicht im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liege oder dieser durch einen überlagernden privaten Veranlassungszusammenhang ausgeschlossen werde. Eine private Mitveranlassung sei schädlich, da gemischt veranlasste Strafverteidigungskosten nicht objektiv aufteilbar seien. Auf die Begründetheit des Vorwurfs käme es nicht an. Diese Beurteilung ändere sich auch nicht für den Fall, dass die vorgeworfene Straftat nur als Arbeitnehmer begangen werden könne. Entscheidend sei vielmehr, dass die Straftat ausschließlich und unmittelbar aus der beruflichen Tätigkeit heraus erklärbar sei. Eine schuldhafte Handlung müsse noch im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liegen.

Im vorliegenden Fall stellte das Finanzgericht vor dem Hintergrund dieser Rechtsgrundsätze u.a. darauf ab, dass die Aufnahme von sexuellen oder sonstigen körperlichen Kontakten nicht im Ansatz zum Pflichtenkreis des Klägers gehörte. Auch das Argument, dass die Verteidigung gegen die Vorwürfe dazu diente, den Arbeitsplatz zu erhalten oder einen neuen Arbeitgeber in diesem Bereich zu finden, ließ das Gericht nicht gelten. Mögliche Nebenfolgen einer Tat und Verurteilung könnten allenfalls einen mittelbaren Zusammenhang zu einer beruflichen Tätigkeit begründen.

Außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG lägen ebenfalls nicht vor. Soweit einem Beschuldigten ein Erstattungsanspruch gegenüber der Staatskasse zustehe, scheide schon mangels Belastung des Steuerpflichtigen eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung aus. Fehle es an einem Erstattungsanspruch gegen die Staatskasse, könne sich der Steuerpflichtige diesen Kosten nur im Sinne einer außergewöhnlichen Belastung aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Verpflichtungen nicht entziehen, wenn sie den Umständen entsprechend notwendig seien und einen angemessenen Betrag nicht überstiegen. Kosten oberhalb der Erstattungsfähigkeit seien mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

Praxishinweis:
Die Entscheidung erscheint angesichts des Gesetzeswortlautes nicht zwingend. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG verlangt für die Anerkennung als Werbungskosten „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen", also einen beruflichen Veranlassungszusammenhang. Genau ein solcher liegt aber bei einer bloßen Verdächtigung im beruflichen Kontext vor. In dieser Konstellation wird bislang deshalb nach unserer Bewertung nicht ausreichend berücksichtigt, dass zumindest ein unberechtigter Verdacht einer vorsätzlichen Straftatbegehung auch dann im Rahmen der beruflichen Aufgabenerfüllung liegen kann, wenn die Verdächtigung – wie vorliegend gegen einen Betreuer – ohne den beruflichen Zusammenhang gar nicht erst erhoben worden wäre. Der Kläger wäre vorliegend wahrscheinlich nicht zur Zielscheibe der konkreten Vorwürfe geworden, wenn er nicht aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit in den Fokus der Betreuten gerückt wäre. Bei einem berechtigten Vorwurf sind die dargestellten Grundsätze hingegen besser nachvollziehbar.

Unbeachtet gelassen wurde außerdem etwas, dass insbesondere in komplexeren Strafverfahren spezialisierte Anwälte notwendig sind, die im Regelfall nicht bereit sind, zu gesetzlichen Gebühren abzurechnen, sondern fast immer Honorarvereinbarungen abschließen, die über die minimalen, nicht kostendeckenden gesetzlichen Gebühren hinausgehen. Im Bereich des Schadensersatzrechtes gibt es bereits vereinzelte Entscheidungen, die sich mit dieser Problematik auseinandersetzen. So hat das Oberlandesgericht München beispielsweise anerkannt, dass Rechtsanwaltskanzleien mit Spezialwissen (es ging um komplexere gesellschafts- und aktienrechtliche Probleme) üblicherweise im Stundensatz abrechnen und dass deshalb auch eine entsprechende Vereinbarung nicht gegen die Schadensminderungspflicht verstoße und diese erhöhten Kosten zu ersetzen seien (Urteil vom 21.7.2011 – 7 U 1879/10). Diese Grundsätze kann man ohne weiteres auf die Situation in einem komplexen Wirtschafts- oder Steuerstrafverfahren übertragen und damit auch eine über die gesetzlichen Gebühren hinausgehende Absetzbarkeit begründen. Der Berater sollte in diesen Fällen allerdings aufgrund der nicht endgültig geklärten Rechtslage und der bislang unklaren Position der Finanzgerichte darauf achten, dass ein Abzug mit den zugrunde liegenden Tatsachen in allen Zweifelsfällen für das Finanzamt transparent gemacht wird. Hierfür kann der Berater das qualifizierte Freitextfeld der Erklärung nutzen.

Das vom Finanzgericht Münster begründete Aufteilungsverbot zwischen beruflicher und privater Veranlassung greift im Übrigen nicht für Steuerstrafverfahren, in denen der Strafverteidiger sich gleichzeitig um die Besteuerungsgrundlagen kümmert. Da die Verteidigung immer im objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung und damit mit der Feststellung des Steueranspruchs anfängt, lässt sich in den meisten Fällen eine über die Verteidigung hinausgehende steuerliche Beratung begründen. Der Anteil kann allerdings oftmals nur prozentual geschätzt werden. Wichtig ist dann ebenfalls, die wesentlichen Gründe für die Aufteilung festzuhalten und das Vorgehen für das Finanzamt transparent zu machen.

Die Entscheidung darf insgesamt nicht darüber hinwegtäuschen, dass Strafverteidigerkosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar sind, wenn die zur Last gelegte Tat in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der selbstständigen oder beruflichen Tätigkeit steht. Beispielsweise bei Vorwürfen wegen Abrechnungsbetruges gegen einen Apotheker, wegen fahrlässiger Tötung gegen einen Chirurgen aufgrund eines Kunstfehlers oder wegen einer Umweltstraftat gegen einen LKW-Fahrer nach Unfall und Ölverlust in einen nahe gelegenen Bach wäre dieser unmittelbare Zusammenhang anzunehmen. In diesen Fällen ist die vorgeworfene Handlung sehr eng mit einer berufstypischen Handlung verknüpft und fällt nicht von vorneherein in einen offensichtlich privaten Bereich. Eine Absetzbarkeit kann in diesen Fällen erreicht werden. Vorsteuer kann hingegen nach Auffassung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 11.4.2013, VR 29/10) nicht mehr aus einer Strafverteidigerrechnung gezogen werden.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 22.01.2018 – 1 StR 535/17: Werden mehrere Steuererklärungen zu verschiedenen Steuerarten in einem einzigen äußeren Vorgang und mit übereinstimmenden unrichtigen Angaben beim Finanzamt eingereicht, liegen dennoch abweichend von der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung mehrere Einzeltaten vor. Es ist trotz Abgabe verschiedener Steuererklärungen (beispielsweise Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer) in einem Übermittlungsakt bei einer Steuerhinterziehung durch Abgabe von unrichtigen oder unvollständigen Erklärungen nicht mehr von einer Tat im Sinne des § 52 StGB auszugehen.

Sachverhalt:
Der Angeklagte bediente sich nach Verlust seiner Anwaltszulassung und wirtschaftlicher Krise zur Abrechnung seiner Unternehmensberatungstätigkeiten zweier Gesellschaften, deren formale Geschäftsführerin seine Lebensgefährtin war. Faktisch führte er die Geschäfte. Seine Gesellschaftsanteile wurden treuhänderisch von den Kindern gehalten. Aus seiner Beratertätigkeit erzielte er Einkünfte für den Lebensunterhalt der Familie, die er nicht vollständig in den Steuererklärungen der Gesellschaften angab. Diese über die Gesellschaft erzielten Einnahmen wurden im Strafverfahren als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt.

Der Angeklagte wurde wegen Steuerhinterziehung in neun Fällen zu einer Gesamtfreiheitstrafe von drei Jahren sowie seine Lebensgefährtin wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und drei Monaten ausgesetzt zur Bewährung verurteilt. Auf Unternehmensebene wurden hierdurch 400.000 € Steuern insgesamt verkürzt, zusätzlich 200.000 € im Versuch. Bei der Einkommensteuer hinterzogen beide Angeklagten gemeinsam 141.000 €, weitere 290.000 € im Versuch. Zusätzliche 120.000 € Einkommensteuer verkürzte der Angeklagte alleine.

Die von beiden Angeklagten gegen diese Verurteilung eingelegte Revision hatte teilweise Erfolg. Der Bundesgerichtshof erhöhte die Anzahl der verurteilten Fälle der Steuerhinterziehung beim Angeklagten von neun auf 19 sowie auf vier Fälle im Versuch, bei der Angeklagten von drei auf 13 sowie ebenfalls auf vier Fälle im Versuch. Er hob deshalb sowohl die Einzelstrafen als auch die Gesamtstrafen auf.

Entscheidungsgründe:
Das Revisionsgericht sah die rechtliche Zusammenfassung der verschiedenen Steuererklärungen zu einer Tat teilweise als unrichtig an. Das Landgericht sei unzutreffend hinsichtlich verschiedener Steuerarten und sogar hinsichtlich verschiedener Veranlagungszeiträume von einer Tat ausgegangen.

Grundsätzlich sei jede einzelne Steuererklärung mit unrichtigem oder unvollständigem Inhalt als eine selbstständige Tat im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zu werten. Die so genannte Tatmehrheit gemäß § 53 StGB gelte also generell für verschiedene Steuerarten, Veranlagungszeiträume und Steuerpflichtige.

Nach der bisherigen Rechtsprechung könne jedoch ausnahmsweise eine einzige Tat vorliegen, wenn die Steuerhinterziehung

durch dieselbe Steuererklärung bewirkt sei oder wenn mehrere Steuererklärungen in einem äußeren Vorgang zusammenfielen und übereinstimmende unrichtige Angaben enthielten. Das reine zeitliche Zusammentreffen der Abgabe verschiedener Erklärungen reiche hingegen nicht aus. Es müsse vielmehr zusätzlich Identität hinsichtlich des Verkürzungssachverhaltes bestehen. Ein typisches Beispiel sei bislang die gleichzeitige Abgabe der mit identischen Kürzungen berechneten Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärungen für eine GmbH in einem Briefumschlag beim Finanzamt gewesen. In den Fällen des Unterlassens sei Tateinheit hingegen nur ausnahmsweise anzunehmen, wenn die erforderlichen Angaben tatsächlich durch ein und dieselbe Handlung hätten erfolgen müssen.

Diese Rechtsprechung hält der Bundesgerichtshof für die Steuerhinterziehung durch falsche Erklärung, also durch aktives Tun, ausdrücklich nicht mehr aufrecht. Die für die Bewertung als eine Tat erforderliche Teilidentität der Tathandlungen liege unter den bislang von der Rechtsprechung angenommenen Voraussetzungen tatsächlich nicht vor. Die unrichtigen oder unvollständigen Angaben bezögen sich auch bei einer gleichzeitigen Abgabe der verschiedenen Erklärungen immer nur auf eine Steuerart und einen Veranlagungszeitraum. Eine andere Bewertung sei nur gerechtfertigt, wenn eine Zuschlagsteuer zwangsläufig gemeinsam mit der Hauptsteuer auf Grundlage einer Steuererklärung festgesetzt werde, wie dies bei der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlages für einen Veranlagungszeitraum der Fall sei.

Durch diese Änderung der Rechtsansicht zur Tateinheit bei der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO könnten zukünftig teilweise fast beliebig erscheinende Ergebnisse vermieden werden. So sei man bislang bei Versendung von drei unterschiedlichen Steuererklärungen mit identischen Falschangaben in einem Briefumschlag von einer Tat ausgegangen, bei getrennten Umschlägen von drei Taten. Falls sich die Art des Eingangs nicht mehr aufklären lasse, habe man mit Hilfe des Zweifelssatzes die für den Angeklagten günstigere Variante bestimmen müssen. Deshalb solle zukünftig auch bei einem einheitlichen äußeren Abgabevorgang immer von mehreren Taten ausgegangen werden.

Praxishinweis:
Die Entscheidung, die nur für die Begehungsvariante der Steuerhinterziehung zu einer Änderung führt, ist für die Praxis sehr erfreulich, da sie in der Vergangenheit immer wieder vorgekommenen, zufälligen Ungerechtigkeiten ein Ende bereitet. Dies gilt vor allem im Hinblick auf den Anwendungsbereich der Regelungen des Steuerstrafrechts, in denen für den Fall eines großen Ausmaßes oder eines besonders schweren Falles beim Steuerschaden deutliche Verschärfungen zu Lasten des Beschuldigten drohten.

So liegt im Regelfall gemäß § 370 Abs. 2 Nr. 1 AO ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor, wenn Steuern im großen Ausmaß verkürzt wurden. Bei der Prüfung dieser 50.000-€-Grenze werden grundsätzlich sämtliche tateinheitlich begangenen Taten zusammengerechnet. Dieser Betrag war bei Anwendung der bisherigen Rechtsprechung in Fällen der Zusammenrechnung aufgrund tateinheitlicher Begehung natürlich wesentlich schneller erreicht, als wenn alle Steuerarten und Veranlagungszeiträume immer getrennt betrachtet werden. Nach der neuen Rechtsprechung werden nur noch Zuschlagsteuern mit der Hauptsteuer zusammengerechnet, also beispielsweise Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag.

Günstiger für den Beschuldigten ist die neue Rechtsprechung des Weiteren in einigen Selbstanzeigefällen. Sie greift nämlich ebenfalls für die Berechnung der 25.000-€-Grenze des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO. Auch hier muss jetzt generell trotz einheitlichem Vorgang der Abgabe eine Zusammenrechnung unterbleiben. In diesen Fällen, in denen die Grenze erreicht ist, ist zunächst die Selbstanzeige gesperrt und erst unter den erschwerten Voraussetzungen des § 398a AO führt die Anzeige zu einem Absehen von der Strafverfolgung. Zusätzliche Voraussetzung ist dann u.a. die Zahlung eines gestaffelten Zuschlages. Das bedeutet, dass die Erhebung dieser Zuschläge bei der Selbstanzeige und das Erreichen der Wertgrenze nicht mehr von Zufälligkeiten beim Abgabevorgang abhängen.

Darüber hinaus greift die zehnjährige Verjährungsfrist des § 376 AO nach der neuen Rechtsprechung nur noch in den Fällen, in denen das große Ausmaß für einen Veranlagungszeitraum und eine Steuerart allein zu bejahen ist.

Die durchaus verbreitete Praxis, Steuererklärungen des Mandanten rein vorsorglich für verschiedene Steuerarten standardmäßig nicht zeitgleich, sondern jeweils um einen Tag versetzt abzugeben, muss vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechungsänderung nicht zwingend aufrecht erhalten bleiben. Zukünftig wird getrennt behandelt, was getrennt gehört.

2 Finanzgericht Köln, Beschluss vom 06.06.2018 – 15 V 754/18: Ist ein Buchführungsergebnis trotz formeller Mängel sachlich richtig, besteht keine Schätzungsbefugnis. Kann die sachliche Richtigkeit nicht mit ausreichender Sicherheit bejaht werden, muss vor einer griffweisen und damit groben Schätzung in Form eines Unsicherheitszuschlages eingehend dargelegt werden, dass anderweitige Schätzmethoden keine realitätsgerechte Abbildung der Buchführungsmängel darstellen. Das Schätzungsergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein und im Einklang mit den konkreten Prüfungsfeststellungen stehen.

Sachverhalt:
Eine GmbH & Co. KG mit einem Kommanditisten, der zugleich alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementärin ist, hat im Prüfungszeitraum 2011 bis 2013 eine Bäckerei für französische Spezialitäten mit insgesamt fünf Filialen betrieben. Streitpunkt in der durchgeführten Betriebsprüfung war insbesondere die Kassenführung in den Ladengeschäften. Es wurde u.a. bis Mitte 2011 in einer Filiale ein Kassensystem eingesetzt, dessen Daten nicht in das anschließend neu eingeführte System übernommen werden konnten. Es fehlte an einem GDPdU-Export für die alte Kasse. Für das neue System lagen zwar ein allgemeines Servicehandbuch sowie ein Datenexport Fiskaljournal vor. Ein später eingereichter Datenexport zeigte allerdings Abweichungen von den ursprünglich zur Verfügung gestellten Daten. Die Erstprogrammierung sowie später geänderte Einstellungen im Kassensystem waren nicht in einer Verfahrensdokumentation zusam-

mengefasst und damit für die Finanzverwaltung nicht nachvollziehbar. Eine anhand des Datenexports durchgeführte Lückenanalyse zeigte pro Jahr zwischen 700 und 2.500 Lücken.

Die im internen Betriebsvergleich ermittelten Warenaufschlagsätze lagen zwischen 169 bis 271 % und damit größtenteils unter dem mittleren äußeren Vergleichsaufschlagsatz von 257 % für Cafés. Ein Zeitreihenvergleich zeigte außergewöhnliche Schwankungen. Eine Kaffeekalkulation ergab erhebliche Differenzen zwischen Einkauf und Verkauf sowie einen hohen durchschnittlichen Wareneinsatz von 9,5 g pro Kaffeetasse.

Aufgrund dieser bestehenden Mängel verwarf die Betriebsprüfung die Buchführung. Sie könne nicht gemäß § 158 AO der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Es sei ein Unsicherheitszuschlag von 10 % auf die erklärten Netto-Bareinnahmen zu bilden. Dies führe im Prüfungszeitraum zu jährlichen Zuschätzungen von 120.000 €, 226.000 € sowie 313.000 €. Die Rohgewinnaufschlagsätze lägen damit für 2011 immer noch im unteren Bereich, für die beiden anschließenden Jahre im oberen Mittelfeld.

Das Finanzamt erließ auf dieser Grundlage geänderte Gewerbesteuermessbescheide für den Prüfungszeitraum, gegen die Einsprüche eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt wurde. Diesem Antrag folgte das Finanzamt. Den ausdrücklichen und damit für die Stadt bindenden Ausschluss einer Sicherheitsleistung lehnte es allerdings ab. Ein hiergegen erhobener Einspruch hatte keinen Erfolg.

Den Ausschluss der Sicherheitsleistung verfolgt die Antragstellerin deshalb im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes vor dem Finanzgericht weiter. Sie rügt insbesondere einen schwerwiegenden Begründungsmangel im Sinne des § 364 AO, da der Sicherheitszuschlag nicht nachvollziehbar sei. Die Rohgewinnaufschlagsätze für Cafés seien bei französischen Backwaren wegen der höheren Wareneinkaufspreise nicht aussagekräftig. Der Betriebsinhaber sei gar nicht in die täglichen Abrechnungsabläufe jeder Filiale involviert. Zu den aufgefundenen Lücken könne es nach Herstellerangaben systembedingt kommen. Es fehle zudem an der wirtschaftlichen Möglichkeit, eine Sicherheit zu stellen.

Das Finanzgericht hat dem Antrag für die Hälfte der hinzugeschätzten Beträge pro Veranlagungszeitraum stattgegeben.

Entscheidungsgründe:

Oberhalb eines Sicherheitszuschlages von 5 % bestünden ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide, der Antrag sei deshalb gemäß § 69 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 2 S. 2 FGO teilweise begründet und eine Sicherheitsleistung ausdrücklich auszuschließen, soweit diese auf Hinzuschätzungen beruht, die oberhalb von 5 % der Netto-Bareinnahmen liegen.

Das Finanzgericht führte in der Entscheidung zunächst die Rechtsgrundsätze für eine Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung in der Konstellation eines Grundlagenbescheides mit Folgebescheid für die Gewerbesteuerfestsetzung im Einzelnen aus. Das besondere sei, dass der Antragsteller bereits für den Grundlagenbescheid den ausdrücklichen Ausschluss durch das Finanzamt begehre. Dies sei nur möglich, wenn der Steuerpflichtige in der Hauptsache mit großer Wahrscheinlichkeit obsiegen werde. Die weitergehende Zweckmäßigkeitsprüfung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen müsse hingegen erst für den Folgebescheid, also durch die Stadt, vorgenommen werden. Hierfür sei das Finanzgericht auch nicht als übergeordnete Instanz zuständig.

Im vorliegenden Fall bestehe zwar dem Grunde nach eine Schätzungsbefugnis im Sinne des § 162 AO, allerdings sei der festgesetzte Unsicherheitszuschlag deutlich zu hoch ausgefallen. Eine Schätzungsbefugnis liege u.a. nach § 162 Abs. 2 S. 2 AO vor, wenn die Buchführung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden könne oder tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben bestünden. Es seien formelle und materielle Buchführungsmängel zu unterscheiden. Wenn die Buchführung grundsätzlich formell ordnungsgemäß sei, könne sie bei einzelnen formellen Mängeln nur insoweit nicht zugrunde gelegt werden, als die Vermutung der Richtigkeit der Buchführung unter Anwendung eines strengen Maßstabes tatsächlich widerlegt sei. Sei hingegen die gesamte Buchführung aufgrund wesentlicher Mängel als formell ordnungswidrig anzusehen, genügten bereits ernsthafte Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen für eine Zuschätzung. Sei hingegen trotz wesentlicher formeller Mängel von einer Richtigkeit der Buchführung auszugehen, müsse eine Hinzuschätzung unterbleiben.

Für die Ordnungsgemäßheit der Kassenaufzeichnungen gelte, dass ein Buchsachverständiger jederzeit den Sollbestand mit dem Istbestand der Kasse abgleichen können muss. Wenn ein Unternehmen überwiegend

Bargeschäfte tätige, sei die Kassenführung ein wesentlicher Bestandteil der Buchführung und Mängel könnten in gravierenden Fällen der gesamten Buchführung die Ordnungsgemäßheit nehmen. Neben dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Zählprotokollen bei einer offenen Ladenkasse könne auch das Fehlen von Programmierprotokollen einer elektronischen Registrierkasse einen formellen Mangel darstellen. Dieser ließe allerdings keinen zwingenden Rückschluss auf eine sachliche Unrichtigkeit zu. Es könne durch den Steuerpflichtigen der Nachweis geführt werden, dass die von ihm verwendete elektronische Kasse trotz fehlender Dokumentation keine Manipulationsmöglichkeit eröffne.

Im vorliegenden Fall dürfe geschätzt werden, da formelle Mängel festzustellen seien, die zumindest im Rahmen der summarischen Prüfung im einstweiligen Rechtsschutz und damit beschränkt nur auf präsente Beweismittel nicht komplett entkräftet werden könnten. Für das zunächst eingesetzte Kassensystem fehlten elektronische Aufzeichnungen, es lägen abweichende Datensätze vor, die bislang nicht nachvollziehbar erklärt seien. Die Protokollierung der Programmierung des Kassensystems und der ggf. später vorgenommen Änderungen fehle ebenfalls. Dazu kämen die weiter aufgezeigten Einzelmängel wie die Lücken in den Verbuchungen oder die Unplausibilitäten im Wareneinkauf, die für sich genommen aber immer nur punktuelle Zuschätzungen rechtfertigen könnten. Inwieweit diese Mängel insbesondere technisch durch Sachverständige oder Zeugen zu klären seien, bliebe dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.

Bereits jetzt sehe der Senat eine sehr hohe Wahrscheinlichkeit, dass die Antragstellerin sich mit dem Angriff gegen die Höhe der Hinzuschätzung durchsetze, soweit diese 5 % der Netto-Barumsätze übersteige. Es dürften durch eine Schätzung immer nur die Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die größtmöglich wahrscheinlich seien. Die Finanzbehörde müsse sich dabei im zulässigen Schätzungsrahmen bewegen, der umso geringer sei, je weniger wesentlich die festgestellten Mängel seien. Es dürfe nicht bewusst zu hoch geschätzt werden und es dürften nicht die durch den Sachverhalt vorgegebenen Grenzen außer Acht gelassen werden. So müsse auch bei einer Vollschätzung als weitreichendste Schätzungsart immer noch die Schätzungsmethode ausgewählt werden, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit für eine Richtigkeit der ermittelten Besteuerungsgrundlagen in sich trage.

Der im vorliegenden Fall gewählte Unsicherheitszuschlag sei als griffweise Schätzung zu bewerten. Diese Hinzuschätzung mit größten Unsicherheiten entferne sich fast vollständig von der Tatsachengrundlage und sei deshalb immer nachrangig. Die Anforderungen an die Begründung seien deshalb sehr hoch. Es müsse genau dargelegt werden, warum nur diese Schätzmethode in Betracht komme und dass das gefundene Schätzergebnis schlüssig, wirtschaftlich möglich, verhältnismäßig sowie im Einklang mit den konkreten Prüfungsfeststellungen vernünftig sei. Bei der Methodenwahl sei aufzuzeigen, dass etwa eine Ausbeutekalkulation, eine Richtsatz-Hinzuschätzung, eine Geldverkehrsrechnung, eine punktuelle Hinzuschätzung für konkret gefundene Lücken oder eine Vermögenszuwachsrechnung nicht zu realitätsnäheren Ergebnissen führten.

Die Antragstellerin erziele pro Jahr erhebliche Nettoeinnahmen im siebenstelligen Bereich, so dass sich ein 10%-Sicherheitszuschlag gravierend auswirke. Es sei nicht erklärt, wie derartig hohe, zusätzliche Geldeinnahmen der Antragstellerin tatsächlich zugeflossen sein könnten. Allein schon durch das Betreiben mehrere Filialen sei nicht nachvollziehbar, wie der Firmeninhaber in tatsächlicher Hinsicht diese Zuflüsse steuern solle. Dies sei erheblich schwieriger als bei einem Einzelunternehmen.

Des Weiteren sei für die Reduzierung maßgeblich, dass das Finanzamt offenbar davon ausgehe, dass dieser Mehrumsatz ohne zusätzlichen Wareneinkauf zu bewerkstelligen sei. Es habe entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung keine Reduzierung des Zuschlages durch einen Betriebsausgabenabzug vorgenommen. Aus Sicht des Finanzgerichtes erfordert eine geschätzte Verkürzung solch erheblicher Beträge die Feststellung anderweitiger gravierender und damit plausibler Auffälligkeiten. Geringfügige Abweichungen bei Tagesabschlüssen oder Stornobuchungen reichten hingegen nicht aus, bei dieser Unternehmensgröße und der Anzahl der Geschäftsvorfälle eine Zuschätzung im sechsstelligen Bereich pro Jahr zu rechtfertigen. Allenfalls für einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 5 % erscheine es möglich, dass es dem Finanzamt im Hauptsacheverfahren gelingen wird, die notwendige Begründungstiefe zu erreichen.

Praxishinweis:

Die auf 15 Seiten sehr ausführlich begründete Entscheidung des Finanzgerichtes Köln stellt mit wünschenswerter Deutlichkeit nochmals die höchstrichterlich anerkannten Grundsätze für die Zulässigkeit einer Schätzung und insbesondere für die Anforderungen an die Begründung eines Unsicherheitszuschlag als griffweise Hinzuschätzung dar. Der Sicherheitszuschlag darf nicht – wie so oft in der Praxis beobachtet – zur vereinfachten und abgekürzten Behandlung eines Prüfungsfalles mit formellen oder materiellen Mängel eingesetzt werden, sondern stellt tatsächlich erst das letzte Mittel dar, wenn alle anderen und damit genaueren Schätzmethoden versagen. Die Unmöglichkeit einer Kalkulation darf beispielsweise nicht einfach behauptet werden, sondern muss konkret anhand des Einzelfalls dargelegt werden, bevor auf das scharfe Schwert der groben Schätzung durch einen Zuschlag zurückgegriffen werden darf. Das wird oftmals komplett übersehen.

Noch viel wichtiger ist allerdings, dass das Finanzgericht es nicht nur bei allgemeinen Erwägungen über ein wirtschaftlich plausibles Schätzergebnis belässt, sondern ganz konkret fordert, dass es gerade bei Betrieben, in der der Inhaber nicht den ganzen Tag an der Kasse steht, einen Nachweis darüber geben muss, wie die Schwarzeinnahmen organisiert und generiert wurden. Erfreulicherweise wird in der Entscheidung deutlich kritisiert, dass es im vorliegenden Fall absolut unwahrscheinlich ist, dass der hinzugeschätzte Nettoumsatz mit dem Gewinn gleichzusetzen sei. Ein Betriebsausgabenabzug muss bei einer griffweisen Schätzung mitberücksichtigt werden, um ein wirtschaftlich vernünftiges Ergebnis zu begründen.

In einem parallel laufenden Steuerstrafverfahren gelten die dargestellten steuerlichen Grundsätze ebenfalls uneingeschränkt, so dass sie ebenfalls als Argumentationsgrundlage zur Begrenzung der Verkürzungsberechnung eines strafrechtlichen Steuerschadens benutzt werden können. Hinzu kommt im Strafverfahren, dass es für die erforderliche Gewissheit nicht ausreicht, wenn sich das gefundene Schätzergebnis innerhalb des zulässigen Schätzungsrahmens bewegt. Es muss hingegen zur Überzeugung des Gerichtes

feststehen, dass der festgestellte Schaden den mindestens hinterzogenen Betrag abbildet. Sämtliche Zweifel zum Sachverhalt im Strafverfahren müssen zugunsten des Angeklagten berücksichtigt werden, so dass sich die strafrechtliche Schätzung immer am unteren Rahmen orientieren muss und nicht darüber hinausgehen darf.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 08.08.2018 – 2 ARs 121/18: Macht ein Strafverteidiger wissentlich oder absichtlich falsche Angaben zum Besitz von Geschäftsunterlagen seines Mandanten und verzögert sich dadurch das Strafverfahren, macht er sich wegen Strafvereitelung strafbar.

Sachverhalt:
Dem Mandanten eines Anwaltes wurde eine Steuerhinterziehung von 1,2 Millionen € durch gewinnmindernde Buchung von Scheinrechnungen als Betriebsausgaben vorgeworfen. Die Staatsanwaltschaft erhob Anklage. Im Verlauf der Hauptverhandlung beantragte die Staatsanwaltschaft die Beschlagnahme von Buchführungsunterlagen, die bei der bereits im Ermittlungsverfahren durchgeführten Durchsuchung im Haus des Angeklagten nicht gefunden und bislang nur teilweise vorgelegt wurden.

Der Anwalt teilte daraufhin schriftlich mit, die gesuchten Unterlagen befänden sich in einer Garage des Angeklagten. Die Steuerfahndung fand dort nur einen Teil der Unterlagen und suchte den Anwalt deshalb in seiner Kanzlei auf. Nun gab dieser an, weitere Buchführungsordner lägen in seinem Wohnhaus. Dort übergab er eine Tüte mit Material an die Steuerfahndung, die aber dennoch zusätzlich bei ihm durchsuchte. Das führte dazu, dass entgegen seiner Aussage, er verfüge über keine weiteren Beweismittel, weitere Original-Buchführungsunterlagen zwischen Verteidigungsunterlagen gefunden wurden.

Der Anwalt legte erfolglos Beschwerde gegen die Durchsuchung und Beschlagnahme ein. Die Staatsanwaltschaft beantragte seinen Ausschluss als Verteidiger aus dem Verfahren gegen den Angeklagten, da gegen den Anwalt der dringende Tatverdacht einer Strafvereitelung bestehe. Seine wahrheitswidrigen Behauptungen hätten die Grenzen des zulässigen Verteidigungshandelns überschritten. Das Oberlandesgericht schloss den Verteidiger aus. Der Bundesgerichtshof bestätigte diese Entscheidung.

Entscheidungsgründe:
Der Ausschluss war aus Sicht des Bundesgerichtshofes rechtmäßig, da gegen den Verteidiger der dringende Tatverdacht der Strafvereitelung bestehe, es sei durch das Verhalten des Verteidigers auch zu wesentlichen Verzögerungen gekommen.

Der Strafverteidiger dürfe zwar für Verteidigungszwecke Beweismittel in Besitz nehmen, um diese auszuwerten und damit zu arbeiten. Er müsse sie auch nicht ohne jede Aufforderung an die Ermittlungsbehörden übergeben. Wenn er aber von der Ermittlungsbehörde oder dem Strafgericht zur Vorlage von Beweismitteln aufgefordert werde, dürfe er diese – anders als seine originären Verteidigungsunterlagen – nicht dem staatlichen Zugriff entziehen. Für Geschäftsunterlagen, selbst wenn sie für den Beschuldigten negative Folgen auslösen können, bestehe kein Beschlagnahmeverbot gemäß § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO. Deshalb dürfe der Verteidiger diese Unterlagen nicht verstecken und sein Mandant ihn damit quasi als „Asyl" für Beweisgegenstände missbrauchen. Lügen dürfe der Verteidiger ohnehin nicht.

Praxishinweis:
Die Entscheidung ist für den Steuerberater relevant. Denn gar nicht so selten kommt es zu Durchsuchungen von Büroräumen, weil sich die Buchhaltungsunterlagen eines Beschuldigten in einem Steuerstrafverfahren beim Berater befinden oder dies zumindest vermutet wird. Der Berater ist natürlich trotz Anordnung der Durchsuchung nicht selbst Beschuldigter, auch wenn er sich manchmal durch das überfallartige Auftreten der Ermittlungsbehörden für den Moment so fühlt.

In diesen Fällen ist immer zwischen der vor einer Beschlagnahme geschützten Handakte des Beraters mit seinen persönlichen Aufzeichnungen und der Kommunikation mit dem Mandanten einerseits und den der Beschlagnahme unterliegenden, originären Buchhaltungsunterlagen mit Belegen andererseits zu unterscheiden. Nur diese Beweismittel müssen herausgegeben werden. Sollte hingegen die Ermittlungsbehörde auch die Handakte mitnehmen oder durchsehen wollen, ist dem zu widersprechen. Zulässig wäre allenfalls eine grobe Papierkontrolle nach Art eines „Daumenkinos" ohne jedes Lesen der Inhalte, um sicher zu gehen, dass sich keine vergessenen Beweismittel zwischen den geschützten Unterlagen der Handakte befinden.

Bei einem nicht aufzulösenden Streit über die Zulässigkeit einer Beschlagnahme sollte auf eine Versiegelung bei Mitnahme bestanden werden, damit anschließend ein Gericht über die Zulässigkeit der Maßnahme entscheiden kann und die Unterlagen solange vor dem Zugriff der Ermittlungsbehörden geschützt sind.

Keinesfalls gibt die Entscheidung dem Berater das Recht, entgegen seiner Schweigepflicht auf spezielle Unterlagen in seinem Gewahrsam hinzuweisen oder sonstige Fragen zum Nachteil des Mandanten zu beantworten. Sie meint nur die Ausnahmekonstellation, dass konkret nach dem Verbleib der Beweismittel gefragt wird und der Berater diese in seinem Gewahrsam hat. Der Berater darf nicht lügen und falsche Fährten legen. Ohne einen Durchsuchungsbeschluss sollten Unterlagen nie gegen den Willen des Mandanten herausgegeben werden. Bei allen Zweifelsfällen sollte vorsorglich ein Strafverteidiger über die Zulässigkeit des Verteidigungshandelns befragt werden. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Verwaltungsgericht Aachen, Urteil vom 06.07.2018 – 7 K 5905/17: Hinterzieht ein Apotheker über einen mehrjährigen Zeitraum unter Verwendung von Manipulationssoftware Steuern in erheblichem Maße und wird deswegen zu einer Freiheitsstrafe zur Bewährung verurteilt, ist der Widerruf der Apothekenbetriebserlaubnis rechtmäßig. Die vergangenen Verfehlungen, in denen eine taktisch manipulative Vorgehensweise zum Ausdruck kommt, bieten ausreichende Anhaltspunkte für eine negative Prognose hinsichtlich der zukünftigen Zuverlässigkeit.

Sachverhalt:
Der Kläger betrieb ursprünglich zwei Apotheken. Im Jahr 2013 wurde aufgrund von Informationen auf einer Steuerdaten-CD und hinterzogener ausländischer Kapitalerträge ein Ermittlungsverfahren gegen ihn eingeleitet. Im weiteren Verlauf des Verfahrens ergaben sich zudem Hinweise auf den Einsatz von Manipulationssoftware im Abrechnungssystem der Apotheke. Der Kläger gestand die Benutzung der Software und wirkte bei der Ermittlung der Kapitalerträge für die Jahre 2003 bis 2011 mit. Er leistete schon früh eine Akontozahlung auf die Kapitalerträge und zahlte die insgesamt hinterzogenen Steuern in Höhe von fast 250.000 € komplett nach.

Das Strafverfahren endete mit einer amtsgerichtlichen Verurteilung des Klägers zu einer Gesamtfreiheitstrafe von zehn Monaten, ausgesetzt zur Bewährung und ohne weitere Auflage. Im Urteil wurden der Einsatz der Manipulationssoftware und die Abgabe der falschen Steuererklärungen sowohl wegen der Einnahmenverkürzung für die Apotheken als auch wegen der hinterzogenen Kapitalerträge ausdrücklich festgestellt. Strafmildernd wirkte sich sein Geständnis aus. Das Gericht ging entsprechend der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Bewährungsentscheidung davon aus, dass der Kläger auch ohne die Einwirkungen einer Strafhaft zukünftig keine weiteren Straftaten begehen werde.

Nach rechtskräftigem Abschluss des Strafverfahrens erließ die Bezirksregierung einen Approbationswiderruf, der Gegenstand eines noch anhängigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist. Parallel dazu hörte die Verwaltungsbehörde den Kläger wegen des beabsichtigten Widerrufes der Erlaubnis zum Betrieb zweier Apotheken an und widerrief schließlich die Erlaubnis. Es fehle aufgrund der Verurteilung wegen Steuerhinterziehung an der erforderlichen Zuverlässigkeit für den Betrieb von Apotheken. Hierzu sei keine Verletzung spezifischer apothekenrechtlicher Vorschriften erforderlich. Es reiche auch ein Verstoß gegen die grundsätzlichen Pflichten eines Gewerbetreibenden aus. Die hohe kriminelle Energie des Klägers sei durch den Umfang der hinterzogenen Steuern, den langen Zeitraum, den Einsatz einer Manipulationssoftware und die bewusste Abgabe falscher Steuererklärungen belegt. Ein dauerhafter Einstellungswandel könne so kurz nach dem Strafurteil noch nicht beobachtet werden.

Hiergegen hat der Kläger sich mit seiner erfolglosen Klage gewendet. Das Urteil ist bislang nicht rechtskräftig.

Entscheidungsgründe:
Das Verwaltungsgericht hat die Klage für unbegründet gehalten, da der angegriffene Widerruf der Betriebserlaubnis gemäß § 4 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 4 ApoG aufgrund der fehlenden Zuverlässigkeit des Klägers rechtmäßig sei. An der erforderlichen Zuverlässigkeit fehle es insbesondere, wenn strafrechtliche, schwere sittliche Verfehlungen oder beharrliche Verstöße gegen apothekenrechtliche Vorschriften vorlägen, die einen Apotheker für die Leitung einer Apotheke als ungeeignet erscheinen ließen. Für die Frage nach der Zuverlässigkeit bedürfe es einer Prognoseentscheidung auf Grundlage vergangener Verstöße des Apothekers, die nach Art, Zahl und Schwere die Annahme rechtfertigten, dass der Apotheker auch zukünftig nicht sicher berufsspezifische Vorschriften und Pflichten beachte.

Als maßgeblich für die Unzuverlässigkeit des Klägers sah das Verwaltungsgericht an: den mehrjährigen Zeitraum der Steuerhinterziehung, die erhebliche Summe der hinterzogenen Steuern im sechsstelligen Bereich, die taktisch manipulative Vorgehensweise durch den Einsatz der Software, die mehrmals getroffene, bewusste Entscheidung, falsche Erklärungen abzugeben. Auf apothekenspezifische Verstöße käme es gerade nicht an, zudem habe der Kläger Steuern nicht nur im rein privaten Bereich hinterzogen, sondern auch gerade als Inhaber der Apotheken. Die Tatbegehungen offenbarten ein übermäßiges Gewinnstreben des Klägers sowie ein besonderes Defizit hinsichtlich seiner Rechtstreue. Es reiche auch nicht aus, dass der Kläger sein Verhalten bereits vor Einleitung des Steuerstrafverfahrens geändert habe und seither nicht mehr auffällig geworden sei, denn er habe sich damals gegen eine Selbstanzeige entschieden und stehe momentan noch unter dem Eindruck der strafrechtlichen Verurteilung. Zudem laufe noch die Bewährungszeit. Geständnis, Mitwirkung und Steuerzahlung genügten ebenfalls nicht, um einen dauerhaften Einstellungswandel zu belegen. Zudem habe die Amtsapothekerin in der mündlichen Verhandlung dem Kläger weiterhin ein auf Gewinnmaximierung ausgelegtes Verhalten attestiert.

Praxishinweis:
Auch wenn die Entscheidung noch nicht rechtskräftig und das verwaltungsrechtliche Verfahren wegen des Widerrufes der Approbation noch anhängig ist, zeigt dieses Urteil sehr nachdrücklich auf, wie wichtig es ist, die berufsrechtlichen Nebenfolgen einer strafrechtlichen Verurteilung zu bedenken und die strategischen Möglichkeiten und Verfahrensziele in beiden Verfahren abzuwägen. Die eher niedrige Bewährungsstrafe sogar ohne Bewährungsauflage stellte sich für den Kläger strafrechtlich und wirtschaftlich wahrscheinlich als ein akzeptables Ergebnis dar. Berufsrechtlich wurden ihm hingegen die Feststellungen aus dem Strafurteil entgegengehalten und haben sich sein Geständnis sowie seine Mitwirkung weniger positiv ausgewirkt, als man vielleicht erwarten könnte.

Bei der Verteidigung eines Angeklagten in einem Beruf, der unter besonderer Aufsicht steht wie ein Arzt, ein Apotheker, ein Pilot, ein Beamter etc. muss das immer bedacht werden. Jede Handlung oder Äußerung des Angeklagten im Strafverfahren wird später zwingend im berufsrechtlichen Verfahren berücksichtigt. Es kann zweckmäßig sein, für eine Einstellung gegen Geldauflage notfalls sogar eine deutlich zu hohe Summe zu zahlen, nur um den Vorteil der fehlenden Verurteilung für das berufsrechtliche Verfahren zu erlangen. 300.000 € Geldauflage stören unter Umständen den Mandanten nicht mehr, wenn dafür nicht der Kampf um die weitere Berufsausübung geführt werden muss und damit auch zukünftig lukrative Einnahmequellen gesichert sind. Lässt sich eine strafrechtliche Verurteilung nicht vermeiden, kann ein schriftlicher Strafbefehl ohne mündliche Verhandlung nach den meisten Berufsordnungen für das berufsrechtliche Verfahren günstiger sein als ein Strafurteil. Denn der Strafbefehl entfaltet im Gegensatz zum Urteil keine umfassende Bindungswirkung, sondern darf nur mit seinen Feststellungen zugrunde gelegt werden (vgl. z.B. § 56 Abs. 2 LDG NRW).

In einem Strafverfahren mit berufsrechtlichem Bezug sollte im Regelfall von Anfang an auf die berufsrechtlichen Risiken hingewiesen werden. Nicht selten sind diese Auswirkungen bei den ermittelnden Behörden oder dem Strafgericht nicht bekannt oder werden nicht als hoch eingeschätzt. Es lassen sich dann manchmal doch noch strafrechtliche Lösungen erreichen, die vorher ausgeschlossen erschienen. Bei einer Steuerhinterziehung im unteren sechsstelligen Bereich, einer Schadenswiedergutmachung, einer Mitwirkung bei der Aufklärung und einem Geständnis möchten die am Strafverfahren Beteiligten normalerweise nicht zwingend eine Ursache für den gravierendsten Eingriff in die Berufsfreiheit setzen. Mit der vorliegenden Entscheidung kann direkt belegt werden, dass das Risiko eines Widerrufs virulent ist, auch wenn der Kläger vor einem zusätzlichen Approbationswiderruf noch als angestellter Apotheker arbeiten kann. Zudem kann er nach Zeitablauf die Neuerteilung der Betriebserlaubnis beantragen.

2 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 23.02.2018 – X B 65/17: Eine griffweise Schätzung auch in Form eines Sicherheitszuschlages stellt im Verhältnis zu einer an den individuellen Gegebenheiten beim Steuerpflichtigen basierenden Schätzung eine grundsätzlich nachrangige Schätzmethode dar. Der Annahme einer Schätzbefugnis aufgrund fehlender Programmierprotokolle zu einem PC-Kassensystem und fehlender Verfahrensdokumentation können vorhandene elektronische Organisationsunterlagen entgegengehalten werden, die sich erst durch Vorlage der Datenbank, Einholung eines Sachverständigengutachtens sowie durch Aussage des Kassenherstellers belegen lassen.

Sachverhalt:
Der Kläger betrieb in den Jahren 2007 bis 2009 zwei Friseurläden, deren Gewinne er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung berechnete. Für Bareinnahmen nutzte er eine PC-Kassensoftware. Der Hersteller der Software hatte erklärt, dass diese den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen entspreche. Trinkgelder wurden in Sparschweine für den jeweils bedienenden Friseur eingeworfen. Der Kläger erhielt hierüber jährlich für sich 3.600 €.

Das Finanzamt vertrat im Verlauf der Außenprüfung die Auffassung, die Kassenführung des Klägers sei nicht ordnungsge-

mäß. Kassenberichte seien nicht fortlaufend nummeriert, eingelöste Gutscheine nicht vollständig aufbewahrt, Gründe für Löschungen im Kassensystem nicht dokumentiert, Eintragungen in der Kundendatei nicht deckungsgleich zur Kasse. Zudem fehlten Einrichtungs- und Programmierprotokolle zur Kasse. Mangels Erfassung der Trinkgelder fehle es an der Kassensturzfähigkeit.

Anhand von Bargeldverkehrsrechnungen wurden Unterdeckungen von 8.000 bis 14.000 € berechnet. Eine Nachkalkulation anhand der Chemieumsätze führte für 2007 zu einem kalkulierten Mehrerlös von 200.000 €. Das Finanzamt erließ daraufhin geänderte Bescheide für Einkommen-, Umsatzsteuer und Gewerbesteuermessbetrag mit Brutto-Hinzuschätzungen in Höhe von 100.000 € für 2007, 40.000 € für 2008 sowie 25.000 € für 2009. Nach erfolglosem Einspruch wurde Klage erhoben.

Der Kläger legte auch ein Handbuch zur verwendeten Software vor und stellte unter Beweis, dass jede Veränderung der Programmierung im System gespeichert wurde und nachvollzogen werden könne.

Das Finanzgericht holte ein Sachverständigengutachten dazu ein, ob das verwendete Kassensystem Manipulationsmöglichkeiten eröffne. Der Sachverständige kam zu dem Ergebnis, dass mit dem entsprechenden Aufwand generell die entsprechenden Daten eines PC-Kassensystems manipuliert werden könnten. Er habe in dem konkret eingesetzten System aber keine einfachen Manipulationsmöglichkeiten gefunden und halte eine solche Manipulation deshalb durch den Anwender nur schwerlich für möglich. Ein privater Gutachter des Klägers bestätigte ebenfalls, dass allenfalls eine entsprechend geschulte Person mit EDV-Kenntnissen Manipulationen vornehmen könne.

Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt. Der Sicherheitszuschlag zusätzlich zu den nichterfassten Trinkgeldern sei auf 7,5 % der erklärten Erlöse zu begrenzen. Die Schätzungsbefugnis nahm es bereits an, weil die Programmierprotokolle nicht vorgelegt worden seien. Dies sei ein gravierender formeller Mangel. Dem Beweisantrag in Bezug auf die Speicherung der Programmierprotokolle im System habe man nicht nachgehen müssen, da es Aufgabe des Klägers gewesen sei, die Unterlagen aufzubewahren. Er hätte auch genau vortragen müssen, welche konkreten Daten vorlägen, wann

sie erstellt und wo sie abgespeichert seien. Der Mangel sei erheblich, da eine generelle Manipulierbarkeit des Kassensystems nicht ausgeschlossen werden könne. Die fehlende Aufbewahrung der Gutscheine stelle einen weiteren formellen Mangel dar, die Nichterfassung der Trinkgelder einen materiellen. Die Bargeldverkehrsrechnung sei ungeeignet, da sie keinen Anfangs- und Endbestand ausweise und die Lebenshaltungskosten des Klägers nicht ausreichend begründe. Das hohe Ergebnis der Nachkalkulation sei im Betrieb des Klägers gar nicht erzielbar.

Die gegen das Urteil eingelegte Beschwerde des Klägers hatte Erfolg. Der Bundesfinanzhof hat das Urteil aufgehoben.

Entscheidungsgründe:
Zunächst hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass das Finanzgericht dem Beweisantrag hätte nachgehen müssen, dass die Programmierprotokolle in dem verwendeten Kassensystem gespeichert waren. Es habe sich dabei insbesondere nicht um einen unzulässigen Ausforschungsbeweis gehandelt. Ein solcher liege nur vor, wenn Tatsachenbehauptungen willkürlich und ins Blaue hinein vorgetragen werden. Der Kläger habe sowohl eine hinreichend bestimmte Tatsache als auch die konkreten Beweismittel genannt. Er habe sogar beispielhaft Ausdrucke vorgelegt, die die Abspeicherung der steuerlich erheblichen Daten im Kassensystem belegten. Es sei auch gemäß § 147 Abs. 2 AO ausdrücklich zulässig, die sonstigen Organisationsunterlagen gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO auf Datenträgern zu verwahren. Ein positives Beweisergebnis hätte dazu geführt, dass die wesentliche Grundlage für die angenommene Schätzungsbefugnis entfallen wäre.

Des Weiteren wies der Bundesfinanzhof ausdrücklich darauf hin, dass die bisherigen Entscheidungen über ein Zurücktreten des Mangels in der Verfahrensdokumentation für den Fall des Nachweises der fehlenden Manipulationsmöglichkeit im Einzelfall möglicherweise nur für einfache Registrierkassen gelten könne. Nur bei derartigen Kassen einfacher Bauart sei dieser Nachweis zu führen. Hingegen sei bei PC-Kassensystemen von einer generellen Manipulierbarkeit auszugehen, diese hänge aber von einem entsprechenden professionellen und aufwändigen Einsatz eines IT-Spezialisten ab.

Für die Gutscheine fehle es im Übrigen an konkreten Feststellungen zum Gewicht dieses formellen Mangels. Die Nichterfassung der Trinkgelder sei zwar materieller Mangel, beträfe aber nur punktuell die Trinkgelder und dürfe allein nicht eine Schätzungsbefugnis für die Hauptkasse zur Folge haben.

Aus Sicht des Bundesfinanzhofes war außerdem ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass eine auf den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen basierende Schätzung gegenüber einem bloßen Sicherheitszuschlag als so genannte griffweise und damit grobe Schätzung vorzugswürdig sei. Ein Sicherheitszuschlag und eine griffweise Schätzung seien im Rahmen der verschiedenen Schätzungsmethoden stets mit den größten Unsicherheiten behaftet und entbehrten fast vollständig einer Tatsachengrundlage. Deshalb sei diese Methode grundsätzlich nachrangig.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung bietet schon steuerlich zweckmäßige Ansatzpunkte, die in Schätzfällen bei Einsatz eines PC-Kassensystems fruchtbar gemacht werden können, wenn mit groben Sicherheitszuschlägen aufgrund fehlender Verfahrensdokumentation gedroht wird.

Zum einen bietet die Entscheidung Munition gegen den mittlerweile oftmals in der Betriebsprüfung erhobenen Hinweis auf eine fehlende Verfahrensdokumentation und die darauf gestützte Schätzungsbefugnis. In diesen Fällen kann mit dieser Entscheidung im Rücken versucht werden, die Speicherung einer ausreichenden Verfahrensdokumentation nachzuweisen. Es sollte eine Kopie der entsprechenden Datenbank vorgelegt werden. Untermauert werden kann dieser Einwand durch entsprechende schriftliche Stellungnahmen des Kassenherstellers oder Zeugenaussagen. Darüber hinaus kann ggf. ein eigenes Gutachten eingeholt oder ein entsprechender Antrag auf Erhebung eines Sachverständigenbeweises gestellt werden. Zum anderen deutet die Entscheidung an, dass die Anforderungen an den Nachweis von fehlenden Manipulationen zum Ausgleich des Mangels einer Verfahrensdokumentation bei PC-Kassen gesenkt sein dürften. Ansonsten würden diese Möglichkeiten bei allen komplexeren Kassensystemen ins Leere laufen. Denn mit beliebig großem Aufwand ist jedes PC-Kassensystem manipulierbar. Entscheidend muss vielmehr sein, ob der Steuerpflichtige in der Lage ist, diesen Aufwand zu betreiben, wenn er nicht selbst IT-Spezialist ist.

Wichtig ist auch, dass der Bundesfinanzhof nochmals in aller Deutlichkeit darauf hinweist, dass das Finanzamt nicht nach Belieben seine Schätzmethoden auswählen darf. Sind konkrete Schätzungen anhand der individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen möglich, darf nicht der Einfachheit halber auf griffweise Sicherheitszuschläge zurückgegriffen werden. Eine fehlerfreie Geldverkehrsrechnung wäre im vorliegenden Fall zunächst aufzustellen gewesen, bevor ein Sicherheitszuschlag hätte festgelegt werden können. Auch bei dieser Berechnung fordert der Bundesfinanzhof eine Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse. Anfangs- und Endbestände müssen einbezogen werden. Es müssen konkrete Feststellungen zu den individuellen Lebenshaltungskosten getroffen werden. Der Vorrang von individuellen vor abstrakteren Schätzmethoden bedeutet auch, dass ein interner Betriebsvergleich einem externen Betriebsvergleich vorgeht. Auf die gröbsten Schätzmethoden wie eine Schätzung nach Rohgewinnaufschlagsätzen darf nur zurückgegriffen werden, wenn eine individuelle Ausbeutekalkulation nicht möglich ist. Damit ist das Finanzamt gezwungen, ausführlich zu begründen, warum konkretere Schätzmethoden nicht gewählt wurden. Jede Schätzung muss zu einem schlüssigen, wirtschaftlich plausiblen Ergebnis führen.

Die Entscheidung nützt damit nicht nur steuerlich für streitige Betriebsprüfungen, sondern auch im Steuerstrafverfahren. Alles, was steuerlich erreicht werden kann, kommt unmittelbar der Feststellung des Schuldumfangs im Strafverfahren zu Gute.

Eine steuerliche Schätzung im Strafverfahren ist zwar grundsätzlich zulässig. Da aber dort der Grundsatz „im Zweifel für den Angeklagten“ gilt, muss vor der Übernahme einer Schätzung zunächst die Schätzungsbefugnis und damit die begangene Steuerhinterziehung mit hoher Gewissheit für das Strafgericht feststehen. Bei der Durchführung der daran anschließenden strafrechtlichen Schätzung sind dann im Regelfall Abschläge gegenüber der steuerlichen Schätzung zu bilden, da alle Zweifel ausgeschlossen werden müssen. Strafrechtlich wird damit nur der mindesthinterzogene Betrag festgestellt. Jede anwendbare Schätzmethode, die aufgrund der Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse zu genaueren Ergebnissen führt, muss dabei vorrangig berücksichtigt werden.

3 Aus Oberlandesgericht Oldenburg, Beschluss vom 10.07.2018 – 1 Ss 51/18: Die Begehung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO (Fall der nichtabgegebenen Steuererklärung) ist ausgeschlossen, wenn die Finanzbehörde die steuererhebliche Tatsache bereits aus anderer Quelle kennt. Sie kann dann in Bezug auf dieses Merkmal nicht mehr „in Unkenntnis gelassen werden", wie es der Wortlaut verlangt.

Sachverhalt:
Der Angeklagte lebte bereits seit Beginn des Jahres 2012 dauerhaft von seiner Ehefrau getrennt. Seinem zuständigen Sachbearbeiter im Finanzamt war dies bekannt. Im EDV-System der Finanzbehörde fand sich ein entsprechender Hinweis auf die Trennung. Aus nicht mehr aufklärbaren Gründen war dennoch für die Bearbeitung des Veranlagungszeitraums 2012 im Finanzamt weiterhin die Steuerklasse III hinterlegt. Dies führte zu einer Steuererleichterung von 4.500 €. Zudem wurde dem Angeklagten aufgrund eines Ermäßigungsantrages wegen Fahrten zur Arbeitsstätte an 220 Tagen ein entsprechender Steuerfreibetrag für das Jahr 2012 bewilligt. Tatsächlich fuhr er nur an 191 Tagen zum Arbeitsplatz. Seine Werbungskosten waren deshalb um 300 € zu kürzen.

Im Jahr 2015 verurteilte das Amtsgericht Aurich den Angeklagten wegen versuchter Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Steuererklärung für 2012 zu einer Geldstrafe von 30 Tagessätzen zu jeweils 30 €. Das Landgericht Aurich reduzierte die ursprünglich verhängte Geldstrafe auf 25 Tagesätze. Die hiergegen eingelegte Revision des Angeklagten hatte teilweise Erfolg. Das Urteil wurde hinsichtlich der Rechtsfolgen aufgehoben, da sich der Schuldumfang deutlich verringerte.

Entscheidungsgründe:
Das Oberlandesgericht Oldenburg hat die Auffassung vertreten, dass nur die fehlende Angabe der tatsächlich entstandenen Fahrtkosten den Straftatbestand der Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe verwirkliche. Hinsichtlich der falschen Steuerklasse liege hingegen entgegen der Ansicht des Landgerichtes keine versuchte Steuerhinterziehung durch Unterlassen vor.

Gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO werde nur derjenige bestraft, der die Finanzbehörden pflichtwidrig in Unkenntnis lasse und dadurch Steuern verkürze. Der Senat sei in Bezug auf das Merkmal „in Unkenntnis lassen" der Meinung, dass eine Unterlassensstrafbarkeit als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal eine Unkenntnis der Finanzbehörde vom wahren Lebenssachverhalt voraussetze, an der es in Bezug auf die Steuerklasse vorliegend fehle. Höchstrichterlich sei diese Frage bislang allerdings noch nicht entschieden.

Diese Auslegung gebiete schon der Wortlaut des Gesetzes. Der Steuerpflichtige könne die Finanzbehörde nicht „in Unkenntnis lassen", wenn diese tatsächlich über die steuererheblichen Tatsachen bereits informiert sei. Bei Kenntnis fehle es zudem an einer Gefährdung des von § 370 AO geschützten Rechtsgutes in Form des staatlichen Interesses am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der Steuern. Hierfür spreche auch, dass elektronisch übermittelte Daten eines Dritten gemäß § 150 Abs. 7 S. 2 AO als Angaben des Steuerpflichtigen behandelt würden und damit sogar in diesen Fällen zukünftig eine Unterlassensstrafbarkeit ausgeschlossen sei. Dieser Auffassung widerspreche auch nicht die Ansicht des Bundesgerichtshofes, dass bei der Begehungsvariante gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO eine Kenntnis der Finanzbehörde keinen Tatbestandsausschluss bewirke. Bei der Unterlassensstrafbarkeit sei im Gegensatz zur Begehungsvariante die Unkenntnis ausdrücklich im Gesetzeswortlaut erwähnt.

Diese Auslegung des Straftatbestandes führe nicht zu einer Strafbarkeitslücke. Bei tatbestandsausschließender Kenntnis vermittelt durch einen Dritten komme immer noch eine Versuchsstrafbarkeit in Betracht. Diese scheitere im vorliegenden Fall nur, weil das Finanzamt nicht zufällig von einem Dritten von der Trennung erfahren habe, sondern durch den Angeklagten selbst. Der Angeklagte durfte also darauf vertrauen, dass das Finanzamt die richtige Steuerklasse kannte.

Praxishinweis:
Diese Einschränkung der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung bei Kenntnis der Finanzbehörde gilt – wie das Oberlandesgericht Oldenburg ebenfalls hervorhebt – nur in Fällen der Nichtabgabe. Reicht der Steuerpflichtige hingegen eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung ein, führt die anderweitig erlangte Kenntnis des Finanzamtes von den richtigen Tatsachen nicht zur Straffreiheit.

Der Senat des Oberlandesgerichtes Oldenburg knüpft in seiner ausführlichen Argumentation nahtlos an das bereits besprochene Urteil des Oberlandesgerichtes Köln vom 31.1.2017 – III RVs 253/16 (Profile 02/2018, S. 20 f.) an. Anders als im vorliegenden Fall ging es dabei allerdings um ein erheblich größeres Strafbarkeitsrisiko des Angeklagten (Hinterziehungssumme von weit über 1 Million €). Die Kenntnis des Finanzamtes resultierte im dort entschiedenen Fall aus elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen sowie Quermitteilungen über Ergebnisse aus Unternehmensbeteiligungen. Gerettet hatte den Angeklagten seine nicht widerlegbare Behauptung, er habe von diesen Mitteilungen gewusst und auf die Kenntnis des Finanzamtes von den Besteuerungsgrundlagen vertraut.

Auch wenn die beiden Entscheidungen zugrunde liegende Rechtsfrage weiterhin durch den Bundesgerichtshof nicht höchstrichterlich geklärt ist, schafft der Beschluss des Oberlandesgerichtes Oldenburg mit der nachdrücklichen Bestätigung der Rechtsauffassung des Oberlandesgerichtes Köln weitere Klarheit: Der Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO lässt keine andere Interpretation zu, als dass die Unkenntnis der Finanzbehörde ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Unterlassensstrafbarkeit ist.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 09.01.2018 – 1 K 168/17: Eine aufgrund von Kontrollmaterial zu älteren Veranlagungszeiträumen für den aktuellen Zeitraum nur vorgeschobene Umsatzsteuer-Nachschau, um anschließend ohne vorherige Ankündigung zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung übergehen zu können, führt zur Rechtswidrigkeit der Außenprüfung. An der baldigen Feststellung dieser Rechtswidrigkeit besteht ein berechtigtes Interesse, wenn daraus ein strafrechtliches Verwertungsverbot in einem bereits eingeleiteten Steuerstrafverfahren resultieren kann.

Sachverhalt:
Die Kläger-Gesellschaft betreibt zwei Gastronomie-Franchise-Filialen in Hamburg, deren einzige Gesellschafterin eine Verwaltungs-GmbH ist. Die Umsatzsteuer erklärt die Klägerin. Aufgrund von Kontrollmaterial über Bestellvorgänge bei Lebensmittellieferanten führte das Finanzamt am 25.1.2017 in den Filialen der Klägerin eine Umsatzsteuer-Nachschau gemäß § 27b UStG zur Feststellung des aktuell eingesetzten Kassensystems und zur Überprüfung der Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht ab dem 1.1.2017 durch. Direkt nach der Frage nach dem aktuell eingesetzten Kassensystem und der daraus folgenden Feststellung der tatsächlichen Nutzung eines manipulierbaren Kassensystems überreichte der Betriebsprüfer die Anordnung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung gemäß § 196 AO bei der Verwaltungs-GmbH für den Veranlagungszeitraum 2014. Die GDPdU-Daten der Klägerin für 2014 wurden sofort vor Ort für die Prüfung ausgelesen.

Das Finanzamt hat einen gegen die durchgeführte Umsatzsteuer-Nachschau eingelegten Einspruch als unzulässig verworfen. Zwischen den Aufzeichnungen der Klägerin und dem Kontrollmaterial stellte das Finanzamt im weiteren Prüfungsverlauf Differenzen fest. Deshalb wurde gegen den Geschäftsführer der Klägerin ein Steuerstrafverfahren eingeleitet und im März 2017 durchsucht.

Daraufhin erhob die Klägerin gegen die Außenprüfung erfolgreich Klage zum Finanzgericht.

Entscheidungsgründe:
Das Finanzgericht Hamburg hat die Rechtswidrigkeit der Durchführung der Außenprüfung ausdrücklich festgestellt.

Das für eine zulässige Feststellungklage erforderliche Interesse bejahte es vor dem Hintergrund des bereits gegen den Geschäftsführer eingeleiteten Steuerstrafverfahrens. Es sei möglich, dass die vorliegende Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfung zu einem strafrechtlichen Verwertungsverbot führe. Da es bei der Klägerin sowohl an einer vorherigen Anordnung der Außenprüfung gemäß § 196 AO als auch an einer Mitteilung eines Übergangs zu einer Außenprüfung gemäß § 27b Abs. 3 UStG fehle und es sich damit um einen reinen Realakt handele, sei die Feststellungsklage die richtige Klageart.

Das Finanzgericht hat zur Begründung der Rechtswidrigkeit weiter ausgeführt, dass die Mitteilung über den Prüfungsübergang gegenüber der Gesellschafterin erfolgt sei. Die Umsatzsteuer-Nachschau habe hingegen bei der Klägerin stattge-

funden, so dass es an den Voraussetzungen des § 27b Abs. 3 UStG in Bezug auf die Klägerin fehle. Ein solcher Übergang sei aber auch schon deshalb nicht möglich gewesen, da nicht nachzuvollziehen sei, welche konkreten Feststellungen aus der aktuellen Umsatzsteuer-Nachschau für 2017 einen Rückschluss auf den sodann geprüften Veranlagungszeitraum 2014 zulassen könnten.

Der tatsächliche Grund für die Außenprüfung sei in dem vorliegenden Kontrollmaterial zu sehen und nicht in konkreten Feststellungen aus der Umsatzsteuer-Nachschau. Deshalb könne davon ausgegangen werden, dass die Nachschau lediglich vorgeschoben sei, um ohne Ankündigung zur Außenprüfung übergehen zu können. Dieses Vorgehen führe zu einer Rechtswidrigkeit der Durchführung der Außenprüfung bei der Klägerin.

Praxishinweis:
Auch eine Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG oder eine Kassen-Nachschau nach § 146b AO sind als Realakt einzuordnen, so dass zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit dieser Maßnahmen ebenfalls eine Feststellungsklage zu erheben wäre. Dies führt im Gegensatz zur ansonsten üblichen Anfechtungsklage nach Einspruch gegen einen Steuerbescheid zu der prozessualen Besonderheit, dass zusätzlich ein Feststellungsinteresse im Sinne eines berechtigten Interesses gemäß § 41 Abs. 1 FGO vorliegen muss. Hierfür genügen allerdings schon schützenswerte, eigene ideelle oder wirtschaftliche Interessen, so dass die Maßstäbe zur Annahme dieser Zulässigkeitsvoraussetzung nicht sehr hoch liegen. Die hier vorliegende Bedeutung für die Geltendmachung eines späteren Beweisverwertungsverbotes im Steuer- oder Strafverfahren sowie jeder schwere Grundrechtseingriff (Rehabilitationsinteresse) genügen unzweifelhaft.

Erfreulich ist die überzeugende Entscheidung des Finanzgerichtes Hamburg aber vor allem aufgrund einer anderen Konsequenz: In der Praxis lässt sich momentan nach unserer Erfahrung durchaus beobachten, dass die Umsatzsteuer- oder Kassennachschau gezielt für konkrete Ermittlungsmaßnahmen und als schnelles Einfallstor für eine Betriebsprüfung (oder daran anknüpfend eine Steuerfahndungsmaßnahme) eingesetzt wird. In diesen Fällen steht oftmals aus Sicht des Finanzamtes schon fest, dass eine Außenprüfung nicht vermeidbar sein wird oder es liegen sogar bereits ausreichende Anhaltspunkte für die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens ggf. mit Durchsuchung vor. Dahinter steckt nicht selten die Strategie, anschließend ohne Vorankündigung zur Außenprüfung übergehen zu können, oder teilweise sogar das Ziel, zu diesem Zeitpunkt noch Informationen vom Steuerpflichtigen zu erlangen, ohne ihn vorher als Beschuldigten in einem Steuerstrafverfahren zu belehren. Durch dieses rechtsmissbräuchliche Vorgehen werden steuerliche und strafverfahrensrechtliche Schutzvorschriften umgangen. Dieser Praxis wird durch die vorliegende Entscheidung erfreulicherweise ein Riegel vorgeschoben.

Bei bereits konkret bestehendem Anfangsverdacht für eine Steuerhinterziehung, der aufgrund konkreter Anhaltspunkte über eine bloße Vermutung hinausgehen müsste, wäre das Vorgehen unter Vorenthaltung der weitreichenden Schweigerechte eines Beschuldigten und der Belehrungspflichten des Finanzamtes ebenfalls eindeutig rechtswidrig gewesen. Die Schwelle für ein daraus resultierendes steuerliches Beweisverwertungsverbot ist allerdings in diesen Fällen nur bei schwerwiegenden Verfahrensverstößen überschritten (hierzu im Einzelnen die nachfolgend besprochene Entscheidung des BFH, s.u.). Im Strafverfahren ist ein Beweisverwertungsverbot etwa bei fehlender Belehrung eines Beschuldigten deutlich leichter zu erreichen.

Anders als der erste Senat in der vorliegenden Entscheidung hat der sechste Senat des Finanzgerichtes Hamburg fast zeitgleich in einem ähnlich gelagerten Fall entschieden (Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 11.04.2018 – 6 K 44/17). Danach soll eine Umsatzsteuer-Nachschau zulässig sein, um gezielt als Vorstufe zur geplanten Außenprüfung festzustellen, ob ein bestimmtes, manipulierbares Kassensystem bei einem Food-Lieferanten tatsächlich eingesetzt wird. Die Feststellung der tatsächlichen Nutzung dieses Kassensystems gebe sodann Anlass, rechtmäßig zu einer Sonderprüfung überzuleiten und die aufgefundenen Kassendaten mit dem vorliegenden Kontrollmaterial zu vergleichen. Letztlich hätte man auch in diesem Fall aufgrund der tatsächlichen Umstände davon ausgehen können, dass die Nachschau nur vorgeschoben war, um die Ankündigung einer Außenprüfung zu vermeiden. Konkrete Feststellungen finden sich dazu allerdings nicht in der Entscheidung. Da in diesem zweiten Fall die Revision zugelassen ist, bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof das Verhältnis von Nachschau und Außenprüfung in solchen Fällen endgültig beurteilen wird.

Auch diese Divergenz in der Rechtsprechung der Senate des Hamburger Finanzgerichtes ändert nichts daran, dass es sich in streitigen Verfahren strategisch lohnen kann, eine Klage zur Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Außenprüfung zu erheben. Hierdurch kann einerseits ein späteres Beweisverwertungsverbot im Straf- und möglicherweise ausnahmsweise auch im Besteuerungsverfahren vorbereitet werden. Andererseits kann die Klage strategisch dazu genutzt werden, die Kommunikation über eine sachgerechte Lösung des Falles für beide Seiten zu intensivieren und ausufernde Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden.

2 Aus Bundesfinanzhof, Urteil vom 29.08.2017 – VIII R 17/13: Nur schwerwiegende, bewusste oder willkürliche Verfahrensverstöße können im Rahmen einer Außen- oder Steuerfahndungsprüfung zu einem steuerlichen Beweisverwertungsverbot führen. Die bloße Verletzung von Verfahrensvorschriften genügt nicht. Es müssen weitere, besondere Umstände hinzukommen.

Sachverhalt:
Der Kläger erzielte als Bilanzbuchhalter Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Nach erklärungsgemäßer Veranlagung führte das Finanzamt bei ihm ab dem 10.2.2010 eine Außenprüfung durch. Der Prüfer forderte den Kläger direkt zu Beginn der Prüfung auf, Bankauszüge eines bestimmten Kontos vorzulegen, das bislang nicht in der Buchhaltung erfasst war, aber auf den Ausgangsrechnungen an einen Kunden genannt wurde. Er richtete zudem schriftlich weitere konkrete Prüfungsfragen an den Kläger. Die Feststellung von hohen Privateinlagen von einem weiteren, nicht

in der Buchhaltung erfassten Konto sowie die unterlassene Übersendung der angeforderten Kontoauszüge führten schließlich zur Einleitung eines Steuerstrafverfahrens durch die Straf- und Bußgeldstelle. Der Kläger wurde daraufhin erneut mit Belehrung aufgefordert, die Auszüge für die beiden Konten vorzulegen.

Mangels Vorlage wurden die Auszüge direkt von den Banken angefordert und anschließend ausgewertet. Einnahmen aus Ausgangsrechnungen in Höhe von fast 10.000 € sowie aus Versicherungsprovisionen in Höhe von knapp 3.000 € waren nicht in den Steuererklärungen erfasst. Des Weiteren waren Eingliederungszuschüsse auf dem Privatkonto des Klägers für zwei Arbeitnehmer (insgesamt runde 30.000 €) nicht als Betriebseinnahmen behandelt, die der Prüfer im Gegensatz zum Kläger nicht als steuerfrei im Sinne des § 3 Nr. 2 b EStG ansah.

Gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide legte der Kläger erfolglos Einsprüche ein und erhob ebenfalls erfolglos Klage zum Hessischen Finanzgericht. Er berief sich u.a. auf ein steuerliches Beweisverwertungsverbot aufgrund von Verfahrensfehlern. Die gegen das Urteil eingelegte Revision blieb ebenfalls erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesfinanzhof hat die Revision zunächst als unbegründet zurückgewiesen, da die vereinnahmten Eingliederungszuschüsse nicht als steuerfreie Leistungen außer Ansatz bleiben konnten. Verfahrensrechtlich interessanter hat der Bundesfinanzhof im Übrigen das vom Kläger mit verschiedenen Begründungen geltend gemachte steuerliche Beweisverwertungsverbot abgelehnt. Dabei hat es auf die gefestigte, finanzgerichtliche Rechtsprechung verwiesen, nach der ein Verfahrensverstoß allein noch nicht zwingend zu einem Beweisverwertungsverbot führt, sondern die Gewichtigkeit des Verstoßes beurteilt werden muss. Voraussetzung für ein Verwertungsverbot sei im Rahmen einer Außen- oder Fahndungsprüfung eine schwerwiegende, bewusste oder willkürliche Verletzung von Verfahrensvorschriften (sog. qualifizierter Verfahrensverstoß). Das Interesse des Steuerpflichtigen, nicht aufgrund einer verfahrensfehlerhaften Ermittlungsmaß-

nahme mit einer (zutreffenden) Steuer belastet zu werden, sei mit dem Interesse des Staates an einer gesetz- und gleichmäßigen Steuerfestsetzung abzuwägen. Fehle es an einem gravierenden Verfahrensfehler und insbesondere auch an einem grundrechtsrelevanten Verstoß, dürfe eine Fernwirkung eines möglichen Verwertungsverbotes auf spätere Ermittlungsergebnisse, die im Einklang mit der Verfahrensordnung erlangt seien, abgelehnt werden.

Ein eklatanter Verfahrensmangel sei vorliegend nicht zu besorgen, selbst wenn der Vortrag des Klägers zutreffend sei. Die Anforderung der Bankunterlagen verstoße schon entgegen der Auffassung des Klägers in keinem Fall gegen § 93 Abs. 1 S. 3 AO, da der Kläger die Unterlagen trotz zweimaliger Aufforderung, zuletzt mit Belehrung über sein Aussageverweigerungsrecht, nicht vorgelegt habe. Auch die behauptete zu späte Einleitung des Steuerstrafverfahrens mit der Folge der fehlenden, rechtzeitigen Belehrung nach § 393 Abs. 1 S. 4 AO, die angeblich unterlassene Unterbrechung nach § 10 Abs. 1 S. 3 BpO und die vorgetragene, fehlende Unterrichtung gemäß § 199 Abs. 2 AO seien ohne Relevanz für die Begründung eines steuerlichen Verwertungsverbotes, da ohne besondere Umstände ein qualifizierter Verfahrensverstoß allein in der Verletzung der zitierten Verfahrensvorschriften nicht zu sehen sei, selbst wenn diese Vorschriften verletzt seien.

Praxishinweis:
Wichtig ist, dass die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzhofes ausschließlich das Besteuerungsverfahren betrifft und die dargestellten, eher restriktiven Grundsätze lediglich für dieses Verfahren aufgestellt werden. Im Strafverfahren muss das Vorliegen eines Beweisverwertungsverbotes hingegen isoliert geprüft werden und es gelten andere Maßstäbe.

Das Urteil belegt, wie hoch die Anforderungen der finanzgerichtlichen Rechtsprechung an ein steuerliches Beweisverwertungsverbot sind, das nicht durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen geheilt werden kann. Eine bloße Verletzung von Verfahrensvorschriften reicht nicht aus. Hinzukommen muss hingegen entweder eine besonders gravierende Beeinträchtigung des Steuerpflichtigen und seiner Grundrechte oder ein gezielt rechtswidriges, möglicherweise strafbares Agieren der Finanzverwaltung. In diesen seltenen Fällen, in denen ein Verwertungsverbot bejaht wird, wird allerdings sogar konsequenterweise eine weiterreichende Fernwirkung des Verwertungsverbotes auf die späteren, isoliert zunächst rechtmäßig erlangten und damit nur mittelbar rechtswidrig erlangten Erkenntnisse angenommen.

Ausschließlich in gravierenden Fällen besteht allerdings überhaupt eine Chance, ein steuerliches Beweisverwertungsverbot effektiv durchzusetzen. Nur selten wird es gelingen können, insbesondere ein willkürliches staatliches Handeln tatsächlich nachzuweisen. Erfolgsaussichten wird der Steuerpflichtige mit einer hierauf gestützten Klage im Regelfall nur dann haben, wenn sich der bewusste Verstoß der Verantwortlichen aus den objektiven Umständen und den Verfahrensabläufen quasi aufdrängt. Kann man etwa – wie in der ersten besprochenen Entscheidung des Finanzgerichtes Hamburg (s.o.) – von einer nur vorgeschobenen und damit bewusst Verfahrensvorschriften verletzenden Umsatzsteuer-Nachschau ausgehen, spricht einiges dafür, für diese bewusste Umgehung einer Prüfungsanordnung nach § 196 AO einen qualifizierten Verfahrensverstoß und ein daraus resultierendes, steuerliches Beweisverwertungsverbot auch für die mittelbar erlangten Erkenntnisse anzunehmen und durchzusetzen.

Wenn in einem Fall angesichts der dargestellten Grundsätze eine förmliche Geltendmachung eines steuerlichen Beweisverwertungsverbotes nicht in Betracht kommt, sollte aber dennoch eine Verletzung von Verfahrensrechten immer in Gesprächen mit der Finanzverwaltung genutzt werden, um die Verhandlungsposition des Mandanten zu stärken und in einem kommunikativen Prozess eine tragfähige Lösung für beide Seiten herbeizuführen.

Die Beurteilung eines strafrechtlichen Beweisverwertungsverbotes erfolgt losgelöst von der dargestellten steuerlichen Bewertung. So ist beispielsweise in § 393 Abs. 2 S. 1 AO ein gesetzliches Verwendungsverbot für Tatsachen oder Beweismittel in Strafverfahren außerhalb des Steuerstrafverfahrens (Ausnahme gewichtige Straftaten nach § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO) geregelt, soweit sie aus Steuerakten bekannt werden oder der Steuerpflichtige diese in Unkenntnis der oder vor Einleitung eines Steuerstrafverfahrens offenbart hat.

3 Bundesgerichtshof, Urteil vom 25.04.2017 – 1 StR 606/16: Bei der Steuerhinterziehung ist die Höhe der verkürzten Steuern zwar ein wichtiges Kriterium für die Strafzumessung. Dennoch ist nicht allein das Ausmaß der Steuerverkürzung maßgeblich für die Strafhöhe. Eine Strafe darf nicht entgegen § 46 StGB schematisch gestaffelt nach der Höhe und damit quasi „tarifmäßig" verhängt werden.

Sachverhalt:
Der Angeklagte war Vertrauensmann von gesondert verfolgten Verantwortlichen eines Unternehmens, das laut behördlicher Erlaubnis aus steuerfrei bezogenem Dieselkraftstoff sowie Basisöl durch einfaches Vermischen so genanntes Formöl herstellte, das angeblich nicht mehr als Kraftstoff zu verwenden sein und deshalb nicht der Energiesteuer unterliegen sollte. Tatsächlich konnte es jedoch weiterhin genutzt werden. Es wurde durch die Verantwortlichen bewusst für diese Verwendung hergestellt und nach Polen oder Tschechien verkauft.

Der Angeklagte hatte die Betriebsstätte für die Mitangeklagten gefunden und überwachte als deren Vertrauensmann den Betrieb vor Ort sowie die Lieferungen. Er übernahm zudem weitere zentrale Organisations- und Übermittlungsaufgaben.

Die zwischen August 2010 und Dezember 2011 entstandene Energiesteuer für die Gasölproduktion wurde in 69 Fällen weder angemeldet, noch entrichtet. Hierdurch verkürzten die Verantwortlichen Steuern in Höhe von 15 Mio. €. Wiedergutgemacht wurde nur ein Bruchteil in Höhe von 1,6 Mio €.

Das Landgericht hatte den Angeklagten deshalb erstmals bereits 2013 wegen

Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von 3 Jahren verurteilt. Zudem wurde ein Betrag in Höhe von 30.000 € als verfallen erklärt. Die hiergegen eingelegten Revisionen der Staatsanwaltschaft und des Angeklagten waren im Strafausspruch erfolgreich. Es wurde neu verhandelt und das Landgericht hat den Angeklagten wiederum zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt und den Verfall auf 20.000 € reduziert.

Gegen diesen Strafausspruch haben die Staatsanwaltschaft und der Angeklagte erneut Revision eingelegt. Beide Rechtsmittel waren erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hat sich inhaltlich fast ausschließlich mit der Revision der Staatsanwaltschaft auseinandergesetzt, die den Strafausspruch angesichts des kaum wiedergutgemachten Steuerschadens von 15 Mio. € als zu milde ansah. Er hat dabei ausführlich zur Strafzumessung bei einer Steuerhinterziehung Stellung genommen: Zunächst hat das Revisionsgericht nochmals die bekannten Grundsätze ausgeführt, dass die Strafzumessung originäre Aufgabe des Tatgerichtes und damit nur angreifbar sei, wenn die Erwägungen in sich fehlerhaft seien oder bei der Zumessung gegen anerkannte Strafzwecke oder gegen das Erfordernis eines gerechten Schuldausgleichs verstoßen werde.

Die Richter des Bundesgerichtshofes betonten sodann nochmals, dass gemäß § 46 StGB die persönliche Schuld des Täters die Grundlage der Strafzumessung bilden müsse. Bei der Abwägung der Umstände, die für und gegen den Täter sprechen, falle den „verschuldeten Auswirkungen der Tat" (benannt in § 46 Abs. 2 S. 2 StGB) ein besonderes Gewicht zu. Die Höhe der verkürzten Steuern sei deshalb ein bestimmender Strafzumessungsgrund im Sinne des § 267 Abs. 3 S. 1 StPO sowohl für die Auswahl des richtigen Strafrahmens als auch für die konkrete Strafzumessung innerhalb dieses Rahmens.

Dennoch dürfe nicht allein die Höhe der Steuerverkürzung für die Bestimmung der Strafhöhe von Einzelstrafen maßgeblich sein. Für jede Einzelstrafe müssten die Kriterien nach § 46 StGB erfüllt sein und dürfe nicht einfach nur eine Strafe gestaffelt nach den Hinterziehungsbeträgen und damit schematisch festgelegt werden.

Bei Tatserien könne schon bei der Bemessung der Einzelstrafen der insgesamt verursachte Steuerschaden sowie ggf. ein systematisches Vorgehen mit einer besonders hohen, kriminellen Energie Einfluss nehmen. Solle im Übrigen bei einer Beihilfehandlung ein besonders schwerer Fall angenommen werden, komme es nicht auf die Einordung der Haupttat als besonders schwerer Fall an, sondern auf die Beurteilung der Beihilfehandlung selbst, wobei natürlich die Haupttat zu berücksichtigen sei. Dies gelte auch bei der Prüfung, ob die Indizwirkung eines Regelbeispiels widerlegt sei. Diesen Anforderungen genüge die Strafzumessung durch das Landgericht.

Praxishinweis:

Das mit der erneuten Entscheidung des Bundesgerichtshofes rechtskräftig gewordene Urteil ist angesichts der hohen Hinterziehungssumme im zweistelligen Millionenbereich ohne nennenswerte Schadenswiedergutmachung und der durchaus hohen kriminellen Energie dieses rein auf illegale Geschäftstätigkeit ausgelegten „Hinterziehungsmodells" als noch relativ milde zu bezeichnen. Der Angeklagte konnte zwar nur wegen Beihilfe verurteilt werden, ihm kam aber dennoch eine zentrale Position in der Aufgabenverteilung innerhalb der Bande zu. Er war vor Ort und organisierte und überwachte alle wesentlichen Handlungsbestandteile. Keinesfalls hat er nur einen untergeordneten Tatbeitrag geleistet. Als Mittäter konnte er im Ergebnis aus Rechtsgründen nicht verurteilt werden, weil ihn keine Steuererklärungspflichten trafen.

Erfreulich ist vor diesem Hintergrund, dass der Bundesgerichtshof die Strafhöhe akzeptiert und in der vorliegenden Entscheidung vielmehr betont hat, dass auch bei der Steuerhinterziehung eine schematische, rein mathematische Strafzumessung nur orientiert an der Höhe des verkürzten Steuerschadens unterbleiben muss. Strafmaßtabellen, wie sie immer wieder von Straf- und Bußgeldstellen in den verschiedenen Formen (beispielsweise „Leise-Tabelle" etc.) verwendet werden, können vielleicht einen ersten Ansatzpunkt für die Strafzumessung bilden. Es sind dann aber immer – letztlich vollkommen losgelöst von den dort vorgegebenen Werten – die Besonderheiten des Einzelfalles zu erfassen und ausreichend zu würdigen. Jedes andere Vorgehen verstößt gegen die elementaren Grundsätze der Strafzumessung gemäß § 46 StGB.

Der Berater sollte sich deshalb gegen eine rein tabellenmäßige Strafzumessung für den Mandanten wehren und versuchen, eine individuelle Betrachtung unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Falles zu erreichen. Erheblich auswirken mit deutlichen Abschlägen müssen sich beispielsweise ein Geständnis, eine Mitwirkung an der Aufklärung, eine Unvorbelastetheit des Mandanten, eine Schadenswiedergutmachung. Dies gilt ebenso gut für die Verhandlung der Höhe einer Geldauflage, für die oftmals die gleichen „Tabellen" zur Berechnung herangezogen werden. Es lohnt sich, die §§ 46, 46a StGB in jedem Fall vor Verhandlungen über die Strafzumessung zu lesen und sich zu überlegen, welche konkreten Merkmale für den Mandanten sprechen. Eine Rolle spielen können beispielsweise auch die Beweggründe des Mandanten für die Tatbegehung wie eine besondere wirtschaftliche Drucksituation, die erfolgreiche Durchführung eines Täter-Opfer-Ausgleiches, das Vorleben vor der Tat wie die bisherige „steuerliche Lebensleistung" sowie die sonstigen persönlichen Verhältnisse. Es lassen sich in jedem Fall individuelle strafmildernde Gesichtspunkte herausarbeiten, die für die Strafzumessung bedeutsam sind und von denen im strafrechtlichen Abschlussbericht des Strafsachenfinanzamtes (so genannter „Rotbericht") oftmals kein Wort steht. Die dortigen Ausführungen zu den Strafmilderungsgründen sind nicht selten äußerst knapp. Hier liegt also in fast jedem Fall noch Potenzial, um mit vernünftigen Sachargumenten eine strafrechtlich (und damit meistens auch wirtschaftlich) bessere Lösung für den Mandanten zu erreichen. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 24.01.2018 – 1 StR 331/17: Bei einem Irrtum über die Arbeitgebereigenschaft soll zukünftig auch in den Fällen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt (§ 266a StGB) vorsätzliches Handeln ausgeschlossen sein. Dies entspricht der rechtlichen Einordung des Irrtums über diese Eigenschaft bei der Lohnsteuerhinterziehung („Steueranspruchstheorie"). Bislang hatte die Rechtsprechung bei § 266a StGB hingegen einen Verbotsirrtum angenommen, der nur ausnahmsweise zu einer Straflosigkeit führte, wenn er unvermeidbar gewesen ist.

Sachverhalt:
Der polnische Angeklagte arbeitete seit mehr als zehn Jahren als Handwerker auf Baustellen in Deutschland. Von Beginn an hat er sich durch einen Steuerberater und Rechtsanwalt beraten und vertreten lassen. Dieser hatte für ihn insbesondere ein Gewerbe angemeldet, die Mitteilung an die Handwerkskammer vorgenommen und seine Steuererklärungen abgegeben. Zudem überließ der Steuerberater ihm unentgeltlich einen Keller, der dem Angeklagten als Büro, Lagerraum und Gewerbesitz diente. Er erstellte auch die Vorlagen für die Abrechnungen an die Auftraggeber.

Der Angeklagte vermittelte im Laufe der Jahre immer wieder Verwandte oder Bekannte aus Polen an den Steuerberater, die ebenfalls in Deutschland im Baugewerbe arbeiten wollten und die der Berater in der gleichen Weise unterstützte wie den Angeklagten. Im Jahr 2005 und 2006 befanden sich neben dem Namen des Angeklagten noch 15 weitere auf dem zu dem Kellerraum gehörenden Klingelschild.

Bei einer Baustellenkontrolle im Jahr 2006 fielen die polnischen Arbeiter auf, da sämtliche Arbeiten mit der vom Steuerberater erstellten Rechnungsvorlage auf Stundenbasis abgerechnet wurden und die Rechnungen der Verwandten des Angeklagten teilweise ebenfalls seine Bankverbindung auswiesen.

Die Staatsanwaltschaft warf dem Angeklagten vor, er habe über seine angemeldete Firma die polnischen Arbeiter beschäftigt, für sie aber weder Sozialversicherungsbeiträge noch Lohnsteuer abgeführt. Im Zeitraum September 2004 und März 2005 bis September 2007 habe er dadurch Arbeitnehmerbeiträge in Höhe von 120.000 € vorenthalten sowie Lohnsteuer in Höhe von 100.000 €.

Das Landgericht Wiesbaden hat den Angeklagten von diesen Vorwürfen frei gesprochen. Es sei auch hinsichtlich des Sozialversicherungsbetruges nicht auszuschließen, dass der in der Hauptverhandlung schweigende Angeklagte ohne Unrechtseinsicht gehandelt habe. Die tatsächlichen Verhältnisse, die eine Arbeitgebereigenschaft begründen könnten, habe er zwar gekannt. Es sei aber nicht auszuschließen, dass er als Ausländer aufgrund der Beratung durch den Steuerberater davon ausgegangen sei, es handele sich um legale selbstständige Tätigkeiten seiner polnischen Bekannten und Verwandten. Dieser Verbotsirrtum sei für ihn deshalb unvermeidbar gewesen.

Die Staatsanwaltschaft hat gegen den Freispruch erfolgreich Revision eingelegt. Der Bundesgerichtshof hat das Urteil aufgehoben.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof kritisiert mit der Aufhebung des Urteils die Lückenhaftigkeit der Beweiswürdigung in Bezug auf die fehlende Unrechtseinsicht des Angeklagten und die daraus folgende Einordung als unvermeidbarer Verbotsirrtum. Auch wenn der Steuerberater sich als Zeuge in der Hauptverhandlung als von der Richtigkeit seines Rates überzeugt gezeigt habe, fehle es an den Darstellungen im Urteil dazu, was der Steuerberater dem Angeklagten im Einzelnen mitgeteilt und was der Angeklagte sich über die rechtliche Einordnung der Tätigkeiten vorgestellt habe.

Im Übrigen habe das Landgericht wesentliche Gesichtspunkte in der Beweiswürdigung nicht berücksichtigt, die einen Rückschluss auf das Vorstellungsbild des Angeklagten zuließen. Im Einzelnen seien das bei ihm gefundene Stundenbuch über sämtliche Selbstständige, die bei ihm entdeckten Rechnungen, die gleiche Gewerbeadresse, die Benutzung seiner Kontoverbindung sowie die fehlenden Sprachkenntnisse der Arbeiter zu nennen. Deshalb sei eine neue Verhandlung mit einer umfassenden Beweiswürdigung der subjektiven Tatseite erforderlich.

Für die erneute Verhandlung haben die Richter aber sodann auf ihre veränderte Auffassung zur Irrtumseinordnung in den Fällen des Vorenthaltens von Arbeitsentgelt hingewiesen:
Bei der Steuerhinterziehung gehöre es nach ständiger Rechtsprechung zum Vorsatz, dass der Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach bekannt sei und der Steuerpflichtige den Anspruch trotz der Kenntnis verkürzen wolle. Ein Irrtum über das Bestehen des Steueranspruchs schließe deshalb gemäß § 16 Abs. 1 S. 1 StGB den Vorsatz aus (so genannte Steueranspruchstheorie). Ein Irrtum über die Arbeitgebereigenschaft in § 41a EStG führe deshalb folgerichtig bei der Lohnsteuerhinterziehung zu einem Wegfall des Vorsatzes im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Beim Vorenthalten von Arbeitsentgelt im Sinne des § 266a StGB werde hingegen bislang eine abweichende Auffassung vertreten. Für ein vorsätzliches Handeln müssten nur die tatsächlichen Voraussetzungen einer Arbeitgebereigenschaft bekannt sein, hingegen nicht die rechtliche Einordnung als Arbeitgeber und die daraus resultierenden Pflichten. Glaubte ein Angeklagter trotz Kenntnis der tatsächlichen Verhältnisse, er sei nicht Arbeitgeber, lag damit bislang nur ein Verbotsirrtum gemäß § 17 StGB vor, der nur bei Unvermeidbarkeit zu einer Straflosigkeit führte. Eine Unvermeidbarkeit nimmt die Rechtsprechung generell nur in sehr engen Grenzen an, so dass es im Regelfall in diesen Fällen bei einer Strafbarkeit blieb und nur eine Strafmilderung in Betracht kam.

Da es sich im Rahmen beider Straftatbestände um das nahezu identische Merkmal der Arbeitgebereigenschaft handele, sehe der Bundesgerichtshof entgegen seiner bisherigen Entscheidungen keinen sachlichen Grund mehr für eine Ungleichbehandlung. Er „erwäge" deshalb ausdrücklich, zukünftig Fehlvorstellungen bei § 266a StGB ebenfalls als vorsatzausschließenden Tatbestandsirrtum zu behandeln.

Damit sind im vorliegenden Fall trotz der Aufhebung die rechtlichen Anforderungen an einen erneuten Freispruch gegenüber der bisherigen Rechtslage deutlich abgesenkt.

Praxishinweis:
Das vorliegende Urteil des Bundesgerichtes führt zu zwei positiven Effekten für die Verteidigung im Steuer- und Sozialversicherungsstrafrecht und hat deshalb eine wegweisende Bedeutung.

Zum einen ist es erfreulich, dass die fast willkürlich erscheinende Ungleichbehandlung des Irrtums über die Arbeitgebereigenschaft bei der Lohnsteuerhinterziehung und dem Sozialversicherungsbetrug zutreffend zugunsten des Steuerpflichtigen aufgelöst wird. Einem Steuerpflichtigen war es nicht zu vermitteln, warum er mit dem identischen Vorstellungsbild über seine Arbeitgeberstellung wegen Steuerhinterziehung frei gesprochen und wegen Vorenthaltens von Arbeitsentgelt verurteilt werden konnte. Die Hürden für eine Unvermeidbarkeit des Verbotsirrtums sind generell so hoch, dass eine Strafbarkeit in diesen Fällen bislang selbst dann nicht zwingend ausscheidet, wenn tatsächlich ein Rechtsrat eingeholt wird. Der Auskunftserteilende muss vielmehr als kompetent in diesem Bereich angesehen werden und es darf kein Interessenkonflikt oder Abhängigkeitsverhältnis vorliegen. Bei Zweifeln an der Richtigkeit der Auskunft ist weiterer Rat einzuholen. Mit der sich in dieser Entscheidung ankündigenden Rechtsprechungsänderung kommt es zukünftig auf diese Hürde bei § 266a StGB nicht mehr an, sondern es reicht für eine Straflosigkeit aus, dass ein Irrtum über die Arbeitgebereigenschaft und die daraus resultierende Abführungspflicht festgestellt werden kann.

Zum anderen bestätigt die vorliegende Entscheidung nachdrücklich die Steueranspruchstheorie bei der Steuerhinterziehung. In der Literatur und in vereinzelten Entscheidungen war an der Einordnung als vorsatzausschließendem Tatbestandsirrtum auch bei der Steuerhinterziehung Kritik laut geworden. Der für das Steuerstrafrecht zuständige erste Strafsenat hat in der vorliegenden Entscheidung keinen Zweifel daran gelassen, dass er die Einordung des Irrtums über den Steueranspruch als vorsatzausschließend für zutreffend hält.

Wünschenswert wäre, wenn zukünftig auch andere Ungleichbehandlungen in den Fällen des § 266a StGB gegenüber dem § 370 AO zugunsten des Steuerpflichtigen aufgelöst würden. In allen Fällen, in denen es um illegale Beschäftigung oder Scheinselbstständigkeit geht, wird ein identischer Lebenssachverhalt der Bewertung dieser beiden Normen unterzogen. Aus Sicht des Mandanten handelt es sich um eine identische Handlung mit zwei Rechtsfolgen. Der Unrechtsgehalt der verwirklichten Delikte sollte aufgrund dieser tatsächlichen Verhältnisse vergleichbar sein.

Trotz dieses engen Zusammenhanges sind Verhandlungsspielräume beim Vorenthalten von Arbeitsentgelten in der Strafverfolgungs- und Veranlagungspraxis enger als bei der Steuerhinterziehung. Teilweise wird bei der Strafzumessung die Untreue als Vergleichsmaßstab herangezogen und eben nicht § 370 AO. Auch die Ermittlungsbehörden agieren oftmals komplett unterschiedlich. Während die Steuerfahndung sich im Verlauf eines Verfahrens durchaus gegenüber zweckmäßigen Gesprächen über eine abgekürzte Erledigung aufgeschlossen zeigt, muss hierum bei den Hauptzollämtern und den für die Ermittlung der Schäden zuständigen Rentenversicherungsträgern fast gekämpft werden. Nicht selten ist es schon schwierig, überhaupt sämtliche Beteiligte an einen Tisch zu bekommen. Darüber hinaus werden die Beiträge zur Sozialversicherung durch die fingierte Nettolohnvereinbarung bei Schwarzzahlungen gemäß § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV hochgerechnet und führen

deshalb im Regelfall zu deutlich höheren Schadenssummen als die vergleichbaren Berechnungen für die Lohnsteuer. Säumniszuschläge für die Sozialversicherung liegen wirtschaftlich bedeutsam mit 12 % p.a. nochmals über dem mit 6 % auch bereits hohen Zinsniveau des Finanzamtes. Diese unterschiedliche Behandlung seiner Verfehlung ist für den Mandanten kaum nachzuvollziehen.

In Bezug auf die Höhe des Zinssatzes (und damit möglicherweise auch für die noch höheren „Säumniszuschläge") wird es voraussichtlich eine zeitnahe Anpassung geben. In der aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofes (Beschluss vom 25.4.2018, IX B 21/18) haben die Richter für den Zinssatz von 6 % angesichts des niedrigen Zinsniveaus im Allgemeinen zumindest ab dem Veranlagungszeitraum 2015 schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel geäußert und deshalb eine Aussetzung der Vollziehung für die festgesetzten Zinsen gewährt. Der Berater wird momentan eine bestandskräftige Festsetzung von Zinsen – vorsorglich immer auch für ältere Veranlagungszeiträume – ohnehin im Interesse seines Mandanten zu verhindern haben.

2 Aus Bundesverwaltungsgericht, Beschluss vom 27.12.2017 – 2 B 18/17: Eine außerdienstlich begangene Steuerhinterziehung eines Vorstehers eines Finanzamtes kann zu einer Entfernung aus dem Beamtenverhältnis führen. Dies gilt selbst dann, wenn im Strafverfahren nur eine Geldstrafe festgesetzt wurde. Maßgeblich sind vielmehr der Vertrauens- und Ansehensverlust des Dienstherrn oder der Allgemeinheit, der dienstliche Bezug des Fehlverhaltens, ggf. eine Vorgesetztenfunktion und die damit verbundenen Rückschlüsse auf die Dienstausübung des Beamten.

Sachverhalt:
Der Kläger war seit 1996 als Vorsteher eines Finanzamtes eingesetzt. 2008 wurde gegen ihn parallel zu einem bereits laufenden Strafverfahren ein Disziplinarverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet. Vorgeworfen wurde ihm, gemeinsam mit seiner früheren Ehefrau in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2006 wissentlich noch eine Zusammenveranlagung beantragt zu haben, obwohl beide bereits seit Mitte 2001 getrennt lebten und damit ab 2002 die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung nicht mehr vorlagen. Im Strafverfahren hat das Landgericht den Vorsteher rechtskräftig wegen dieser Vorwürfe zu einer Gesamtgeldstrafe von 160 Tagessätzen zu je 100 € verurteilt.

Die genaue Höhe der hinterzogenen Einkommensteuer ergibt sich nicht aus der vorliegenden Entscheidung.

Das Verwaltungsgericht Schwerin hat die Entfernung des Klägers aus dem Beamtenverhältnis im Disziplinarverfahren bestätigt. Die Berufung des Vorstehers vor dem Oberverwaltungsgericht für das Land Mecklenburg-Vorpommern blieb erfolglos. In der Begründung sah das Oberverwaltungsgericht entgegen der Ansicht des Klägers keinen Anlass, sich von den Feststellungen des Strafurteils zu lösen. Es stellte zudem u.a. auf die abstrakte Strafandrohung der Steuerhinterziehung bis zu 5 Jahren Freiheitsstrafe, den Bezug zu den dienstlichen Kernpflichten, die besondere Vorgesetztenfunktion als Vorsteher und die mehrmaligen Verstöße ab.

Nunmehr hat sich der Vorsteher mit der Revision an das Bundesverwaltungsgericht gewandt. Auch in letzter Instanz hat seine Entfernung aus dem Beamtenverhältnis allerdings Bestand.

Entscheidungsgründe:
Das Bundesverwaltungsgericht hat sämtliche Revisionsgründe abgelehnt, die der Vorsteher geltend gemacht hatte. Es sah u.a. revisionsrechtlich keine grundsätzliche Bedeutung in der Frage, ob überhaupt die disziplinarische Höchstmaßnahme der Entfernung aus dem Beamtenverhältnis in Betracht komme, wenn strafrechtlich nur auf eine Geldstrafe erkannt werde. Zur Festlegung der Schwere des Dienstvergehens könne zwar auf die festgesetzte Strafe zurückgegriffen werden. Es könnten aber wie vorliegend auch bei einer Geldstrafe disziplinarrechtlich bedeutsame Umstände vorliegen, die dennoch eine Entfernung rechtfertigen. Die Höhe der hinterzogenen Steuern habe nur insoweit eine bestimmende Bedeutung im Disziplinarrecht, solange es bei der Beurteilung des Fehlverhaltens um den allgemeinen Ansehensschaden gehe. Liege hingegen wie im vorliegenden Fall trotz außerdienstlicher Steuerhinterziehung wegen der hervorgehobenen Tätigkeit im Finanzamt ein dienstlicher Bezug vor, habe die Höhe der hinterzogenen Steuern keine ausschlaggebende Bedeutung mehr. Der dienstliche Bezug der Straftaten erlaube negative Rückschlüsse auf die zukünftige Erfüllung der innerdienstlichen Pflichten.

Darüber hinaus führte das Bundesverwaltungsgericht aus, dass das Oberverwaltungsgericht nicht verkannt habe, dass die Entfernung aus dem Beamtenverhältnis bei einer Geldstrafe nur ausnahmsweise in Betracht komme. Es habe für die Frage des Vertrauensverlustes bei Dienstherrn und Allgemeinheit bedeutsame Umstände angeführt, wozu u.a. die besondere Vorgesetztenfunktion als Vorsteher zähle. Eine schwerwiegende Vertrauensbeeinträchtigung sei des Weiteren umso nahe liegender, je näher der Bezug des außerdienstlichen Vergehens zum Aufgabenbereich als Beamter einzuordnen sei. Aufgrund des besonderen Näheverhältnisses komme es vorliegend nicht auf die in anderen Entscheidungen genannte Steuerhinterziehungssumme im siebenstelligen Bereich als Voraussetzung für eine Entfernung bei außerdienstlichen Vergehen an.

Des Weiteren bestätigte das Bundesverwaltungsgericht die Auffassung des Oberverwaltungsgerichtes, dass es an die Feststellungen im strafgerichtlichen Urteil gebunden gewesen sei. Denn eine Lösung von den Tatsachenfeststellungen sei nur möglich, wenn das Verwaltungsgericht quasi sehenden Auges auf Grundlage eines falschen oder aus rechtsstaatlichen Gründen unverwertbaren Sachverhaltes entscheiden müsste. Das sei nur bei neu vorliegenden Beweismitteln oder bei offenkundigen Verletzungen wesentlicher Verfahrensvorschriften der Fall. Eine spätere schriftliche Aussage der Ehefrau rechtfertige vorliegend keine Abweichung, da sie keine wesentlichen neuen Erkenntnisse enthielt.

Abgelehnt hat das Bundesverwaltungsgericht darüber hinaus das Argument, dass aufgrund von Steuererstattungsansprüchen der Ehefrau bei der Getrenntveranlagung beim Fiskus nur ein geringer Steuerschaden entstanden sei. Auch insoweit müsse auf die bindenden Überlegungen des Landgerichtes im Strafurteil unter Anwendung des Kompensationsverbotes nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO abgestellt werden.

Praxishinweis:
Die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes für die Entfernung aus dem Beamtenverhältnis trotz lediglich verhängter Geldstrafe ist hart, aber angesichts der besonders hervorgehobenen Position als Vorsteher eines Finanzamtes nachzuvollziehen. Wegen der existentiellen Auswirkungen inklusive des Verlustes der Beamtenpensionsbezüge hätte man allerdings als milderes Mittel auch eine Zurückstufung als vertretbar und ausreichend ansehen können. Sie hätte den Vorsteher ebenfalls schwer getroffen. Bei der vorliegenden Entscheidung haben aber offensichtlich seine Vorgesetztenfunktion für die Mitarbeiter im Innenverhältnis und der drohende Ansehensverlust der Finanzbehörde in der Öffentlichkeit bei einer solchen Straftat mit Dienstbezug die tragende Rolle gespielt, wie sich der Begründung der Entscheidung entnehmen lässt.

Der Beschluss belegt nachdrücklich, dass die gesetzlich angeordnete Bindungswirkung eines strafgerichtlichen Urteils für das Disziplinarverfahren (beispielsweise gemäß § 56 Abs. 1 LDG NRW) nicht unterschätzt werden darf. Die Anforderungen an eine Lösungsmöglichkeit sind hoch. Hat bereits eine umfassende Beweisaufnahme im Strafverfahren stattgefunden, ist deren Wiederholung nicht möglich und die Beweiswürdigung des Strafgerichtes im Disziplinarverfahren nicht mehr angreifbar. Helfen können in diesem Fall nur noch komplett neue Beweismittel oder grobe Verfahrensfehler im Strafverfahren.

Wenn sich im Strafverfahren eine förmliche Strafe nicht verhindern lässt, kann es deshalb im Einzelfall strategisch zweckmäßig sein, einen schriftlichen Strafbefehl zu akzeptieren, der keine umfassende Bindungswirkung entfaltet, sondern der nur in seinen Feststellungen ohne erneute Prüfung zugrunde gelegt werden darf (vgl. § 56 Abs. 2 LDG NRW). Durch konkrete Beweisantritte und unbedingte Beweisanträge kann in diesem Fall das Disziplinargericht zu einer Aufklärung des Sachverhaltes beispielsweise durch Zeugenvernehmungen gezwungen werden. Es muss damit relativ frühzeitig bei der Verteidigung entschieden werden, vor welchem Gericht eine Beweisaufnahme zweckmäßiger erscheint.

Die massiven, außerstrafrechtlichen Konsequenzen im vorliegenden Fall zeigen erneut, dass es immer wieder als elementarer Bestandteil der Strafverteidigung anzusehen ist, die weiteren Nebenfolgen einer strafrechtlichen Verurteilung sofort zu Beginn des Verfahrens zu prüfen und die Verteidigung von der ersten Sekunde an im Hinblick auf diese Nebenfolgen auszurichten.

3 Aus Bundesgerichtshof, Beschluss vom 09.01.2018 – 1 StR 368/17: Bei einer Verständigung im Strafprozess nach § 257c StPO muss das Gericht vor deren Abschluss offen legen, wenn es die Verhängung einer zur Bewährung ausgesetzten Freiheitsstrafe allein nicht für ausreichend hält, sondern es darüber hinausgehende Bewährungsauflagen in Betracht zieht.

Sachverhalt:
Der Angeklagte hatte sich nach einem Urteil des Landgerichtes Kaiserslautern wegen Steuerhinterziehung in acht Fällen (drei davon nur versucht) sowie wegen vorsätzlicher Verletzung der Buchführungspflicht in drei Fällen strafbar gemacht. Er wurde zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und drei Monaten verurteilt – ausgesetzt zur Bewährung. Im Bewährungsbeschluss hat ihm das Landgericht eine Schadenswiedergutmachung in Höhe von 42.000 € sowie 200 Stunden gemeinnützige Arbeit auferlegt. Dem Urteil war eine förmliche Verständigung gemäß § 257c StPO vorausgegangen.

Dazu hatte in einem ersten Telefonat zwischen dem Vorsitzenden Richter und dem Verteidiger der Vorsitzende für den Fall eines Geständnisses eine Gesamtfreiheitsstrafe zwischen neun Monaten und einem Jahr und drei Monaten vorgeschlagen. Als Bewährungsauflage komme eine Geldauflage oder eine Arbeitsauflage in Betracht. Der Verteidiger wies eine Arbeitsauflage ab, ansonsten zeigte er sich in diesem Telefonat aufgeschlossen.

Im nächsten Hauptverhandlungstermin hatte das Gericht einen entsprechenden förmlichen Verständigungsvorschlag mit ordnungsgemäßer Belehrung des Angeklagten im Sinne des § 257c Abs. 4 und 5 StPO gemacht. In dem Vorschlag wurde erwähnt, dass als Bewährungsauflage an „eine Arbeitsauflage mit Abgeltungsklausel Geldzahlung" gedacht sei. Der Verteidiger erklärte erneut, eine Arbeitsauflage sei nicht akzeptabel. Die Staatsanwaltschaft nannte als ihre Vorstellung eine Schadenswiedergutmachung in Höhe von 42.000 €. Anschließend stimmten alle Verfahrensbeteiligten dem Vorschlag zu. Der mit Urteil verkündete Bewährungsbeschluss enthielt zusätzlich zu der vom Staatsanwalt beantragten Schadenswiedergutmachung 200 Arbeitsstunden als Auflage. Eine kumulativ in Betracht kommende Bewährungsauflage wurde vorher zu keinem Zeitpunkt in der Verhandlung erörtert.

Gegen das Urteil hat sich der Angeklagte erfolgreich mit seiner Revision gewandt. Er hat geltend gemacht, dass er sich niemals auf die Verständigung eingelassen hätte, wenn er gewusst hätte, dass zusätzlich zur Schadenswiedergutmachung noch eine Arbeitsauflage verhängt werden sollte. Das Vorgehen des Gerichtes verstoße gegen § 257c StPO sowie gegen den Grundsatz des fairen Verfahrens.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof begründet die Aufhebung der Entscheidung relativ knapp damit, dass der Angeklagte bei einer Verständigung über eine Freiheitsstrafe ausgesetzt zur Bewährung auf die konkret in Betracht kommenden Bewährungsauflagen hinzuweisen sei. Erst dann sei der Angeklagte vollumfänglich über die Tragweite seiner Entscheidung informiert. Bewährungsauflagen seien Bestandteil der Rechtsfolgenerwartung und stellten als Genugtuung für begangenes Unrecht eine strafähnliche Sanktion dar. Eine kumulativ verhängte Arbeitsauflage sei im vorliegenden Fall für den Angeklagten nicht erkennbar gewesen und sei damit nicht Gegenstand der Verständigung gewesen. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass der Angeklagte sich unter diesen Voraussetzungen nicht auf die Verständigung eingelassen hätte.

Praxishinweis:
Im Steuerstrafrecht kann nicht selten durch eine frühe Intervention im Ermittlungsverfahren und einen engen Austausch mit den ermittelnden Behörden die Durchführung einer Hauptverhandlung vermieden werden. Es gibt aber Fälle, in denen eine Anklageerhebung nicht aufzuhalten ist und sogar eine Hauptverhandlung durchgeführt werden muss. Als Berater versucht man in den geeigneten Fällen auch in diesen Verfahrensstadien auszuloten, ob eine Abkürzung des Verfahrens durch eine Verständigung für den Mandanten zweckmäßig sein könnte.

Auf Grundlage der aktuellen gesetzlichen Regelungen sind Gerichte bei einer Verständigungsmöglichkeit mittlerweile gehalten (und machen hiervon zunehmend Gebrauch), eine förmliche Verständigung durchzuführen, die für die Hauptverhandlung in § 257c StPO geregelt ist. Dabei sind enge Verfahrensvorschriften einzuhalten. Es darf beispielsweise nur ein Strafrahmen mit einer Strafobergrenze vereinbart werden, hingegen keine konkrete Strafe. Ein Rechtsmittelverzicht nach Verständigung ist unwirksam. Der Angeklagte ist darüber zu belehren, dass sein Geständnis nicht verwertet werden darf, wenn sich das Gericht aufgrund neuer Erkenntnisse von der Verständigung lösen möchte. Wesentliche Inhalte und Abläufe der Verständigung sind zu protokollieren und in öffentlicher Verhandlung mitzuteilen. Bei einer Verständigung außerhalb einer Hauptverhandlung greifen diese sehr strengen Vorschriften nicht.

In den letzten Jahren kommt es angesichts der genannten Formalvorschriften für die gerichtliche Verständigung vermehrt zu Entscheidungen wie der vorliegenden, in denen Urteile trotz Verständigung aufgehoben werden. Deshalb kann der Berater auch nach einer Verständigung durchaus prüfen, ob die wesentlichen Verfahrensvorschriften eingehalten wurden oder ob vielleicht noch eine Revisionsmöglichkeit besteht und diese für den Mandanten vorteilhaft wäre.

Besser ist es aber immer, schon bei der Verständigung ein für den Mandanten akzeptables, alle relevanten Bereiche umfassendes Ergebnis zu finden und hieran festzuhalten. Dabei ist nicht nur an die primäre Strafe zu denken, sondern an weitere Auflagen und sonstige Folgen wie die Einziehung eines bestimmten Geldbetrages als Vermögensabschöpfungsmaßnahme (die Einziehung ist zwar nach derzeitiger Auffassung nicht der Verständigung zugänglich, kann aber dennoch durch den Verteidiger angesprochen werden). Denn die Erfolgsaussichten eines Revisionsverfahrens sind generell gering, die Bearbeitung ist aufgrund des streng formalen Revisionsrechtes aufwändig und damit kostenintensiv. Dem Mandanten ist deshalb im Regelfall ein schnelleres Ende lieber als ein möglicherweise nochmals monatelang andauernder Schwebezustand.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Oberlandesgericht Köln, Urteil vom 31.01.2017 – III-1 RVs 253/16: Die Kenntnis der zuständigen Finanzbehörde von den wesentlichen, steuerlich relevanten Tatsachen für den maßgeblichen Veranlagungszeitraum schließt eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO aus. In einem solchen Fall kann die Behörde nicht mehr „in Unkenntnis gelassen werden", wie es der Wortlaut des Gesetzes verlangt.

Sachverhalt:
Der Angeklagte hat für das Jahr 2009 keine Steuererklärung abgegeben. Er befand sich durchweg in steuerlicher Beratung. Für diesen Veranlagungszeitraum bezog er Einkünfte aus einer Tätigkeit als Geschäftsführer i.H.v. 180.000 €, die aufgrund einer Lohnsteuerbescheinigung im elektronischen Register für die Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen ab Januar 2010 nachvollziehbar waren. Darüber hinaus erhielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 3,5 Millionen € durch diverse Unternehmensbeteiligungen. Seine anteiligen Einkünfte aus den jeweiligen Beteiligungen wurden dem zuständigen Veranlagungsfinanzamt durch ESt4B-Meldungen vollständig und vor Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten (95 %) im November 2011 mitgeteilt. Zusätzliche Kapitaleinkünfte waren bereits quellenversteuert. Unbekannt waren dem Finanzamt lediglich negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 100.000 €.

Zu Beginn des Jahres 2012 erließ das Finanzamt einen Schätzbescheid mit einer Steuerschuld von 1,5 Millionen €. Der Bescheid wurde rechtskräftig und die Steuer gezahlt. Parallel dazu wurde ein Steuerstrafverfahren eingeleitet, in dessen Verlauf der Angeklagte schließlich die Einkommensteuererklärung für 2009 einreichte. Aus dieser Erklärung ergab sich eine Steuerschuld i.H.v. nur 1,35 Millionen €.

Das Amtsgericht Bonn hatte den Angeklagten in erster Instanz noch wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr – ausgesetzt zur Bewährung – verurteilt. Dieses Urteil hat das Landgericht Bonn aufgehoben und den Angeklagten freigesprochen. Es stützte sich darauf, dass dem Finanzamt sämtliche positiven Einkünfte des Angeklagten für das Jahr 2009 bekannt gewesen seien und deshalb eine Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärung ausscheide. Die Staatsanwaltschaft hat Revision eingelegt und ist mit dem vorliegenden Urteil endgültig gescheitert. Der Freispruch hat damit Bestand.

Entscheidungsgründe:
Das Oberlandesgericht Köln hat den Freispruch bestätigt, da weder eine vollendete noch eine versuchte Steuerhinterziehung des Angeklagten durch Unterlassen gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO vorlag.

Die Richter stellten zunächst die allgemein bekannten Grundsätze zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen dar: Vollendet ist das Delikt nicht bereits mit Überschreitung der gesetzlich festgelegten Abgabefrist, sondern erst, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten im Wesentlichen (95 %) abgeschlossen hat. Erst in diesem Zeitpunkt hätte das Finanzamt den Steuerpflichtigen spätestens veranlagt und wäre ein Verkür-

zungserfolg endgültig eingetreten. Vorher kann trotz Fristüberschreitung nur eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegen. Etwas anderes gilt nur, wenn das Finanzamt noch vor Abschluss der Veranlagungsarbeiten einen Schätzungsbescheid über eine zu niedrige Steuer erlässt. In diesem Fall liegt ebenfalls bereits eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen vor. Da vorliegend der Schätzbescheid erst nach Abschluss der Veranlagungsarbeiten erlassen wurde, spielt er für die Abgrenzung vom Versuch zur Vollendung keine Rolle.

Das Oberlandesgericht Köln hat bekräftigt, dass eine vollendete Steuerhinterziehung ausscheide, da dem zuständigen Finanzamt die positiven Einkünfte des Angeklagten und damit die wesentlichen Umstände für eine Steuerfestsetzung bekannt waren. Höchstrichterlich sei diese Frage zwar bislang nicht abschließend entschieden, schon der Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO stütze aber eindeutig diese Ansicht. Der Steuerpflichtige könne das Finanzamt nicht im Sinne des Wortlautes „in Unkenntnis lassen", wenn es im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung tatsächlich über alles informiert sei. Die Vorschrift solle zudem nicht die bloße Verletzung von Erklärungs- oder Mitteilungspflichten sanktionieren, sondern den staatlichen Anspruch auf ein vollständiges und rechtzeitiges Steueraufkommen wirkungsvoll schützen.

Durch diese Auslegung laufe der Anwendungsbereich der Vorschrift entgegen der Ansicht der Staatsanwaltschaft zudem nicht komplett ins Leere. Denn in allen Fällen, in denen eine Mitteilung der Einkünfte in einem standardisierten, elektronischen Verfahren unterbleibe (wie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung), habe die Unterlassensvariante der Steuerhinterziehung weiterhin Bedeutung. Der seine Erklärungspflicht Verletzende setze sich des Weiteren immer dem Risiko aus, dass eine elektronische Meldung fehlerhaft unterbleibe oder nicht rechtzeitig vor dem Abschluss der Veranlagungsarbeiten vorliege.

Es entstehe darüber hinaus keine Strafbarkeitslücke für Fälle des gemeinschaftlichen Zusammenwirkens von Steuerpflichtigen und Finanzbeamten. Das Argument könne ohnehin nicht überzeugen, da das Schließen von Strafbarkeitslücken ohnehin dem Gesetzgeber und nicht der Rechtsprechung obliege. Des Weiteren sei ein rechtswidrig und vorsätzlich mit dem Steuerpflichtigen zusammenwirkender Finanzbeamter nicht mehr als Repräsentant des Finanzamtes anzusehen, sodass eine Wissenszurechnung bei der Finanzbehörde ausgeschlossen sei und es mangels Kenntnis der zuständigen Behörde bei einer Strafbarkeit durch Unterlassen bleibe.

Eine Versuchsstrafbarkeit scheide vorliegend ebenfalls aus, da der Angeklagte nach seinen Angaben von der Übersendung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung wusste und ihm das System der Quermitteilungen (ESt4B-Bescheinigungen) über die Ergebnisse aus den Unternehmensbeteiligungen bekannt gewesen sei. Er habe nicht widerlegbar darauf vertraut, dass sein Finanzamt rechtzeitig von seinen positiven Einkünften erfahre.

Praxishinweis:
Die zutreffend begründete Entscheidung des Oberlandesgerichtes Köln schafft weitere Klarheit über das Ausscheiden einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen bei Kenntnis der Finanzbehörden von den wesentlichen Besteuerungsgrundlagen, auch wenn weiterhin eine Entscheidung des Bundesgerichtshofes hierzu aussteht. Der Wortlaut lässt keinen Spielraum für eine andere Auslegung des Gesetzes. Ein Finanzamt, das die Einkünfte eines Steuerpflichtigen durch Mitteilungen Dritter bereits positiv kennt, kann nicht mehr über diese Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden. Das Oberlandesgericht scheint es sogar als ausreichend anzusehen, wenn der zuständige Finanzbeamte die Einkünfte kennen müsste, so dass es nicht auf eine positive Kenntnisnahme ankommt. Denn das Urteil enthält nur den Hinweis, dass die Lohnsteuerbescheinigung im elektronischen Register verfügbar war, nicht, dass sie auch tatsächlich aus dem Register abgerufen wurde.

Ungeachtet dieser Entscheidung sollte sich ein Steuerpflichtiger nie darauf verlassen, dass aufgrund von elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen oder Quermitteilungen eine Strafbarkeit ausscheidet. Denn sobald es zu Fehlern bei den teils automatisierten Mitteilungen kommt oder diese verspätet im Register oder bei dem zuständigen Finanzamt eingehen, besteht ein unmittelbares Strafbarkeitsrisiko durch Unterlassen. Sobald zusätzliche Einkünfte insbesondere aus Vermietung und Verpachtung hinzukommen, sind diese dem Finanzamt ohnehin nicht automatisch bekannt.

Im vorliegenden Fall wäre die Realisierung des Strafbarkeitsrisikos aufgrund der Hinterziehungssumme von weit über einer Million € für nur einen einzigen Veranlagungszeitraum durchaus für den Steuerpflichtigen unangenehm gewesen. Sie hätte allein für diese einzelne Tat trotz fehlender Vorbelastung und anschließender Mitwirkung durchaus eine Freiheitsstrafe zur Konsequenz haben können, wie die erstinstanzliche Entscheidung des Amtsgerichtes belegt. Im vorliegenden Fall wäre diese Strafe aber selbst für den Fall einer Verurteilung viel zu hart gewesen, da schon das Steueraufkommen zu keinem Zeitpunkt gefährdet war. Der Steuerpflichtige hatte sogar eine viel zu hohe Steuerfestsetzung im Schätzungswege durch das mit allen Informationen über seine Einkünfte ausgestattete Finanzamt akzeptiert und die Steuern hieraus sofort gezahlt.

Regional vollkommen unterschiedlich ist im Übrigen die Handhabung einer Verfahrenseinleitung wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen nach Fristüberschreitung von den Straf- und Bußgeldstellen. Der Mandant darf sich keinesfalls noch darauf verlassen, dass zunächst eine Nachfrist für die Abgabe gesetzt wird und weitere Aufforderungen an ihn ergehen. Das ist oftmals nicht der Fall. In einigen Strafsachenfinanzämtern wird stattdessen quasi sofort mit Fristüberschreitung das Steuerstrafverfahren wegen Nichtabgabe ohne jede weitere Vorwarnung eingeleitet. In einem besonders hohen Risiko steht natürlich der Mandant, der schon mehrfach verspätet seine Erklärungen abgegeben hat und der in der Vergangenheit immer wieder zur baldigen Abgabe der Steuererklärung aufgefordert werden musste.

Die Verfahrenseinleitung bedeutet im Regelfall Aufregung für den Mandanten und zusätzlichen Beraterаufwand. Es ist deshalb als Berater wichtig, den Mandanten explizit und nachdrücklich auf dieses Risiko hinzuweisen, wenn dieser hartnäckig seine Erklärungspflichten verletzt. Zudem ist es in Sonderkonstellationen möglich, weitere Fristverlängerungen mit besonderen Begründungen für den jeweiligen Einzelfall beim Finanzamt zu beantragen und hierdurch eine Strafbarkeit durch Nichtabgabe für den Mandanten möglicherweise noch zu vermeiden.

2 Aus Landgericht Augsburg, Beschluss vom 12.09.2017 – 1 Qs 339/17: Im Regelfall rechtfertigt eine pauschal gehaltene, anonyme Strafanzeige ohne detaillierte und individualisierte Informationen zum behaupteten Sachverhalt keinen Anfangsverdacht und kann damit ohne weitere Anhaltspunkte für eine tatsächliche Straftatbegehung nicht als alleinige Begründung einer Durchsuchungsmaßnahme ausreichen.

Sachverhalt:
Bei der Polizei ging im Juli 2017 ein nicht unterzeichnetes, handschriftliches Schreiben ein, in dem der Beschuldigte und sein Sohn als „Sexualstraftäter" und wegen des Vertriebes von verbotenen, pornografischen Bildern als „Verbrecher der übelsten Art" bezeichnet wurden. Der Computer stehe im Keller. Weitere Details enthielt der anonyme Brief nicht.

Eine Überprüfung der Namen ergab, dass die beiden Personen zumindest tatsächlich existierten, bislang aber noch nie polizeilich in Erscheinung getreten waren und zudem deren Wohnanschrift falsch angegeben wurde. Im Bundeszentralregister fand sich ebenfalls keine strafrechtliche Vorbelastung.

Dennoch beantragte die zuständige Staatsanwaltschaft Durchsuchungsbeschlüsse für die Wohn- und Geschäftsadressen der beiden Beschuldigten. Der Ermittlungsrichter lehnte den Erlass der Beschlüsse ab und begründete seine Weigerung damit, dass nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes ein anonymer Hinweis in der Regel für sich genommen nicht ausreiche. Hiergegen legte die Staatsanwaltschaft Beschwerde ein und verwies darauf, dass der Brief über einen einfachen anonymen Hinweis ohne Einzelheiten hinausgehe, da der Standort des Computers („Keller") konkret benannt sei. Die Beschwerde hatte keinen Erfolg. Das Landgericht hielt die Ablehnung der beantragten Durchsuchungsbeschlüsse für zutreffend.

Entscheidungsgründe:
Das Landgericht bestätigte ausdrücklich die Auffassung des Amtsrichters, der schon einen Anfangsverdacht für eine konkrete Straftat verneint und deshalb die Anträge abgelehnt hatte. Es betonte dabei, dass es aufgrund des vorliegenden, anonymen Schreibens kein einziges, objektivierbares Indiz für eine Straftatbegehung gebe.

Ohne einen tatsächlichen Anhaltspunkt dürfe in der vorliegenden Konstellation im Einklang mit der Rechtsprechung keinesfalls in das besonders gewichtige und schützenswerte Grundrecht auf Unverletzlichkeit der Wohnung eingegriffen werden. Andernfalls würde ein nicht mit der aktuellen Rechtsordnung zu vereinbarendes Denunziantentum gefördert. Eine andere Sichtweise würde dazu führen, dass es für den Staat sehr einfach wäre, in die Rechte unbescholtener Bürger durch Durchsuchungsmaßnahmen einzugreifen und hierdurch die Unschuldsvermutung letztlich außer Kraft zu setzen.

Die Angabe, dass sich der Computer im Keller befinde, rechtfertige keine andere Sichtweise. Denn die Behauptung, dass ein Haus einen Keller habe und sich dort ein Computer befinde, sei so pauschal und wenig originell, dass sich allein hierdurch nicht der Inhalt einer anonymen Anzeige plausibilisieren lasse.

Bei einem anonymen Hinweis sei immer eine besonders kritische Überprüfung des behaupteten Sachverhaltes erforderlich. Es seien besonders hohe Anforderungen an die Schlüssigkeit zu stellen, da sich der anonyme Schreiber im Gegensatz zu einem offen auftretenden Anzeigeerstatter nicht der Gefahr einer persönlichen Strafverfolgung wegen übler Nachrede oder falscher Verdächtigung aussetze. Allein schon die falsche Adresse und die gesamte Form der Anzeige ließen es im vorliegenden Fall schon als äußerst zweifelhaft erscheinen, ob überhaupt ein förmliches Ermittlungsverfahren gegen die beiden Betroffenen hätte eingeleitet werden dürfen.

Praxishinweis:
Amtsgericht und Landgericht haben erfreulicherweise zutreffend die verfassungsgerichtlich bereits abgesicherten Grundsätze für die Behandlung von anonymen Anzeigen im Strafverfahren angewendet und die von der Staatsanwaltschaft beantragten Durchsuchungsmaßnahmen abgelehnt. Richtigerweise haben sie sich auch kritisch zu der Einleitung eines förmlichen Ermittlungsverfahrens geäußert. Selbst für diese relativ niedrigschwellige staatliche Maßnahme muss schon ein Anfangsverdacht vorliegen, an dem es in dieser Konstellation aus Sicht der Richter fehlte.

Das als einziger Anhaltspunkt für einen Straftatverdacht vorliegende Schreiben enthielt keine einzige konkrete Information und keinen Ansatzpunkt für eine Überprüfung der bloßen Unterstellungen. Könnte der Staat auf eine solch blutleere Behauptung eine einschneidende Zwangsmaßnahme wie eine Durchsuchung stützen, wäre die Schwelle des konkreten Straftatverdachtes so weit abgesenkt, dass ihr quasi jede Filter- und Begrenzungsfunktion staatlichen Handelns genommen wäre. Diesem Versuch der Staatsanwaltschaft hat das Landgericht Augsburg deshalb eine deutliche Absage erteilt.

Die Entscheidung führt nicht dazu, dass ein namenloses Schreiben nie als Grundlage für ein Strafverfahren und eine Durchsuchungsmaßnahme dienen kann. Im Gegenteil haben Staatsanwaltschaft, Polizei und Steuerfahndung die Aufgabe, auch anonymen Hinweisen nachzugehen und ihre Belastbarkeit einzuschätzen. Enthält eine solch namenlose Anzeige beispielsweise zahlreiche detaillierte und überprüfbare Informationen zu kriminellen Handlungsabläufen und zur Aufbewahrung konkreter Beweismittel für die begangenen Straftaten („Insiderwissen"), kann der anonyme Hinweis durchaus ausreichen, um darauf die Einleitung eines Strafverfahrens und eine erste Zwangsmaßnahme zu stützen.

Die Entscheidung zeigt des Weiteren, dass es sich lohnen kann, den Ausgangspunkt eines Ermittlungsverfahrens im Wege der Akteneinsicht herauszufinden. Im Regelfall ist das ohne weiteres möglich. Nur im Steuerstrafverfahren existiert die verfahrensrechtliche Besonderheit, dass auch der Anzeigeerstatter selbst durch das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO geschützt wird. Deshalb lässt sich manchmal der erste Ausgangspunkt des Verfahrens nicht konkret nachvollziehen, sondern nur die sich aus der Anzeigeerstattung ergebenden Anhaltspunkte, die abstrakt in einem Verdachtsprüfungsvermerk niedergeschrieben sind. Führen die Recherchen für den Beschuldigten zu der Erkenntnis, dass ein Durchsuchungsbeschluss vom Amtsrichter nur aufgrund eines anonymen Hinweises erlassen wurde

und es allein deshalb zu einer Durchsuchungsmaßnahme gekommen ist, kann durchaus eine Beschwerde gegen die Durchsuchung und die Beschlagnahme als strategisches Mittel der Wahl in Erwägung gezogen werden. Die Durchsuchung wird dadurch zwar nicht mehr ungeschehen gemacht, dafür ist aber in dieser Konstellation ausnahmsweise tatsächlich ein umfassendes, strafrechtliches Beweisverwertungsverbot durchsetzbar, da schon die Einleitung des Ermittlungsverfahrens und erst Recht damit die Durchsuchung über keine rechtlich zulässige Grundlage verfügt hatte.

3 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 05.09.2017 – 1 StR 198/17: Täter einer Steuerhinterziehung durch Abgabe einer unrichtigen Erklärung kann nicht nur wie bei einem Sonderdelikt allein der Steuerpflichtige oder ein Vertreter sein, sondern auch derjenige, den keine eigenen steuerlichen Pflichten treffen, der aber durch unrichtige Angaben Einfluss auf das Besteuerungsverfahren nimmt.

Sachverhalt:
Der Angeklagte betrieb mit einer bulgarischen Gesellschaft zunächst als deren Alleingesellschafter einen PKW-Handel für bulgarische Kunden. Er kaufte ab März 2008 über eine Zweigniederlassung Fahrzeuge in Deutschland an und brachte diese nach Bulgarien, um sie dort an Kunden zu übergeben. Geschäftsführer der Gesellschaft war sein Vater, über eine Kontovollmacht verfügten beide.

Nachdem das Geschäftsmodell nicht so gut funktionierte wie erwartet, übertrug er im Januar 2009 seine Geschäftsanteile an einen Dritten, der kein deutsch sprach und sich mit dem deutschen Steuerrechtssystem nicht auskannte. Deshalb vereinbarten der Angeklagte und der Übernehmer, dass dieser zwar die Geschäftsabwicklung in Bulgarien übernahm, der Angeklagte sich aber weiter um die Geschäfte in Deutschland kümmerte, insbesondere auch um die abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldungen.

Sein Ausscheiden als Gesellschafter und die neue Geschäftsführung zeigte der Angeklagte gegenüber dem Finanzamt nicht an und stand den Behördenmitarbeitern für sämtliche Anfragen unverändert per E-Mail oder Telefon zur Verfügung. Er behielt die Kontovollmacht über das Konto, auf das Vorsteuererstattungen des Finanzamtes eingingen, nahm Barabhebungen von diesem Konto vor und überwies Beträge auf sein Privatkonto. Der neue Gesellschafter erhielt keine Kontovollmacht.

Von Februar 2009 bis April 2010 gab der Angeklagte immer wieder für einzelne Monate Umsatzsteuervoranmeldungen mit unrichtigen Vorsteuerbeträgen für angebliche PKW-Erwerbsgeschäfte mit anschließender steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferung nach Bulgarien von insgesamt 150.000 € ab. Tatsächlich fand in diesem Zeitraum keine Geschäftstätigkeit mehr statt. Die dem Finanzamt eingereichten Auftragsbestätigungen, Bestellungen und Rechnungen waren komplett gefälscht. Lediglich die letzte Vorsteuererstattung für April 2010 in Höhe von 35.000 € wurde nicht mehr ausgezahlt, den Rest hat das Finanzamt auf das Konto überwiesen. Ca. 50 % der Erstattungen flossen dem Angeklagten bar oder per von ihm veranlasster Überweisung zu.

Die Ermittlungen ergaben, dass es auch dem Dritten mit der Übernahme der Geschäftsanteile ausschließlich darum ging, in Deutschland Umsatzsteuern zu hinterzie-

hen. Deshalb stellte er (oder möglicherweise nicht näher zu ermittelnde Hintermänner) dem Angeklagten die erforderlichen Unterlagen als Nachweis für den bulgarischen Fahrzeugerwerb zur Verfügung und partizipierte an den unrechtmäßig erlangten Vorsteuererstattungsbeträgen in unbekannter Höhe.

Das Landgericht hat den Angeklagten zu einer Gesamtgeldstrafe von 320 Tagessätzen zu je 25 € wegen neunfacher Urkundenfälschung in Tateinheit jeweils mit Beihilfe zur Steuerhinterziehung (für April 2010 nur im Versuch) verurteilt.

Angeklagter und Staatsanwaltschaft haben Revision eingelegt. Der Bundesgerichtshof hat das Urteil daraufhin auf beide Revisionen hin aufgehoben, so dass komplett neu über den Schuldspruch und die Strafe verhandelt werden muss.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof hielt schon die Beweiswürdigung des Landgerichtes für fehlerhaft, mit der das Gericht den Angeklagten nur als Gehilfen zur Steuerhinterziehung angesehen hatte. Zwar sei die Beweiswürdigung Sache des Tatrichters und das Revisionsgericht sei hieran grundsätzlich gebunden. Allerdings dürfe die Beweiswürdigung nicht widersprüchlich, unklar oder lückenhaft sein und nicht gegen Denkgesetze oder gesicherte Erfahrungssätze verstoßen. Das sei vorliegend aber der Fall. Das Landgericht habe sich mit vorhandenen Anhaltspunkten für eine Täterschaft des Angeklagten nicht ausreichend auseinandergesetzt.

Das Landgericht habe zwar zutreffend die Einlassung des Angeklagten als widerlegt angesehen, nach der er sich als uninformierten Sachbearbeiter habe verkaufen wollen. Schließlich sei der Angeklagte weiterhin als Ansprechpartner aufgetreten, habe die Erklärungen unterschrieben, von der Fälschung der Unterlagen und den fingierten Geschäften gewusst. Für die hälftigen Zuflüsse vom Geschäftskonto an ihn privat habe er nach den Urteilsfeststellungen aber auch keine plausible Erklärung liefern können. Es sei deshalb nicht nachzuvollziehen, warum das Landgericht ohne jede weitere Begründung davon ausgegangen sei, dass der Angeklagte keine eigenen Tatvorteile erhalten habe und dass er lediglich eine fremde Tat habe unterstützen wollen. Der Angeklagte müsse für eine täterschaftliche Begehung gerade nicht alle Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung in eigener Person verwirklichen, sondern es genüge, wenn sich sein Tatbeitrag in die gemeinschaftliche Tatbegehung in der Form einfüge, dass alle Tatbeiträge jeweils als Teil des Tatbeitrages der jeweils anderen Täter zu betrachten seien und so das Bild einer gemeinschaftlichen Tatbegehung insgesamt bei allen Beteiligten entstehe.

Eine täterschaftliche Verurteilung des Angeklagten sei zudem bereits allein durch die Einreichung der unrichtigen, elektronischen Umsatzsteuervoranmeldungen durch ihn beim Finanzamt gerechtfertigt. Der Bundesgerichtshof betonte nochmals die allgemeinen Rechtsgrundsätze, dass Täter einer Steuerhinterziehung durch aktives Tun gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auch derjenige sein könne, der nicht Steuerpflichtiger im Sinne des § 33 AO sei und den keine eigenen Erklärungspflichten im Sinne der §§ 34, 35 AO treffen. Derjenige, der gemäß § 25 Abs. 1 StGB eine Tat eigenhändig verwirkliche, sei Täter und nicht Gehilfe. Das gelte selbst dann, wenn die eigenhändige Tatbegehung nur in Gegenwart und unter dem Einfluss sowie im Interesse eines Dritten erfolge. Vorliegend habe der Angeklagte die Umsatzsteuervoranmeldungen selbstständig ausgefüllt, ohne weitere Abstimmungen elektronisch eingereicht und habe die ihm zur Verfügung gestellten, unrichtigen Unterlagen sogar noch mit seiner Unterschrift versehen. An einer Täterschaft bestehe deshalb kein Zweifel.

Eine Abänderung des Schuldspruchs zulasten des Angeklagten könne der Bundesgerichtshof lediglich deshalb nicht vornehmen, da des Weiteren unklar sei, ob das Landgericht die beim Finanzamt eingereichten Unterlagen zutreffend als Urkunden im Sinne des § 267 Abs. 1 StGB eingeordnet habe. Es müsse noch festgestellt werden, ob es sich bei den Schriftstücken nicht erkennbar nur um Kopien gehandelt habe, die gar nicht mit Originalurkunden verwechselt werden könnten. Bei offensichtlich als solche zu erkennenden Kopien scheide eine Verurteilung wegen Urkundenfälschung aus und das Urteil wäre aus diesem Grund zu Gunsten des Angeklagten zu ändern.

Praxishinweis:
Die Entscheidung führt nochmals vor Augen, dass nicht nur Geschäftsführer einer Gesellschaft, Vertreter des Erklärenden oder der Steuerpflichtige selbst Täter einer Steuerhinterziehung sein können. In der Gefahr einer täterschaftlichen Begehung ist vielmehr jeder, der wissentlich unrichtige Erklärungen für einen Dritten abgibt und hierdurch unmittelbar Einfluss auf eine falsche Steuerfestsetzung nimmt. Ein leitender Angestellter des Finanzbereiches eines Unternehmens, der in eigener Entscheidung wissentlich falsche Umsatzsteuervoranmeldungen abgibt, kann damit eine Steuerhinterziehung als Täter begehen, auch wenn er nicht als gesetzlicher Vertreter im Sinne des § 34 Abs. 1 AO anzusehen ist. Gleiches könnte für den Berater in Sonderkonstellationen gelten, in denen er von unrichtigen Sachverhaltsangaben in den Steuererklärungen seines Mandanten weiß, auch wenn er für den Mandanten handelt und lediglich die Erklärung des Mandanten in dessen Interesse abgibt.

Darüber hinaus zeigt die Entscheidung, dass es bei einem Straftatverdacht wegen Urkundenfälschung wichtig ist, genau zu prüfen, ob nicht vielleicht nur Kopien vorgelegt wurden und deshalb eine Urkundenfälschung ausscheidet, solange die Kopien nicht als Originale erscheinen sollten. Offensichtliche Kopien sind nämlich keine Urkunden und können deshalb nicht als Grundlage einer Verurteilung wegen Urkundenfälschung herangezogen werden. Es sollte deshalb nie vorschnell und vor Akteneinsicht eine Einlassung über konkrete Verantwortlichkeiten und das konkrete Vorstellungsbild im Strafverfahren abgegeben werden. Besser ist ein koordinierter Verteidigungsschriftsatz nach Akteneinsicht, in dem man auf solche rechtlichen Besonderheiten hinweisen kann, so dass möglicherweise schon unabhängig von den einzelnen Abläufen eine Strafbarkeit ausscheidet. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Finanzgericht Münster, Urteil vom 24.11.2016 – 3 K 1627/15 Erb: Der Beginn des Zinslaufes für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen bei unterlassener Abgabe einer Schenkungsteueranzeige bestimmt sich nach der durchschnittlichen Veranlagungsdauer in Schenkungsteuerfällen. Diese setzt sich aus zunächst drei Monaten Anzeigefrist, sodann einem Monat Erklärungsfrist für die sich hieran anschließende Aufforderung zur Abgabe der Schenkungsteuererklärung sowie der weiteren durchschnittlichen Bearbeitungszeit der eingereichten Erklärung im Veranlagungsfinanzamt zusammen.

Sachverhalt:
Die Mutter hatte der Klägerin und deren Ehemann im Jahr 2007 zweimal Guthaben auf schweizerischen Konten übertragen. 2008 kam es darüber hinaus noch zur kostenlosen Umschreibung einer Immobilie in der Schweiz auf ihren Namen. Die Klägerin zeigte dem zuständigen Finanzamt diese Schenkungen erst verspätet im Rahmen einer Selbstanzeige am 25.03.2010 an.

Das beklagte Finanzamt setzte nach Einreichung der Anzeige erst im April 2013 die Schenkungsteuer fest und erließ im November 2013 die Hinterziehungszinsbescheide. Als Beginn des Zinslaufes legte es aufgrund von fiktiven Veranlagungszeiten jeweils einen Zeitpunkt sechs Monate nach der ursprünglichen Schenkung fest.

Hiergegen wendete sich die Klägerin erfolglos mit einem Einspruch und schließlich mit ihrer Klage zum Finanzgericht. Nach einem ersten Erörterungstermin änderte das beklagte Finanzamt die Bescheide ab und legte für die Berechnung des Hinterziehungszinsbeginns die dreimonatige Anzeigefrist sowie eine aufgerundete Bearbeitungszeit von zusätzlich acht Monaten zugrunde. Die Klägerin verlangte hingegen weiterhin einen Beginn des Zinslaufes erst nach Abschluss der tatsächlichen Veranlagungsarbeiten in ihrem konkreten Fall – also nach mehr als drei Jahren Bearbeitungszeit.

Mit diesem Begehren hatte sie keinen Erfolg. Das Finanzgericht hat den Zinsbeginn lediglich um einen weiteren Monat auf insgesamt zwölf Monate nach der jeweiligen Schenkung hinausgeschoben.

Entscheidungsgründe:
Das Finanzgericht weist in dem Urteil zunächst auf die gesetzliche Regelung des § 235 AO hin, nach der die hinterzogene Steuer mit Eintritt der Steuerverkürzung zu verzinsen sei. Bei einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen trete die Verkürzung generell zu dem Zeitpunkt ein, in dem nach dem Gang der Veranlagungsarbeiten fiktiv mit der Steuerfestsetzung zu rechnen gewesen wäre.

Bei der Schenkungsteuer könne nicht auf einen allgemeinen, jährlichen Veranlagungsabschluss abgestellt werden, sondern es müsse konkret der fiktive Ablauf der Veranlagungsarbeiten bei rechtzeitiger Anzeige der Schenkung ermittelt werden.

Für die einfache Schenkungsanzeige laufe zunächst gemäß § 30 Abs. 1 ErbStG eine dreimonatige Frist ab Kenntnis von der Schenkung. Nach Eingang dieser Anzeige könne das Finanzamt gemäß § 31 Abs. 1 und 7 ErbStG die Anzeigenden auf-

fordern, binnen eines weiteren Monates eine Schenkungsteuererklärung abzugeben. Der Bundesgerichtshof habe diesen Vier-Monatszeitraum bislang auch für den Verjährungsbeginn der Steuerhinterziehung als frühestmöglichen Zeitpunkt angenommen. Aus Sicht des Finanzgerichtes müsse allerdings noch eine dritte Zeitkomponente hinzugenommen werden.

Mit den Veranlagungsarbeiten könne nämlich frühestens nach diesem Vier-Monats-Zeitraum begonnen werden. Die Monatsabgabefrist dürfe der Steuerpflichtige ebenfalls noch voll ausschöpfen. Es sei deshalb zusätzlich die durchschnittliche Bearbeitungsdauer des zuständigen Finanzamtes in solchen Schenkungsfällen hinzuzurechnen. Diese fiktive Bearbeitungsdauer könne im vorliegenden Fall anhand der Controllingberichte des beklagten Finanzamtes mit durchschnittlich acht Monaten zusätzlich zu den vier Monaten angesetzt werden. Auf die tatsächliche Veranlagungsdauer komme es hingegen nicht an. Der Unterlassende dürfe nicht besser behandelt werden als der fristgemäß Erklärende.

Der Zinslauf hätte zudem ohne weiteres durch freiwillige Zahlungen vor Bekanntgabe der Schenkungsteuerbescheide gestoppt werden können. Die Zinsen wären sodann aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen gewesen. Es gehöre zu den Aufgaben eines Steuerberaters, den Steuerpflichtigen auf diese Möglichkeit der schnellen Zahlung nach Selbstanzeige zur Vermeidung von weiteren Zinsnachteilen hinzuweisen.

Praxishinweis:
Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof aufgrund der noch laufenden Revision die vom Finanzgericht Münster aufgestellten Rechtsgrundsätze bestätigt. Es könnte in Fällen der nicht abschnittsweisen Veranlagung ebenso auf die individuelle Bearbeitungsdauer im konkreten Sachverhalt – vorliegend mehr als drei Jahre nach Abgabe der Selbstanzeige – ankommen.

Wichtig ist, den Mandanten in solchen Fällen einer sicher zu erwartenden Nachzahlung von Steuern immer frühzeitig über die Möglichkeit einer Akontozahlung und damit die sichere Chance auf einen Billigkeitserlass für die Zinsen aufzuklären. Verfügt der Mandant über ausreichende Liquidität, lohnt sich dieses Vorgehen wirtschaftlich mittlerweile immer. Zu erwägen ist eine solche Zahlung nicht nur in Selbstanzeigefällen, sondern auch bei Fahndungsprüfungen mit sicherem Mehrergebnis. In diesen Fällen kann es jedoch schwierig werden, nach Akontozahlung argumentativ unter die freiwillig gezahlte Höhe zu gelangen. Es sollte gemeinsam mit dem Mandanten überlegt werden, ob der wirtschaftliche Vorteil des Zinseffektes tatsächlich die Festlegung auf einen Minimalschaden rechtfertigt. Das von der freiwilligen Zahlung ausgehende Signal kann so schädlich sein, dass der Mandant besser die weiteren Zinsen in Kauf nimmt, um die eigene Verhandlungsposition nicht unnötig zu schwächen. Freiwillige und frühzeitige Zahlung wirken sich im Regelfall aber auch positiv auf das Verhandlungsklima aus und können zudem angesichts der bereits erfolgten Schadenswiedergutmachung Verhandlungen über den Ausgang des Strafverfahrens und eine einverständliche Regelung erleichtern und beschleunigen.

Wenn eine Akontozahlung strategisch sinnvoll ist, ist es für eine schnelle Zuordnung zweckmäßig, die Formulierung des Verwendungszweckes und den Ablauf der Zahlung kurz mit dem Finanzamt oder der Fahndung abzustimmen. Einige Finanzämter wünschen den Zusatz „Buchung auf Verwahrung“ oder einen Hinweis auf eine „Steuerfahndungsmaßnahme“, andere den Begriff „Akontozahlung“ und ein separates Begleitschreiben an die Finanzkasse. Eine Tilgungsbestimmung sollte nicht fehlen. Reicht das Geld (möglicherweise) nicht für alle Steuern, sollte im Regelfall auf die ältesten, strafbefangenen Steuern, dann auf die ältesten Steuern, erst danach auf Nebenleistungen gezahlt werden. Es kann auch bereits frühzeitig mit Zahlung in einem Begleitschreiben darauf hingewiesen werden, dass von einem späteren Billigkeitserlass der Zinsen aus sachlichen Gründen ausgegangen wird.

2 Aus Bundesgerichtshof, Beschluss vom 24.05.2017 – 1 StR 176/17: Schätzungen der Finanzverwaltung müssen vom Strafrichter im Einzelnen und eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der strafrechtlichen Verfahrensgrundsätze überprüft und nachvollzogen werden. Die Berechnungen müssen in einem Urteil konkret dargestellt und können nicht durch einen Verweis auf Berichte der Steuerfahndung oder Aussagen eines Fahndungsbeamten ersetzt werden.

Sachverhalt:
Das Landgericht verurteilte einen geständigen Angeklagten – einen Physiotherapeuten – wegen Steuerhinterziehung und weiteren Delikten zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten.

Der Angeklagte soll bei drei GmbHs in den Veranlagungszeiträumen 2011 und 2012 Steuern in unbekannter Höhe verkürzt haben. Ihm wurde konkret vorgeworfen, für Manipulationen der Kassen und Z-Bons sowie für Schwarzeinkäufe verantwortlich gewesen zu sein. Welche Umsätze in der jeweiligen GmbH im Einzelnen tatsächlich gemacht, welche Betriebsausgaben nicht berücksichtigt und welche Umsatzminderungen in der Buchführung vorgenommen wurden – das alles wurde in diesem Zusammenhang nicht festgestellt. Zudem soll der Angeklagte Scheinrechnungen in Höhe von 112.000 € netto bei den GmbHs verbucht haben. Auch in diesem Zusammenhang fehlen in dem Urteil des Landgerichtes sämtliche weitergehenden Feststellungen. Die Berechnung der Körperschaftsteuer, des Solidaritätszuschlages und der Gewerbesteuer wurde zudem gar nicht nachvollziehbar erläutert, sondern nur das Ergebnis der Berechnung mitgeteilt. Bei den jeweiligen Steuerarten hat das Gericht ohne Begründung unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt.

Entscheidungsgründe:
Das Strafurteil hat der Bundesgerichtshof aufgehoben, es genügte nicht den gesetzlichen Anforderungen an den Inhalt eines Urteils. Es fehle an einer nachvollziehbaren und geschlossenen Darstellung des Tatgeschehens, das für die Verwirklichung der objektiven und subjektiven Merkmale der Steuerstraftaten erforderlich sei. Bei der Steuerhinterziehung dürfe nicht nur die Summe der verkürzten Steuern mitgeteilt werden, sondern es müsse dargelegt werden, wie das Gericht die verkürzten Steuern differenziert nach Steuerart und Veranlagungszeitraum im Einzelnen berechnet habe. Die Berechnungen könnten nicht durch Bezugnahmen auf Berichte

oder Zeugenaussagen ersetzt werden. Das gelte auch für Schätzungen, die ebenfalls komplett und in allen Einzelheiten nachvollzogen werden müssen. Eine Berechnungsdarstellung könne nur ausnahmsweise fehlen, wenn der Angeklagte besonders sachkundig und geständig sei. Bei einem Physiotherapeuten sei das offensichtlich nicht der Fall.

Der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung mit der Finanzverwaltung führe zu keiner anderen Bewertung des Strafurteils. Das Tatgericht könne sich diesen Feststellungen der Finanzverwaltung auf einverständlicher Grundlage zwar anschließen. Es müsse in einem solchen Fall dennoch im Urteil des Strafgerichtes erkennbar sein, dass eine eigene Schätzung des Tatrichters mit anschließender Berechnung der Besteuerungsgrundlagen durchgeführt worden sei.

Praxishinweis:
Erfreulicherweise hat der Bundesgerichtshof nochmals die hohen inhaltlichen Anforderungen an die Begründung strafrechtlicher Verurteilungen im Bereich der Steuerhinterziehung bekräftigt. Auch ein Geständnis im Strafverfahren und der Abschluss einer tatsächlichen Verständigung über die Besteuerungsgrundlagen ändern nichts daran, dass der Strafrichter die hinterzogenen Steuern selbst konkret berechnen und die Besteuerungsgrundlagen darstellen muss. Insbesondere von Schätzungen muss er sich ein eigenes Bild machen und darf diese nicht einfach im Strafverfahren übernehmen. Es gilt der Zweifelsgrundsatz, so dass Unsicherheiten im Sachverhalt zugunsten des Angeklagten zu entscheiden sind.

Schon im Besteuerungsverfahren müssen sich Schätzungen an den tatsächlichen Gegebenheiten orientieren. Es muss der wahrscheinliche Lebenssachverhalt zugrunde gelegt werden. Eine griffweise Schätzung ins Blaue hinein ohne weitere Begründung ist auch steuerrechtlich bekanntermaßen unzulässig (BFH, Urteil vom 20.03.2017, Aktenzeichen X R 11/16, Profile 6/2017, S. 20 ff.). Im Strafverfahren darf ohnehin nur vorgeworfen werden, was zur sicheren Überzeugung des Gerichtes feststeht.

Der Berater wird dennoch immer vor Abschluss einer tatsächlichen Verständigung und erst recht vor einem strafrechtlichen Geständnis seines Mandanten gemeinsam mit dem Steuerberater versuchen, das Ergebnis des Strafverfahrens möglichst konkret zu vereinbaren oder einen Rahmen für eine mögliche Verurteilung abzustimmen. Keinesfalls sollte man sich darauf verweisen lassen, dass es sich um zwei getrennte Verfahren handelt, die nacheinander bearbeitet werden sollen. Denn die Argumente, um sich im Strafverfahren von einer einverständlichen Festlegung der Besteuerungsgrundlagen zu lösen, sind natürlich deutlich begrenzter, als wenn noch ein streitiges Rechtsbehelfsverfahren durchgeführt wird und die Besteuerungsgrundlagen damit letztlich ungeklärt sind.

3 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 09.11.2017 – IX ZR 270/16: Schickt ein Steuerberater versehentlich ohne Freigabe seines Mandanten eine Selbstanzeige an die Finanzverwaltung ab, fehlt es trotz Pflichtverletzung an einem ersatzfähigen Schaden. Entscheidend für die Ablehnung eines Regressanspruches ist, dass die Steuernachzahlung im Einklang mit dem materiellen Steuerrecht steht. Der Mandant zahlt an den Fiskus nur, was er ohnehin zahlen müsste.

Sachverhalt:
Eine Apothekerin leistete von 2007 bis 2012 an ihren zwischenzeitlich verstorbenen Lebensgefährten – einen Rechtsanwalt – monatliche Darlehenszahlungen in Höhe von 1.500 €. In ihrer Einkommensteuererklärung deklarierte sie diese Zahlungen jeweils als Rechtsanwaltshonorare und hinterzog dadurch Steuern in Höhe von insgesamt knapp 70.000 €.

Die Klägerin beauftragte später ihren Steuerberater, eine Selbstanzeige vorzubereiten. Es war in diesem Mandatsverhältnis ausdrücklich vereinbart, dass die Selbstanzeige erst nach Freigabe der Klägerin an das zuständige Finanzamt versendet werden sollte. Durch ein Kanzleiversehen wurde die nicht freigegebene Erklärung dennoch bereits abgeschickt. Wie mittlerweile oftmals üblich, wurde zur Überprüfung der Wirksamkeit der Selbstanzeige ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Dieses ist zwischenzeitlich wieder eingestellt, die Steuern wurden nachgezahlt. Der Steuerberater rechnete für seine Tätigkeiten im Steuerstrafverfahren inklusive Erstellung der Selbstanzeige 3.500 € ab.

Die Klägerin hat nach Abschluss des Strafverfahrens im Rahmen eines Regressprozesses die Steuerbelastungen und die Beratungsgebühren als Schaden gegen ihren ehemaligen Berater geltend gemacht. Mit diesem Anliegen ist sie sowohl beim Landgericht als auch beim Bundesgerichtshof gescheitert.

Entscheidungsgründe:
Zunächst hat der Bundesgerichtshof allerdings die haftungsbegründende Pflichtverletzung des Steuerberaters eindeutig bejaht. Steuerberater seien ebenso wie Anwälte im Regelfall an die Weisungen ihrer Mandan-

ten gebunden. Verstießen Berater gegen solche ausdrücklichen Weisungen, liege eine Pflichtverletzung vor. Etwas anderes könne nur gelten, wenn die Weisung nicht zweckmäßig sei und dem Mandanten deshalb Nachteile drohten. Der Mandant müsse auf die Widersinnigkeit einer Weisung hingewiesen werden. Wenn keine unmittelbare Gefahr drohe, sei aber auch dann seine Entscheidung über das weitere Vorgehen abzuwarten. Die Vereinbarung einer ausdrücklichen Freigabe der Versendung der Anzeige durch die Mandantin sei im vorliegenden Fall eindeutig gewesen. Der Steuerberater hätte deshalb durch entsprechende Organisationsabläufe im Büro sicherstellen müssen, dass das Personal nicht eigenmächtig ohne Einverständnis der Mandantin das Schreiben versendet. Es habe auch keine akute Gefahr einer baldigen Tatentdeckung vorgelegen, aufgrund derer eine eigenmächtige Versendung gerechtfertigt hätte sein können. Eine Betriebsprüfung sei sogar gerade erst abgeschlossen gewesen, ohne dass es zur Einleitung eines Steuerstrafverfahrens gekommen sei.

Der geltend gemachte Vermögensnachteil beruhe des Weiteren auf dieser Pflichtverletzung. Das zeige eine hypothetische Kontrollüberlegung zu den Geschehensabläufen. Denke man sich die pflichtwidrige Versendung der Selbstanzeige als schadensauslösendes Ereignis weg, entfiele vorliegend der Schaden. Insbesondere existierten keine Hinweise, dass die zuständigen Behörden die Steuerstraftaten entdeckt hätten. Auf diesen hypothetischen Einwand hätte der Berater sich im Übrigen ohnehin nicht berufen.

Es sei darüber hinaus nicht unwahrscheinlich oder eigenartig, dass nach irrtümlicher Absendung einer Selbstanzeige Steuern nachgezahlt werden müssten. An der Adäquanz dieser Folge bestünden deshalb ebenfalls keine Zweifel.

Der Regress scheitere jedoch an der Ersatzfähigkeit des Vermögensnachteils der Mandantin. Es sei in diesem Fall eine korrigierende Wertung des Ersatzanspruches vorzunehmen. Ein Geschädigter solle durch einen Schadensersatzanspruch nicht in einer besseren Position stehen, als er sich nach der materiellen Rechtslage vor dem schadensbegründenden Ereignis befand. Fehle materiell ein Anspruch des Geschädigten auf die Rechtsposition, könne diese auch nicht als Schaden geltend gemacht werden. Ein Steuernachteil sei deshalb nur ersatzfähig, wenn er auf einem rechtlich zulässigen Weg vermeidbar gewesen wäre. Der Steuerberater sei zwar Interessenvertreter des Mandanten, er müsse sich dabei aber immer in den Grenzen der Steuerrechtsordnung und auf der Grundlage wahrer Tatsachen bewegen. Verlange der Mandant etwas Anderes vom Berater, müsse dieser notfalls das Mandat beenden.

Es sei nicht Aufgabe des Steuerberaters, der Mandantin die Früchte seiner Straftat zu bewahren. Damit seien auch die Beratungskosten nicht zu ersetzen, da sie nur als Folgeschaden des Vermögensnachteils der Steuernachzahlung geltend gemacht wurden und deshalb ebenfalls nicht ersatzfähig seien.

Praxishinweis:
Die Entscheidung überrascht vielleicht auf den ersten Blick. Sowohl eine Pflichtverletzung des Beraters durch das Büroversehen als auch ein hierdurch verursachter Steuerschaden liegen vor. Dennoch überzeugt die Argumentation des Bundesgerichtshofes, dass der Mandant im Ergebnis nur die Steuern zahlt, die er ohnehin dem Fiskus schuldet. Ein Ersatzanspruch scheidet folglich aus.

Einen Beratungsfehler möchte jeder Berater vermeiden, dennoch kann ein solcher passieren. Wurden Hinweis- oder Beratungspflichten verletzt, ist diese Verletzung aber eben nicht automatisch mit einem Schadensersatzanspruch gleichzusetzen. Es sollte immer in Ruhe überlegt werden, ob tatsächlich ein ersatzfähiger Schaden vorliegt.

Das Urteil bedeutet im Übrigen aber nicht, dass der Berater auch bei einer vorsätzlichen Pflichtverletzung (bewusste Versendung der Selbstanzeige gegen den Willen des Mandanten) keinen Schadensersatz hätte leisten müssen. Das Interesse des Mandanten könnte dann schutzwürdiger sein als das des Steuerberaters. Diese Frage haben die Richter gesehen und ausdrücklich offen gelassen. Sie ist auch – soweit bekannt – bislang nicht höchstrichterlich entschieden. Es besteht selbstverständlich kein schadensrechtlicher Freifahrtschein, gegen den ausdrücklichen Willen des Mandanten zu handeln und ohne einen Auftrag Straftaten des eigenen Mandanten aufzudecken.

Es gilt vielmehr unter berufsrechtlichem Blickwinkel als Interessenvertreter in solchen Beratungssituationen eindeutig: Erteilt der Mandant den Auftrag für die Erstellung einer Selbstanzeige und entscheidet sich sodann gegen die Einreichung, darf der Berater nicht gegen den Willen seines Mandanten die von ihm aufbereiteten Korrekturen versenden. Tut er es doch, liegen eine Straftat wegen Geheimnisverrates und eine Berufspflichtverletzung vor, die auch nicht zum eigenen Schutz des Beraters gerechtfertigt sein könnten. Denn den Berater trifft gerade keine eigene Korrekturpflicht für steuerliche Unehrlichkeiten des Mandanten und er macht sich nicht persönlich strafbar, wenn er die Anzeige nicht versendet.

Allerdings kann der Steuerberater in Folge seiner neuen Erkenntnisse aus der Aufbereitung an der Erstellung zukünftiger Steuererklärungen des Mandanten gehindert sein. Weiß er, dass sich der ihm nunmehr bekannte Sachverhalt in den anschließenden, noch offenen Veranlagungszeiträumen ebenfalls auswirkt und die noch abzugebenden Erklärungen deshalb unrichtig sein müssen, darf er an deren Erstellung nicht mehr mitwirken. Es bleibt ihm nur, das Mandat zu beenden. Ansonsten begibt er sich in dieser besonderen Konstellation in die Gefahr einer eigenen Strafbarkeit wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung.

Bei Unsicherheit, ob eine Selbstanzeige versendet werden soll – etwa wegen noch unbekannter Höhe der Steuern und möglicherweise fehlender Liquidität beim Mandanten für die kompletten Nachzahlungen – kann es sich anbieten, zur Vermeidung einer berufsrechtlich erzwungenen Beendigung eines lukrativen Dauermandates von Beginn an einen weiteren Berater oder Anwalt mit der Auswertung der Unterlagen und der isolierten Beratung des Mandanten in diesem Kontext zu beauftragen. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Bundesfinanzhof, Urteil vom 20.03.2017 – X R 11/16: Bei Vorliegen einer Schätzungsbefugnis aufgrund von Buchführungsmängeln muss die gewählte Schätzung in Form eines (Un-)Sicherheitszuschlages schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Die Höhe der Schätzung muss ausreichend begründet werden, so dass eine Plausibilitätskontrolle durch die Rechtsprechung möglich ist. Bloße „griffweise" Schätzungen ohne weitere Begründung sind unzulässig.

Sachverhalt:
Im Jahr 2004 war der Kläger Betreiber eines Erotikmarktes mit einem eigenen Verkaufsshop sowie Videokabinen und Erotikkino. Kunden des Bereiches Video und Kino bezahlten die gewählten Leistungen über aufgestellte Automaten mit Geldspeicher, die nur in unregelmäßigen Abständen und nicht täglich geleert wurden. Das Geld aus den Automaten wurde anschließend ohne eigene Zählung und Aufzeichnung zur Bank gebracht und auf dem Konto des Unternehmens gutgeschrieben. Die Einnahmenermittlung erfolgte durch Summierung der Bankgutschriften und Abzug der Ausgaben. Eine getrennte Aufzeichnung für die einzelnen Automaten lag hingegen nicht vor.

Das Finanzamt vertrat im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung die Auffassung, dass die Geldspeicher der Automaten als Kassen anzusehen seien, so dass eine Kassensturzfähigkeit vorliegen müsse. Da es hieran fehlte, bejahte es eine Schätzungsbefugnis und erhöhte die erklärten Umsätze für Video und Kino ohne nähere Begründung um 10 %.

Vom Kläger daraufhin angestrengte Einspruchs- und Klageverfahren vor dem Finanzgericht blieben erfolglos. Das Finanzgericht vertrat wie das Finanzamt die Auffassung, dass die Rechtsprechung zu Kassenbuchführungsmängeln für diesen bargeldintensiven Bereich ebenfalls anwendbar und aufgrund der Schwere des Mangels ein Sicherheitszuschlag i.H.v. 10 % vertretbar sei.

Mit der Revision hat der Kläger sich gegen die Einordnung der Geldspeicher als Kassen im Sinne des § 146 Abs. 1 S. 2 AO gewendet. Die Geldspeicher der Automaten seien geschlossene Systeme und deshalb nicht mit einer offenen Ladenkasse zu vergleichen. Ein Kassengeschäft liege deshalb erst dann vor, wenn es zur Einzahlung der entnommenen Bargelder bei der Bank komme. Eine getrennte Aufzeichnung sowie eine tägliche Ermittlung der Einnahmen aus den Automaten seien deshalb nicht erforderlich. Da es damit an formellen Buchführungsmängeln fehle, liege auch keine Schätzungsbefugnis vor.

Die Revision war erfolgreich, das angefochtene Urteil wurde aufgehoben und zur erneuten Entscheidung zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesfinanzhof begründet die Aufhebung des Urteils damit, dass die Buchführung zwar formell mangelhaft sei, es aber an einer weitergehenden und überprüfbaren Begründung des Sicherheitszuschlages i.H.v. 10 % fehle.

Aufgrund der nicht geführten Kassenberichte und der damit einhergehenden,

fehlenden Kassensturzfähigkeit der Automaten bejahten die obersten Finanzrichter zunächst eine Schätzungsbefugnis gemäß § 162 Abs. 2 S. 1 AO (in Verbindung mit § 96 Abs. 1 S. 1 FGO). Für den Fall der Aufbewahrung von Kasseneinnahmen in verschlossenen Geldspeichern – die jeweils als eine separate Kasse anzusehen seien – sei allerdings eine tägliche Zählung der Einnahmen nicht notwendig, denn die Anforderungen an die Kontrolle von bargeldintensiven Bereichen sei an die Art und Weise der Kassenführung anzupassen.

Eine Zähl- und Aufzeichnungspflicht entstehe aber jedenfalls in dem Moment, in dem das Behältnis geöffnet werde. Die Aufzeichnung habe sodann in Form eines Kassenberichtes zu erfolgen, indem aber in dieser Konstellation nur die erfolgte Zählung und deren Ergebnis zu dokumentieren seien. Hieran fehle es aber vorliegend, da keine gesonderte Einnahmenerfassung für jeden Geldspeicher und jeweils bei dessen Öffnung erfolgt sei. Etwas Anderes könne nur gelten, wenn das Bargeld in einem verplombten Behältnis und getrennt für jeden Automaten bei der Bank eingezahlt worden wäre.

Formelle Mängel im Bereich der Kassenführung berechtigten in diesem Fall auch zur Schätzung, da sie in diesem bargeldintensiven Geschäftsbereich geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Buchführung im Ganzen in Zweifel zu ziehen.

Für einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 10 % der Umsätze fehle es aber an einer ausreichenden Begründungstiefe zur Überprüfung der Angemessenheit durch das Gericht. Es sei dem Senat nicht möglich, zu entscheiden, ob dieser Zuschlag den anerkannten Schätzungsgrundsätzen, allgemeinen Erfahrungssätzen und Denkgesetzen entspreche. Es sei nicht sicher, ob das Schätzungsergebnis schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sei.

Es müsse in jedem Fall sichergestellt sein, dass das Finanzamt bei der Schätzungshöhe das Vorbringen des Steuerpflichtigen und die – wenn auch fehlerhafte – Buchführung ausreichend berücksichtigt habe und sämtliche zumutbaren Ermittlungsmaßnahmen ausgeschöpft seien. Das ließe sich vorliegend nicht abschließend beurteilen, da das Finanzgericht sich lediglich auf fehlende Bedenken gegen die Zuschätzung des Finanzamtes, die Schwere der Mängel und den Anteil der betroffenen Umsätze am Gesamtumsatz bezogen habe.

Aufgrund der Höhe des ursprünglich erklärten Gesamtgewinns sei ohne eine tiefgehende Begründung nicht auszuschließen, dass auch ein geringerer Prozentsatz bei der griffweisen Hinzuschätzung zutreffend sei, so dass eine abschließende Überprüfung der Angemessenheit der Sicherheitszuschläge nicht erfolgen könne und das Finanzgericht die fehlende Begründung nachholen müsse.

Praxishinweis:

Die vorliegende Entscheidung klärt zunächst die Einordnung von Geldspeichern bei Geldeinwurfautomaten als Kassen, wobei jeder einzelne Geldspeicher als eine Kasse anzusehen ist. Es wird allerdings auch betont, dass die Art und Weise der Kassenführung an die individuellen Verhältnisse angepasst werden darf und nicht etwa die strengen Grundsätze für eine offene Ladenkasse zwingend für sämtliche Bargeldbehältnisse gelten. Deshalb wäre es im vorliegenden Fall aufgrund der verschlossenen Behältnisse zur Gewährleistung einer Kassensturzfähigkeit nicht erforderlich gewesen, die Kasseneinnahmen täglich zu zählen und aufzuzeichnen. Allerdings ist in der Zwischenzeit ab Ende 2016 § 146 Abs. 1 S. 2 AO geändert worden und es heißt dort nicht mehr, dass Kasseneinnahmen täglich festgehalten werden sollen, sondern dass diese täglich festzuhalten sind. Es sollte deshalb nach Möglichkeit auch bei verschlossenen Behältnissen trotz dieser Entscheidung Wert darauf gelegt werden, die Einnahmen täglich auszuzählen und diese Auszählung sowie die Höhe aufzuzeichnen.

Erfreulich an dieser Entscheidung ist aber vor allem, dass der Bundesfinanzhof ausdrücklich die fehlende Begründung und Überprüfbarkeit der Sicherheitszuschläge bemängelt und allein aufgrund der hierdurch unmöglich gemachten Plausibilitätskontrolle in Bezug auf die Höhe der Zuschläge die Entscheidung aufgehoben hat. Damit wurde der griffweisen Schätzung ohne jede Begründung und Plausibilitätskontrolle eine deutliche Absage erteilt.

Sowohl Finanzamt als auch Finanzgericht hätten vielmehr nachprüfbar ausführen müssen, warum andere Schätzungsmethoden nicht geeignet waren, ein plausibles Schätzungsergebnis zu begründen. Darüber hinaus hätte konkret belegt werden müssen, warum die gewählte Höhe des Unsicherheitszuschlages schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig war. Erst nach Erfüllung dieser Begründungserfordernisse hätte der Sicherheitszuschlag i.H.v. 10 % aufgrund formeller Mängel möglicherweise Bestand haben können. Zutreffend geht deshalb Bleschick im AO-StB 2017, S. 294 davon aus, dass damit die jahrzehntelang ausgeübte Praxis der Finanzverwaltung eines (Un-)Sicherheitszuschlages ohne jede konkrete Begründung ein Ende gefunden hat.

Die Entscheidung bietet damit dem steuerlichen Berater gute Ansatzpunkte, um mit einem konkreten Vortrag zu den wirtschaftlichen Verhältnissen und den tatsächlichen Rahmenbedingungen eines Geschäftsbetriebes einen nicht näher begründeten Sicherheitszuschlag anzugreifen. Wird beispielsweise für ein Restaurant ein Sicherheitszuschlag angesetzt, kann es zweckmäßig sein, detailliert darzulegen, dass mit der vorhandenen Anzahl der Tische ein solcher Umsatz gar nicht erreicht werden kann oder dass die hohe Auslastungsquote des Restaurants laut vorliegender Buchführung bereits dagegen spricht, dass zusätzliche Umsätze in dieser Höhe generiert wurden. Hierzu ist es wichtig, dass der Berater sich intensiv mit seinem Mandanten über die tatsächlichen Verhältnisse austauscht. Denn nur der Mandant kennt die spezifischen Verhältnisse in seinem Betrieb. Es kann auch erforderlich sein, die fehlende Plausibilität des Sicherheitszuschlages durch einen äußeren Betriebsvergleich oder eine eigene Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung zu belegen.

Läuft allerdings parallel zum Besteuerungsverfahren auch ein Steuerstrafverfahren, muss auch überlegt werden, welche Konsequenzen ein bestimmtes steuerliches Ergebnis für das Strafverfahren hat. So kann es beispielsweise vorteilhaft sein, eine griffweise, nicht näher begründete Zuschätzung aufgrund rein formeller Buchführungsmängel zu akzeptieren, wenn hierdurch gewährleistet werden kann, dass das Strafverfahren ohne weitere Konsequenzen eingestellt wird. In anderen Fällen kann es sinnvoll sein, steuerlich eine sehr pauschale Zuschätzung unangegriffen zu lassen, dafür aber für die

Berechnung des strafrechtlichen Steuerschadens, der immer bei der Verhandlung eines konkreten strafrechtlichen Ergebnisses eine nicht untergeordnete Rolle spielt, einen deutlichen Abschlag von der steuerlichen Zuschätzung durchzusetzen. Dieser Abschlag lässt sich erfahrungsgemäß leichter durchsetzen, wenn es steuerlich an einer Plausibilitätskontrolle und konkreten Begründung anhand der tatsächlichen Verhältnisse fehlt.

2 Landgericht Hamburg, Beschluss vom 20.03.2017 – 620 Qs 10/17: Wird bei einer Selbstanzeige aufgrund der Höhe der Hinterziehungssummen nur von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn ein zusätzlicher Zuschlag im Sinne des § 398a AO gezahlt wird, ist der Zuschlag nicht anhand des wirtschaftlichen Steuerschadens zu berechnen, sondern anhand des nominalen Verkürzungsbetrages.

Sachverhalt:
Der Geschäftsführer einer GmbH gab die Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2012 und 2013 deutlich verspätet ab. Umsätzen von rund 900.000 € standen jeweils zwischen 60.000 € und 150.000 € Vorsteuer entgegen. Die zu zahlende Umsatzsteuer nebst Zinsen wurde von der Gesellschaft bereits geleistet.

Gegen den Geschäftsführer wurde ein Steuerstrafverfahren eingeleitet, die Erklärungen als Selbstanzeigen im Sinne des § 371 Abs. 1 AO gewertet. Die Staatsanwaltschaft berechnete daraufhin auf Grundlage der nominalen Umsatzsteuer ohne Abzug der Vorsteuern Zuschläge gemäß § 398a AO und machte das Absehen von einer Strafverfolgung von der Zahlung dieser Zuschläge in Höhe von rund 35.000 € innerhalb von drei Monaten abhängig.

Die Zahlung erfolgte fristgemäß. Die Staatsanwaltschaft stellte das Ermittlungsverfahren ein.

Parallel dazu stellte die Geschäftsführung einen Antrag auf gerichtliche Entscheidung beim Amtsgericht, dass die Anordnung der Zuschlagserhebung aufzuheben sei. Zum einen fehle es schon an einem vorsätzlichen Handeln und bei Leichtfertigkeit entfalle der Zuschlag. Zum anderen müsse der Vorsteuerabzug bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Zuschlag berücksichtigt werden.

Das Amtsgericht sah den Antrag als unzulässig an, da ein Rechtsbehelf gegen die Anordnung eines Zuschlages nach § 398a AO gar nicht vorgesehen sei. Das Landgericht hält die Beschwerde zwar für zulässig, aber inhaltlich für unbegründet.

Entscheidungsgründe:
Das Landgericht führt in seiner Entscheidung zunächst zutreffend aus, dass der Gesetzgeber es versäumt habe, in § 398a AO ausdrücklich einen Rechtsbehelf oder ein Rechtsmittel zu normieren. Deshalb sei es insbesondere im Hinblick auf die Garantie effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG sachgerecht und geboten, in diesen Fällen einen Antrag auf gerichtliche Entscheidung gemäß § 98 Abs. 2 S. 2 StPO analog zuzulassen.

Inhaltlich ordnete das Gericht sodann die beiden verspätet abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärungen als Selbstanzeigen im Sinne des § 371 AO ein und sah sie nicht als Erklärungen im Hinblick auf eine leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 Abs. 3 AO an. Ausreichend sei für diese Feststellung ein einfacher Anfangsverdacht, ein gesteigerter Verdachtsgrad wie etwa bei einem Haftbefehl oder einer Anklageerhebung müsse nicht vorliegen.

Aus Sicht des Landgerichtes sei der Geschäftsführung die Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung unzweifelhaft bekannt gewesen und sie hätten es auch ernsthaft für möglich gehalten und in Kauf genommen, dass die Erklärungen nicht rechtzeitig abgegeben worden seien. Dies ergebe sich insbesondere aus einem Schreiben des Steuerberaters, in dem die verspätete Abgabe der Jahreserklärungen damit begründet worden sei, dass Zahlungsflüsse anders erfolgt seien, als es die Geschäftsführung erwartet habe. Das spreche für eine bewusste Entscheidung des Geschäftsführers aufgrund der angespannten Liquiditätslage der Gesellschaft. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass es in zwei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen zu einer verspäteten Abgabe gekommen sei. Es sei wenig wahrscheinlich, dass die Pflicht zur Abgabe zwischenzeitlich in Vergessenheit geraten sei.

Auch die Höhe des angesetzten Zuschlages sei nicht zu beanstanden. Gemäß § 398a Abs. 2 AO neuer Fassung finde das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 AO für die Bestimmung des Hinterziehungsbetrages Anwendung. Auch wenn bei der Bestimmung des Zuschlages nach § 398a Abs. 1 AO von der hinterzogenen Steuer und nicht vom Hinterziehungsbetrag wie in Abs. 2 die Rede sei, sei die Anwendung des Kompensationsverbotes auch auf die Berechnung der hinterzogenen Steuer und damit auf den gesamten § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO anzunehmen. An die entgegengesetzte Ansicht der obersten Finanzbehörden der Länder (AStBV 2017, Nr. 82 Abs. 4) sei das Gericht nicht gebunden. Es könne ansonsten entgegen der gesetzgeberischen Verschärfungstendenz für die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige der gesamte Staffeltarif des § 398a Abs. 1 Nr. 2 AO in Umsatzsteuerfällen mit niedriger Umsatzsteuerbelastung und hoher Vorsteuer konterkariert werden.

Praxishinweis:
Erfreulich ist zunächst, dass das Landgericht trotz fehlender Regelung einen Rechtsbehelf in Form des Antrages auf gerichtliche Entscheidung bejaht. Allerdings wäre es auch kaum nachzuvollziehen, wenn der Steuerpflichtige gegen diese einschneidende Maßnahme keinen isolierten Rechtsbehelf führen könnte und ihm nur der Weg in ein streitiges Steuerstrafverfahren bliebe, im Zuge dessen die Wirksamkeit der Selbstanzeige und deren Voraussetzungen im Einzelnen – möglicherweise sogar erst in einer öffentlichen Hauptverhandlung – zu prüfen wären.

Die Entscheidung des Landgerichtes Hamburg setzt sich über den eindeutigen Wortlaut des Gesetzes hinweg. Es ist deshalb eher nicht zu erwarten, dass sich weitere Gerichte und die obersten Finanzbehörden der Länder mit einer Änderung der AStBV anschließen.

Der Gesetzgeber hat in § 398a Abs. 1 AO durchweg das Wort „hinterzo-

gene Steuer" benutzt, in Abs. 2 in Bezug auf das Kompensationsverbot hingegen abweichend hiervon den Wortlaut „Hinterziehungsbetrag" gewählt. Es wäre kein Problem gewesen, in Abs. 2 zusätzlich das Wort „hinterzogene Steuer" einzufügen, zumal das Problem bereits bei Gesetzesänderung in der Literatur diskutiert wurde und deshalb bekannt war.

Zudem hängt das Absehen von einer Strafverfolgung in den Fällen des § 398a Abs. 1 AO immer von zwei Voraussetzungen ab: Es müssen zunächst nach Nr. 1 die hinterzogenen Steuern und die Zinsen gezahlt werden, nach Nr. 2 zusätzlich der gestaffelte Strafzuschlag. Bei der Zahlung der hinterzogenen Steuern nach Nr. 1 wird unstreitig die Ansicht vertreten, dass nur der wirtschaftliche Steuerschaden zu bezahlen ist und nicht der Nominalbetrag. Es ist deshalb kein Argument ersichtlich, warum der Begriff der hinterzogenen Steuer in Nr. 1 anders auszulegen wäre als in Nr. 2. Hierzu liefert das Landgericht auch keine Begründung.

Wirtschaftlich kann dieser Streit um die richtige Auslegung des Wortlautes der hinterzogenen Steuer erhebliche Bedeutung haben. Stehen bei einer verspätet abgegebenen Umsatzsteuerjahreserklärung Umsatzsteuern von 1 Mio. € Vorsteuern von 900.000 € gegenüber, macht es natürlich einen wirtschaftlich erheblichen Unterschied, ob der Zuschlag in Höhe von 15 % nach § 398a Abs. 1 Nr. 2 b) AO bei einem Hinterziehungsbetrag von 1 Mio. € von dem Gesamtbetrag in Höhe von 1 Mio. € (dann 150.000 €) oder nur von 100.000 € (dann 15.000 €) berechnet wird. Für 135.000 € lohnt sich angesichts der momentan nicht klaren Rechtslage in jedem Fall die Anrufung des Gerichtes.

Das Verfahren zeigt zuletzt nochmals nachdrücklich, dass wiederum jedes Schreiben zwischen dem steuerlichen Berater und dem Strafverteidiger im Hinblick auf beide Verfahren abgestimmt werden muss. Denn das Vorliegen einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung konnte im vorliegenden Fall relativ einfach damit begründet werden, dass die Liquiditätsengpässe als alleinige Motivlage für die verspätete Abgabe benannt wurden. Damit sprach alles für vorsätzliches Handeln der Geschäftsführung, so dass der Anwendungsbereich der leichtfertigen Steuerverkürzung und damit einer wirksamen Selbstanzeige ohne Strafzuschläge verschlossen war.

3 Bundesfinanzhof, Urteil vom 09.05.2017 – VIII R 51/14: Auch eine unterlassene Erfüllung der besonderen Mitwirkungspflichten bei ausländischen Sachverhalten im Zusammenhang mit einem in der Vergangenheit bestehenden Wertpapierdepot rechtfertigt nicht die Annahme, dass der Kapitalstamm auch in den nachfolgenden Jahren unverändert zur Verfügung gestanden habe und entsprechende Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen seien. Für die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren muss auch bei Verletzung der erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandsbezug eine Steuerhinterziehung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden. Es gilt kein reduziertes Beweismaß.

Sachverhalt:
Im entschiedenen Fall ging es um nicht weniger als 13 Jahre Einkommensteuer auf ausländische Kapitaleinkünfte von 1995 bis 2007. Bekannt war den Finanzbehörden, dass der Betroffene ein Auslandsdepot mit einem Wert von 2 Millionen DM bis Februar 1997 unterhalten und dann aufgelöst hatte. Erträge aus diesem Vermögen versteuert hatte er nie unter Hinweis auf einen (auch von den Finanzrichtern nicht anerkannten) Auslandswohnsitz in Großbritannien und der Angabe, dass er das Kapital nicht für sich, sondern als Treuhänder für andere verwaltet habe.

Genaue Angaben und Nachweise für diese Treuhänderschaft blieb er schuldig. Über den Verbleib der 2 Millionen DM Depotvermögen nach der Depotauflösung im Februar 1997 schwieg der Betroffene sich im Wesentlichen aus.

Die Steuerfahndung hatte sich im Jahr 2008 der Sache angenommen. Ein Steuerstrafverfahren wurde gegen Zahlung von 20.000 € eingestellt. Gleichwohl berechnete die Steuerfahndung für das ab Februar 1997 praktisch verschwundene Bankvermögen jährlich Zinsen von etwa 6,5 bis 9,5 % bis zum Ende des Prüfungszeitraums 2007, da der Kläger auch in seinem inländischen Depot überwiegend in hochverzinsliche Anleihen investiert habe. Entsprechende Einkommensteuerbescheide wurden erlassen. Einspruchs- und Klageverfahren vor dem Finanzgericht blieben ohne Erfolg. Der Bundesfinanzhof sah die Revision hingegen als begründet an.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesfinanzhof hat die Einkommensteuerbescheide aufgehoben und die Angelegenheit zur erneuten Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dabei hat er ausdrücklich festgestellt:

Auch wenn ein Steuerbürger keine lückenlosen Nachweise über den Verbrauch von Auslandsgeldern sowie die Nichterzielung von Anlagezinsen im Ausland liefern kann oder liefern will, sei es unzulässig, einfach wegen eines einmal zu einem bestimmten Zeitpunkt festgestellten Kapitalbestandes ins Blaue hinein von einem Fortbestand des Kapitalstockes auszugehen, ihm auf dieser Grundlage zukünftige Erträge zuzuschreiben und diese zu besteuern. Das gelte selbst dann, wenn die von ihm behauptete Treuhandschaft mangels Nachweises nicht angenommen werden könne und der Steuerpflichtige seine besondere Mitwirkungspflicht bei ausländischen Sachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 AO unzweifelhaft und ausschließlich aufgrund von in seinem Verantwortungsbereich liegenden Gründen verletzt habe. Gegen vom Kläger behauptete Kapitalentnahmen und eine ständige Minimierung des Kapitalstockes müssten besondere Anhaltspunkte vorliegen, die gegen eine Reduzierung des Kapitalstockes sprechen. Dies könnten beispielsweise eine besonders ausgeprägte Sparneigung, umfangreiche liquide Mittel auf anderen Konten oder schwer in den Wirtschaftskreislauf rückführbares Schwarzgeld auf einem ausländischen Konto sein. Hierfür gebe es vorliegend aber keine Anhaltspunkte.

Wirkt ein Steuerbürger in einem solchen Fall trotz der gesteigerten Mitwirkungspflicht an der Sachverhaltsaufklärung nicht ausreichend mit, könnten Steuerbescheide nur dann im Rahmen der verlängerten Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 S. 2 AO für

10 Jahre rückwärts (die in der Praxis regelmäßig zu 11 oder 12 Jahren werden) zu seinen Lasten geändert werden, wenn die Finanzverwaltung das Finanzgericht in vollem Umfang vom Vorliegen der objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer begangenen Steuerhinterziehung überzeugen könne. Das dürfe keinesfalls nur aufgrund der fehlenden Mitwirkung unterstellt werden. Die Feststellung erfolge zwar nach den Vorschriften der AO und der FGO, verbleibende Zweifel führten aber nach dem strafprozessualen Grundsatz „im Zweifel für den Angeklagten" dazu, dass eine Feststellung einer Steuerhinterziehung auf Grundlage eines reduzierten Beweismaßes nicht möglich sei. Das Gericht müsse vielmehr zur vollen Überzeugung einer Steuerhinterziehung gelangen. Blieben die Umstände hingegen unaufgeklärt, verbleibe es nur bei einer Änderungsmöglichkeit für die nicht regelfestsetzungsverjährten 4 Jahre.

Praxishinweis:

Das Steuerstrafverfahren besteht aus dem Besteuerungsverfahren und dem Strafverfahren, beide laufen parallel ab. Für das Strafverfahren galt auch bislang schon: Jede Stellungnahme zur Sache muss überlegt sein, sie kann sehr leicht schaden. Schweigen ist oftmals Gold und stellt ein rechtsstaatlich völlig anerkanntes und nicht zu beanstandendes Verhalten eines Beschuldigten dar.

Die vorliegende Entscheidung aber zeigt darüber hinaus, dass es auch im Besteuerungsverfahren – gerade bei gleichzeitig anhängigem Steuerstrafverfahren – sehr leicht zu Konstellationen kommen kann, in denen eine fehlende Mitwirkung des Steuerpflichtigen und auch sein Schweigen nicht zu wirtschaftlich äußerst belastenden Schätzungen der Finanzverwaltung ins Blaue hinein beziehungsweise Strafschätzungen angeblich erzielter Auslandserträge führen muss (vgl. hierzu auch bereits das Urteil des Finanzgerichtes Berlin-Brandenburg vom 20.04.2016 – 14 K 14207/15, Profile 06/2016, S. 15 f.).

Wichtig ist, dass der Betroffene sein Verhalten immer gleichzeitig auf seine Verteidigung im Strafverfahren und die Vertretung seiner Interessen im Besteuerungsverfahren ausrichtet und dabei nie eines der beiden Ziele aus den Augen verliert. Deshalb ist für ihn eine durchgehend nahtlose Zusammenarbeit zwischen steuerlicher Beratung und Strafverteidigung elementar wichtig.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Oberlandesgericht Nürnberg, Urteil vom 24.02.2017 – 5 U 1687/16: Erstattet ein mit der Abgabe einer Selbstanzeige beauftragter Steuerberater aufgrund einer nicht mit der gebotenen Eile durchgeführten Bearbeitung nicht rechtzeitig Selbstanzeige für seine Mandanten, ist er verpflichtet, die wegen der Steuerhinterziehung verhängte Geldstrafe sowie die Verteidigungskosten zu übernehmen.

Sachverhalt:
Die Mandanten hatten den Steuerberater Mitte Juni 2012 über ausländische Zinseinkünfte informiert, die sie in den vergangenen Jahren nicht als Kapitaleinkünfte in ihrer Steuererklärung angegeben hatten. Sie hatten zuvor einen Hinweis ihrer Bank erhalten, dass ihre Daten sich möglicherweise auf einer an den Fiskus verkauften Daten-CD befinden könnten. Die genaue Höhe der Erträge war den Mandanten nicht bekannt, sie konnten nur grobe Informationen liefern. Die Steuerberatungssozietät wurde mit der Erstattung einer Selbstanzeige zur Erlangung von Straffreiheit beauftragt. Die Mandanten erteilten eine Vollmacht, um die erforderlichen Unterlagen und Auskünfte über die Erträgnisse bei der Bank für die relevanten Veranlagungszeiträume einzuholen.

Erst einen Monat später forderte der Steuerberater die notwendigen Unterlagen für eine genaue Berechnung der Erträge bei der Bank an. Diese trafen schließlich nochmals drei Wochen später bei ihm ein. Wenige Tage zuvor hatte die Steuerfahndung aber bereits ein Steuerstrafverfahren gegen die Mandanten eingeleitet. Das Verfahren wurde für beide Mandanten schließlich mit anwaltlicher Unterstützung mit einer Geldstrafe beendet. Durch die Verteidigung und die jeweilige Strafe entstand bei den Mandanten ein finanzieller Schaden in Höhe von 15.000 €, den sie im Wege der Zivilklage erfolgreich beim Steuerberater eingeklagt haben. Seine gegen das erstinstanzliche Urteil des Landgerichtes eingelegte Berufung hatte keinen Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Das Oberlandesgericht hat bestätigt, dass den Klägern der durch die Geldstrafen und die Verteidigungskosten erlittene Vermögensnachteil zu ersetzen sei, da dieser Schaden nur durch die nicht rechtzeitige Bearbeitung der Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 1 AO durch den Steuerberater entstanden sei und sie ausschließlich aus diesem Grund keine Straffreiheit mehr erlangt hätten.

Es sei anerkannt, dass eine rechtmäßig verhängte Strafe einen ersatzfähigen Schaden im Sinne des § 249 BGB darstellen könne, auch wenn sie wie hier in einer vorsätzlichen Tatbegehung begründet liege. Die bereits erfolgte, vorsätzliche Tatbegehung in der Vergangenheit sei in diesem Fall gerade der Anknüpfungspunkt für die auftragsgemäße Verpflichtung des Steuerberaters gewesen, möglichst für eine Straffreiheit der Mandanten zu sorgen. Dem sei der Steuerberater nicht mit den gebotenen Mitteln nachgegangen.

Zunächst hätte der Berater deutlich schneller die notwendigen Unterlagen bei der Bank anfordern müssen. Er hätte

nicht zunächst vergeblich eine telefonische Kontaktaufnahme versuchen dürfen, um danach noch fast einen Monat mit der schriftlichen Anfrage zu warten. Hätte er direkt am Tag der Auftragserteilung schriftlich Kontakt mit der Bank aufgenommen, wäre allein wegen des tatsächlichen Ablaufes – Versendung der Unterlagen drei Wochen nach der Anfrage – auf jeden Fall sicher gestellt gewesen, dass die Unterlagen noch vor Einleitung des Steuerstrafverfahrens bei ihm für die weitere Bearbeitung der Selbstanzeige eingetroffen wären.

Darüber hinaus hätten aber ohnehin die im Auftragsgespräch mitgeteilten, nur groben Informationen über die Geldanlage im Ausland ausgereicht, um die Kapitalerträge zunächst großzügig mit Sicherheitszuschlägen zu schätzen, der Finanzbehörde hierdurch eine geänderte Steuerfestsetzung ohne weitere Ermittlungen zu ermöglichen und so bereits direkt am nächsten Tag eine strafbefreiende Selbstanzeige für die Mandanten auf den Weg zu bringen. Parallel dazu hätten im Interesse der Mandanten die Unterlagen angefordert werden müssen, um dann später die Selbstanzeige auf einer zweiten Stufe konkretisieren zu können und eine zu hohe Steuerfestsetzung entweder noch vor Erlass der Bescheide oder im Einspruchswege zu verhindern. Zur Beschleunigung wäre sogar ein persönliches Aufsuchen der Bank notwendig gewesen, um die Unterlagen vielleicht direkt mitzunehmen oder um wenigstens auf eine baldige Bearbeitung zu drängen. Der persönliche Kontakt zeige erfahrungsgemäß eine beschleunigende Wirkung. Dieses vorsorglich besonders beschleunigte Vorgehen wäre aus Sicht des Oberlandesgerichtes deshalb veranlasst gewesen, da es Hinweise auf eine konkrete Steuerdaten-CD von der Bank gab. Es sei deshalb auch zu vermuten, dass die Mandanten bei einer pflichtgemäßen Beratung durch den Steuerberater seinen diesbezüglichen Vorschlägen gefolgt wären.

Die Tat sei im Übrigen nicht vor einem Abgleich der Daten auf der Steuer-CD mit den Steuerakten der Mandanten und der Einleitung des Steuerstrafverfahrens entdeckt worden. Zwar sei möglicherweise bereits mit dem Hinweis der Bank auf den CD-Verkauf für die Mandanten subjektiv mit einer Tatentdeckung zu rechnen gewesen. Es sei aber zusätzlich für eine objektive Tatentdeckung der tatsächliche Datenabgleich notwendig, wenn nicht schon aus kriminalistischer Erfahrung allein ausnahmsweise die Art und Weise der Geldanlage in Form einer besonderen Verschleierung für die sichere Annahme einer Steuerhinterziehung spreche. Auch bei einer nur angeblichen Lebensversicherung müsse zumindest noch eine Auswertung der konkreten Daten durch die zuständigen Behörden vor der Annahme einer Tatentdeckung erfolgen. In diesem Fall reiche gerade nicht allein der CD-Ankauf. Deshalb sei im vorliegenden Fall erst mit der Einleitung des Steuerstrafverfahrens von einer Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO auszugehen.

Der Schadensersatzanspruch sei nicht aufgrund eines Mitverschuldens gemäß § 254 BGB zu kürzen. Dass die Mandanten keine Bankunterlagen vorlegen könnten, beruhe auf einem der Auftragserteilung vorgelagerten, schuldhaften Verhalten der Steuerpflichtigen und bilde damit gerade die Ausgangslage des Auftrages. Der Steuerberater habe bei Annahme des Auftrages bereits gewusst, dass die Unterlagen noch zu beschaffen waren. Es sei auch nicht Aufgabe der Mandanten, beim Steuerberater nachzufragen und auf eine schnellere Bearbeitung zu drängen. Sie durften sich vielmehr darauf verlassen, dass der sachkundige Berater die richtige Vorgehensweise wähle. Erst nach einem längeren Zeitraum wäre eine Nachfrage veranlasst gewesen, nicht schon nach wenigen Wochen.

Die Übernahme der Strafverteidigungskosten sei des Weiteren nicht aufgrund der strafprozessualen Kostentragungspflicht für die Mandanten ausgeschlossen. Diese entfalte in Bezug auf einen nicht am Strafverfahren beteiligten Dritten keine Wirkung. Die Kosten seien wie die Geldstrafe durch den Beratungsfehler verursacht und damit ersatzfähig.

Praxishinweis:

Die Entscheidung des Oberlandesgerichtes belegt, dass der steuerliche Berater bei einer Selbstanzeigeberatung mit besonderem Nachdruck agieren muss. Es ist seine Aufgabe, das Risiko einer Tatentdeckung anhand der konkreten Umstände abzuwägen und sein Handeln nach dem Ergebnis dieser Risikoabwägung auszurichten. Existieren konkrete Anzeichen dafür, dass Mandanten von einem Datenverkauf betroffen sein könnten, muss immer überlegt werden, ob eine Schätzung der Erträge grob und mit ausreichenden Sicherheitszuschlägen möglich wäre und ob es deshalb nicht besser ist, nicht mehr auf die oftmals einige Wochen dauernde Übersendung der Bankunterlagen zu warten. Es muss für den Mandanten stets der sicherste Weg zu einer Straffreiheit gewählt werden.

Die Entscheidung beschäftigt sich allerdings in keiner Weise mit den Schwierigkeiten, die das Erfordernis einer wirksamen Selbstanzeigeerstattung ohne aussagekräftige Unterlagen mit sich bringt. Eine solche ist dem Berater nur möglich, wenn die Steuerpflichtigen wenigstens in Grundzügen über die Kapitalentwicklung in den betroffenen Veranlagungszeiträumen und die ungefähre Anlagestruktur informiert sind. Fehlt es an sämtlichen Informationen hierzu, könnte eine Schätzung nur absolut ins Blaue hinein vorgenommen werden. Ob damit die Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige erfüllt werden können, ist alles andere als sicher. Ein über die Schätzung hinausgehender Ausreißer in den Erträgen in einem einzelnen Veranlagungszeitraum kann nämlich bereits zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige im Ganzen führen.

Damit wäre Straffreiheit nicht erreicht. Insbesondere bei hohen Hinterziehungssummen kann dies nicht nur zu Geldstrafen, sondern auch zu Freiheitsstrafen führen. In einem solchen komplexen Fall sind höhere Kosten durch eine persönliche Vorsprache des Beraters bei der Bank sicherlich zu rechtfertigen, um eine Schätzung auf wenigstens verbesserter Tatsachengrundlage vornehmen zu können, wenn schon aufgrund der Risikosituation nicht wochenlang auf Unterlagen gewartet werden kann. Der Berater muss deshalb bei der Auswahl des sichersten Weges für den Steuerpflichtigen das gesamte wirtschaftliche und strafrechtliche Risiko mit einkalkulieren und dem Mandanten aufzeigen.

Es liegt auf der Hand, dass ein Mandant mit hohem persönlichen Strafbarkeitsrisiko eher bereit ist, für die Beschaffung der notwendigen Informationen bei der Bank ggf. auch höhere Reise- und Beratungskosten in Kauf zu nehmen, wenn er hierdurch mit einer größeren Wahrscheinlichkeit einer möglichen Freiheitsstrafe entgehen kann. In anderen Fällen mit geringem Strafbarkeitsrisiko wäre eine solche Reise für eine nur leichte Beschleunigung hingegen möglicherweise überflüssig. Besteht das Risiko einer missglückten Selbstanzeige in einem solchen Fall allenfalls in einer tragbaren Geldauflage, so kann wirtschaftlich kalkuliert werden.

Wichtig ist aber auch in solchen Fällen, dass der Mandant über die verschiedenen Handlungsoptionen aufgeklärt wird und er die eingegangenen Risiken in jedem Fall kennt.

Das Oberlandesgericht hat im Übrigen das Merkmal der Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO in dieser Entscheidung restriktiv ausgelegt. Für eine objektive Entdeckung hält es außerhalb von Ausnahmefällen, in denen Einnahmen durch besondere, wirtschaftlich nicht zu erklärende Konstruktionen verschleiert werden, einen tatsächlichen Abgleich der bekannten Daten mit der Steuererklärung durch die zuständigen Behörden für erforderlich. Der Bundesgerichtshof legte dieses Merkmal bei der Prüfung der Wirksamkeit einer Selbstanzeige zuletzt in einem Fall im Gegensatz dazu sehr weit aus, wie das nachfolgende Urteil belegt.

2 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 09.05.2017 – 1 StR 265/16: Eine Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO kann bereits vorliegen, wenn Angehörige einer ausländischen Behörde Kenntnis von einer Steuerhinterziehung im Inland erlangen und wenn aufgrund bestehender Rechtshilfeabkommen in Fiskalangelegenheiten eine Weitergabe der Informationen an die deutsche Finanzverwaltung mindestens wahrscheinlich ist. Auf einen konkreten Entschluss zur Bewilligung der Rechtshilfe kommt es hingegen nicht an.

Sachverhalt:

Ein in Deutschland ansässiges Rüstungsunternehmen hatte 2001 für 188 Mio. € Panzerhaubitzen an Griechenland verkauft. Im Zusammenhang mit diesem Geschäft gab der Angeklagte als leitender Angestellter des Unternehmens gemeinsam mit seinem Vorgesetzten eine Provisionsrechnung in Höhe von 1,8 Mio. € brutto zur Zahlung frei. Die Rechnung stammte von einer Gesellschaft, die zwei ehemalige Bundestagsabgeordnete mit einem Professor gegründet hatten. Dieses Unternehmen war zu keinem Zeitpunkt in die Vertragsverhandlungen eingebunden, verfügte aber über persönliche Kontakte mit dem griechischen Verteidigungsminister. Der Angeklagte wusste bei der Freigabe der Rechnung, dass die Provision tatsächlich als Bestechungsgeld diente und nahm dennoch billigend in Kauf, dass sie als abzugsfähige Betriebsausgabe bei seinem Arbeitgeber verbucht wurde. Er selbst erhielt aus dem Betrag einen Anteil von 657.000 € auf ein Schweizer Konto überwiesen. Durch das Verschweigen dieser Zahlung und der daraus resultierenden Kapitalerträge verkürzte er in den strafrechtlich noch nicht verjährten Zeiträumen persönlich Einkommensteuer nebst Solidaritätszuschlag von knapp 150.000 €.

Im Januar 2014 gab er eine auf Schätzungen basierende Selbstanzeige ab, die das Landgericht gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO wegen einer vorherigen Tatentdeckung, mit der der Angeklagte auch rechnen musste, als unwirksam ansah. Es verurteilte ihn wegen Steuerhinterziehung und Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von elf Monaten, ausgesetzt zur Bewährung. Die Revision des Angeklagten hatte keinen Erfolg. Das Urteil kann sogar wegen der erfolgreichen Revision der Staatsanwaltschaft noch zu seinen Lasten verschlechtert werden.

Entscheidungsgründe:

Der Bundesgerichtshof hat sich in den Urteilsgründen insbesondere nochmals vertieft mit dem Sperrgrund der Tatentdeckung bei einer Selbstanzeige auseinandergesetzt. Erforderlich ist für eine Sperrwirkung bekanntermaßen gemäß § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO eine objektiv vorliegende Tatentdeckung, von der der Betroffene subjektiv wusste oder mit der er bei verständiger Würdigung der Sachlage rechnen musste.

Für die objektive Seite genügt bei einer vorläufigen Bewertung der bislang bekannten, konkreten Tatsachen eine gewisse Verurteilungswahrscheinlichkeit. Dies erfordert eine zweistufige Prognose: Einerseits muss die Verdachtslage auf Grundlage der vorhandenen Informationen bewertet werden. Andererseits muss dieser Verdacht auch entsprechend der rechtlichen Voraussetzungen geeignet sein, eine strafrechtliche Verurteilung zu rechtfertigen. Aus Sicht des Bundesgerichtshofes kommt es letztlich für die Beurteilung der Tatentdeckung auf die Umstände des Einzelfalles an. Ausreichend sei aber im Regelfall noch nicht die bloße Entdeckung einer Steuerquelle. Hinzukommen müssten vielmehr weitere Umstände, die nach allgemeiner kriminalistischer Erfahrung eine Steuerstraftat und eine Verurteilung nahe legten. Vor Abgleich mit der Steuererklärung des Steuerpflichtigen sei eine Tatentdeckung deshalb nur denkbar, wenn die Art und Weise der Verschleierung ein starkes Indiz für eine Steuerstraftat darstelle.

Die Entdeckung könne aber nicht nur durch die Finanz- oder Strafverfolgungsbehörden erfolgen, sondern sogar durch Privatpersonen. In diesem Fall müsse aber mit einer Weiterleitung der Erkenntnisse an die zuständige Behörde sicher zu rechnen sein. Als Tatentdecker kämen damit auch ausländische Behördenmitarbeiter in Frage, wenn der jeweilige Staat aufgrund eines bestehenden Abkommens Deutschland Rechtshilfe leiste. Entscheidend sei sodann nicht die konkrete Bewilligungsentscheidung, sondern die generelle Wahrscheinlichkeit einer Rechtshilfegewährung, also die praktische Ausgestaltung der Rechtshilfe in Steuerangelegenheiten.

Im vorliegenden Fall sei das Landgericht deshalb rechtsfehlerfrei von einer objektiven Tatentdeckung ausgegangen. Zum Zeitpunkt der Einreichung der Selbstanzeige liefen in Griechenland schon Ermittlungsverfahren mit medienwirksamen Verhaftungen im Zusammenhang mit den Bestechungsvorwürfen. Geständige Einlassungen hatten bereits zu einer Aufdeckung der Bestechungsabreden und auch der Zahlungen an den Angeklagten, verschleiert über den Umweg einer zypriotischen Firma auf sein Schweizer Bankkonto, geführt. Die Kontoauszüge zu den Zahlungseingängen lagen den griechischen Behörden vollständig vor. Der verschleierte Zahlungsweg und die bekannten Bestechungszusammenhänge mit Rüstungsgeschäften hätten es auch für die griechischen Behörden äußerst nahe gelegt, dass der Angeklagte die Einnahmen in Deutschland nicht versteuert habe. Es sei mit einer Weitergabe der Informationen sicher zu rechnen gewesen, weil es sich um brisante, länderübergreifende Erkenntnisse unter Beteiligung hoher Amtsträger gehandelt habe, diese in den Medien bekannt gewesen wären und es ein wechselseitiges Informationsaustauschinteresse gegeben habe, da im jeweiligen anderen Staat Informationen vorgelegen hätten, die für das andere Verfahren von Bedeutung gewesen wären. Die subjektive Kenntnis des Angeklagten sei allein aufgrund der Medienberichte zu unterstellen. Damit sei die Selbstanzeige unwirksam und führe zu keiner Strafbefreiung.

Praxishinweis:
Die Entscheidung belegt, dass der Sperrgrund der Tatentdeckung mittlerweile in der strafgerichtlichen Rechtsprechung im Gegensatz zu der vorstehend besprochenen zivilrechtlichen Schadensersatzentscheidung des Oberlandesgerichtes Nürnberg relativ schnell angenommen wird. Es müssen insbesondere bei gewichtigen Fällen noch nicht einmal sämtliche Informationen bei der zuständigen Behörde vorliegen und überprüft sein. Die hohe Wahrscheinlichkeit einer Weiterleitung der Informationen soll genügen. Medienberichte können zur Stützung des subjektiven Elementes herangezogen werden. Allerdings lässt sich der vorliegenden Entscheidung nicht im Einzelnen entnehmen, ob und wie sich der Angeklagte zu seinen Vorstellungen über eine mögliche Tatentdeckung eingelassen hat. Durch konkreten Vortrag beispielsweise zu einem beim Angeklagten komplett fehlenden Medieninteresse oder einer längeren Erkrankung während der Berichterstattungsphase könnte man beispielsweise die Hürden des Gerichtes für die Feststellung des subjektiven Elementes erhöhen. Wichtig ist in einem solchen Fall nur, dass der Vortrag in sämtlichen parallel laufenden Verfahren koordiniert wird.

Auch diese Entscheidung belegt, dass der Berater in Fällen einer möglichen Selbstanzeige immer mit der größtmöglichen Eile handeln muss. Es kann nie sicher vorhergesehen werden, wann eine objektive Tatentdeckung vorliegen wird, so dass ein schnelles Handeln die Chancen auf eine wirksame Selbstanzeige grundsätzlich erhöht. Es gilt bei einer Selbstanzeige der schlichte Grundsatz: Je schneller, desto besser.

Ist ein Fall bislang allerdings überhaupt nicht bekannt oder zumindest nicht in allen Einzelheiten und mit großer Aufmerksamkeit in verschiedenen Medien verbreitet, wird der Mandant im Regelfall subjektiv nicht von einer Tatentdeckung ausgehen müssen. Es sollte in solchen Fällen bei Mandatsbeginn kurz dokumentiert werden, dass der Mandant keine Kenntnis von einem laufenden Ermittlungsverfahren hat und dass er nun aus persönlichen Beweggründen den Weg in die Steuerehrlichkeit gehen möchte.

Ist die Selbstanzeige aufgrund einer vorherigen Tatentdeckung tatsächlich unwirksam, muss sie natürlich im Strafverfahren dennoch bei der Bemessung einer Strafe oder einer Geldauflage mildernd berücksichtigt werden. Auch die im Regelfall in diesen Fällen erfolgte Schadenswiedergutmachung führt zu einer deutlichen Strafmilderung. Die besprochene Entscheidung belegt aber dennoch nachdrücklich die in diesen Konstellationen verbleibenden Strafbarkeitsrisiken insbesondere bei höheren Hinterziehungssummen, die eine aktive Verteidigung unter Ausnutzung sämtlicher Einigungsmöglichkeiten bei gescheiterten Selbstanzeigen erfordern.

3 Aus Verwaltungsgericht Ansbach, Urteil vom 23.2.2017 – AN 5 K 15.01676: Dem Steuerpflichtigen kann sein Reisepass entzogen werden, wenn bestimmte Tatsachen die Annahme rechtfertigen, dass er sich seinen steuerlichen Verpflichtungen durch einen Aufenthalt im Ausland entziehen will. Für diesen konkreten Steuerfluchtwillen muss ein Kausalzusammenhang zwischen den Steuerschulden und einem möglichen Auslandsaufenthalt nachgewiesen werden.

Sachverhalt:
Der Kläger erzielte von 2003 bis 2012 nicht gegenüber dem zuständigen Finanzamt erklärte Bruttoeinnahmen in Höhe von 880.000 € als selbstständiger Immobilienmakler. Er ist mit einer thailändischen Staatsangehörigen verheiratet, hat zwischen 2007 und 2012 mehrere Reisen ins Ausland unternommen und zuvor jeweils höhere Bargeldbeträge vom Konto abgehoben. Er ist dreifach vorbestraft. Zuletzt wurde gegen ihn im Jahr 2014 eine Freiheitsstrafe von zwei Jahren wegen Betruges verhängt, die aber zur Bewährung ausgesetzt wurde. Das Steuerstrafverfahren wurde im Verlauf des Verwaltungsverfahrens mit einer Geldstrafe abgeschlossen.

Im Rahmen der Steuerfahndungsprüfung sowie im Vollstreckungsverfahren konnte kein Bargeld gefunden werden, sonstige Vollstreckungsversuche blieben erfolglos. Lediglich ein Schrebergarten gehört ihm zur Hälfte. Dem Finanzamt wurde eine Grundschuld eingetragen, es hält das Grundstück aber für unverwertbar. Die Fahndung fand Belege über Baukosten in Thailand von knapp unter 100.000 €. Der Kläger erklärte hierzu, die Familie seiner Ehefrau in Thailand sei sehr wohlhabend. Seine Steuerschulden liegen bei mehr als einer halben Million €. Die Steuerbescheide sind zwischenzeitlich bestandskräftig.

Das Finanzamt hat bei der beklagten Stadt die Passentziehung beantragt, die nach Anhörung des Klägers erfolgt ist.

Hiergegen hat sich der Kläger erfolglos mit seiner Verwaltungsklage gewendet.

Entscheidungsgründe:
Das Verwaltungsgericht vertritt die Ansicht, dass die Klage unbegründet sei, da die auf § 8 in Verbindung mit § 7 Abs. 1 Nr. 4 PassG gestützte Entziehung des Reisepasses rechtmäßig sei. Voraussetzung für die Entziehung sei, dass bestimmte Tatsachen die Annahme begründen, dass der Steuerpflichtige sich seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen wolle. Maßgeblich für die Beurteilung dieser Voraussetzungen sei der Zeitpunkt der Behördenentscheidung, da zukünftige Umstände nicht Gegenstand der vorzunehmenden Ermessensentscheidung der Behörde sein könnten.

Objektiv seien damit vollziehbare und nicht offensichtlich rechtswidrige Steuerbescheide notwendig, aus denen sich erhebliche Steuerrückstände ergeben. Bei einer zwischenzeitlich sogar bestandskräftigen Steuerschuld in Höhe von einer halben Million € könne von erheblichen Steuerschulden ausgegangen werden. Diese seien weder ausreichend durch die Grundschuld abgesichert, noch habe der Kläger ausreichende Anhaltspunkte für eine offensichtliche Rechtswidrigkeit vorgetragen.

Auch der subjektiv erforderliche Steuerfluchtwillen des Klägers sei ausreichend nachweisbar. Voraussetzung hierfür sei, dass das gesamte Verhalten des Passinhabers und sonstige objektive Umstände darauf schließen ließen, dass er sich ins Ausland absetzen und sich dadurch im Sinne eines Kausalzusammenhanges seinen steuerlichen Verpflichtungen entziehen wolle. Das gesamte Verhalten des Steuerpflichtigen sei zu würdigen, ein nicht unwesentliches Indiz stelle dabei bereits allein die Höhe der Steuerschulden dar.

Im vorliegenden Fall kämen aber neben der Höhe der Steuerschulden entscheidend noch weitere maßgebliche Indizien hinzu: Der Kläger habe über seine Ehefrau enge Verbindungen nach Thailand, sie habe dort Miteigentum an einem Haus und sie verfüge über eine soziale und wirtschaftliche Infrastruktur in Thailand, so dass der Kläger nicht „von Null anfangen müsse". Belege über Baukosten seien bei ihm in Deutschland gefunden worden, so dass ein gewisser wirtschaftlicher Bezug zu ihm mindestens nahe liegend sei und für unter der Schwelle eines Miteigentums bestehende Nutzungsrechte des Klägers an dem Haus spreche. Zudem sei es sehr wahrscheinlich, dass der Kläger größere Summen Bargeld nach Thailand gebracht habe. Zum Verbleib des Bargeldes habe er nie etwas vorgetragen. Zum Zeitpunkt der Behördenentscheidung sei im Übrigen das Steuerstrafverfahren noch nicht abgeschlossen gewesen, so dass der Kläger auch mit einem Widerruf seiner Bewährungsstrafe habe rechnen müssen und so ein höherer Fluchtreiz unter diesem Gesichtspunkt ebenfalls bestanden habe. Die später lediglich verhängte Geldstrafe stehe dieser damaligen Annahme nicht entgegen. Darüber hinaus hätten auch Anhaltspunkte für konkrete Reisevorbereitungen existiert. Für seinen Sohn habe der Kläger beispielsweise ebenfalls einen Reisepass beantragt.

Das Verwaltungsgericht hielt die Passentziehung auch nicht für unverhältnismäßig. Es fehle zwar an einer Verhältnismäßigkeit, wenn unter keinen Umständen zu erwarten sei, dass die Passentziehung zu einer Zahlung der Steuerschulden führen könne. Vorliegend seien aber die Möglichkeiten des Klägers zu einer Reduzierung der Steuerschulden nicht ausgeschöpft. Zum einen habe er seine Erwerbstätigkeit einfach komplett eingestellt, seitdem das Finanzamt gegen ihn vollstrecken kann. Zum anderen könne der Kläger die nach Thailand geschafften Bargelder zurücktransferieren und aktiv an einer Verwertung seines Miteigentums mitwirken. Stattdessen habe er in Deutschland sogar sein noch vorhandenes Vermögen verschleiert und nachweisbar falsche Angaben gemacht. Dass er ausreisewillig sei, ergebe sich im Übrigen daraus, dass er sich in der mündlichen Verhandlung lautstark darüber beschwert habe, dass er die Verwandten seiner Ehefrau in Thailand nicht besuchen dürfe.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung verdeutlicht erneut, dass der Berater in einem Steuerstrafverfahren auch sämtliche Konsequenzen des Besteuerungsverfahrens nebst Vollstreckungsverfahren im Blick haben muss. Der außerhalb des EU-Gebietes reisefreudige Steuerpflichtige kann von einer Passentziehung aufgrund seiner Steuerschulden empfindlich betroffen sein, so dass auch eine solche Maßnahme ggf. in die Beratung über die Gesamtrisiken miteinzubeziehen ist.

Die Beantragung einer Passentziehung ist sicherlich nicht die übliche Reaktion einer Finanzbehörde auf Steuerrückstände und kann aufgrund der hohen Anforderungen an die Begründung und die Verhältnismäßigkeitserwägungen nicht ohne weiteres in jedem Fall von hohen Steuerrückständen erfolgen. Doch in Verfahren mit verhärteten Fronten und hohen Steuerschulden kann es durchaus im besonderen Einzelfall zu einer solchen die Reisefreiheit schwerwiegend einschränkenden Konsequenz kommen.

Es ist sodann Aufgabe des Beraters im Verwaltungsverfahren die positiven Aspekte herauszuarbeiten, die gegen einen Steuerfluchtwillen sprechen. Dies können insbesondere ernsthafte Bemühungen im Rahmen der Möglichkeiten um eine Rückführung der Steuerschulden sein oder möglichst umfassende Transparenz ohne widersprüchliche Angaben hinsichtlich der verbliebenen Vermögenswerte. Bestehen keine Anhaltspunkte für eine Flucht und fehlt es möglicherweise sogar an jeglichen Beziehungen ins nicht europäische Ausland, kommt auch bei hohen Steuerschulden eine Passentziehung nicht in Betracht. Gleiches gilt, wenn offensichtlich ist, dass der Steuerpflichtige zu einer Rückführung der Steuerschulden niemals in der Lage sein wird.

Die Passentziehung ist nämlich nicht als zusätzliche Strafe gedacht. Hat der Steuerpflichtige trotz ernsthaften Bemühens kein Geld, um seine Steuerschulden zu bezahlen, kann nicht allein deshalb eine Passentziehung angestrengt werden. Der vorliegende Fall zeigt vielmehr, dass weitere gewichtige Anhaltspunkte für einen tatsächlich bestehenden Steuerfluchtwillen hinzukommen müssen. Der Kläger hatte immerhin umfangreich Bargeld nach Thailand gebracht und hatte dem Fiskus auf diese Weise Vermögenswerte bewusst vorenthalten. Darüber hinaus hatte er im Vollstreckungsverfahren widersprüchliche, teils unwahre Angaben gemacht und war offensichtlich nie um Transparenz oder eine ernsthafte Schadenswiedergutmachung bemüht. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis Minoggio Rechtsanwälte und Strafverteidiger mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 04.04.2017 – 2 BvR 2551/12: Fehlt es in einem Durchsuchungsbeschluss an einer konkreten Benennung des Zeitraumes, in dem die Beschuldigten eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung begangen haben sollen, verletzt die hierauf gestützte Durchsuchung der Geschäftsräume von nicht tatbeteiligten Dritten deren Grundrecht auf Unverletzlichkeit der Wohnung aus Art. 13 GG.

Sachverhalt:
Die Verfassungsbeschwerde hat ein Vermögensverwaltungsunternehmen mit rund 1.100 Kunden und angelegten Kundenvermögen von knapp 2,5 Mrd. € eingelegt. Die Steuerfahndung hatte zuvor im November 2011 im Rahmen von Durchsuchungen in den Geschäftsräumen umfangreiche Unterlagen und Datenmengen beschlagnahmt.

Hintergrund der Durchsuchungsmaßnahme war letztlich ein CD-Datenankauf durch das Land Nordrhein-Westfalen im Jahr 2010. Hieraus ergaben sich Informationen über deutsche Kapitalanleger bei einer Luxemburgischen Bank- und Versicherungsgesellschaft. Zahlreiche dieser Kapitalanleger standen gleichzeitig in geschäftlichen Beziehungen zur Beschwerdeführerin.

Die Steuerfahndung bewirkte deshalb, dass gegen sieben Mitarbeiter Steuerstrafverfahren eingeleitet wurden. Das Amtsgericht erließ im Oktober 2011 Durchsuchungsbeschlüsse gegen Tatunbeteiligte gemäß § 103 StPO zur Durchsuchung der Geschäftsräume des Unternehmens. In den Beschlüssen wurde die Beschlagnahme insbesondere sämtlicher Dokumente angeordnet, die einen Zusammenhang zu Geschäftsbeziehungen deutscher Kunden mit ausländischen Kreditinstituten oder Versicherungsgesellschaften aufwiesen.

Zur Begründung führte das Amtsgericht aus, dass ausreichende tatsächliche Anhaltspunkte für ein jahrelang gelebtes System der Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch Mitarbeiter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zugunsten deutscher Kapitalanleger vorlägen. Insbesondere bestehe eine enge wirtschaftliche und persönliche Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der Luxemburgischen Bank- und Versicherungsgesellschaft.

Nach der Durchsuchung legte das Unternehmen mit der Begründung Beschwerde ein, die vorgeworfenen Steuerstraftaten seien in den Beschlüssen nicht ausreichend konkretisiert. Das Amtsgericht hielt an seiner Rechtsauffassung fest. Das Landgericht teilte diese Auffassung im Oktober 2012. Es sah zwar, dass die betroffenen Veranlagungszeiträume für die Steuerhinterziehungstaten in den Beschlüssen nicht genannt waren. Die Beschlüsse seien aber dennoch ausreichend konkret, da sich eine zeitliche Begrenzung durch einen konkreten Personalwechsel im Zusammenhang mit der Luxemburger Geschäftsbeziehung im Jahr 2006 ergebe.

Gegen diesen Beschluss wehrte sich das Unternehmen erfolgreich mit der Verfassungsbeschwerde und rügte dabei in erster Linie die Verletzung des Grundrechtes auf Unverletzlichkeit der Wohnung, das auf Geschäftsräume von juristischen Personen anwendbar sei.

Entscheidungsgründe:
Das Bundesverfassungsgericht hielt die Verfassungsbeschwerde für zulässig und sogar für offensichtlich begründet. Es stellte ausdrücklich einen nicht gerechtfertigten Eingriff in Art. 13 GG fest. Die Durchsuchung wäre nur legitim gewesen, wenn ein konkreter Straftatverdacht und nicht nur vage Anhaltspunkte sowie bloße Vermutungen vorgelegen hätten. In dem Durchsuchungsbeschluss müsse der Richter aufgrund der hohen verfassungsrechtlichen Bedeutung des Grundrechtes und des geltenden Richtervorbehaltes konkret den Rahmen für die Durchsuchungsmaßnahme abstecken. Nur die möglichst genaue Umschreibung der aufzuklärenden Straftat ermögliche es dem Betroffenen, zu überprüfen, ob die Beamten vor Ort die zeitlichen und sachlichen Grenzen der richterlich angeordneten Durchsuchung und Beschlagnahme einhielten.

Die angegriffenen Beschlüsse erfüllten diese Anforderungen nicht, da es an einer Bezeichnung des konkreten Tatzeitraumes fehle und dieser auch nicht durch sonstige Umstände ausreichend bestimmbar sei. Es sei schon unklar, ab welchem Zeitpunkt die Beschuldigten mit ihren Beihilfehandlungen begonnen haben sollten. Der Wechsel des einen Beschuldigten im Jahr 2006 zur Beschwerdeführerin genüge nicht für eine zeitliche Konkretisierung, da für ihn keine herausragende Stellung im Beihilfesystem behauptet werde und dieser Zeitraum deshalb nichts mit den anderen sechs Beschuldigten und deren möglichen Tathandlungen zu tun habe. Im Übrigen habe das Gericht die Beschlagnahme für Unterlagen aus dem Jahr 2005 angeordnet. Der Wortlaut des Beschlusses ermögliche sogar die Beschlagnahme sämtlicher Unterlagen seit Geschäftsbeginn des Unternehmens.

Selbst wenn man unterstellen würde, dass jeder Durchsuchungsbeschluss immer auf die Aufklärung der nichtverjährten Straftaten beschränkt sei, fehle es vorliegend an ausreichend konkreten Tatsachen, um diese Zeiträume anhand der Beschlüsse zu bestimmen. Bekanntgabezeitpunkte einzelner Einkommensteuerbescheide oder der Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten in den Nichtabgabefällen als die maßgeblichen Zeitpunkte für den Beginn der strafrechtlichen Verjährungsfrist wegen Beendigung der Haupttaten (§ 78a S. 1 StGB) seien in den Beschlüssen nicht genannt. Ohnehin sei eine eindeutige und nicht erst durch Auslegung zu ermittelnde Begrenzung des Durchsuchungsbeschlusses zu fordern.

Praxishinweis:
Erfreulicherweise hat das Bundesverfassungsgericht im vorliegenden Fall nochmals klargestellt, dass bloße Vermutungen ohne zeitlich, räumlich und personell konkret beschriebene Straftaten und damit bei einer Beihilfestrafbarkeit auch ohne eine möglichst konkrete Bezeichnung der Haupttaten niemals eine ausreichende Grundlage einer Durchsuchungsanordnung bilden können. Es hat entsprechend der besonderen Bedeutung des Grundrechtes aus Art. 13 GG hervorgehoben, dass für den Betroffenen die Grenzen der richterlichen Anordnung eindeutig erkennbar sein müssen. Es kann in der ohnehin für sämtliche Beteiligte hektischen Durchsuchungssituation nicht vom Betroffenen verlangt werden, dass er sich die zeitlichen Grenzen einer Beschlagnahmeanordnung selbst aus weiteren Umständen herleitet. Die durchsuchenden Beamten dürfen – außerhalb von zulässigen Zufallsfunden – nicht an der Stelle des Richters entscheiden, ob sie Unterlagen aus einem konkreten Jahr noch mitnehmen können oder nicht. Diese

grundlegende Entscheidung muss der Richter schon im Beschluss treffen.

Eine Verfassungsbeschwerde wird der Berater dennoch nur in Ausnahmefällen und nur bei groben Rechtsverstößen einlegen. Sie ist aufgrund der besonderen Anforderungen allein schon an ihre Zulässigkeit mit großem juristischem Aufwand, hohem Zeitdruck – die Monatsfrist ab Bekanntgabe der letztinstanzlichen Entscheidung ist nicht verlängerbar – und damit im Regelfall mit hohen Kosten verbunden. Die Erfolgsquoten sind im Verhältnis zu diesem großen Einsatz im Allgemeinen eher gering. Ermittlungsbehörden sind zudem durch eine solche Beschwerde nicht gehindert, ihre Ermittlungen fortzusetzen und einen Abschluss des Strafverfahrens zu forcieren. Das Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht dauert. Dass es im vorliegenden Fall bis zur Entscheidung fünf Jahre gebraucht hat, ist allerdings sicherlich auch dadurch zu erklären gewesen, dass eine Durchsuchungsmaßnahme ohnehin nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Es konnte nur noch im Nachhinein zur Genugtuung der Beschwerdeführerin festgestellt werden, dass die Maßnahme aus dem Jahr 2011 grundrechtswidrig gewesen ist.

Im Regelfall setzt der Berater deshalb nicht auf Verfassungsbeschwerden, sondern kümmert sich in der Durchsuchungssituation nach einer Durchsicht des Durchsuchungsbeschlusses darum, dass nur diejenigen Geschäfts- oder Privatunterlagen sowie Gegenstände mitgenommen werden, die von der Anordnung des Richters gedeckt sind. Finden sich zufällig Unterlagen, die auf Straftaten hindeuten, kann er eine Mitnahme dieser Zufallsfunde nicht verhindern. Entsteht mit den durchsuchenden Beamten Streit über die Grenzen der Durchsuchung, sollte der Berater auf eine Versiegelung der Unterlagen hinwirken, um anschließend eine gerichtliche Überprüfung zu veranlassen, bevor mit einer Auswertung begonnen wird. Einmal Gelesenes lässt sich bekanntermaßen nicht mehr aus den Köpfen löschen, selbst wenn es nicht verwertet werden darf.

Wenn es handfeste rechtliche Anhaltspunkte dafür gibt, dass ein Durchsuchungsbeschluss rechtswidrig erlassen wurde, kann ausnahmsweise eine förmliche Beschwerde sinnvoll sein. Der Berater darf dabei allerdings nicht schematisch vorgehen. Er muss vielmehr gemeinsam mit dem Mandanten im Einzelfall abwägen, ob eine solche Beschwerde in die Strategie der weiteren Verfahrensführung passt. In dem einen Fall ist es wichtig, zunächst Wehrhaftigkeit zu demonstrieren und den beteiligten Strafverfolgern Grenzen aufzuzeigen. In dem anderen Fall ist es vielleicht zielführender, ein offenes, vernünftiges Gespräch mit der anderen Seite zu führen und die Rechtswidrigkeit der Maßnahme in mögliche Verhandlungen einfließen zu lassen. Wortlos hingenommen werden sollte rechtsstaatswidriges Verhalten aber natürlich in keinem Fall.

2 Aus Bundesgerichtshof, Beschluss vom 20.12.2016 – 1 StR 505/16: Eine grob pauschale Schätzung nach den Richtwerten für Rohgewinnaufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des Bundesfinanzministeriums kommt im Strafverfahren nur ausnahmsweise in Betracht, wenn keine konkretere Schätzungsmöglichkeit besteht. Der Tatrichter muss bei einer Schätzung immer davon überzeugt sein, dass nur der Mindestschuldumfang festgestellt wird und kein darüber hinausgehender Mehrumsatz, der nur wahrscheinlich erscheint.

Sachverhalt:
Bereits seit 1996 betrieb der Angeklagte ein beliebtes Szenecafé in zentraler Innenstadtlage mit 100 Innenplätzen und 120 Sitzgelegenheiten im Außenbereich. 2005 eröffnete er in der Nähe ein zusätzliches Restaurant. Im weiteren Verlauf des Jahres übernahm der Angeklagte des Weiteren über eine von ihm als Alleingesellschafter-Geschäftsführer gegründete Betriebsgesellschaft ein italienisches Speiselokal in derselben Stadt, aber in schlechterer Lage.

In den Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuererklärungen für sein Einzelunternehmen in den Jahren 2004 bis 2009 fehlten Einnahmen, die der Angeklagte aus nicht in der Buchhaltung erfassten Einkäufen bei einem Großhändler unter dem Namen einer Scheinfirma in Höhe von ca. 20.000 € pro Jahr generiert hatte. Die konkrete Manipulationsmethode in der Kasse konnte im Strafverfahren durch das Landgericht Stade nicht aufgeklärt werden. Hinweise auf weitere Schwarzeinkäufe existierten nicht.

Der Angeklagte gestand im Verlauf des Strafverfahrens, dass er nicht alle Einnahmen ordnungsgemäß versteuert habe. Allerdings habe er komplett den Überblick verloren und könne zur Höhe der Schwarzeinnahmen keine Angaben mehr machen.

Das Landgericht schätzte daraufhin die Besteuerungsgrundlagen für das Café und das Restaurant nach Rohgewinnaufschlagsätzen anhand der Richtsatzsammlung, indem es auf den mittleren Wert der Auf-

schlagsätze aufgrund der attraktiven Lage und der guten Auslastung 50 % hinzurechnete. Das führte für 2004 bis 2006 zu einem Aufschlagsatz von 263 %, für 2007 bis 2009 zu 283 %. Für das italienische Restaurant wurden nur die Mittelwerte nach Richtsatzsammlung angesetzt. Das Landgericht hat den Angeklagten wegen einer Steuerverkürzung in Höhe von insgesamt 1 Million € zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und zwei Monaten verurteilt.

Hiergegen hat sich der Angeklagte erfolgreich mit seiner Revision gewendet. Der Bundesgerichtshof hat die Entscheidung im Strafausspruch mit den Feststellungen aufgehoben und an eine andere Wirtschaftsstrafkammer zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof vertritt zunächst die Auffassung, dass der Angeklagte sich auf jeden Fall in den angeklagten Jahren wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht habe, da er Schwarzeinnahmen eingeräumt habe. Deshalb sei nur der Strafausspruch aufzuheben und nicht die gesamte Verurteilung.

Das Landgericht sei auch ausnahmsweise zu einer Schätzung der Steuerhinterziehungssummen im Strafverfahren berechtigt gewesen, da der tatsächliche Umfang der Hinterziehung unbekannt und eine konkrete Berechnung aufgrund der fehlenden und unvollständigen Buchhaltungsunterlagen ausgeschlossen sei.

Andere Schätzungsmethoden kämen aufgrund der bekannten Tatsachen nicht in Betracht, so dass eine Schätzung nach den Rohgewinnaufschlagsätzen der Richtsatzsammlung in diesem Fall zulässig sei. Allerdings handele es sich hierbei um eine sehr grobe Schätzmethode, so dass die konkret festzustellenden Umstände des Einzelfalls ausreichend bei der Schätzung berücksichtigt werden müssten.

Ergebe sich im Einzelfall eine sehr positive Ertragslage für eine Betriebsstätte, sei es auch im Strafverfahren nicht zwingend, dass sich die Schätzung an den unteren Werten der Richtsatzsammlung orientiere. Es müsse aber aufgrund der konkreten Umstände tatsächlich feststehen, dass der dem Angeklagten vorwerfbare Mindestschuldumfang nicht überschritten werde. Bloße Wahrscheinlichkeiten aufgrund statistischer Erfahrungswerte seien hierfür gerade nicht ausreichend.

Das bedeute, dass selbst bei einer Schätzung nach Mittelwerten im Strafurteil genau ausgeführt werden müsse, warum davon auszugehen sei, dass ein Betrieb diesen Mittelsatz tatsächlich erwirtschaftet habe. Örtliche, betriebliche und persönliche Besonderheiten des Einzelfalls seien bei der Auswahl des Aufschlagsatzes konkret zu ermitteln und zu berücksichtigen.

Vorliegend könne nicht ausgeschlossen werden, dass das Landgericht diese Grundsätze fehlerhaft und zu Lasten des Angeklagten angewendet habe.

Für das italienische Restaurant wäre zu berücksichtigen gewesen, dass es aufgrund der schlechten Lage weniger erfolgreich gewesen sei, es zudem zunächst als Systemgastronomie betrieben, dann auf Tischbedienung umgestellt wurde. Damit sei nicht sicher auszuschließen, dass die Mittelwerte der Richtsatzsammlung bei der Schätzung zu unterschreiten seien.

Bei dem Café und dem Restaurant in Innenstadtlage habe das Landgericht zwar ausdrücklich die Besonderheiten berücksichtigt. Da es aber die Umsätze dieser Betriebe zu den Umsätzen des italienischen Restaurants in Relation gesetzt habe, könne sich die fehlerhafte Schätzung dieses Restaurants möglicherweise auch auf die Umsätze der beiden erfolgreichen Ladenlokale ausgewirkt haben. Es sei vielleicht sogar eine jeweils getrennte Schätzung für diese beiden Betriebstätten erforderlich.

Praxishinweis:
Die Entscheidung zeigt erneut mit erfreulicher Deutlichkeit, dass steuerliche Schätzungen im Steuerstrafverfahren nicht einfach übernommen werden dürfen. Strafrechtlich genügen keine Lebenswahrscheinlichkeiten und Prüfererfahrungen für die Annahme eines bestimmten Steuerschadens. Vielmehr müssen der Schuldumfang und damit die Höhe der hinterzogenen Steuern zur sicheren Überzeugung des Gerichtes feststehen. Bei Unsicherheiten darf der Strafrichter immer nur das Mindestmaß an Schuld ansetzen, von dem er nach den Erkenntnissen in der Hauptverhandlung ausgehen kann.

Konkret bedeutet dies für die Verteidigung, dass die Berechnungen zum Steuerschaden genau nachvollzogen und überprüft werden müssen. Je gröber die angewendete steuerliche Schätzmethode ausfällt, umso mehr müssen die Besonderheiten des Falles herausgearbeitet werden, die für deutliche Abschläge beim strafrechtlich relevanten Schaden sprechen.

Der Beschuldigte darf im Strafverfahren von seinem Schweigerecht Gebrauch machen und sollte das zu Beginn oftmals tun. Er kennt die genau hinterzogenen Summen ohnehin nicht mehr, so dass ein Geständnis zu einem frühen Zeitpunkt zu vermeiden ist. Es ist deshalb auch nicht zweckmäßig, den Beschuldigten zu Besprechungen mit der Finanzverwaltung mitzunehmen und ihn dort Angaben machen zu lassen. Von seinen eigenen Äußerungen, die oftmals ebenfalls nicht vielmehr als Vermutungen sind, kann man sich im weiteren Verfahrensverlauf nur noch schwer lösen.

Das Schweigen des Beschuldigten setzt allerdings umso mehr Aktivität des Beraters im Steuerstrafverfahren voraus. Es stellt ein großes Missverständnis dar, dass es bei der Auswahl der richtigen Verteidigungsstrategie nur um die Entscheidung gehe, ob der Beschuldigte sofort ein umfassendes Geständnis ablegt oder zunächst schweigt und man die Ermittlungen abwartet. Gerade bei einem schweigenden Beschuldigten muss der Berater an der Stelle des Beschuldigten (und im Innenverhältnis mit der Hilfe des Beschuldigten) versuchen, die angewendeten Schätzungsmethoden sowie die konkreten Schätzungsergebnisse mitzugestalten und auf das notwendige Minimalmaß steuerlich und strafrechtlich zu begrenzen. Fehlerhafte Berechnungsansätze müssen aufgedeckt, positive betriebliche Besonderheiten herausgearbeitet und ggf. eigene Gegenkalkulationen aufgestellt werden. Einer groben Schätzung nach Richtsatzsammlung kann etwa durch eine eigene Ausbeutekalkulation unter Berücksichtigung der betrieblichen Besonderheiten fundiert begegnet werden.

Gelingt es durch diese Anstrengungen beispielsweise, zumindest die Hinterziehungssummen im Strafverfahren auf die Hälfte des steuerlichen Schadens zu begrenzen, fällt die Strafe oder eine zu verhandelnde Geldauflage in jedem Fall deutlich milder bzw. günstiger aus. Auch wenn der Schaden nicht den einzigen bestimmenden Faktor für die Höhe einer Strafe oder Auflage darstellt und sich schematische Berechnungen anhand des Schadens verbieten, lässt sich natürlich nicht komplett von der Hand weisen, dass die Höhe der hinterzogenen Steuern für die Bestimmung des Schuldumfangs einen nicht ganz unwesentlichen Maßstab bildet.

3 Aus Bundesfinanzhof, Beschluss vom 13.12.2016 – VIII R 43/14: Strafverteidigungskosten sind nur dann als Werbungskosten abziehbar, wenn die strafrechtlich vorgeworfenen Handlungen zur beruflichen Aufgabenerfüllung gehören und ein beruflicher Veranlassungszusammenhang nicht durch einen überlagernden privaten Veranlassungszusammenhang wie insbesondere eine mit der Straftatbegehung angestrebte persönliche Bereicherung ausgeschlossen wird.

Sachverhalt:
Die im Streitjahr 2009 als Eheleute zusammenveranlagten Kläger waren beide als Dozenten für eine Schule tätig und erzielten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Daneben erklärten sie Einnahmen aus selbstständiger Arbeit aufgrund einer gesonderten Vereinbarung, da sie Lehrgangsmaterial für die Schule erstellten. Der Ehemann hatte darüber hinaus auch das Amt des stellvertretenden Direktors inne.

Die Staatsanwaltschaft hat den Ehemann wegen zwei Untreuetaten angeklagt. Er sollte im Jahr 2006 in seiner Funktion als stellvertretender Schuldirektor ein Auto für die Schule bestellt haben, das er privat benutzt und auch bezahlt habe. Dabei habe er sich den bei der Bestellung gewährten Behördenrabatt persönlich erschlichen. Im Jahr 2009 habe er eine weitere PKW-Bestellung für sich privat unter Ausnutzung des Rabattes versucht. Eine Vollendung sei verhindert worden. Darüber hinaus soll er im Jahr 2007 eine Urkundenfälschung begangen haben.

Das Amtsgericht hat die Anklage nur hinsichtlich der Urkundenfälschung zugelassen. Bei den Untreuetaten fehle es an einem Schaden für die Schule, so dass die Staatskasse die Verfahrenskosten und die notwendigen Auslagen des Angeklagten zu tragen habe.

Seine darüber hinausgehenden Aufwendungen für Strafverteidigerkosten machte der Kläger bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt erkannte den Werbungskostenabzug nicht an. Auch das Einspruchsverfahren, das Klage- und das Revisionsverfahren der Kläger hatten keinen Erfolg.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesfinanzhof vertritt die Auffassung, das Finanzgericht habe den Werbungskostenabzug für die Strafverteidigerkosten aus zutreffenden Gründen versagt.

Ein ausreichender Veranlassungszusammenhang für den Werbungskostenabzug läge nur dann vor, wenn der Kläger die vorgeworfenen Handlungen in Ausübung der beruflichen Tätigkeiten begangen habe und nicht nur bei Gelegenheit seiner beruflichen Tätigkeit. Die Tat müsse also ausschließlich und unmittelbar aus seiner beruflichen Tätigkeit erklärbar sein. Jede private Mitveranlassung sei bereits schädlich, da gemischt veranlasste Strafverteidigungskosten nicht aufteilbar seien. Das Finanzgericht habe im vorliegenden Fall zutreffend auf die privaten Beweggründe des Klägers abgestellt. Den Behördenrabatt habe er für sich persönlich ohne dienstliche Veranlassung sichern wollen.

Ausdrücklich verweist der Bundesfinanzhof nochmals darauf, dass es nach Ablehnung des Veranlassungszusammenhanges nicht mehr entscheidend sei, ob der strafrechtliche Vorwurf berechtigterweise erhoben wurde oder nicht. Die Einstellung des Strafverfahrens gegen eine Geldauflage oder die unterlassene Eröffnung des Hauptverfahrens seien für die steuerrechtliche Beurteilung des Werbungskostenabzuges irrelevant. Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33 EStG scheide zudem aus, wenn der Steuerpflichtige ein Honorar vereinbare, das über den durch die Staatskasse erstattungsfähigen, notwendigen Kosten liege.

Praxishinweis:
Die vorliegende Entscheidung belegt, dass Strafverteidigungskosten nur im Einzelfall als Werbungskosten abzugsfähig sind. Für den Betriebsausgabenabzug gelten die gleichen Grundsätze. Sobald private Motive bei der Begehung einer Straftat (ausreichend sogar nur: auch) eine Rolle spielen und der Beschuldigte vorsätzlich gehandelt haben soll, wird der Abzug im Regelfall komplett versagt. Ob der erhobene Vorwurf zutreffend ist oder nicht, ist für die steuerrechtliche Beurteilung irrelevant.

Abzugsfähige Strafverteidigungskosten liegen aber beispielsweise nach der bisherigen Rechtsprechung in Fällen der fahrlässigen Insolvenzverschleppung durch den Geschäftsführer, bei fahrlässig verursachten Betriebsunfällen im beruflichen Verantwortungsbereich des Beschuldigten, der Nichtabführung von Sozialabgaben durch den Geschäftsführer oder bei einer Steuerhinterziehung allein zu Gunsten der Gesellschaft vor. Greift der Werbungs- oder Betriebsausgabenkostenabzug, sind die Kosten aus Verteidigerrechnungen unbegrenzt absetzbar, also auch aufgrund einer Stundenvereinbarung deutlich über die erstattungsfähigen, notwendigen gesetzlichen Gebühren hinaus.

Liegt die Verteidigung von Angestellten oder Geschäftsführern wegen der Außenwirkung in der Öffentlichkeit oder aus Fürsorgegesichtspunkten für die Mitarbeiter im Interesse oder Verantwortungsbereich eines Unternehmens, spricht nichts dagegen, dass die Kosten der Individualverteidigungen durch das Unternehmen übernommen werden. Nur im Extremfall kann insbesondere bei widerstreitenden Unternehmens- sowie Individualinteressen und dennoch erfolgter Kostenübernahme die Gefahr einer Strafbarkeit wegen Untreue bestehen. Für den Betriebsausgabenabzug kommt es bei einer zulässigen Kostenübernahme wiederum auf den ausreichenden betrieblichen Zusammenhang an. Auf mögliche einkommensteuerrechtliche Folgen sind die Mitarbeiter hinzuweisen. Einen Vorsteuerabzug kann das Unternehmen aus diesen Individualverteidigerrechnungen nach mittlerweile einhelliger finanzgerichtlicher Rechtsprechung allerdings in keinem Fall mehr geltend machen. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis Minoggio Rechtsanwälte und Strafverteidiger mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Landessozialgericht Niedersachsen-Bremen, Urteil vom 01.03.2017 – L 2 R 476/16: Eine tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren, in der konkrete Schwarzlohnzahlungen als Bemessungsgrundlage für eine Lohnsteuerhinterziehung akzeptiert werden, kann als Grundlage für die Nachberechnung der Sozialversicherungsbeiträge dienen. Ein pauschales Bestreiten der Richtigkeit der Angaben in der tatsächlichen Verständigung genügt nicht, um diese indizielle Wirkung für das Sozialversicherungsverfahren auszuräumen.

Sachverhalt:
Der Kläger als Taxiunternehmer war bereits im Jahr 2011 rechtskräftig wegen Einkommensteuerhinterziehung zu einer Geldstrafe in Höhe von 190 Tagessätzen verurteilt worden. Er hatte einen Teil der Einnahmen nicht erfasst und zur Vertuschung den Betriebsausgabenabzug für Tankquittungen anteilig gekürzt, Löhne schwarz ausgezahlt und den Kilometerstand manipulieren lassen.

Der strafrechtlichen Verurteilung vorangegangen war eine tatsächliche Verständigung im Rahmen einer Steuerfahndungsmaßnahme. Hierbei wurden für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2004 insgesamt ca. 220.000 € zusätzliche Einnahmen festgelegt. 40 % dieser Einnahmen sollten bei der Besteuerung als zusätzliche Betriebsausgaben für Löhne berücksichtigt und mit 20 % pauschal lohnversteuert werden. Hieraus ergaben sich rund 90.000 € zusätzliche Nettolohnausgaben. Der auf dieser Verständigung basierende Bescheid über Lohn- und Kirchensteuer sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von 18.000 € wurde bestandskräftig.

Nachdem der beklagte Rentenversicherungsträger von diesem Fall erfuhr, setzte dieser im Rahmen einer Betriebsprüfung ebenfalls auf der Basis der Zahlen der tatsächlichen Verständigung nachzuzahlende Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 60.000 € sowie Säumniszuschläge in Höhe von 40.000 € fest. Der Berechnung lag zugrunde, dass es sich aus Sicht des Beklagten um illegale Beschäftigungsverhältnisse handelte, so dass die Sozialversicherungsbeiträge gemäß § 14 Abs. 2 SGB IV auf die Nettolohnsummen hochgerechnet und nicht abgezogen wurden.

Gegen diese Nachforderung hat sich der Kläger zunächst mit einem Widerspruch gewendet und nach Zurückweisung Klage erhoben. Im Wesentlichen hat er sich darauf berufen, dass er keine Lohnsteuer hinterzogen habe, dass die tatsächliche Verständigung keine Bindungswirkung gegenüber Dritten entfalte und dass er vor Juli 2004 überhaupt keine Taxen geführt habe.

Das Sozialgericht Hildesheim hat den Bescheid insbesondere mit der Begründung aufgehoben, dass die von der Steuerfahndung übernommenen Schätzungen nicht widerspruchsfrei seien und der Kläger bis Juli 2004 noch gar keine Taxen in Betrieb genommen hatte. Gegen dieses Urteil hat sich der beklagte Rentenversicherungsträger erfolgreich mit seiner Berufung gewendet.

Entscheidungsgründe:
Das Landessozialgericht hat den angefochtenen Bescheid des Rentenversicherungs-

trägers für rechtmäßig gehalten und die Klage abgewiesen.

Der Beklagte habe gemäß § 28f Abs. 2 S. 1 SGB IV aufgrund der Verletzung der Aufzeichnungspflichten durch den Kläger und der hiermit verbundenen Verhinderung der Feststellung der Beitragshöhe den Gesamtsozialversicherungsbeitrag im Wege eines Beitragssummenbescheides unter Zugrundelegung der vom Arbeitgeber zu zahlenden Arbeitsentgelte geltend machen dürfen. Mangels genauerer Ermittlungsmöglichkeiten seien eine Schätzung und das Unterlassen der Zuordnung zu einzelnen Beschäftigten zulässig gewesen. Auch die Anwendung der fingierten Nettolohnabrede des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV bei illegalen Beschäftigungsverhältnissen sei nicht zu beanstanden.

Eine Gesamtwürdigung des Sachverhaltes lasse keinen anderen Schluss zu, als dass der Kläger die illegalen Beschäftigungsverhältnisse vorsätzlich herbeigeführt und vorsätzlich Beiträge vorenthalten habe.

Die Nettolohnausgaben aus der tatsächlichen Verständigung seien den Berechnungen zugrunde zu legen. Mit der abgeschlossenen Verständigung habe der Kläger eingeräumt, die Lohnsummen zusätzlich zu den angemeldeten Löhnen schwarz geleistet zu haben. Wegen dieses Eingeständnisses habe der Kläger auch gegen sämtliche Bescheide des Finanzamtes keine Einsprüche eingelegt sowie die Verurteilung zu einer erheblichen Geldstrafe rechtskräftig werden lassen.

Das mit der tatsächlichen Verständigung abgegebene Eingeständnis einer Lohnsteuerhinterziehung sei wie ein vor einem Strafgericht abgegebenes Geständnis zu behandeln. Von einem solchen Eingeständnis gehe deshalb eine ausreichende Indizwirkung für die eingeräumte Steuerhinterziehung aus, solange der Betroffene nicht detailliert darlegen und beweisen könne, dass dieses Eingeständnis unrichtig sei und aus welchen Gründen er es gleichwohl abgegeben habe. Die bloße Behauptung einer inhaltlichen Unrichtigkeit oder ein pauschales Bestreiten reiche hingegen nicht.

An einem solchen substantiierten Bestreiten fehle es im vorliegenden Fall. Der Einwand, dass die Taxen erst ab Juli 2004 im Einsatz gewesen seien, trage keine Teilaufhebung des Bescheides, da der Kläger auch vorher schon im Bereich der Personenbeförderung und unstreitig gewerblich tätig gewesen sei. Bei den Summen handele es sich zudem nicht um pauschale Gesamtbeträge für verschiedene Bereiche zusammengefasst, sondern der Kläger habe ausdrücklich unversteuerte Lohnzahlungen für konkrete Jahre akzeptiert. Substantiierter Vortrag dazu, dass auf diese Beträge bereits Sozialversicherungsbeiträge abgeführt seien, liege ebenfalls nicht vor. Aufgrund der Anerkennung der Beträge in der tatsächlichen Verständigung bestehe kein Anlass, nach anderweitigen Schätzungs- oder Ermittlungsmöglichkeiten zu suchen.

Praxishinweis:
Die Entscheidung des Landessozialgerichtes Niedersachsen-Bremen dehnt für die beteiligten Rentenversicherungsträger die Möglichkeiten der vereinfachten Sachverhaltsermittlung aufgrund von bindend abgegebenen Erklärungen in inhaltlich zusammenhängenden Straf- oder Besteuerungsverfahren erheblich aus.

Schon seit Längerem war anerkannt, dass ein strafrechtliches Geständnis in einem rechtskräftig abgeschlossenen Strafverfahren eine erhebliche, indizielle

Wirkung für das Besteuerungs- und das Sozialversicherungsverfahren entfalten kann (vgl. nur Bundesfinanzhof, Beschluss vom 30.07.2009 – VIII B 214/07, juris). Auch in diesen Fällen genügte es nicht, die Vorwürfe pauschal in Abweichung vom früheren Geständnis zu bestreiten. An einen solchen Vortrag wurden hohe, inhaltliche Anforderungen gestellt. Es musste sehr konkret vorgetragen und unter Beweis gestellt werden, warum das strafrechtliche Geständnis unrichtig war und aus welcher Motivation heraus ein solch falsches Geständnis abgelegt wurde. Diese hohen Hürden sollen jetzt nach dieser Entscheidung auch für abgeschlossene tatsächliche Verständigungen und ihre indizielle Wirkung im Beitragsnachforderungsverfahren für die Sozialversicherung gelten.

Das bedeutet, dass der Berater in Schwarzlohnfällen bei Abschluss einer tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren mit Lohnbezug und bei einem Geständnis seines Mandanten im Strafverfahren stets die Konsequenzen für den Sozialversicherungsbetrug und die Beitragsnachforderungen im Blick halten und seinen Mandanten über die gesamten Risiken aufklären muss. Die Vor- und Nachteile eines solchen prozessualen Verhaltens müssen sorgfältig unter Einbeziehung der gesamten strafrechtlichen und wirtschaftlichen Risiken abgewogen werden.

Im vorliegenden Fall hat es nichts genützt, dass das Strafverfahren wegen der Lohnsteuerhinterziehung ohne Konsequenzen eingestellt wurde. Eine strafrechtliche Verurteilung stellt keine Voraussetzung für die Annahme eines vorsätzlichen Handelns im Bereich des Sozialversicherungs- oder Steuerrechtes dar. Es genügt, dass der Steuerbehörde oder dem Rentenversicherungsträger unabhängig vom Ausgang des Strafverfahrens der Beweis einer Steuerhinterziehung oder eines Sozialversicherungsbetruges gelingt.

2 Aus Bundesgerichtshof, Beschluss vom 12.10.2016 – 1 StR 210/16: In Fällen fingierter, innergemeinschaftlicher Lieferketten oder bei Umsatzsteuerkarussellgeschäften wird hinsichtlich derselben Waren nicht selten mehrfach Umsatzsteuer hinterzogen. Sind den Beteiligten die Strukturen und die Funktionsweise des gesamten Systems bekannt, kann ihnen der insgesamt aus diesem System erwachsene Steuerschaden als strafrechtlich relevant zur Last gelegt werden. Allerdings muss bei der Bestimmung des für die Strafzumessung bedeutsamen Schadens zugunsten des Hinterziehers berücksichtigt werden, dass der Fiskus nicht in der Summe aus den gesamten, jeweiligen Hinterziehungsbeträgen, sondern nur im Umfang der jeweils höheren Hinterziehungssummen geschädigt ist.

Sachverhalt:
Der Angeklagte gründete 2007 eine im Inland ansässige Firma W. im Geschäftsbereich des Getränkehandels, die er ausschließlich als sog. Missing Trader für ein Umsatzsteuerbetrugsmodell nutzen wollte. Die Gewinne sollten aus nicht abgeführter Umsatzsteuer stammen. Diese Firma W. war tatsächlich am Markt nicht unternehmerisch tätig, sie verfügte über keinerlei kaufmännische Strukturen und diente ausschließlich dem Zweck, Rechnungen zur Generierung von missbräuchlichen Vorsteuerabzügen zu erstellen und die eigenen Umsatzsteuereinnahmen gegenüber dem Finanzamt über einen möglichst langen Zeitraum zu verschleiern.

Der Angeklagte sorgte dafür, dass die Unternehmen M. und S. mit Sitz in Deutschland bei der W. große Getränkemengen bestellten, um diese anschließend an Kunden in Polen oder den Niederlanden zu verkaufen. Diese Unternehmen leisteten Vorkasse an W. Nach Zahlungseingang wurden die entsprechenden Getränkemengen auf Veranlassung des Angeklagten bei einem Großhandel in Deutschland bestellt. Die Bestellung erfolgte aber nicht im Namen der W., sondern für eine weitere niederländische Firma, die tatsächlich als In-/Out-Buffer dienen sollte und ebenfalls nur zum Schein in der Lieferkette auftrat. Der tatsächlich liefernde Großhändler wusste von der gesamten Konstruktion nichts, fakturierte die Getränkelieferungen als innergemeinschaftliche Lieferungen an den niederländischen In-/Out-Buffer ohne Umsatzsteuer und erstellte die notwendigen Frachtpapiere.

Die Lieferungen erfolgten sodann – komplett vom Angeklagten gesteuert – unmittelbar an die Endkunden in Polen und den Niederlanden, für die die ursprünglichen Bestellungen von Beginn an vorgesehen waren. Der niederländische In-/Out-Buffer bestätigte wahrheitswidrig den Erhalt der Getränke und fakturierte an die W. mit einem eigenen Gewinnaufschlag als innergemeinschaftliche Weiterlieferung ohne Umsatzsteuer. Die Rechnung des ahnungslosen Großhändlers wurde direkt von einem Konto der W. gezahlt. W. schickte schließlich den Unternehmen M. und S. Rechnungen mit Nettopreisen unter den Netto-Verkaufspreisen des Großhändlers, aber mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer.

W. meldete diese Umsatzsteuer entsprechend des Tatplanes des Angeklagten nicht an und führte sie nicht an das Finanzamt ab. M. und S. machten die Vorsteuer aus den Rechnungen der W. geltend. Der Großhändler meldete dem Finanzamt im Vertrauen auf die Richtigkeit der Empfangsbestätigungen innergemeinschaftliche Lieferungen ohne Umsatzsteuer.

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und zehn Monaten verurteilt. Der große Teil der Taten betraf die unterlassene Anmeldung der Umsatzsteuer für die W. und einen hierdurch verursachten Umsatzsteuerschaden in Höhe von 1,85 Mio. €. Der Rest bezog sich auf die in mittelbarer Täterschaft begangene Steuerhinterziehung des Großhändlers mit einem Volumen von 1,05 Mio. €. Die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen hätten tatsächlich für den Großhändler trotz des Gelangens ins Ausland nicht vorgelegen, da die Finanzbehörden über die tatsächlichen Lieferwege zum Zwecke der Umsatzsteuerhinterziehung getäuscht worden seien. Das Landgericht hatte für die Strafzumessung die Schäden aus den beiden Tatkomplexen komplett addiert und einen Gesamtbetrag von 2,9 Mio. € zugrunde gelegt.

Gegen diese Verurteilung hat sich der Angeklagte mit seiner Revision gewendet. Erfolg hatte er nur hinsichtlich der Verurteilung im Zusammenhang mit den in mittelbarer Täterschaft begangenen Umsatzsteuerhinterziehungen und hinsichtlich des Gesamtstrafausspruches.

Entscheidungsgründe:
Der Bundesgerichtshof sah es durch die bisherigen Urteilsfeststellungen des Landgerichtes nicht als erwiesen an, dass der Großhändler wegen der Fakturierung an den niederländischen In-/Out-Buffer tatsächlich Steuerschuldner der Umsatzsteuer geworden sei. Deshalb könne die Verurteilung wegen einer Umsatzsteuerhinterziehung in mittelbarer Täterschaft keinen Bestand haben.

Der Angeklagte könne zwar alternativ gemäß § 370 Abs. 6 AO die gemäß § 6a Abs. 4 S. 2 UStG vom Abnehmer der Lieferungen geschuldete Umsatzsteuer ebenfalls in mittelbarer Täterschaft hinterzogen haben. Diese alternative Hinterziehungsgestaltung sei aber nicht Gegenstand der Urteilsfeststellungen und stelle eine andere Tat dar.

Das Landgericht habe zunächst zutreffend angenommen, dass die Warenlieferungen nicht gemäß § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG umsatzsteuerbefreit seien. Auch wenn im Ergebnis feststehe, dass die Getränke in das europäische Ausland gelangt seien, sei dennoch die Identität der tatsächlichen Abnehmer verschleiert worden und der niederländische In-/Out-Buffer nur zum Schein als Besteller und Abnehmer aufgetreten. Damit fehle es an den Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG und die Umsatzsteuerbefreiung könne versagt werden.

Im vorliegenden Fall sei jedoch nicht auszuschließen, dass der Großhändler die Umsatzsteuer gar nicht schulde. Entsprechend der Gutglaubensregel in § 6a Abs. 4 S. 1 UStG sei die Lieferung für einen Unternehmer als steuerfrei zu behandeln, wenn die Annahme der Steuerbefreiung auf falschen Angaben des Abnehmers beruhe und die Unrichtigkeit trotz Beachtung der Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmannes nicht zu erkennen sei. Die Mitarbeiter des Großhändlers seien gutgläubig gewesen. Fraglich sei aber, ob sie die Unrichtigkeit hätte erkennen können. Das müsse das Landgericht noch aufklären.

Im Zusammenhang mit der Aufhebung der Gesamtstrafe wies der Bundesgerichtshof für die neue Hauptverhandlung darauf hin, dass dem Angeklagten bei der Strafzumessung aufgrund seiner umfassenden Kenntnis vom Betrugssystem der Gesamtschaden zum Nachteil angelastet werden könne. Allerdings sei bei der Berechnung des Gesamtschadens zu berücksichtigen, dass der Fiskus nicht doppelt geschädigt sei. Der durch die nicht angemeldete Umsatzsteuer entstandene Steuerschaden dürfe nur noch um die über die jeweilige Summe hinausgehende Differenz zu der unberechtigt als steuerfrei behandelten Lieferung erhöht werden bzw. umgekehrt und nicht jeweils erneut um die gesamte Summe der Umsatzsteuer.

Praxishinweis:
Mit diesem letzten Hinweis knüpft der erste Strafsenat des Bundesgerichtshofes erfreulicherweise ausdrücklich an ein älteres Urteil an, in dem bereits der Verdoppelung des Umsatzsteuerschadens in Fällen der Kenntnis vom Gesamtsystem eine deutliche Absage erteilt wurde (vgl. Bundesgerichtshof, 30.04.2009 – 1 StR 342/08, juris). Der aus dem Umsatzsteuerbetrugssystem erwachsene Gesamtschaden bestimmt sich nach dieser Auffassung zum einen nach der Höhe der geschuldeten Umsatzsteuer aus den unberechtigt als steuerfrei ausgewiesenen Lieferungen. Zum anderen muss die nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldete Umsatzsteuer aus den Scheinrechnungen berücksichtigt werden, da auch insoweit das Steueraufkommen gefährdet wird. Der Scheinrechnungsempfänger erhält hierdurch die Möglichkeit der Geltendmachung von Vorsteuern aus diesen Rechnungen. Die beiden Summen sind aber nicht – wie vom Landgericht fälschlicherweise angenommen – zu addieren, sondern nur die jeweils höheren Summen sind bei der Bestimmung des Gesamtschadens insoweit zu berücksichtigen, wie sie diesen jeweils noch vergrößern können. Mit dieser Betrachtungsweise gelingt es, den Steuerschaden im Strafverfahren beschuldigteninteressengerecht trotz der Anwendung des § 14c Abs. 2 UStG auf die tatsächlich dem Fiskus entgangenen Steuern zu reduzieren.

Das Landgericht hatte im vorliegenden Fall im Übrigen von einem so genannten Umsatzsteuerkarussell gesprochen, dessen zentrale Figur der Angeklagte gewesen ist. Ein klassisches Umsatzsteuerkarussell setzt allerding einen komplett geschlossenen Warenkreislauf voraus, der sich aus dem Urteil nicht ergibt. Ein solcher Kreislauf bedeutet, dass dieselben Waren mehrmals und damit immer wieder verkauft und tatsächlich oder auch nur fiktiv geliefert werden. Solche geschlossenen Kreisläufe mit identischen Waren lassen sich allerdings in der Praxis aufgrund der oftmals ausgeklügelten Verschleierungssysteme und der Einschaltung von mehreren Zwischenhändlern (Buffern oder In-/Out-Buffern) kaum noch ermitteln. Im Regelfall handelt es sich deshalb nach den Ermittlungsergebnissen um so genannte Umsatzsteuerbetrugsketten, bei denen ein Kreislauf der Waren nicht festgestellt werden kann. Für das Strafverfahren spielt die exakte Einordnung letztlich keine Rolle.

3 Aus Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 25.01.2017 – 4 K 2319/15 Erb: Eine ausländische Stiftung kann als Scheingeschäft eingeordnet werden, wenn der Stiftungsbegünstigte sich umfassende Widerrufs- und Änderungsbefugnisse einräumt. Dies gilt auch, wenn der Stiftungshauptzweck bei der Gründung in der Begehung einer Steuerhinterziehung lag.

Sachverhalt:
Der verstorbene Ehemann der Klägerin hatte 1984 Kapitalvermögen aus seiner damaligen Tätigkeit als Vorstand einer Kapitalgesellschaft in eine von ihm gegründete Stiftung in Liechtenstein eingebracht. Als Stiftungszweck hatte er insbesondere die gemeinnützige Unterstützung von Tierschutzorganisationen und Epilepsiezentren definiert. Bis zu seinem Ableben war dennoch der Ehemann ausschließlicher Begünstigter der Stiftung, nach seinem Tod die Klägerin. Der Klägerin standen die gesamten Erträge aus dem Stiftungsvermögen sowie 10 % des Kapitals der Stiftung für bestimmte Sonderfälle wie beispielsweise Erkrankungen zu. Nach ihrem Ableben sollte das Stiftungskapital erhalten bleiben und die Erträge den auf einer Liste im Einzelnen bereits benannten Personen zufließen.

Für die Stiftung schloss der Ehemann der Klägerin einen Mandatsvertrag mit einer Gesellschaft ab, die jedoch ohne Anweisung des Klägers nicht handeln

durfte und die jederzeit zur Mandatsniederlegung aufgefordert werden konnte. Sollte der Stiftungsrat eine Auflösung der Stiftung beschließen, würde das Stiftungsvermögen an den Begünstigten fallen.

2003 verstarb der Ehemann der Klägerin, die Klägerin wurde Alleinerbin. Das Stiftungsvermögen in Höhe von rund 15 Mio. € gab die Klägerin in der Erbschaftsteuererklärung nicht an und erhielt daraufhin einen Freistellungsbescheid des Finanzamtes.

Erst im Jahr 2013 erstattete sie eine Selbstanzeige, in der sie das Kapitalvermögen aus der Stiftung nacherklärte und ein Akontozahlung in Höhe von 4,9 Mio. € aus dem Stiftungsmögen veranlasste. Allerdings hielt sie bei ihrer Selbstanzeige nur die ihr aufgrund ihres Bezugsrechtes zufließenden Erträge aus dem Stiftungsvermögen für steuerlich relevant. Für die Jahre 2002 bis 2011 handele es sich insgesamt um nachzuerklärende Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 5,2 Mio. €. Mit der Selbstanzeige legte die Klägerin gleichzeitig ein Schreiben der Stiftung vor, in dem es hieß, sie dürfe der Stiftung keine Weisungen erteilen und sei lediglich Nießbrauchsinhaberin.

Das beklagte Finanzamt erließ daraufhin einen Erbschaftsteuerbescheid, in dem es das gesamte Kapital der Stiftung zugrunde legte, da die rechtliche Selbstständigkeit der Stiftung zu verneinen sei. Es forderte von der Klägerin knappe zwei Mio. € Erbschaftsteuer.

Die Klägerin legte Einspruch ein und begründete diesen mit den ihr lediglich zustehenden Bezugsrechten für die Kapitaleinkünfte. Ein Rückübertragungsanspruch auf das Stiftungsvermögen stehe ihr gerade nicht zu, sie habe auch keine Weisungsrechte. Gegen die negative Einspruchsentscheidung des beklagten Finanzamtes legte sie erfolglos Klage ein. Von der ausdrücklich eingeräumten Revisionsmöglichkeit machte sie keinen Gebrauch.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht lehnte die Klage ab, da das in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen des verstorbenen Ehemannes vollständig in die Erbmasse gelangt sei. Vermögensgegenstände einer Stiftung nach liechtensteinischem Recht seien zwar verselbstständigt und würden deshalb generell nicht in den Nachlass fallen. Etwas anderes gelte aber, wenn es sich bei der Gründung der Stiftung nur um ein Scheingeschäft handele. Das sei vorliegend der Fall, so dass letztlich überhaupt keine wirksame Stiftungsgründung erfolgt sei.

Zu Lebzeiten des Ehemannes der Klägerin war dieser ausschließlicher Begünstigter und Inhaber sämtlicher Weisungsbefugnisse. Das Mandatsverhältnis mit der Gesellschaft konnte jederzeit beendet werden. Sämtliche Rechte gingen nach seinem Tod auf die Klägerin über, auch wenn es für die erbschaftsteuerliche Beurteilung ohnehin nicht darauf ankomme, ob Verfügungsbeschränkungen bestünden. Die Klägerin habe aber sogar von ihren Verfügungsmöglichkeiten Gebrauch gemacht, indem sie die Begleichung der Steuerzahlungen aus dem Stiftungsvermögen veranlasste. Ihr stehe auch das Recht zu, die Stiftung über den Stiftungsrat komplett aufzulösen. Erst mit ihrem Tod könne das Stiftungsvermögen nicht mehr angetastet werden.

Darüber hinaus könne aber auch wegen der Vorbehalte des „ordre public" gemäß Art. 6 des Einführungsgesetzes zum BGB der Stiftung die Anerkennung versagt werden, da der Hauptzweck der Stiftung die Ermöglichung einer Steuerhinterziehung gewesen sei. Wie aus der eingereichten Selbstanzeige zu ersehen sei, habe der Ehemann der Klägerin die ihm zugeflossenen Erträge nie dem Finanzamt erklärt. Selbst die Klägerin habe in der Erbschaftsteuererklärung das Stiftungsvermögen noch komplett verschwiegen. Das belege, dass die Stiftung als Hauptzweck der Begehung von Steuerhinterziehungen dienen sollte.

Praxishinweis:

Die Entscheidung zeigt, dass Geldanlagen im Ausland in Form von Stiftungen durch Erben und ihre Berater stets einer kritischen Überprüfung zu unterziehen sind. Dies gilt vor allem, wenn die Stiftung offensichtlich nur zur Steuervermeidung gegründet wurde. Zu der Fragestellung, ob einer Stiftung die Selbstständigkeit zu versagen ist, wenn sie ausschließlich der Steuerhinterziehung dienen soll, ist momentan noch ein Revisionsverfahren anhängig, nachdem das Finanzgericht Münster sich ebenfalls mit dieser Problematik beschäftigt hatte (Bundesfinanzhof, Aktenzeichen II R 9/15, vorangegangen Finanzgericht Münster, Urteil vom 11.12.2014 – 3 K 764/12, juris). Ob das höchste Gericht diese Position für richtig hält, bleibt abzuwarten. Möglich erscheint dies, da auch Zivilgerichte in Entscheidungen diese Auffassung vertreten haben.

In solchen Fällen mit Auslandsvermögen in Stiftungen können erhebliche steuerstrafrechtliche Risiken für die Erben lauern. Bei einem Stiftungsvermögen in Höhe von mehreren Millionen € und einem daraus resultierenden Steuerschaden (insbesondere im Bereich der Erbschaftsteuer, aber auch der Einkommensteuer des Erblassers sowie der Erben) ebenfalls über der Millionengrenze ist die Einstellung eines Steuerstrafverfahrens gegen eine Geldauflage nicht selten nur mit großen, wirtschaftlichen Belastungen oder gar nicht mehr zu erreichen. Es besteht ein durchaus ernst zu nehmendes Risiko einer Freiheitsstrafe mit oder bei sehr hohem Schaden im siebenstelligen Bereich auch ohne Bewährung. Deshalb sollte besser frühzeitig geprüft werden, ob eine solche Konstruktion rechtlichen Bestand haben kann, um ggf. mit einer Selbstanzeige den Weg zurück in die Steuerehrlichkeit zu finden und die steuerstrafrechtlichen Risiken für die nachfolgende Generation auszuschalten – allerdings auch in diesen Fällen oftmals um einen hohen finanziellen Preis, denn es können unter den Voraussetzungen des § 398a Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AO Sicherheitszuschläge von 10 bis 20 % der hinterzogenen Steuern anfallen.

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis Minoggio Rechtsanwälte und Strafverteidiger mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Kammergericht Berlin, Beschluss vom 14.12.2016 – (4) 121 Ss 175/16 (205/16): Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen begeht nur derjenige Steuerpflichtige, der eine Unkenntnis der Finanzbehörden über wesentliche, steuerhebliche Tatsachen für möglich hält und diese in Kauf nimmt, sodann eine Aufklärung über diese Tatsachen unterlässt und dadurch eine Steuerverkürzung oder einen ungerechtfertigten Steuervorteil erreicht. Wer hingegen eine Tatsache verschweigt, weil er von deren Unerheblichkeit ausgeht, erfüllt nicht den Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen.

Sachverhalt:
Die verheiratete Angeklagte beantragte für ihre beiden Söhne jeweils kurz nach deren Geburt Ende der 1990er Jahre Kindergeld. Daraufhin erfolgte eine Auszahlung. Auf der Rückseite des Antragsformulars der Familienkasse war die Information abgedruckt, dass Kindergeld nur für Kinder geleistet werde, die zum Haushalt des Antragstellers gehören. Eine entsprechende Bescheinigung legte die Angeklagte vor. Im Jahr 2000 erhielt sie zusätzlich einen schriftlichen Hinweis der Familienkasse, dass bei sämtlichen Änderungen, die für den Anspruch auf Kindergeld Bedeutung haben, eine unverzügliche Mitteilung zu erfolgen habe.

Eingestellt wurde die Zahlung des Kindergeldes im Oktober 2013, als Ermittlungen zu der Erkenntnis führten, dass die Angeklagte gar nicht mehr in Deutschland gemeldet war. Ihre Kinder wohnten schon seit Ende 2003 oder Anfang 2004 bei dem getrennt lebenden Vater in der Türkei und besuchten die dortige Schule. Die Angeklagte gab an, dass die Kinder bereits seit der ersten Klasse in der Türkei lebten. Bei ihrer Anhörung im Rahmen des Rückforderungsverfahrens erklärte sie ergänzend, dass sie aufgrund der deutschen Staatsangehörigkeit ihrer Söhne von einem Anspruch auf Kindergeld ausgegangen sei.

In einem ersten, zwischenzeitlich rechtskräftigen Rückforderungsbescheid aus 2014 sollte die Angeklagte für den Zeitraum von April 2007 bis Oktober 2013 rund 27.000 € Kindergeld zurückzahlen. Gegen einen weiteren Rückforderungsbescheid für den Zeitraum von 2004 bis März 2007 in Höhe von nochmals 12.000 € wehrte sich die Angeklagte in erster Instanz vor dem Finanzgericht erfolglos. Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig.

In dem ebenfalls eingeleiteten Steuerstrafverfahren hat das Amtsgericht Tiergarten die Angeklagte wegen eines Falles der Steuerhinterziehung zu einer Geldstrafe in Höhe von 200 Tagessätzen zu je 15 € verurteilt. Im Berufungsverfahren hat das Landgericht Berlin zwei Taten angenommen, dennoch aber die Rechtsfolgen auf eine Gesamtgeldstrafe von 90 Tagessätzen zu je 15 € reduziert. In dem Berufungsurteil findet sich zum subjektiven Tatbestand die für eine vorsätzliche Verurteilung nicht ausreichende Feststellung: Die Angeklagte habe damit – so wörtlich – „rechnen müssen", dass nach dem Umzug der Kinder in die Türkei kein Kindergeldanspruch mehr bestanden habe.

Gegen dieses Urteil hat sich die Angeklagte mit ihrer Revision gewendet. Das Kammergericht hat das Urteil komplett aufgehoben und den Fall zur erneuten Entscheidung zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe:
Das Revisionsgericht hält die Feststellungen zum objektiven Tatbestand für unvollständig und darüber hinaus teilweise für widersprüchlich.

Es sei zwar richtig, dass ein zu Unrecht gewährtes Kindergeld Gegenstand einer Steuerhinterziehung sein könne. Die Familienkasse sei gemäß § 6 Abs. 2 Nr. 6 AO Finanzbehörde im Sinne dieser Vorschrift, das Kindergeld sei auch nach § 31 S. 3 EStG eine Steuervergütung. Zudem bestehe eine unverzügliche Mitteilungspflicht für Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse nach § 68 Abs. 1 S. 1 EStG. Vorliegend habe das Berufungsgericht aber nicht berücksichtigt, dass es aufgrund eines Abkommens über soziale Sicherheit mit der Türkei Abweichungen vom nationalen Kindergeldrecht geben könne und trotz Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Türkei ein Anspruch auf das so genannte Abkommenskindergeld entstehen könne. Widersprüchlich seien die Feststellungen zum objektiven Tatbestand im Übrigen für die Bestimmung des Tatzeitraumes. In den Feststellungen des Landgerichtes heiße es zunächst, der ältere Sohn sei spätestens im August 2003 in die Türkei gezogen. In der weiteren Beweiswürdigung wird dagegen ausgeführt, beide Kinder hätten sich zusammen spätestens ab Januar 2004 beim Vater in der Türkei aufgehalten.

Das Kammergericht bemängelte aber vor allem die Ausführungen der Vorinstanz zum subjektiven Tatbestand. Es betonte zunächst die allgemeinen Grundsätze für die Abgrenzung des bedingten Vorsatzes von der bewussten Fahrlässigkeit. Der Steuerpflichtige müsse für eine vorsätzliche Begehung mindestens den Eintritt des tatbestandlichen Erfolges für möglich halten, ihn also als nicht fernliegend erkennen, und gleichzeitig mit dem Eintritt dieses Erfolges in der Weise einverstanden sein, dass er ihn billigend in Kauf nehme, also sich mit ihm mindestens abfinde. Bei der bewussten Fahrlässigkeit sei der Steuerpflichtige hingegen mit der Tatbestandsverwirklichung gerade nicht einverstanden und vertraue ernsthaft darauf, dass der Erfolg ausbleibe. Da diese subjektiven Begehungsformen schwierig voneinander abzugrenzen seien, habe eine umfassende, konkrete und nicht nur formelhafte Prüfung der tatsächlichen Gegebenheiten zu erfolgen. Der Steuerpflichtige müsse die Bedeutung der Tatbestandsmerkmale und das darunter zu fassende Verhalten zutreffend erkannt haben. Diese Kenntnis dürfe nicht vorschnell angenommen werden.

Eine vorsätzliche Strafbarkeit wegen Unterlassens einer steuererheblichen Mitteilung scheide aus, wenn der Steuerpflichtige versehentlich etwas vergesse oder wegen Unkenntnis der Steuerrechtslage die Bedeutung einer Mitteilung nicht erkenne.

Im vorliegenden Fall habe das vorinstanzliche Gericht gerade nicht die für den Vorsatz erforderliche Feststellung getroffen, dass die Angeklagte den Hinweis zur Haushaltszugehörigkeit auf der Rückseite des Antragsformulars überhaupt zur Kenntnis genommen habe. Es fehlten außerdem Feststellungen dazu, ob sich aus den Fragen des Antragsformulars die Bedeutung der Haushaltszugehörigkeit für den Kindergeldanspruch ergab und ob sich aus Sicht der Angeklagten damit der Hinweis zur Mitteilungspflicht bei Änderungen der Verhältnisse auf diesen Aspekt bezogen habe. Zudem stelle ohnehin nicht der Auszug aus dem Haushalt die steuererhebliche Tatsache dar, sondern die Verlegung des Wohnsitzes in die Türkei. Stattdessen habe das Landgericht nur einen Fahrlässigkeitsvorwurf formuliert, in dem es der Angeklagten vorwirft, sie habe mit der Steuererheblichkeit des Umzuges „rechnen müssen", die Folgen „für möglich halten müssen" und es hätten ihr „Zweifel kommen müssen". Auf dieser Grundlage entfalle die Möglichkeit einer Vorsatzverurteilung.

Praxishinweis:
Die Entscheidung belegt nochmals nachdrücklich, dass einer schematischen Begründung des Vorsatzes bei einer Steuerhinterziehung grundsätzlich eine Absage zu erteilen ist. Allein aus der Tatsache, dass objektiv ein Steuerschaden entstanden ist, kann im Regelfall nicht auf eine vorsätzliche Tatbegehung geschlossen werden. Die Grenzen zwischen bewusster Fahrlässigkeit und bedingtem Vorsatz sind fließend. Der Berater muss deshalb aus dem Sachverhalt sämtliche Indizien herausarbeiten, die gegen eine Kenntnis des Steuerpflichtigen vom Steueranspruch sprechen. Angriffspunkte gegen den objektiven Tatbestand, also gegen den Steueranspruch selbst, sind deshalb natürlich nicht zu vernachlässigen. Greifen sie durch, fehlt es ohnehin – unabhängig vom Vorstellungsbild des Mandanten – immer an einer Steuerhinterziehung.

Anknüpfungspunkte für das Vorstellungsbild des Mandanten ergeben sich für die Finanzverwaltung oftmals aus seinen persönlichen Erklärungen. Wer in einem Gespräch dem Betriebsprüfer erklärt, er habe bei einer Buchung schon ein komisches Bauchgefühl gehabt und sei dem bewusst nicht nachgegangen, bietet freiwillig eine breite Angriffsfläche für die strafrechtliche Würdigung. Möglicherweise hatte der Mandant das komische Bauchgefühl aus einem ganz anderen Grund, als der Prüfer denkt. Um solche Missverständnisse zu vermeiden, sollte die persönliche Beteiligung des Mandanten an Gesprächen im Regelfall in einem laufenden Steuerstrafverfahren vermieden werden. Es ist in dieser Situation das gute Recht des Mandanten, sich zurückzuziehen und Berater für sich verhandeln zu lassen. So gerät der Steuerpflichtige gar nicht erst in die Gefahr, spontan persönliche Erklärungen abzugeben, die missverstanden werden könnten oder die sich im Nachhinein aufgrund eines Irrtums oder einer unrichtigen Erinnerung sogar als falsch herausstellen. Einmal Gesagtes auch mit berechtigten Argumenten wieder komplett aus den Köpfen der Beteiligten zu bekommen, ist bekanntlich schwierig.

2 Aus Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 28.11.2016 – 21 ZB 16.436: Eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung kann bei einem Zahnarzt den Widerruf der Approbation wegen Berufsunwürdigkeit rechtfertigen, wenn das vorgeworfene Fehlverhalten bei einer Gesamtbetrachtung insbesondere der Hinterziehungssumme, der Höhe der verhängten Strafe, der Beharrlichkeit der Verstöße und eines sich manifestierenden Gewinnstrebens um jeden Preis als schwerwiegend einzuordnen ist. Feststellungen aus einem Strafurteil können berücksichtigt werden, wenn keine gravierenden Anhaltspunkte gegen deren Richtigkeit sprechen.

Sachverhalt:
Der Kläger hatte für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2002 und für das Jahr 2004 unrichtige Einkommensteuererklärungen abgegeben. Er verschwieg Einnahmen aus seiner Tätigkeit als Zahnarzt, erklärte unberechtigte Betriebsausgaben und deklarierte Kapitaleinkünfte nicht. Insgesamt führten diese Unehrlichkeiten zu einem Steuerschaden in Höhe von knapp 60.000 € sowie einer Verkürzung des Solidaritätszuschlages von 3.000 €. Das Amtsgericht München verurteilte ihn deshalb 2012 rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung in fünf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zehn Monaten – ausgesetzt zur Bewährung.

Daraufhin widerrief die zuständige Behörde ein Jahr später die Approbation des Klägers wegen Unwürdigkeit. Der Kläger erhob hiergegen erfolglos Klage zum Verwaltungsgericht. Gegen das ablehnende Urteil wendete er sich mit einem Antrag auf Zulassung der Berufung. Der Bayerische Verwaltungsgerichtshof lehnte die Zulassung ab.

Entscheidungsgründe:
Die Verwaltungsrichter stellten sich auf den Standpunkt, dass kein Zulassungsgrund vorliege. Es bestünden keine ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit der Entscheidung.

Es sei rechtmäßig, dass sich das Verwaltungsgericht für die Prüfung der Unwürdigkeit lediglich auf die Feststellungen des Strafurteils gestützt habe, da keine gewichtigen Anhaltspunkte gegen deren Richtigkeit sprechen würden. An dieser Sichtweise ändere sich nichts dadurch, dass dem Urteil steuerlich eine tatsächliche Verständigung und strafrechtlich ein Geständnis des Klägers sowie eine strafprozessuale Verständigung (vgl. § 257c StPO) zugrunde gelegen hätten, so dass es an weiteren Ausführungen zum subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung fehle. Das Strafgericht habe das Geständnis anhand der Aktenlage geprüft und es für glaubhaft gehalten. Ein Grund für eine unrichtige Selbstbelastung des Klägers sei nicht erkennbar und habe er nicht substantiiert vorgetragen. Vielmehr sei er fälschlicherweise der Auffassung, dass Sachverhaltsfeststellungen nicht übernommen werden dürften, wenn sie lediglich auf einem Geständnis beruhten.

Der Annahme einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung allein wegen der Feststellungen aus dem strafgerichtlichen Urteil stünde auch nicht die Aufhebung des Hinterziehungszinsbescheides entgegen. Denn diese Aufhebung sei nach Ausführungen des Finanzamtes lediglich aus verfahrensökonomischen Gründen erfolgt.

Der Kläger habe keine neuen Tatsachen oder Beweismittel im Verfahren benannt, die belegten, dass er sich bei seinem strafrechtlichen Geständnis in einem Irrtum befunden habe. Dies zeige alleine schon sein erfolgloser Wiederaufnahmeantrag im Strafverfahren.

Des Weiteren könne das Vertrauen der Öffentlichkeit in den Berufsstand der Zahnärzte bereits bei der vorliegenden Verurteilung wegen Steuerhinterziehung ausreichend erschüttert sein, so dass ein Widerruf zu rechtfertigen sei. Es gebe kein Mindeststrafmaß, ab dem immer ein Approbationswiderruf zu erfolgen habe, sondern es komme auf eine Gesamtschau aller Umstände an. Tragend seien für das von der Rechtsprechung im Rahmen der Unwürdigkeitsprüfung geforderte „schwerwiegende Fehlverhalten" vor allem die folgenden Erwägungen:

Die steuerlichen Verfehlungen des Zahnarztes erstreckten sich über mehrere Jahre, so dass von einem einmaligen Ausrutscher keine Rede sein könne. Der verursachte Gesamtschaden spreche für eine schwere Straftat. Bei einer Gesamtfreiheitsstrafe von zehn Monaten könne man das Vergehen auch nicht als Bagatelle einordnen, sondern es handele sich um eine gravierende Verfehlung. Es habe sich gezeigt, dass der Kläger für seinen eigenen Vorteil bereit sei, die Interessen der Allgemeinheit zu schädigen. Dieses Gewinnstreben um jeden Preis passe nicht zum Bild des jederzeit helfenden Arztes unter dem stetigen Gebot der ärztlichen Ethik und Menschlichkeit. Zudem sei zu berücksichtigen, dass der Kläger sich während des laufenden Steuerstrafverfahrens zunächst sehr uneinsichtig gezeigt habe und er erst in einem späten Verfahrensstadium ein von wenig Reue und Schuldeinsicht geprägtes Geständnis abgelegt .

Praxishinweis:
Die Entscheidung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes belegt erneut nachdrücklich, dass Angehörige von Berufsgruppen unter besonderer Berufsaufsicht – wie beispielsweise (Zahn-)Ärzte, Apotheker, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater – einem hohen außerstrafrechtlichen Risiko unterliegen, wenn gegen sie steuerstrafrechtlich ermittelt wird. Dieses Risiko muss von Beginn des Ermittlungsverfahrens an in der Strategie berücksichtigt werden.

Sind die berufsrechtlichen Konsequenzen nicht sicher einzuschätzen, kann ein steuerstrafrechtliches Ergebnis nicht sofort freiwillig akzeptiert werden. Es muss genau abgewogen werden, welche Verteidigungsmöglichkeiten steuerlich und strafrechtlich mit Blick auf das nachfolgende Berufsverfahren genutzt werden können. Gibt es eine Chance, ein Verfahren mit höherem finanziellen Aufwand gegen eine Geldauflage eingestellt zu bekommen, sollte diese Möglichkeit auf jeden Fall genutzt werden. Zu einem Widerruf der Zulassung wird es sodann nicht mehr kommen. Allenfalls können weniger einschneidende berufsrechtliche Maßnahmen verhängt werden, die aber nicht zu einer Zerstörung der gesamten wirtschaftlichen Existenz des Mandanten führen. Wenn eine Schadenswiedergutmachung erfolgt ist und im laufenden Strafverfahren auf die drohenden berufsrechtlichen Konsequenzen verwiesen wird, eröffnen sich manchmal auf Grundlage dieser Sachargumente Spielräume, die zuvor bereits verschlossen waren. Auch bei einem Steuerschaden im sechsstelligen Bereich kann bei einem Ersttäter und einer Schadenswiedergutmachung eine förmliche Verurteilung vermieden werden.

Der vorliegende Beschluss und die vorangegangene Entscheidung des Strafgerichtes überraschen etwas in ihrer Härte. Voraussetzung für den schwerwiegenden Eingriff in das grundrechtlich geschützte Recht auf freie Berufswahl und -ausübung aus Art. 12 GG ist ein erhebliches Fehlverhalten. Der festgestellte Steuerschaden in Höhe von rund 60.000 € kann nicht als übermäßig hoch eingeordnet werden, da dieser Betrag bei einem gleichgelagerten Verhalten über mehrere Jahre schnell erreicht ist. Die Steuerhinterziehung weist bei einem Zahnarzt generell nur einen allenfalls mittelbaren Berufsbezug auf. Es dürfte sich bei dem Betroffenen zudem um einen Ersttäter handeln, der den Steuerschaden gezahlt hat, auch wenn es hierzu in der vorliegenden Entscheidung an ausdrücklichen Feststellungen fehlt. In einem solchen Fall wäre eine Einstellung des Strafverfahrens gegen eine Geldauflage und damit eine Verhinderung berufsrechtlicher Konsequenzen durchaus ein realistisches Verfahrensziel. Dass dies nicht gelungen ist, ist wahrscheinlich den Besonderheiten dieses Verfahrens und den regionalen Unterschieden in der Justiz geschuldet.

3 Aus Kammergericht Berlin, Beschluss vom 24.11.2016 – (4) 121 Ss 169/16 (195/15): Nach einem Geschäftsführerwechsel wirkt die durch den neuen Geschäftsführer der GmbH eingereichte Selbstanzeige nicht strafbefreiend für den ehemaligen Geschäftsführer, wenn sie ohne sein Wissen und damit nicht in seinem Auftrag zumindest in verdeckter Stellvertretung abgegeben wurde. Das Strafverfolgungshindernis des § 371 Abs. 4 AO greift nicht für den ursprünglichen Falscherklärer.

Sachverhalt:
Die Angeklagte war bis Oktober 2012 Geschäftsführerin einer GmbH und unterließ es, für den Veranlagungszeitraum 2011 die USt-, KSt- und GewSt-Erklärungen fristgemäß abzugeben. Hintergrund war, dass die beauftragte Buchhaltungsgesellschaft ihr nicht die erforderlichen Unterlagen zur Verfügung gestellt hatte. Sie unterließ es aber auch, diese Tatsache binnen der laufenden Frist dem Finanzamt mitzuteilen und auf Grundlage der ihr bekannten Zahlen eine möglichst zutreffende Schätzung zu ermöglichen. Ihr pflichtwidriges Verhalten führte zu einer Steuerverkürzung in Höhe von insgesamt etwas unter 100.000 € Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Der neu bestellte Geschäftsführer gab die fehlenden Erklärungen für 2011 im Jahr 2013 ab. Die GmbH glich die offenen Steuern kurz nach Erlass der Steuerbescheide aus.

Das Amtsgericht Tiergarten hatte daraufhin die Angeklagte wegen Steuerhinterziehung in drei Fällen zunächst zu 350 Tagessätzen zu je 30 € verurteilt. Das Landgericht Berlin senkte die Strafe auf 90 Tagessätze. Gegen diese Entscheidung hat sich die Angeklagte im Ergebnis erfolglos mit ihrer Revision gewendet. Nur eine Ratenzahlungsmöglichkeit wurde ihr zusätzlich zugebilligt. Diese hätte sie unabhängig vom Revisionsverfahren im Vollstreckungsverfahren vor der Staatsanwaltschaft problemlos und mit geringerem Aufwand erreichen können.

Entscheidungsgründe:
Das Kammergericht vertritt in seinem Beschluss die Auffassung, dass der Schuldspruch gegen die Angeklagte nicht zu beanstanden sei. Dies gelte auch, wenn man berücksichtige, dass der neue Geschäftsführer eine wirksame Selbstanzeige erstattet habe. Diese entfalte für die Angeklagte keine strafbefreiende Wirkung.

Straffreiheit nach § 371 Abs. 1 AO genieße in der vorliegenden Konstellation nur derjenige Täter einer Steuerhinterziehung, der persönlich in der geforderten Weise die unterlassenen Angaben nachhole. Es bestehe zwar keine höchstpersönliche Pflicht, die Selbstanzeige abzugeben. Es sei ausreichend, die Anzeige über einen bevollmächtigten Vertreter – im Wege der verdeckten Stellvertretung – einzureichen. Es müsse aber zumindest ein Auftrag bestehen. Dass die Angeklagte hier persönlich die Abgabe der fehlenden Steuererklärungen mitveranlasst habe, sei nicht erkennbar. Die Nachholung der fehlenden Erklärungen durch die neue Geschäftsführung sei vielmehr ohne ihre Unterstützung erfolgt. Sie habe zum Finanzamt ebenfalls persönlich überhaupt keinen Kontakt mehr gehabt.

Darüber hinaus liege kein Strafverfolgungshindernis im Sinne des § 371 Abs. 4 AO vor. Nach dieser Vorschrift wirkt eine Berichtigungserklärung nach § 153 AO auch für einen Dritten, wenn sie rechtzeitig und ordnungsgemäß abgegeben wurde. Ein solcher Fall liege hier gerade nicht vor, da die Angeklagte ursprünglich überhaupt keine Erklärung eingereicht habe. In diesen Nichtabgabefällen greife der § 153 AO generell nicht, so dass die Voraussetzungen des § 371 Abs. 4 AO schon dem eindeutigen Wortlaut nach nicht erfüllt seien.

Eine analoge Anwendung des § 371 Abs. 4 AO komme nicht in Betracht, da es an einer vergleichbaren Interessenlage fehle. Weder der bewusst eine falsche Erklärung Abgebende, noch der bewusst eine Erklärung unterlassende Täter sei Dritter im Sinne dieser Vorschrift. Hierfür spreche der systematische Zusammenhang zwischen Selbst- und Fremdanzeige. Für den Steuerhinterzieher sehen die Abs. 1 bis 3 des § 371 AO ein differenziertes System der Selbstanzeige vor, dem insbesondere der Rechtsgedanke zugrunde liege, dass mit der Selbstanzeige des Steuerhinterziehers das Finanzamt nunmehr vollständig und wahrheitsgemäß informiert werde. Für die wirksame Fremdanzeige hingegen sei diese Richtigstellung des Sachverhaltes nicht erforderlich. Hintergrund hierfür sei, dass der Fremdanzeigende den Sachverhalt erst nachträglich erkenne und ihn gar nicht selbst erlebt habe, so dass ihm eine vollständige Richtigstellung im Regelfall schwerer falle als dem an der Hinterziehung Beteiligten. Er solle deshalb durch die Vorschrift des § 371 Abs. 4 AO ermutigt werden, trotz Ungewissheiten in der Sachverhaltsaufklärung zu berichtigen und hierdurch sodann ein Strafverfolgungshindernis für Dritte zu bewirken.

Praxishinweis:
Erfreulicherweise bestätigt die vorliegende Entscheidung zunächst nochmals eindeutig die Möglichkeit, eine Selbstanzeige in verdeckter Stellvertretung zu erstatten. In ähnlichen Konstellationen sollte der Berater deshalb immer prüfen, ob er das Schutzschild der Selbstanzeige auf weitere Handelnde ausweiten kann und soll. Durch ein einfaches Auftragsschreiben an den Berater von weiteren Beteiligten kann dies rechtssicher bewirkt werden. Es muss aber in diesen Konstellationen immer abgewogen werden, ob es zweckmäßig ist oder im Gegenteil für den bisherigen Mandanten gefährlich werden kann, den Kreis der Eingeweihten in die Vorbereitung einer Selbstanzeige zu vergrößern.

Deutlich wird des Weiteren, dass der ausgeschiedene Geschäftsführer sich über nicht abgegebene Steuererklärungen für die Gesellschaft bei bislang noch nicht eingeleitetem Steuerstrafverfahren weiterhin kümmern sollte. Er sollte – wenn die Umstände es zu lassen – den Kontakt zur neuen Geschäftsführung suchen, um möglichst zu verhindern, dass eine Selbstanzeige eingereicht wird, die für ihn mangels Beteiligung keine strafbefreiende Wirkung entfaltet. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis Minoggio Rechtsanwälte und Strafverteidiger mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de

Dr. Ingo Minoggio

Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Aus Finanzgericht Baden-Württemberg, Beschluss vom 23.06.2016 – 1 V 1044/16: Es liegen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Versagung eines Vorsteuerabzuges vor, wenn es an einem eindeutigen Beweis fehlt, dass der den Vorsteuerabzug geltend machende Erwerber als Steuerhinterziehungsbeteiligter an einem angeblichen Umsatzsteuerkarussell anzusehen ist. Bei fehlenden Geständnissen und fehlenden strafrechtlichen Verurteilungen kann nicht allein aufgrund einer ungewöhnlichen Preisgestaltung auf Bösgläubigkeit geschlossen werden.

Sachverhalt:
Die Antragstellerin – eine mit Edelmetallen handelnde GmbH – streitet mit dem Finanzamt um den Vorsteuerabzug aus Gutschriften für den Erwerb von Silbergranulaten (verflüssigtes, gesiebtes und in kaltes Wasser gegossenes Silber mit einem Reinheitsgehalt von 99,9 %). Zwischen August 2012 und Juni 2013 hatte sie von der Y-GmbH große Mengen nicht zertifizierten Silbergranulates (damit ohne garantierten Reinheitsgehalt und für die Industrie als regelmäßigen Endabnehmer von Silbergranulaten nicht verwertbar) angekauft und insbesondere an die L-GmbH weiterverkauft. Sie nahm die Angebote der Y-GmbH nur an, wenn ihr auch ein Abnehmer zur Verfügung stand. Das nicht zertifizierte Granulat wurde jeweils mit einem festen Abschlag vom Börsenpreis des zertifizierten Granulates verkauft, bei der Antragstellerin verblieben durch das Handelsgeschäft 3 % Marge.

Die Y-GmbH war bereits im Jahr 2011 als Vorratsgesellschaft gegründet und wurde von zwei Rechtsanwälten als Geschäftsführern geleitet. Die Lieferungen erfolgten mit einem angestellten Fahrer, aber ohne jede Transportversicherung. Jeweils bei Lieferung überprüfte die Antragstellerin anhand eines Kilogramms der Ware in einem Schmelz- und Messvorgang die Qualität des Silbergranulates und zahlte dann in Abhängigkeit von Qualität und Gesamtgewicht die Hälfte des Preises bar an den Fahrer, den Rest per Überweisung. Noch am selben Tag holte meistens die L-GmbH die Ware ab und verkaufte das Granulat schließlich an Scheideanstalten, die daraus zertifiziertes Silbergranulat herstellten.

Sowohl die Y-GmbH als auch die Antragstellerin versteuerten die Umsätze und zogen jeweils die Vorsteuern aus den Gutschriften ab.

Die Steuerfahndung ging nach bisherigen Ermittlungsergebnissen davon aus, dass ein betrügerisches Umsatzsteuerkarussell vorlag, in das u.a. die Antragstellerin als Zwischenhändlerin eingebunden gewesen sein sollte. Tatsächlich handelte es sich wahrscheinlich eher um eine betrügerische Umsatzsteuerkette, da kein komplett geschlossener Warenkreislauf ermittelt wurde. Auch bei einer Umsatzsteuerkette wird aber regelmäßig wie beim Umsatzsteuerkarussell durch die beim ers-

ten Handelsglied nicht abgeführte Umsatzsteuer eine Marge von 19 % auf die Glieder der Lieferkette verteilt. Konkret hatte die Steuerfahndung nur ermittelt, dass ursprünglich ein inländisches Unternehmen (der so genannte Missing Trader, der sich im Regelfall auflöst, sobald ermittelt wird) das Silbergranulat von einem ausländischen Unternehmen zu einem Nettopreis erworben hatte. Dieses sei dann Brutto an den ersten Zwischenhändler (die so genannten Buffer, die die Lieferkette als eingesetzte „Puffer" wissentlich oder eben unwissentlich durch Weiterverkäufe mit eigenem Gewinn verschleiern) weiterverkauft, aber die Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt worden. Der „Gewinn" von 19 % sei durch fest definierte Margen bei den Zwischenhändlern unter diesen aufgeteilt worden.

Die Fahndung ging davon aus, dass die Geschäftsführer von der Beteiligung an einem betrügerischen Umsatzsteuermodell gewusst hätten bzw. mindestens hätten wissen müssen. Das Finanzamt änderte deshalb die Umsatzsteuerbescheide und kürzte die Vorsteuern um die Beträge aus den Gutschriften. Gegen diese Bescheide hat sich die Antragstellerin mit Einsprüchen gewendet und vergeblich beim Finanzamt eine Aussetzung der Vollziehung beantragt. Diesen Antrag hat sie mit dem vorliegenden Beschluss erfolgreich vor dem Finanzgericht weiterverfolgt und auf diesem Weg eine Aussetzung der Vollziehung erreicht.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht hat aufgrund einer summarischen Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der geänderten Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 bejaht. Zugleich hat es angenommen, dass die Vollziehung der Bescheide eine unbillige Härte für die Antragstellerin zur Folge habe, da sie die Steuern nicht zahlen könne.

Der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG aus den Gutschriften der Y-GmbH stehe der Antragstellerin zu. Die Gutschriften erfüllten gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG die Formvorschriften der §§ 14, 14a UStG. Eine Versagung des Vorsteuerabzuges käme im vorliegenden Fall nicht wegen einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung in Betracht.

Generell könne zwar das Recht auf Vorsteuerabzug verweigert werden, wenn objektive Umstände belegten, dass ein Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einer auf einer vorangegangenen Stufe in der Lieferkette begangenen Umsatzsteuerhinterziehung beteilige. Das gelte auch im Einklang mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes unabhängig davon, ob er bei seinem Geschäft einen Gewinn erziele oder nicht. Habe ein Marktteilnehmer aber die vernünftigerweise aufgrund der konkreten Umstände zu verlangenden Kontrollmechanismen beachtet, dürfe er auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze und einen ihm zustehenden Vorsteuerabzug vertrauen. Es bestehe keine allgemeine Prüfungs- und Dokumentierungspflicht des Unternehmers. Zu Überprüfungen sei er vielmehr nur verpflichtet, wenn er Anhaltspunkte kenne, die für Unregelmäßigkeiten oder eine Steuerhinterziehung sprechen. Damit trage das Finanzamt die Darlegungs- und Feststellungslast für die Bösgläubigkeit des Unternehmers.

Im vorliegenden Fall gebe es hierfür keine eindeutigen Nachweise. Es fehle komplett an Geständnissen oder Verurteilungen in den Strafverfahren. Es sei auch bislang weder eine Anklage erhoben, noch säße einer der Beteiligten in Untersuchungshaft. Noch nicht einmal eine Vereinbarung zwischen den Mitgliedern der Lieferkette über eine Verteilung der Marge sei bekannt. Zudem könne ohne weitere Beweiserhebung, die erst in einem Hauptverfahren veranlasst sei, die Argumentation des Finanzamtes nicht überzeugen, wonach es keinen seriösen Markt für nicht zertifiziertes Silbergranulat gebe. Allein aus hohen Margen, hohen Bargeldzahlungen, vielen Zwischenhändlern, der Abrechnung anhand einer Analyse sowie der Vereinbarung von festen Abschlägen könne man das nicht ableiten. Hierzu sei vielmehr ein Sachverständigengutachten oder die Befragung neutraler Marktteilnehmer erforderlich.

Zudem seien die Anforderungen an die Feststellung der Bösgläubigkeit im vorliegenden Fall nochmals höher, weil nicht der unmittelbare Vorlieferant die Umsatzsteuerhinterziehung begangenen habe, sondern das erste Glied in der Lieferkette, und es sich bei der Antragstellerin erst um das vorletzte Glied mit nur noch geringerer Gewinnmarge gehandelt habe. Des Weiteren habe die Antragstellerin sogar überprüft, ob die Y-GmbH ihre steuerlichen Pflichten erfülle und ein eigenes Rechtsgutachten über die sie treffenden Sorgfaltspflichten in solchen Fällen eingeholt.

Als letztes Argument sei zu beachten, dass der Vorsteuerabzug unter Aufrechterhaltung der Besteuerung der jeweiligen Ausgangsleistung in der Lieferkette mehrfach versagt wurde, so dass der Fiskus bereits über das notwendige Maß hinaus die Neutralität der Umsatzsteuer wiederhergestellt habe. Bei der streitigen Umsatzsteuer handele es sich deshalb um eine Zusatzeinnahme des Staates.

Praxishinweis:
Anhand der vorliegenden Entscheidung wird deutlich, dass bei einem klassischen Umsatzsteuerkarussell oder einer betrügerischen Umsatzsteuerkette keinesfalls bei jedem Glied der Lieferkette schematisch eine Beteiligung an der Umsatzsteuerhinterziehung angenommen werden darf. Vielmehr muss die Bösgläubigkeit für jedes einzelne Unternehmen durch das Finanzamt positiv nachgewiesen werden. Der Unternehmer muss hingegen nicht generell prüfen, ob sein Lieferant Unternehmer ist, ob dieser über die gelieferten Gegenstände verfügen darf bzw. liefern kann, sowie ob er seinen Umsatzsteuererklärungs- und -zahlungspflichten tatsächlich nachkommt (vgl. insbesondere EuGH-Urteile vom 21.06.2012, C-80/11, C-142/11, Mahagében und Dávid).

Der Nachweis einer Bösgläubigkeit wird umso schwieriger, je weiter ein Unternehmen in der Lieferkette von dem Missing Trader entfernt ist und je besser es seine unmittelbaren Geschäftspartner überprüft hat. Es darf in diesen Fällen eben nicht vergessen werden, dass Unternehmen tatsächlich unwissend in ein solches Karussell geraten können. Das kommt immer wieder vor und darf dann nicht vorschnell zum wirtschaftlichen Ruin des ahnungslosen Unternehmers führen – vor allem wenn der Staat ohnehin bereits mehrfach an der Versagung des Vorsteuerabzuges verdient hat, indem er die Vorsteuer trotz der Umsatzsteuereinnahmen auch bei weiteren Buffern der Lieferkette versagt hat.

Die im vorliegenden Fall erreichte Aussetzung der Vollziehung mit den konkreten Argumenten, die gegen eine Bösgläubigkeit sprechen, stärkt in einer solchen Konstellation maßgeblich die Position im parallel laufenden Strafverfahren. Aufgrund einer solchen Entscheidung können sich im Strafverfahren neue Lösungsmöglichkeiten eröffnen, die vorher verschlossen erschienen. Vor einer Antragstellung muss aber immer auch der umgekehrte Fall bedacht werden, dass eine negative Entscheidung des Finanzgerichtes natürlich die Position der Strafverfolger festigen und eine weitere Vorprägung für das Strafverfahren liefern würde. Ist ein solches, für den Mandanten nachteiliges Ergebnis zu befürchten, stellt man besser keinen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung.

2 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 06.09.2016 – 1 StR 575/15: Bei einer Beihilfe zur Steuerhinterziehung kommt es für die Bestimmung des Begehungszeitpunktes auf die Beendigung der Teilnahmehandlung an und nicht auf den möglicherweise erst später eingetretenen Taterfolg. Für die Annahme eines besonders schweren Falles ist gesondert von der Haupttat zu prüfen, ob die Beihilfetat selbst – unter Berücksichtigung des Gewichtes der Haupttat in einer Gesamtabwägung – einen besonders schweren Fall darstellt.

Sachverhalt:
Bei dem Angeklagten handelte es sich um einen österreichischen Steuerberater und Anwalt. Sein Mandant hatte im Jahr 2005 als Vorstandsmitglied der Bayerischen Landesbank den Anteilsverkauf an einer Formel-1-Gesellschaft begleitet. Persönlicher Vorteil des Mandanten im Zusammenhang mit dem Geschäft war die Vereinbarung einer als Beratungsleistung getarnten Zahlung in Höhe von 44 Millionen US-Dollar. Die Abrechnung sollte über die ausschließlich zu diesem Zweck gegründete G. GmbH erfolgen, die tatsächlich keinerlei Geschäftstätigkeit entfaltete. Erste Überweisungen in Höhe von 21 Millionen US-Dollar lösten 2006 allerdings eine Geldwäscheverdachtsanzeige aus, so dass die Gesellschaft nicht mehr für die noch ausstehenden Zahlungen genutzt werden konnte.

Daraufhin beauftragte der Mandant den Angeklagten, für eine Einbringung der Gesamtsumme in eine österreichische Stiftung zur Verwaltung seines Privatvermögens zu sorgen. Der Angeklagte übernahm deshalb 2007 die Geschäftsführung der G. GmbH, gründete eine Stiftung sowie eine zweite GmbH an seinem Kanzleisitz, deren Geschäftsführung er ebenfalls übernahm. Der Angeklagte wusste, dass die beiden GmbHs als reine Einnahmestellen für die seinem Mandanten persönlich zuzuordnenden Gelder fungierten.

Zur Vermeidung von Schenkungssteuer im Zusammenhang mit der ersten Transaktion schloss der Angeklagte eine Treuhandvereinbarung zwischen den Gesellschaften ab, deren fehlende Tatsachengrundlage er kannte. Anschließend fingierte er im Sommer 2007 einen weiteren Beratervertrag und vereinnahmte die Restzahlung bei der neu gegründe-

ten Gesellschaft. Diese Einnahme wurde in Österreich als Betriebseinnahme der GmbH versteuert.

Wie geplant, gab sein Mandant im Jahr 2009 die Einnahme in seiner persönlichen Einkommensteuererklärung für 2007 nicht an und verkürzte hierdurch Einkommensteuer in Höhe von 7 Millionen Euro nebst Solidaritätszuschlag.

Das Landgericht hat den Angeklagten in diesem Zusammenhang wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Monaten, ausgesetzt zur Bewährung, verurteilt. Eine Förderung der Einkommensteuerhinterziehung für den bereits 2006 erfolgten Zufluss lehnte die Kammer hingegen ab und traf keine Feststellungen zur Hinterziehungshöhe, da der Angeklagte erst ab 2007 tätig gewesen sei.

Auf die Revision der Staatsanwaltschaft hat der Bundesgerichtshof das Urteil mit den zugrunde liegenden Feststellungen komplett aufgehoben, auf die Revision des Angeklagten hin nur den Strafausspruch mit seinen Feststellungen. Eine andere Wirtschaftsstrafkammer muss sich deshalb jetzt erneut mit dem Fall beschäftigen.

Entscheidungsgründe:

Nicht beanstandet hat der Bundesgerichtshof die Einordnung der Millionenzahlung als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG für den Mandanten des Angeklagten. Auch wenn der Hintergrund der Zahlungen nicht im Einzelnen aufgeklärt werden konnte, habe zumindest ein im einkommensteuerrechtlichen Sinne ausreichender Zusammenhang zwischen der Zahlungsvereinbarung und einem Tun, Dulden oder Unterlassen des Mandanten im Rahmen der Anteilsverkäufe festgestellt werden können. Es handele sich dabei aber nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Zahlung über die Gesellschaft und die Deklaration als Betriebseinnahme mit der Folge der Auslösung österreichischer Körperschaftssteuer seien nur zum Schein erfolgt. Es habe auch an einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen durch Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gefehlt.

Die Aufhebung des Strafausspruches hat der Bundesgerichtshof sodann damit begründet, dass bei der Strafzumessung nicht der für den Angeklagten gemäß § 2 Abs. 3 StGB mildere § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO in der alten Fassung bis zum 31.12.2007 angewendet und deshalb ohne weitergehende Prüfung ein besonders schwerer Fall mit verschärftem Strafrahmen angenommen wurde. Das Landgericht hatte das Vorliegen eines entsprechenden Regelbeispiels aufgrund der aktuellen Gesetzeslage bejaht und deshalb lediglich die Verkürzung von Steuern in einem großen Ausmaß (ab 50.000 Euro hinterzogener Steuer) bei dem Mandanten des Angeklagten festgestellt. Für vor dem 01.01.2008 begangene Taten greift stattdessen die alte Fassung des § 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO, nach der zusätzlich zum großen Ausmaß auch das Merkmal des Handelns aus grobem Eigennutz beim Angeklagten hätte vorliegen müssen.

Entscheidend für die Anwendung der richtigen Gesetzesfassung sei der Zeitpunkt, in dem die Teilnahmehandlung beendet sei und nicht ein etwaiger späterer Eintritt des Taterfolges (vgl. § 8 S. 2 StGB). Die Unterstützungsmaßnahmen des Angeklagten seien aber mit den Gründungen sowie dem Abschluss der Treuhandvereinbarungen sämtlich im Jahr 2007 begangen, also lange vor Einreichung der unrichtigen Einkommensteuererklärung durch den Angeklagten zur Verwirklichung des Taterfolges im Jahr 2009. Damit wäre zusätzlich das Merkmal des Handelns aus grobem Eigennutz beim Angeklagten Voraussetzung für die Annahme eines besonders schweren Falles gewesen.

Darüber hinaus habe das Landgericht verkannt, dass es bei der Feststellung des großen Ausmaßes nicht allein darauf ankommen könne, ob der Haupttäter eine Steuerverkürzung großen Ausmaßes verursacht habe. Vielmehr müsse das Vorliegen eines Regelbeispiels für jeden einzelnen Teilnehmer gesondert geprüft werden. Die Bewertung richte sich dabei nach dem jeweiligen Tatbeitrag des Gehilfen. Das Gewicht der Haupttat sei bei dieser Beurteilung nur ein in der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigender Faktor.

Zu Lasten des Angeklagten hat der Bundesgerichtshof noch darauf hingewiesen, dass dem Steuerberater möglicherweise auch eine Beihilfehandlung für die erste Überweisung und den Veranlagungszeitraum 2006 vorzuwerfen sei, auch wenn er erst danach im Jahr 2007 tätig geworden sei. Es sei hier zu berücksichtigen, dass sich seine Verschleierungshandlungen in 2007 noch nachträglich auf die bereits erfolgten Zuflüsse auswirkten.

Praxishinweis:

Die Entscheidung zeigt, dass es sich für den steuerstrafrechtlichen Verteidiger immer wieder lohnt, im Interesse des Mandanten die Beurteilung der Verjährungssituation, die Anwendbarkeit der richtigen Gesetzesfassung, die einzelnen objektiven und subjektiven Strafbarkeitsvoraussetzungen des § 370 AO sowie die strafschärfenden Merkmale der besonders schweren Fälle, die beim jeweiligen Haupttäter und Teilnehmern gesondert zu beurteilen sind, zu prüfen. Nicht wenige Streitpunkte sind zudem bislang gar nicht abschließend höchstrichterlich geklärt.

Auch die Ablehnung der Wirksamkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO muss durch den Berater unter Bestimmung der anwendbaren Gesetzeslage hinterfragt werden. Aufgrund der mehrfachen Anpassungen des Wortlautes dieser Vorschrift in den letzten Jahren kommt es immer wieder zu Rechtsanwendungsfehlern in diesem Bereich, zumal auch hier die Regel gilt, dass stets das für den Beschuldigten mildere Gesetz anzuwenden ist.

Das vorliegende Urteil verdeutlicht darüber hinaus, dass der Teilnehmer nicht mit dem Haupttäter gleichzusetzen ist. Der gegen ihn erhobene Strafbarkeitsvorwurf knüpft an einen eigenständigen Beitrag zum Tatgeschehen oder eine Unterstützungshandlung an, die gesondert von der eigentlich strafbewehrten Haupttathandlung zu bewerten ist. Diese Mühe macht sich nicht jeder Strafverfolger. Manchmal werden vorschnell die Wertungen für den Haupttäter ohne nähere Überprüfung auf den Teilnehmer übertragen. Das kann von erheblicher Bedeutung sein: Leistet ein Teilnehmer nur psychische Beihilfe durch einen einfachen Ratschlag zur Einkommensteuerhinterziehung, ohne das konkrete Ausmaß der Einkommensteuerverkürzung in allen Einzelheiten zu kennen, wird man bei ihm kaum die Verwirklichung eines besonders schweren Falles nur aufgrund der zahlenmäßigen Überschreitung der 50.000 Euro-Grenze pro Veranlagungszeitraum annehmen können. Hierzu müssten weitere Faktoren hinzutreten, die in ihrer Gesamtschau ein großes Ausmaß des Tatbeitrages rechtfertigen.

Die Entscheidung ist im Übrigen im Hinblick auf den Begehungszeitpunkt der Teilnahmehandlung nicht so zu verstehen, dass auch die Verjährung für den Teilnehmer generell bereits zu diesem Zeitpunkt (hier also im Jahr 2007) beginnt. Es ist vielmehr grundsätzlich anerkannt, dass die strafrechtliche Verjährungsfrist für den Teilnehmer wie beim Haupttäter erst ab der Beendigung der Haupttat (bei unrichtiger Abgabe einer Erklärung also die Bekanntgabe des unrichtigen Steuerbescheides) läuft. Ausnahmen können sich nur ausnahmsweise ergeben, wenn sich die Mitwirkung auf einen rechtlich abtrennbaren Teil erstreckt oder der Gehilfenvorsatz nicht so weitgehend war, wie letztlich Taten oder Tatserien verwirklicht wurden (ausführlich dargestellt bei Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Auflage, § 376 Rn. 57 ff.).

Letztlich dürfte den Bundesrichtern das vorliegende Urteil allerdings eher zu milde erschienen sein, da es sich bei dem Angeklagten um einen Steuerberater handelte und dieser seinem Mandanten durch komplexe Konstruktionen aktiv geholfen hat, hohe Millionenbeträge zu hinterziehen.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 27.07.2016 – 1 StR 256/16: Bei der Strafzumessung im Rahmen einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung muss regelmäßig berücksichtigt werden, dass aufgrund der berufsrechtlichen Folgen der Verlust der beruflichen oder wirtschaftlichen Existenz droht.

Sachverhalt:
Ein Steuerberater wurde wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung vom Landgericht zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und zehn Monaten – ausgesetzt zur Bewährung – verurteilt. Möglicherweise drohende, berufsrechtliche Konsequenzen für ihn als Steuerberater wurden in dem Urteil nicht erwähnt.

Seine Revision hatte deshalb in Bezug auf den Strafausspruch Erfolg und führte zur Aufhebung der Sanktion, über die nunmehr erneut verhandelt werden muss.

Entscheidungsgründe:
Die Aufhebung hat der für Steuerstraftaten zuständige, erste Strafsenat des Bundesgerichtshofes damit begründet, dass sich aus dem Urteil nicht ergebe, dass das Landgericht die drohenden berufsrechtlichen Folgen für den Steuerberater bei der Strafzumessung gewürdigt habe.

Der Senat führt aus, dass die begangene Steuerhinterziehung sogar nach §§ 89 Abs. 1, 90 Abs. 1 Nr. 5 StBerG zu einem Ausschluss aus dem Berufsstand führen könne. Ein solcher, drohender Verlust müsse auf jeden Fall angemessen berücksichtigt werden. Zwar habe das Landgericht geprüft, ob ein strafrechtliches Berufsverbot nach § 70 StGB auszusprechen sei und das im Ergebnis abgelehnt. Das reiche aber nicht aus, da die berufsrechtlichen Folgen außerhalb des Strafverfahrens in jedem Fall einer separaten Erwähnung bedurft hätten. Die Berücksichtigung dieser möglichen außerstrafrechtlichen Konsequenzen hätte dann zu einer geringeren Strafhöhe geführt.

Praxishinweis:
Wenn Berufsgruppen unter besonderer Aufsicht (Ärzte, Steuerberater, Piloten, Rechtsanwälte u.a.) verteidigt werden, müssen immer die möglichen berufsrechtlichen Konsequenzen bedacht werden. Sie können den Mandanten deutlich härter treffen als eine strafrechtliche Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe auf Bewährung. Nicht selten entziehen die berufsrechtlichen Konsequenzen dem Mandanten die wirtschaftliche Existenzgrundlage, während er die strafrechtliche Verurteilung mit Ausnahme einer Bewährungsauflage wie der Leistung von einigen Sozialstunden oder einer Zahlung entscheidend weniger spürt. Es darf deshalb ohne Beurteilung dieser Zusammenhänge nicht leichtfertig ein Ergebnis im Strafverfahren akzeptiert oder ein bestimmter Sachverhalt durch ein umfangreiches Geständnis festgeschrieben werden. Vorher muss überprüft werden, wozu dieses Ergebnis berufsrechtlich führt, und ob es einen besseren Weg gibt, mit dem berufsrechtliche Folgen komplett verhindert oder auf einen geringeren Umfang begrenzt werden können.

Gleiches gilt für die strafrechtlichen Nebenfolgen wie beispielsweise die Entziehung des Jagdscheines, der Waffenbesitzkarte, einer Arbeitnehmerüberlassungserlaubnis oder einer Fluglizenz. Auch diese müssen bedacht werden, bevor ein strafrechtliches Ergebnis akzeptiert wird.

Die vorliegende Entscheidung zeigt zudem, dass diese Überlegungen aktiv in das Strafverfahren eingeführt werden sollten. Man darf sich als Verteidiger niemals darauf verlassen, dass solche Konsequenzen von Strafrichtern oder Staatsanwälten selbstständig in die Strafzumessung oder in die Auswahl der richtigen Rechtsfolge miteinbezogen werden. Das ist längst nicht immer der Fall und muss deshalb anschaulich und konkret für den Mandanten vorgetragen werden. Denn regelmäßig müssen in solchen Fällen Abschläge von den avisierten Strafen gebildet werden, wenn berufsrechtliche Konsequenzen möglich sind. Manchmal eröffnen sich sogar durch solche Hinweise auch in etwas festgefahrenen Situationen wieder ganz neue Verhandlungsspielräume.

Die Reparatur einer solchen Entscheidung gelingt nur in absoluten Ausnahmefällen noch in der Revision. Hierauf darf man sich keinesfalls verlassen. Generell sind die Einflussmöglichkeiten der Verteidigung zu Beginn eines Strafverfahrens am größten und nehmen danach stetig ab. Sachverhalte, die nach Gesprächen mit der Steuerfahndung oder der Betriebsprüfung aufgrund sachlicher Argumente und damit rechtsstaatlich einwandfrei gar nicht erst in einen Abschlussbericht einfließen, gelangen eben erst gar nicht zur Anklage und werden auch nie zum Gegenstand einer strafrechtlichen Verurteilung. ☑

Autoren:
Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachanwältin für Strafrecht in der mit 7 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis Minoggio Rechtsanwälte und Strafverteidiger mit Büros in Hamm und Münster.

59065 Hamm, Südring 14,
Tel.: 0 23 81 92 07 60;
mail@minoggio.de

48143 Münster, Königsstr. 60,
Tel.: 02 51 133 226 0;
www.minoggio.de