



Dr. Ingo Minogio



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 Gesamtfreiheitsstrafe von zehn Monaten, ausgesetzt zur Bewäh-

rung 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 Straftat zukünftig keine weiteren Straftaten begehen werde.

Nach rechtskräftigem Abschluss des Strafverfahrens erließ die Bezirksregierung einen Approbationswiderrief, der Gegenstand eines noch anhängigen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist. Parallel dazu hörte die Verwaltungsbehörde den Kläger wegen des beabsichtigten Widerrufs 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 entschie-

den 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 Widerrufs 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 Bewährungsaufgabe 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 Verur-

teilung 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 Approbationswiderwurf 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 grifffweise 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 Kassensurzfähigkeit.

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 Beweisanspruch 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 Beweisanspruch 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 Ausdrücke 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 Munitio 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 größten 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 Tagessätze. 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 Lebenssach-

verhalt 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