



Dr. Ingo Minoggo



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 Schätzmethode 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 Personenhandels-gesellschaft 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 (ermittelte 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 Gesamtstrafenauspruchs 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 Schadens 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 Strafverfahren 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 vorliegenden 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 scheidet 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 Restaurantlöse 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 Einzelfalles zu berücksichtigen und im Rahmen der Verteidigung in einer Hauptver-

handlung 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 Strafverfahren 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 buchete, 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 Mehreinnah-

men. 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 Schätzmethode 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 Hauptsatzträger sowie Vorlage der Rezepte) aus. Auch eine Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung sei nicht möglich, da die Geldflüsse und Vermögenszuwächse 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 Festsetzungs-

frist 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 verschleierte 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, Hauptsatzträger, 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*