



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 Zweifelsatzes „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 Einkünfterzielung 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 abgezinsten 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 Mindestumfangs 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 Finanz-

gericht 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 Zweifelsatzes 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 per-

sönlicher 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 Strafverfahren 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 scheidet 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 andererseits 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 Haftungsansprüchen zu koordinieren. Ein vorschnelles Akzeptieren von vermeintlich milden Strafen kann zu im Einzelfall existenzvernichtenden Haftungsansprüchen 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 prozessökonomische 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 Haftungsinspruchnahme 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*