



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 Schätzungsbeugnis. 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 Rohgewinnaufschlag-

satz 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 Schätzungsbeugnis 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 einzelner 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 Kassenzurückfähigkeit 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 Pommepartionsgröße 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, welche große Hebelwirkungen falsche Annahmen bei den angesetzten Werten entfalten können. Im vorliegenden Fall halfen ein abweichender Bratverlust beim Fleisch und die Portionsgröße der Pommies. 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 verschleierte 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 Gesamtfreiheitsstrafe 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 Mittelung 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 Einkommensteueranmeldungen 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 Steuerpflichti-

gen 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 Vorenthaltes von Arbeitsentgelt und einer Lohnsteuerhinterziehung lassen sich in den Schadensberechnungen der Ermittlungsbehörden zudem oftmals gravierende Fehler feststellen. Manchmal werden Berechnun-

gen des Hauptzollamtes, der Deutschen Rentenversicherung und der Steuerfahndung von den Strafruristen 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 Strafverfahren 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 Antragssteller 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 doppel funktionalen 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 Beweisverwertungsverböten 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 Verfahrensverstöß 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 Auskunftersuchen. Es sei Aufgabe der Steuerverwaltung in Luxemburg, notwendige weitere Informationen anzufordern und zu beurteilen, ob die Herkunft der Informationen, auf die das Auskunftersuchen 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 Auskunftersuchen 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 Fachwältin 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