



Dr. Barbara Bischoff

Aktuelles für Berater

1 Bundesgerichtshof, Urteil vom 14.06.2023 – 1 StR 209/22:

1. Eine einkommensteuerpflichtige Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG ist anzunehmen, wenn die zivilrechtliche Inhaberschaft gemäß § 39 Abs. 1 AO oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Erwerber übergeht. Auf den Zufluss des Entgeltes kommt es hingegen nicht an.
2. Wird der Kaufpreis der Anteilsveräußerung zur Vermeidung der Versteuerung als Darlehensvaluta verschleiert, handelt es sich bei dem vorgeschobenen Darlehen um ein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO. Ein vorsätzliches Handeln liegt nahe.

Sachverhalt:

Der Angeklagte beteiligte sich im Jahr 2009 bei Anschaffungskosten in Höhe von 9 T € mit 18 % am Grundkapital der H-GmbH. Nach einem Streit mit seinem Mitgesellschafter W entschied sich der Angeklagte im Frühjahr 2010, seinen Anteil für 11,5 Mio. € an die H- und die I-GmbH zu veräußern. Er und W gingen von einer Wertsteigerung der Anteile in Höhe eines dreistelligen Millionenbetrages aus.

Insbesondere die H-GmbH konnte den vollen Kaufpreis nicht sofort aufbringen. Dennoch sollte der Anteilserwerb faktisch direkt durchgeführt werden. Der Angeklagte war auf den Kaufpreis angewiesen, um seinen Lebensunterhalt davon zu bestreiten. Sein Steuerberater berechnete auf Anfrage des Angeklagten eine auf die Anteilsveräußerung nach § 17 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG anfallende Est-Schuld für den Veranlagungszeitraum 2010 in Höhe von 3,255 Mio. €. Diese Steuerlast wollte der Angeklagte vermeiden.

Um diese Interessenslage zu erfüllen, ließen der Angeklagte und W im April 2010 ein schwer zu durchschauendes Vertragswerk bestehend aus drei Vereinbarungen aufsetzen, mit dem sie den wirtschaftlichen Vollzug des Anteilserwerbs verschleiern wollten. Die Vereinbarungen enthielten auch den notariellen Optionsvertrag über den Verkauf und die Abtretung der GmbH-Geschäftsanteile. Gegen Zahlung einer jährlichen Stillhalteprämie von 20 T € räumte der Angeklagte den erwerbenden GmbHs bis zum 31.12.2014 das Optionsrecht ein, den Erwerb seiner Anteile zu einem bestimmten, sich zum jeweiligen Jahresende nochmals um knapp 1 Mio. € erhöhenden Preis zu erklären. Diesen Vertrag verlängerten die Parteien bis zum 30.06.2016, wobei sich der Kaufpreis zuletzt auf 16,44 Mio. € belief.

Ebenfalls im April 2010 schloss der Angeklagte mit der H-GmbH den ersten von dreien als solche bezeichneten Darlehensverträge in Höhe von knapp 2 Mio. € ab. Der Zweck des Vertrages lag

ausweislich der Vorbemerkung im Vertragstext darin, den Lebensunterhalt des Angeklagten zu sichern, bis die Darlehensgeberin ihr Optionsrecht ausübte. Nach dem Willen der Vertragsbeteiligten sollte die Summe zu keinem Zeitpunkt zurückgezahlt werden, sondern im Falle der Ausübung des Optionsrechtes verrechnet werden. Der Angeklagte leistete auch die unter dem Marktzins liegenden Zinsen nicht. Bei Nichtausübung des Optionsrechtes schuldeten die Erwerberrinnen eine der Höhe des Darlehens angepasste Vertragsstrafe, die ebenfalls mit dem Rückzahlungsanspruch zu verrechnen gewesen wäre.

In seiner Est-Erklärung für 2010 erklärte der Angeklagte nur seine Stillhalteprämie in Höhe von 20 T €, den Veräußerungsgewinn verschwieg er. Seine Befugnisse als Gesellschafter übte er nicht mehr aus. Er bezog auch keine Gewinnausschüttungen. Eine Rückzahlung des Darlehens erfolgte ebenfalls nicht.

Im Jahr 2016 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der H-GmbH eröffnet. Der Insolvenzverwalter erlangte aus den Darlehensverträgen einen rechtskräftigen Titel gegen den Angeklagten in Höhe von 1 Mio. €, der allerdings mittlerweile vermögenslos war und sich überwiegend in Thailand aufhielt.

Das Landgericht verurteilte den geständigen Angeklagten wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten und ordnete die Einziehung eines Est-Betrages in Höhe von rund 540 T € auf die tatsächlich zugeflossenen 2 Mio. € an. Die Revision des Angeklagten blieb erfolglos.

Entscheidungsgründe:

Bereits im April 2010 lag aus Sicht des Bundesgerichtshofes eine einkommensteuerpflichtige Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG vor. Diese ist grundsätzlich anzunehmen, wenn die zivilrechtliche Inhaberschaft gemäß § 39 Abs. 1 AO oder zumindest das sogenannte wirtschaftliche Eigentum gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Anteilen auf den Erwerber übergeht. Auf den Zufluss des Entgelts kommt es nicht an.

Wirtschaftlicher Eigentümer eines Wirtschaftsguts ist, wer die tatsächliche Sachherrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn der Käufer aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.

Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall. Eine von der zivilrechtlichen Inhaberschaft abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts kann dabei auch dann anzunehmen sein, wenn die vorstehend genannten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind. Ausschlaggebend sind nicht das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das

wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte. So kann selbst dann, wenn das Kausalgeschäft formunwirksam ist, wirtschaftliches Eigentum an Kapitalgesellschaftsanteilen erworben werden, wenn einander nicht nahestehende Vertragsparteien die im formunwirksamen schuldrechtlichen Vertrag getroffenen Vereinbarungen tatsächlich durchführen.

Erwerbsoptionen seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur dann geeignet, wirtschaftliches Eigentum zu begründen, wenn nach dem typischen und für die wirtschaftliche Beurteilung maßgeblichen Geschehensablauf tatsächlich mit einer Ausübung des Optionsrechts zu rechnen sei. Von einer solch ausreichenden „Verdichtung“ sei bei einer Verbindung von Ankaufs- und Andienungsrecht (sogenannte Doppeloption) auszugehen.

Entscheidend war aus Sicht der Strafrichter, dass die Parteien nicht abwarteten, bis die Erwerbsoptionen förmlich ausgeübt wurden. Vielmehr begannen sie sofort, wie von vornherein beabsichtigt, faktisch mit der Erfüllung der kaufvertraglichen Pflichten. Jede Vertragsseite wollte der anderen die dieser zustehenden Positionen möglichst weitgehend verschaffen. Der Angeklagte „räumte“ seine Gesellschafterstellung: Weder erhielt er aus den formal weiterhin ihm zustehenden Anteilen Gewinnausschüttungen, noch wirkte er an den unternehmerischen Entscheidungen mit. Ein etwa formal bei ihm verbliebenes Stimmrecht hätte er ohnehin im Interesse der Erwerberinnen ausüben müssen. Die regelmäßigen Geldzahlungen waren nur als Darlehenszahlungen getarnt (§ 41 Abs. 2 S. 1 AO, § 117 Abs. 1 BGB) und in Wirklichkeit Kaufpreiszahlungen (§ 41 Abs. 2 S. 2 AO, § 117 Abs. 2 BGB).

Praxishinweis:

Im vorliegenden Fall hat der Angeklagte den objektiven Steuerhinterziehungstatbestand verwirklicht, da beim Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 2 EStG das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG nicht greift. Für die Entstehung des Gewinns ist allein auf den zeitlichen Übergang des zivil- oder – wie die Entscheidung belegt – wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen abzustellen. Die vorliegende Fallgestaltung knüpft nahtlos an die steuerliche Rechtsprechung an, nach der dies selbst dann gilt, wenn der

Kaufpreis für die Anteilsveräußerung vollständig gestundet wird. Im vorliegenden Fall sprachen die tatsächlichen Umstände allesamt für einen Übergang der tatsächlichen Sachherrschaft bereits im April 2010. Der Veräußerungsgewinn musste deshalb zutreffend im Veranlagungszeitraum des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bereits versteuert werden.

Der Steuerpflichtige betrieb im konkreten Fall mit komplexen Vertragsgestaltungen und nach einer beim Steuerberater angeforderten Auskunft über die steuerlichen Konsequenzen einer Veräußerung erheblichen Aufwand, um den tatsächlichen Sachverhalt der Veräußerung im Jahr 2010 zu verschleiern. Angesichts dieser „erdrückenden“ Beweislage verwundert es nicht, dass der Steuerpflichtige sich für eine Strafmilderung offenbar auch zum subjektiven Tatbestand geständig einließ und die Richter sich nicht näher mit dem Hinterziehungsvorsatz auseinandersetzen mussten.

Dies gilt umso mehr, da die Darlehensverträge sogar Scheingeschäfte im Sinne des § 41 Abs. 2 AO darstellten, deren einziger Zweck darin bestand, die beabsichtigte Veräußerung zu verdecken und den Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen zu sichern. Damit fehlte jeder Ansatz für eine aussichtsreiche Verteidigungsposition im subjektiven Tatbestand, sodass strategisch eine Strafzumessungsverteidigung durch die Schaffung von Strafmilderungsgründen (insbesondere ein Geständnis, Einsicht, Reue und ein insgesamt positives Nachtatverhalten, soweit es noch zu beeinflussen war) mit dem potentiellen Ziel einer Bewährungsstrafe nahe gelegen hat.

Da es grundsätzlich nicht verboten ist, die steuerlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass möglichst wenig oder gar keine Steuern anfallen, kann es sich in weniger eindeutigen Fallgestaltungen durchaus anbieten, auch den Hinterziehungsvorsatz anzuzweifeln. Denn die Abgrenzung einer erlaubten steuerlichen Gestaltung von einem nicht mehr erlaubten Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO bereitet oftmals Schwierigkeiten. Hieraus können sich Verteidigungsansätze gegen einen Hinterziehungsvorsatz ergeben, insbesondere wenn der Steuerpflichtige keine falschen Angaben in Bezug auf einzelne Merkmale gemacht hat, er nichts verschleiert hat, keine Steuerbe-

raterauskunft vorlag und dem Finanzamt auch ansonsten die Ermittlungen nicht erschwert hat, ob ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt oder nicht.

Rät ein Berater zu einer konkreten Gestaltung, die zumindest Ansatzpunkte für einen Gestaltungsmissbrauch bieten könnte, die aber keine typische Fallgruppe des § 42 AO tangiert, von der abzuraten wäre, sollte als strafrechtlich sicherster Weg im Zweifel der Sachverhalt dem Finanzamt umfassend dargestellt und vollständige Transparenz über die Gestaltung hergestellt werden. Damit

ist ein Hinterziehungsvorsatz sicher auszuschließen.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sind mittlerweile bekanntermaßen ohnehin die Meldepflichten für grenzüberschreitende steuerliche Gestaltungen zu erfüllen, die bei Nichterfüllung zu einem Bußgeldverfahren führen können. Es wird momentan in Betriebsprüfungen vermehrt nach diesen Meldungen beispielsweise für ausländische Beteiligungen gefragt. Nicht selten werden in der Folge förmliche Bußgeldverfahren gegen den Steuerpflichtigen eingeleitet,

deren Erledigung nach Akteneinsicht durch schriftliche Stellungnahme (keine „Schnellschüsse“ vor Akteneinsicht) koordiniert werden sollte. Im Optimalfall findet sich sodann in der Schlussbesprechung unter Einbeziehung der Straf- und Bußgeldstelle eine Lösung für diese Thematik ohne förmliche Sanktion. Eine Einstellungsoption gegen Geldauflage wie im Strafverfahren ist im Ordnungswidrigkeitenrecht nicht vorgesehen. Dies kann die Verteidigung bei Bußgeldverfahren erschweren, obwohl der Unrechtsgehalt von Taten im Strafverfahren generell höher zu bewerten ist.

2 Landgericht Nürnberg-Fürth, Beschluss vom 14.02.2024 – 18 Qs 49/23: Eine anonyme Anzeige über ein Hinweisgebersystem kann eine für die Anordnung einer Durchsuchung ausreichende Verdachtsgrundlage bieten. Die anonyme Anzeige muss allerdings von beträchtlicher sachlicher Qualität sein oder es muss mit ihr zusammen schlüssiges Tatsachenmaterial vorgelegt werden.

Sachverhalt:

Die Bayerische Zentralstelle zur Bekämpfung von Betrug und Korruption im Gesundheitswesen führte gegen die Inhaberin zweier Apotheken ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren wegen Betruges und Beihilfe zum Betrug. Dem lag eine über das anonyme Hinweisgebersystem der Zentralstelle eingereichte anonyme Anzeige zugrunde. In der Meldung wurde der Beschuldigten vorgeworfen, von Kunden gesammelte Rezepte „nachzuquittieren“, ohne dass die Waren tatsächlich verkauft wurden, damit die Kunden die Rezepte für Erstattungen bei ihren privaten Krankenkassen einreichen könnten. Der Hinweisgeber benannte dazu einen konkreten Fall einer Kundin mit Datum ihres letzten Apothekenbesuchs. Die Kundin und die Beschuldigte würden sich schon länger kennen. Für diese Abläufe nannte der Hinweisgeber auch potentielle Beweismittel, insbesondere müssten die Rezepte, die als „Test“ quittiert werden, im Warenwirtschaftssystem gelöscht, aber bei der Krankenkasse der Kundin eingereicht sein.

Zudem nannte der Hinweisgeber noch einen anderen Vorfall, bei dem die Verdächtige Medikamente gegen Barzahlung ausgab und nicht mitteilte, dass die Krankenkasse hierfür die Kosten übernimmt. Sie habe die Medikamente danach noch gegenüber der Krankenkasse abgerechnet. Hierzu reichte der Hinweisgeber einen Ausdruck aus dem Warenwirtschaftssystem der Apotheke mit dem Medikament ein.

Die im Anschluss an den Hinweis erfolgten Ermittlungen erbrachten keine näheren Erkenntnisse. Das Amtsgericht Nürnberg erließ daraufhin Durchsuchungsbeschlüsse für die beiden Apotheken und die Wohnung der Apothekerin. Die Beschlüsse wurden vollzogen.

Die Beschuldigte legte über ihren Verteidiger Beschwerde gegen die Durchsuchungsbeschlüsse ein. Das Landgericht lehnte die Beschwerden als unbegründet ab.

Entscheidungsgründe:

Für die Zulässigkeit einer regelmäßig in einem frühen Stadium der Ermittlungen beantragten Durchsuchung genügt der über bloße Vermutungen hinausreichende, auf bestimmte tatsächliche Anhaltspunkte gestützte konkrete Verdacht, dass eine Straftat begangen worden ist und dass der Verdächtige als Täter oder Teilnehmer an dieser Tat in Betracht kommt. Eines hinreichenden oder gar dringenden Tatverdachts bedarf es – unbeschadet der Frage der Verhältnismäßigkeit – nicht. Erforderlich ist ein sogenannter „greifbarer Verdacht“. Eine „Ausforschungsdurchsuchung“ ist unzulässig: Die Durchsuchung darf nicht der Ermittlung von Tatsachen dienen, die zur Begründung eines Verdachts erforderlich sind.

Diese Anforderungen an einen Durchsuchungsbeschluss sahen die Richter vorliegend als erfüllt an. Die erforder-

liche Verdachtslage könne sich auch allein aus einer anonymen Anzeige ergeben. Als Grundlage für eine stark in Grundrechtspositionen eingreifende Zwangsmaßnahme wie eine Durchsuchung könne eine anonyme Aussage allerdings nur dann genügen, wenn sie von beträchtlicher sachlicher Qualität sei oder mit ihr zusammen schlüssiges Tatsachenmaterial vorgelegt worden sei. Ein pauschaler Ausschluss anonymer Anzeigen als Grundlage eines Anfangsverdachts widerspräche dem zentralen Anliegen des Strafverfahrens, nämlich der Ermittlung der materiellen Wahrheit in einem justizförmigen Verfahren als Voraussetzung für die Gewährleistung des Schuldprinzips.

Bei anonymen Anzeigen müssten die Eingriffsvoraussetzungen des § 102 StPO im Hinblick auf die schutzwürdigen Interessen des Beschuldigten wegen der erhöhten Gefahr und des nur schwer bewertbaren Risikos einer falschen Verdächtigung besonders sorgfältig geprüft werden. Bei der Prüfung des Tatverdachts und der Verhältnismäßigkeitsabwägung seien insbesondere der Gehalt der anonymen Aussage sowie etwaige Gründe für die Nichtoffenlegung der Identität der Auskunftsperson in den Blick zu nehmen.

Maßgeblich für die sachliche Qualität einer anonymen Anzeige sei insbesondere sachkundiges Wissen des anonymen Hinweisgebers, eine transparente Differenzierung zwischen bekannten und nur



vermuteten Umständen in der Anzeige, konkrete Hinweise auf Personen, Tatzeitpunkte und Tatorte und ein zuverlässiges Antwortverhalten auf Nachfragen der Ermittler. Die Ergänzung einer Anzeige durch Ausdrücke, die beispielsweise die Tatmodalität belegten, sei ebenfalls positiv, weil hierdurch eine Überprüfung der anonymen Anzeige ermöglicht werde.

Praxishinweis:

Auch wenn die Beschwerde der Verteidigung erfolglos war, ist die Entscheidung begrüßenswert. Denn das Landgericht hat sich erfreulich deutlich zu den hohen, inhaltlichen Anforderungen an anonyme Anzeigen als Grundlage für strafprozessuale Ermittlungsmaßnahmen geäußert. Da anonyme Anzeigen eine wichtige Erkenntnisquelle zur Aufdeckung von Straftaten darstellen können, war zugleich nicht zu erwarten, dass das Landgericht der vereinzelt vertretenen Ansicht folgen würde, dass anonyme Anzeigen alleine nie eine Einleitung von strafprozessualen Maßnahmen rechtfertigen könnten.

Mit der vorliegenden Entscheidung lassen sich jedenfalls durch ausschließlich pauschal gehaltene, anonyme Anzeigen keine einschneidenden Ermittlungsmaßnahmen wie Durchsuchungen rechtfertigen. Hierdurch wird einem Missbrauch von Hinweisgebersystemen durch feindliche Dritte ohne Nennung ihrer Identität und damit einem Denunziantentum effektiv entgegengewirkt. Es muss durch die verantwortlichen Ermittler und den Ermittlungsrichter in jedem Einzelfall sehr genau geprüft werden, ob ein anonymer Hinweis ausreichend konkretisiert ist und damit als glaubhaft trotz fehlender Überprüfungsmöglichkeit der Person eingestuft werden kann. Erst dann kann der Hinweis als Grundlage für strafprozessuale Maßnahmen dienen.

Die Entscheidung setzt damit Maßstäbe für die Zukunft und hat einen relativ großen Anwendungsbereich. Denn seit Juli 2023 verpflichtet das Hinweisgeberschutzgesetz private und

öffentliche Betriebe mit mehr als 50 Mitarbeitenden zur Einrichtung von internen Meldestellen sowie Bundes- und Landesbehörden zusätzlich zum Betrieb von externen Meldestellen. Auch wenn Anonymität nicht zugesichert werden muss, ist durch diese neuen Kanäle für die Meldung von potentiellen Missständen in Unternehmen oder Behörden zu erwarten, dass anonyme Anzeigen ansteigen werden. Ein Unternehmen muss auch diesen Meldungen nachgehen und deren Berechtigungsgrundlage überprüfen. Hierzu kann die vorliegende Entscheidung als Orientierungshilfe nützen, auch wenn es bei internen Ermittlungen nicht um die Einleitung von strafprozessualen Zwangsmaßnahmen geht. Pauschalen anonymen Anzeigen ohne die vom Landgericht herausgearbeiteten „Qualitätsmerkmale“ wird ein interner Ermittler aber ebenfalls weniger intensiv nachgehen müssen als einer sehr konkreten, detaillierten Anzeige mit nachprüfbaren Erkenntnisquellen und Beweismitteln.

3 Bundesgerichtshof, Beschluss vom 05.09.2023 – 1 StR 207/23: Bei einer Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschuss-Rechnung sind hinterzogene und noch nachzuzahlende Umsatzsteuerbeträge nicht gewinnmindernd bei der Bestimmung der verkürzten Einkommen- und Gewerbesteuer zu berücksichtigen. Die Wahl der Gewinnermittlungsart kann damit steuerstrafrechtlich nicht dahinstehen, denn sie ist infolge der Auswirkung der hinterzogenen Umsatzsteuer auf die Höhe der Gewinne und damit auf den Schuldumfang unmittelbar ergebnisrelevant.

Sachverhalt:

Der Angeklagte betrieb ab 2012 als Einzelunternehmer eine Pizzeria, zunächst als Lieferdienst, ab Juli 2014 auch als Gaststätte mit Biergarten. Durch Manipulation des Kassensystems erfasste der Angeklagte in den Jahren 2013 bis 2017 wissentlich und willentlich die im Restaurantbetrieb erzielten Einnahmen nicht vollständig, sondern löschte diese mithilfe eines Drittprogramms teilweise aus der von ihm verwendeten elektronischen PC-Kasse.

Da der Angeklagte seinem Steuerberater lediglich die ausgedruckten Tagessummenbons überließ, auf denen die von ihm gelöschten Bareinnahmen nicht aufgeführt waren, fanden die tatsächlich erzielten Umsätze überwiegend keinen Eingang in die Buchführung. Zur Vermeidung einer Aufdeckung reichte der Angeklagte gleichzeitig nicht sämtliche Wareneinkaufsrechnungen an seinen Steuerberater weiter, sodass diese ebenfalls nicht verbucht wurden. Infolgedessen erklärte er in den Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für die Kalenderjahre 2013 bis 2016 und in den Umsatzsteuererklärungen für die Kalenderjahre 2014 bis 2017 zu niedrige Gewinne, Erträge und Umsätze aus dem Restaurantbetrieb mit dem Ziel, die zu entrichtenden Steuern zu verkürzen.

Das Landgericht verurteilte den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung in zwölf Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten. Seine Revision hatte teilweise Erfolg.

Entscheidungsgründe:

Zunächst stellte der Bundesgerichtshof erneut klar, dass sich das Strafgericht im Steuerstrafverfahren bei unvollständig verbuchten Eingangs- und Ausgangsumsätzen seine Überzeugung von deren Umfang aufgrund eigener Schätzung bilden darf. Der von der ersten Instanz als Schätzmethode gewählte interne Betriebsvergleich im Verfahren wegen Verkürzung von Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer gegen den Angeklag-

ten sei, auch soweit sich Ungenauigkeiten aufgrund der nur eingeschränkt aussagekräftigen Kassendaten ergeben, nicht rechtsfehlerhaft.

So hatte das Landgericht auf Grundlage der vorhandenen Finanzbuchhaltung zutreffend den durchschnittlichen Rohgewinn ermittelt. In einem weiteren Schritt hat es zu den gebuchten Warenverkäufen den Gewinn hinzugeschätzt, der sich aus den festgestellten und um den Rohgewinnaufschlag erhöhten „Schwarz-einkäufen“ ergab. Diesen Gewinn hat das Landgericht mit den (jeweils höheren) Rohgewinnaufschlagssätzen für Pizzerien aus der amtlichen Richtsatzsammlung des Bundesministeriums für Finanzen abgeglichen, um eine Benachteiligung des Angeklagten auszuschließen.

Soweit sich Ungenauigkeiten aufgrund der nur eingeschränkt aussagekräftigen Kassendaten sowohl im Hinblick auf die Aufteilung der Umsätze (7 % und 19 %) als auch die Annahme eines über den gesamten Tatzeitraum gleichbleibenden Verhältnisses ergeben, mache dies die Schätzung, die im Ergebnis einem ordnungsgemäß durchgeführten Bestandsvergleich bzw. einer ordnungsgemäßen Einnahme-Überschuss-Rechnung möglichst nahekommen muss, nicht rechtsfehlerhaft. Die vorhandenen Kassendaten zwangen vorliegend aus Sicht der Strafrichter nicht dazu, die Aufteilung der erklärten Umsätze zur Verminderung von Schätzungen Ungenauigkeiten für die einzelnen Jahre jeweils gesondert vorzunehmen.

Erfolgreich war die Revision dennoch in Bezug auf den festgestellten Schuldumfang, da sich dem Urteil nicht widerspruchsfrei entnehmen ließ, auf welche Art der Angeklagte seinen Gewinn ermittelte. Der Angeklagte, der nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet war, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, konnte seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 S. 1 EStG wahlweise auch durch Einnahme-Überschuss-Rechnung berechnen.

Trifft ein nicht buchführungs- und abschlusspflichtiger Steuerpflichtiger keine Wahl, so verbleibt es bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Das Gewinnermittlungssubjekt hat sein Wahlrecht ausgeübt, indem es die Einnahmeüberschussrechnung oder den Betriebsvermögensvergleich fertiggestellt hat und diese Gewinnermittlung als endgültig ansieht. Alleine durch die Einrichtung einer Buchführung wird das Wahlrecht noch nicht zugunsten des Betriebsvermögensvergleichs ausgeübt.

Die Strafrichter betonten, dass die Wahl der Gewinnermittlungsart steuerstrafrechtlich nicht dahinstehen könne, da sie für die Bestimmung des Schuldumfangs unmittelbar ergebnisrelevant sei. Werde der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, so sei für den Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahrs das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen sei. Die Umsatzsteuer, die beim Finanzamt angemeldet sei und die abgeführt werden müsse, stelle eine Verbindlichkeit dar, die in der Bilanz zu passivieren sei. Sie mindere den Gewinn deshalb unabhängig vom Zeitpunkt der Entrichtung bereits mit der Entstehung.

Für hinterzogene, also nicht angemeldete und nachzuentrichtende Umsatzsteuer gelte nichts anderes. Auch sie sei bereits im Jahr der Entstehung in Abzug zu bringen und wirke sich damit im jeweiligen Jahr der Verkürzung der Ertragssteuern unmittelbar aus. Denn die verkürzte und nachzuzahlende Umsatzsteuer ergebe sich unmittelbar aus den verschwiegenen Betriebseinnahmen und hätte im Falle steuerehrlichen Verhaltens ohne weiteres von Rechts wegen den Gewinn bilanziell gemindert. Dieser Vorteil dürfe dem Angeklagten nicht genommen werden. Das Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 S. 3 AO) stehe dem nicht entgegen.

Demgegenüber mindere die hinterzogene Umsatzsteuer den Gewinn bei

Option für die Einnahmeüberschussrechnung erst mit ihrem Abfluss (§ 11 Abs. 2 EStG). Die Gewinnminderung folge hier nicht „unmittelbar“ aus den verschwiegenen Betriebseinnahmen, maßgeblich sei vielmehr der (faktische) Abfluss. Entgegen der Auffassung des Landgerichts führe die Hinterziehung der Umsatzsteuer allerdings nicht etwa spiegelbildlich zu einem über die vereinnahmten Entgelte hinausgehenden Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG). Ein Zufluss könne grundsätzlich nicht fingiert werden, sondern richte sich allein nach den tatsächlichen Verhältnissen.

Ein Zufluss könne nur dann angenommen werden, wenn der Angeklagte die hinterzogene Umsatzsteuer (jedenfalls zunächst) „erspart“ habe. Dies würde jedoch voraussetzen, dass die Finanzbehörden auf die Umsatzsteuer dauerhaft verzichtet hätten. Der Verzicht auf eine Forderung könne zwar unter bestimmten Voraussetzungen einen Zufluss begründen. Aufgrund des Umstands, dass die Finanzbehörde hinterziehungsbedingt die Steuer zunächst nicht in voller Höhe festsetzen und erheben konnte, sei den betreffenden Steuerbescheiden aber schon kein dahingehender Erklärungswert beizumessen. Ein Verzicht liege darin nicht.

Praxishinweis:

Die Entscheidung bestätigt zunächst die ständige Rechtsprechung der Strafgerichte, dass Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen und damit des Schuldumfangs auch in Strafverfahren zulässig sind. Der Berater muss bei der Übernahme von steuerlichen Schätzungen ins Strafverfahren aber immer darauf achten, dass sich Unklarheiten zugunsten des Angeklagten auswirken müssen, da verfahrensrechtlich im Strafverfahren der Zweifelsgrundsatz greift. Oftmals besteht die Möglichkeit, sich auf pauschale Abschläge (bei großen Unsicherheiten über die Schätzungsergebnisse durchaus bis zu 50 %) von den steuerlichen Schätzungen zu einigen. Der Berater wird einem solchen Deal zur Verfahrensvereinfachung allerdings nur dann zustimmen, wenn er das Ergebnis des Strafverfahrens unter diesen Voraussetzungen bereits kennt und es den mit dem Mandanten definierten Verfahrenszielen entspricht.

Die vorliegende Entscheidung zeigt zudem auf, dass es steuerstrafrechtlich für den Verkürzungsumfang und damit für den Schuldumfang als Grundlage der


Strafzumessung durchaus bedeutsam sein kann, welche Form der Gewinnermittlung gewählt wird, soweit ein Wahlrecht noch besteht oder ausgeübt werden kann. Insbesondere in Steuerstrafverfahren wegen nicht abgegebener Steuererklärungen sollte dies bedacht und geprüft werden, welche Option unter Berücksichtigung sämtlicher steuerlichen und strafrechtlichen Konsequenzen vorteilhafter für den Beschuldigten sein könnte.

Die Entscheidung ist für die Verteidigung des Weiteren interessant, da der Bundesgerichtshof in den Urteilsgründen auch noch für die Einnahmenseite ausdrücklich klargestellt hat, dass die Umsatzsteuer auf die geschätzten Umsätze nicht aufzuschlagen, sondern herauszurechnen ist. Gemäß § 10 Abs. 1 S. 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist nach § 10 Abs. 1 S. 2 UStG alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Unionsrechtlich geht diese Regelung auf Art. 78 MwStSystRL zurück. Sie hat aus Sicht der Richter des Bundesgerichtshofes zur Folge, dass die Umsatzsteuer auf die erhaltene Gegenleistung (die Umsatzentgelte) nicht aufzuschlagen, sondern herauszurechnen ist. Diese eindeutige Klarstellung der Strafrichter kann für die Verteidigung zur Begrenzung des umsatzsteuerlichen Verkürzungsumfangs genutzt werden, wenn es beispielsweise im Rahmen von Dealgesprächen um die Frage geht, ob es sich bei den im Raum stehenden Hinzuschätzungsbeträgen um Netto- oder Bruttoumsätze handelt.

Im Anschluss an die vorliegende Entscheidung hat der Bundesgerichtshof (BGH, Beschluss vom 05.10.2023, 1 StR 328/23) sich auch noch in einer vergleichbaren Konstellation im Zusammenhang mit der nicht gewinnmindernden Wirkung von noch nachzuzahlender Umsatzsteuer bei Gewinnermittlern auf Basis einer EÜR vertieft mit dem Kompensationsgebot und der Frage auseinandergesetzt, ob sich aus der Regelung des § 370 Abs. 4 S. 3 AO eine abweichende Beurteilung

ergeben könne. Dem hat der Bundesgerichtshof eine deutliche Absage erteilt. Das Abzugsgebot bezüglich der nachzuentrichtenden Umsatzsteuer gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO gelte nur bei der Gewinnermittlung auf der Grundlage einer - nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu erstellenden - Bilanz, und zwar bereits auf Tatbestandsebene sowie im jeweiligen Jahr der Verkürzung der Ertrag- und Umsatzsteuern. Bei einer Ermittlung des Betriebsgewinns bzw. der gewerblichen Einkünfte mittels Einnahmeüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) gelte das Abzugsgebot hingegen nicht.

Anders als bei der Bilanzierung, innerhalb derer sich die nachzuentrichtenden Umsatzsteuern „unmittelbar“ aus der Nacherklärung der verschwiegenen Betriebseinnahmen ergeben würden, erfordere das Zu- und Abflussprinzip der Einnahmeüberschussrechnung mit der Ausgabe eine weitere Abzugsvoraussetzung, die nicht fingiert werden kann, erst recht nicht über die Vorschrift des § 370 Abs. 4 S. 3 AO. Auf die Auslegung des geforderten „engen wirtschaftlichen Zusammenhangs“ komme es damit nicht an.

Damit ist die nicht hinterziehungsmindernde Wirkung der nachzuzahlenden Umsatzsteuer bei EÜR von der Rechtsprechung abschließend unter allen rechtlichen Erwägungen beleuchtet. Hier verbleibt kein Argumentationsspielraum für eine abweichende Ansicht. Es kann nur in geeigneten Fällen durch eine Ausübung des Wahlrechts eine Verringerung des Verkürzungsumfangs herbeigeführt werden. 

Autorin:

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

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

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

bischoff@minoggio.de · www.minoggio.de