



Dr. Ingo Minoggio



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1 Aus Bundesgerichtshof, Urteil vom 23.10.2018 – 1 StR 234/17: Wer „schwarze Kassen“ einrichtet und eine bewusste Minderung des steuerlichen Gewinns durch Zahlungen auf Scheinrechnungen von Offshore-Gesellschaften entgegen des Betriebsausgabenabzugsverbotes gemäß „§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG verantwortet, macht sich wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung strafbar. Erfolgt ein Teil der Zahlungen auf die Scheinrechnungen allerdings tatsächlich als Kaufpreiserückzahlung und nicht als „Bestechungsgeld“, sind diese Beträge gewinnmindernd zu berücksichtigen. Insoweit ist keine Steuerverkürzung eingetreten. Das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO greift nicht.**

### Sachverhalt:

Die Angeklagte war seit 1991 für das Russlandgeschäft einer deutschen Aktiengesellschaft aus der Arzneimittelbranche verantwortlich. In dieser Funktion verhandelte sie für die deutsche Gesellschaft mit russischen Importeuren und Behörden. Dabei leistete sie Bestechungszahlungen an Behördenmitarbeiter und an Entscheidungsträger wie Ärzte, die über Einfluss in den Einkaufsgremien von russischen Kliniken verfügten. Die seit 1998/1999 privatwirtschaftlich organisierten Importeure verlangten als Gegenleistung für den Abschluss von Lieferverträgen Kaufpreiserückstellungen auf Auslandskonten von Offshore-Gesellschaften.

Die Angeklagte wickelte deshalb ab 2004 in Abstimmung mit einem Finanzvorstand und der Vertriebsleistung sowohl

die Bestechungsgelder als auch die Rückstellungen über Offshore-Gesellschaften ab und verschleierte die Zahlungen über Scheinrechnungen vermeintlicher Dienstleister. Als Verantwortlicher für die Organisation der zu Verschleierungszwecken eingerichteten Gesellschaften und des Zahlungsverkehrs fungierte ihr ebenfalls angeklagter Ehemann. Die Offshore-Gesellschaften verfügten weder über Büroräume noch Personal. Sie waren nicht in der Lage, die in Dienstleistungs- und Handelsvertreterverträgen vereinbarten Leistungen zu erbringen.

Zwischen 2007 und 2011 wurden Zahlungen von mehr als 30 Millionen € an die Offshore-Gesellschaften steuermindernd als Betriebsausgabe bei der deutschen Aktiengesellschaft eingebucht. Das Landgericht stellte auf dieser Grundlage eine Steuer-

verkürzung in Höhe von 8 Millionen € fest und verurteilte – jeweils wegen Beihilfe zur Untreue und Steuerhinterziehung – die Angeklagte zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren und neun Monaten sowie ihren Ehemann zu vier Jahren und sechs Monaten.

Staatsanwaltschaft und Angeklagte legten Revision ein. Der Bundesgerichtshof hob daraufhin den Rechtsfolgenauspruch mit den zugrunde liegenden Feststellungen (außer in Bezug auf den Untreueschaden) auf und wies in diesem Zusammenhang auf eine bedeutsame Reduzierung des Schuldumfangs bei der Steuerhinterziehung hin, da durch die Kaufpreiserückstellungen kein Schadens eingetreten sei. Über das Strafmaß muss nun das Landgericht in einem erneuten Durchgang entscheiden.

**Entscheidungsgründe:**

Zu der vom Landgericht bislang zugrunde gelegten Steuerverkürzung in Höhe von 8 Millionen € führte der Bundesgerichtshof zunächst erwartungsgemäß aus, dass in Bezug auf die Bestechungsgelder wegen des Verstoßes gegen das Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG i.V.m. 8 Abs. 1 S. 1 KStG ein Betriebsausgabenabzug unzulässig sei. Insoweit sei der Steuerschaden zutreffend festgestellt. Allerdings stellten die Kaufpreisrückerstattungen aus Sicht der Bundesrichter Betriebsausgaben dar und unterfielen nicht dem Abzugsverbot, da diese Rückvergütungen nicht als rechtswidrige Schmier- oder Bestechungsgeldern einzuordnen waren.

Die unzutreffenden Scheinrechnungen über vermeintliche Dienstleistungen seien zwar gemäß § 41 Abs. 2 S. 1 AO für die Besteuerung unerheblich. In diesem Fall gelte aber § 41 Abs. 2 S. 2 AO: Werde durch das Scheingeschäft ein anderes verdeckt, so sei das verdeckte Geschäft für die Besteuerung maßgeblich. Im vorliegenden Fall sollte die mit den russischen Importeuren getroffene Vereinbarung über Kaufpreisrückerstattungen verschleiert werden. Auf die Unwirksamkeit des verdeckten Geschäftes komme es wegen § 41 Abs. 1 S. 1 AO nicht an, da die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Geschäftes weiterhin bestehen lassen wollten. Die falsche Bezeichnung dieser Beträge stehe

deshalb einer gewinnmindernden Anerkennung durch das Finanzamt nicht entgegen.

Auch das Kompensationsverbot gemäß § 370 Abs. 4 S. 3 AO greife nicht. Es handele sich um einen alternativen Ermäßigungsgrund, der im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unzutreffenden Steuererklärungen stehe. Dabei gehe es um die steuerrechtliche Beurteilung desselben wirtschaftlichen Vorganges, der als Geschäftsvorfall zudem nicht vollständig fingiert, sondern nur teilweise unrichtig dargestellt sei. Es würden lediglich der Betriebsausgabengrund und der Zahlungsempfänger ausgetauscht.

Des Weiteren wies der Bundesgerichtshof noch darauf hin, dass eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung bei den Angeklagten nicht daran scheitere, dass es sich bei ihren Tatbeiträgen lediglich um neutrale Förderungshandlungen gehandelt habe. Es sei zwar anerkannt, dass alltägliche oder berufstypische Tätigkeiten, die von der Verkehrsanschauung als sozialadäquat angesehen werden, keine strafrechtliche Qualität hätten. Der Aufbau und die Verwaltung eines Scheinfirmensystems und die Erstellung von Scheinrechnungen könnten aber gerade nicht als berufstypisch eingeordnet werden. Diese Handlungen zielten ausschließlich auf die Begehung strafbarer Untreuehandlungen ab und sprächen deshalb ausreichend für eine Solidarisierung

mit dem Täter. Hierdurch verliere jegliches Tun seinen Alltagscharakter.

**Praxishinweis:**

Erfreulich ist, mit welcher überzeugender Stringenz der Bundesgerichtshof im vorliegenden Strafverfahren die Norm des § 41 AO angewendet hat. Trotz Verschleierung des tatsächlichen Zahlungsflusses über Offshore-Gesellschaften und Scheinrechnungen bleibt der Betriebsausgabenabzug außerhalb des Anwendungsbereiches des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG erhalten, da das wirtschaftliche Ergebnis des Geschäftes zwischen den Geschäftspartnern nach deren Willen bestehen bleiben sollte.

Dies bedeutet, dass es bei Auslandsverhalten im Zusammenhang mit „schwarzen Kassen“ (vgl. grundlegend zur Strafbarkeit die Siemens-Entscheidung des Bundesgerichtshof vom 20.8.2008, Aktenzeichen 2 StR 587/07, juris) zumindest für die Verteidigung im Steuerstrafverfahren extrem wichtig sein kann, im Einzelnen zwischen dem Zweck der verschleierte Zahlung zu differenzieren, um so wenigstens für Rückvergütungen den Betriebsausgabenabzug zu erhalten. Jede hierdurch erreichte, nicht nur unwesentliche Reduzierung des Steuerschadens führt in der Regel zu einer Strafmilderung, da für die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung der eingetretene Steuerschaden fast immer das stärkste Kriterium darstellt.

## **2 BGH, Beschluss vom 13.12.2018 – 5 StR 275/18: Eine abhängige Beschäftigung als Arbeitnehmer liegt in Abgrenzung zu einer selbstständigen Tätigkeit vor, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert ist und dabei einem Weisungsrecht hinsichtlich Ort, Zeit, Dauer und Art der Ausführung seiner Tätigkeit unterliegt. Die selbstständige Tätigkeit ist dagegen durch das eigene Unternehmerrisiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die frei gestaltete Tätigkeit gekennzeichnet.**

**Sachverhalt:**

Der Angeklagte organisierte ab 2009 über seine Einzelfirma und ab 2010 als Geschäftsführer einer GmbH Arbeitskräfte für den Auf- und Abbau von Veranstaltungsbühnen sowie Licht- und Tontechnik vor allem in einer städtischen Multifunktionshalle. Hierzu nutzte er einen Pool von Personen, die er für den jeweiligen Auftrag vermittelte. Die jeweiligen Besteller – in der Regel die Stadt als Betreiber der Halle – gaben dabei an, wie viele Personen sie wann und mit welchen Qualifikationen benötigten. Teilweise nannten sie sogar die Namen der gewünschten Techniker. Gezahlt wurden je nach durchzuführender Tätigkeit vom Besteller an die GmbH feste Stundensätze.

Der Angeklagte verteilte für die Aufträge die im Pool zur Verfügung stehenden Personen auf die verschiedenen Aufgaben und Einsatzorte. Hieraus entwickelten sich nach und nach eingespielte Teams, innerhalb dessen kein Einzelner die Verantwortung für einen abgrenzbaren Leistungsteil trug. Wiederholte Ablehnungen von Aufträgen durch die Arbeitskräfte konnten zum Ausbleiben weiterer Anfragen an die jeweilige Person führen.

Über seine Einsatzplanung hinaus schulte der Angeklagte die Arbeitskräfte speziell in Bezug auf die optimalen Arbeitsabläufe in der Halle und bereitete hierdurch strategisch eine langfristige Sicherung der

Aufträge vor. Die für die GmbH tätigen Personen trugen Bekleidung mit dem Firmenlogo. Wenige Werkzeuge und ggf. erforderliche Schutzkleidung brachten sie selbst mit.

Sämtliche Arbeitskräfte übten die Tätigkeiten als Selbstständige mit Gewerbeanmeldung aus und waren nicht bei der GmbH als Arbeitnehmer gemeldet. Schriftliche Vereinbarungen existierten nicht. Teilweise waren sie für andere Auftraggeber tätig. Die Veranstaltungstechniker rechneten ihre Arbeiten zu nicht verhandelbaren Vergütungssätzen gegenüber der GmbH ab. Hierzu führten sie Stundenaufzeichnungen, die zugleich von der GmbH als Abrech-



nungsgrundlage gegenüber den Bestellern der Veranstaltungstechnik benutzt wurden.

Als im Jahr 2011 eine sozialversicherungsrechtliche Betriebsprüfung angekündigt wurde, führte der Angeklagte nach Beratung mit seinem Steuerberater eine Informationsveranstaltung mit den Arbeitskräften durch, um insbesondere herauszufinden, in welchem Maße sie noch für weitere Auftraggeber tätig waren. Sämtliche Kräfte mit nur einem Auftraggeber oder Minimalumsätzen bei anderen beschäftigte er nur noch in geringerem Umfang. Ansonsten änderte er nichts. Im Rahmen der Prüfung erklärte er wahrheitswidrig, dass die Selbstständigen einzelne Gewerke weisungsfrei und eigenständig erstellten und ihr Honorar separat pro Auftrag verhandelten. Die Prüfung endete ohne Feststellungen.

Im parallel geführten Strafverfahren gegen den Angeklagten wurden hingegen 28 Selbstständige als abhängig Beschäftigte eingestuft und ein Sozialversicherungsschaden in Höhe von fast 400.000 € berechnet. Die Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichtes Göttingen verurteilte den Angeklagten deshalb zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von einem Jahr und sechs Mona-

ten, ausgesetzt zur Bewährung. Gegen die GmbH wurde die Einziehung in Höhe des Sozialversicherungsschadens angeordnet. Die gegen das Urteil eingelegte Revision des Angeklagten hatte keinen Erfolg.

**Entscheidungsgründe:**

Zunächst hat der Bundesgerichtshof bestätigt, dass es sich bei den Bühnenarbeitern um sozialversicherungspflichtige Beschäftigte der GmbH handelte. Eine Beschäftigung in einem Arbeitsverhältnis gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 SGB IV liege nach anerkannten Grundsätzen vor, wenn der Scheinselbstständige in den Betrieb des Auftraggebers eingegliedert sei und dabei einem in Bezug auf Zeit, Ort, Dauer und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht unterliege. Eine Selbstständigkeit sei hingegen durch ein Unternehmerrisiko, das Vorhandensein einer eigenen Betriebsstätte, die Verfügungsmöglichkeit über die eigene Arbeitskraft und die freie Gestaltung der Arbeitszeit und Tätigkeit geprägt. Maßgeblich sei, welche Merkmale nach dem Gesamtbild und der konkreten Gestaltung überwiegen würden.

Den Ausgangspunkt für die Beurteilung bilde dabei die konkrete Art und Weise, wie die geschäftliche Beziehung im Rahmen

der konkreten Auftragsausführung gelebt worden sei. Nach Annahme der jeweils angebotenen Einsätze sei eindeutig, dass die Scheinselbstständigen in den Betrieb der GmbH eingegliedert seien. So hätten sie jeweils das geschuldete Gewerk gemeinsam als Team ausgeführt. Die Auswahl der Teammitglieder sei für die jeweils leitenden Crewchefs fremdbestimmt gewesen. Die Arbeitskräfte hätten keinen konkreten Erfolg geschuldet, sondern lediglich die Zurverfügungstellung ihrer Arbeit.

Nicht entscheidend für die Einordnung als abhängig Beschäftigte sei hingegen die Bindung an zeitliche und örtliche Vorgaben gewesen. Auch Selbstständige seien häufig in dieser Form gebunden und führten Arbeiten nicht an ihrer eigenen Betriebsstätte aus. Für eine abhängige Beschäftigung spreche im Übrigen, dass die Arbeitskräfte höchstpersönlich zur Leistung verpflichtet gewesen seien, nach festen Stundensätzen bezahlt wurden und beispielsweise durch das Tragen der Firmenkleidung mit Logo eine „Corporate Identity“ entstanden sei. Allein aus der Möglichkeit, Aufträge abzulehnen, könne nichts anderes abgeleitet werden. Solche Abrufarbeitsverhältnisse gebe es ebenfalls im Rahmen von abhängigen Beschäftigungsverhältnissen.

An dem maßgeblichen Kriterium des Unternehmerrisikos für eine selbstständige Tätigkeit fehle es ebenfalls. Entscheidend sei hierfür, ob eigenes Kapital oder die eigene Arbeitskraft unter Gefahr des Verlustes und damit mit ungewissem Erfolg eingesetzt werde. Arbeitsmittel hätten die Scheinselbstständigen nicht zur Verfügung gestellt. Für die eigene Arbeitskraft sei der Erfolg nicht ungewiss gewesen, da feste Vergütungssätze vereinbart gewesen seien. Allein das Risiko, die Arbeitskraft zwischenzeitlich nicht einsetzen zu können, genüge in der vorliegenden Konstellation nicht. Der Annahme eines Beschäftigungsverhältnisses stehe zudem nicht entgegen, dass einige der Bühnenarbeiter zusätzlich für andere Auftraggeber tätig gewesen seien. Es gelte nur der umgekehrte Schluss, dass eine Tätigkeit ausschließlich für einen Auftraggeber für eine abhängige Beschäftigung spreche. Keine Bedeutung im Rahmen der Gesamtabwägung habe die fehlende Bezahlung während des Urlaubes oder einer Erkrankung.

Der Bundesgerichtshof bejahte Vorsatz beim Angeklagten. Zunächst habe er gemeinsam mit dem Steuerberater Fragebögen zur Selbstständigkeit ausgearbeitet und verteilt, bei denen er wusste, dass die Angaben der Scheinselbstständigen nicht wahrheitsgemäß gewesen sein konnten. Zudem habe ihn sein Hauptauftraggeber wegen des Problems der Scheinselbstständigkeit aufgefordert, eine GmbH zu gründen. Damit drängte sich ihm auf, dass die Frage nach der Scheinselbstständigkeit ebenfalls die GmbH als Arbeitgeberin betreffe. Für die Arbeitgeberbereitschaft kannte er die maßgeblichen tatsächlichen Umstände, so dass er mindestens bedingt vorsätzlich gegen die Abführungspflicht verstieß.

#### Praxishinweis:

Die Entscheidung zeigt ausführlich die bekannten, sozialversicherungsrechtlichen Grundsätze zur Abgrenzung einer Selbst-

ständigkeit von einer abhängigen Beschäftigung auf. Letztlich handelt es sich immer um eine Einzelfallentscheidung. Sozialgerichtliche und strafrechtliche Entscheidungen zu Masseuren, Telefoninterviewern, LKW-Fahrern, Honorarärzten oder Handelsvertretern können nur Anhaltspunkte dafür geben, wie ein konkretes Beschäftigungsverhältnis einzuordnen ist. Werden Selbstständige ohne eigene Mitarbeiter dauerhaft im Betrieb eingesetzt, besteht immer ein latentes Risiko, dass sie im Rahmen einer Sozialversicherungsprüfung als abhängig Beschäftigte eingeordnet werden. Liegt eine Arbeitskraft mit ihrem Stundenlohn nur leicht oberhalb des Lohnes eines abhängig Beschäftigten und handelt es sich um eher einfach gelagerte Tätigkeiten, nimmt die sozialgerichtliche Rechtsprechung letztlich nie eine Selbstständigkeit an.

Mittlerweile geben Betriebsprüfer der Rentenversicherung ihre Fälle nicht selten mit ihren Feststellungen aus der Prüfung an die Hauptzollämter ab, die sodann über die jeweils zuständige Staatsanwaltschaft ein Strafverfahren einleiten lassen. Da die nachzuzahlenden Sozialversicherungsbeiträge schon bei einem einzelnen Scheinselbstständigen schnell im sechsstelligen Bereich liegen, muss in dieser Konstellation das Strafverfahren möglichst schnell unter Kontrolle gebracht werden. Oftmals sind die Verteidigungspositionen aber – selbst bei objektivem Bestehen der Sozialversicherungspflicht – deutlich besser als in der vorliegend entschiedenen Fallkonstellation, da nur selten so viele Anknüpfungspunkte für ein vorsätzliches Handeln insbesondere durch gezielte Falschinformationen vorliegen.

Darüber hinaus wird anhand dieses Beschlusses deutlich, dass es sich lohnt, möglichst das Sozialversicherungsverfahren als auch das Strafverfahren gemeinsam im Rahmen eines Gesamtpaketes abzuschließen. Denn vorliegend war es zwar

sozialversicherungsrechtlich gelungen, negative Feststellungen zu verhindern. Dennoch hat die Strafjustiz unabhängig hiervon und offenbar nach weitergehender Sachverhaltsermittlung eine Sozialversicherungspflicht angenommen. Wirtschaftlich wurden hierdurch die Sozialversicherungsbeiträge im Ergebnis nicht gespart. Die Beiträge wurden stattdessen mangels Festsetzung im Sozialversicherungsverfahren nunmehr im Strafverfahren bei der GmbH eingezogen. Wäre hingegen im Vorfeld sozialversicherungsrechtlich eine Einigung mit der Rentenversicherung gelungen, hätte dies im Fall einer bereits erfolgten Schadenswiedergutmachung wahrscheinlich sogar die Verteidigungsposition für das Strafverfahren verbessert. Liegt eine solche Einigung vor, muss strafrechtlich eine Einziehung unterbleiben (vgl. nur § 73e StGB), so dass es auch nicht zu einer doppelten Zahlung kommen kann.

Generell kann in Grenzfällen aus dem Bereich der Selbstständigkeit ein Strafbarkeitsrisiko durch einen Antrag gemäß § 7a SGB IV bei der Deutschen Rentenversicherung Bund vermieden werden. Im Rahmen eines solchen Statusfeststellungsverfahrens wird verbindlich festgestellt, ob jemand als sozialversicherungsrechtlich selbstständig einzuordnen ist oder nicht. Allerdings ist diese Klärung oftmals sehr langwierig und aufwändig. Denn nur selten können diese Grenzfälle ohne sozialgerichtliche Unterstützung endgültig geklärt werden. Bis eine positive Entscheidung vorliegt, vergehen deshalb nicht selten Monate oder sogar Jahre. Für einen dauerhaft eingesetzten Beschäftigten lohnt sich dieser Aufwand dennoch und sollte dem Mandanten immer zum sichersten Weg der Durchführung eines Statusfeststellungsverfahrens geraten werden. Der steuerliche Berater ist allerdings in diesem Verfahren nach (noch) aktueller Gesetzeslage weiterhin nicht vertretungsberechtigt.

**3 Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 17.10.2018 – 5 K 642/18: Sind mangels ordnungsgemäßer und vollständiger Aufzeichnungen die Besteuerungsgrundlagen nicht zu ermitteln, müssen bei einer Schätzung sämtliche Umstände berücksichtigt werden, die aufgeklärt wurden und die für das Schätzergebnis eine Bedeutung haben. Die Besteuerungsgrundlagen müssen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen in der Weise bestimmt werden, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Werte der Richtsatzsammlung nicht unmittelbar einschlägig. Sie können allerdings zur Plausibilisierung des Schätzergebnisses herangezogen werden.**

#### Sachverhalt:

Der Steuerpflichtige erzielte in den Jahren 2007 bis 2009 Einkünfte aus dem Betrieb

einer Bäckerei für türkische Backwaren, insbesondere Fladenbrote. Seinen Gewinn ermittelte er im Wege der Einnahmen-

Überschussrechnung. Im Jahr 2012 kam es zu einer Außenprüfung für diese Veranlagungszeiträume und zur Abgabe des Falles

an die Steuerfahndung. Die betrieblichen Aufzeichnungen waren nachweislich nicht korrekt. Insbesondere waren für das Jahr 2007 Betriebseinnahmen auf das private Girokonto geflossen und nicht als Einnahmen gebucht. Zudem sah der Betriebsprüfer die Kassenaufzeichnungen als fehlerhaft an, Geldverkehrsrechnungen führten zu einem zu geringen Bargeldbestand für den Lebensunterhalt. Die durch Entnahmen und sonstige Quellen zur Verfügung stehenden Bargelder genügten nach dieser Berechnung nicht, um den privaten Bargeldbedarf zu decken.

Durchgeführte Salz- und Hefekalkulationen wiesen auf nicht gebuchten Mehleinkauf hin, da die Menge des verfügbaren Mehls noch nicht einmal zur Herstellung des gebuchten Warenverkaufs reichte. Hierauf stützte das Finanzamt Zuschätzungen von netto insgesamt 420.000 € Umsatz für drei Jahre sowie entsprechende Hinzuschätzungen beim Wareneinkauf. Im Einspruchsverfahren wurden diese Beträge aufgrund einer an die Argumente des Steuerpflichtigen angepassten Ausbeutekalkulation für den Fladenbrotverkauf auf Zuschätzungen von insgesamt 190.000 € reduziert.

Der Steuerpflichtige erhob Klage und hatte hinsichtlich der Höhe der Zuschätzungen für die Jahre 2007 und 2008 Erfolg. Zudem entfiel die Hinzuschätzung für das Jahr 2009 komplett.

#### Entscheidungsgründe:

Das Finanzgericht hat zunächst die Schätzungsbefugnis gemäß § 162 Abs. 2 AO im vorliegenden Fall bejaht. Auch wenn der Kläger seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittele, sei er zur Aufzeichnung der Wareneinkäufe und Geldflüsse verpflichtet. Er habe u.a. aber Geldeingänge eines Kontos nicht erfasst, seine angegebenen Wareneinsätze seien für 2007 und 2008 nicht plausibel. Es bestehe ein auffälliges Missverhältnis zu den Werten der Richtsatzsammlung und im internen Betriebsvergleich zu seinem ab 2009 deutlich höheren Gewinn.

Bei der Bestimmung der Schätzungshöhe seien jedoch sämtliche Umstände zu berücksichtigen, die für ein möglichst wahrscheinliches Schätzungsergebnis Bedeutung hätten. Eine weitere Sachverhaltsermittlung dürfe nicht mehr möglich oder nicht mehr zumutbar sein. Es sei Aufgabe des Finanzgerichtes, das über eine eigene Schätzungsbefugnis gemäß § 96 Abs. 1 S. 1 FGO i.V.m. § 162 AO verfüge, die Besteuerungsgrundlagen

durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kämen. Schätzungen müssten immer schlüssig sein, ihr Ergebnis zudem wirtschaftlich vernünftig und möglich.

Die vorgelegte Hefe-Kalkulation des Finanzamtes in Bezug auf die Fladenbrote erscheine zumindest für die Jahre 2007 und 2008 als zutreffend, auch wenn wegen des mengenmäßig kleinen Anteils der Backzutat Hefe eine Kalkulation auf dieser Grundlage immer nur mit der gebotenen Vorsicht möglich sei. Der Senat habe den vom Kläger beauftragten Sachverständigen als Zeugen vernommen und schließe aus dessen Aussage, dass ein durchschnittlicher Einsatz von 2 kg Hefe pro 100 kg Mehl richtig sei. Aufgrund von Temperatur und Mehlqualität seien zwar Schwankungen von 1,8 kg bis 2,3 kg möglich. Auch der Kläger habe aber keine Anhaltspunkte für einen höheren Durchschnittseinsatz als 2 kg vorgetragen. Sein angestellter Bäcker habe zudem den Einsatz von 2 kg Hefe bestätigt. Anders als im Strafverfahren müsse nicht zu Gunsten des Klägers vom günstigsten Ergebnis ausgegangen werden. Aufgrund der Ausbeutedifferenzen bei der Hefe stehe für die Jahre 2007 und 2008 fest, dass der Kläger Mehleinkäufe in der vom Finanzamt geschätzten Höhe unverbuht gelassen habe.


Dieses Kalkulationsergebnis für die Fladenbrotproduktion als Hauptprodukt der Bäckerei könne aber entgegen der Auffassung des Finanzamtes nicht ohne weiteres auf die sämtlichen anderen Produkte übertragen werden. Rezepte für andere Teigwaren führten zu abweichenden Teig- oder Backverlusten. Es sei deshalb angemessen, den Sicherheitszuschlag für die übrigen Produkte für die Jahre 2007 und 2008 um 50 % zu reduzieren.

Dieses gefundene Schätzergebnis werde auch durch die Geldverkehrsrechnung plausibilisiert. Es bestehe für das Jahr 2007 eine Unterdeckung mit unklarer Mittelherkunft von knapp 100.000 €, für 2008 von mehr als 110.000 €. Auch die Richtsatzsammlung könne zur Plausibilisierung herangezogen werden. Der Reingewinn liege für eine Bäckerei mit einem Umsatz von mehr als 250.000 € zwischen 3 und 20 %, im Schnitt bei 11 %. Bei einer Spartenbäckerei liege der Wert eher am oberen Ende. Die bislang für 2007 und 2008 erklärten Reingewinnsätze des Klägers seien mit nur knapp 15 % deshalb nicht plausibel, zumal sein erklärter Reingewinn für 2009 25 % betrage.

Das Finanzgericht nahm nicht zuletzt wegen des bereits deutlich erhöhten Reingewinns für 2009 keine Schätzungsbefugnis mehr an. Die Kalkulationsdifferenz sei für dieses Jahr nur minimal, die Bargeldverkehrsrechnung führe sogar zu einem Überschuss von fast 30.000 €. Aus versehentlich in dem Veranlagungszeitraum nicht erfassten Betriebseinnahmen könne keine eigene Zuschätzungsbefugnis abgeleitet werden.

#### Praxishinweis:

Die Entscheidung belegt, dass es sich immer wieder lohnt, sich mit Zuschätzungen im Einzelnen auseinanderzusetzen. Dem Kläger ist es durch Sachargumente gelungen, die Zuschätzungen auf fast nur noch ein Fünftel der ursprünglichen Schätzsummen zu reduzieren. Das Finanzgericht hat die Kalkulationen in eigener Zuständigkeit ebenfalls im Einzelnen und kritisch überprüft. Es hat zutreffend erkannt, dass bei Ausbeutekalkulationen von kleinen Zutatenmengen Ungenauigkeiten in der Schätzung eine große Hebelwirkung entfalten können und deshalb einer besonders sorgfältigen Plausibilisierung bedürfen. In solchen Fällen ist bei Missverhältnissen in der Schätzung möglichst konkret und anfassbar aufzuzeigen, dass das gefundene Ergebnis wirtschaftlich nicht möglich ist und mit den vorhandenen Rahmenbedingungen nicht erwirtschaftet werden kann.

Soll eine Schätzung im Steuerstrafverfahren ebenfalls als Grundlage für die Berechnung der Steuerverkürzung herangezogen werden, muss der Zweifelsgrundsatz beachtet werden. Hierauf muss der Berater hinwirken. Es sind für sämtliche Unsicherheiten Sicherheitsabschläge von der Schätzung zu bilden. Im vorliegenden Fall hätte das beispielsweise auch aus Sicht des Finanzgerichtes bedeutet, dass für den Angeklagten bei der Kalkulation von einem höheren Hefeinsatz hätte ausgegangen werden müssen. 

#### Autoren:

*Dr. Minoggio ist Fachanwalt für Steuerrecht und für Strafrecht, Dr. Bischoff Fachwältin für Strafrecht in der mit 6 Rechtsanwälten wirtschafts- und steuerstrafrechtlich ausgerichteten Anwaltspraxis MINOGGIO Wirtschafts- und Steuerstrafrecht mit Büros in Hamm und Münster.*

59065 Hamm, Südring 14,  
Tel.: 0 23 81 92 07 60;  
mail@minoggio.de  
48143 Münster, Königsstr. 60,  
Tel.: 02 51 133 226 0;  
www.minoggio.de