

Steuerhinterziehung im Fall des Verkaufs und der Manipulation von Registrierkassen

Aufdeckung und Beweisführung durch die Steuerfahndung
Aktuelle Rechtsprechung



Kontakt

Reinhard Böhner Rechtsanwalt, München

Avvocato stabilito, Siena / Italien

SGP Rechtsanwälte

Prinzregentenplatz 21

81675 München

Tel.: 089 / 2885 285-30

eMail: boehner@sgp-legal.de



Referent: RA Reinhard Böhner

Kontakt

Dipl.-Inf. Markus Schmidt
ö.b.u.v. IT-Sachverständiger

Fast-detect GmbH

Ehrengutstr. 1

80469 München

Tel.: 089 - 46 13 58 02

eMail: markus.schmidt@fast-detect.de



Referent: Markus Schmidt

Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Manipulation von Kasseneinnahmen

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der
Umsatzverkürzung bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



Kassensysteme – die gute alte Zeit

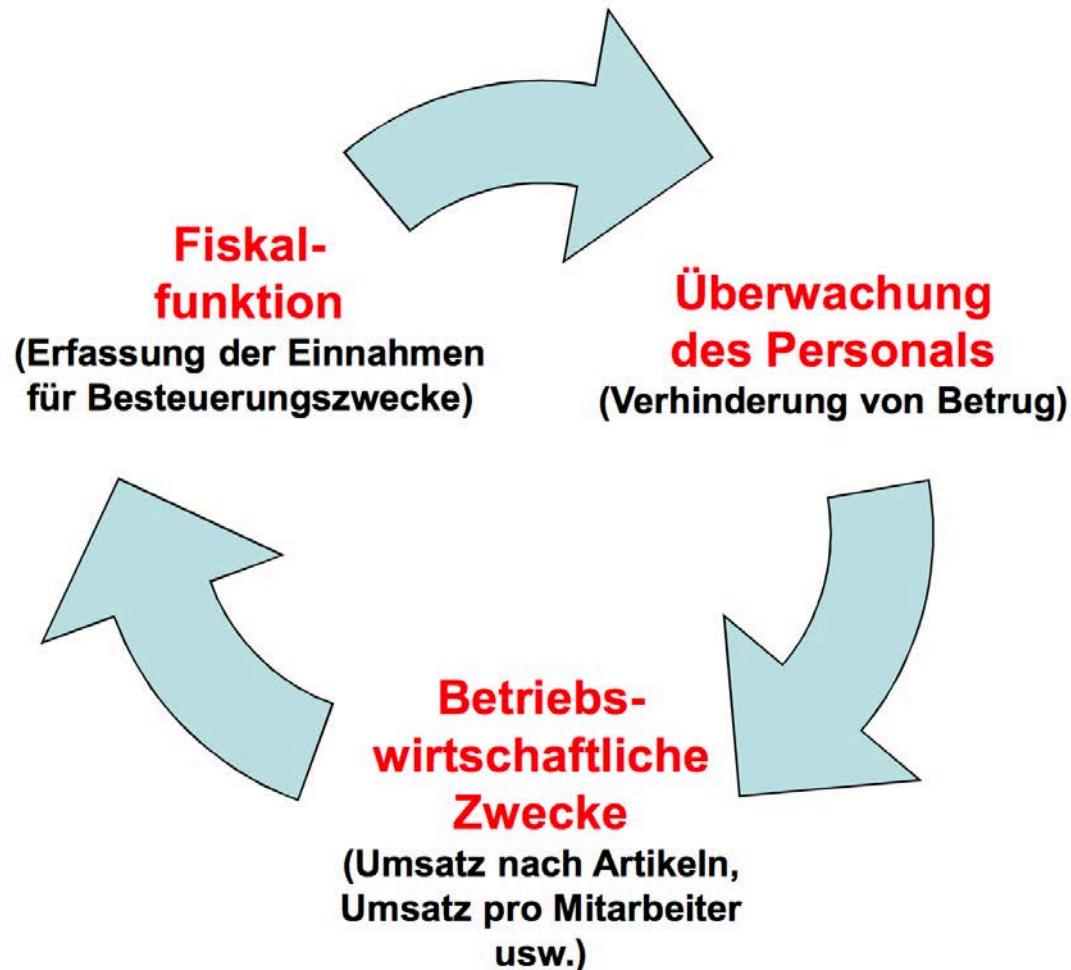


Referent: Markus Schmidt

Kassensysteme - heute

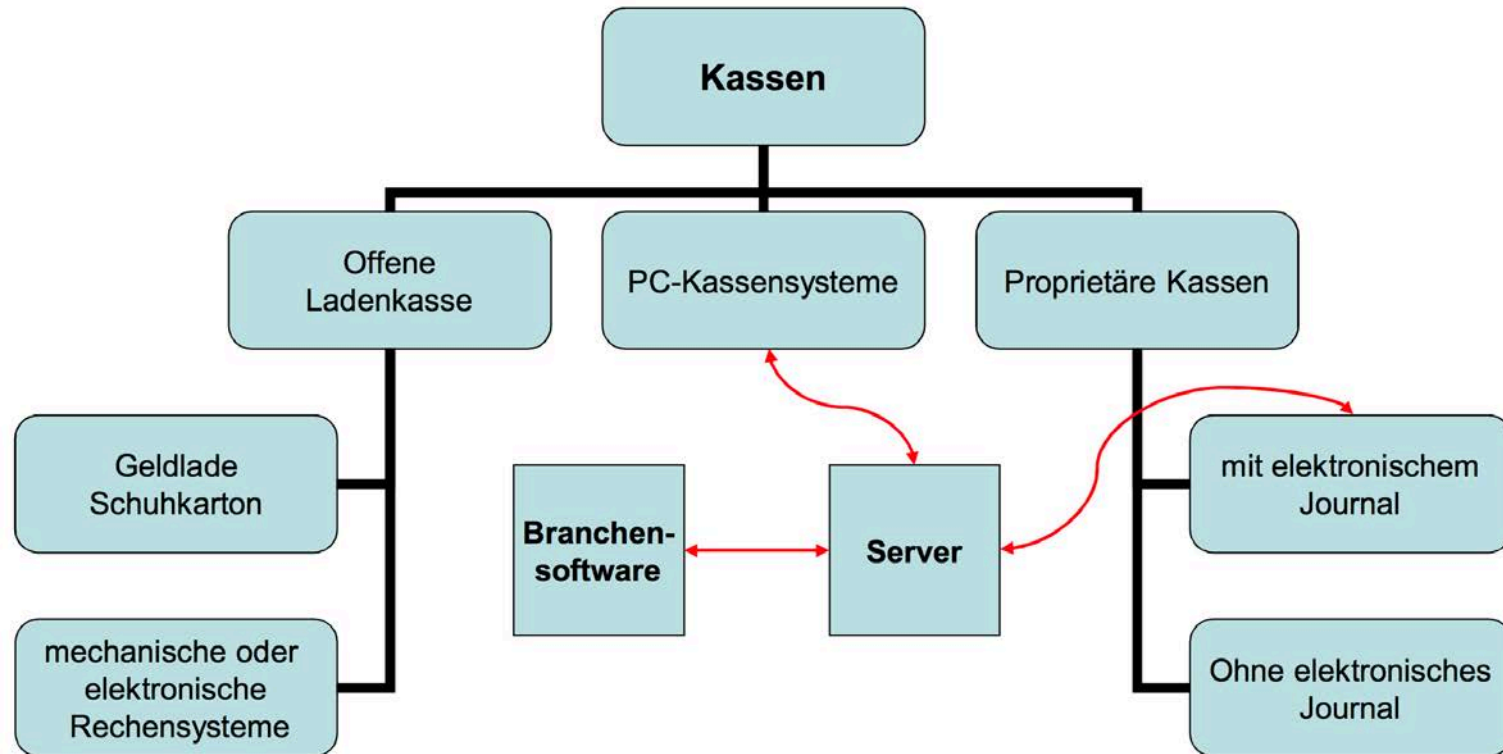


Aufgaben von Kassensystemen

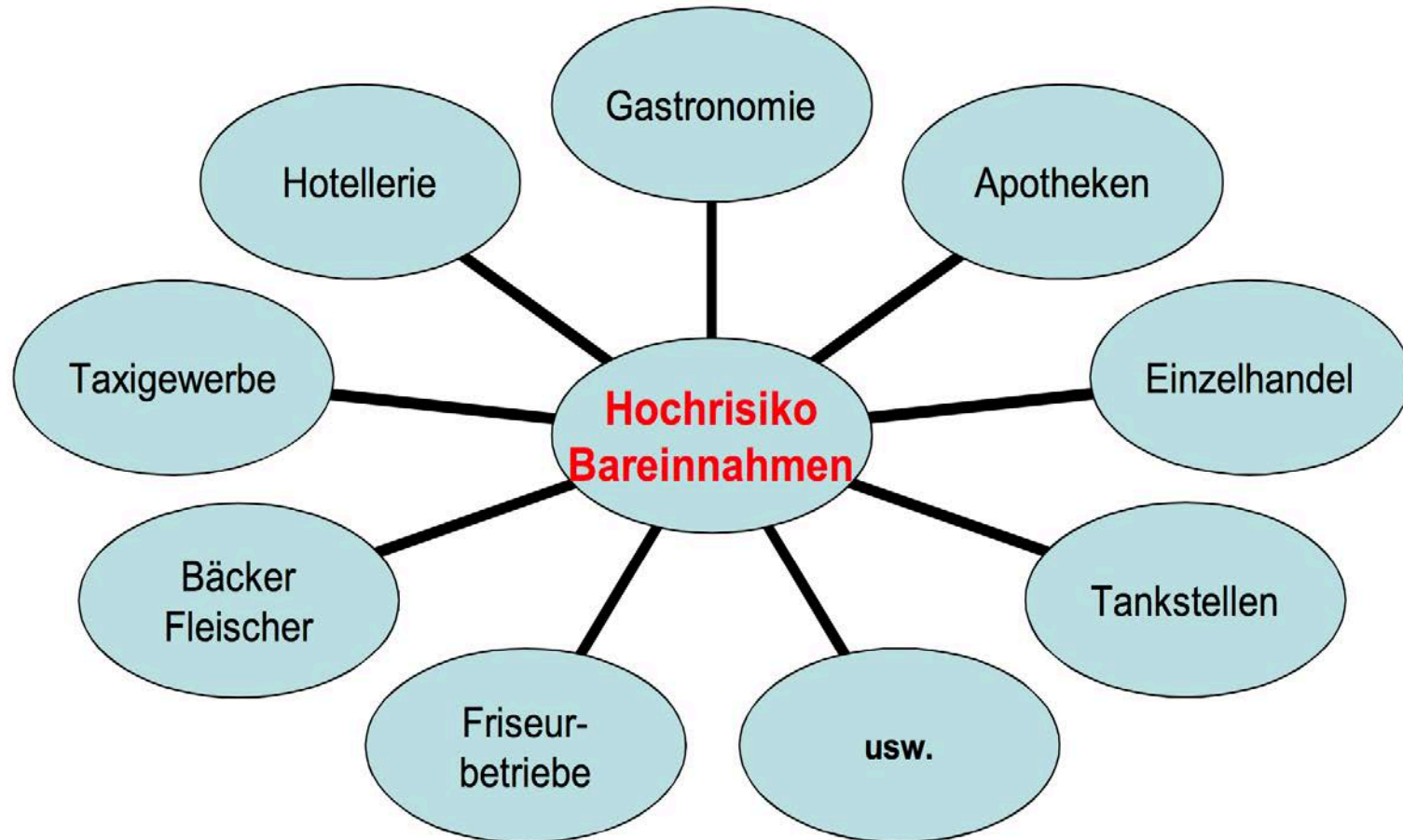


Referent: Markus Schmidt

Arten von Kassensystemen



Betriebe mit hohem Risiko für Umsatzverkürzungen



Referent: Markus Schmidt

Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Manipulation von Kasseneinnahmen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der Umsatzverkürzung
bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



Referent: Markus Schmidt

Manipulation von Kasseneinnahmen

- In der Finanzverwaltung arbeiten entsprechend ausgebildete Spezialisten zur Aufdeckung von Manipulationen der Kasseneinnahmen.
- Man kann daher davon ausgehen, dass die „beliebtesten“ Tricks der Finanzverwaltung sehr wohl bekannt sind. Diese sind:
 - Bonierung auf Trainingskellner oder Trainingstische
 - Stornos
 - Einsatz von Bon-Editoren
 - Nichtverbuchung von Einnahmen
 - Verwendung mehrerer Kassen (eine „offizielle“ und eben eine „schwarze“)
 - Manuelle Löschung von Journaleinträgen
 - Automatisierte Erlösverkürzung mit Hilfe einer „Zapper“-Software



Zapper-Software

- Softwareprogramme zur automatisierten Durchführung einer Umsatzverkürzung
- Aufrufbar von einem USB-Stick, einer CD-ROM oder Online (oftmals getarnt als Computer-Spiel)
- Es gibt auch Varianten, die in der Kassen-Software selbst versteckt sind (Phantomware)
- Oftmals von Programmierern der Kassen-Software implementiert
- Übliche Funktionalitäten sind
 - Selektive Löschung von Verkäufen
 - Drucken von „angepassten“ Umsatzberichten
 - Automatische Anpassung von Lagerdaten
 - Austausch von verkauften Artikeln (z.B. Champagner gegen Wasser)
 - Automatische Neunummerierung von gelöschten Bons
 - Geplante Verkürzung täglich oder monatlich einstellbar als Fixbetrag oder prozentual
- Ziel ist es, bei Prüfungen der Finanzverwaltung unentdeckt zu bleiben



Zapper-Software – ein Beispiel

Elektronisk journal

Change password End

Restaurant: [Redacted] POS Nb: N*1 Waiters: 2 CAFE 2, 3 SERV 3, 4 SERV 4, 5 SERV 5 Date: 2005-03-11 au 2005-03-11

Bill Total: Upper to 0 Receipt time: Entre 00:00 och 23:59

List of tickets paid in cash **Replacement tickets** **Articles à exclure: 0**

Article List	Tickets
134 D 60,00 kr	334 FLASKÖL 50CL 1 45,00 kr
233 ESPRESSO 25,00 kr	
534 FAUSTINO 238,00 kr	
330 FLASKÖL 33CL 35,00 kr	
334 FLASKÖL 50CL 45,00 kr	
341 FOLKÖL 33CL 25,00 kr	
210 FYRA SMÅ RÄTTER 105,00 kr	

Price Level: Normal Erase Ticket **Total: 45,00 kr**

Ticket with commission Add

List of replacement tickets

334 FLASKÖL 50CL	1	45,00 kr

Cash		45,00 kr
MONS 25%		9,00 kr

Eraser icon Save icon

Total Sales: 40 836,31 kr Amount to remove: Threshold amount: 100

Total P Total: 0,00 kr

Total Gross: 40 836,31 kr

Analyse Replace auto Validate

Start RESTODATA / Koppla... 9 sida för ändring i jo... SV

Referent: Markus Schmidt

Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Manipulation von Kasseneinnahmen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der Umsatzverkürzung
bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



Referent: Markus Schmidt

Finanzgericht Rheinland-Pfalz

Beschluss 07.01.2015

Az.: 5 V 2068 /14 [juris] (Anlage 1)

- I. Haftungsbescheid zur Inanspruchnahme des Verkäufers eines Kassensoftwaresystems
- II. Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch den Verkauf von Kassenmanipulationssoftware



Referent: RA Reinhard Böhner

Tatbestand (Auszug aus dem Beschluss vom 07.01.)

Rn. 2: Kombinierte Außen- und Steuerfahndungsprüfung

- Sicherstellung der Festplatte des PCs in einem Eis-Café mit dem Kassensystem sowie mit einem USB-Stick mit einem Passwort geschützten Manipulationsprogramm
- Enttarnung des Passworts durch das LKA
- Manipulationsprogramm: Modul zur nachträglichen Verkürzung der im Kassensystem erfassten Umsätze
- Möglichkeit des Anwenders, die Kasseneinnahmen prozentual zu kürzen



Rn. 3: Verkürzung der Einkommen- und Umsatzsteuer um ca. 2,6 Mio.

Rn. 4: Verurteilung des Steuerpflichtigen zu einer Freiheitsstrafe von drei Jahren

- Geständnis des Steuerpflichtigen: USB-Stick mit der Manipulationssoftware vom Verkäufer des Kassensystem als Zubehör mitgeliefert
- Einweisung in die Benutzung der Manipulationssoftware durch den Softwarelieferanten (Haftungsschuldner)



Rn. 5: Verfahren wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung gegen den Verkäufer der Kassensoftware und Manipulationssoftware

- Steuerfahndung: Das Kassensprogramm – Hauptprogramm – war mit dem Verkürzungsprogramm verbunden. Es lagen keine separaten Softwarebausteine vor.



Referent: RA Reinhard Böhner

Rn. 6: Aussage des verurteilten Steuerpflichtigen

- Der Verkäufer der Kassensoftware habe ihm auch die Manipulationssoftware verkauft und ihn in die Handhabung eingewiesen.



Rn. 10: Verteidigung des Softwareverkäufers

- Das Manipulationsprogramm habe sein Mitarbeiter entwickelt.

Rn. 14: Haftungsbescheid gegen den Softwareverkäufer über € 1.639.652,55



Referent: RA Reinhard Böhner

Entscheidungsgründe

- Rn. 29: Zur Steuerhinterziehung des verurteilten Steuerpflichtigen: objektiv und subjektiv: Beihilfeleistung; Teilnahme an der Tat im Sinne von § 71 AO.
- Rn. 30: Hilfeleistung (§ 27 StGB): Jede Handlung, welche die Herbeiführung des Taterfolgs des Haupttäters objektiv fördert. Sie muss nicht für den Erfolg selbst ursächlich sein.
- Rn. 31: Eignung der Hilfe zur Förderung oder Erleichterung der Haupttat ausreichend.
- Rn. 32: Objektive Unterstützung der Haupttat durch Verkauf des Kassensystems, das mit der Manipulations-Software verbunden war (Zubehör). Nicht entscheidend, ob der Verkäufer der Kassen-Software selbst oder ein Dritter die Manipulations-Software entwickelt hat.



Beihilfe zur Steuerhinterziehung:

- Der Verkäufer hat ein komplettes System an den Haupttäter verkauft mit dem Wissen um die Möglichkeiten, die dieses System bietet.
- Verkauf der Kassen-Software nebst Manipulations-Software mit dem Ziel, dem Haupttäter eine Steuerverkürzung zu ermöglichen.
- Aussage des Haupttäters: Der „Gehilfe“ hat mit ihm die Verkaufsgespräche geführt. Die Möglichkeiten und die Bedienung der Manipulations-Software wurden ihm aufgezeigt. Ohne Kenntnis der Funktionsweise und des Zwecks der verkauften Produkte, wäre das nicht möglich gewesen.
- Auch der subjektive Tatbestand der Beihilfe zur Steuerhinterziehung lag vor. Der Gehilfe hat aus der subjektiven Sicht des Haupttäters diesen bei der Steuerhinterziehung unterstützt. Beweis, dass der Gehilfe unmittelbar mit dem Verkauf des Kassensystems befasst war allein aufgrund der Rechnung, die den Gehilfen als den Bearbeiter auswies.



Rn. 38 Inanspruchnahme des Gehilfen als Haftungsschuldner.

Ermessens fehlerhafte Haftungs-
Inanspruchnahme nach §§ 191, 71 AO? Im Falle einer vorsätzlichen Steuerverkürzung oder einer Beihilfe, gilt die Vorprägung der Ermessensentscheidung; nicht nur für die Inanspruchnahme dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach. Die Relation zwischen der Größenordnung der Haftungsschuld und den finanziellen Möglichkeiten des Haftungsschuldners kann unberücksichtigt bleiben.



- Rn. 39: Auch das Auswahlermessen war nicht zu beanstanden: Der Mitarbeiter des Gehilfen M. war nicht im operativen und auch nicht im kaufmännischen Bereich eingesetzt, nur für die technische Betreuung der Kassensysteme zuständig.
- Rn. 40: Auch die Höhe der Inanspruchnahme ist vorgeprägt. Wer Beihilfe zu einer Steuerhinterziehung leistet, haftet für die verkürzte Steuer. Den Teilnehmer trifft die Haftung in Höhe der hinterzogenen Beträge, weil er Teilnehmer einer Straftat ist.
- Rn. 42: Haftungsbescheid, weil Vollstreckung in das Vermögen des Haupttäters / Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben war.



Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Manipulation von Kasseneinnahmen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der Umsatzverkürzung
bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



Aufdeckungsmethoden (eine Auswahl)

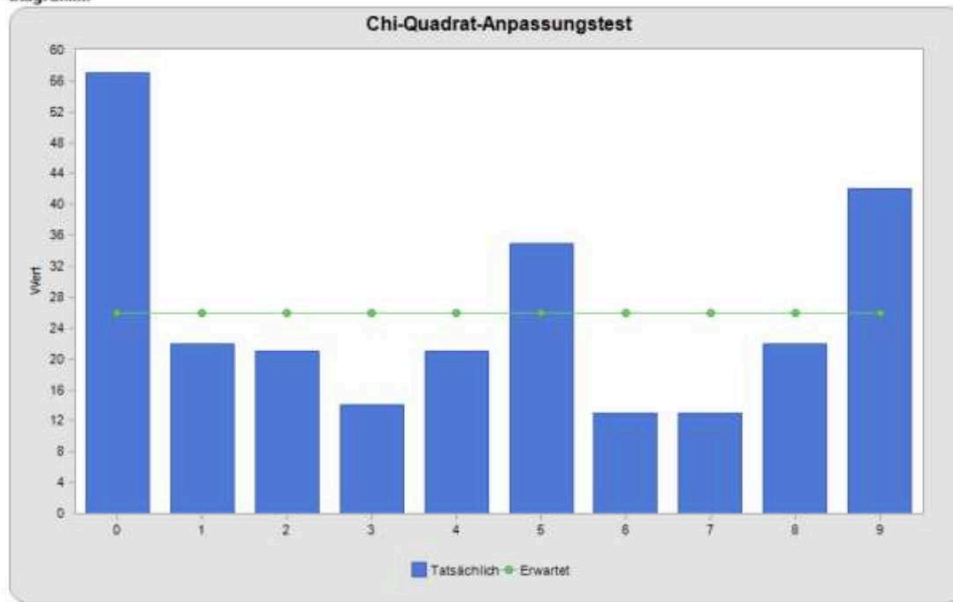
- Ermittlung des privaten Verbrauchs
- Bruttogewinn-Analyse und Mengenkontrolle
- Kennzahlenvergleich (z.B. Cashflow im Verhältnis zum Nettoumsatz)
- Verdeckte Ermittlungen
- E-Audit, u.a.:
 - Chi-Quadrat-Test
 - Newcomb-Benford-Analyse
 - Lückenanalyse
 - Zeitreihenvergleiche
- IT-Forensische Ermittlungen



Chi-Quadrat-Test

- Der Chi-Quadrat-Test ist eine mathematisch-statistische Prüfungsmethode, die von einer Gleichverteilung der Endziffern ausgeht
- Geprüft werden i.d.R. die 2 Ziffern vor dem Komma und 1 Ziffer nach dem Komma von Umsätzen.
- Jeder Mensch hat (unbewusst) Lieblingszahlen, daher weist eine unzureichende Gleichverteilung auf eine Manipulation hin

Diagramm:



ermittelter χ^2 -Wert	71,6154
χ^2 -Grenzwert	27,8767

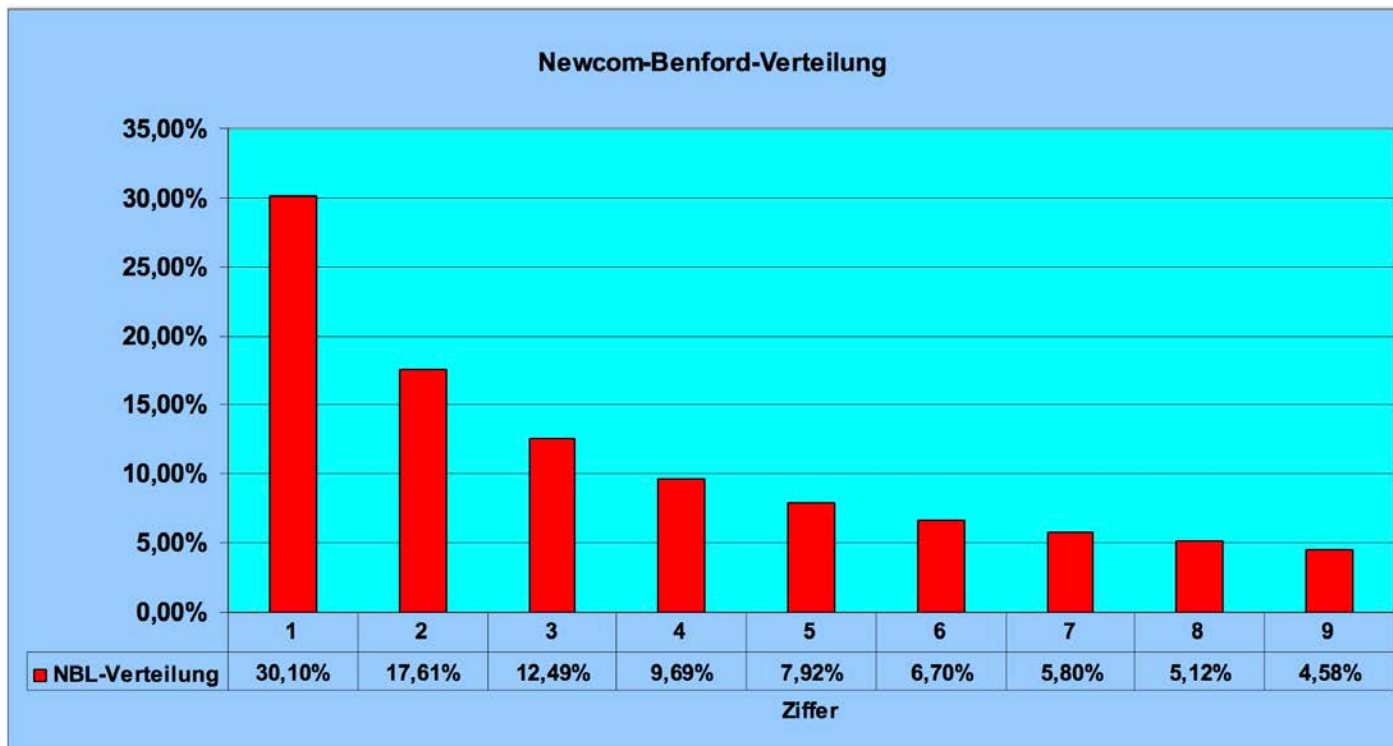
Anzahl geprüfter Datensätze: 260



Referent: Markus Schmidt

Newcomb-Bedford-Law-Test (NBL)

- Der NBL-Test ist eine der bekanntesten mathematisch-statistischen Prüfungsmethode, die von einer bestimmten Verteilung der Anfangsziffer ausgeht
- Standardmethode bei der Aufklärung von Wirtschaftsstraftaten



Referent: Markus Schmidt

Lücken-Analyse

Beispiele sind

- Tage ohne Kasseneinnahmen
- Fehlende Rechnungsnummern
- Fehlende Bon-Nummern

Anzahl der angezeigten Datensätze: 3

Ergebnistabelle:

+ Optionen

	Datum	Lückenbereich Beginn	Lückenbereich Ende	Tag	Anzahl fehlende Tage
	15.01.2010			Freitag	1
	11.02.2010			Donnerstag	1
	24.12.2010			Freitag	1



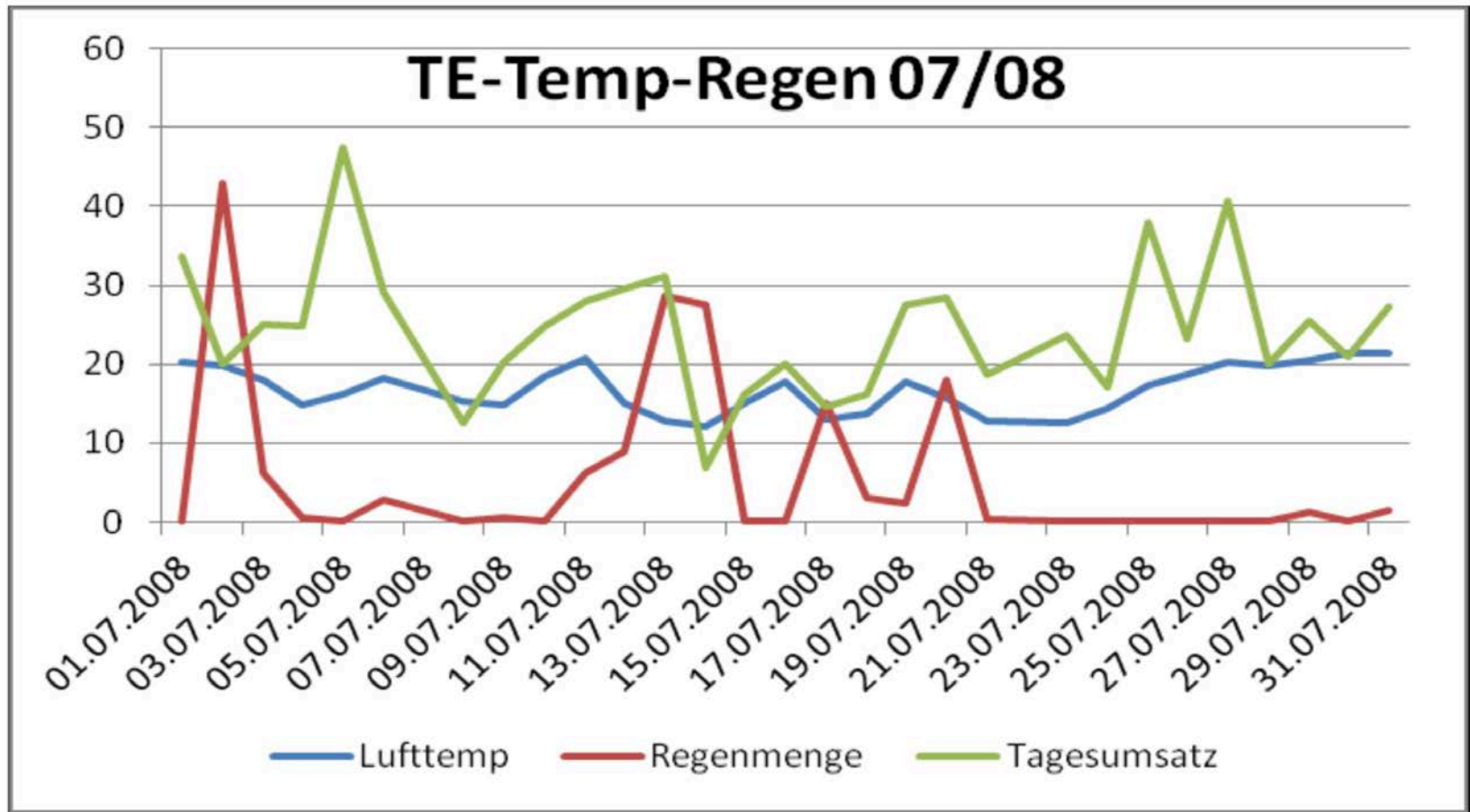
Referent: Markus Schmidt

Zeitreihenvergleiche

- Graphische Darstellung macht potentielle Verkürzung sehr schnell sichtbar
- Gegenüberstellung von Vergleichsgrößen, z.B.:
 - Umsatz und Wareneinsatz
 - Gegenüberstellung mit Perioden des Vorjahrs
 - Gegenüberstellung mit vergleichbaren Unternehmen
- Sehr effektiv ist die Einbeziehung von nicht manipulierbaren Daten, z.B.
 - Wetter (Sonne / Regen)
 - Temperatur
 - Großereignisse (z.B. Oktoberfest)

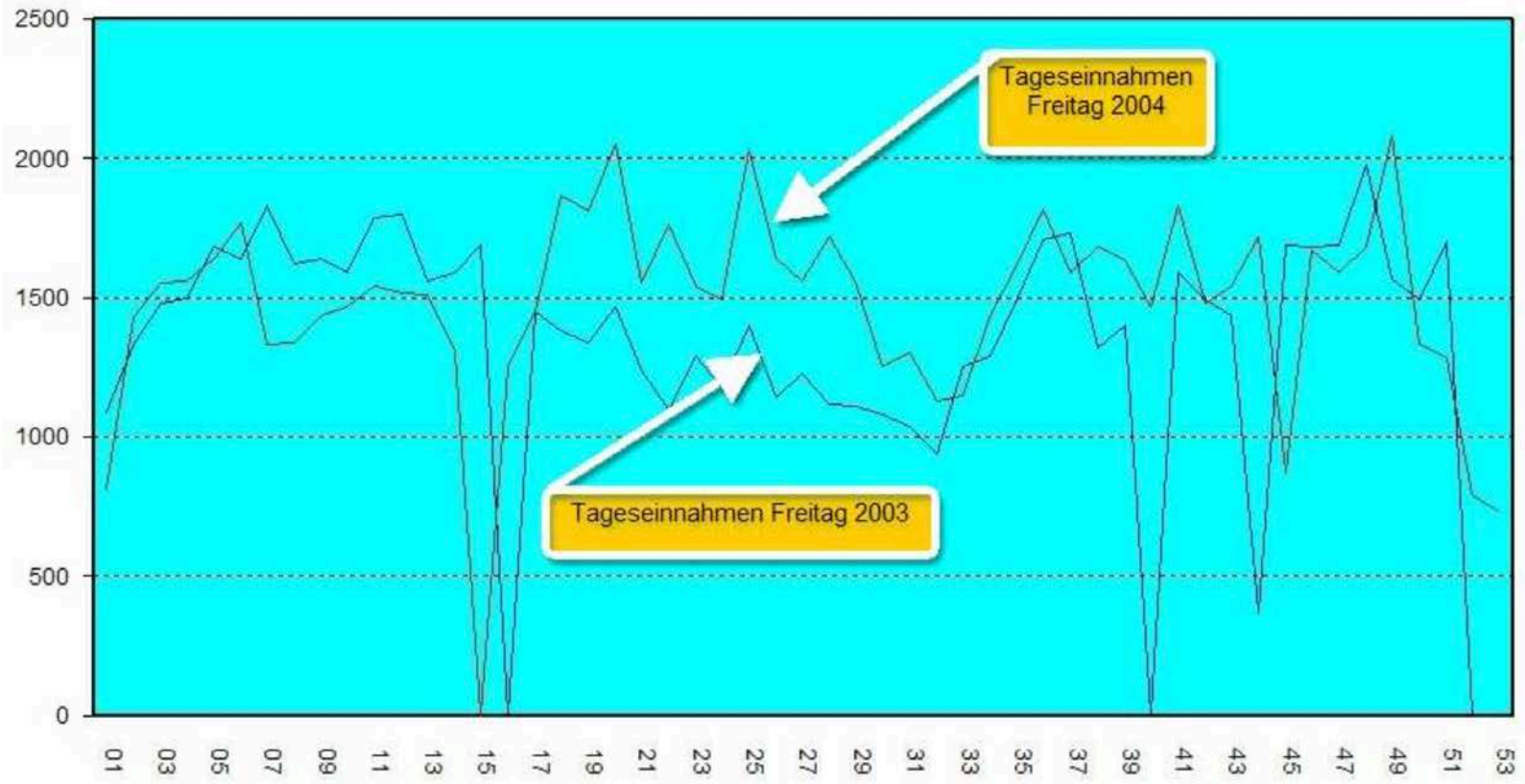


Zeitreihenvergleiche



Referent: Markus Schmidt

Zeitreihenvergleiche – Umsatz nach Wochentag



Referent: Markus Schmidt

Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Manipulation von Kasseneinnahmen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der Umsatzverkürzung
bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



FG Münster, Urteils vom 16.05.2013 – 2 K 3030/11 E, U -, Juris (Anlage 2)

Schätzungsbefugnis bei mangelhafter Kassen-Buchführung.

- Höhe der Hinzuschätzung in Anlehnung an die Richtsatzsammlung.
 - Leitsätze
- (3) Bei dem Einsatz von elektronischen Registrierkassen sind neben den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung spezielle Grundsätze ordnungsgemäße Speicherbuchführung zu beachten (BMF-Schreiben vom 16.11.2010).
- (4) Bei Nutzung einer EDV-Registrierkasse sind nicht nur die Tagesendsummen-Bons, sondern auch alle Dokumentations-Unterlagen über Kasseneinstellungen, Bediener, Programmierung, Artikel- und Warengruppen-Einstellung und vor allem auch Bediener-Berichte aus der Abrechnung mit dem kassierberechtigten Personal vorzulegen. Fehlen diese Unterlagen ist nicht gewährleistet, dass die erfassten Umsätze vollständig sind.



- (5) Fehlen jeglicher Storn-Buchungen auf den Bons; dies deutet auf einen bewussten Eingriff in das System der Kasse hin.
- (6) Im Rahmen ordnungsgemäßer Kassen-Buchführung muss einem Mangel der Belege nach Möglichkeit vorgebeugt werden. Bons auf Thermo-Papier, Mangel durch Unlesbarkeit der Bons: Kopieren der Belege als Vorbeugungsmittel .
- (7) Bei fehlender Kassensturzfähigkeit ist die Buchführung eines Betriebes, in dem Einnahmen ganz überwiegend über die Barkasse vereinnahmt werden, sowohl formell als auch materiell nicht ordnungsgemäß.
- (8) Zur Höhe von Hinzuschätzungen bei fehlender Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung; hier: Überschreitung der höchsten Reingewinnsätze laut Richtsatzsammlung.



Tatbestand:

Fisch Groß- und Einzelhandelsumsätze und Einkünfte aus dem Verkauf auf einem Markt. Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

Durchführung Betriebsprüfung: Änderung von Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden.

Feststellung von Mängeln bei der Kassenführung. Buchführung wurde als nicht ordnungsgemäß verworfen.

Erneute Bescheide aufgrund von Zuschätzungen.



Entscheidungsgründe.

Voraussetzungen von Hinzuschätzungen gegeben, weil Buchführung und Aufzeichnungen des Klägers der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden konnten (§ 158 AO).

- Rn.27: § 162 Abs. 1 AO Eigene Schätzungsbefugnis des Gerichts, wenn Buchführung oder die Aufzeichnung der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können.
- Rn.38 – 37: detaillierte Aufzählung aller Vorschriften der Abgabenordnung in Bezug auf Buchführung und Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen.
- Rn.38: Anforderungen der speziellen Grundsätze ordnungsgemäßer Speicherbuchführung beim Einsatz von elektronischen Registrierkassen, und zwar neben den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung.



- **Bei elektronischer Erfassung und Speicherung der Betriebseinnahmen handelte es sich um ein der Buchführung vorgelagertes System, die mit den Grundaufzeichnungen generiert werden.**
- Mit einer EDV-Registrierkasse lässt sich eine
 - ordnungsgemäße wie auch eine nur
 - scheinbar ordnungsgemäße Kasse erstellen.
- Deshalb: Nicht nur die Tagesendsummen-Bons, sondern auch alle Dokumentations-Unterlagen über die Kasseneinstellungen, Bediener, Programmierung, Artikel- und Wartengruppeneinstellungen und vor allem auch Bedienerberichte aus der Abrechnung mit dem kassierberechtigten Personal müssen vorgelegt werden können. Ohne diese Unterlagen ist nicht gewährleistet, dass die erfassten Umsätze vollständig sind.
- Wenn Z-Nummern auf den Tagesendsummen-Bons nicht fortlaufen und Stornos oder Rücknahme-Buchungen unterdrückt werden, so kann dies auf bewusste Manipulationen der Kasse mit dem Ziel einer Steuerverkürzung hindeuten.
- Bei elektronischen Registrierkassen fordert die Rechtsprechung die Aufbewahrung der Bedienungsanleitung und der Dokumentationen über die Programmierung wegen der erheblichen Manipulations-Möglichkeiten.



- Rn.38: Liegen die erforderlichen Unterlagen nicht vor, geht dies **zu Lasten des Steuerpflichtigen**. Er trägt grundsätzlich die **objektive Beweislast** dafür, dass seine Einnahmen vollständig sind.
- Rn.40: Im Streitfall lagen für beide Kassen-Systeme keine vollständigen Organisations-Unterlagen (Betriebsanleitungen, Programmierungs-Vernetzungsprotokolle) vor.
- Rn.41 – 47: Zahlreiche formelle Mängel der Kassenführung wurden festgestellt.
- Rn.48: Die formellen Mängel eröffneten Schätzungsbefugnis dem Grunde nach für die streitgegenständlichen Streitjahre.



Hinzu kamen weit unter den Richtsatz liegende stark schwankende Rohgewinn-Aufschlagsätze ohne plausible Erlärung.

- Rn. 49: Und doch hatten die Hinzuschätzungen des Finanzamtes der Höhe nach keinen Bestand, weil sie die höchsten Reingewinnsätze überschritten haben.
- Rn. 50-54: Also machte das Finanzgericht von seiner ihm als Gericht zustehenden Schätzungsbefugnis Gebrauch. Bei seinen Zuschätzungen orientierte sich das Finanzgericht am untersten Rohgewinn-Aufschlagssatz, ohne den höchsten Reingewinnsatz zu überschreiten.



Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Manipulation von Kasseneinnahmen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der Umsatzverkürzung
bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



Gutachten – ein Beispiel

Der Auftrag:

- Dem Beschuldigten (GF eines Eiscafes) wird seitens der Steuerfahndung die Löschung von Bons zur Einnahmenverkürzung vorgeworfen.
- Sachverständigenseitig soll dafür eine Erklärung geliefert werden.

Laut Steufa gibt es folgende Lücken in den Bon-Nummern:

Jahr	IDBon inkl. Lücken	Anzahl fehlender IDBon
2004	42.560	6.236
2005	87.170	0
2006	77.038	407
2007	74.500	9.210
2008	83.720	10.761
2009	94.350	17.552
2010	76.279	4.801
2011	98.824	19.365
2012	98.192	18.851
2013	24.827	4.543

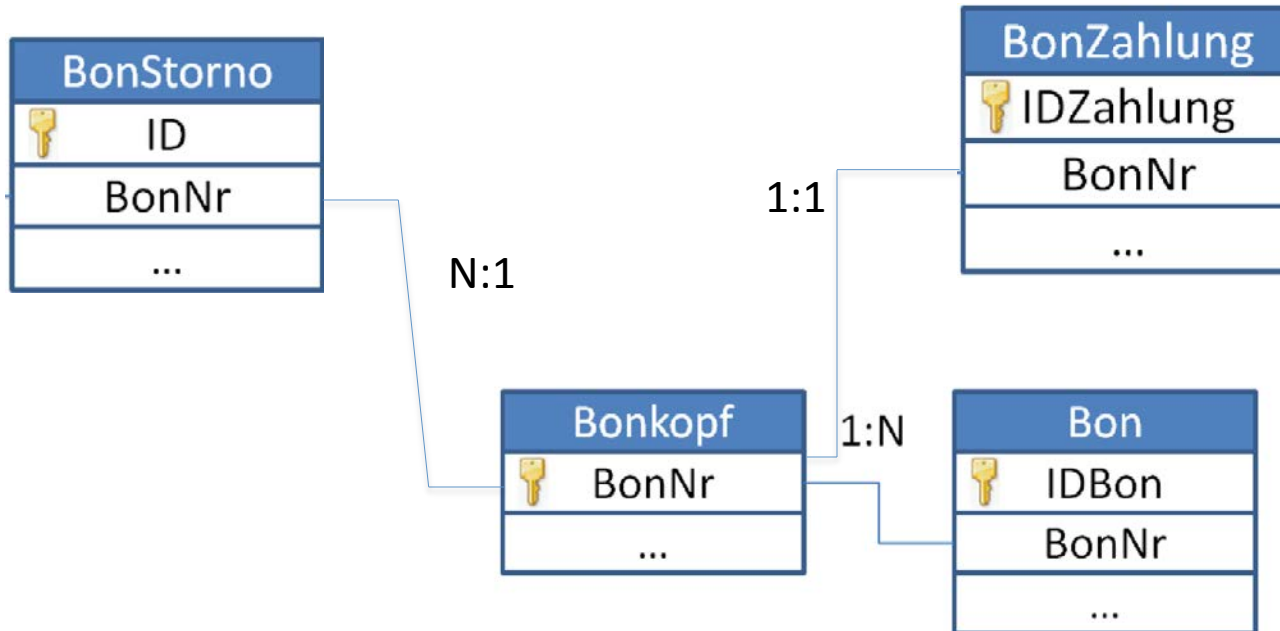


Referent: Markus Schmidt

Gutachten – Feststellungen

Feststellungen des Sachverständigen:

- Die forensische Untersuchung aller sichergestellten Datenträger ergab KEINE Verwendung einer Zapper-Software.
- Verwendete Datenbank des Kassensystems war MS Access mit 4 Tabellen:



Gutachten – Feststellungen

Feststellungen des Sachverständigen:

Durch einen umfassenden Test konnte festgestellt werden:

- Speicherung einer neuen, aufsteigenden Bon-Nr. in der Tabelle „Bonkopf“ bei einem neuen Tisch
- Speicherung der Bestellungen mit Bon-Nr. des neu angelegten Tisches in der Tabelle „Bon“
- **Allerdings:** bei Stornierungen (z.B. Splitting oder Storno einer Bestellung) werden die Datensätze aus der Tabelle „Bon“ GELÖSCHT (und nicht als gelöscht markiert)



Referent: Markus Schmidt

Gutachten – Feststellungen

Feststellungen des Sachverständigen – Tabelle „Bon“ mit Lücken:

IDBon	BonNr	Positions Nr	Artikel Nr	Artikel Gruppe	Menge	BonText	BonnierungsZeit	Positions Wert Brutto
127432	130784	1	65	10	1	Espresso	13.11.2013 11:59:22	1,80 €
127433	130784	2	66	10	1	Cappucino	13.11.2013 11:59:27	2,50 €
127434	130784	3	11	4	1	Erdbeer B.	13.11.2013 11:59:33	6,50 €
127435	130784	4	96	18	1	Helles 0,5l	13.11.2013 11:59:45	3,00 €
127441	130786	1	3	1	1	3 Kugeln	13.11.2013 12:01:04	3,30 €
127442	130786	2	13	4	1	Cocos B.	13.11.2013 12:01:18	6,50 €
127446	130787	1	80	15	1	Käse Schinken	13.11.2013 12:02:15	3,50 €
127447	130788	1	59	7	1	Milch Mix	13.11.2013 12:00:46	3,00 €
127448	130789	1	66	10	1	Cappucino	13.11.2013 12:01:47	2,50 €
127449	130790	1	128	23	1	Spremuta Or 0,2	13.11.2013 12:01:56	3,30 €
127450	130791	1	131	21	1	Pago Birne	13.11.2013 12:02:03	2,80 €
127456	130793	1	105	19	1	Prosecco G 0,1l	13.11.2013 12:08:00	3,40 €
127457	130794	1	61	7	1	Eiskaffee	13.11.2013 12:08:16	5,50 €
127458	130795	1	291	17	1	1	13.11.2013 12:08:27	2,80 €
127459	130796	1	61	7	1	Eiskaffee	13.11.2013 12:08:55	5,50 €
127463	130799	1	293	17	1	3	13.11.2013 12:24:07	2,80 €
127464	130800	1	65	10	1	Espresso	13.11.2013 12:24:21	1,80 €
127465	130801	1	21	4	1	Pizza Eis	13.11.2013 12:24:46	7,00 €
								67,50 €



Referent: Markus Schmidt

Gutachten – Fazit

Fazit / Bewertung des Sachverständigen:

- Softwaresystem löscht bei Stornierung (anstatt Markierung als „gelöscht“)
- Ursache für Bon-Lücken ist systembedingt
- Softwaresystem genügt nicht den Anforderungen zur „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“ (BMF 26.11.2010)



Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Manipulation von Kasseneinnahmen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der Umsatzverkürzung
bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



BGH, Beschluss vom 29.01.2014 – 1 StR 561/13-, Juris (Anlage 3)

**Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bei
Steuerhinterziehung.**



Referent: RA Reinhard Böhner

Orientierungssatz

- (1) Schätzung Besteuerungsgrundlagen, wenn das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen ungewiss ist.
 - Wenn konkrete Ermittlung oder Schätzung der tatsächlichen Umsätze nicht möglich ist.
 - Pauschale Schätzung möglich unter Heranziehung der Richtwerte für Rohgewinn-Aufschlagsätze aus der Richtsatzsammlung des BmF.
- (2) Bei Festsetzung des Rohgewinnaufschlag-Satzes nicht die unteren Werte der Richtsatzsammlung, wenn Anhaltspunkte für positivere Ertragslage gegeben.



Tatbestand

Betrieb eines italienischen Speiserestaurants.

Registrierkasse

Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend nummeriert.

Tagesausdrucke (sogenannte Z-Bons)

Grundlage für Buchhaltung der Gesellschaft.



Referent: RA Reinhard Böhner

- Manipulation der Registrierkasse:

Tatsächlich erzielte und aufgezeichnete Umsätze wurden aus dem System entfernt, so dass diese auf den Z-Bons nicht mehr erschienen.

Buchung von Bestellungen auf sogenannte „Trainings-Kellner“
ohne
Berücksichtigung auf den Z-Bons.

Stornierung von Umsätzen ohne rechtlichen Grund.

Verschleierung der Kassen-Manipulation dadurch, dass die zuletzt aufgezeichneten Umsätze nicht mehr auslesbar waren.
Belegzählung begann von Neuem.



Pauschale Schätzung, weil konkrete Ermittlung mangels verlässlicher Berechnungsgrundlage nicht möglich war.

Rohgewinn-Aufschlag von 300 % auf die in Gewinnermittlungen enthaltenen Wareneinsatz Beträge.



Entscheidungsgründe.

- Rd.-Nr. 19: Schätzung Besteuerungsgrundlagen zulässig und rechtmäßig, weil Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen ungewiss.
- Rd.-Nr. 20: Rohgewinn-Aufschlag 300 % lag über den Mittelwerten der Richtsatz-Sammlung (270 % bis 285 %). Höherer Richtsatz rechtmäßig, weil nach Entdeckung der Manipulationen die Registrierkasse bei Fortführung des Speiserestaurants ausgelesen wurde in einem Zeitraum von 19 Tagen. Daraus ergab sich eine „überdurchschnittlich gute Lage und jedenfalls mittlere Preisgestaltung des Restaurants.



Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Manipulation von Kasseneinnahmen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der Umsatzverkürzung
bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



Rundschreiben BmF vom 26.11.2010, Az: IV A 4-S 0316/08/10004 07 (Anlage 4)

Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften.

Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassen-Funktion, Taxameter und Wegstrecken, sowie die mit ihrer Hilfe erstellten digitalen Unterlagen müssen folgenden Grundsätzen entsprechen:

- Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), 07.11.1995 (BStBl I, S. 738).
- Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) vom 16.07.2001 (BStBl I, S. 415).

Feststellungslast liegt beim Steuerpflichtigen.



Soweit ein Gerät bauartbedingt den im BmF-Schreiben vom 26.11.2010 niedergelegten Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt, wird das nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige dieses Gerät längstens bis zum 31.12.2016 in seinem Betrieb weiterhin einsetzt Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige technisch mögliche Software-Anpassungen und Speicher-Erweiterungen mit dem Ziel durchführt, die in dem BmF-Schreiben konkretisierten gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen.

Soweit technisch die Registrierkassen nicht mit Software-Anpassungen und Speicher-Erweiterungen aufgerüstet werden können, gelten weiterhin die Anforderungen des BmF-Schreibens vom 09. Januar 1996 (BStBl. I S. 34)



- Rn.9: Die nicht verbuchten Betriebseinnahmen wurden als verdeckte Gewinnausschüttungen der Gesellschaft des Steuerpflichtigen behandelt, die nicht als Betriebsausgaben in Form von Geschäftsführer-Vergütungen anerkannt wurden und den Gewinn der Gesellschaft nicht minderten.
- Rn.19: Ausführlich hat der BGH erörtert, wann eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zulässig ist, nämlich dann, wenn der Steuerpflichtige einen Besteuerungstatbestand erfüllt hat, das Ausmaß der verwirklichten Besteuerungsgrundlagen aber ungewiss ist.



Anlagenverzeichnis:

- (1) Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Beschluss vom 07.01.2015 – 5 V 2068/14-, juris
- (2) Finanzgericht Münster, Urteil vom 16.05.2013 – 2 K 3030/11 E, U-, juris
- (3) BGH, Beschluss vom 29.01.2014 – 1 StR 561/13 - , juris
- (4) Bundesministerium der Finanzen: Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften.
Email vom 26.11.2010; GZ: IV A 4- S 0316/08/10004-07
Email: poststelle@bmf.bund.de



Agenda

Allgemeines zu Kassensystemen

Manipulation von Kasseneinnahmen

Beschluss FG Rheinland-Pfalz v. 07.01.2015

Aufdeckungsmethoden der
Finanzverwaltung

Urteil FG Münster v. 16.05.2013

Gutachten: Vorwurf der Umsatzverkürzung
bei einem Eiscafe

Beschluss BGH v. 29.01.2014

Rundschreiben BMF v. 26.11.2010

Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren,
Verteidigungsstrategien, Verständigung



Betriebsprüfung, Ermittlungsverfahren, Verteidigungsstrategien, Verständigung

1. Situation des Mandanten

Viele Anwälte stellen sich auf ihren Websites oder im persönlichen Gespräch mit Worten vor wie:

„Unsere Kanzlei ist (vorwiegend) beratend tätig. Wir helfen und unterstützen unsere Mandanten darin, dass sie Fehler vermeiden und ihre Geschäfte legal gestalten. Bei streitigen Sachen raten wir zur Mediation. Prozesse – auch Strafprozesse – versuchen wir zu vermeiden“.



Doch was tun Sie, wenn

- *z.B. ein **Mandant aus der Gastronomie, der Registrierkassen einsetzt, oder***
- **der Entwickler oder Verkäufer einer Registrierkassensoftware**
Sie am Ende eines Arbeitstages anruft:

„Ich kann Sie erst jetzt anrufen. Bis jetzt waren Ermittlungsbeamte der Steuerfahndung in meinem Betrieb, in meiner Wohnung, in den Wohnungen meiner leitenden Mitarbeiter, in den Wohnungen von Angehörigen, haben mit einer großen Anzahl von Beamten Durchsuchungen durchgeführt und PC´s und zahlreiche Geschäftsunterlagen beschlagnahmt“.



Eine ähnliche Mitteilung kann von dem **Entwickler oder Verkäufer** der **Kassensoftware** in Bezug auf den Betrieb eines Kunden erfolgen.

Verweigert man einem solchen Mandanten, sich seiner Sorgen in einer solchen Situation anzunehmen, ihm anwaltlichen Rat und Hilfe zu seinem Verhalten gegenüber den Ermittlungsbehörden zu geben, und insbesondere ihm Beratung und Vertretung im Ermittlungsverfahren zu gewähren – entweder selbst oder in Kooperation mit einem guten Strafverteidiger – dann ist der Mandant von seinem „Vertrauensanwalt“ enttäuscht.



Kein Mandant erwartet ja, dass sein Anwalt alles kann, auf allen Rechtsgebieten Expertise und Hilfe anbieten kann. Doch er erwartet mit Recht, dass er sein ständiger Anwalt zumindest das Angebot einer anwaltlichen Begleitung - wenn es notwendig ist in Verbindung mit einem reinen Strafverteidiger - anbietet. Eine solche **Begleitung** braucht der **Mandant**, der im Durchsuchungs- oder Beschlagnahmebeschluss bereits als „Beschuldigter“ bezeichnet wird, auf jeden Fall schon im **Ermittlungsverfahren**, das den Ausgang eines evtl. Hauptverfahrens in vielerlei Hinsicht prägt.

Damit es nicht zum Hauptverfahren kommt, muss man schon im Ermittlungsverfahren eine Verständigung gem. § 257 c StPO versuchen.



2. Typische Situationen in Ermittlungsverfahren

Drei typische Situationen ergeben sich für evtl. Beschuldigte im Ermittlungsverfahren – entweder vor oder während des Verfahrens

(1) Drohende Entdeckung steuerlicher Unrichtigkeiten

Wenn etwa bei einer Betriebsprüfung in einem Gastronomiebetrieb der **Betriebsprüfer** sich das verwendete PC-Kassensystem genau erklären lässt und sich Kassendateien (Backup-Datei und aktuelle Datei) sowie Anwenderhandbuch und Anleitungen zur Kasse auf einen eigenen **USB-Stick** zur Auswertung an der Amtsstelle kopiert, also ein „**Datenträger-Image**“ erstellt, dann wird der Mandant schon eine Vorahnung haben. Dann muss sofort geprüft werden, ob eine **Selbstanzeige** zeitlich noch möglich und auch in der Sache notwendig ist.



Das hat der Fall „Uli Hoeneß“ publikumswirksam gezeigt. Soll man die Sache offensiv angehen und selbst Anzeige erstatten, oder hoffen, eine Unrichtigkeit könnte unentdeckt bleiben?

Die Entscheidung trifft natürlich der Mandant, aber er braucht hierzu eine qualifizierte Beratung.

(2) Ohne Zeitdruck kann der Fall bearbeitet werden, in dem die Finanzbehörde dem Mandanten mitteilt, dass gegen ihn bereits ein steuerstrafrechtliches Verfahren läuft, verbunden mit der Aufforderung zur Stellungnahme.

(3) Der größte Stress ergibt sich, wenn ein erster Zugriff erfolgt: Hausdurchsuchung, Beschlagnahme oder sogar vorläufige Festnahme.



3. Erste Schritte der Verteidigung im Ermittlungsverfahren

Aufgrund der vorliegenden Informationen (z.B. Beschlagnahme- oder Durchsuchungsbeschlüsse) muss eine vorläufige **Analyse der Sach- und Rechtslage** erfolgen. Dabei muss man sowohl bei Gesprächspartnern auf Seiten der Ermittlungsbehörden, insbesondere der **Steuerfahndung**, und auf **Seiten des Mandanten** davon ausgehen, dass der Verteidiger **nicht** notwendig **vollständig** und **richtig** informiert wird. Insbesondere beschuldigte **Mandanten informieren** häufig **bewusst falsch** oder **unbewusst unrichtig** den eigenen **Verteidiger**. Ermittlungsbeamte halten wichtige Beweismittel und Informationen häufig zunächst zurück.



In jedem Fall muss man die Chancen einer **Selbstanzeige** ansprechen und klären. Der Mandant muss auch offen aufgeklärt werden über das, was in der Strafverteidigung möglich ist. Häufig fordern Mandanten strafrechtlich oder zumindest standesrechtlich verbotenes Verhalten von ihrem Verteidiger.

Gegenüber den Behörden ist nicht nur sofortige Legitimation erforderlich, sondern persönlicher und ständiger fernmündlicher **Kontakt mit Steuerfahndung, ggf. Staatsanwaltschaft, Veranlagungsfinanzamt**. Dabei kann man Auskunft erhalten über den Stand des Ermittlungsverfahrens sowohl in zeitlicher als auch in inhaltlicher Sicht.



Der Anwalt, der am Ermittlungsverfahren Anteil nimmt, kann einen ständigen verbindlichen Kontakt mit den Ermittlungsbehörden aufbauen, dann das Verfahren besser prognostizieren und im Rahmen des Möglichen beeinflussen.

Natürlich ist die verlässlichste Informationsquelle die Akteneinsicht (§ 147 StPO). Die vollständige Akteneinsicht muss mit dem Mandanten erörtert werden.



Eigene Ermittlungen sind dem Verteidiger erlaubt. Dies kann auch durch die Vernehmung von Zeugen geschehen, wenn diese dazu bereit sind. Bei der Auswahl und Hinzuziehung eines Sachverständigen darf niemand gewählt werden, der in dem Ruf steht, dem Mandanten nach dem Mund zu reden. Dabei muss auch beachtet werden, dass ein Sachverständiger nach verbreiteter Ansicht regelmäßig nicht Berufshelfer des Anwaltes ist, so dass ihm **kein Zeugnisverweigerungsrecht** zusteht.

Kuhn/Weigell, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., RZ 384

Bei Umgang mit dem Steuerberater des Mandanten muss eine gewisse Sensibilität an den Tag gelegt werden. Steuerberater haben oft die Befürchtung, selbst Gegenstand strafrechtlicher Ermittlungen zu werden.



4. Festlegung der Strategie

Nach den ersten Schritten der Verteidigung in einem Ermittlungsverfahren ergibt sich bald der Moment, in dem die Strategie gemeinsam mit dem Mandanten festgelegt werden sollte.



- Verfahrenseinstellung gem. § 170 Abs. 2 StPO?
- Einstellung des Verfahrens wegen Geringfügigkeit gemäß den §§ 153 ff. StPO
- Geldstrafe unter 90 Tagessätzen
- Keine Eintragung in das Strafregister (§ 53 BZRG)
- Erledigung im Wege des Strafbefehls
- Bewährungsstrafe oder Freiheitsstrafe in einer bestimmten Höhe

Was als Verteidigungsziel angestrebt werden soll, hängt natürlich von der Schwere des Verdachts ab und den Beweisen, die bereits erhoben sind. Und dann ergibt sich die Frage, kann der Verteidiger Beweiserhebungen beantragen oder die Ergebnisse eigener Beweiserhebungen präsentieren?



5. Beschlagnahmte Registrierkasse als Beweismittel für und gegen den Beschuldigten

Bei Festlegung der Verteidigungsstrategie ist eine der wichtigsten Weichenstellungen:

- Soll der Beschuldigte reden oder schweigen?
- Sollen zu Feststellungen und Auswertungen der von den Ermittlungsbehörden ausgewerteten Daten Sachangaben gemacht werden?



- Wenn die Verteidigung nur auf das Strafmaß abzielt:
Redende Verteidigung
- Wenn eine Freispruchsverteidigung geplant ist:
Schweigen als Verteidigung



6. Verfahrenserledigung nach durchgeführtem Ermittlungsverfahren

- Verfahrenseinstellung § 170 Abs. 2 StPO, wenn nach Durchführung der Ermittlungen kein Anlass zur Erhebung einer Anklage besteht.
- Einstellung gem. § 153 StPO: Weil Schuld des Täters als gering anzusehen wäre und kein öffentliches Interesse an der Strafverfolgung besteht, insbesondere bei geringfügigen Verkürzungsbeträgen
- Einstellung gem. § 153 a StPO: Wenn das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung durch Auflagen oder Weisungen beseitigt werden kann.



7. Vorbereitende Beweisanträge (§ 219 StPO)

Nicht erst zur Vorbereitung der Hauptverhandlung, sondern schon im Ermittlungsverfahren, kann der Beschuldigte vorbereitende Beweisanträge stellen.

Beweisanträge zu den Feststellungen und Auswertungen von Daten aus der beschlagnahmten Registrierkasse und sonstigen Unterlagen sind mit großer Vorsicht zu prüfen.

- Zieht der **Verteidiger** zu seiner fachlichen Unterstützung einen **Sachverständigen** bei Besprechungen oder Stellungnahmen gegenüber der Steuerfahndung hinzu, besteht das Risiko, dass der Sachverständige überraschend mit bisher zurückgehaltenen Erkenntnissen der Ermittlungsbehörden konfrontiert wird und einer fachlichen Stellungnahme nicht ausweichen kann, die sich negativ für den Beschuldigten auswirkt.



- Schriftliche Stellungnahmen / Gutachten des **Sachverständigen** zu Ermittlungsergebnissen, etwa zu Diskrepanzen, Umsatzergebnissen von zwei Dateien, die in der Kassensoftware journalisiert werden, können sich evtl. als **unrichtig herausstellen** und durch bessere **Auswertungsergebnisse** der **Steuerfahndung widerlegt** werden.



Hinzuziehung eines Sachverständigen durch den Verteidiger unbeding, jedoch zunächst nur intern für die Beurteilung der Risiken für den Beschuldigten, die sich aus den Ermittlungsergebnissen abzeichnen

Notwendigkeit der **Beratung durch den Sachverständigen** für die Grundfrage, ob eine **Freispruchverteidigung** Erfolg verspricht oder die **Verteidigung nur auf das Strafmaß** abzielen soll.



8. Verfahrensleitende Absprachen

Schon vor der Hauptverhandlung kann auf eine Verständigung, auch als Deal bezeichnet, hingewirkt werden (§ 257 c StPO).

- Zulässiger Gegenstand einer Verständigung, § 257 c Abs.2 S. 1 StPO:
 - Rechtsfolgen, in erster Linie Strafausspruch, doch auch Nebenstrafen (§ 44 StGB), Strafaussetzung zur Bewährung (§ 268 a StPO)



- Verfahrensbezogene Maßnahmen: Einstellung von Verfahren, Beschränkung der Strafverfolgung (§§ 154 Abs. 2, 154 a Abs. 2 StPO)
- Geständnis als Bestandteil der Verständigung, um die von den Ermittlungsbehörden gewünschte Verfahrensbeschleunigung zu erreichen
- Notwendigkeit der Zustimmung der Bußgeld- und Strafsachenstelle bzw. der Staatsanwaltschaft



- **Dualität von Steuerstrafverfahren und Besteuerungsverfahren**
 - Konflikt zwischen Schweigerecht im Strafverfahren und Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren, nicht nur in Bezug auf die Verwendung von Äußerungen des Beschuldigten (§ 393 AO)
 - Verständigung gem. § 257 c StPO im Steuerstrafverfahren ohne Berechnung der Steuerverkürzung und Einigung über „Hinzuschätzungsbeträge“



- Steuerfahndung verfolgt immer ein doppeltes Ziel: Ermittlung und Bestrafung von Steuervergehen und die „Nachzahlung“ der hinterzogenen Steuern.
- Bei Steuerhinterziehung durch Manipulation von Registrierkassen wird die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht anerkannt und deshalb besteht die Möglichkeit der Hinzuschätzung von nicht erklärten Umsätzen, vielfach aufgrund von „Echtdaten“ aus der beschlagnahmten Registrierkasse.
- Die Höhe der Hinzuschätzung ist maßgeblich für die Nachversteuerung. Hier besteht aufgrund der Feststellungen im Ermittlungsverfahren in der Regel zunächst eine bestimmte Forderung der Steuerfahndung, einen bestimmten Prozentsatz für die Hinzuschätzung anzuerkennen. Das eröffnet dann die Möglichkeit für die abschließende Darlegung aller Verteidigungsargumente, die geeignet sein können, die Beweisführung der Steuerfahndung zur Höhe der Steuerverkürzung in Frage zu stellen. Dadurch kann man zu einer Senkung des Hinzuschätzungsprozentsatzes, und damit des Betrages der Steuerverkürzung gelangen.



- Auch der Abzug von „Betriebsausgaben“ kann in der Verhandlung geltend gemacht werden. Denn wenn höhere Umsätze bei der Hinzuschätzung anerkannt werden, dann muss auch die Realität anerkannt werden, dass gerade in der Gastronomie höhere Umsätze nur mit höherem Wareneinsatz (für Speisen und Getränke) möglich waren
- Das Ergebnis der Verständigung im Besteuerungsverfahren ist Voraussetzung für die Verständigung im Steuerstrafverfahren (§ 257 c StPO).



9. Schlussbemerkung:

Mit computergestützten Registrierkassen kann man

- richtige Grundlagen für das Besteuerungsverfahren erstellen und dafür Beweis führen und
- auch die Grundlagen für die Besteuerung manipulieren.

Die Computerforensik ist inzwischen weit entwickelt. Und doch ist ein Datenträgerimage, das ein Betriebsprüfer auf seinen USB-Stick gezogen hat, noch kein rechtskräftiges Strafurteil oder ein Strafbefehl, und auch kein geänderter Steuerbescheid.



- Also müssen legale Verfahrensschritte sowohl im Steuerstrafverfahren, als auch im Besteuerungsverfahren gemacht werden, um die Risiken für den Mandanten aufgrund des Verdachts der Steuerhinterziehung durch Manipulation von Kassensoftware zu mindern.
- Die Registrierkasse und die beschlagnahmten Daten können sich dabei als „Tatwerkzeug“ einerseits und als „Beweismittel“ der Steuerfahndung darstellen. Technische Beweismittel, wie z.B. die Eintragung in der Registry des Kassen-PC sind zwar kaum zu erschüttern, anders als z.B. Aussagen von Zeugen, deren Glaubwürdigkeit man erschüttern kann.



- Dennoch ist es legitim, Fragen aufzuwerfen, Zweifel anzumelden, in Bezug auf die IT-forensische Beweisführung. Dazu braucht man IT-Fachwissen, und als Anwalt / Verteidiger unbedingt die Unterstützung durch einen IT-Sachverständigen, wenn gegen einen Mandanten der Verdacht der Steuerhinterziehung besteht.

