
Datum: 07.09.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1390/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0907.3K1390.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob der Beklagte zu Recht die strafbefreienden Erklärungen des (Kl) vom 10.03. und 17.03.2005 aufgehoben hat (§§ 10 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 7 Nr. 1 u. 2 des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung (Strafbefreiungserklärungsgesetz - StraBEG -)).

2

Der Lebensgefährte des Klägers, Herr R.,, ist seit 1993 Eigentümer mehrerer Wohnungen in dem Objekt, Eine dieser Wohnungen wurde von 1998 bis 2003 an Feriengäste vermietet, ohne dass die tatsächlich erzielten Mieteinkünfte der Einkommen- und Umsatzsteuer unterworfen wurden.

3

Durch Beschluss des Amtsgerichts vom 02.02.2005 (Bl. 48 f der Akte) wurde in dem steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren gegen R. auf Ersuchen der Straf- und Bußgeldsachenstelle des Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (Steuerfahndung) die Durchsuchung der Wohnung ...straße, in ... angeordnet. Nach den Gründen dieses Beschlusses wird Herrn R. vorgeworfen, in seinen Einkommensteuererklärungen 1998 bis 2002 sowie in der Umsatzsteuererklärung 1998 über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige/unvollständige Angaben gemacht sowie den Beklagten durch Nichtabgabe von Umsatzsteuererklärungen für 1999 bis 2002 pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen und dadurch Einkommen- u. Umsatzsteuer in strafrechtlich noch festzustellender Höhe verkürzt zu haben, indem er im Rahmen eines vorgetäuschten Zwischenmietverhältnisses tatsächlich realisierte Mieteinnahmen aus dem betreffenden Objekt der Besteuerung vorenthalten habe. Nach den bisherigen Ermittlungen vermietete er sein Ferienhaus ab 1996 im Rahmen eines sog.

4

Zwischenmietverhältnisses für 2.300,-- DM (1.176,-- EURO) im Monat an die Eheleute B. aus Diese hätten ab 2000 ff. keine Mieteinkünfte aus der Untervermietung deklariert, obwohl das Objekt nachweislich bei guter Auslastung saisonbedingt für 148 EURO bis 198 EURO pro Tag angeboten/vermietet worden sei. Es ergebe sich der Verdacht, dass die Gestaltung des Zwischenmietverhältnisses steuerlich zu Gunsten des R. vorgenommen worden sei, um die tatsächlichen Mieteinnahmen gegenüber dem Fiskus zu verschweigen sowie in weiterer Konsequenz die Anschaffungskosten des "Ferienmietobjektes" in Höhe von 1.150.000,-- DM bedingt durch (vorgetäuschte) hohe Vermietungsverluste zu Lasten des Fiskus zu refinanzieren.

Die Durchsuchung der Wohnung ...straße ..., der jetzigen Wohnung des Klägers, fand am 08.03.2005 statt. Nach dem Vermerk der Steuerfahndung vom 09.03.2005 (Bl. 35 d.A.) wurde die Tür nach ca. 5 Minuten Klingeln und Klopfen von dem Kläger geöffnet, der sich als Bekannter des Beschuldigten R. vorgestellt und angegeben habe, in der Wohnung übernachtet zu haben. Er wohne aber nicht mehr in der ...straße ..., sondern in ..., ... Straße ... Der Beschuldigte halte sich zur Zeit beruflich in auf. Bei der Durchsuchung wurden Einnahmeaufstellungen und Belegungspläne gefunden. Außerdem wurde festgestellt, dass Mieten der Jahre 2001 bis 2004 der Feriengäste zumindest teilweise auf ein Konto des R. bei einer ... Bank bar eingezahlt worden waren. Weiter heißt es in dem Aktenvermerk (Bl. 36 d.A.):

"Aus anderen sicher gestellten Unterlagen ging hervor, dass der in der Wohnung angetroffene Lebensgefährte des Besch., Kl, zumindest zeitweise, etwa ab Mitte 2000 bis ins Jahr 2004 als Vermieter der Ferienwohnung des Besch. aufgetreten ist. Es wurden Mietverträge sichergestellt, wonach Kl. als Vermieter auftrat und die Eheleute (...) als Verwalter genannt wurden. Darüber hinaus enthielten die Mietverträge ein Konto des Kl bei der ... Bank.

Es musste nunmehr davon ausgegangen werden, dass nicht nur mit den Eheleuten ... ein Scheinmietverhältnis vereinbart worden ist, sondern ab 2000 auch mit dem Lebensgefährten Kl.

KL wurde mit dieser Feststellung konfrontiert. Gleichzeitig wurde ihm mitgeteilt, dass gegen ihn ein Steuerstraßverfahren wegen des Verdachts der Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung für die Jahre 2000 bis 2002 des Beschuldigten R.(...) eingeleitet sei. Eine entsprechende Belehrung erfolgte im Anschluss an diese Bekanntgabe. Kl. erklärte hierzu anschließend, er habe, nachdem die Ehel. ... die Verwaltung und Vermietung der Ferienwohnung nicht mehr weiterführen wollten mit Herr R. vereinbart, sich um die Vermietung der Ferienwohnung (Schriftverkehr mit Mietern, Vertragsabschlüsse, Terminplanung usw.) zu kümmern. Deshalb habe er die Wohnung von Herr R. gemietet und anschließend an Touristen weiter vermietet. Der Überschuss der dabei herausgekommen sei, bzw. die Gelder, die auf seinem Konto eingegangen seien, habe er für seine Arbeit behalten können.

Kl. wurde darauf hingewiesen, dass er aber diese Vermietungseinkünfte nicht versteuert habe, weil der Steuerfahndung bekannt sei, dass er seit Jahren steuerlich nicht geführt werde. Dies wurde von Herrn Kl. bestätigt. Er erklärte, der Überschuss aus der Vermietung sei so gering gewesen, dass sich wohl kaum eine steuerliche Auswirkung ergeben hätte.

Ihm wurde erklärt, dass anhand der vorliegenden Unterlagen nun geprüft werde, ob seine Angaben zutreffen oder ob Beihilfe zu Gunsten des Herrn R. durch Fingierung eines Mietverhältnisses vorliege.

...	11
<i>Kl. wurde mitgeteilt, dass gegen ihn ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung in eigener Sache eingeleitet werde, wenn sich bei Durchsicht der Unterlagen herausstelle, dass sein Sachvortrag zur Vermietung der Ferienwohnung zutreffe.</i>	12
... "	13
Mit Schreiben seiner Bevollmächtigten vom 10.03.2005 teilte der Kläger dem Beklagten mit, dass er im Jahre 2003 neben lohnversteuerten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusätzliche Vermietungseinkünfte aus Zwischenvermietung einer Ferienwohnung in erzielt habe, indem er die im Eigentum des Herrn R. stehende Wohnung von diesem gemietet und an Feriengäste weiter vermietet habe. Die hieraus resultierenden Einnahmen schätzte er mangels präsenter Unterlagen auf einen Bruttobetrag von 34.000 EURO, Werbungskosten seien in einer Größenordnung von ca. 16.000,-- EURO entstanden. Gleichzeitig reichte er eine steuerbefreiende Erklärung für nichterklärte Zwischenvermietungseinkünfte der Jahre 2000 bis 2002 in Höhe von jährlich 20.400,-- EURO, insgesamt 61.200,-- EURO, ein. In einer weiteren strafbefreienden Erklärung vom 17.03.2005 gab er nicht erklärte Einnahmen aus Zwischenvermietung 2000 bis 2002 in Höhe von jährlich 10.200,-- EURO, insgesamt 30.600,-- EURO, an. Der Beklagte teilte dem Kläger hierauf mit Schreiben vom 16.03. und 22.03.2005 mit, die eingereichten Erklärungen entfalteten gemäß § 7 StraBEG, keine strafbefreiende Wirkung, da bereits am 08.03.2005 gegen ihn ein Strafverfahren eingeleitet und ihm gegenüber eröffnet worden sei.	14
Nach erfolglosem Einspruchsverfahren ist Klage erhoben. Der Kläger vertritt die Auffassung, die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG für eine Aufhebung der durch die Abgabe der strafbefreienden Erklärungen bewirkten vorbehaltlosen Steuerfestsetzungen lägen nicht vor.	15
Der vom Beklagten angeführte Ausschlussgrund des § 7 Nr. 2 StraBEG greife nicht ein. Danach trete Straf- oder Bußgeldfreiheit nicht ein, "soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung ... einem Tatbeteiligten (Täter oder Teilnehmer) oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist und der Erklärende dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste". Der Umfang der Sperrwirkung der Bekanntgabe sei aus Gründen der Rechtssicherheit sachlich zu begrenzen auf die Verdachtsmomente bzw. die strafrechtsrelevanten Sachverhalte, auf die sich der Verfolgungswille der Ermittlungsbehörde beziehe. Letzterer sei im Streitfall dem Vermerk der Steuerfahndung vom 09.03.2005 zu entnehmen. Danach sei ihm am Tag der Durchsuchung die Einleitung eines Strafverfahrens "wegen des Verdachts der Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung für die Jahre 2000 bis 2002 des Beschuldigten R." mündlich mitgeteilt worden. Die Bekanntgabe eines Beihilfeverfahrens gegenüber einem Teilnehmer sei ein rechtliches Aliud zur Bekanntgabe eines Steuerstrafverfahrens wegen täterschaftlich begangener Steuerhinterziehung in eigener Sache. Wegen eigener Steuerhinterziehung sei eine Verfahrenseinleitung eben nicht erfolgt, sondern ausdrücklich nur angedroht worden für den Fall, dass sich "bei Durchsicht der Unterlagen herausstelle, dass sein Sachvortrag zur Vermietung der Ferienwohnung zutreffe".	16
Es greife auch nicht der Ausschlussgrund der Tatentdeckung gemäß § 7 Nr. 1 b StraBEG ein. Zur Tatentdeckung bedürfe es "einer Konkretisierung des Tatverdachts, die gegeben ist, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist" (Urteil des BGH vom 11.05.1983 – 3 StR 82/83; NStZ 1983, 415); dieser	17

Maßstab gelte nicht nur für die Tat -, sondern auch für die Täterentdeckung. Der hiernach erforderliche Kenntnisstand der Ermittlungsbehörde bezüglich des Vorliegens einer eigenen – täterschaftlichen – Steuerstraftat seinerseits sei im Zeitpunkt der Durchsuchung (08.03.2006) – und auch zu einem späteren Zeitpunkt vor Abgabe der strafbefreienden Erklärungen – offensichtlich nicht gegeben. Denn ausweislich des Aktenvermerks vom 09.03.2005 werde die Steuerfahndung seinen "Sachvortrag" – der dem den strafbefreienden Erklärungen zugrundeliegenden "Lebenssachverhalt" entspreche – anhand der beschlagnahmten Unterlagen prüfen, verbunden mit der Drohung, dass bei entsprechender Verifizierung "ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Einkommensteuerhinterziehung in eigener Sache eingeleitet" werde.

Der Kläger beantragt, 18
die Aufhebungsbescheide vom 16.03. und 22.03.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 08.03.2006 aufzuheben. 19

Der Beklagte beantragt, 20
die Klage abzuweisen. 21

Er meint, die Aufhebung der Strafbefreiungserklärungen sei schon deshalb zu Recht erfolgt, 22
weil der Kläger zuvor gegenüber dem Finanzamt keine unrichtigen und unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht und dadurch Steuern für die Jahre 2000 bis 2003 verkürzt habe. Die von ihm nacherklärten Einnahmen seien nach seiner Überzeugung nicht ihm, sondern Herrn R. zuzurechnen. Dies entspreche den Feststellungen der bei Herrn R. durchgeführten Außenprüfung und den Ermittlungen der Steuerfahndung. Das von dem Kläger behauptete Zwischenmietverhältnis mit seinem Lebensgefährten sei nicht glaubhaft. Hilfsweise hält der Beklagte daran fest, dass der Ausschlussgrund des § 7 Nr. 2 StraBEG (Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens) eingreife. Darüber hinaus seien auch die Voraussetzungen des § 7 Nr. 1 a StraBEG (Erscheinen eines Amtsträgers der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit bei dem Erklärenden) erfüllt.

Entscheidungsgründe: 23

Die Klage ist unbegründet. Zu Recht hat der Beklagte die strafbefreienden Erklärungen des Klägers aufgehoben, denn sie entfalten nach § 7 Nr. 1 a, b sowie Nr. 2 StraBEG keine strafbefreiende Wirkung. 24

1. Gemäß § 7 Nr. 1 a StraBEG tritt die Straf- und Bußgeldfreiheit nicht ein, soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung wegen einer Tat im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG bei dem Erklärenden oder seinem Vertreter ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist. In der vom Kläger zum Übernachten genutzten Wohnung seines Lebensgefährten, somit auch bei ihm, waren am 08.03.2005 (vor Eingang der strafbefreienden Erklärungen vom 10.03. und 17.03.2005) die im Aktenvermerk vom 09.03.2005 aufgeführten Ermittlungsbeamten der Steuerfahndung ... erschienen. Zweck ihres Erscheinens war entgegen der Auffassung des Klägers nicht ausschließlich die Ermittlung einer Steuerhinterziehung des Herrn R. und einer von ihm begangenen Beihilfe hierzu, sondern expressis verbis für den Fall, dass er selbst Einkünfte aus Zwischenvermietung des Objektes erzielt hatte, eine von ihm täterschaftlich begangene Einkommensteuerhinterziehung. Nach einhelliger Auffassung in Literatur und 25

Rechtsprechung tritt eine Sperrwirkung jedenfalls dann ein, wenn die später selbst angezeigte Tat vom (erkennbaren) Ermittlungswillen der durchsuchenden Beamten erfasst war (vgl. z.B. Jöcks in Franzen/Gast/Jöcks, Steuerstrafrecht, Rd.Nr. 158 c). Der in dem Aktenvermerk der Steuerfahndung (§ 397 Abs. 2 AO) geschilderte Lebenssachverhalt stellt eine Tat im Sinne der §§ 7 Abs. 1 Satz 1 StraBEG dar, wegen der – auch – gegen den Kläger ermittelt wurde. Der BGH hat in seinem Urteil vom 02.12.1997 – 5 StR 404/97 – (HFR 1998, 769) den Begriff der Tat im strafverfahrensrechtlichen Sinne wie folgt umschrieben: *"Der Begriff der Tat im verfahrensrechtlichen Sinne umfasst den vom Eröffnungsbeschluss betroffenen Vorgang einschließlich aller damit zusammenhängenden und darauf bezüglichen Vorkommnisse, die geeignet sind, das in diesen Bereich fallende Tun des Angekl. unter irgendeinem rechtlichen Gesichtspunkt als strafbar erscheinen zu lassen, also das gesamte Verhalten des Angekl., soweit es mit dem durch den Eröffnungsbeschluss bezeichneten geschichtlichen Vorkommnis nach der Auffassung des Lebens einen einheitlichen Vorgang bildet, ohne Rücksicht darauf, ob sich bei der rechtlichen Beurteilung eine oder mehrere strafbare Handlungen im sachlichrechtlichen Sinne statt oder neben der im Eröffnungsbeschluss bezeichneten Straftat ergeben..."*

Ist wie im Streitfall das Strafverfahren eingeleitet, ohne dass bisher eine Hauptverhandlung eröffnet wurde, ist nach Auffassung des erkennenden Senats auf den in dem Einleitungsvermerk beschriebenen Lebenssachverhalt abzustellen. Nach dem Vermerk vom 09.03.2005 hatte die Steuerfahndung gegen den Kläger ein Strafverfahren wegen Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung des Herrn R. bezüglich der Einkünfte aus der Vermietung des Objektes ... für die Jahre 2000 bis 2002 eingeleitet, begangen durch die Vereinbarung eines Scheinmietverhältnisses mit R. sowie Auftreten als Vermieter gegenüber den Feriengästen und Angabe eines eigenen Kontos bei der ... Bank. Bei der vom Kläger am 10.03. und 17.03.2005 angezeigten Hinterziehung von Mieteinkünften aus der Zwischenvermietung des nämlichen Objektes handelt es sich zwar sachlich rechtlich um eine andere strafbare Handlung (Begehungsform Täterschaft, steuerliches Substrat Zwischenvermietungseinkünfte), gleichwohl bildet dieses Verhalten, das anstelle der Beihilfehandlung treten soll, nach der Auffassung des Lebens einen einheitlichen Vorgang, weil es sich, was den objektiven Tathergang anlangt, nicht von den tatsächlichen Feststellungen unterscheidet, mit denen der Kläger ausweislich des Aktenvermerks anlässlich der Einleitung des Strafverfahrens konfrontiert wurde. Lediglich die innere Willensrichtung (Tatherrschaft und Verfolgung eines eigenen Vorteils) unterscheidet sich von der in dem Einleitungsvermerk bezeichneten strafbaren Handlung. Ist aber bei der Auslegung des Tatbegriffs im Rahmen der Prüfung der Sperrwirkung, wie oben ausgeführt, auf den Ermittlungswillen der zur Durchsuchung erschienenen Amtsträger abzustellen, so kann es nach dem Sinn und Zweck des § 7 StraBEG keinen Unterschied machen, ob der Wille des Beschuldigten bei Ausführung der ihm vorgeworfenen Handlungen auf Täterschaft oder Beihilfe gerichtet war. 26

Jedenfalls war der Kläger als Verantwortlicher für die Verletzung eines bestimmten Rechtsguts (hier: Steueranspruch des Fiskus bezüglich der Vermietungseinkünfte aus der betreffenden Wohnung) durch die in dem Aktenvermerk angeführten Handlungen kenntlich gemacht. Die innere Willensrichtung des Beschuldigten kann in weiteren Verfahren (möglicherweise erst im Prozess) aufgeklärt werden. Im Hinblick darauf ist für die Sperrwirkung des § 7 StraBEG unbeachtlich, ob die nachfolgenden Ermittlungen gegen den Tatverdächtigen eine andere Begehungsform ergeben als die in der Bekanntgabe zunächst mitgeteilte (vgl. Kohlmann, § 371 AO Tz.: 178, ebenso Hübschmann, Hepp, Spitaler – Rüping, AO § 371 Rz. 173). 27

2. Aus dem Vorhergehenden ergibt sich, dass auch die Ausschlussgründe des § 7 Nr. 1 b und Nr. 2 StraBEG eingreifen.

- a. Die Tat war mit der Feststellung der Tathandlungen und der Identifikation des Klägers als 29 Täter – unabhängig von der Begehungsform – entdeckt und der Kläger musste bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen (§ 7 Nr. 1 b StraBEG). Zur Entdeckung der Tat bedarf es nach höchstrichterlicher Rechtsprechung einer Konkretisierung des Tatverdachts, die gegeben ist, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist. Dem Aktenvermerk vom 09.03.2005 kann entnommen werden, dass die Steuerfahndung mehr als bloßen Anfangsverdachts hatte. Die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses war insoweit gegeben, als nicht nur die Tathandlungen aufgedeckt, sondern auch das subjektive Verhalten des Klägers einer vorläufigen Bewertung unterzogen worden war. Aus der in dem Vermerk dargestellten Vorgehensweise ergaben sich konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger selbst vorsätzlich gehandelt hatte, sei es als Gehilfe einer Steuerhinterziehung seines Lebensgefährten, sei es in eigener Täterschaft für den Fall, dass seine Einlassung, die auf seinem Konto eingegangenen Gelder behalten zu haben, zutreffe.
- b. Schließlich war "einem Tatbeteiligten (Täter oder Teilnehmer)" auch die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden und der Kläger wusste dies (§ 7 Nr. 2 StraBEG). Der Kläger wusste aus dem ihm vorgezeigten Durchsuchungsbeschluss vom 02.02.2005, dass das Straf- oder Bußgeldverfahren gegen seinen Lebensgefährten R. eingeleitet worden war. Es kann dahinstehen, ob bei Einleitung eines Strafverfahrens gegen den Täter, worauf der Wortlaut des Gesetzes ("Tatbeteiligten - Täter oder Teilnehmer -") hindeutet, auch die übrigen Tatbeteiligten insoweit keine Strafbefreiung mehr erlangen können, da im Streitfall auch dem Kläger selbst die Einleitung eines Steuerstraßverfahrens wegen Beihilfe zur Einkommensteuerhinterziehung des R. bekannt gegeben worden war. Dass es sich bei der vom Kläger behaupteten täterschaftlichen Steuerhinterziehung um die gleiche Tat im verfahrensrechtlichen Sinne handelt, wurde bereits oben unter 1) gezeigt.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

30

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch ist eine Revisionszulassung zur Rechtsfortbildung oder Sicherung der Rechtseinheit geboten, da die Auslegung des verfahrensrechtlichen Tatbegriffs i.S.d. § 7 StraBEG durch die Rechtsprechung zu dem weitgehend gleichlautenden § 371 Abs. 2 AO bereits höchstrichterlich geklärt ist.

31