Urteil vom 26. Februar 2013, VIII R 7/11

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 26.02.2013 VIII R 6/11 - Reichweite einer Steuerfahndungsprüfung - Ausschluss der Strafbefreiung nach § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a StraBEG und § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b StraBEG

BFH VIII. Senat

StraBEG § 7 S 1 Nr 1 Buchst a, StraBEG § 7 S 1 Nr 1 Buchst b, AO § 173 Abs 1 Nr 1, StraBEG § 8 Abs 1 S 1, AO § 208 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 16. Februar 2011, Az: 14 K 4872/09 U

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am Erlass von Umsatzsteueränderungsbescheiden für die Jahre 1995 bis 1999 auf Grund einer Erklärung des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) nach dem Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) gehindert war.

2 In den Streitjahren bezog der Kläger als selbständiger Architekt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Außerdem erzielten der Kläger und seine Ehefrau dem Grunde und der Höhe nach unstreitige Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung.

3 Nach einer im Jahr 1999 abgeschlossenen Außenprüfung u.a. zur Umsatzsteuer 1995 bis 1997 leitete das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (SteuFa) am 9. April 2002 gegen den Kläger u.a. ein Steuerstrafverfahren wegen des Verdachts der Einkommensteuer- und Umsatzsteuerhinterziehung für die Jahre 1990 bis 2000 ein. Veranlasst wurde das Verfahren durch Erkenntnisse darüber, dass der Kläger im Oktober 1992 einen Betrag von 300.000 DM in bar zur A-Bank Luxembourg S.A. verbracht hatte, jedoch in den Steuererklärungen keine ausländischen Zinserträge angeführt waren.

4 In dem Einleitungsvermerk des Steuerstrafverfahrens vom 9. April 2002 wird u.a. ausgeführt, dass

> der Kläger in den Jahren 1990 bis 1992 seine als Architekt erzielten Umsätze und Erlöse dem FA nicht vollständig erklärt habe, da am 27. Oktober 1992 in Höhe von 300.000 DM Geldmittel unbekannter Herkunft in bar zur A-Bank Luxembourg S.A. in Luxemburg verbracht worden seien.
>
> Weiterhin seien Zinserträge aus der/den ausländischen Geldanlage(n) in den Jahren 1992 bis 2000 steuerlich nicht erklärt worden. Deshalb bestehe der Verdacht, dass in den Jahren 1990 bis 2000 die Einkommensteuer und Umsatzsteuer in noch zu ermittelnder Höhe vorsätzlich verkürzt worden seien.

5 Zusätzlich enthält der Einleitungsvermerk eine Bezugnahme auf die Zusammenfassung der Vorermittlungen in dem Aktenvermerk vom 9. April 2002. Der Vermerk weist u.a. eine Aufstellung sämtlicher sich aus den Steuerakten ergebender Einkünfte des Klägers und seiner Ehefrau für die Jahre 1987 bis 2000 auf.

6 Unter dem 4. Oktober 2002 erließ das zuständige Amtsgericht einen Durchsuchungsbeschluss in der Strafsache gegen den Kläger wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung hinsichtlich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer 1990 bis 2000. Ferner ordnete das Gericht die Beschlagnahme der Buchführungsunterlagen, Einnahmeaufzeichnungen, Belege aller Art, in- und ausländischen Bankunterlagen und Bankkonten, Verträge aller Art sowie sonstigen Beweismittel aller Art, die zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen dienen können, für den Zeitraum 1990 bis 2000 an. In den Gründen des Beschlusses wird u.a. ausgeführt:

"Nach den bisherigen Ermittlungen soll der Beschuldigte in den Jahren 1990 bis 1992 seine als Architekt erzielten Umsätze und Erlöse dem Finanzamt nicht vollständig angezeigt haben, da er am 27.10.1992 in Höhe von 300.000,00 DM Geldmittel unbekannter Herkunft in bar zur A-Bank Luxemburg S.A. verbracht hat. Weiterhin sollen die Zinserträge aus der/den ausländischen Geldanlage(n) in den Jahren 1990 bis 2000 steuerlich nicht erklärt worden sein ...

Die Durchsuchung soll zur Auffindung der oben genannten Beweismittel führen."

7 Am 27. März 2003 fand eine Durchsuchung in den Büroräumen des Klägers statt. Nach dem Durchsuchungs- und Beschlagnahmebericht wurde dem Kläger eine Ausfertigung des Durchsuchungsbeschlusses ausgehändigt.

8 Vor Abschluss der Steuerfahndungsprüfung reichte der Kläger am 22. Februar 2005 eine Vordruckerklärung nach dem StraBEG ein, in der er nicht gebuchte Honorareinnahmen aus der Architektentätigkeit von 459.254 € (21.928 € für 1995, 882 € für 1996, 133.184 € für 1997, 229.742 € für 1998 und 73.518 € für 1999) mitteilte. Zugleich nahm er am 25. Februar 2005 eine Zahlung in Höhe von 35 % (160.739 €) an das FA vor. Ferner erklärte der Kläger für das Jahr 2000 nicht versteuerte Einnahmen in Höhe von 352.190,08 DM.

9 In ihrem Abschlussbericht vom 16. Dezember 2005 vertrat die SteuFa die Auffassung, dass hinsichtlich der nacherklärten freiberuflichen Einkünfte für die Jahre 1995 bis 1999 eine Strafbefreiungswirkung nach § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b StraBEG ausgeschlossen sei.

10 Die SteuFa berechnete die bisher unversteuerten Brutto-Einnahmen des Klägers aus Architektenhonoraren mit 47.653 DM für 1995, 1.917,62 DM für 1996, 289.429,11 DM für 1997, 507.764,43 DM für 1998 und 137.014 DM für 1999. In Umsetzung der Feststellungen der SteuFa erließ das FA jeweils unter dem 20. Juli 2006 geänderte Bescheide zur Umsatzsteuer 1995 bis 1999.

11 Dagegen erhob der Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage, die das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1744 veröffentlichten Urteil als unbegründet abwies.

12 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung des StraBEG und einen Verstoß des FG gegen die Denkgesetze.

13 Der Ermittlungswille der erschienenen Fahndungsbeamten habe sich aus dem maßgeblichen Empfängerhorizont des Klägers nach Maßgabe des (von ihm) eingesehenen Einleitungsvermerks vom 9. April 2002 wie auch des Aktenvermerks der Steuerfahndungsstelle vom selben Tag nur auf den Verdacht der unvollständigen Erklärung von Umsätzen und Erlösen aus Architektentätigkeit in den Jahren 1990 bis 1992 sowie auf nicht erklärte Zinserträge in den Jahren 1992 bis 2000 bezogen. Soweit im Folgenden ausgeführt werde,

"Hierdurch besteht der Verdacht, dass in den Jahren 1990 bis 2000 Einkommensteuer und Umsatzsteuer ... in noch zu ermittelnder Höhe verkürzt worden ist",

sei dies nur eine Zusammenfassung der vorbezeichneten Ermittlungsgegenstände und lasse nicht den Vorwurf nicht vollständiger Erklärung von Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit der Jahre 1993 bis 2000 erkennen.

14 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil sowie die angefochtenen Umsatzsteueränderungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 1995 um 6.216 DM, 1996 um 250 DM, 1997 um 37.751 DM, 1998 um 69.972 DM und 1999 um 18.898 DM gemindert wird.

15 Das FA beantragt, im Wesentlichen aus den Gründen der FG-Entscheidung, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 Zu Recht hat das FG die Klage gegen die angefochtenen Umsatzsteueränderungsbescheide für die Jahre 1995 bis 1999 abgewiesen. Das FA durfte in diesen Bescheiden von den Angaben in der strafbefreienden Erklärung des Klägers abweichen.

18 Das FA war zum Erlass der angefochtenen Änderungsbescheide gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) berechtigt, da die den festgesetzten Steuermehrbeträgen zugrunde liegenden Steuerforderungen nicht gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG erloschen sind. Auf Grund der abgegebenen "strafbefreienden Erklärungen" ist nämlich --entgegen der Auffassung des Klägers-- keine Straf- oder Bußgeldfreiheit nach dem ersten Abschnitt des StraBEG eingetreten; bei dieser Sachlage dürfen Umsatzsteueränderungsbescheide erlassen werden (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. November 2008 X R 20/07, BFHE 223, 330, BStBl II 2009, 388; vom 28. Juni 2011 VIII R 25/08, BFHE 235, 101, BStBl II 2012, 229).

19 1. Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG setzt die vom Kläger geltend gemachte erlöschende Wirkung seiner strafbefreienden Erklärung i.S. des § 3 StraBEG voraus, dass nach dem ersten Abschnitt des StraBEG Straf- oder Bußgeldfreiheit eintritt.

20 a) Dies ist nach § 1 Abs. 1 StraBEG u.a. der Fall, wenn der Steuerpflichtige zu einer Steuerverkürzung führende unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen korrigiert, die auf Grund der fehlerhaften Angaben zu Unrecht nicht besteuerten Einnahmen gegenüber der Finanzbehörde erklärt (strafbefreiende Erklärung) und innerhalb von zehn Tagen nach Abgabe der Erklärung, spätestens aber bis zum 31. Dezember 2004 25 % der Summe der erklärten Beträge entrichtet.

21 b) Nach § 7 StraBEG tritt die Straf- oder Bußgeldfreiheit jedoch nicht ein, soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung wegen einer Tat i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 der Norm oder einer Handlung i.S. des § 6 des Gesetzes

- bei dem Erklärenden oder seinem Vertreter ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist (§ 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a StraBEG) oder

- die Tat bereits entdeckt war und der Erklärende dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste (§ 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b StraBEG).

22 Diese Regelung entspricht trotz des nicht vollständig übereinstimmenden Wortlauts derjenigen in § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO zum Befreiungsausschluss bei Selbstanzeige, so dass Rechtsprechungserkenntnisse und Literaturmeinungen zu jener Vorschrift bei der Auslegung des § 7 Satz 1 Nr. 1 StraBEG herangezogen werden können (vgl. BFH-Urteile vom 19. Juni 2007 VIII R 99/04, BFHE 218, 1, BStBl II 2008, 7; in BFHE 235, 101, BStBl II 2012, 229, m.w.N.).

23 Mit der Formulierung "soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung ... bei dem Erklärenden oder seinem Vertreter ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung ... erschienen ist ..." macht der Gesetzgeber deutlich, dass Steuerpflichtige, die ihren steuerlichen Pflichten zuvor nicht im erforderlichen Umfang nachgekommen sind, nicht unbegrenzt Zeit haben sollen, die sog. "Brücke in die Steuerehrlichkeit" zu beschreiten. Vielmehr wird diese Möglichkeit genommen, wenn ein Prüfer sich anlässlich einer Außenprüfung im Einzelnen mit den steuerlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen befasst.

24 Dieser Entscheidung des Gesetzgebers trägt auch § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a StraBEG Rechnung, wenn dort angeordnet wird, die Straf- oder Bußgeldbefreiung komme nicht in Betracht, wenn beim Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter bereits vor Eingang der strafbefreienden Erklärung ein Amtsträger der Finanzbehörde zwecks steuerlicher Prüfung erschienen ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. März 2010 VIII R 50/07, BFHE 228, 400, BStBl II 2010, 709).

25 2. Die Würdigung des FG, dass die Voraussetzungen dieser --die Wirksamkeit der abgegebenen strafbefreienden Erklärung ausschließenden-- Vorschrift im Streitfall gegeben sind, ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

26 a) Dessen tatsächliche Würdigung kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist und ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt (BFH-Urteile vom 14. Juli 2004 I R 111/03, BFHE 206, 437, BStBl II 2005, 307; vom 27. März 2012 VIII R 27/09, BFH/NV 2012, 1127). Ist dies nicht der Fall, so ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch dann an die Feststellungen des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung gleichermaßen möglich ist.

27 b) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Rahmen seiner Würdigung nach § 96 FGO die der angefochtenen Entscheidung zugrunde gelegte Feststellung, bei dem Kläger sei ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen

Prüfung oder zur Ermittlung einer "Steuerstraftat" bereits vor Abgabe der strafbefreienden Erklärung i.S. des § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a StraBEG erschienen, rechtsfehlerfrei ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze getroffen. Damit ist diese Feststellung für den erkennenden Senat bindend.

28 aa) Für die Frage, ob der Fahndungsprüfer im Streitfall auch wegen der in der strafbefreienden Erklärung bezeichneten Architektenhonorare des Klägers aus den Jahren 1995 bis 1999 als Gegenstand der "Steuerstraftat" i.S. des § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a StraBEG erschienen ist, ist nach ständiger Rechtsprechung auf den gegenüber dem Betroffenen geäußerten oder sonst ersichtlichen Anlass und den Umfang der Ermittlungen abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2007 X R 31/06, BFHE 219, 498, BStBl II 2008, 344, unter II.2.a bb; Rottpeter/ Webel in Schwarz, AO, Anhang zu § 371 AO § 7 StraBEG Rz 4a; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 3. Februar 2004 IV A 4-S 1928-18/04, BStBl I 2004, 225, Rz 9.2).

29 Abzustellen ist somit --wovon auch das FG und die Beteiligten des Verfahrens ausgehen-- auf den Empfängerhorizont des Steuerpflichtigen.

30 bb) Auf dieser Grundlage hat das FG ohne Rechtsfehler aus dem Einleitungsvermerk wie auch dem Durchsuchungsbeschluss gefolgert, der Kläger habe erkennen können, dass die Steuerfahndung sich auch auf den Lebenssachverhalt "Architektenhonorare 1995 bis 1999" erstreckt habe.

31 (1) Dabei muss der von einer Steuerfahndungsprüfung Betroffene davon ausgehen, dass die Ausschlusswirkung in sachlicher Hinsicht abweichend von der einer Außenprüfung i.S. von § 193 AO nicht durch die Reichweite einer Prüfungsanordnung (§ 196 AO; vgl. hierzu Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 15. Januar 1988 3 StR 465/87, Neue Juristische Wochenschrift 1988, 3272) begrenzt wird, weil eine solche Prüfungsanordnung für eine Fahndungsprüfung gesetzlich nicht vorgesehen ist (BFH-Urteil vom 9. März 1999 VIII R 19/97, BFH/NV 1999, 1186).

32 Die Reichweite einer Steuerfahndungsprüfung wird vielmehr nach dem Ermittlungswillen der erschienenen Fahndungsbeamten bestimmt, mithin davon, auf welchen Sachverhalt sich die Fahndungsprüfung erstreckt, welchem Verdachtsmoment die Steuerfahndung nachgeht (BFH-Urteil in BFHE 219, 498, BStBl II 2008, 344, m.w.N). Die Voraussetzungen des § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a StraBEG sind deshalb auch dann erfüllt, wenn die Steuerfahndung im Anschluss an einen Durchsuchungsbeschluss oder an die entsprechende Durchsuchung noch vor Eingang der strafbefreienden Erklärung von ihren Befugnissen gemäß § 208 Abs. 1 Nr. 1 AO für den Kläger erkennbar Gebrauch macht. Der Begriff der Steuerstraftat in Nr. 1 dieser Vorschrift umfasst nämlich den gesamten nach dem Gesetz unter Strafe gestellten Lebensvorgang und berechtigt die Steuerfahndung deshalb, die Besteuerungsgrundlagen in einem nur durch die Festsetzungsverjährung nach § 169 AO begrenzten Rahmen zu ermitteln (BFH-Beschluss vom 16. Dezember 1997 VII B 45/97, BFHE 184, 266, BStBl II 1998, 231; BFH-Urteil in BFHE 219, 498, BStBl II 2008, 344).

33 (2) Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, auch aus der Sicht des Klägers habe sich die Steuerfahndungsprüfung bereits vor Abgabe seiner strafbefreienden Erklärung auf seine Einkünfte als selbständiger Architekt in den Jahren 1995 bis 1999 bezogen.

34 Dabei hat das Gericht durchaus berücksichtigt, dass der Durchsuchungsbeschluss zunächst nur für die Jahre 1990 bis 1992 eine vollständige Erklärung der vom Kläger als Architekt erzielten Umsätze in Frage gestellt und im Anschluss daran für die Jahre 1990 bis 2000 lediglich angeführt hat, dass Zinserträge aus ausländischen Geldanlagen steuerlich nicht erklärt worden sein sollten.

35 Seine Auffassung, dass die Steuerfahndung gleichwohl auch aus der Empfängersicht die streitigen Architekteneinkünfte der Jahre 1995 bis 1999 betroffen habe, ist nach den weiteren Ausführungen im Durchsuchungsbeschluss indes in jeder Hinsicht möglich. Denn der Beschluss nimmt ausdrücklich auf den Verdacht einer Steuerhinterziehung wegen Umsatzsteuer 1990 bis 2000 Bezug.

36 Dies rechtfertigt die Feststellung des FG, dass auch die Architekteneinkünfte (für den Kläger) erkennbar über den Zeitraum von 1990 bis 1992 hinaus von der Steuerfahndung erfasst sein sollten, weil nur hinsichtlich der Architektentätigkeit vom Kläger umsatzsteuerrelevante Sachverhalte im Zeitraum bis 2000 verwirklicht worden sein konnten.

37 Auf dieser Grundlage konnte das FG zu Recht annehmen, dass der Kläger angesichts der avisierten Überprüfung seiner Umsätze aus der Architektentätigkeit in den Jahren 1995 bis 1999 auch von der umsatzsteuerrechtlichen Erfassung dieser Tätigkeit durch die SteuFa ausgehen musste, zumal der Durchsuchungsbeschluss für den gesamten

Zeitraum 1990 bis 2000 u.a. die Beschlagnahme der Buchführungsunterlagen und Einnahmeaufzeichnungen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen angeordnet hatte.

38 (3) Die dagegen bereits im Einspruchs- und Klageverfahren erhobenen Einwände des Klägers, auf Grund des tatsächlichen Prüfungsverlaufs habe die Prüfung erkennbar nicht auf eine Ermittlung weiterer --bislang unversteuerter-- freiberuflicher Einnahmen des Klägers, sondern auf eine Überprüfung des Schwarzgeldkontos abgezielt, hat das FG im Rahmen seiner möglichen Würdigung nach § 96 FGO in nicht zu beanstandender Weise als unbeachtlich angesehen. Denn der Wortlaut des § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a StraBEG stellt nicht auf die Durchführung der --möglicherweise längere Zeit andauernden-- Prüfung und ihre Ergebnisse ab, sondern allein auf das tatsächliche Erscheinen des Amtsträgers zur Ermittlung einer Steuerstraftat, in welchem sich das Risiko der Entdeckung manifestiert. Dadurch unterscheidet sich diese Regelung von § 7 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b StraBEG, die auf die Tatentdeckung als Sperrgrund für die strafbefreiende Erklärung abstellt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de