

Immer mehr Steuerbürger gelangen in das Spannungsfeld zwischen Steuerrecht und Steuerstrafrecht

Abhilfe durch die Einführung gemeinsamer Senate

Von Dr. Hans-Georg Jatzek



Seit über einem Jahrzehnt erleben wir eine zunehmende Abkehr des Steuerstrafrechts von elementaren rechtsstaatlichen Grundsätzen und dem Rechtsempfinden der Bürger.

Konkret geht es hierbei um mehrere Fallgruppen:

I. Strafrechtliche Verurteilung von Bürgern wegen angeblicher Steuerhinterziehung zu Freiheits- und Geldstrafen, obwohl die Fachgerichte der Finanzgerichtsbarkeit keine Steuerhinterziehung in deren Verhalten sehen

Um Missverständnissen vorzubeugen, möchte ich klarstellen, dass es bei diesem Punkt nicht um einen pauschalen Angriff auf die Steuerstrafjustiz geht. Wie überall im richtigen Leben gibt es aber auch hier neben fachlich hervorragenden und ausgewogen urteilenden Richtern und Richterinnen (und Staatsanwälten und Staatsanwältinnen), die aber – leider – an die BGH-Rechtsprechung gebunden sind, Kollegen und Kolleginnen, denen offenbar eine intensive Auseinandersetzung mit dem – zugegebenermaßen teilweise schwer verständlichen und nicht immer logischen – Steuerrecht widerstrebt.

Dies führt in der Praxis immer wieder dazu, dass Steuerbürger einerseits bei den Finanzgerichten ihre Rechtsauffassung bestätigt erhalten und trotzdem strafrechtlich wegen Hinterziehung von Steuern (die sie aufgrund der Rechtsprechung der Fachgerichte gar nicht schulden) zu Freiheits- und Geldstrafen verurteilt werden.

Dieser Missstand ist seit Jahren Gegenstand heftiger Diskussionen bei Fachtagungen.

So fordert der Präsident des Bundesfinanzhofes, Herr Professor Dr. Rudolf Mellinghoff, seit Jahren – mit guten Grün-

den – für Steuerstrafangelegenheiten die Einführung gemeinsamer Senate, bestehend aus Strafrichtern und Finanzrichtern.

Hierdurch könnte eine für den Steuerbürger völlig unverständliche unterschiedliche steuerrechtliche Würdigung gleicher Sachverhalte durch Finanz- und Strafjustiz vermieden werden.

Wenn die strafrechtliche Wertung im Einzelfall restriktiver ist als die finanzrechtliche, so ist dies völlig unverständlich, denn

- im Strafrecht gilt der Grundsatz „in dubio pro reo“,
- im Strafrecht liegt die Beweislast bei den Strafverfolgungsbehörden und
- es gilt das „Nemo-tenetur“-Prinzip, d. h., niemand muss sich selbst belasten.

In der steuerstrafrechtlichen Praxis ist es für die Verteidigung häufig einfacher, wenn ein Fall von „klassischer“ Steuerhinterziehung vorliegt, also Einnahmen verschwiegen wurden u. ä.

Dann kann es nur ein Geständnis, Reue und Schadenswiedergutmachung geben, verbunden mit einer Einigung mit der Finanzverwaltung über die genaue Höhe der hinterzogenen Steuer.

Diese Verfahrensweise taugt aber nicht in steuerrechtlich komplizierten Fällen. Hier muss sich der Steuerpflichtige wehren und sein Recht beim Finanzgericht oder auch beim Verfassungsgericht einfordern dürfen.

Leider begegnet man dann aber immer wieder – wenn auch Gott sei Dank nur vereinzelt – Richtern/Richterinnen und Staatsanwälten/Staatsanwältinnen, die ein solches „renitentes“ Verhalten als Schulduneinsichtigkeit und damit als strafverschärfend werten, obwohl der Bürger nur seine grundgesetzlich verbrieften Rechte wahrnimmt, häufig auch mit Erfolg.

Dr. Hans-Georg Jatzek, vereidigter Buchprüfer, Steuerberater, Mitglied des Bundes der Steuerzahler: „... In der Praxis führt diese Rechtsprechung immer wieder dazu, dass Steuerbürger einerseits bei den Finanzgerichten ihre Rechtsauffassung bestätigt erhalten und trotzdem strafrechtlich wegen Hinterziehung von Steuern zu Freiheits- und Geldstrafen verurteilt werden. Durch die Einführung gemeinsamer Senate, bestehend aus Strafrichtern und Finanzrichtern, könnte diese für die Steuerbürger völlig unverständliche unterschiedliche steuerrechtliche Würdigung gleicher Sachverhalte durch Finanz- und Strafjustiz vermieden werden.“

II. Praxisfremde Neuregelung des Gesetzgebers im Bereich des Steuerstrafrechts

Häufig politisch bedingte Änderungen im Bereich des Steuerstrafrechts führen nahezu immer zu Verschärfungen. So hat die Diskussion über Schwarzgelder im Ausland zu einer mehrmaligen Verschärfung der Regelungen zur sogenannten „Selbstanzeige“ geführt.

Doch worum geht es dabei in der Praxis eigentlich?

Bei jedem Steuerbürger und bei jedem Unternehmen können – wie auch in jeder Behörde – Fehler passieren. Dies ist nur menschlich und sollte eigentlich für sich alleine keinen Straftatbestand erfüllen.

Wird im Bereich des Steuerrechts der Fehler entdeckt und durch Meldung bei der Finanzbehörde korrigiert, so war – bis zur Neuinterpretation der Abgabenordnung durch den alten I. Senat des BGH und den darauf beruhenden Gesetzesänderungen – die Angelegenheit damit erledigt, Nachzahlung der Steuern vorausgesetzt. ▶

Nunmehr muss der Finanzbeamte prüfen, ob eine straffreie „Berichtigung“ oder eine grundsätzlich strafbewehrte „Selbstanzeige“ vorliegt. Der Unterschied ergibt sich aus der „inneren Einstellung“ des Berichtigenden. Hat er zunächst vorsätzlich oder leichtfertig unvollständige Angaben gemacht oder ist einfach eine Rechnung oder ein Beleg versehentlich falsch abgelegt worden oder war es gar ein EDV- Eingabefehler?

Es liegt auf der Hand, dass eine solche Prüfung genauso wenig möglich ist, wie die Feststellung, ob ein Autofahrer vorsätzlich oder unbeabsichtigt zu schnell gefahren ist.

Konsequenz daraus ist, dass seit der Gesetzesänderung regelmäßig Vorsatz und damit eine „Selbstanzeige“ unterstellt wird.

Zu einer Strafbefreiung kommt der Steuerpflichtige jetzt nur noch, wenn er den neuen „Geldbetrag“ nach § 398a AO bezahlt (Welchen Rechtscharakter dieser neue Begriff „Geldbetrag“ eigentlich hat, werden wir erst in einigen Jahren wissen, wenn der BGH diesen definiert hat).

Nun ist dieser „Geldbetrag“ in Höhe von 5 Prozent bis 20 Prozent der hinterzogenen Steuern aber nicht auf den Betrag zu zahlen, der zu wenig an Steuern gezahlt wurde, denn der „Hinterziehungsbetrag“ ist nach strafrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

Dies führt – wegen Rechtsprechung aus einer Zeit, zu der es diese Vorschriften noch nicht gab – dazu, dass unter Umständen mehrere 100 Prozent der zu wenig gezahlten Steuern als „Geldbetrag“ zur Erlangung der Straffreiheit gezahlt werden müssen.

Beispiel:

Eine Umsatzsteuerjahreserklärung wird zu spät abgegeben. Darin werden Umsatzerlöse von 2.000.000 Euro, Vorsteuern von 180.000 Euro und vorangemeldete und geleistete Umsatzsteuervorauszahlungen von 200.000 Euro ausgewiesen. Dies entspricht den vorangemeldeten Beträgen, so dass keine Nachzahlung zu erfolgen hat.

Einige Wochen später erhält der Geschäftsführer ein Schreiben des Finanzamtes: Sehr geehrter Herr Steuerzahler, ihre Steuererklärung wurde als wirksame Selbstanzeige gewertet. Bitte zahlen Sie zur Erlangung der Straffreiheit, gem. § 398a AO 15 Prozent von 380.000 Euro Umsatzsteuerjahresschuld, insgesamt 57.000 Euro.

Diese Rechnung beruht auf der alten Rechtsprechung der Strafsenate beim BGH:

- Die Vorsteuer unterliegt dem „Kompensationsverbot“, d. h., sie kann strafrechtlich (anders als beim Finanzamt) nicht mit der Umsatzsteuerschuld verrechnet werden, und
- die vorangemeldeten und pünktlich bezahlten Beträge können strafrechtlich (ebenfalls anders als im Steuerrecht) auch nicht mit der Umsatzsteuerschuld verrechnet werden (übrigens anders als Einkommensteuervorauszahlungen, die auch strafrechtlich mit der Einkommensteuerschuld verrechnet werden dürfen).

Angesichts dessen wird der Steuerpflichtige zahlen, um Straffreiheit zu erlangen.

In einer Staatsanwaltschaft hat man dieses offenkundig unbillige Ergebnis für einen größeren Einzelfall ausgiebig und durchaus wohlwollend diskutiert. Ergebnis: Wir sehen die Unbilligkeit auch, aber aufgrund der BGH-Rechtsprechung kommen wir zum gleichen Ergebnis wie das Finanzamt. Wir können ihnen für die Zukunft nur anbieten, dass ihre Mandanten den „Geldbetrag“ nach § 398a AO nicht mehr zahlen. Dann wird ein Strafverfahren eingeleitet und das können wir dann nach § 153a StPO gegen z. B. 10.000 Euro Geldauflage einstellen.

Bei allem Verständnis für die Zwänge, denen auch Staatsanwälte und Richter unterliegen, und bei aller Anerkennung für die ehrlichen Bemühungen, derartige Missstände abzumildern, ist das Ergebnis völlig unbefriedigend und es wäre Sache des Gesetzgebers, hier eine Änderung herbeizuführen.

Ein weiteres Beispiel für unbestimmte Rechtsbegriffe des Gesetzgebers ist der Sperrgrund für eine Berichtigung/Selbstanzeige, nämlich die „Tatentdeckung“. Wann liegt eine solche konkret vor?

Wenn in der Zeitung steht, dass eine Daten-CD mit gestohlenen Daten der XY-Bank von einem Finanzministerium gekauft wurde, ohne zu wissen, ob diese einen oder mehrere sehr große Fälle enthält oder nur Stiftungen oder Lebensversicherungsmanöver?

Oder wenn bei einer Hausdurchsuchung Teppiche oder Schmuck aus dem Ausland gefunden werden?

Das ganze Internet ist voll mit Angeboten, dass solche Ware verzollt frei Haus geliefert wird. Ist damit schon die Hinterziehung von Einfuhrabgaben entdeckt, die bei einer Zwischenlandung in Rom, Wien oder Amsterdam ja dann dort und nicht in Deutschland hätten entrichtet werden müssen?

Auch hier wäre eine Konkretisierung dahingehend geboten, wie „konkret“ die Tatentdeckung eigentlich sein muss.

III. Korrektur von Fehlentwicklungen in der Vergangenheit

Um die in der Praxis immer wieder zu beobachtenden Ungereimtheiten, um nicht zu sagen Ungerechtigkeiten, im Bereich des Steuerstrafrechts zu erfassen, auszuwerten und für Korrektur durch den Gesetzgeber zu sorgen, wäre die Einrichtung des Amtes eines Ombudsmannes beim Finanz- und/oder Justizministerium oder einer ähnlichen Institution erwägenswert.

So gehören Dinge aus vergangener Rechtsprechung, wie das oben dargestellte Kompensationsverbot, schlichtweg vom Gesetzgeber außer Kraft gesetzt.

Wie will die Politik dem ehrlichen Steuerbürger erklären, dass er, z. B. bei verspäteter Abgabe seiner Steuererklärung, gleich zum Steuerkriminellen wird, obwohl kein Euro Steuern zu wenig gezahlt wurde?

IV. Berücksichtigung der Änderung des Prüfungsverhaltens der Finanzämter und des Trends zur elektronischen Steuererklärung

Im Bereich des Steuerverfahrensrechts und des Steuerstrafrechts (Abgabenordnung) hat der Gesetzgeber in den letzten Jahrzehnten nur immer marginale Änderungen vorgenommen, die nicht immer zu mehr Systematik geführt haben.

Neue Entwicklungen wie das geänderte Prüfverhalten der Finanzämter (Risikomanagement) und der (gewünschte und erzwungene) Trend zur elektronischen Steuererklärung haben dagegen noch keinen Eingang in die Abgabenordnung gefunden.

Früher galt der (formal bis heute nicht abgeschaffte!) „Amtsermittlungsgrundsatz“ (§ 88 AO). Der Steuerbürger hat seine Steuererklärung eingereicht, der Sachbearbeiter hat diese geprüft, weitere Unterlagen angefordert und Fragen gestellt.

Wenn der Steuerbürger die Fragen wahrheitsgemäß beantwortet und (unmanipulierte) Unterlagen eingereicht hat, so brauchte er sich steuerstrafrechtlich keine Sorgen zu machen. Schlimmstenfalls musste er mehr Steuern zahlen.

Heute gilt – aus Personalmangel – häufig das Prinzip „veranlagt wie erklärt“ mit der Überlegung, das Ganze soll sich doch die Betriebsprüfung (BP) in drei oder vier Jahren ansehen. Nur, wenn die BP zu hohen Mehrergebnissen kommt, weil der Unternehmer davon ausgegangen

ist, dass die steuerliche Behandlung jährlich wiederkehrender Sachverhalte nie vom Finanzamt beanstandet wurde und damit richtig ist, dann ergibt sich ein Problem. Der Prüfer muss seinen Bericht an die Bußgeld- und Strafsachenstelle weitergeben und der Unternehmer hat erst mal ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren am Hals.

Ähnlich funktioniert das „Risikomanagement“. Die eingereichten Erklärungen werden vom Kollegen Computer auf Plausibilität geprüft und nach dem Zufallsprinzip werden ein paar Erklärungen noch wirklich geprüft. Hierdurch bleiben zwangsläufig viele Fehler unentdeckt, die früher der Sachbearbeiter moniert hätte. Heute ergehen zuhauf objektiv falsche Steuerbescheide und zwar zugunsten und zuungunsten der Steuerpflichtigen. Stellt jedoch das Finanzamt Jahre später fest, dass der Bescheid zugunsten des Steuerpflichtigen

falsch war, so gibt es das nächste Steuerstrafverfahren.

Im Rahmen der elektronischen Steuererklärung liegt es auf der Hand, dass weniger Unterlagen in Papierform eingereicht werden und auch Eingabefehler zunehmen.

Kürzlich wurde in einem Steuerstrafverfahren dem Angeklagten vorgehalten, er wäre verpflichtet gewesen – zusammen mit seiner Einkommensteuererklärung – eine Kopie des Immobiliendarlehensvertrages mit der Bank vorzulegen, aus dem ersichtlich ist, dass er für seine Frau gebürgt hat.

Wie sollen solche (antiquierte) Anforderungen der Steuerstrafrechtsprechung im EDV- Zeitalter noch umgesetzt werden?

Für eine grundlegende Neugestaltung des Steuerstrafrechts ist es – nicht nur im Interesse der Steuerbürger und der Gerechtigkeit, sondern auch im Interesse der Strafjustiz selbst – höchste Zeit. ♦



Rechtsanwalt Volker Eichelbaum, stellvertretender Vorsitzender des Verwaltungsrates des Bundes der Steuerzahler in Bayern, 2. Vorsitzender des Haus- und Grundbesitzervereins Würzburg: „Die steuerliche Behandlung von Immobilien ist vielschichtig: Die Nutzung von Steuervorteilen ist stark von der jeweils individuellen Situation abhängig. Deshalb empfiehlt es sich die Informationsangebote des Bundes der Steuerzahler sowie die professionelle Unterstützung durch den Steuerberater in Anspruch zu nehmen.“

Steuerliche Behandlung von Immobilien

Professionelle Beratung

zahlt sich aus

Von Volker Eichelbaum

Der Bund der Steuerzahler informiert Immobilienbesitzer und im Besonderen Vermieter jeweils über die aktuelle Rechtslage und Möglichkeiten, völlig legal Steuern zu sparen. Dabei bieten neben den Presseinformationen, Veröffentlichungen in der Verbandszeitung „Klartext“, auch im Internet, Broschüren oder ausführliche Hinweise der von erfahrenen Juristen geführten Abteilungen des Verbandes vielfältige Orientierungshilfe. Hinzu kommen die Übernahme von Veröffentlichungen der Steuerberaterkammern sowie Beiträge der zahlreichen Steuerberater, die Mitglied des Bundes der Steuerzahler sind und nicht selten auch als Vorsitzende von Regionalverbänden oder Führungsgremien des Verbandes praxisorientierten Sachverstand einbringen. Beispielsweise zum Thema „Besteuerungspraxis bei Immobilien“, dem Thema in dieser „Klartext“-Ausgabe. Immobilien sind begehrte Anlageobjekte mit Renditepotenzial. Vermieter haben verschiedene Möglichkeiten, ihre Aufwendungen steuerlich geltend zu machen. Sie

sollten dabei die verschiedenen Kostenarten und deren unterschiedliche steuerliche Abzugsmöglichkeiten im Auge haben. So müssen sowohl die Anschaffungskosten des Gebäudes als auch die Herstellungskosten in aller Regel über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes, also über mehrere Jahre beziehungsweise Jahrzehnte verteilt, abgeschrieben werden. Bei anschaffungsnahen Herstellungskosten ist besondere Aufmerksamkeit geboten, denn sie unterliegen ganz speziellen Regelungen. Erhaltungsaufwendungen für bereits vorhandene Einrichtungen dagegen sind prinzipiell im Jahr der Ausgabe in voller Höhe in der Steuererklärung absetzbar. Paragraph 7 des Einkommensteuergesetzes regelt die Abschreibungsmodalitäten im Detail, die u. a. je nach Gebäudealter und Datum des Bauantrages differieren. Die Steuerberaterkammer Nürnberg informiert in dieser Form kompetent und praxisnah. Beispielsweise auch über die steuerliche Behandlung von Aufwendungen, die zum Erwerb eines bebauten Grundstücks getätigt werden: Diese zählen grundsätz-

lich zu den Anschaffungskosten. Auch bei einem Gebäude, das erst durch geeignete Maßnahmen in einen betriebsbereiten Zustand versetzt werden muss, sind prinzipiell sämtliche Aufwendungen bis zum Erreichen des betriebsbereiten Zustandes als Anschaffungskosten zu behandeln und somit über einen längeren Zeitraum abzuschreiben. Nebenkosten der Anschaffung, wie etwa die Grunderwerbsteuer, Grundbuchkosten,

„Erfahrene Juristen des Bundes der Steuerzahler geben Orientierungshilfe. Es gilt die Spielregeln und Formvorschriften für die steuerliche Förderung zu kennen. Nutzen Sie die Möglichkeiten Ihrer Mitgliedschaft. Wir unterstützen Sie beim Steuern sparen.“

Notariatsgebühren und Maklerkosten, gehören ebenfalls in diese Kostenkategorie. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der per Vertrag festgelegte Kaufpreis für Grund und Boden beziehungsweise die Immobilie. Deshalb sollte der Käufer darauf achten, dass Einrichtungsgegenstände wie etwa aufwendige Einbauküchen etc. im Kaufvertrag gesondert ausgewiesen werden, ►