

Verjährung bei verschwiegenen Auslandskonten

RA/FAStR/FAHuGR Sebastian Korts, MBA, M.I.Tax, Köln¹

Mandanten haben oftmals Geld auf Auslandskonten liegen, für das dem Finanzamt weder die Quelle noch die Erträge in der Steuererklärung angegeben wurden. Die Frage an den Berater bezieht sich nicht nur auf die Strafbefreiung² hinsichtlich dieser Nichterklärungen. Oft ist Vorfrage, ob die Nichterklärungen nicht bereits steuerlich und auch strafrechtlich verjährt sind. Manchmal wird die Prüfung der steuerlichen Verjährung erst durch die Erben an den Berater herangetragen. Steuerlich ist zu beurteilen, ob und ggf. wann die Steuerfestsetzung für den steuerfrei gestalteten Erwerb des Vermögens verjährt ist.

A. Dauer der Festsetzungsverjährung

Die Festsetzungsverjährung beträgt regelmäßig vier Jahre, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO. Vermögenszuwächse, welche beim Erwerb nicht versteuert wurden, unterliegen der verlängerten Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO. Demnach beträgt die Frist, soweit eine Steuer hinterzogen wurde, zehn Jahre und, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist, fünf Jahre.

B. Beginn der steuerlichen Festsetzungsverjährung – Anlaufhemmung

Nach § 170 Abs. 1 AO beginnt die steuerliche Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Dieser Grundtatbestand wird durch die Ausnahmefälle der Anlaufhemmung in den Abs. 2 bis 6 jeweils modifiziert. Hier wird nur auf die Anlaufhemmungen des Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und des Abs. 5 eingegangen. Diese beginnt gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit dem Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

Der Kontoinhaber gibt seine Einkommen(Ertrag-)steuererklärung im Regelfall im nachfolgenden Jahr für das jeweils vorhergehende Jahr ab. In dieser Erklärung werden die Zinseinnahmen des Kontos verschwiegen. Gleichfalls werden hier die Einnahmen verschwiegen, die zu Zuwächsen auf dem Konto geführt haben. Die Festsetzungsfrist beginnt daher mit Ablauf des der Tat nachfolgenden Jahres zu laufen.

I. Erbschaftsteuerliche Besonderheiten bei der Anlaufhemmung

Soweit der Erbe sich an den Berater wendet, gilt Folgendes.

1. Erklärungspflichten des Erben

a) Ertragsteuer (des Erblassers)

Der Erbe unterliegt der Verpflichtung zur Berichtigung der bisherigen Erklärungen des Erblassers gem. § 153 Abs. 1 Satz 2 AO, wenn er vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass dieser Einkünfte vor dem FA verschwiegen hatte.³ Daneben muss er die Steuerklärung des Erblassers für die noch nicht erklärten Zeiträume durchführen. Soweit er hier nun die verschwiegenen Konten miterklärt, wird er wohl auch die vergangenen Jahre berichtigen.

b) Erbschaftsteuer (der Erben)

Der Erbe ist daneben gem. §§ 30, 31 ErbStG verpflichtet, die Angaben zur Festsetzung der Erbschaftsteuer zu machen.

aa) Die Anzeigepflicht des § 30 Abs. 1 ErbStG

Im Rahmen eines zweistufigen Verfahrens muss der Erbe auf Stufe 1 gem. § 30 Abs. 1 ErbStG innerhalb von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall des der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerbs dieses dem FA schriftlich anzeigen. Gemäß § 30 Abs. 3 ErbStG entfällt diese Anzeigepflichtung, wenn andere Stellen zur Mitteilung verpflichtet sind. Wenn zum Erwerb Auslandsvermögen⁴ gehört, entfällt diese Mitteilungsverpflichtung allerdings nicht. Bei ausländischen Konten besteht daher diese Anzeigepflichtung in jedem Fall.

bb) Die Steuerklärungspflicht gemäß § 31 ErbStG

Auf der zweiten Stufe dieses Verfahrens muss gem. § 31 ErbStG jeder am Erbfall Beteiligte binnen der gesetzten Frist eine Steuererklärung abgeben, wenn er dazu vom Erbschaftsteuerfinanzamt aufgefordert wurde.

2. Anlaufhemmung bei der Erbschaftsteuer, § 170 Abs. 5 AO

Für Erbschaftsteuerfälle werden die Bestimmungen des Beginns der Festsetzungsfrist in § 170 Abs. 1 und 2 AO gem. § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO modifiziert. Die Festsetzungsfrist beginnt bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor

1 Der Autor ist geschäftsführender Gesellschafter der Korts Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, Köln.
 2 Vgl. Gesetz zur Bekämpfung von Geldwäsche und Steuerhinterziehung vom 28. 4. 2011, BGBl. I 2011 S. 676; Mack, Stbg 2011 S. 162 ff.; Obenhaus, Stbg 2011 S. 166 ff.; Rolleschke/Roth, Stbg 2011 S. 200 ff.
 3 Vgl. Rätke in Klein, § 153 AO Rz. 4.
 4 Die Verpflichtung der Anzeige wegen Auslandsvermögens wurde aufgenommen durch das Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG) vom 24. 12. 2008; die Norm ist anzuwenden ab dem 1. 1. 2009.

Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erbe Kenntnis von dem Erwerb von Todes wegen erlangt hat. Dieses subjektive Element der „Kenntnis“ bezüglich des Erwerbs führt hinsichtlich der Festsetzungsverjährung der Erbschaftsteuer zu folgenden Varianten.

a) Keine Kenntnis des Erben von (dem verschwiegenen Vermögen in) der Erbschaft

Hat der Erbe des verschwiegenen Vermögens keine Kenntnis von der Existenz des verschwiegenen Vermögens, so beginnt die Festsetzungsfrist nicht zu laufen. Denkbar sind derartige Fälle, in denen der Erbe erst durch die Benachrichtigung von der Bank von der Existenz des Vermögens erfährt.

b) Kenntnis des Erben, aber keine Anzeige gem. § 30 Abs. 1 ErbStG

Entscheidet sich der Erbe, das verschwiegene Konto weiter zu verschweigen, indem er keine Anzeige abgibt, so greift § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 2. Alt. AO ein, wonach die Festsetzungsfrist spätestens mit dem Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, beginnt. Die Erbschaftsteuer entsteht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tode des Erblassers. Nach dieser Überlegung könnte ein Erbe mit der Verjährung spekulieren, um die Festsetzung der Erbschaftsteuer wegen Verjährung zu umgehen. § 170 Abs. 5 AO bestimmt jedoch, dass die steuerliche Festsetzungsverjährung nicht vor Ende des Kalenderjahres beginnt, in dem der Erbe Kenntnis von dem (vollständigen) Erwerb von Todes wegen erlangt. Es kommt also auf den Zeitpunkt der Kenntnis des Erwerbs bezüglich des Auslandsvermögens an.

c) Kenntnis und keine Anzeige, aber Erbschaftsteuererklärung

In der Praxis kommt es vor, dass der Erbe die Anzeige auslöst und unmittelbar eine Erbschaftsteuererklärung abgibt. In diesen Fällen beginnt die Festsetzungsfrist mit dem Ablauf des betreffenden Jahres,⁵ § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 1. Alt. AO.

d) Kenntnis und Anzeige, aber keine Aufforderung durch das FA

Eher theoretisch ist der Fall, dass das FA vergisst, die Erklärung nach der Anzeige einzufordern. Es greift die Vorschrift des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 1. Alt. AO, da eine Anzeige erstattet wurde. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Anzeige erfolgt ist.

e) Kenntnis, Anzeige und Aufforderung durch das FA, aber keine Erklärung

Praktisch ebenfalls nicht häufig ist die Situation, dass der Erbe vom Erbschaftsteuerfinanzamt zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung aufgefordert wird, diese aller-

dings nicht abgibt. Da die angeforderte Steuererklärung nicht eingereicht wird, kommt als Beginn der Festsetzungsfrist „mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist“, in Betracht (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 3. Alt. AO). Die Steuerentstehung der Erbschaftsteuer richtet sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. § 170 Abs. 5 AO ist nicht anwendbar, da durch die Anzeige die Kenntnis des Erben vom Erwerb des verschwiegenen Vermögens offensichtlich ist.

f) Kenntnis, Anzeige und Aufforderung durch das FA und Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung

Der Erbe gibt nach Aufforderung durch das Erbschaftsteuerfinanzamt seine Erbschaftsteuererklärung ab. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 1. Alt. AO greift hier in Form von gleich zwei Tatbestandsmerkmalen ein: die Erstattung der Anzeige und die Einreichung einer Erklärung. Da beide Tatbestandsvarianten zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllt sein können, ist es möglich, dass dadurch der Beginn der steuerlichen Festsetzungsverjährung zu zwei unterschiedlichen Zeitpunkten festzustellen wäre, nämlich

- mit Ablauf des Jahres, in dem die Anzeige gem. § 30 ErbStG erstattet wurde, und
- mit Ablauf des Jahres, in dem die Erbschaftsteuererklärung abgegeben wurde.

In diesem Fall stellt sich die Frage, welcher Zeitpunkt der rechtlich relevante ist. Die Rechtsprechung des BFH argumentiert zu diesem Problem wie folgt: Nach dem Wortlaut des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO wird die Anlaufhemmung alternativ entweder durch die Einreichung der Steuererklärung bzw. -anmeldung oder durch die Erstattung der Anzeige beendet. Diese Vorschrift enthält jedoch keine ausdrückliche Regelung der kumulativen Fallvariante. Die Frage, ob bereits eine ordnungsgemäß eingereichte Anzeige i. S. d. § 30 ErbStG die Anlaufhemmung endgültig beendet (und damit die Festsetzungsfrist beginnen lässt) oder ob diese Rechtsfolge erst in dem Zeitpunkt eintritt, in dem die Steuererklärung eingereicht wird und der Dreijahreszeitraum der Anlaufhemmung nicht schon vorher abgelaufen ist, beantwortet der BFH im letzteren Sinne.⁶ Mit anderen Worten ist nach der Auffassung des BFH der spätere Fristbeginn maßgeblich.

§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO solle verhindern, so fährt der BFH fort, dass durch eine späte Einreichung der Steuerer-

5 Vgl. BFH, vom 10. 11. 2004, II R 1/03, BFH/NV 2005 S. 406; Rüsken in Klein, § 170 AO Rz. 35a.
6 Vgl. BFH vom 27. 8. 2008, II R 36/06, BStBl II 2009 S. 232.

klärung, -anmeldung oder Anzeige die der Finanzbehörde zur Verfügung stehende Bearbeitungszeit (ggf. gezielt) verkürzt wird.⁷ Diesen Sicherungszweck – und damit die Verlängerung der vom Gesetzgeber grundsätzlich für ausreichend gehaltenen Vierjahresfrist – verknüpfe § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit der Erfüllung einer dem Stpfl. auferlegten Handlungspflicht. Diese Handlungspflicht erstreckte sich nach dem Wortlaut des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO gleichermaßen auf die Einreichung einer Anzeige als auch – nach Aufforderung durch das FA – auf die Einreichung einer Steuererklärung.⁸

Sofern das FA nach Erstattung der Anzeige zur Einreichung einer Steuererklärung gem. § 31 Abs. 1 ErbStG auffordert, rechtfertigt sich eine (weitere) Anlaufhemmung auf Grund der unterschiedlichen Zwecksetzungen der Anzeige (§ 30 Abs. 1 und 2 ErbStG) einerseits und der Steuererklärung (§ 31 ErbStG) andererseits. Für diesen Fall könne § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO nicht entnommen werden, dass der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung im Hinblick auf die Anlaufhemmung keine Bedeutung zukommen soll. Die Anzeigepflicht solle – lediglich – die möglichst vollständige Erfassung aller Erwerbe sicherstellen und diene in erster Linie dazu, dem FA die Prüfung zu erleichtern, ob und wen es im Einzelfall zur Abgabe einer Steuererklärung aufzufordern hat. Demgegenüber hat die Steuererklärung ein Verzeichnis der zum Nachlass gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstands und des Werts des Erwerbs erforderlichen Angaben zu enthalten (§ 31 Abs. 2 ErbStG) und soll so die Erbschaftsteuerfestsetzung ermöglichen.⁹

Diesen unterschiedlichen Zwecksetzungen der Anzeige bzw. der Steuererklärung sei bei der Anwendung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO dadurch Rechnung zu tragen, dass bei einer ordnungsgemäßen Erstattung der Anzeige erst die dem FA nachfolgend durch die Einreichung der angeforderten Steuererklärung vermittelte Kenntnis zur (endgültigen) Beendigung der Anlaufhemmung führe. Nach den Wertungen des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO rechtfertigt sich der Beginn der Festsetzungsfrist nicht schon deshalb, weil das FA den Stpfl. bereits auf Grund der Anzeige zur Abgabe einer Steuererklärung auffordern und diese Aufforderung (etwa durch Anwendung von Zwangsmitteln, §§ 328 ff. AO) auch ggf. durchsetzen kann.

Die Rechtsprechung zum Begriff der Kenntnis i. S. d. § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO, wonach die Finanzbehörde schon auf Grund der Anzeige regelmäßig die Schenkungsteuer – ggf. im Wege der Schätzung (§ 162 AO) – festsetzen oder von den Möglichkeiten des § 165 Abs. 1 Satz 1 und 4 AO Gebrauch machen könne,¹⁰ könne nicht auf die Auslegung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO übertragen werden. Dem stehe der von § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO abweichende Wortlaut des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, der ausdrücklich auf die Einreichung einer Steuererklärung abstellt, entgegen.¹¹

C. Ablaufhemmung der steuerlichen Festsetzungsverjährung

Neben dem Beginn und der Dauer der Frist ist die Fristbeendigung und damit die steuerliche Ablaufhemmung zu prüfen.

I. Allgemeines zur Ablaufhemmung

Die Ablaufhemmung wird allgemein in § 171 AO geregelt. Soweit das Konto beim Kontoinhaber oder beim Erben nicht offenbart wurde, greift § 171 Abs. 7 AO. Daher soll diese Norm anschließend hervorgehoben werden.¹²

II. Verknüpfung von steuerlicher Festsetzungsverjährung und strafrechtlicher Verfolgungsverjährung

§ 171 Abs. 7 AO bestimmt, dass in den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist nicht endet, bevor die Verfolgung der Steuerhinterziehung oder der leichtfertigen Verkürzung verjährt ist. Die steuerliche Ablaufhemmung/Festsetzungsverjährung ist demnach von der strafrechtlichen Verjährung abhängig.

III. Strafrechtliche Verfolgungsverjährung bei Steuerstraftaten

1. Dauer der strafrechtlichen Verjährung

Für die strafrechtliche Verfolgungsverjährung sind über § 369 Abs. 2 AO die §§ 78 bis 78c StGB und zusätzlich für deren Unterbrechung § 376 AO maßgeblich. Demnach hängt die Frist, bis zu deren Ende eine Strafverfolgung möglich ist, gem. § 78 Abs. 3 StGB davon ab, welche Strafe für die Tat verhängt werden kann. Die „einfache“ Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO ist mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren bedroht, die Frist für die Strafverfolgungsverjährung beträgt nach § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB ebenfalls fünf Jahre.

Gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO beträgt die steuerliche Verjährung zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen wurde, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt

Fortsetzung auf Seite 362

7 Vgl. BFH vom 29. 1. 2003, I R 10/02, BStBl II 2003 S. 687; BFH vom 6. 7. 2005, II R 9/04, BStBl II 2005 S. 780; BFH vom 6. 7. 2007, II R 54/05, BStBl II 2007 S. 954.
 8 Vgl. zur gesamten Argumentationskette: BFH vom 27. 8. 2008, II R 36/06, BStBl II 2009 S. 232.
 9 BFH vom 16. 10. 1996, II R 43/96, BStBl II 1997 S. 73; BFH vom 10. 11. 2004, II R 1/03, BStBl II 2005 S. 244.
 10 BFH vom 6. 6. 2007, II R 54/05, BStBl II 2007 S. 954.
 11 Vgl. zur gesamten Argumentationskette: BFH vom 27. 8. 2008, II R 36/06, BStBl II 2009 S. 232.
 12 § 171 Abs. 5 AO setzt voraus, dass die Ermittlungshandlungen beim Stpfl. durchgeführt werden und als solche für den Stpfl. erkennbar sind. Er muss erkennen, dass in seinen Angelegenheiten ermittelt wird. Eine schlichte ggf. mündliche Nachfrage beim Stpfl. genügt (vgl. *Rüskes* in Klein, § 171 AO Rz. 78). Geheime Ermittlungen in Daten-CDs unterbrechen die Ablaufhemmung also nicht.

Fortsetzung von Seite 359

worden ist. Diese Frist ist daher regelmäßig¹³ schon länger als die Fünf-Jahres-Frist der Steuerstraftaten. Die regelmäßige fünfjährige strafrechtliche Verjährung erweitert also die steuerliche Ablaufhemmung nicht. Nach § 78 Abs. 4 StGB bleiben Schärfungen, die für besonders schwere Fälle vorgesehen sind, bei der Fristbestimmung außer Betracht. Dies bezieht sich somit auch auf die besonders schweren Fälle nach § 370 Abs. 3 AO.

Diese Regelung hat der Gesetzgeber im Jahressteuergesetz 2009¹⁴ mit § 376 Abs. 1 AO verändert: „In den in § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 genannten Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre“. Damit wird unterschieden in besonders schwere (aber unbenannte) Fälle und solche schweren Fälle, die in der Verweisung genannt sind. Die unbenannten schweren Fälle verbleiben in der fünfjährigen Verjährung. Ob die Verlängerung der Verjährung in §§ 376, 370 Abs. 3 Satz 2 AO verfassungsgemäß ist, wird bezweifelt.¹⁵

Die Vorschrift trat am 25. 12. 2008 in Kraft. Sie gilt gem. § 23 EGAO nur für Fälle, in denen die strafrechtlichen Fristen nach alter Rechtslage am Tag des Inkrafttretens der neuen Vorschrift noch nicht abgelaufen waren. Demnach ist die steuerliche Frist von zehn Jahren für die meisten Steuerhinterziehungsfälle die zu beachtende längere Frist. Für benannte Katalogtaten, die nach dem 25. 12. 2003 vollendet und beendet wurden, greift die neue zehnjährige strafrechtliche Verjährungsfrist.

Hat der Mandant nicht erklärtes Vermögen nach dem 25. 12. 2003 erworben, so ist zu untersuchen, ob der Stpfl. damit ein benanntes Regelbeispiel verwirklicht hat. Nach dieser Untersuchung kann entschieden werden, ob die strafrechtliche Verjährung schon abgelaufen ist, um die Subsumtion des § 171 Abs. 7 AO abzuschließen. Hinzuweisen ist darauf, dass das Tatbestandsmerkmal des § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 1. Alt. AO (in großem Ausmaß¹⁶ Steuern verkürzt) schnell erfüllt ist.

Da der Gesetzgeber in den Katalogfällen nur „i. d. R.“ von einem besonders schweren Fall ausgeht, kommt es – auch wenn der in der Rechtsprechung angenommene Schwellenwert überschritten wird – im Einzelfall darauf an, ob mildernde Strafzumessungsgründe vorliegen. Deren Berücksichtigung kann dazu führen, dass trotz Bejahung des Regelbeispiels kein besonders schwerer Fall gegeben ist. Der Beschuldigte kann ggf. nicht nur das Strafmaß reduzieren, sondern auch die Strafverfolgungsfrist auf fünf Jahre verkürzen. Letztlich kann damit sogar in diesen besonderen Fällen die Ablaufhemmung auf die steuerliche Höchstgrenze von zehn Jahren verkürzt werden.

Kommt man zu der Ansicht, es liegt ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vor, für den eine straf-

rechtliche Verjährung von zehn Jahren vorgesehen ist, so ist konkret zu untersuchen, ob diese Verjährung zu einem tatsächlich längeren Zeitraum führt als der steuerliche Verjährungszeitraum von zehn Jahren. Sollte das nicht der Fall sein, bleibt es hinsichtlich der steuerlichen Verjährung bei den zehn Jahren. Unterschiede können sich also nur ergeben, soweit sich steuerliche Anknüpfungspunkte zur Berechnung von Fristen von den strafrechtlichen Berechnungsansätzen, die zu einer längeren Berechnung führen könnten, unterscheiden. Die Norm des § 171 Abs. 7 AO macht es also notwendig, zumindest in den Fällen der benannten Regelbeispiele¹⁷ zum einen eine strafrechtliche taggenaue und steuerlich eine auf das Jahr basierende Berechnung der Zehn-Jahres-Frist vorzunehmen.

2. Beginn des Laufs der Verjährungsfrist

Der strafrechtliche Verjährungsbeginn bestimmt sich nach § 78a StGB: „Die Verjährung beginnt, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt.“ Eine Tat ist vollendet, wenn der Täter alle Tatbestandsmerkmale verwirklicht hat. Eine Tat ist beendet, wenn sie ihren endgültigen Abschluss gefunden hat.¹⁸ Die Steuerstraftat als Erfolgsdelikt (§ 370 Abs. 1 AO: „... und dadurch Steuern verkürzt ...“) ist erst dann beendet, wenn der Erfolg, also die Verkürzung der Steuer, endgültig eingetreten ist.

Eine Steuerhinterziehung kommt bei verschwiegenen Auslandsvermögen insbesondere wie folgt in Betracht. Zum einen kann dieses durch Handeln, z. B. Abgabe unrichtiger oder unvollständiger Steuererklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO), zum anderen durch pflichtwidrige Nichtabgabe von Steuererklärungen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder auch durch Verletzung der Verpflichtung zur Berichtigung von Erklärungen gem. § 153 AO, die auch dem Gesamtrechtsnachfolger obliegt, erfolgen.

Diese unterschiedlichen Begehungsarten haben Einfluss auf den Beginn der Verjährung, denn wie gezeigt, beginnt die Verjährungsfrist mit der Beendigung der Tat. Beendigung wird angenommen, wenn die Tätigkeit, die auf die Tatbegehung gerichtet ist, endgültig abgeschlossen ist und sich das Tatunrecht, hier die Steuerverkürzung, verwirklicht hat. Dies kann u. U. längere Zeit nach der for-

13 Von besonderen Ausnahmen der Unterbrechung oder Hemmung der strafrechtlichen Frist abgesehen.

14 JStG 2009 vom 19. 12. 2008, BGBl. I 2008 S. 2794.

15 Vgl. *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, Rz. 452c; *Pelz*, NJW 2009 S. 470.

16 Vgl. BGH vom 2. 12. 2008, 1 StR 416/08, NJW 2009 S. 528 (Gleichsetzung mit Betrug und Aufstellung der 50 000-€-Grenze).

17 Hinweis: Die Norm hat sich im Laufe der Jahre verändert, Beispiel: Das in Nr. 5 aufgezählte Regelbeispiel ist erst seit dem 1. 1. 2008 anwendbar; der „Eigennutz“ wurde ab dem gleichen Zeitraum aus Nr. 1 der Norm herausgenommen.

18 *Fischer*, § 22 StGB Rz. 4.

mellen Vollendung, der Erfüllung aller Tatbestandsmerkmale, liegen.

Bei Veranlagungssteuern ist der durch positives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) herbeigeführte Taterfolg der Steuerverkürzung eingetreten und die Straftat beendet, wenn auf Grund von unrichtigen oder unvollständigen Angaben die Steuer zu niedrig festgesetzt und dies dem Stpfl. bekanntgegeben worden ist.¹⁹ Bei einem tauglichen Versuch wird die Beendigung bei Bekanntgabe des Steuerbescheids gesehen.

Begeht der Steuerschuldner einen untauglichen Versuch zur Hinterziehung, z. B. weil das FA die Unrichtigkeit bemerkt und korrigiert, so treten Vollendung und Beendigung des Versuchs mit Abgabe der unrichtigen Erklärung ein.

Wird die Abgabe der Steuererklärung zum gesetzlich festgelegten Zeitpunkt pflichtwidrig unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), um nicht oder zu niedrig besteuert zu werden, liegt darin zunächst der (taugliche/untaugliche) Versuch einer Steuerhinterziehung. Ergeht in der Folge eine zu niedrige oder dauerhaft gar keine Veranlagung, so wird die Steuerhinterziehung vollendet. Die Bekanntgabe eines zu niedrigen Schätzungsbescheids führt gleichzeitig zur Beendigung dieser Hinterziehung.

Unterbleibt eine Steuerfestsetzung wegen Nichtabgabe einer Erklärung, tritt die Beendigung mit Abschluss der Veranlagungsarbeiten (95 %-Regel) ein.²⁰

Unterbleibt innerhalb der Festsetzungsfrist eine nach § 153 AO gebotene Berichtigung, so steht dies der Nichtabgabe einer Steuererklärung gleich. Allerdings beginnt mit der Unterlassung der Berichtigung keine neue Verjährungsfrist, d. h., es gilt die ursprünglich durch die Abgabe der unrichtigen Erklärung ausgelöste Festsetzungsfrist.²¹

Ein Sonderproblem bei der taggenauen Berechnung ergibt sich hinsichtlich der Zustellung der Steuerbescheide. Da die unzutreffende Festsetzung zu ihrer Wirksamkeit gem. § 124 AO der Bekanntgabe des Steuerbescheids bedarf, ist die Steuerverkürzung im Zeitpunkt der Bekanntgabe beendet. Streitig ist, ob auf den tatsächlichen Zeitpunkt der Bekanntgabe abzustellen ist oder auf die Zugangsfiktion des § 122 Abs. 2 AO.²² Die überwiegende Meinung stellt sich auf den Standpunkt, nach dem Grundsatz „in dubio pro reo“ sei für den Beginn des Laufs der Verjährungsfrist auf den tatsächlichen Zugangszeitpunkt abzustellen, der i. d. R. vor dem Tag der Zugangsfiktion liege. Die an sich vom Gesetzgeber gewollte Begünstigung des Bürgers durch die Drei-Tages-Fiktion würde sich durch den späteren Beginn der Verjährungsfrist in ihr Gegenteil kehren. Wegen der Unschuldsumutung setzt eine Bestrafung den Vollbeweis des Tatunrechts voraus. Es ist daher vom Zeitpunkt der tatsächlichen Bekanntgabe des Steuerbescheids auszugehen.²³

3. Verjährungsunterbrechung

Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung wird gem. § 78c Abs. 1 StGB unterbrochen, wenn eine der dort genannten Handlungen vorgenommen wird. Nach § 376 Abs. 2 AO tritt eine Verjährungsunterbrechung bei einer Steuerstraftat auch durch Bekanntgabe der Einleitung eines Bußgeldverfahrens an den Betroffenen sowie durch die Anordnung einer solchen Bekanntgabe ein. Bei verschwiegenem Auslandsvermögen ist kein Anhaltspunkt ersichtlich.

4. Ruhen der Verjährung

Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung ruht, wenn einer der in § 78b StGB geregelten Fälle vorliegt. Das Strafverfahren ruht weiterhin nach § 396 AO, wenn im Rahmen des Strafverfahrens dieses ausgesetzt wird, bis das Besteuerungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist. Auch § 153a Abs. 3 StPO enthält eine Ruhensvorschrift. Für die verschwiegenen Auslandsvermögen ergibt sich kein Hinweis der Anwendung.

5. Ende der strafrechtlichen Verjährungsfrist

Mit dem Ablauf der Verfolgungsverjährungsfrist ist ein Verfahrenshindernis gegeben, welches die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens wegen dieser Tat und dieser einzelnen Gesetzesverletzung verbietet und die Einstellung eines bereits eingeleiteten Verfahrens gebietet. Möglich ist es, bei der Ahndung eines nicht verjährten Teils der Taten die verjährten Gesetzesverletzungen strafschärfend zu berücksichtigen.²⁴

IV. Erbschaftsteuerliche Besonderheiten bei der Ablaufhemmung

Für den Erben des verschwiegenen Vermögens ergeben sich neben den ertragsteuerlichen Verpflichtungen angesichts der oben angeführten Verhaltensalternativen (Punkt B.I.2.) nachfolgende Überlegungen.

1. Keine Kenntnis des Erben von (dem verschwiegenen Vermögen in) der Erbschaft

Soweit ein Erbe nicht einmal Kenntnis von einem Auslandskonto hat, handelt er weder objektiv tatbestandlich,

19 Jäger in Klein, § 370 AO Rz. 90.
 20 BGH vom 7. 11. 2001, 5 StR 395/01, BStBl II 2002 S. 259.
 21 BFH vom 22. 1. 1997, II B 40/96, BStBl II 1997 S. 266; BFH vom 28. 2. 2008, VI R 62/06, BStBl II 2008 S. 595; Rüsken in Klein, § 170 AO Rz. 14.
 22 OLG Hamm vom 2. 8. 2001, 2 Ws 156/01, wistra 2001 S. 474; Jäger in Klein, § 376 AO Rz. 21; Müller, wistra 2004 S. 11, Abschn. II 2. und III; Rolletschke, wistra 2001 S. 287, Abschn. II 1.
 23 Vgl. Müller, wistra 2001 S. 13, Abschn. II 2 b.); Darstellung der Diskussion bei Rolletschke, Steuerverfehlungen, § 370 AO Rz. 69.
 24 Vgl. BGH, wistra 1990 S. 146; BGH, wistra 1994 S. 223.

noch verwirklicht er subjektive Tatbestandselemente. Es kann kein Steuervergehen vorliegen.

2. Kenntnis des Erben, aber keine Anzeige gem. § 30 Abs. 1 ErbStG

Die unterlassene Anzeige ist als Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 AO oder zumindest als leichtfertige Steuerverkürzung i. S. d. § 378 AO zu werten, wenn dadurch die Steuer nicht oder nicht in voller Höhe festgesetzt wird.²⁵ Entscheidend wird auf die Kausalität zwischen dem Verschweigen und der Ermessensausübung des FA zur Anforderung einer Erklärung abzustellen sein.²⁶

Der „Erfolg“ dieser Steuerverkürzung ist schwer zu berechnen. Nach der Anzeige müssen noch die Zeiträume für die Anforderung der Erklärung und die Bekanntgabe des Erbschaftsteuerbescheids hinzugerechnet werden. Da das Erbschaftsteuerfinanzamt durch die Übersendung der Sterbeurkunde gem. § 4 ErbStDV Kenntnis von dem Todesfall hat, erwartet es den Eingang der gesetzlich vorgesehenen Anzeigen gem. § 30 ErbStG. Wird kein Eingang festgestellt, erfolgt daraus die fast „mechanische“ Wertung, dass kein der Erbschaftsteuer unterliegender Erwerb, zumindest aber kein Erwerb mit Auslandsvermögen, stattgefunden hat. In dem damit einhergehenden endgültigen Verzicht des Entscheidungsberechtigten im Erbschaftsteuerfinanzamt, den Erwerber zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung gem. § 31 ErbStG aufzufordern, liegt die Realisierung des tatbestandmäßigen Unrechts.²⁷ Es besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen der Tathandlung der Nichtanzeige und dem Taterfolg.²⁸

Da bei der Erbschaftsteuer kein laufendes Veranlagungsverfahren stattfindet, ist der maßgebliche Zeitpunkt nicht anhand dieser Vergleichsgröße zu berechnen. In Anwendung des Grundsatzes „in dubio pro reo“ ist für die Beendigung der Hinterziehung vom denkbar frühesten hypothetischen Veranlagungs- und Bekanntgabzeitpunkt auszugehen.²⁹ Dieser Zeitpunkt ist vom Einzelfall abhängig,³⁰ dürfte aber bei spätestens einem Jahr, nachdem der Beteiligte Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat,³¹ liegen. Zu diesem Zeitpunkt ist die Erbschaftsteuerhinterziehung beendet, womit die Verjährungsfrist zu laufen beginnt.

3. Kenntnis und keine Anzeige, aber Erbschaftsteuererklärung

Soweit die Erbschaftsteuererklärung (korrekt) abgegeben wurde, liegt kein strafbares Verhalten vor.

4. Kenntnis und Anzeige, aber keine Aufforderung durch das FA

Wird eine Steuererklärung mangels Aufforderung durch das FA nicht abgegeben, obwohl der Erklärungs-

pflichtige um seine Steuerpflicht weiß, so liegt darin keine Straftat, weil eine Erklärungspflicht im ErbStG eine entsprechende Aufforderung nach § 31 ErbStG voraussetzt.

Die Berichtigung der alten Erklärungen des Erblassers gem. § 153 AO und die Abgabe der letzten Ertragsteuererklärung unter Einschluss der Erträge des bisher verschwiegenen Kontos wird der anzeigende Erbe wahrscheinlich vorgenommen haben.

5. Kenntnis, Anzeige und Aufforderung durch das FA, aber keine Erklärung

Die Nichtabgabe der Erklärung trotz Aufforderung ist als Steuerhinterziehung zu werten.

6. Kenntnis, Anzeige und Aufforderung durch das FA und Abgabe einer falschen Erbschaftsteuererklärung

Wird eine unvollständige oder unrichtige Anzeige abgegeben, die sich aber wegen anderer Informationen des FA nicht auswirkt, und wird ein zutreffender Steuerbescheid erlassen, so liegt eine versuchte Steuerhinterziehung vor, die mit der Einreichung der Anzeige beendet ist, womit die Frist in Gang gesetzt wird. Folgt das FA der falschen Erbschaftsteuererklärung, liegt eine Steuerhinterziehung gem. § 70 Abs. 1 Nr. 1 AO vor.

Der Erbe, der versucht, das Auslandskonto zu gering zu erklären, wird wahrscheinlich auch die ihm obliegende Erklärung für die abgegebenen Jahre des Erblassers gem. § 153 AO nicht in voller Höhe nacherklären bzw. den letzten Zeitraum nicht in voller Höhe erklären.

25 Vgl. Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, § 30 ErbStG Rz. 34; Rolletschke, wistra 2001 S. 289; früher ablehnend (bis 4. Aufl.), jetzt zustimmend Seipl in Wannemacher, Steuerstrafrecht, 5. Aufl. 2004, Rz. 1178 bis 1184.

26 Vgl. Joecks in Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 233f.

27 Vgl. Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rz. 469; Rolletschke, wistra 2001 S. 287, 288.

28 Vgl. Rolletschke, wistra 2001 S. 287, 288.

29 Vgl. Joecks in Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht, § 370 AO Rz. 233f.; Rolletschke, Steuerstrafrecht, § 3/6 AO Rz. 25 m. w. N. der Rechtsprechung und Literatur.

30 Vgl. Rolletschke, Steuerstrafrecht, Rz. 157 und Rz. 481; Rolletschke, wistra 2001 S. 287; Handzik, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Rz. 416.

31 Berechnungshinweise bei Rolletschke, Steuerverfehlungen, § 376 AO Rz. 214.