ERBSCHAFTSTEUER

# Die Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer

von Prof. Dr. jur. Wolfgang Joecks, Greifswald

| Wie andere Steuerarten können Erbschaft- und Schenkungsteuern Gegenstand einer Steuerhinterziehung sein. Dabei weist die Erbschaft- und Schenkungsteuer Besonderheiten auf, weil sie nicht regelmäßig anfällt und es starke Unterschiede gibt zwischen der Verjährung der Steuer als solcher und der der Steuerstraftat. Hinzu kommt, dass bei der Berücksichtigung von Vorerwerben Veränderungen im Familienstand massive Konsequenzen haben. |

## 1. Anzeige der Schenkung wird unterlassen

**Unterlassung der Anzeige, unrichtige Angaben in der Steuererklärung**

Die Hinterziehung von Erbschaft- und Schenkungsteuer kann in zwei Stufen verwirklicht werden (Klein/Jäger, AO, 12. Aufl. 2014, § 370 AO Rn. 440). Der Täter kann schon bei der Anzeige des Erbfalls bzw. der Schenkung täuschen, etwa zu niedrige Werte angeben, oder eine solche Anzeige unterlassen, sodass das FA schon keine Steuererklärung anfordert. Er hat dann über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige Angaben gemacht und das FA pflichtwidrig in Unkenntnis gelassen und dadurch bewirkt, dass es nicht zu einer Steuerfestsetzung kam. Wird der steuerpflichtige Vorgang zunächst korrekt angezeigt, begeht eine Steuerhinterziehung, wer nach entsprechender Anforderung einer Erklärung diese mit unrichtigen Angaben und zu niedrigen Werten einreicht (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO).

**Beispiel**

**Schenkung eines Colliers im Wert von 100.000 EUR**

M schenkt seiner Freundin F im März 2009 ein Collier im Wert von 100.000 EUR. Der Erwerb wird dem FA nicht angezeigt. Dementsprechend wird weder von M noch von F eine Schenkungsteuererklärung abgegeben, eine Festsetzung von Schenkungsteuer unterbleibt.

M und F lassen das FA pflichtwidrig über den steuerlich erheblichen Vorgang „Schenkung" in Unkenntnis (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dementsprechend unterbleibt die Festsetzung von Schenkungsteuer, sodass auch ein Erfolg (§ 370 Abs. 4 S. 1 AO) eingetreten ist. Fraglich ist, bis wann an diesen Vorgang noch (straf-)rechtliche Konsequenzen geknüpft werden können.

**Steuerliche Verjährungsfrist beträgt 10 Jahre**

Steuerlich beträgt die Festsetzungsfrist in einem solchen Fall zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO). Überdies beginnt diese Frist ohnehin erst mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker verstorben ist bzw. dann, wenn die Finanzbehörde von dem Vorgang erfahren hat (§ 170 Abs. 5 Nr. 2 AO). Dementsprechend ist eine Festsetzung der Schenkungsteuer im Jahre 2015/2016 ohne Weiteres möglich.

Strafrechtlich ist die Frage, ob eine Strafverfolgung noch möglich ist. Ausgeschlossen ist dies, wenn bereits Verfolgungsverjährung i.S. des §§ 78 ff. StGB eingetreten ist. Um dies zu prüfen ist zunächst zu untersuchen, wann die Verjährung beginnt.

## 2. Vorgang strafrechtlich verjährt?

**Fiktiver Vollendungszeitpunkt bei Unterlassungsdelikt**

Die Verjährung beginnt, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt (§ 78a StGB). Ein solcher Erfolgseintritt liegt etwa vor, wenn ein unrichtiger Erbschaftsteuerbescheid erlassen worden ist. Gab es – wie hier – schon keinen Steuerbescheid, stellt sich die Frage, ob damit die Tat noch gar nicht abgeschlossen (beendet) ist oder ob an einem fiktiven Vollendungszeitpunkt angeknüpft werden kann. Die Rechtsprechung des BGH hatte sich zunächst generell bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen schwer getan, dann aber angenommen, bei der Einkommensteuerhinterziehung durch Unterlassen sei die Tat vollendet und beendet und beginne die Verjährung, wenn für Steuerpflichtige dieser Art in diesem konkreten FA die Veranlagungsarbeiten im Großen und Ganzen abgeschlossen sind (BGH 7.11.01, 5 StR 395/01, BGHSt 47, 138; vergleiche BGH 19.1.11, 1 StR 640/10, PStR 11, 82, wistra 12, 484).

**Vier Monate nach der Schenkung ist Unterlassungstat vollendet**

Bei der Erbschaftsteuer ist ein solches Vorgehen nicht möglich. Immerhin hat der BGH angenommen, dass auch bei dieser Steuerart an eine fiktive Veranlagung angeknüpft werden kann. Bei der Vollendung der Tat geht der BGH davon aus, dass die Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 1 ErbStG binnen dreier Monate zu erfüllen ist (BGH 25.7.11, 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298 Rn. 42, PStR 11, 278). Für die dann folgende Veranlagung und deren Bekanntgabe will der BGH einen weiteren Monat zugrunde legen, sodass vier Monate nach der jeweiligen Schenkung/dem Erbfall die Unterlassungstat vollendet und beendet ist.

Kommt es zu einer Erklärung mit unrichtigen Angaben, tritt die Vollendung mit Bekanntgabe des unrichtigen Bescheids ein, zu diesem Zeitpunkt beginnt auch die Verjährung. Da die Schenkung im März 2009 erfolgte, ist Vollendung im Juli 2009 eingetreten, zu diesem Zeitpunkt begann auch der Lauf der Verjährungsfrist.

**Wertgrenze von 50.000 EUR nicht erreicht, Vorgang nach fünf Jahren verjährt**

Die nächste Frage ist, welche Dauer die Verjährungsfrist hat. Die „normale" Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre und wäre damit bereits im Juli 2014 abgelaufen. Diese Frist verlängert sich auf zehn Jahre, wenn ein Fall des § 370 Abs. 3 S. 2 AO vorliegt, also die formalen Voraussetzungen eines besonders schweren Falls erfüllt sind. In Betracht kommt hier eine Steuerhinterziehung „in großem Ausmaß" (§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO). Ein solches liegt hier eindeutig nicht vor, da der BGH in einem solchen Fall von einer Wertgrenze von 100.000 EUR ausgeht und der verkürzte Betrag deutlich unter 50.000 EUR liegt (BGH 2.12.08, 1 StR 416/08, BGHSt 53, 71, siehe auch Salditt, PStR 09, 15 ff. und 25 ff.; BGH 12.7.11, 1 StR 81/11, wistra 11, 396; BGH 15.12.11, 1 StR 579/11, PStR 12, 55, NJW 12, 1015). Damit ist bereits im Juli 2014 strafrechtlich Verjährung eingetreten. Unberührt bleibt die Möglichkeit der Finanzverwaltung, noch einen Erbschaftsteuerbescheid zu erlassen; hierfür verbleiben noch mindestens 10 Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO i.V. mit § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO).

**Beispiel**

M hatte seiner Freundin F im Juni 2003 ein Appartement in der Schweiz schenkungsweise übereignet. Der Wert der Wohnung betrug 500.000 EUR. M stirbt im September 2015; F erbt im Wege des Vermächtnisses ein wertvolles Collier im Werte von 100.000 EUR. Sie fragt, welche Angaben sie gegenüber dem FA machen muss.

**Wohnung in 2003 geschenkt und Vermächtnis in 2015**

**Schenkung der Wohnung in 2003 strafbar, aber strafrechtlich verjährt**

Für steuerliche Zwecke ist zunächst festzustellen, dass beide Schenkungen wegen § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO noch nicht verjährt sind. Es steht dem FA frei, noch entsprechende Bescheide zu erlassen. Strafrechtlich ist die Tat bezüglich der Schenkung der Wohnung bereits verjährt, da selbst eine zehnjährige Verjährungsfrist (§ 376 Abs. 1 AO) für die Schenkung 2003 abgelaufen ist, zudem gilt die Verlängerung nur für Taten, für die die fünfjährige Frist im Dezember 2008 noch nicht abgelaufen war. Strafrechtlich ist also insofern nichts mehr zu besorgen. F muss auch keine Angaben zu der Vorschenkung machen, da der Zehn-Jahres-Zeitraum des § 14 ErbStG bereits abgelaufen war, als der M starb.

## 3. § 14 ErbStG: Berücksichtigung von Vorschenkungen

Im folgenden Fall muss F Angaben zu der Vorschenkung machen, da der Zehn-Jahres-Zeitraum des § 14 ErbStG noch nicht abgelaufen war, als M starb.

**Beispiel**

M hatte seiner Freundin F im Juni 2004 ein Appartement in der Schweiz schenkungsweise übereignet. Der Wert der Wohnung betrug 500.000 EUR. M stirbt im April 2013; F erbt im Wege des Vermächtnisses ein wertvolles Collier im Werte von 100.000 EUR.

Als das FA von dem Vermächtnis erfährt, fordert es im Oktober 2015 die F zur Abgabe eine Erbschaftsteuererklärung auf. F fragt, welche Angaben sie zu machen hat, um keine strafrechtlichen Risiken einzugehen.

**Wohnung in 2004 geschenkt und Vermächtnis in 2013**

F muss in diesem Fall Angaben zu der Vorschenkung machen, da der Zehn-Jahres-Zeitraum des § 14 ErbStG zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht abgelaufen war. Strafrechtlich ist die Steuerhinterziehung durch Unterlassen im Zusammenhang mit der Schenkung des Jahres 2004 bereits verjährt. Zwar liegt ob der Höhe der Schenkung ein großes Ausmaß vor, die Neuregelung mit der Verlängerung der Verjährungsfrist ist nach der Rechtsprechung des BGH auch einschlägig. Dennoch ist die Verfolgungsverjährung bereits im Oktober 2014 eingetreten.

**Straflose Nachtat**

Damit ist aber nicht gesagt, dass F auch straflos die Vorschenkung verschweigen darf. Strafrechtlich handelt es sich bei unrichtigen Angaben zur Vorschenkung zwar um eine sogenannte straflose Nachtat. Im Verständnis der Rechtsprechung kann aber auf diese „straflose" Nachtat zurückgegriffen werden, wenn für die Vortat – wie in diesem Fall – bereits die Verfolgungs-

verjährung eingetreten ist. Solange die Schenkungsteuer für die Vorerwerbe noch festsetzungsfähig ist, kann sie auch Gegenstand einer Steuerstraftat sein (BGH 10.2.15, 1 StR 405/14, wistra 15, 320, PStR 15, 189 f., 209 f.). Wer zuvor bereits eine Steuerhinterziehung begangen habe, müsse sich dann zwar im Rahmen der nunmehr abzugebenden Erklärung selbst belasten. Ein Verstoß gegen den Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare" liege hierin jedoch nicht, da mit der korrekten Schenkungsteuererklärung entweder eine strafbefreiende Selbstanzeige erstattet würde oder aber die entsprechenden Angaben einem Verwendungsverbot unterlägen (vergleiche BGH 21.8.12, 1 StR 26/12, wistra 12, 482, PStR 13, 17; BGH 12.1.05, 5 StR 191/04, wistra 05, 148).

**Über Vorschenkung wird Steuersatz und Freibetrag beeinflusst**

Vorschenkungen seien in doppelter Hinsicht steuerlich erheblich i.S. des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Zum einen hätten sie Bedeutung für die Höhe des Steuersatzes und den steuerlichen Freibetrag, zum anderen seien die Angaben über die Vorschenkungen Grundlage für die Überprüfung der ordnungsgemäßen Besteuerung sämtlicher Schenkungen des Zuwendenden innerhalb eines Zehn-Jahres-Zeitraums (BGH 10.2.15, 1 StR 405/14, wistra 15, 320 Rn. 14, PStR 15, 189 f., 209 f.). Nach dieser Rechtsprechung würde F mit unrichtigen Angaben zur Vorschenkung der damaligen Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) eine neuerliche Steuerhinterziehung durch aktives Tun (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) folgen lassen.

Da der Freibetrag nach § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG bereits durch die Vorschenkung „verbraucht" ist, fallen für das Collier 30.000 EUR Erbschaftsteuer an. Im Hinblick auf die Schenkung des Jahres 2004 war nach damaligem Recht Schenkungsteuer von über 148.000 EUR zu entrichten. Ob dieser Betrag anzusetzen ist oder eine Addition der Erwerbe unter Anwendung des heutigen Rechts zu erfolgen hat, sagt der BGH nicht. Logischer ist die zweite Lösung.

**Steuerliche Relevanz einer Vorschenkung aus 1990**

PRAXISHINWEIS | Nicht entschieden ist bislang der Fall, dass es sich um weit zurückreichende Vorschenkungen handelt, für die die Festsetzungsfrist nur deshalb noch nicht abgelaufen ist, weil die Festsetzungsfrist bei Schenkungen nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker gestorben ist bzw. in dem die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat, beginnt. So mag das FA erfahren, dass zugunsten des Erben im Jahre 1990 vom Erblasser eine Stiftung errichtet worden war.

**Mitwirkungspflicht**

Zwar muss der Erbe diesen Vorgang nicht jetzt noch erklären, wird er aber gefragt, muss er bei der Wahrheit bleiben: Beteiligte sind mitwirkungspflichtig (§ 90 Abs. 1 S. 1 AO), sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen legen (§ 90 Abs. 1 S. 2 AO). Beteiligter ist derjenige, an den die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt richten will oder gerichtet hat (§ 78 Nr. 2 AO). Welche Tatsachen steuererheblich sind, entscheidet grundsätzlich die Finanzbehörde (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 90 AO Rn. 8). Wenn es wegen der Regelung in § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO noch möglich ist, heute noch einen Schenkungsteuerbescheid für das Jahr 1990 zu erlassen, sind auch die Umstände bei der Errichtung der Stiftung (heute noch) steuerlich erhebliche Tatsachen. Dass der Vorgang 25 Jahre zurück liegt, ändert daran nichts.

## 4. Vereinbarung der Gütertrennung

Die Lage der F könnte sich verbessern, wenn M seine Freundin F kurz vor seinem Tod heiratet.

**Beispiel**

M hatte seiner Freundin F im Juni 2004 ein Appartement in der Schweiz schenkungsweise übereignet. Der Wert der Wohnung betrug 500.000 EUR. M stirbt im April 2013; F erbt im Wege des Vermächtnisses ein wertvolles Collier im Werte von 100.000 EUR.

Vor seinem Tode hatten M und F mit Vereinbarung der Gütertrennung und des Erbverzichts geheiratet. Seine Kinder sind Alleinerben, F bekommt nur das Collier. Sie gibt im Rahmen der Anzeige nach § 30 ErbStG die Vorschenkung nicht an.

**Ehepaar vereinbart Gütertrennung und Erbverzicht**

**Schenkung des Appartements strafrechtlich verjährt**

Durch das Verschweigen der Vorschenkung hat F unvollständige, mithin unrichtige Angaben gemacht (§ 30 Abs. 4 Nr. 6 ErbStG). Das FA wird sie nicht zu einer Erbschaftsteuererklärung auffordern: Durch die Heirat kommt F in die Steuerklasse I, zudem erhöht sich ihr Freibetrag von 20.000 EUR auf 500.000 EUR, sodass es scheinbar keinen Anfall von Erbschaftsteuer gibt. Die Tat ist einen Monat nach Einreichung der Anzeige vollendet (vergleiche BGH 25.7.11, 1 StR 631/10, BGHSt 56, 298 Rn. 42, PStR 11, 278; Rolletschke in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 1. Aufl. 2011, § 376 AO Rn. 48, § 370 AO Rn. 487 m.w.N.; Wulf in MüKo-StGB, § 376 AO Rn. 36). Fraglich ist aber die Höhe der eingetretenen Steuerverkürzung.

**Aufgrund falscher Angaben wurden 11.000 EUR hinterzogen**

Hätte die F eine wahrheitsgemäße Anzeige erstattet, hätte das FA bei einem Gesamterwerb von 600.000 EUR unter Berücksichtigung des Freibetrags (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) eine Erbschaftsteuer von 11.000 EUR gegen sie festgesetzt. Zwar waren im Zusammenhang mit der Zuwendung des Appartements (eigentlich) über 148.000 EUR zu entrichten. Daran kann strafrechtlich jetzt aber nicht mehr angeknüpft werden. Durch den späteren Erbfall ändert sich nichts daran, dass die ursprüngliche Hinterziehung durch Unterlassen strafrechtlich verjährt ist. Hinterziehen kann F nur noch die Steuer, die das FA bei korrekter Anzeige und wahrheitsgemäßer Steuererklärung hätte festsetzen können. Dies ist aber nur die nun festzusetzende Steuer von 11.000 EUR.

**Kompensationsverbot steht dem nicht entgegen**

Einer solchen Lösung steht das Kompensationsverbot nach § 370 Abs. 4 S. 3 AO auch nicht entgegen, die Veränderung im Personenstand ist kein „anderer Grund" i.S. des § 370 Abs. 4 S. 3 AO. „Andere Gründe" sind solche, die der Steuerpflichtige gefahrlos geltend machen lassen kann, ohne dass man ihm auf die Schliche kommt. Dies ist hier völlig ausgeschlossen.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Joecks, § 153 Abs. 1 S. 2 AO: Berichtigungspflicht des Erben, PStR 15, 235 ff.

ARCHIV
Ausgabe 9 | 2015
Seite 235–239