

Hinterziehung von Erbschaftsteuer

Unterlassen der Erwerbsanzeige nach § 30 ErbStG

von RA StB Julian Ott, Berlin*

Der Beitrag befasst sich mit einer faktisch oft verwirklichten, aber bisher wenig verfolgten Form der Erbschaftsteuerverkürzung, nämlich der unterbliebenen Anzeige des Erwerbers gem. § 30 Abs. 1 ErbStG.

1. Anzeigepflicht

§ 30 Abs. 1 ErbStG verlangt, dass jeder Erwerb i.S. des ErbStG vom Erwerber binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Erbanfall dem zuständigen FA anzuzeigen ist. § 30 Abs. 2 ErbStG ist bei Rechtsgeschäften unter Lebenden auch der Schenker, der nach § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG neben dem Erwerber auch Schuldner einer entstandenen ErbSt ist, anzeigepflichtig. Die Norm wird flankiert von § 33 ErbStG, der Anzeigepflicht der Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen sowie von § 34 ErbStG, der eine Anzeigepflicht der Standesämter über Sterbefälle (monatliche Totenlisten) sowie der Gerichte und Notare über eröffnete Verfügungen von Todes wegen, Erbauseinandersetzungen und beurkundete Schenkungen vorsieht.

Die Anzeigepflicht wird wiederum von § 30 Abs. 3 ErbStG eingeschränkt, der mit Blick auf § 34 ErbStG die Anzeige durch den Erwerber als unnötig ansieht,

- wenn der Erwerb auf einer vor einem deutschen Gericht oder deutschen Notar eröffneten Verfügung von Todes wegen beruht oder
- wenn eine Schenkung unter Lebenden oder eine Zweckzuwendung gerichtlich oder notariell beurkundet ist.

Offensichtlich sieht das Gesetz eine Anzeige als überflüssig an, wenn der Normzweck bereits erfüllt ist. Neben dieser gesetzlich normierten Einschränkung ist der zu weit gefasste Wortlaut des § 30 Abs. 1 ErbStG durch Auslegung einzuschränken. Die Anzeigepflicht erfasst dem Wortlaut nach jeden Erwerb nach § 1 ErbStG, also jeden steuerbaren Erwerb unabhängig von der Steuerpflicht. § 30 Abs. 1 ErbStG würde die Anzeige aller Spenden an gemeinnützige Organisationen und auch der (steuerbaren, wenngleich steuerbefreiten) Gelegenheitsgeschenke erzwingen und damit den Kindern auferlegen, eine Liste ihrer Weihnachtsgeschenke an das FA zu senden (Meincke, ErbStG, § 30 Rz. 6). Eine Einschränkung der Norm durch teleologische Reduktion ist geboten: Nach h.M. entfällt die Anzeigepflicht, wenn eindeutig und klar feststeht, dass keine Steuerpflicht entstanden ist (TGJ § 30 Rz. 3).

2. Steuerhinterziehung durch unterbliebene Anzeige

Neben unrichtigen Angaben in einer abgegebenen Anzeige (Rolletschke, wistra 01, 287,288) kann die unterlassene Anzeige nach § 30 Abs. 1 ErbStG

* Der Autor ist für die Kanzlei Derra, Meyer & Partner in Berlin tätig.

Anzeigepflicht auch von Dritten

Einschränkungen der Anzeigepflicht – Gelegenheitsgeschenke?

Keine unterlassene Steuererklärung

als pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gewertet werden. Die unterbliebene Anzeige kann aber nicht ohne weiteres mit einer unterlassenen Steuererklärung gleichgesetzt werden.

2.1 Tathandlung

Qualitativ wirft die unterbliebene Anzeige die Frage nach der Tatbestandsmäßigkeit als Hinterziehung auf. Es ist eben gerade nicht die Abgabe einer Steuererklärung pflichtwidrig unterblieben, sondern lediglich die Abgabe einer Anzeige, die in der Folge zur Anforderung einer ErbSt-Erklärung durch das FA führt.

Die Anzeige ist daher im Vorfeld anzusiedeln (Wannemacher/Seipl, Steuerstrafrecht, Rz. 1179). Ob dies aber auch zur Ansiedlung des Unterlassens im Vorfeld der Strafbarkeit – also der straflosen Vorbereitungshandlung – führt, darf bezweifelt werden. Das Argument, § 33 Abs. 4 ErbStG bewehre die Zuwiderhandlung der Vermögensverwalter lediglich als Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld, vermag nicht zu überzeugen. Denn mit den Vermögensverwaltern werden gänzlich andere Normadressaten angesprochen. Die Bußgeldbewehrung anderer, vom Normadressat her vergleichbarer „Erfassungsvorschriften“ – wie etwa § 17 Abs. 1 GwG – für geldwäscherelevante Vorgänge entbindet den Täter der Geldwäsche auch nicht vom Strafverfolgungsrisiko. Sie soll lediglich sicherstellen, dass den Anzeigepflichten in der Praxis nachgekommen wird. § 30 Abs. 1 ErbStG richtet sich an den Erwerber als Empfänger eines erbschaftsteuerbaren Vorgangs und damit einen anderen Normadressaten.

Der Vergleich der Anzeige mit den Betriebsanmeldungspflichten (§§ 137 bis 139 AO) auf Grund des Normzwecks einer effektiven steuerlichen Erfassung hilft auch nicht weiter. Mit der Betriebsanmeldung wird zwar der gleiche Normzweck verfolgt, § 30 ErbStG reicht aber deutlich über die bloße steuerliche Erfassung hinaus. § 30 Abs. 4 ErbStG fordert neben den Grundlagendaten auch die Angabe des Wertes des Gegenstandes bis hin zur Angabe über frühere Erwerbe nach Art, Wert und Zeitpunkt der einzelnen Zuwendung. § 30 ErbStG kommt daher einer Steuererklärung qualitativ weitaus näher als die Betriebsanmeldung i.S. der AO. Angesichts der klaren spezialgesetzlichen Normierung des § 30 ErbStG liegt daher nicht nur eine straflose Vorbereitungshandlung im Vorfeld zur Hinterziehung durch Unterlassen vor. Vielmehr ist ein pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen über steuerlich erhebliche Tatsachen i.S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gegeben.

2.2 Kausalität

Die für die Feststellung einer Straftat erforderliche Kausalität der unterlassenen Anzeige für die Nichtfestsetzung der Steuer erfordert im Vergleich zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen der Steuererklärung eine größere Reichweite. Dass das FA mit einer Ermessensentscheidung über die Anforderung einer ErbSt-Erklärung dazwischen geschaltet ist, beseitigt die Kausalität nicht.

Das in § 31 Abs. 1 ErbStG durch die Formulierung „kann die Abgabe der Erklärung von jedem Beteiligten verlangen“ eröffnete Ermessen des FA

**Nur straflose
Vorbereitungs-
handlung?**

**Wann ist eine
nicht abgegebene
Anzeige ...**

richtet sich auf das Auswahlermessen, also die Frage, welcher Beteiligter herangezogen wird. Auch wäre es mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, wenn es im Ermessen des FA läge, ob für eine entstandene Steuer eine Steuererklärung anzufordern ist. Für die Beurteilung der Frage des Entfallens der Kausalität ist daher von einer gebundenen Entscheidung (= kein Ermessen) auszugehen, wenn eine Steuer entstanden ist. Eine Erklärung muss vom FA angefordert werden. Damit kann i.S. strafrechtlicher Kausalität die Nichtanzeige nicht hinweggedacht werden, ohne dass der Taterfolg der Steuerverkürzung entfielen.

Erfährt das FA auf Grund anderer Umstände – z.B. der Erfüllung der Anzeigepflicht durch den Schenker oder durch das die Lebensversicherung auszahlende Versicherungsunternehmen – fehlt es an der notwendigen Kausalität, wenn die Anforderung der Steuererklärung durch das FA unterbleibt oder eine auf Grund der Anzeige bereits mögliche Festsetzung der zutreffenden Steuer nicht durchgeführt wird. Die nicht abgegebene Anzeige ist in einem solchen Fall nicht ursächlich für die Verkürzung. Eine Strafbarkeit wegen einer vollendeten Steuerhinterziehung entfällt, es ist nur die Versuchsstrafbarkeit zu prüfen.

... Ursache für eine Steuerverkürzung?

2.3 Subjektiver Tatbestand

Der Steuerpflichtige handelt meist nicht vorsätzlich. Es ist zweifelhaft, ob – wie bei den Ertragsteuern – von Indizien des objektiven Tatbestandes ohne weiteres auf die subjektive Tatseite geschlossen werden darf. Gerade angesichts der Vielzahl von weitgehend unbekanntem Erbschaftsteuerpflichtigen Vorgängen – bspw. der innerfamiliären Übernahme von Verbindlichkeiten, gesellschaftsvertraglichen Regelungen zur Gewinnbeteiligung oder der Anwachsung von Gesellschaftsanteilen – muss der Tatvorsatz verneint werden.

Meist nicht einmal Eventualvorsatz

Der Vorsatz ist darüber hinaus nicht nur dem Grunde nach festzustellen, er muss sich auch auf die Höhe der verkürzten Steuern erstrecken. Eine konkrete Vorstellung des Täters von der Höhe der Verkürzung wird insbesondere, wenn bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs Bewertungsfragen nach § 12 Abs. 2 und Abs. 3 ErbStG zu klären sind, nur schwer nachzuweisen sein. Sind frühere Erwerbe nach § 14 ErbStG in die Steuerfestsetzung einzubeziehen, kann nicht automatisch angenommen werden, dass sich der (Eventual-)Vorsatz auch auf die Berücksichtigung einer Vorschenkung erstreckt.

3. Fazit

Auch wenn die dogmatische Einordnung der steuerstrafrechtlichen Folgen einer unterlassenen Erwerbsanzeige nicht abschließend geklärt sind, muss i.S. einer vorsichtigen Mandantenberatung auf die Anzeigepflicht hingewiesen werden. Auch wenn die schenkungsteuerliche Folgen nicht offenkundig sind – etwa bei gemischten Schenkungen – und unter Berücksichtigung der Anzeigepflicht des Übertragenden (§ 30 Abs. 2 ErbStG) sollte ein entsprechender Hinweis erfolgen. Auch können künftige Erträge des Erwerbsgegenstands, die ertragsteuerlich relevant sind, zu Rückfragen führen. Die Flanke der Herkunft sollte daher nicht offen bleiben!

Vorsichtige Mandantenberatung