

FINANZGERICHT RHEINLAND-PFALZ



Verkündet am: 23.09.2014

gez. [REDACTED]

Richterin am Finanzgericht

IM NAMEN DES VOLKES URTEIL

3 K 2599/12

In dem Finanzrechtsstreit

der Frau [REDACTED]

- Klägerin -

prozessbevollmächtigt: Rechtsanwälte [REDACTED]

gegen

Finanzamt [REDACTED]

- Beklagter -

wegen Einkommensteuer 1994 bis 1997; AO/FGO-Sachen

hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz - 3. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 23. September 2014 durch

den Präsidenten des Finanzgerichts
die Richterin am Finanzgericht
die Richterin am Finanzgericht
den ehrenamtlichen Richter
den ehrenamtlichen Richter

[REDACTED] als Vorsitzender,
[REDACTED]

für Recht erkannt:

- I. Die Klage wird abgewiesen.
- II. Die Klägerin hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.

Tatbestand

Streitig ist, ob für die Streitjahre 1994 bis 1997 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Die Klägerin (geb. am 22. März 1945) ist seit 01. November 2005 verwitwet. Aufgrund eines Erbvertrages wurde sie Alleinerbin ihres Ehemannes. Am 23. März 2010 ging beim Beklagten ein Schreiben ihrer Prozessbevollmächtigten ein, in dem sie im Namen der Klägerin mitteilten, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin zu Lebzeiten sowohl bei der [REDACTED] Bank in [REDACTED] als auch bei der [REDACTED] Bank in [REDACTED] Depots unterhalten habe, deren Kapitalerträge nicht versteuert worden seien. Noch zu Lebzeiten, im Oktober 2004, habe der Ehemann der Klägerin das Depot bei der [REDACTED] Bank in [REDACTED] auf die Klägerin und ihren Sohn je zur Hälfte übertragen. Das Depot bei der [REDACTED] Bank in [REDACTED] sei im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (im November 2005) auf die Klägerin übergegangen. Auch die Klägerin habe in der Folgezeit die Kapitalerträge aus den Depots nicht erklärt. Sie habe nunmehr die entsprechenden Ertragnisaufstellungen sowohl bei der Bank in [REDACTED] als auch bei der Bank in [REDACTED] angefordert. Die Vorlage dieser Unterlagen werde erfahrungsgemäß mehrere Monate dauern. Aus diesem Grund habe die Klägerin die nicht erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen ab dem Jahr 2003 wie folgt geschätzt:

[REDACTED] Bank [REDACTED] (2003 - 2008) jährlich 15.000,00 €, [REDACTED] Bank [REDACTED] (2003 und 2004) jährlich 50.000,00 € und 2005 bis 2008 jährlich 25.000,00 €. In Bezug auf das Depot bei der [REDACTED] Bank [REDACTED] werde darauf hingewiesen, dass ab 2005 nur 50 % der insgesamt geschätzten Kapitalerträge angegeben worden seien, da die Klägerin ab Oktober 2004 nur noch zu 50 % Inhaber des Depots gewesen sei. Die Klägerin habe eine entsprechende Selbstanzeige beim Finanzamt K [REDACTED] getätigt.

Die Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes [REDACTED] teilte der Klägerin mit Schreiben vom 27. Mai 2010 u.a. mit (Bl. 61 - 63 der Steufa-Akte), dass das Schreiben ihrer Prozessbevollmächtigten als Selbstanzeige gewertet worden sei. Die Bußgeld- und Strafsachenstelle habe daher am 31. März 2010 ein Strafverfahren (u.a.) wegen des Verdachts der vorsätzlichen Verkürzung von Einkommensteuer gegen sie eingeleitet. Aufgrund ihres Schreibens seien auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die sonstigen Einkünfte ab 1994 zu prüfen. Zur weiteren Prüfung werde daher um Vorlage der Ertragnisaufstellungen für die Jahre 1994 bis 2008, die Gewinn- und Verlustaufstellungen in Bezug auf die Wertpapieran- und verkäufe für die Jahre 1994 bis 2008, berichtigte Anlagen KSO bzw. KAP für die Jahre 1994 bis 2008, Depotauszüge zu den Stichtagen 31.12.1993 bis 31.12.2008, Belege über die Depoteröffnungen, Nachweise über die in 2004 geschenkten Beträge und Nachweise über die in 2005 geerbten Beträge gebeten. Zudem wurde um Mitteilung der Herkunft der angelegten Gelder gebeten.

Die Prozessbevollmächtigten der Klägerin erwiderten (Schreiben vom 25. Juni 2010, Bl. 77 - 79 der Steufa-Akten), bei den angelegten Geldern handle es sich um Ersparnisse des Ehemannes der Klägerin, die aus dessen aktiver Zeit als Zahnarzt stammten. Hier sei es in den letzten 20 Jahren weder in der [REDACTED] noch in [REDACTED] zu Geldzuflüssen gekommen. Bezüglich des Depots in [REDACTED] sei anzumerken, dass die dortigen Gelder peu a peu verbraucht worden seien, insbesondere für die Pflege des Ehemannes der Klä-

gerin. Dies habe zur Folge, dass bei der Bank in [REDACTED] ab 2004 keine nennenswerten Einkünfte aus Kapitalvermögen mehr vorlägen.

Mit Schreiben vom 06. Dezember 2010 (Bl. 163 der Steufa-Akten) wurden die Prozessbevollmächtigten der Klägerin erneut gebeten, auch die Ertragnisaufstellungen für die Jahre ab 1994, vorzulegen, da Gegenstand der Selbstanzeige auch die im Jahr 2005 unterlassenen Berichtigungen nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. S. 2 AO seien. Da zu diesem Zeitpunkt die Festsetzungsverjährung für die Einkommensteuer der Jahre ab 1994 noch nicht eingetreten gewesen sei, seien auch diese Jahre im Rahmen der Selbstanzeige zu berücksichtigen, denn die Klägerin habe als Gesamtrechtsnachfolgerin ihres Ehemannes die Einkommensteuererklärungen nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO berichtigen müssen. Die Festsetzungsfrist laufe insofern nach § 171 Abs. 7 AO nicht ab.

Die Prozessbevollmächtigten erwiderten (mit Schreiben vom 17. Februar 2011, Bl. 177 - 179 der Steufa-Akten), Bankunterlagen für die Jahre 1994 - 1999 lägen nicht vor und könnten auch nicht reproduziert werden. Für diese Jahre sei die Klägerin auch nicht zur Vorlage von Unterlagen verpflichtet. Insoweit sei Festsetzungsverjährung eingetreten. § 171 Abs. 7 beabsichtige von seinem Sinn und Zweck her sicherlich nicht, die Festsetzungsfrist für den Erklärungspflichtigen nach § 153 AO gegenüber dem Steuerhinterzieher zu verlängern. Träfe die Rechtsauffassung des Beklagten zu, würde dies bedeuten, dass die Klägerin - wenn sie in den Jahren 1994 ff. aktiv Steuer hinterzogen hätte - diese nicht mehr nachzahlen müsse, wenn sie es jedoch versäumt habe, die Erklärungen ihres verstorbenen Ehemannes nachträglich zu berichtigen, sie für die Jahre 1994 ff. Steuern zu entrichten hätte. Dies entspreche nicht dem Willen des Gesetzgebers. Darauf komme es jedoch letztlich nicht an. Die Klägerin sei nicht verpflichtet gewesen, gem. § 153 Abs. 1 S. 2 die falschen Erklärungen ihres verstorbenen Ehemannes zu berichtigen. Dies würde nämlich voraussetzen, dass sie zum Zeitpunkt der Erbfolge positive Kenntnis von der Unvollständigkeit der Steuererklärungen ihres Ehemannes gehabt hätte. Dies sei nicht der Fall gewesen.

In dem Bericht über die Steuerfahndungsprüfung vom 28. April 2011 (Bl. 274 - 294 der Steufa-Akten) wird u.a. ausgeführt, der Bericht erstrecke sich auf einen Ermittlungszeitraum von 1994 bis 2008. Für diese Jahre sei keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Für die Jahre 1994 bis 1998 seien die Erträge mit den gleichen Werten wie 1999 geschätzt worden, da keine Unterlagen vorgelegt worden seien. Soweit Unterlagen für das Jahr 1999 gefehlt hätten, seien diese Erträge mit den Werten für das Jahr 2000 geschätzt worden. Die Höhe der Steuernachzahlungen aufgrund der bisher nicht erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen ergebe sich aus der beigelegten Anlage "Aufstellung Nachlassverbindlichkeiten aufgrund Steuerzahlungen" (Bl. 294 der Steufa-Akte). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die dem Bericht beigelegten Aufstellungen der Kapitalerträge für die Jahre 1999 bis 2008 verwiesen (Bl. 284 - 293 der Steufa-Akte).

Die Ergebnisse der Steuerfahndungsprüfung würden auch für die Streitjahre 1994 bis 1997 in entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheiden (alle Bescheide vom 14. September 2011, Bl. 59 - 68 der ESt-Akte) umgesetzt.

Dagegen legten die Prozessbevollmächtigten der Klägerin Einspruch ein, mit der Begründung, es sei bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Selbst wenn man unterstelle,

dass der verstorbene Ehemann der Klägerin in den Einkommensteuererklärungen für 1994 bis 1997 falsche Angaben gemacht und dadurch Steuern hinterzogen habe, wäre bezüglich der Einkommensteuer 1997 bis spätestens zum 31. Dezember 2008 Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Klägerin sei nicht nach § 153 AO verpflichtet gewesen, Berichtigungserklärungen abzugeben. Es sei nicht bewiesen, dass die Steuererklärungen des verstorbenen Ehemannes für die Jahre 1994 bis 1997 unrichtig oder unvollständig gewesen seien. Zudem könne der Erbin - der Klägerin - keine positive Kenntnis von einer (nicht bewiesenen) Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärungen ihres Ehemannes unterstellt werden. Fahrlässige Unkenntnis reiche insoweit nicht aus. Allein der Umstand, dass der Erblasser im Ausland ein Konto gehabt habe, begründe noch keine Verpflichtung nach § 153 AO. Diese Vorschrift begründe auch keine Pflicht für den Erben, nach Unrichtigkeiten in den Erklärungen des Erblassers zu suchen. Vom Erbe werde grundsätzlich auch nicht verlangt, dass er einschätze, ob der Erblasser eine bewusste Steuerhinterziehung bzw. leichtfertige Steuerverkürzung begangen habe. Zudem verkenne der Beklagte, dass dann, wenn bereits ein eventuell falscher Steuerbescheid vorliege, die Verletzung der Berichtigungspflicht keine eigenständige Steuerhinterziehung des Erben darstelle. Falls es durch unrichtige Steuererklärungen des Erblassers tatsächlich zur Verkürzung von Steuer gekommen sei, bewirke eine Verletzung der Berichtigungspflicht lediglich eine Aufrechterhaltung des bereits eingetretenen Zustandes der Steuerverkürzung. Dies reiche nicht aus. Im Übrigen sei § 171 Abs. 7 AO hier nicht anwendbar, da die Ablaufhemmung nach dieser Vorschrift mit dem Tod des Steuerhinterziehers ende. Bei einer Steuerhinterziehung durch Dritte - also hier den Erben - sei § 171 Abs. 7 AO überhaupt nicht anwendbar, da hier lediglich auf § 169 Abs. 2 S. 2 AO verwiesen werde, nicht jedoch auf den hier einschlägigen § 169 Abs. 2 S. 3 AO. Unabhängig davon sei das Ergebnis höchst unbillig. Hätte die Klägerin in den Jahren 1994 - 1997 selbst durch falsche Steuererklärungen Steuern hinterzogen oder hätte sie ihren Ehemann durch Rat und Tat bei der Steuerhinterziehung unterstützt, sei absolut unstrittig, dass diese Jahre festsetzungsverjährt wären. Es sei ein völlig unbilliges Ergebnis, wenn die Konstruktion des Finanzamtes dazu führe, dass sie für diese Jahre keine Einkommensteuer nachzahlen müsse, wenn sie selbst Steuern hinterzogen oder ihren Ehemann dabei unterstützt hätte, sie hingegen sehr wohl für diese Jahre Einkommensteuer nachzahlen müsse, wenn sie selbst keine falsche Angaben gemacht habe und ihren Ehemann auch nicht unterstützt habe.

Mit Schriftsatz vom 26. Oktober 2012 (Bl. 107 f. der ESt-Akte) führten die Prozessbevollmächtigten ergänzend aus, der Beklagte schließe aus der Tatsache, dass der Verstorbene bereits seit 1990 Geld im Ausland angelegt habe, dass auch in den Streitjahren 1994 bis 1997 steuerpflichtige Kapitalerträge angefallen seien. Dieser Schluss sei unzutreffend. Allein aus der Tatsache, dass der Verstorbene über Geldvermögen im Ausland verfügt habe, lasse sich noch nicht der Schluss ziehen, dass aus diesem Geldvermögen auch steuerpflichtige Erträge zugeflossen seien. Es sei nicht ausgeschlossen, dass das Geld des Verstorbenen in diesem Zeitraum in Aktien oder Zertifikaten angelegt gewesen sei, ohne dass sich aus diesen Kapitalanlagen steuerpflichtige Kapitaleinkünfte ergeben hätten. Wenn seitens des Beklagten noch nicht einmal der Nachweis geführt werden könne, dass in den Jahren 1994 bis 1997 steuerpflichtige Kapitalerträge aus Geldanlagen im Ausland angefallen seien, dann könne erst recht nicht der Nachweis geführt werden, dass die Klägerin von möglicher Weise nicht erklärten Kapitaleinkünften aus Anlagen im Ausland Kenntnis gehabt habe. Es sei unstrittig, dass die Klägerin ihre eigenen Einkünfte aus Kapitalvermögen aus dem Depot in der [REDACTED] nicht erklärt habe. Dies habe jedoch mit

den Einkünften ihres Ehemannes nichts zu tun. Auch wenn ihr im Jahr 2004 bekannt geworden sei, dass ihr verstorbener Ehemann über Kapital im Ausland verfügt habe, habe sie daraus noch lange nicht den Schluss ziehen können, dass er in den Jahren 1994 bis 1997 steuerpflichtige Kapitaleinkünfte vereinnahmt habe. Erst recht habe sie daraus nicht den Schluss ziehen können, dass diese möglicher Weise von ihrem Ehemann in der Steuererklärung falsch angegeben worden seien. Die nach § 153 AO notwendige Erkenntnis habe ihr schlichtweg gefehlt.

Mit Einspruchsentscheidung vom 19. November 2012 (Bl. 109 - 118 der ESt-Akte) wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.

Am 27. November 2012 hat die Klägerin Klage erhoben.

Sie trägt ergänzend vor, dadurch, dass § 171 Abs. 7 AO nur auf § 169 Abs. 2 S. 2 AO verweise, stelle der Gesetzgeber klar, dass die Hemmung des § 171 Abs. 7 AO nur den Fall betreffe, dass der Täter der Steuerhinterziehung noch strafrechtlich belangt werden könne, nicht jedoch den hier vorliegenden Fall, dass ein Dritter - nämlich die Klägerin - noch strafrechtlich belangt werden könne. Es sei absolut unbillig und mit dem Gesetzeswortlaut nicht zu vereinbaren, dass die Festsetzungsverjährung verlängert werde, wenn die Klägerin an der (angeblichen) Steuerhinterziehung ihres Ehemannes nicht aktiv mitgewirkt habe, während unstreitig längst Festsetzungsverjährung eingetreten wäre, wenn sie an der Steuerhinterziehung ihres Ehemannes aktiv mitgewirkt hätte. Im Übrigen ende die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 7 AO mit dem Tod des Steuerhinterziehers. Der BFH habe in seiner Entscheidung mit dem Az. III R 117/75 zu der Vorgängervorschrift (§ 146 a Abs. 4 AO a.F.) festgestellt, dass die Ablaufhemmung mit dem Tod des Steuerhinterziehers ende. Danach habe hier die Ablaufhemmung im November 2005 geendet.

Im Übrigen sei auch die Schätzung des Beklagten für die Jahre 1994 bis 1997 willkürlich und damit rechtswidrig, da sie sich einfach darauf beschränke, die Werte aus 1999 zu übernehmen. Auch das Argument des Beklagten in Bezug auf den Auslandssachverhalt greife hier nicht. Die Klägerin habe in den Jahren 1994 bis 1997 keinen Bezug zum Ausland gehabt. Nicht sie, sondern ihr Ehemann habe entsprechende Anlagen im Ausland unterhalten. Es dürfe gerichtsbekannt sein, dass auch ausländische Banken Unterlagen, die älter als 10 Jahre seien, nicht mehr vorhalten würden und auch nicht mehr reproduzieren könnten. Für die Jahre 1994 bis 1997 lägen keine Bankunterlagen vor und könnten seitens der Bank auch nicht mehr reproduziert werden.

Die Klägerin beantragt,

die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1997 - alle Bescheide vom 14. September 2011 - und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19. November 2012 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er erwidert, nach eigenen Angaben habe die Klägerin gewusst, dass in den letzten 20 Jahren keine Kapitalzuflüsse auf die Depots nach Luxemburg und der Schweiz geflossen seien. Ab den Jahren 1998 habe die Klägerin die Steuerfestsetzungen nach Steuerfahndung akzeptiert. Wenn in diesem Zeitraum Einnahmen aus Kapitalvermögen geflossen seien, sei nicht glaubhaft, dass dies in den streitbefangenen Jahren anders gewesen sein solle. Unterlagen, aus denen sich die Anlageart des Kapitalvermögens ergebe, seien nicht vorgelegt worden. Es stehe außer Frage, dass bei Auslandssachverhalten die erhöhte Mitwirkungspflicht auf Seiten der Klägerin zu beachten sei. Der Einwand, dass es Anlageformen gäbe, die zwar zu einer Vermehrung des Vermögens, nicht jedoch zu steuerpflichtigen Kapitaleinkünften führten, sei sicherlich zutreffend, aber den Nachweis darüber habe die Klägerin nicht erbracht. Insoweit handle es sich offensichtlich um eine Schutzbehauptung. Im Übrigen verkenne die Klägerin, dass der Tod ihres Ehemannes keine Auswirkung auf die 10-jährige Verjährungsfrist bezüglich der von ihr hinterzogenen Steuer habe. Lediglich die ihn betreffende Strafverfolgung sei nicht mehr möglich. Um diese gehe es jedoch nicht. Grundlage für die Hemmung durch § 171 Abs. 7 AO sei die Strafverfolgung der Klägerin aufgrund der unterlassenen Berichtigung.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf Blatt 66 der Steufa-Akte (Tabelle „steuerliche Festsetzungsverjährung“) verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1997 – alle Bescheide vom 14. September 2011 – und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 19. November 2012 sind im Ergebnis nicht zu beanstanden.

Die Bescheide sind innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen, denn die Voraussetzungen für die Anwendung der 10-jährigen Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO sind hier gegeben. Denn zur Überzeugung des Senats steht fest, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin in Bezug auf seine Kapitaleinkünfte unvollständige Einkommensteuererklärungen abgegeben und dadurch vorsätzlich Steuern hinterzogen hat (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Da er noch vor Ablauf der 10-jährigen Festsetzungsfrist verstorben ist und die Klägerin nun ihrerseits durch Unterlassen der Berichtigung dieser Erklärungen vorsätzlich Steuern hinterzogen hat, wurde der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 7 AO (bis zum Ablauf der Strafverfolgungsverjährung in Bezug auf die Steuerhinterziehungstat der Klägerin) und auch - mit Beginn der Steuerfahndung im Jahr 2010 - nach § 171 Abs. 5 AO gehemmt.

Steuern werden u.a. dann hinterzogen, wenn der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht oder diese pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder sonst nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt (§ 370 AO). Steuern sind dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht recht-

zeitig festgesetzt werden. Die Verkürzung muss vorsätzlich, d. h. mit Wissen und Wollen desjenigen, der die unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben gemacht oder steuererhebliche Angaben unterlässt, geschehen. Vorsätzlich handelt, wer es für möglich hält, dass er den Tatbestand verwirklicht, das billigt oder in Kauf nimmt (sog. bedingter Vorsatz, vgl. BFH-Urteil vom 19.3.1998 V R 54/97, BStBl II 1998, 466). Der Wille muss sich dabei auf die Verwirklichung des Tatbestandes in Kenntnis seiner Tatbestandsmerkmale beziehen. Hierbei reicht es - da sonst nur die Strafbarkeit von Steuerfachleuten in Betracht käme - aus, dass der Täter anhand einer u. U. laienhaften Bewertung der Umstände erkennt, dass ein Steueranspruch existiert, auf den er einwirkt. In diesem Zusammenhang ist auf die konkreten Fähigkeiten des Betroffenen zur möglichen steuerrechtlichen Wertung von Tatbeständen abzustellen. Es genügt daher für die Annahme einer Steuerhinterziehung, wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund dieser sog. Parallelwertung in der Laiensphäre des sozialen Sinngehalts seines Verhaltens bewusst ist.

Für die Frage, ob die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung vorliegen, trägt die Finanzbehörde die Feststellungslast. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist, obwohl der strafverfahrensrechtliche Grundsatz "in dubio pro reo" auch im finanzgerichtlichen Verfahren gilt, das Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung nicht nach der Strafprozessordnung, sondern nach den Vorschriften der AO und der FGO zu beurteilen. Für die Feststellung einer Steuerhinterziehung ist danach kein höherer Grad von Gewissheit notwendig, als für die Feststellung anderer Tatsachen, für die das Finanzamt die Feststellungslast trägt (vgl. BFH Urteil vom 19. März 1998 V R 54/97, BStBl II 1998, 466 m.w.N.).

Der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist im Streitfall erfüllt. Zur Überzeugung des Senats hat der verstorbene Ehegatte der Klägerin den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung in den Streitjahren dadurch verwirklicht, dass er seine (über dem Freibetrag liegenden) in- und ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Einkommensteuergesetz - EStG) nicht angegeben und dadurch bewirkt hat, dass die aus den steuererheblichen Tatsachen resultierenden Steuern im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 AO nicht rechtzeitig festgesetzt worden sind. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat zwar geltend gemacht, allein aus der Tatsache, dass der Verstorbene über Geldvermögen in der [REDACTED] und in [REDACTED] verfügt habe, lasse sich noch nicht der Schluss ziehen, dass aus diesem Geldvermögen auch steuerpflichtige Erträge zugeflossen seien. Es sei nicht ausgeschlossen, dass das Geld des Verstorbenen in diesem Zeitraum in Aktien oder Zertifikaten angelegt gewesen sei, ohne dass sich aus diesen Kapitalanlagen steuerpflichtige Kapitaleinkünfte ergeben hätten. Diesen vagen und wenig konkreten Einwand wertet der Senat allerdings als reine Schutzbehauptung. Gegen die Existenz solcher Kapitalanlagen spricht zudem der Umstand, dass kein Grund bestanden hätte, dem Beklagten die Depots - wie geschehen - gänzlich zu verschweigen.

Auf der Grundlage des Gesamtergebnisses des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO) ist der Senat auch von der Höhe der Steuerhinterziehung überzeugt. Die Höhe der Steuer für die Streitzeiträume 1994 bis 1997 bezieht sich zwar teilweise auf geschätzte Steuerbeträge im Ausland und nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist auch bei einer solchen Schätzung im Steuerfestsetzungsverfahren der Grundsatz "in dubio pro reo" zu beachten (Großer Senat des BFH, Beschluss vom 05. März 1979 GrS 5/77, BStBl II 1979, 570; seither st. Rspr.). Es ist ausschließlich § 96 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 FGO an-

wendbar, der - der Sache nach mit § 261 StPO übereinstimmend - regelt, dass das Finanzgericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden hat (vgl. BFH-Urteil vom 14. August 1991 X R 86/88, BStBl II 1992, 128). Damit werden nicht die Grundsätze des Strafverfahrensrechts übernommen. Vielmehr folgt daraus, dass der Steuergläubiger im Verwaltungs- wie im Gerichtsverfahren die objektive Beweislast (Feststellungslast) für steueranspruchs begründende Tatsachen trägt. Es ist bezüglich des Vorliegens einer Steuerhinterziehung kein höherer Grad von Gewissheit erforderlich als für die Feststellung anderer Tatsachen, für die das Finanzamt die Feststellungslast trägt.

Im vorliegenden Fall ist der Senat davon überzeugt, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin Kapitalerträge mindestens in der vom Beklagten geschätzten Höhe erzielt hat. Die Schätzung des Beklagten basiert auf den Feststellungen der Steuerfahndung für 1999 und der Annahme, dass auch in den Streitjahren 1994 bis 1997 Kapitaleinkünfte in der Höhe wie 1999 erzielt worden sind. Der Beklagte hat sich dabei zwar zu Unrecht (auch) auf die fehlende Mitwirkung der Klägerin berufen und dabei verkannt, dass es der vorgenannte Grundsatz "in dubio pro reo" ausschließt, die Schätzung der hinterzogenen Steuern - entsprechend den allgemeinen Grundsätzen im Falle der Verletzung von Mitwirkungspflichten - auf Wahrscheinlichkeitserwägungen, d.h. auf ein reduziertes Beweismaß zu stützen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 29. Januar 2002 VIII B 91/01, NV 2002, 749 m.w.N.). Nicht behebbare tatsächliche Zweifel dürfen selbst dann nicht im Rahmen der - grundsätzlich zulässigen - Schätzung des Hinterziehungsbetrags zu Lasten des Steuerpflichtigen gewürdigt werden, wenn die Unsicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Gegebenheiten auf der unterbliebenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen beruht (ebenda). Solche Zweifel bestehen nach Auffassung des erkennenden Senats aus folgenden Gründen hingegen nicht:

Ausgehend von den beiden Änderungsbescheiden für die Jahre 1998 und 1999, die von der Klägerin nicht angefochten worden sind, ist der Senat überzeugt, dass ihr verstorbener Ehemann in den Jahren 1998 und 1999 mindestens die in diesen Änderungsbescheiden angesetzten Kapitaleinnahmen in Höhe von jeweils 85.599 DM erzielt hat. Zugunsten der Klägerin soll unterstellt werden, dass der Kapitalstock, der zu diesen Einnahmen geführt hat, in den Jahren davor (= in den Streitjahren 1994 bis 1997) nicht höher gewesen ist, als in den Jahren 1998 und 1999. Diese Annahme deckt sich zudem mit den Angaben der Klägerin bzw. ihres Prozessbevollmächtigten im Rahmen der im Jahr 2010 erfolgten Selbstanzeige, da dort angegeben wurde, dass die angelegten Gelder nur aus der aktiven Zeit des Ehemannes der Klägerin stammen würden und dass es in den letzten 20 Jahren weder in der [REDACTED] noch in [REDACTED] zu Geldzuflüssen gekommen sei. Das Gericht wertet diese Einlassung dahin gehend, dass sich der in das Ausland transferierte Kapitalstock in den letzten 20 Jahren vor der Selbstanzeige nicht erhöht hat.

Auf welche Art und Weise der Ehemann der Klägerin sein Kapital seinerzeit angelegt hatte, ist zwar nicht bekannt. Der Einwand der Klägerin bzw. ihrer Prozessbevollmächtigten, dass es deshalb willkürlich und damit rechtswidrig sei, einfach die Werte aus 1999 zu übernehmen, ist jedoch unberechtigt. Nach Aussage der Klägerin ist es heute nicht mehr möglich, für die Streitjahre 1994 bis 1997 entsprechende Unterlagen zu beschaffen. Die Höhe der seinerzeit erzielten Kapitaleinnahmen ist daher zu schätzen (§ 162 Abs. 1 Satz

1 AO). Dabei sind aus Sicht des Senats folgende Umstände zu berücksichtigen (§ 162 Abs. 1 Satz 2 AO):

Der verstorbene Ehemann der Klägerin war Zahnarzt und hat als in wirtschaftlichen und finanziellen Dingen erfahrene Person sein Kapital im Ausland angelegt. In seiner aktiven Zeit als Zahnarzt hat er einen Kapitalstock erwirtschaftet, mit dem er in den Jahren 1998 und 1999 Kapitaleinnahmen in Höhe von jeweils (mindestens) 85.599 DM erzielt hat (s.o.). Sein Kapitalvermögen dürfte daher seinerzeit zwischen 1 und 2 Millionen DM betragen haben. Auch ein beträchtliches Kapitalvermögen dieser Größenordnung lässt allerdings nicht zwangsläufig auf ein bestimmtes Anlageverhalten (z.B. besonders risikobereit) schließen. Das Anlageverhalten selbst dürfte hingegen in aller Regel konstant verlaufen. Vor diesem Hintergrund geht der Senat davon aus, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin sein Anlageverhalten – mangels entgegenstehender Anhaltspunkte - in den Jahren von 1994 bis 1999 nicht wesentlich verändert haben dürfte. Auch die Höhe der erzielten Renditen dürfte deshalb in diesen Jahren in etwa gleich geblieben sein. Die Weltwirtschaft befand sich in den Streitjahren 1994 bis 1997 auf stetigem Wachstumskurs und auch die Kapitalmarktrenditen waren seit 1994 mehr oder weniger kontinuierlich angestiegen (s. Geschäftsberichte der Deutschen Bundesbank 1994 bis 1997). Das Geschehen an den internationalen Finanzmärkten wurde zwar in 1997 von der Krise in Ostasien überschattet (Geschäftsberichte der Deutschen Bundesbank 1997). Davon waren seinerzeit im Wesentlichen allerdings nur solche Anleger betroffen, die Positionen eingegangen waren, deren zu erwartende Erträge in keinem vernünftigen Verhältnis zu den damit verbundenen Risiken standen (ebenda). Dass auch der Ehemann der Klägerin eine solche Anlagestrategie nach dem Motto „Rendite um jeden Preis“ (ebenda) verfolgt hat, ist – aus den dargelegten Gründen – nicht anzunehmen.

Vor diesem Hintergrund ist der Senat überzeugt, dass die Kapitaleinnahmen, die der verstorbene Ehemann der Klägerin in den Jahren 1994 bis 1999 alljährlich erzielt hat, in etwa gleich hoch waren. Auch in den Streitjahren 1994 bis 1997 hat er daher schätzungsweise Kapitaleinnahmen in Höhe von mindestens 85.599 DM jährlich erzielt.

Zur Überzeugung des Senats steht auch fest, dass der verstorbene Ehegatte der Klägerin gewusst hat, dass Kapitalerträge steuerpflichtig sind. Durch die fehlende Erklärung dieser Kapitalerträge hat er zumindest billigend in Kauf genommen, dass er die Finanzbehörde pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen und dadurch Steuern verkürzt hat. Auch insoweit stützt sich die Überzeugung des Senats darauf, dass der verstorbene Ehemann der Klägerin Zahnarzt war, als in wirtschaftlichen und finanziellen Dingen erfahrene Person sein Kapital im Ausland angelegt und in seiner aktiven Zeit als Zahnarzt einen beträchtlichen Kapitalstock zwischen 1 und 2 Millionen DM erwirtschaftet hat. Angesichts dieser Umstände bestehen nach Auffassung des Senats keinerlei Zweifel daran, dass er alle die Erklärungspflicht auslösenden Tatbestände gekannt und die Steuerverkürzung zumindest billigend in Kauf genommen hat. Das Wissen um die Steuerpflichtigkeit der Einkünfte aus Kapitalvermögen gehörte bereits zu Beginn der 90-iger Jahre zur Allgemeinbildung (vgl. Finanzgericht Münster, Beschluss vom 18. Juli 2000 - 4 V 1521/00 E, VSt -, EFG 2000, 1229). Seit der Verabschiedung des Steuerreformgesetzes 1990 im Jahre 1988 stellte dies ein immer wiederkehrendes Thema in sämtlichen Medien dar. Um die steuerliche Erfassung von Kapitaleinkünften zu verbessern, wurde am 25. Juli 1987 das sog. Zinsamnestiegesetz (BGBl I 1988, 1093 ff, 1128) verab-

schiedet, das eine Strafbefreiung für ab 1986 nachgeholte oder berichtigte Einkünfte aus Kapitalvermögen und zusätzlich eine Steuerbefreiung der Kapitaleinkünfte der Veranlagungszeiträume vor 1986 vorsah. Über 750.000 Personen haben von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, wie die Bundesregierung im Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Zinsbesteuerung unter Berücksichtigung der genannten Zinsamnestie angegeben hat. Dabei wurden Einkünfte aus Kapitalvermögen von über 2,4 Milliarden DM nacherklärt (vgl. BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991, 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654 ff. <667>). Die dem genannten Urteil des Bundesverfassungsgerichts nachfolgenden Diskussionen, eine gleichmäßige Erfassung möglichst aller Kapitalerträge sicherzustellen, hat dazu geführt, dass am 09. November 1992 das Zinsabschlagsgesetz (BGBl. I 1992, 1853) eingeführt wurde. Aufgrund dieser Ereignisse haben auch die Bankinstitute die Kapitalanleger ausgiebig über die Steuerfreibeträge und die dafür erforderlichen Erklärungen gegenüber ihren Instituten informiert. Der verstorbene Ehegatte der Klägerin musste also schon seinerzeit (ab 1994) damit rechnen, wegen Steuerhinterziehung belangt zu werden.

Wegen der vom Ehemann der Klägerin begangenen Steuerhinterziehung gilt im Streitfall die 10-jährige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO. Nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist dann, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Im vorliegenden Fall begann die Festsetzungsfrist für das Streitjahr 1994 am 31. Dezember 1996, da die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 am 25. Juli 1996 abgegeben wurde (Blatt 66 der Steufa-Akte). Die 10-jährige Festsetzungsfrist hätte somit am 31. Dezember 2006 geendet. Die Festsetzungsfristen für die nachfolgenden Jahre (1995 bis 1997) begannen allesamt erst nach 1996 (Abgabe der Einkommensteuererklärung für 1995 in 1997, für 1996 in 1998 und für 1997 in 1998), hätten daher also ebenfalls nach dem 31. Dezember 2006 geendet.

Schon vor Ablauf dieser Fristen trat allerdings ein Ereignis ein, dem nach § 171 Abs. 7 AO ablaufhemmende Wirkung zukommt. Die genannte Vorschrift lautet:

„In den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist.“

Bei der genannten „Steuerstraftat“ handelt es sich im vorliegenden Fall um die Steuerstraftat der Klägerin, die sie - noch vor Ablauf der Festsetzungsfristen - nach dem Tod ihres am 01. November 2005 verstorbenen Ehemannes dadurch begangen hat, dass sie ihren Erklärungspflichten nach § 153 Abs. 1 S. 2 i.V. m. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nicht nachgekommen ist:

Nach dieser Vorschrift ist der Gesamtrechtsnachfolger dann, wenn er nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, dass eine vom Steuerpflichtigen abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist, verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Dieser Verpflichtung ist die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Ehemannes aus den nachfolgend dargestellten Gründen nicht nachgekommen und hat durch ihr Schweigen die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen und dadurch nicht gerechtfertigte Steuervorteile

in der Weise erlangt, dass sie ihr zu Unrecht belassen wurden (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 AO):

§ 153 Abs. 1 S. 2 AO stellt auf die Person des Gesamtrechtsnachfolgers ab. Daher besteht eine Berichtigungspflicht des Erben ungeachtet dessen, dass den Erblasser – wie im vorliegenden Fall – selbst keine entsprechende Anzeige- und Berichtigungspflicht getroffen hätte, weil er die fehlerhaften Angaben vorsätzlich gemacht hat (Selbstbelastungsfreiheit). Zwar fehlt es in einem solchen Fall zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung in der Person des Rechtsvorgängers an einem „nachträglichen Erkennen“, jedoch kommt es für dieses „nachträgliche Erkennen“ nach Auffassung des BFH nur auf die Person des Berichtigungspflichtigen an (vgl. zu der entsprechenden Rechtslage bei einer nach § 153 Abs. 1 S. 2 i.V. m. § 34 Abs. 1 AO pflichtigen Person BFH-Beschluss vom 7. März 2007 I B 99/06, BFH/NV 2007, 1801). Anderenfalls könnte sich der Gesamtrechtsnachfolger eines vorsätzlich handelnden Rechtsvorgängers trotz nachträglicher Kenntnis von dessen Tat die Früchte der Steuerhinterziehung nutzbar machen, ohne sich auf den Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit berufen zu können. Nur wenn sich der Gesamtrechtsnachfolger zum Zeitpunkt der Abgabe der unvollständigen Erklärung als Mittäter oder Gehilfe der vorsätzlichen Steuerstraftat des Erblassers strafbar gemacht hat, ist dessen Eintritt in die Pflichtenstellung des § 153 Abs. 1 S. 2 AO (wegen des Grundsatzes der Selbstbelastungsfreiheit) gehindert. Wenn der Gesamtrechtsnachfolger allerdings allenfalls als Mitwisser (also nicht als Mittäter oder Gehilfe) der vorsätzlichen Steuerhinterziehung des Erblassers in Betracht kommt, hat er die Kenntnis von der Fehlerhaftigkeit in seiner Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger frühestens mit dem Erbfall, also nachträglich i.S. des § 153 Abs. 1 S. 2 i.V. m. § 153 Abs. 1 S. 1 AO erlangt (im Ergebnis ebenso Fromm, DStR 2014, 1747; Steiner, ErbStB 2008, 152, 153; Jesse, BB 2011, 1431; Seer in Tipke/Kruse AO-Kommentar Rz. 11 b und 12 a zu § 153 AO).

Im vorliegenden Fall war die Klägerin allenfalls Mitwisser (also nicht Mittäter oder Gehilfe) der vorsätzlichen Steuerhinterziehung ihres verstorbenen Ehemannes. Sie hat nämlich weder vorgetragen und erst Recht nicht (was erforderlich wäre) dokumentiert oder bewiesen, dass sie seinerzeit Mittäter oder Gehilfe war. Nur wenn der Erbe die Kenntnis, dass er über die Steuerhinterziehung des Erblassers konkret Bescheid wusste, dokumentieren oder beweisen kann, ist für die Anwendbarkeit des § 153 AO zu Lasten des Erben kein Raum (ebenso Fromm, DStR 2014, 1747).

Die Klägerin hat somit frühestens mit dem Erbfall die Kenntnis von der Unvollständigkeit und damit Fehlerhaftigkeit der Erklärungen ihres Ehemannes in ihrer Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin – also nachträglich – erlangt. Dies ist zur Überzeugung des Senats auch für den Fall anzunehmen, dass die Klägerin seinerzeit (noch) nicht (einmal) Mitwisser gewesen sein sollte. Die Klägerin hat nämlich die Einkünfte aus dem Kapitalvermögen, das sie von ihrem verstorbenen Ehemann erhalten hat (durch Schenkung in 2004 bzw. durch Erbfolge in 2005), in ihren eigenen Einkommensteuererklärungen (ab den Jahren 2004 bzw. 2005) ebenfalls nicht erklärt. Das Gericht ist daher davon überzeugt, dass sie gewusst hat, dass auch ihr Ehemann die entsprechenden Kapitaleinkünfte in den Vorjahren nicht erklärt hat. Die Kenntnis von der Steuerpflicht der Kapitalerträge ist aus den oben bereits dargelegten Gründen nicht nur beim verstorbenen Ehemann der Klägerin, sondern auch bei der Klägerin selbst anzunehmen.

Da die Klägerin – wie dargelegt - ihrer Berichtigungspflicht nicht nachgekommen ist, hat sie eine (weitere) Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. 370 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 AO begangen.

Die strafrechtliche Verfolgungsverjährungsfrist für diese Tat wirkt sich auch steuerrechtlich aus, denn nach § 171 Abs. 7 AO endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist (s.o.). Die zehnjährige Festsetzungsfrist kann sich daher um die strafrechtlich anzuwendende Verfolgungsverjährungsfrist für die Steuerhinterziehung des Rechtsnachfolgers verlängern (a.A. Fromm, DStR 2014, 1747 m.w.N.). Die Klägerin ist zwar der Auffassung, dass § 171 Abs. 7 AO nur Anwendung für die Erststraftat finde, die die verlängerte Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ausgelöst habe (ebenso z.B. Fromm, DStR 2014, 1747), hier also die Steuerhinterziehung durch ihren verstorbenen Ehemann. Diese Auffassung ist hingegen unzutreffend. Eine solche Einschränkung ist weder dem Wortlaut noch Sinn und Zweck der Vorschrift zu entnehmen. Der Sinngehalt der Vorschrift (§ 171 Abs. 7 AO) wird vielmehr darin gesehen, dass der Gesetzgeber nicht auf die Steuer verzichten will, solange noch bestraft werden kann (BFH-Urteil vom 2. Dezember 1977 III R 117/75, BFHE 124, 302-305; BStBl II 1978, 359 zur Vorgängerregelung § 146 a Abs. 4 AO 1965). § 171 Abs. 7 AO ist deshalb auch bei Folgetaten Dritter einschlägig. Die Vertreter der Gegenauffassung (z.B. Fromm, DStR 2014, 1747) berufen sich – wie die Klägerin – u.a. darauf, dass § 171 Abs. 7 AO nur auf § 169 Abs. 2 Satz 2 und nicht auch auf Satz 3 AO (Exkulpationsmöglichkeit) verweist. Diese fehlende Verweisung hat jedoch folgenden Grund:

Die in § 169 Abs. 2 Satz 2 AO angeordnete zehnjährige Festsetzungsfrist greift unabhängig davon ein, wer die Steuerhinterziehung begangen hat, also auch dann, wenn sie ein Dritter begangen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 30. März 2005 IV B 161/03, www.juris.de; BFH-Urteil vom 4. März 1980 VII R 88/77, BFHE 130, 131 und vom 23. März 1982 VII R 68/81, BFHE 135, 563). Die zehnjährige Festsetzungsfrist soll nach § 169 Abs. 2 Satz 3 AO allerdings dann (ausnahmsweise) nicht gelten, wenn der Steuerschuldner in den Fällen, in denen die Steuerhinterziehung durch einen Dritten begangen worden ist, die dort normierten Exkulpationsvoraussetzungen erfüllt. In den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 3 AO gilt also die zehnjährige Festsetzungsfrist nicht, obwohl Steuern (von einem Dritten) hinterzogen worden sind. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll also die Festsetzungsfrist in diesen Fällen (ausnahmsweise) in keinem Zusammenhang mit der Steuerstraftat stehen. Vor diesem Hintergrund ist es nur konsequent, dass § 171 Abs. 7 AO (Ablaufhemmung wegen Strafverfolgung des Steuerhinterziehers) nur auf § 169 Abs. 2 Satz 2 AO und nicht auch auf Satz 3 der Vorschrift verweist. Würde § 171 Abs. 7 AO nämlich auch auf § 169 Abs. 2 Satz 3 AO verweisen, würde die Festsetzungsfrist auch in den Exkulpationsfällen gehemmt. Dies widerspräche aber dem Willen des Gesetzgebers (s.o.), dass nämlich die Festsetzungsfrist in den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 3 AO in keinem Zusammenhang mit der Steuerstraftat stehen soll.

§ 171 Abs. 7 AO ist daher nur in den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 3 AO nicht anwendbar, in (allen) Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO hingegen ist § 171 Abs. 7 AO kraft ausdrücklicher Verweisung ohne Einschränkung anwendbar. Im vorliegenden Fall liegt offensichtlich kein Fall des § 169 Abs. 2 Satz 3 AO vor, denn hier hat der Steuerschuldner (= Ehemann der Klägerin) die Steuerhinterziehung selbst begangen (s.o.). Deshalb ist – wie oben bereits ausgeführt - § 169 Abs. 2 Satz 2 AO einschlägig. Diese Vorschrift ist bzw. bleibt

selbstverständlich auch anwendbar, wenn es mehrere Täter gibt. Die Ablaufhemmung des 171 Abs. 7 AO greift somit unabhängig davon ein, ob die Steuerhinterziehung durch den Steuerschuldner selbst oder durch eine Dritten begangen worden ist (so auch Banniza, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 171 AO Rz. 164 m.w.N.). Dementsprechend ist der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Dauer der Strafverfolgung in Bezug auf alle Täter gehemmt, nicht nur in Bezug auf den Ersttäter.

Die Strafverfolgungsverjährung richtet sich gemäß § 369 Abs. 2 AO nach den Vorschriften der §§ 78 ff des Strafgesetzbuches (StGB). Gemäß § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB beträgt die Verjährungsfrist, innerhalb der eine Straftat verfolgt werden darf, grundsätzlich fünf Jahre bei Taten, die im Höchstmaß mit Freiheitsstrafen von mehr als einem Jahr bis zu fünf Jahren bedroht sind. Dies ist bei Straftaten nach § 370 Abs. 1 AO der Fall. Die Verjährung beginnt gemäß § 78 a StGB, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt.

Im vorliegenden Fall begann die Strafverfolgungsverjährung zu dem Zeitpunkt, als sich die Klägerin entschlossen hat, der Berichtigungspflicht nicht nachzukommen. Dies war frühestens am 01. November 2005 (Todes des Ehemannes der Klägerin), auf jeden Fall aber vor dem 31. Dezember 2006 (Ablauf der 10-jährigen Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1994) der Fall. Denn nach § 153 Abs. 1 S. 2 i.V. m. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO war sie verpflichtet, ihrer Berichtigungspflicht „unverzüglich“ nach dem Tod ihres Ehemannes nachzukommen.

Vor Ablauf der frühestens am 5. November 2010 (= fünf Jahre nach dem Tod des Ehemannes der Klägerin) endenden Strafverfolgungsverjährung (in Bezug auf die von der Klägerin begangene Steuerhinterziehung) trat ein weiteres ablaufhemmendes Ereignis ein, denn die Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes [REDACTED] teilte der Klägerin mit Schreiben vom 27. Mai 2010 u.a. mit (Bl. 61 - 63 der Steufa-Akte), dass die Bußgeld- und Strafsachenstelle am 31. März 2010 ein Strafverfahren (u.a.) wegen des Verdachts der vorsätzlichen Verkürzung von Einkommensteuer gegen sie eingeleitet habe. Die Festsetzungsfrist war somit fortan nach § 171 Abs. 5 AO (wegen des Beginns der Steuerfahndungsprüfung) in ihrem Ablauf gehemmt gewesen.

Der Beklagte war deshalb befugt, die Festsetzung für das Jahr 1994 und – weil insoweit erst Recht noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war (s.o.) - auch für die nachfolgenden Jahre 1995 bis 1997 mit den angefochtenen Bescheiden zu ändern.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision ist nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch **B e s c h w e r d e** angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigefügt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von **z w e i M o n a t e n** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder, dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Für die Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof besteht Vertretungszwang. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/9231-201.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.

Hinweis:

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite www.bundesfinanzhof.de lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bun-

desverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S.3091) einzuhalten ist.

gez

ge

ge