

Steuerberater Woche

10. Heft 9.5.2014
Seiten 361-400

Fachbeirat

Prof. Dr. Joachim Englisch
Dr. Reinhard Geck
Ri BFH Prof. Dr. Matthias Loose
Prof. Dr. Dieter Mayer
Vors. Ri BFH Michael Wendt

Steuerrecht

Rückstellung für Nachbetreuungskosten von Versicherungsverträgen (BFH)	373
Geldwerter Vorteil aus der Überlassung eines Dienstwagens (BFH)	374
Berücksichtigung von Vermietungsverlusten bei Mietverträgen unter nahe stehenden Personen (BFH)	376
Zinsabzugsverbot gem. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 verstößt gegen Diskriminierungsverbot gem. Art. 24 Abs. 4 DBA-USA (BFH)	379
Kein Vorsteuerabzug bei Kostenzuschuss für eine Betriebskantine (BFH)	380
Internationale Selbstanzeigeberatung Deutschland- Österreich (Teil 1) – <i>Ruhmannseder</i>	382
Reform des steuerlichen Reisekostenrechts (Teil 2) – <i>Roth</i>	389

Urteil der Woche

**Zinsschranke vor dem
Aus?** Der BFH hegt ernst-
liche Zweifel an der Verfas-
sungsmäßigkeit der Zins-
schranke und gewährt Aus-
setzung der Vollziehung.
Mehr auf S. 372

Wirtschaftsrecht

Nichtabführung von Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung bei einer englischen Ltd. (BGH)	396
Beginn des Versuchsstadiums der Steuerhinterziehung bei verlängerten Erklärungsfristen (BGH)	398

Internationale Selbstanzeigeberatung Deutschland-Österreich (Teil 1)

Dr. Felix Ruhmannseder*

In der Praxis kommt es häufig vor, dass steuerliche Verfehlungen Sachverhalte betreffen, die eine Steuerpflicht sowohl in Deutschland als auch im Ausland betreffen und daher insbesondere bei Korrektur dieser Verfehlungen durch Selbstanzeige eine koordinierte Vorgehensweise gegenüber der jeweils national zuständigen Finanzbehörde erforderlich machen. In derartigen Konstellationen ist die Kenntnis der Tatbestandsmerkmale der jeweiligen Selbstanzeigebestimmungen unerlässlich, um eine Strafbefreiung (oder ggf. ein Absehen von Strafe) zu erreichen. Der vorliegende Beitrag behandelt die Voraussetzungen der nationalen Selbstanzeigebestimmungen in Deutschland (Teil 1) und Österreich (Teil 2).

I. Einleitung

Durch das Institut der Selbstanzeige in Deutschland sollen zum einen aus fiskalischen Gründen bisher verborgene Steuerquellen nutzbar gemacht werden, zum anderen soll dem Steuerhinterzieher ein Anreiz gegeben werden, zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Die rechtspolitisch umstrittene Brücke zur Steuerehrlichkeit haben im ersten Quartal 2014 rund 13.500 deutsche Steuerpflichtige in Anspruch genommen. Auch in anderen G-20-Staaten gibt es Regelungen zur strafbefreienden bzw. strafmildernden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, z.B. in Australien, Brasilien, Frankreich, Großbritannien oder in den USA (vgl. etwa BT-Drucks. 18/826). Ähnliche Instrumente wie die strafbefreiende Selbstanzeige in Deutschland gibt es auch in der Schweiz und in Österreich. Im Folgenden wird auf die Besonderheiten der nationalen Selbstanzeigebestimmungen in Deutschland und Österreich näher eingegangen.

II. Tatbestandsvoraussetzungen der Selbstanzeige in Deutschland

In der deutschen Rechtsordnung stellt die Selbstanzeige nach ganz h.M. einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar und wirkt daher nur zugunsten desjenigen, der in seiner Person die Voraussetzungen für die Strafbefreiung erfüllt (eine Vertretung bei der Abgabe der Selbstanzeige ist jedoch möglich). Gemäß § 371 Abs. 1 AO hat die Wirksamkeit der Selbstanzeige zunächst zur Voraussetzung, dass gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt werden. Für eine Strafbefreiung ist darüber hinaus erforderlich, dass im Zeitpunkt der Abgabe keine Sperr-

gründe i.S.d. § 371 Abs. 2 AO vorliegen. Schließlich bestimmt § 371 Abs. 3 AO für den Fall, dass Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt sind, dass Straffreiheit für den an der Tat Beteiligten nur dann eintritt, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. In Fällen, in denen Straffreiheit nur deswegen nicht eintritt, weil der Hinterziehungsbetrag 50.000 € übersteigt (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO), wird von der Verfolgung einer Steuerstraftat abgesehen, wenn der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet und einen Geldbetrag i.H.v. 5 % der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlt (vgl. § 398a AO).

1. Form, Inhalt, Adressat und Anzeigerstatter

Die Selbstanzeige ist an keine bestimmte Form gebunden (BGH v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, NJW 2005, 2720 [2721]). Gemäß § 371 Abs. 1 AO müssen lediglich „die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt“ werden. Berichtigende Angaben per Fax oder E-Mail sind daher ebenso ausreichend wie mündlich (zur Niederschrift) oder telefonisch erfolgende Berichtigungen.

Beraterhinweis: Allein schon aus Dokumentationsgründen ist die Schriftform unbedingt anzuraten. Die Bezeichnung der Nacherklärung als „Selbstanzeige“ ist weder erforderlich noch empfehlenswert, weil bei einer ausdrücklich als Selbstanzeige bezeichneten Berichtigungserklärung der subjektive Tatbestand eingeräumt wird und später kaum noch bestritten werden kann. (vgl. hierzu *Rau* in FS Streck, 2011, S. 533 [538]). Es genügt, dass sich aus den Umständen ergibt, dass es sich um eine solche handelt (*Ruhmannseder*, StBW 2010, 1182 [1190]). Nicht erforderlich ist zudem, dass sich der Anzeigende einer Hinterziehung bezichtigt.

Grundsätzlich kann die Selbstanzeige auch konkludent in Form einer reinen Steuererklärung erfolgen, ohne die Selbstanzeigequalität oder den Verkürzungstatbestand auch nur ansatzweise anzusprechen (vgl. nur *Heuel/Beyer*, AO-StB 2013, 140 [144]). Es kommt für die Wirksamkeit dann allerdings darauf an, ob ihr Inhalt den strengen Anforderungen des § 371 AO genügt.

* Dr. Felix Ruhmannseder ist Rechtsanwalt (RAK OLG-Bezirk München) der internationalen Wirtschaftskanzlei Zirngibl Langwieser am Standort Wien.

Beraterhinweis: In der unentschuldig und vorsätzlich verspäteten Einreichung einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder einer Lohnsteuer-Anmeldung wird in der Regel eine Selbstanzeige im Hinblick auf die vorliegende Steuerhinterziehung durch Unterlassen (der rechtzeitigen Steueranmeldung) zu erblicken sein, die sämtlichen Voraussetzungen des § 371 AO unterliegt (vgl. hierzu auch Nr. 132 Abs. 1, 2 AStBV [St] 2014). Letzteres ist auch zu beachten bei der Einreichung einer vollständigen und fehlerfreien Umsatzsteuerjahreserklärung im Verhältnis zu den zuvor unterlassenen oder unrichtigen Voranmeldungen.

Inhaltlich gilt der Grundsatz der sog. „Materiallieferung“. Die Angaben müssen das FA in die Lage versetzen, den Sachverhalt ohne größere Nachforschungen und unabhängig von einer weiteren Mithilfbereitschaft des Steuerpflichtigen aufzuklären (vgl. nur BGH v. 16.6.2005 – 5 StR 118/05, NJW 2005, 2723 [2726]; *Holewa/Löwe-Krahl*, PStR 2010, 91 [92]). Die verwirklichten Besteuerungsgrundlagen sind nach Art und Umfang derart darzulegen, dass die Finanzbehörde dadurch in die Lage versetzt wird, die Steuern festzusetzen, als wäre die Steuererklärung von Anbeginn ordnungsgemäß abgegeben worden oder dass sie sich zumindest durch geringfügige eigene Aufklärung Klarheit verschaffen kann (*Gehm*, NJW 2010, 2161 [2162]). Die nachzumeldenden Beträge sind daher notfalls im Wege einer Schätzung zu ermitteln, wobei der Steuerpflichtige zur Absicherung der Wirksamkeit der Selbstanzeige zunächst zu seinen Lasten großzügiger schätzen und die genaue Höhe der geschuldeten Steuern ggf. im Einspruchsverfahren klären sollte (vgl. auch BGH v. 5.9.1974 – 4 StR 369/74, NJW 1974, 2293 f.; *Jäger* in Klein, Abgabenordnung, 11. Aufl. 2012, § 371 Rz. 21).

Nach § 371 Abs. 1 AO ist die Selbstanzeige „gegenüber der Finanzbehörde“ zu erstatten. Der Begriff „Finanzbehörde“ wird in § 6 Abs. 2 AO näher definiert. Nach wie vor umstritten ist, ob jede Finanzbehörde i.S.d. § 6 Abs. 2 AO unabhängig von ihrer örtlichen und sachlichen Zuständigkeit als richtiger Adressat der Selbstanzeige anzusehen ist. Dies ist nach zutreffender Ansicht zu bejahen, weil aufgrund der nach § 111 AO bestehenden Pflicht zur Weiterleitung an die im Einzelfall zuständige Finanzbehörde der Steuerpflichtige davon ausgehen kann, die Steuerquelle „für den Fiskus als Ganzes“ erschlossen zu haben (vgl. hierzu *Ruhmannseder*, StBW 2010, 1182 [1189]).

Beraterhinweis: Die Frage ist höchstrichterlich – soweit ersichtlich – noch nicht geklärt, weshalb die Selbstanzeige aus Sicherheitsgründen an das sachlich und örtlich zuständige FA gerichtet werden sollte – sind mehrere FÄ für einen Hinterziehungstatbestand zuständig, sollte die Einreichung sicherheitshalber zeitgleich bei jedem der zuständigen FÄ erfolgen (vgl. auch *Rau* in FS Streck, 2011, S. 533 [536]).

Als Anzeigerstatter kommt jeder Tatbeteiligte (Täter, Gehilfe oder Anstifter) in Betracht und zwar unabhängig davon, inwieweit er selbst Steuerschuldner ist oder nur nach § 71 AO wegen seiner Tatbeteiligung für die verkürzte Steuer haftet. Nicht erforderlich ist, dass die Selbstanzeige „eigenhändig“ oder „höchstpersönlich“ erstattet wird. Eine Vertretung durch einen Berufsträger (Rechtsanwalt oder Steuerberater), aber auch durch jede andere Person, ist zulässig. Allerdings muss der Bevollmächtigte zwingend aufgrund eines vorhergehenden Auftrags handeln, eine nachträgliche Genehmigung der durch einen Dritten abgegebenen Erklärung ist nicht ausreichend. Gleichgültig ist demgegenüber, wie der Auftrag erteilt worden ist – auch die mündliche oder telefonisch erteilte Vollmacht genügt, wenngleich aus Beweisgründen die Schriftform dringend anzuraten ist. Auch eine sog. „verdeckte Stellvertretung“ kommt grundsätzlich in Betracht. Zu beachten ist allerdings, dass es nach Auffassung des BGH im Hinblick auf das Erfordernis der Fristsetzung zur Nachzahlung gem. § 371 Abs. 3 AO auch bei der Selbstanzeige durch einen Vertreter grundsätzlich der Angabe des Vertretenen bedarf. Entbehrlich sei dies und verdeckte Stellvertretung möglich, sofern noch keine Steuerverkürzungen eingetreten oder Steuervorteile erlangt seien (BGH v. 5.5.2004 – 5 StR 548/03, wistra 2004, 309 [310]) oder wenn gleichzeitig die verkürzten Steuern nachgezahlt werden (*Jäger* in Klein, a.a.O., § 371 Rz. 35; vgl. zum Ganzen auch *Rau* in FS Streck, 2011, S. 533 [537]). Eine ähnliche Problematik besteht im Zusammenhang mit der Regelung des § 398a AO im Hinblick auf die fristgerechte Entrichtung des 5 %-Zuschlags. Sofern man eine Entrichtung für jeden Beteiligten für erforderlich hält, muss nach den Grundsätzen des BGH auch die Möglichkeit bestehen, allen eine Frist zu setzen.

Beraterhinweis: Aufgrund der aktuellen Unklarheiten, ist in den genannten Fällen ein vorsichtiger Umgang mit dem Modell der verdeckten Stellvertretung anzuraten (vgl. auch *Wulf/Kamps*, DB 2011, 1711 [1712]).

2. Vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit

§ 371 Abs. 1 AO fordert für alle unverjährten Steuerhinterziehungen bezogen auf die jeweilige Steuerart die Berichtigung „in vollem Umfang“. Insoweit ist eine Teilselbstanzeige – abgesehen vom gesetzlichen Vertrauensschutz des Art. 97 § 24 EGAO in „Altfällen“ (betr. Selbstanzeigen, die bis zum 28.4.2011 eingereicht wurden) – stets unwirksam und es gilt das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ (zur Problematik der „Selbstanzeige nach der Selbstanzeige“ vgl. etwa *Rolletschke/Roth*, NZWiSt 2013, 295).

a) Unverjährte Steuerstraftaten einer Steuerart

Nach § 371 Abs. 1 AO kann eine Selbstanzeige nur dann strafbefreiende Wirkung entfalten, wenn für alle unverjährten Steuerhinterziehungen bezogen auf die jeweilige Steuerart eine vollständige und richtige Selbstanzeige ab-

gegeben wird. Aus der Anknüpfung an die Straftat der Steuerhinterziehung ergibt sich, dass damit der Zeitraum der strafrechtlichen Verfolgungsverjährung (§§ 78 ff. StGB, § 369 AO) und nicht der steuerrechtlichen Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) gemeint ist. Die zutreffende Ermittlung des Verjährungszeitpunkts ist äußerst wichtig. Sofern nämlich in der Selbstanzeige nicht sämtliche, sondern lediglich einzelne noch nicht verfolgungsverjährte Taten hinsichtlich derselben Steuerart angegeben sind, ist sie insgesamt unwirksam und führt auch nicht für diejenigen Taten zu einer Straffreiheit, hinsichtlich derer die Selbstanzeige – isoliert betrachtet – vollständig war. Das zeitliche Vollständigkeitsgebot fasst also alle auf eine Steuerart bezogenen (nicht verjährten) Taten zu einem erweiterten „Berichtigungsverbund“ zusammen (*Zanzinger*, DStR 2011, 1397 [1398]). Für die Feststellung der Verjährung ist sorgfältig zwischen der Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung und dem Zeitpunkt zu unterscheiden, ab dem die Frist zu laufen beginnt.

aa) Verjährungsfrist

Die Strafverfolgungsverjährung ist in § 376 AO geregelt, und zwar unter Berücksichtigung der besonderen möglichen Umstände bei der Aufdeckung von Zuwiderhandlungen gegen Steuergesetze (*Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 376 Rz. 1). Gemäß § 369 Abs. 2 AO gelten ergänzend die §§ 78–78c StGB. Im Hinblick auf die Verjährungsfrist ist zu beachten, dass nach § 376 Abs. 1 AO in den Fällen einer besonders schweren Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 5 AO die Verjährungsfrist zehn Jahre, in sonstigen Fällen der Steuerhinterziehung (bislang) fünf Jahre (vgl. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB) beträgt. Die Verlängerung der gesetzlichen Verjährungsfrist erfasst alle am 25.12.2008 noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen (näher dazu etwa *Ruhmannseder*, StBW 2010, 1182 [1184]). Nach Ansicht des BGH kommt es für die Verjährungsverlängerung nach § 376 Abs. 1 AO nicht darauf an, dass im konkreten Fall tatsächlich ein besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung vorliegt und aus dem erhöhten Strafraum verurteilt wird – hinreichend und zugleich notwendig sei, dass ein Regelbeispiel verwirklicht ist (vgl. hierzu auch *Bülte* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: 12/2013, § 376 AO Rz. 37 f.). Die typisierende Anknüpfung der Verjährungsregelung des § 376 Abs. 1 AO an die Regelbeispiele besonders schwerer Fälle der Steuerhinterziehung sei (auch) verfassungsrechtlich unbedenklich (BGH v. 5.3.2013 – 1 StR 73/13, wistra 2013, 280 f.; vgl. ausf. dazu *Ch. Dannecker*, NZWiSt 2014, 6).

Besonders relevant für die Unternehmenspraxis ist das Regelbeispiel der Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“ nach § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO. Nach Ansicht des BGH ist ein „großes Ausmaß“ im Falle einer Steuererstattung bei einem Verkürzungserfolg von 50.000 € anzuneh-

men. Etwas anderes soll hingegen im Fall der schlichten „Nicht-Festsetzung“ gelten, wenn also die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen – etwa Geltendmachung von „Schmiergeldern“ als Betriebsausgabe trotz Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG (vgl. hierzu *Pelz*, DStR 2014, 449) – in Unkenntnis gelassen würden; bei dieser Gefährdung des Steueranspruchs gelte für die Annahme eines „großen Ausmaßes“ ein Grenzbetrag von 100.000 € (vgl. etwa BGH v. 7.2.2012 – 1 StR 525/11, NJW 2012, 1458 [1460] m.w.N.). Für die Berechnung des Steuerschadens und damit letztlich der (verlängerten) Verfolgungsverjährungsfrist ist bei der Hinterziehung derselben Steuerart durch verschiedene Tathandlungen auf jeden einzelnen Steueranspruch abzustellen (vgl. auch BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 416/08, NJW 2009, 528 [532]). Die Verkürzungsbeträge sind folglich nicht zu addieren. Bei der Hinterziehung mehrerer Steuerarten ist ebenfalls jede Gesetzesverletzung für sich zu betrachten. Im Fall der Steuerhinterziehung durch Unterlassen gilt dies ohnehin, da insoweit die Verletzung jeder Erklärungspflicht stets jeweils eine selbständige Tat bedeutet (*Ruhmannseder*, StBW 2010, 1182 [1184] m.w.N.).

bb) Verjährungsfristbeginn

Nach § 78a Satz 1 StGB beginnt die Verjährung grundsätzlich, sobald die Tat beendet ist. Tritt ein zum Tatbestand gehörender Erfolg erst später ein, so beginnt die Verjährung mit diesem Zeitpunkt. Vollendet ist eine Tat, wenn sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen einer Sanktionsnorm erfüllt sind. Beendet ist die Tat, wenn sie ihren Abschluss gefunden hat. Bei Erfolgsdelikten ist dies mit dem Eintritt des tatbestandlichen Erfolgs der Fall. Da Steuern namentlich dann verkürzt sind, wenn sie nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt wurden (vgl. § 370 Abs. 4 AO), ist der Eintritt der Steuerverkürzung maßgebender Zeitpunkt für den Beginn der Verjährung, soweit sich der Zeitpunkt der Beendigung mit dem der Vollendung deckt. In der Regel fallen die Zeitpunkte bei den Steuerdelikten zusammen; Besonderheiten gelten insoweit bei der Umsatzsteuerhinterziehung.

Steuerverkürzung durch positives Tun: Bei Veranlagungssteuern (z.B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) ist der durch die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärung verursachte Erfolg der Steuerverkürzung eingetreten und die Straftat damit vollendet, wenn aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben die Steuer zu niedrig festgesetzt und dies dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben worden ist (*Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 376 Rz. 15). Nach h.M. ist die Tat zu diesem Zeitpunkt zugleich beendet, so dass grundsätzlich mit der Bekanntgabe des ersten unrichtigen Steuerbescheids die Verjährung beginnt. Eine Ausnahme hiervon kann sich etwa für den Fall ergeben, dass für einen VZ mehrere Steuer-

bescheide ergangen sind, sofern die fehlerhaften Angaben wiederholt werden. Wird infolge dessen ein für den Steuerpflichtigen günstiger Änderungsbescheid erlassen, so ist für den Verjährungsfristbeginn der Zeitpunkt seiner Bekanntgabe maßgeblich; bleibt der Einspruch erfolglos, kommt es auf den Zeitpunkt des Eingangs der Einspruchsbegründung bei FA an (*Ruhmannseder*, StBW 2010, 1182 [1183]).

Bei Anmeldeungssteuern (z.B. Umsatzsteuer und Lohnsteuer) steht die durch den Steuerpflichtigen erfolgende Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO), es sei denn, die Anmeldung führt zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Steuer oder zu einer Steuervergütung. Im zuletzt genannten Fall steht die Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung erst dann gleich, wenn die Finanzbehörde zustimmt (§ 168 Satz 2 AO). Bei Abgabe einer unrichtigen Steueranmeldung mit positiver Zahllast beginnt die Verjährung mit Eingang der unrichtigen Voranmeldung beim FA, und zwar auch dann, wenn die Anmeldung vor Fälligkeit abgegeben wird (*Jäger* in Klein, a.a.O., § 376 Rz. 37). Etwas anderes gilt allerdings im Fall der Umsatzsteuerhinterziehung, die mit Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung noch nicht beendet ist, da sich der Täter die Vorteile der Tat dauerhaft erst durch die jährliche Veranlagung sichert. Bei der Lohnsteuerhinterziehung fallen die rechtliche Vollendung und die tatsächliche Beendigung zusammen (*Jäger* in Klein, a.a.O., § 376 Rz. 40).

Steuerverkürzung durch Unterlassen: Reicht der Steuerpflichtige gar keine Steuererklärung ein, tritt durch dieses Unterlassen die Vollendung und zugleich Beendigung einer Steuerhinterziehung i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bei Veranlagungssteuern in dem Zeitpunkt ein, in dem ein Schätzungsbescheid mit zu niedrigen Festsetzungen bekannt gegeben wird (BGH v. 22.8.2012 – 1 StR 317/12, wistra 2013, 65 [66]). Sofern kein Schätzungsbescheid ergeht, ist die Steuerhinterziehung durch Unterlassen erst zu dem Zeitpunkt vollendet und beendet, zu dem die Veranlagung stattgefunden hätte, wenn die Steuererklärung pflichtgemäß eingereicht worden wäre. Dies ist nach der Rechtsprechung des BGH der Zeitpunkt, in dem das zuständige FA die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum allgemein abgeschlossen hat und demzufolge nicht mehr mit einer Veranlagung zu rechnen ist (BGH v. 2.11.2010 – 1 StR 544/09, NZWiSt 2012, 75 [76]). Insoweit stellt der BGH neuerdings nicht nur auf die Verhältnisse im FA, sondern auch auf die konkreten steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ab und erwägt deshalb, jedenfalls bei einfach gelagerten Sachverhalten grundsätzlich von einer Bearbeitungsdauer von längstens einem Jahr auszugehen (BGH v. 19.1.2011 – 1 StR 640/10, wistra 2012, 484 [485]).

Bei Fälligkeitssteuern, die wie die Umsatzsteuer als Anmeldeungssteuern ausgestaltet sind, tritt Vollendung mit Ablauf des Fälligkeitszeitpunkts ein. Liegt die als Steuerfestsetzung geltende Steueranmeldung zum Fälligkeitszeitpunkt nicht vor, ist nämlich zu diesem Zeitpunkt die Steuer i.S.v. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO verkürzt (vgl. nur BGH v. 2.12.2008 – 1 StR 344/08, NJW 2009, 528 [532]). Aufgrund der engen Verzahnung der umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten, die sich jeweils auf dasselbe Kalenderjahr beziehen, ist das Tatgeschehen bei der Umsatzsteuerhinterziehung auch im Hinblick auf die unrichtigen oder pflichtwidrig nicht abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen regelmäßig erst dann endgültig abgeschlossen und die für den Verjährungsbeginn maßgebliche Tatbeendigung anzunehmen, „wenn diejenige Steuerhinterziehung beendet ist, die durch Nichteinreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung begangen worden ist; lediglich diese Steuerhinterziehung ist im Zeitpunkt ihrer Vollendung zugleich beendet“ (BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 627/08, NJW 2009, 1979 [1982]). Insoweit tritt Beendigung mit Fristablauf für die Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung ein (vgl. etwa *Jäger* in Klein, a.a.O., § 370 Rz. 203).

Beraterhinweis: Bei der allgemeinen Fristverlängerung für durch Steuerberater beratene Steuerpflichtige durch gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder entfällt die gewährte Verlängerung einer Frist nicht allein deshalb, weil der Grund ihrer Einräumung nicht mehr gegeben ist. Eine nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist mit sofortiger Wirkung ausgesprochene Kündigung des Mandats des Steuerberaters führt daher nicht als solches zum unmittelbaren Ansetzen zur Steuerhinterziehung. Vielmehr hat die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen eine angemessene Frist zur Einreichung der Steuererklärung einzuräumen. Erst nach Ablauf dieser angemessenen Frist kommt eine Versuchsstrafbarkeit in Betracht (BGH v. 12.6.2013 – 1 StR 6/13, wistra 2013, 430 [432]).

b) Steuerartbezogene Vollständigkeit

In sachlicher Hinsicht ist eine sog. „horizontale Vollständigkeit“ erforderlich, d.h. die Nacherklärung muss sämtliche begangene Fehler hinsichtlich der jeweiligen „Steuerart“ beinhalten und berichtigen. Unklar ist insoweit, was genau unter einer Steuerart zu verstehen ist. Laut Gesetzesbegründung müssten beispielsweise alle strafrechtlich noch nicht verjährten „Einkommensteuerhinterziehungen“ angegeben werden. Vor diesem Hintergrund ist es demnach – vorbehaltlich der weiteren Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige – grundsätzlich möglich, dass Straffreiheit für die verkürzte Steuer „Einkommensteuer“ selbst dann eintritt, wenn daneben etwa umsatzsteuerrechtlich relevante Sachverhalte nicht offengelegt werden (*Hunsmann*, NJW 2011, 1482 [1483]). Im zuletzt genannten Fall ist allerdings zu bedenken, dass im Zuge

der Ermittlungen durch die Finanzbehörden das Risiko einer Tatentdeckung bezüglich der verschwiegenen Umsatzsteuerhinterziehung(en) sowie die Gefahr der Anordnung einer Außenprüfung auch im Hinblick auf die Umsatzsteuerveranlagungen (mit der Folge des Eintritts entsprechender Sperrgründe) nicht zu unterschätzen und eine derartige „Anzeigetaktik“ daher zu hinterfragen ist.

Beraterhinweis: Praxisrelevante Rechtsunsicherheit besteht hinsichtlich der Frage, ob sich das Kriterium der „Steuerart“ auch auf die Beteiligung einer Person an „gleichartigen“ Steuerhinterziehungen anderer Steuerpflichtiger erstreckt. Von Bedeutung ist dies insbesondere im Verhältnis der betrieblichen Lohnsteuer zur privaten Einkommensteuer sowie im Zusammenhang mit der einheitlichen und gesonderten Feststellung (näher dazu etwa *Heuel/Rau*, KÖSDI 2012, 17932 [17944 f.]).

c) Geringfügige Abweichungen

Wenngleich die Wirksamkeit einer Selbstanzeige eine Berichtigung bzw. Nacherklärung „in vollem Umfang“ verlangt, sollen auch nach dem Willen des Gesetzgebers Bagatellabweichungen weiterhin nicht zur Unwirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige als solcher führen. Vielmehr müssten im praktischen Vollzug Unschärfen hingenommen werden (BT-Drucks. 17/5067 [neu], S. 19). Inzwischen hat der BGH den Grundsatz aufgestellt, dass jedenfalls eine Abweichung mit einer Auswirkung von mehr als 5 % vom Verkürzungsbetrag i.S.d. § 370 Abs. 4 AO nicht mehr als geringfügig anzusehen ist (BGH v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10, NJW 2011, 3249 [3255]).

Allerdings soll nicht jede Abweichung unterhalb dieser (relativen) Grenze stets zur Annahme einer unschädlichen „geringfügigen Differenz“ führen. Vielmehr sei in diesen Fällen eine Bewertung vorzunehmen, ob die inhaltlichen Abweichungen vom gesetzlich vorausgesetzten Inhalt einer vollständigen Selbstanzeige noch als „geringfügig“ einzustufen seien. Diese wertende Betrachtung könne auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung der Umstände bei Abgabe der Selbstanzeige auch unterhalb der Abweichungsgrenze von 5 % die Versagung der Strafbefreiung rechtfertigen. Bei dieser Bewertung spielten zum einen die relative Größe der Abweichungen im Hinblick auf den Verkürzungsumfang und zum anderen die Umstände, die zu den Abweichungen geführt haben eine Rolle. In die Würdigung sei mit einzubeziehen, ob es sich um bewusste Abweichungen handele oder ob – etwa bei einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen – in der Selbstanzeige trotz der vorhandenen Abweichungen noch die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit gesehen werden könne (BGH v. 25.7.2011 – 1 StR 631/10, NJW 2011, 3249 [3255]).

3. Keine Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO

Entspricht eine Selbstanzeige den Vorgaben des § 371 Abs. 1 AO, ist jedoch vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ein Sperrgrund nach § 371 Abs. 2 AO eingetreten, so hat sie keine strafbefreiende Wirkung.

Beraterhinweis: Seit der Neuregelung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz 2011 tritt im Rahmen der Sperrtatbestände des § 371 Abs. 2 Nr. 1 AO bereits dann keine Straffreiheit ein, „wenn vor der Berichtigung [...] bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten“ ein Sperrgrund eingreift. Damit steht ein Sperrgrund, der an sich nur eine Tat erfasst, der Wirksamkeit aller nach § 371 Abs. 1 AO gleichzeitig abzugebenden Selbstanzeigen (betreffend dieselbe Steuerart) entgegen. Für den Fall der leichtfertigen Steuerverkürzung trifft § 378 Abs. 3 AO eine eigenständige Regelung (Sperrgrund: Bekanntgabe der Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat) – § 371 Abs. 3 und 4 AO gelten insoweit entsprechend (§ 378 Abs. 3 Satz 2 AO), nicht jedoch § 371 Abs. 2 AO.

a) Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO)

Maßgebend für den Eintritt einer Sperrwirkung nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO ist (bereits) die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nach § 196 AO entweder gegenüber dem Täter oder seinem Vertreter. Ausweislich des Gesetzeswortlauts („eine der Taten“) erstreckt sich die Sperrwirkung hinsichtlich derselben Steuerart auch auf solche Zeiträume, die nicht in der Prüfungsanordnung genannt sind (vgl. zur sog. „Sparteninfektionstheorie“ auch *Heuel/Rau*, KÖSDI 2012, 17932 [17940]). Weder die interne Anordnung der Außenprüfung bewirkt die Sperrwirkung noch die fernmündliche „Ankündigung“ durch das FA zwecks Terminabstimmung im Vorfeld der förmlichen Prüfungsanordnung (vgl. auch *Prowatke/Felten*, DStR 2013, 2041 [2042]).

Ist Steuerpflichtige etwa eine Kapitalgesellschaft, so ist das vertretungsberechtigte Organ dieses Unternehmens als „Täter“ anzusehen und der Sperrgrund für diesen Personenkreis eingetreten, sobald der Gesellschaft die Prüfungsanordnung bekannt gegeben wird. Die Grenze des Wortlauts des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO ist allerdings erreicht, wenn nicht-vertretungsberechtigte Mitarbeiter die eigentlichen Täter der im Unternehmen begangenen Steuerhinterziehung(en) sind. Da Letzteren keine Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist, bleibt für sie der Weg zur Selbstanzeige jedenfalls solange offen, bis der Prüfer in der betrieblichen Sphäre erschienen ist – ab diesem Zeitpunkt greift für sämtliche Betriebsangehörigen der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO (*Spatscheck*, DB 2013, 1073 [1075]).

Beraterhinweis: Die Möglichkeit der Selbstanzeige lebt nach Durchführung der Außenprüfung wieder auf,

wenn der Prüfer die Tat nicht entdeckt hat. Maßgeblicher Zeitpunkt soll nach h.M. das Ergehen der Änderungsbescheide oder der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO sein (vgl. etwa *Ruhmannseder*, StBW 2010, 1182 [1188]; krit. *Rau*, PStR 2011, 12 der auf die Bestandskraft der Bescheide abstellt).

b) Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO)

Gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO tritt keine Straffreiheit ein, wenn dem Steuerpflichtigen vor Erstattung der Selbstanzeige die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben wird. Dabei ist zu beachten, dass aufgrund des Gesetzeswortlauts bereits die Verfahrenseinleitung wegen einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten im materiell-rechtlichen Sinn die gesamte Selbstanzeige sperrt (vgl. nur *Hunsmann*, NJW 2011, 1482 [1485]).

c) Erscheinen eines Amtsträgers (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO)

Erscheint ein Amtsträger zur steuerlichen Prüfung, Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit auch nur im Hinblick auf eine einzelne unverjährte Tat, so greift der Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c AO mit der Folge, dass einer Selbstanzeige im Hinblick auf sämtliche unverjährten Steuerstraftaten im Berichtigungsverband die Wirksamkeit versagt bleibt (vgl. etwa *Bruschke*, AO-StB 2013, 39 [41]). Ein Amtsträger ist zur steuerlichen Prüfung bzw. zur Ermittlung von Steuerstraftaten oder Steuerordnungswidrigkeiten „erschienen“, sobald er das Grundstück mit den Betriebs- und Wohnräumen des Steuerpflichtigen in der Absicht betritt, seine steuerlichen Verhältnisse zu überprüfen (zu weiteren Einzelheiten vgl. etwa *Kemper* in *Rolletschke/Kemper*, *Steuerstrafrecht*, Stand: 12/2013, § 371 Rz. 210 ff., 270 ff.). Sofern dem Steuerpflichtigen zuvor die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben wurde, ergibt sich die Sperrwirkung für die davon betroffenen Steuerarten und Zeiträume allerdings bereits aus § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b AO.

d) Tatentdeckung (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO)

Unwirksam ist eine Selbstanzeige darüber hinaus gem. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO, wenn eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Selbstanzeige ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder damit rechnen musste. Insoweit reicht bereits die vollständige oder teilweise Entdeckung einer der unverjährten Steuerstraftaten aus, um die Sperrwirkung für die jeweilige Berichtigungseinheit vollumfänglich eintreten zu lassen (vgl. etwa *Zanziger*, DStR 2011, 1397 [1400]).

Nach Ansicht des BGH könne der Begriff der Tatentdeckung nicht mit den üblichen strafprozessualen Verdachtsgraden gleichgesetzt werden, sondern soll einen eigenständigen Bedeutungsgehalt haben (BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2148]). Weder sei er-

forderlich, dass der Täter der Steuerhinterziehung bereits ermittelt ist noch dass die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen bereits so weit bekannt sind, dass der Schuldumfang verlässlich beurteilt werden kann. Es genüge, dass konkrete Anhaltspunkte für die Tat als solche bereits bekannt sind. Nach diesen Grundsätzen stelle die Kenntniserlangung von einer Steuerquelle für sich allein noch keine Tatentdeckung dar. Stets sei eine Tat entdeckt, wenn der Abgleich mit den Steuererklärungen des Steuerpflichtigen ergibt, dass die Steuerquelle nicht oder nur unvollständig angegeben wurde. Nunmehr soll eine Entdeckung auch schon vor einem Abgleich denkbar sein, wenn entsprechende Aussagen von den dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Personen vorliegen oder bei verschleierte Steuerquellen die Art und Weise der Verschleierung nach kriminalistischer Erfahrung ein signifikantes Indiz für unvollständige oder unrichtige Angaben ist. Nicht erforderlich für die Tatentdeckung in § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO sei zudem, dass aufgrund der Tatsachen bereits ein Schluss auf vorsätzliches Handeln gezogen werden könne (BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2149]).

Allein die Tatentdeckung führt noch nicht zum Abschluss der Straffreiheit der Selbstanzeige. Vielmehr ist erforderlich, dass der Täter oder Teilnehmer von der Tatentdeckung wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste. An die Annahme des „Kennenmüssens“ der Tatentdeckung will der BGH keine hohen Anforderungen mehr stellen und den Sperrgrund des § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO maßgeblich durch die objektive Voraussetzung der Tatentdeckung und weniger durch die subjektive Komponente bestimmen (vgl. BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146 [2149]).

e) Steuerhinterziehung größer als 50.000 € je Tat (§ 371 Abs. 2 Nr. 3 AO)

Nach § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO hat die Selbstanzeige schließlich auch dann keine strafbefreiende Wirkung mehr, wenn die Steuerverkürzung oder der zu Unrecht erlangte Steuervorteil – je Tat – 50.000 € übersteigt. Maßgeblicher Bezugspunkt für die gesetzliche Betragsgrenze ist die einzelne Tat im materiell-rechtlichen Sinn, welche durch die Steuerart und den Besteuerungszeitraum bestimmt ist (vgl. auch *BT-Drucks.* 17/5067 neu, S. 22, 24). Eine Addition verkürzter Steuerbeträge mehrerer Jahre oder Steuerarten findet insofern nicht statt.

Übersteigt der Hinterziehungsbetrag einer einzelnen von der Selbstanzeige erfassten Tat den Betrag von 50.000 €, kann der Täter gem. § 398a AO gleichwohl der Strafverfolgung dadurch entgegen, dass er nicht nur die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet, sondern zusätzlich noch einen Geldbetrag i.H.v. (bislang) 5 % der hinterzogenen Steuern an die Staatskasse zahlt (vgl. dazu etwa *Madauß*, NZWiSt 2014, 21). Die Vorschrift begründet ein strafprozessuales Verfahrenshindernis, das in je-

dem Verfahrensstadium von Amts wegen zu beachten ist (vgl. zum Ganzen *Heuel/Rau*, KÖSDI 17932 [17941 ff.]).

4. Fristgerechte Nachentrichtung gem. § 371 Abs. 3 AO und § 398a AO

Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt gem. § 371 Abs. 3 AO für den an der Tat Beteiligten (Täter, Anstifter oder Gehilfe) Straffreiheit nur ein, wenn er die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet. Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 3 AO), wie etwa Hinterziehungszinsen nach § 235 AO (vgl. dazu *Heine*, *SteuK* 2014, 23), sind (bislang) von der Nachzahlungspflicht ausgenommen.

Kann in den Fällen des § 371 Abs. 2 Nr. 3 AO keine Straffreiheit erlangt werden, ist ein Absehen von Strafe nach § 398a AO ebenfalls davon abhängig, dass der Täter innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist die aus der Tat zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern entrichtet (vgl. § 398a Nr. 1 AO). Darüber hinaus muss er gem. § 398a Nr. 2 AO einen Geldbetrag i.H.v. 5 % der hinterzogenen Steuer zugunsten der Staatskasse zahlen (vgl. dazu bereits oben).

Bei der Frist zur Nachzahlung der hinterzogenen Steuern handelt es sich nach h.M. um eine strafrechtliche, weshalb sie nicht zwingend mit der steuerrechtlichen Zahlungsfrist übereinstimmen muss. Dementsprechend bedeutet eine Stundung oder eine Aussetzung der Vollziehung nicht automatisch auch eine Fristeinräumung i.S.v. § 371 Abs. 3 AO. Zuständig für die Fristsetzung ist das jeweilige Strafverfolgungsorgan, regelmäßig also die für die Strafverfolgung sachlich zuständige BuStra (vgl. Nr. 11 Abs. 4 Satz 1 AStBV [St] 2014) oder die Staatsanwaltschaft (*Jäger in Klein*, a.a.O., § 371 Rz. 90). Die Nachzahlungsfrist muss angemessen sein.

Beraterhinweis: Die Nachzahlungsfrist nach § 371 Abs. 3 AO kann grundsätzlich ohne weiteres verlängert werden. Es ist jedoch darauf zu achten, dass die Verlängerung vor Ablauf der Frist ausgesprochen wird. Andernfalls verfällt die Straffreiheit.

5. Besonderheiten der „Fremdanzeige“ nach § 371 Abs. 4 AO i.V.m. § 153 AO

a) Allgemeines

Im Gegensatz zur Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO stellt die sog. „Fremdanzeige“ nach § 371 Abs. 4 AO keinen persönlichen Strafaufhebungsgrund, sondern ein Verfolgungshindernis dar, wirkt demzufolge nicht materiellrechtlich, sondern allein prozessual (vgl. nur OLG Stutt-

gart v. 31.1.1996 – 1 Ws 1/96, *NStZ* 1996, 559 [569]). Ausgangspunkt der Fremdanzeige ist die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO. Das Verfolgungshindernis greift für Dritte ein, welche die in § 153 AO bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen haben oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, sofern ein anderer nach § 153 AO Verpflichteter die Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet hat (*Jäger in Klein*, a.a.O., § 371 Rz. 111). Insoweit braucht der Dritte folglich keinen eigenen Beitrag zu leisten oder irgendeine Aktivität zu entfalten. Die begünstigende Wirkung entfällt lediglich dann, wenn dem Dritten zuvor die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben wurde. Sofern der Dritte, dem die Anzeige zu Gute kommt, zum eigenen Vorteil gehandelt hat, wird er nur dann strafrechtlich nicht verfolgt, wenn er gem. § 371 Abs. 4 Satz 2 AO die entsprechende Steuer nachzahlt (§ 371 Abs. 3 AO ist entsprechend anzuwenden).

b) Rechtzeitige und ordnungsgemäße Anzeige

Nach § 371 Abs. 4 Satz 1 AO muss die in § 153 AO „vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet“ werden. Nach zutreffender h.M. kommt dem Merkmal der „Ordnungsmäßigkeit“ lediglich eine formale, jedoch keine inhaltliche Bedeutung zu (OLG Karlsruhe v. 8.2.1996 – 2 Ss 107/95, *NStZ-RR* 1996, 372 [373]; *Joecks in Franzen/Gast/Joecks*, a.a.O., § 371 Rz. 224).

Beraterhinweis: Ausweislich des eindeutigen Wortlauts ist allein die einfache Anzeige erforderlich, ein Bezug auf die in § 153 Abs. 1 Satz 1 AO zusätzlich vorausgesetzte Richtigstellung fehlt. Der nach § 153 AO Verpflichtete muss daher keine inhaltliche Richtigstellung vornehmen; erforderlich ist lediglich die Angabe, dass eine Erklärung unrichtig oder unvollständig ist. Nichts desto trotz sollte auch in diesen Fällen die Nacherklärung vorsorglich „selbstanzeigegetauglich“ ausgestaltet werden (*Wulf/Kamps*, *DB* 2011, 1711 [1717]).

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Formerfordernisse kann die Anzeige insbesondere mündlich, schriftlich, telefonisch, per Telefax oder E-Mail erstattet werden – allein schon aus Dokumentationsgründen ist allerdings die Schriftform unbedingt anzuraten. Eine ordnungsgemäße Anzeige muss nach h.A. außerdem gegenüber der Finanzbehörde erfolgen, die der Anzeigende nach den ihm bekannten Umständen für zuständig halten durfte (vgl. nur *Jarke*, *wistra* 1999, 287). Rechtzeitig ist die Anzeige erstattet, wenn sie unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern erfolgt (vgl. hierzu *Ruhmannseder*, *StBw* 2013, 943 [945]).

(Der Beitrag wird fortgesetzt)