

Abgabenordnung:

Abgrenzung der Berichtigungsanzeige von der Selbstanzeige

Seitdem die Finanzverwaltung begonnen hat, im großen Stil Datenmaterial anzukaufen und auszuwerten, sind die Zahlen von Selbstanzeigen stark angestiegen.

Durch ständige Verschärfungen der Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige, letztmals zu Beginn des Jahres 2015 (Staffelung der Sanktionszuschläge, Verlängerung der Verjährungsfristen), ist die Zahl der abgegebenen Selbstanzeigen stark gesunken. So sank in Bayern lt. Welt am Sonntag (Ausgabe vom 28.8.2016) die Fallzahl der eingereichten Selbstanzeigen von 1.468 Fällen im ersten Halbjahr 2015 auf 310 Fälle im gleichen Zeitraum 2016. Gleichwohl ist dieser Rückgang kein Beleg dafür, dass Berichtigungsbedarf für bislang „unvollständig“ eingereichte Steuererklärungen nicht mehr besteht.

Mein aktuelles Editorial möchte Sie darüber informieren, welche Abgrenzungen die Finanzverwaltung zieht zwischen der Berichtigung einer Steuererklärung und einer Selbstanzeige. Wie Ihnen aus meinen bisherigen Editorials bekannt, werde ich auch in dieser Ausgabe bei Gelegenheit hilfreiche Tipps bzw. Gestaltungsüberlegungen geben.

Schritt hin zur Entkriminalisierung im Steuerrecht

Seit vielen Jahren besteht Klärungsbedarf über das Verhältnis zwischen einer Berichtigungserklärung (§ 153 AO) und einer strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO).

Die Abgrenzung ist elementar, da die Selbstanzeige häufig Strafzuschläge nach sich zieht. Bei einer verunglückten Selbstanzeige drohen darüber hinaus Sanktionen, bis hin zu einer Freiheitsstrafe.

Es muss daher sorgfältig geprüft werden, ob eine Berichtigungsanzeige oder eine Selbstanzeige abzugeben ist.

Diese Entscheidung war bisher alles andere als leicht. Das Hauptproblem bestand nämlich darin, dass bei einer vorzeitig eingereichten Berichtigungsanzeige häufig eine Selbstanzeige nicht mehr möglich war. Bei einer eingehenden Prüfung des Sachverhalts konnte es hingegen passieren, dass das Finanzamt die Auffassung vertrat, dass die Berichtigungserklärung nicht unverzüglich abgegeben worden ist.

Mit dem jetzt vorliegenden Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums zur Abgrenzung der Berichtigungsanzeige von der Selbstanzeige sind diese Unklarheiten weitgehend beseitigt.

§ 153 AO regelt die Pflicht, falsche Erklärungen anzuzeigen und zu berichtigen. In zeitlicher Hinsicht ist dies geboten, wenn nach der Abgabe einer Erklärung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkannt wird und es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder es zu einer Steuerverkürzung kommen kann.

Beispiel:

Es sind versehentlich zu niedrige Einnahmen angegeben worden.

Bemerkt der Steuerpflichtige den Fehler vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist, muss er diesen unverzüglich anzeigen und berichtigen. Er muss also die richtige Höhe seiner Einnahmen mitteilen.

Der Bescheid wird dann zu seinen Ungunsten geändert.

Beraterhinweis:

Als Steuerpflichtige müssen Sie Fehler, die der Finanzbehörde unterlaufen sind, nicht anzeigen.

Gedeckt ist dies durch den Anwendungserlass, der sich hierzu auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2012 bezieht. Danach sind Steuerbürger nicht dazu verpflichtet, einen Fehler des Finanzamts richtigzustellen, wenn sie ihre Erklärungspflichten vollständig und korrekt erfüllt haben.

Das gilt auch bei groben und offenkundigen Fehlern des Finanzamts.

Anzeige- und Berichtigungspflicht versus Selbstanzeige

Sowohl im Fall einer Anzeige und Berichtigung als auch im Fall einer Selbstanzeige muss die Erklärung im Zeitpunkt ihrer Abgabe objektiv unrichtig gewesen sein. Objektiv unrichtig ist eine Erklärung, wenn sie nicht alle steuerlich erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegt.

Wird durch den Steuerpflichtigen erst im Nachhinein die Fehlerhaftigkeit der von ihm abgegebenen Erklärung erkannt und kommt er seiner Anzeige- und Berichtigungspflicht unverzüglich nach, liegt weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor. Voraussetzung dafür ist, dass es sowohl am Vorsatz als auch an der Leichtfertigkeit fehlt.

Nicht selten kommt es vor, dass eine steuerliche Erklärung zunächst objektiv richtig war, sie aber nachträglich objektiv unrichtig wurde. Auch dann liegt bei einer unverzüglichen Anzeige weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor.

Der Anzeige- und Berichtigungspflichtige muss nachträglich, d. h. vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist, die Unrichtigkeit oder die Unvollständigkeit seiner Erklärung tatsächlich erkennen. Ein bloßes „Erkennen-Können“ oder ein „Erkennen-Müssen“ reicht, so das BMF, nicht aus.

Erkennen bedeutet das Wissen von der Unrichtigkeit oder der Unvollständigkeit einer Erklärung sowie die Erkenntnis, dass es durch die falsche Erklärung zu einer Verkürzung der Steuer kommen kann oder bereits gekommen ist.

Ein Fehler im Sinne des § 153 AO ist strafrechtlich bzw. bußgeldrechtlich nur dann vorwerfbar, wenn er vorsätzlich oder zumindest leichtfertig begangen wurde.

Es ist zu differenzieren zwischen

1. einem bloßen Fehler und
2. einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit.

Wörtlich heißt es hierzu im Anwendungserlass:

Nicht jede objektive Unrichtigkeit legt den Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit nahe. Es bedarf einer sorgfältigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben ist.

Insbesondere kann nicht automatisch vom Vorliegen eines Anfangsverdachts ausgegangen werden allein aufgrund

1. der Höhe der steuerlichen Auswirkung,
2. der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung oder
3. aufgrund der Anzahl der abgegebenen Berichtigungen.

Das ist eine wichtige und erfreuliche Klarstellung.

Definition von Steuerhinterziehung und Leichtfertigkeit

Wird unverzüglich eine fehlerhafte Erklärung angezeigt und berichtigt, liegt weder eine Steuerhinterziehung vor noch eine leichtfertige Steuerverkürzung.

Voraussetzung: Es fehlt sowohl an einem Vorsatz als auch an einer Leichtfertigkeit.

Im Anwendungsschreiben heißt es hierzu:

Für eine Steuerhinterziehung reicht von den verschiedenen Vorsatzformen bereits bedingter Vorsatz aus. Dieser kommt in Betracht, wenn der Täter die Verwirklichung des Tatbestands für möglich hält. Es ist nicht erforderlich, dass der Täter die Verwirklichung des Tatbestands anstrebt oder für sicher hält. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist für die Annahme des bedingten Vorsatzes neben dem „Für-Möglich-Halten“ der Verwirklichung des Tatbestands zusätzlich erforderlich, dass der Eintritt des Taterfolges billigend in Kauf genommen wird. Für die billigende Inkaufnahme reicht es, dass dem Täter der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig ist.

Beraterhinweis:

Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies, so das BMF, ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder einer Leichtfertigkeit sprechen kann.

Die Empfehlung liegt auf der Hand.

Die Implementierung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern.

Wie definiert das BMF den Begriff „Leichtfertigkeit“?

Leichtfertigkeit ist eine besondere Form der Fahrlässigkeit und liegt vor, wenn

1. jemand in besonders großem Maße gegen Sorgfaltspflichten verstößt und
2. ihm dieser Verstoß besonders vorzuwerfen ist, weil er den Erfolg leicht hätte vorhersehen oder vermeiden können.

Wurde leichtfertig eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben, ist generell ein nachträgliches Erkennen dieses Fehlers möglich.

In diesem Fall kann eine Berichtigung der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 Abs. 3 AO erfolgen. Es ist dann keine Geldbuße festzusetzen. Ein Berichtigung nach § 153 AO scheidet in diesem Fall aus.

Beraterhinweis:

Liegt ein Fehler vor, der unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls **weder** auf einer vorsätzlichen noch auf einer leichtfertigen Handlung beruht, auch nicht durch Unterlassen, liegen **keine Steuerstraftat** und auch **keine leichtfertige Steuerverkürzung** vor.

Der Fehler ist nach dessen Erkennen nach § 153 AO anzuzeigen und zu berichtigen, falls eine Steuerverkürzung eingetreten ist oder es zu einer Steuerverkürzung kommen kann.

Verpflichtete Personen, Umfang, Zeitpunkt

Interessant sind die Ausführungen des BMF zu der Frage, wen die Pflicht zur Berichtigung trifft.

Im Anwendungsschreiben heißt es hierzu:

- Zur Anzeige und Berichtigung verpflichtet sind neben dem Steuerpflichtigen auch der Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen, also insbesondere Erben, sowie die für diese handelnden Personen (hier: z.B. der Geschäftsführer einer GmbH).
- In Fällen einer Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer ist nur derjenige Ehegatte oder Lebenspartner zur Anzeige und Berichtigung verpflichtet, dem die unrichtig oder unvollständig erklärten Besteuerungsgrundlagen zuzurechnen sind.
- Sofern der Erblasser unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen abgegeben hat und der Erbe dies erkennt, ist er zur Anzeige und zur Berichtigung der Steuererklärungen des Erblassers verpflichtet, soweit noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Beraterhinweis:

Selbst in Fällen, in denen eine Erklärung von einem Bevollmächtigten, z. B. von Ihrem Steuerberater vorbereitet oder elektronisch an das Finanzamt übermittelt wurde, ist nur der Steuerpflichtige selbst zur Anzeige und zur Berichtigung verpflichtet.

Beraterhinweis:

Einen wichtigen Hinweis gibt uns der Anwendungserlass hinsichtlich der Anzeige- und Berichtigungspflicht im Zusammenhang mit Steuer-Vorauszahlungen.

Es besteht lt. BMF keine Verpflichtung, unaufgefordert Angaben zur Erhöhung festgesetzter Vorauszahlungen zu machen, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erst nach einem Antrag auf die Herabsetzung von Vorauszahlungen geändert haben.

Eine Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht lediglich dann, wenn eine erstmalige Festsetzung oder Herabsetzung von Vorauszahlungen auf unrichtigen bzw. unvollständigen Angaben des Steuerpflichtigen beruht, was m. E. selbstverständlich ist.

Die Anzeige sowie die Berichtigung müssen unverzüglich gegenüber der sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörde erstattet werden.

Unverzüglich heißt: ohne schuldhaftes Zögern.

Interessant in diesem Zusammenhang ist das Zugeständnis der Finanzverwaltung, im Anschluss an die Anzeige eine gewisse Zeit zur Aufbereitung von Unterlagen zu gewähren. Somit kann die Berichtigung später nachfolgen.

Beraterhinweis:

Dieses Moment kann zum Beispiel relevant werden, wenn ein Erbe feststellt, dass der Erblasser über mehrere Jahre ausländische Kapitaleinkünfte unvollständig angegeben hat und der Erbe erst einmal die Ertragnisaufstellungen der ausländischen Banken besorgen muss.

In solchen Fällen ist es wohl angesagt, die erforderliche Bearbeitungszeit beim zuständigen Finanzamt begründet anzumelden.

Das BMF fordert die Sachbearbeiter in den Finanzämtern auf, dem Berichtigungspflichtigen in diesen Fällen eine angemessene Frist zu gewähren. Das gilt entsprechend, wenn der Steuerpflichtige vorläufige Angaben macht, weil der Sachverhalt nicht abschließend bekannt ist, er aber keine Fristen versäumen will.

Sollten Sie zu diesem oder anderen Themen noch Fragen haben, so freut sich mein Team von Ihnen zu hören/lesen.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum

Gerhard Weichselbaum

vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

©