Urteil vom 23. Juli 2013, VIII R 32/11

Leichtfertige Steuerverkürzung, abweichende Angaben in Einkommensteuer- und Gewinnfeststellungserklärung

BFH VIII. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 150 Abs 2, AO § 153, AO § 155 Abs 2, AO § 378

vorgehend FG München, 09. Juni 2011, Az: 8 K 1016/08

Leitsätze

Deklarieren Kläger ihre Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus ihrer Arztpraxis in ihrer Gewinnfeststellungserklärung in zutreffender Höhe, geben sie in der zeitgleich abgegebenen Einkommensteuererklärung die Einkünfte der Klägerin aber nur in hälftiger Höhe an, kann darin eine leichtfertige Steuerverkürzung liegen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2001 trotz Ablaufs der regulären Festsetzungsverjährungsfrist noch zulässig war.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) für das Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie betreiben eine Arztpraxis in Form einer GbR, an der sie hälftig beteiligt sind. Die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns wird ebenfalls durch das FA durchgeführt.

3 Ihre gemeinsame Einkommensteuererklärung 2001 sowie die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für 2001 reichten die Kläger jeweils im Oktober 2002 beim FA ein. Die unter Mithilfe eines Steuerberaters gefertigten Steuererklärungen wurden von den Klägern am 25. September 2002 unterschrieben und tragen den Eingangsstempel des FA jeweils vom 8. Oktober 2002.

4 In der Gewinnfeststellungserklärung 2001 gaben die Kläger den Gewinn der Arztpraxis mit 446.249 DM an, den sie jeweils hälftig aufteilten. In der Einkommensteuererklärung verwiesen die Kläger in der Anlage GSE auf die gesonderte Feststellung durch Angabe der dortigen Steuernummer; die Einkünfte des Klägers bezifferten sie mit 223.124 DM, die der Klägerin indes nur mit 112.125 DM. Der Einkommensteuerbescheid 2001 wurde am 9. Oktober 2002 unter Übernahme der erklärten Beträge vom Bearbeiter gezeichnet und erging am 23. Oktober 2002 mit dem Ansatz der zu niedrigen Einkünfte der Klägerin. Auf der Steuererklärung findet sich der handschriftliche Hinweis "bislang ohne Mitteilung, jedoch glaubhaft".

5 Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Gemeinschaftspraxis der Kläger erging am 22. Oktober 2002, bei mutmaßlicher Zeichnung am 10. Oktober 2002 (dieses Datum tragen die Mitteilungen). Die an die Veranlagungsstelle versandten Mitteilungen weisen sowohl für den Kläger als auch für die Klägerin zutreffend Einkünfte von je 223.124 DM bzw. 223.125 DM aus. Die Mitteilungen tragen den nicht datierten Bearbeitungsvermerk "ohne steuerliche Auswirkung", "bereits angesetzt" sowie das Namenszeichen des auswertenden Bearbeiters. Ein Änderungsbescheid für die Einkommensteuerfestsetzung 2001 erging daraufhin zunächst nicht. Erst aufgrund einer anderen Mitteilung vom 6. Mai 2003 über Beteiligungseinkünfte des Klägers in Höhe von nur 134 DM änderte das FA den Einkommensteuerbescheid für die Kläger vom 23. Oktober 2002 durch Bescheid vom 26. Mai 2003. Dieser berücksichtigte indes nur die Mitteilung vom 6. Mai 2003 über die Beteiligungseinkünfte des Klägers in Höhe von 134 DM.

6 Nachdem bei einer internen Prüfung des Falls der zu niedrige Ansatz bei der Klägerin festgestellt worden war,

informierte die Betriebsprüfungsstelle Anfang 2007 die zur Einkommensteuerveranlagung bestimmte Arbeitseinheit. Mit der Begründung, die Festsetzungsfrist betrage wegen zumindest leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre, erließ das FA unter dem 4. April 2007 einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem die Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit nunmehr mit 223.124 DM angesetzt wurden. Den dagegen erhobenen Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 2123 veröffentlichten Urteil mit der Begründung statt, die Festsetzungsfrist sei vor Erlass des Änderungsbescheids bereits abgelaufen gewesen. Sie sei nicht nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO verlängert worden. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO setze voraus, dass eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliege und dadurch der hinterzogene bzw. verkürzte Betrag vom FA bislang nicht habe geltend gemacht werden können. Daran fehle es, wenn das FA aufgrund einer anderweitigen Erklärung des Steuerpflichtigen vor Beginn der regulären Festsetzungsfrist die Steuer in zutreffender Höhe hätte festsetzen können und müssen. Mit der gesonderten Feststellung sei für den Ansatz der Einkünfte der Klägerin allein der Feststellungsbescheid maßgebend geworden, der die Beteiligungseinkünfte zutreffend festgestellt habe. Die Auswertung der gesonderten Feststellung habe allein dem FA oblegen.

8 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Das FA rügt die Verletzung des § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, § 169 Abs. 2 Satz 2 AO, § 370 Abs. 1 und Abs. 4 AO und § 378 Abs. 1 AO.

9 Das FA beantragt,
das Urteil des FG München vom 10. Juni 2011 8 K 1016/08 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Kläger beantragen,
die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des FA ist begründet; das angefochtene Urteil wird nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufgehoben und die Klage abgewiesen. Das Urteil der Vorinstanz verletzt § 169 Abs. 2 Satz 2 AO.

12 Die Entscheidung des FG, die Festsetzungsfrist sei vor Erlass des Änderungsbescheids vom 4. April 2007 bereits abgelaufen gewesen, sodass das FA den Einkommensteuerbescheid 2001 nicht mehr nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO habe ändern dürfen, hält der revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.

13 Gemäß § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist. Abweichend von dieser Regelung beginnt die Festsetzungsfrist nach Abs. 2 der Norm, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach Abs. 1 später beginnt.

14 Im Streitfall ist die Einkommensteuererklärung der Kläger betreffend den Veranlagungszeitraum 2001 am 8. Oktober 2002 beim FA eingegangen. Die Festsetzungsfrist beginnt daher mit Ablauf des Kalenderjahrs 2002. Entgegen der Auffassung des FG beträgt die Festsetzungsfrist im Streitfall aber gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO fünf Jahre, da eine leichtfertige Steuerverkürzung gegeben ist. Diese Fünfjahresfrist war im Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheids vom 4. April 2007 noch nicht verstrichen.

15 a) Unstreitig haben die Kläger in ihrer Einkommensteuererklärung vom Oktober 2002 ihre Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus ihrer Arztpraxis fehlerhaft angegeben. Zwar haben sie die Einkünfte des Klägers zutreffend benannt, diejenigen der Klägerin indes nur in hälftiger Höhe mit 112.125 DM. Das FA hat diese Beträge bei der Veranlagung übernommen, der Einkommensteuerbescheid 2001 für die Kläger vom 23. Oktober 2002 enthielt daher zu niedrige Einkünfte der Klägerin und demgemäß entsprach die festgesetzte Steuer nicht den tatsächlich erzielten Einkünften der Kläger, die sie in ihrer Gewinnfeststellungserklärung 2001 (zutreffend) mit insgesamt

446.249 DM beziffert hatten. Die fehlerhaften Angaben in der Einkommensteuererklärung waren damit ursächlich für die zu niedrig festgesetzten, d.h. verkürzten Steuern. Auf die Frage, ob diese fehlerhafte Angabe der Einkünfte der Klägerin auf einem "Verrutschen" auf der Tastatur beruht, wie die Kläger behauptet haben, kommt es insoweit nicht an.

16 Die Kläger, die an der von ihnen betriebenen ärztlichen Gemeinschaftspraxis hälftig beteiligt waren, hätten diesen Fehler bei Unterzeichnung ihrer Einkommensteuererklärung, spätestens aber nach Erhalt des Einkommensteuerbescheids 2001 vom 23. Oktober 2002 bemerken und korrigieren müssen. Denn gemäß § 150 Abs. 2 AO sind die Angaben in den Steuererklärungen wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen und --wenn der Vordruck dies vorsieht-- schriftlich zu versichern. Auch wenn die an den Steuerpflichtigen gestellten Kontrollanforderungen nicht überspannt werden dürfen, muss doch der Steuerpflichtige die ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt walten lassen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Dezember 2009 VI R 58/07, BFHE 227, 365, BStBl II 2010, 531; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 150 AO Rz 13, m.w.N.). Im Streitfall waren die Kläger zwar steuerrechtlich nicht vorgebildet. Als Akademiker, die seit mehreren Jahren eine ärztliche Gemeinschaftspraxis betreiben, musste sich ihnen aber die Frage aufdrängen, weshalb der in der Einkommensteuererklärung der Kläger ausgewiesene Gewinnanteil der Klägerin von ihrem Gewinnanteil, der in der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und die Eigenheimzulage angegeben war, erheblich abwich. Das gilt umso mehr, als sie auch in den Vorjahren jeweils hälftig am Gewinn aus der Arztpraxis partizipiert haben und zudem steuerlich beraten waren. Wenn sie diese gravierende Abweichung hingenommen und die Steuererklärung gleichwohl unterzeichnet und in den Verkehr gegeben haben, ohne sich bei ihrem steuerlichen Berater oder beim FA nach dem Grund der Abweichung zu erkundigen, haben sie die ihnen obliegende Sorgfalt in erheblichem Umfang verletzt und eine leichtfertige Steuerverkürzung i.S. des § 378 AO begangen. Aufgrund der fehlerhaften Zahlen ist es zu einer Verkürzung von Steuern gekommen, denn im Einkommensteuerbescheid 2001 für die Kläger sind zu niedrige Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit zugrunde gelegt. Die festgesetzte Einkommensteuer ist daher zu niedrig ausgefallen.

17 Auf die im Schrifttum teilweise umstrittene Frage, ob der steuerliche Berater der Kläger, welcher diesen Fehler --wie er in der Revisionserwiderung selbst einräumt-- vor Ablauf der Festsetzungsfrist bemerkt hat, das FA gemäß § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auf diesen Fehler hätte hinweisen und diesen richtigstellen müssen, oder ob diese Norm lediglich für den Steuerpflichtigen gilt, nicht aber für dessen steuerlichen Berater (vgl. dazu Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 153 AO Rz 4, m.w.N.), kommt es daher nicht an.

18 Zutreffend geht das FA deshalb davon aus, dass sich die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf fünf Jahre verlängert hat.

19 b) Die Annahme einer leichtfertigen Steuerverkürzung durch Unterlassen scheidet entgegen der Auffassung der Kläger nicht deshalb aus, weil Steuerpflichtige nicht verpflichtet sind, Fehler des FA richtigzustellen. Zwar hat der BFH bereits mit Senatsurteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 50/10 (BFHE 239, 495) entschieden, dass ein Steuerpflichtiger mit der Abgabe einer vollständigen und ordnungsgemäßen Steuererklärung seine Erklärungspflichten erfüllt. Weicht die aufgrund der zutreffend erklärten Tatsachen durchgeführte Veranlagung des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten vom geltenden Recht ab, ergeben sich aus dem Verfahrensrecht keine weiteren Erklärungspflichten; demgemäß kann dann auch keine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung durch Unterlassen gegeben sein.

20 Im Streitfall weist die Einkommensteuererklärung der Kläger indes nicht die "richtigen" Einkünfte der Klägerin aus, sondern nur die Hälfte der von der Klägerin erzielten Einkünfte. Für den Veranlagungszeitraum 2001 liegt damit keine ordnungsgemäße und vollständige Einkommensteuererklärung der Kläger vor. Eine Berichtigungs- oder Erklärungspflicht nach § 153 AO war damit gegeben (vgl. Senatsurteil in BFHE 239, 495). Die in diesem Zusammenhang von den Klägern in Bezug genommenen Kommentierungen zu § 153 AO (Pahlke/Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 153 Rz 16 bzw. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 153 AO Rz 10) tragen die Schlussfolgerungen der Kläger nicht.

21 c) Eine abweichende Beurteilung folgt nicht daraus, dass das FA es unterlassen hat, aufgrund der zutreffenden Gewinnfeststellungserklärung 2001 für die Kläger nach Erlass des Feststellungsbescheids 2001, der für den Einkommensteuerbescheid 2001 einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO darstellt und dem gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO Bindungswirkung zukommt, den Einkommensteuerbescheid entsprechend zu ändern (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).

22 Zwar haben die beim FA für die Einkommensteuerveranlagung der Kläger zuständigen Bediensteten rechtsfehlerhaft gehandelt, indem sie davon ausgegangen sind, die gesondert und einheitlich festgestellten Gewinnanteile der Kläger seien für die Einkommensbesteuerung 2001 nicht mehr relevant, weil "ohne steuerliche Auswirkung, bereits angesetzt". Den Angaben in der Einkommensteuererklärung kann aber nicht lediglich deklaratorischer Charakter beigemessen werden. Die fehlerhafte Nichtauswertung einer Feststellungsmitteilung durch das FA unterbricht den Kausalverlauf zwischen unrichtigen Angaben in einer Einkommensteuererklärung und der eingetretenen Steuerverkürzung durch Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids nicht.

23 aa) Dass die Angaben in der Einkommensteuererklärung 2001 der Kläger nicht lediglich deklaratorischen Charakter haben, zeigt sich bereits daran, dass das FA auf Grundlage dieser Angaben die Einkommensteuerveranlagung der Kläger durchgeführt hat. Auch wenn die daraufhin erfolgte Steuerfestsetzung aufgrund von Feststellungen in Grundlagenbescheiden später einmalig oder mehrfach korrigiert wird, müssen die Steuerpflichtigen die im Einkommensteuerbescheid festgesetzte Steuer zunächst entrichten, soweit nicht der Einkommensteuerbescheid als solcher angefochten wird. Werden Grundlagenbescheide rechtsfehlerhaft nicht ausgewertet, verbleibt es bei der im Einkommensteuerbescheid festgesetzten Steuer. Die Angaben in der Einkommensteuererklärung haben damit nicht nur deklaratorischen Charakter. Das zeigt sich auch daran, dass die Finanzverwaltung gemäß § 155 Abs. 2 AO einen Steuerbescheid bereits dann erteilen kann, wenn ein Grundlagenbescheid noch nicht erlassen wurde. Das dieser Regelung zu Grunde liegende Motiv des Gesetzgebers, ein Abwarten des Grundlagenbescheids könne "Verzögerungen im Steuereingang und damit vorübergehende Einnahmeausfälle" verursachen (BTDrucks 8/3648, S. 35), macht deutlich, dass Folgebescheide, die bereits vor Grundlagenbescheiden ergehen, konkrete steuerliche Wirkung haben sollten. Auch der Gesetzgeber ist damit nicht von einem bloß deklaratorischen Charakter der Angaben in der Einkommensteuererklärung ausgegangen.

24 bb) Daraus folgt zugleich, dass die rechtsfehlerhaft unterbliebene Auswertung des Grundlagenbescheids den auf das Handeln der Kläger zurückzuführenden Kausalverlauf nicht im Sinne einer überholenden Kausalität unterbrechen kann. Eine überholende Kausalität, die den einmal gesetzten Ursachenzusammenhang unterbricht, ist nur anzunehmen, wenn durch ein späteres Ereignis eine neue Ursachenreihe eröffnet wird und die alte nicht fortwirkt (vgl. Tröndle/Fischer, Strafgesetzbuch und Nebengesetze, 60. Aufl., Vor § 13 Rz 38, m.w.N.). Mit der Nichtauswertung des Grundlagenbescheids hat der Veranlagungsbeamte indes keine neue und von den Angaben der Kläger unabhängige Ursache gesetzt, sondern deren falsche Angaben, die bereits zu einer Steuerverkürzung geführt haben, unberührt gelassen (vgl. in diesem Sinne auch BFH-Urteil vom 5. Juni 2007 VII R 65/05, BFHE 217, 233, BStBl II 2008, 273).

25 d) Soweit die Vorinstanz in diesem Zusammenhang davon ausgeht, eine Verlängerung der Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 AO komme nur in Betracht, wenn dem Fiskus ein Steuerbetrag vorenthalten worden sei, zu dessen Rückgewinnung er auf eine verlängerte Festsetzungsfrist angewiesen sei und daran fehle es, wenn das FA aufgrund einer anderweitigen Erklärung des Steuerpflichtigen die Steuer rechtzeitig in zutreffender Höhe hätte festsetzen können und müssen, hält diese Auffassung der revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Der Senat hat bereits mit Urteil vom 26. Februar 2008 VIII R 1/07 (BFHE 220, 229, BStBl II 2008, 659) klargestellt, dass die Regelung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO es dem Gläubiger ermöglichen soll, die ihm vorenthaltenen Steuerbeträge auch noch nach Ablauf von vier Jahren zurückzufordern. Damit wird unter anderem der Zweck verfolgt, der Verwaltung ausreichend Zeit zur Berichtigung falscher Bescheide zur Verfügung zu stellen, um den mit einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung einhergehenden objektiven Erschwernissen bei der Sachverhaltsaufklärung angemessen Rechnung zu tragen. Die Regelung ist damit auf eine verfahrensrechtliche Schlechterstellung des Steuerhinterziehers bzw. Steuerverkürzers im Vergleich zum steuerehrlichen Bürger angelegt (Senatsurteil in BFHE 220, 229, BStBl II 2008, 659). Wenn die Vorinstanz diese Entscheidung dahin interpretiert, der Fiskus sei zur Rückgewinnung des ihm vorenthaltenen Steuerbetrags auf eine verlängerte Festsetzungsfrist nicht angewiesen, wenn er vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist die Steuer in zutreffender Höhe hätte festsetzen können, so liegt darin eine Überinterpretation dieses Urteils. Zum einen gibt der Wortlaut der Regelung für eine derartige einschränkende Auslegung nichts her. Das gilt auch für das vorstehend zitierte Senatsurteil in BFHE 220, 229, BStBl II 2008, 659. In dem vom Senat entschiedenen Fall ging es letztlich darum, ob Sinn und Zweck des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO darin bestehen kann, einen Steuerhinterzieher in die Lage zu versetzen, einen Erstattungsanspruch über die reguläre Festsetzungsfrist hinaus zu realisieren. Hier geht es indes nicht um Erstattungsansprüche von Steuerpflichtigen, sondern um Nachforderungen des Fiskus. Zum anderen hat der Senat entschieden, dass dem Fiskus vorenthaltene Beträge im Interesse der Besteuerungsgleichheit nachgefordert werden können. Dass insoweit eine Kenntnis des Fiskus von den "richtigen" Besteuerungsgrundlagen schädlich sein soll, kann dem Senatsurteil nicht entnommen werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de