

## Fachrundschreiben Nr. 1 / 2019

14. Februar 2019

### **Unterlassene Abgabe von Einkommensteuererklärungen (Rentner und Ehegatten) Nachträgliche Abgabe bei leichtfertiger Steuerverkürzung bzw. Steuerhinterziehung**

Sehr geehrte Damen und Herren,

nach wie vor fordern die Finanzämter Rentner oder Ehegatten mit der Steuerklassen-Kombination III/V für vergangene Jahre zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung auf. Für die Beratungsstellen stellt sich dann die Frage, welche **Festsetzungsfrist** und welche **steuerstrafrechtliche Verjährungsfrist** maßgebend sind.

#### **1. Grundsätzliches**

Wird eine Einkommensteuererklärung nicht eingereicht, obwohl man hierzu verpflichtet ist, kann die Nichtabgabe der Erklärung eine Steuerordnungswidrigkeit (leichtfertige Steuerverkürzung) oder eine Steuerstraftat (Steuerhinterziehung) darstellen. Die nachträgliche Abgabe der jeweiligen Einkommensteuererklärungen kann in diesen Fällen als Selbstanzeige gelten. Die Selbstanzeige bewirkt, sofern sie wirksam ist, dass das Vergehen als solches nicht bestraft wird.

Bei **Steuerhinterziehung** müssen für die Straffreiheit die unrichtigen Angaben in vollem Umfang berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachgeholt werden, bevor das Finanzamt Kenntnis von der Steuerhinterziehung erlangt hat, das heißt, bevor eine Aufforderung durch das Finanzamt erfolgt ist. Darüber hinaus müssen bei Steuerhinterziehung **alle** innerhalb der letzten 10 Jahre

begangenen Steuerstraftaten offenbart werden, also Erklärungen für diesen Zeitraum abgegeben werden<sup>1</sup>.

Bei einer **leichtfertigen Steuerverkürzung** sind die vollständigen ESt-Erklärungen beim Finanzamt abzugeben, bevor dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt geworden ist<sup>2</sup>. In der Regel ist bei leichtfertiger Steuerverkürzung folglich eine Abgabe der Steuererklärungen für die steuerrechtlich noch nicht verjährten Jahre geboten. Das heißt rückwirkend für die letzten 8 Jahre (= 3 Jahre Anlaufhemmung<sup>3</sup> + 5 Jahre verlängerte Festsetzungsfrist<sup>4</sup>).

## 2. Rentner

### 2.1 Rentner **ohne** weitere Einkünfte

#### 2.1.1 Veranlagungszeiträume **ab 2017**

Nach den Informationen von Vertretern der Finanzverwaltung bei den BVL-Klimatagungen 2018 gehen die Finanzämter zukünftig bei **Rentnern** davon aus, dass diese **keine leichtfertige Steuerverkürzung und keine Steuerhinterziehung** begehen, wenn sie Renten nicht erklärt haben, deren Daten von den Rentenversicherungsträgern an die Finanzverwaltung elektronisch übermittelt worden waren und sie daneben keine weiteren Einkünfte haben. Das gilt allerdings erst ab dem Veranlagungszeitraum **2017**. Hintergrund ist, dass Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c AO an die Finanzverwaltung übermittelt werden (so genannte E-Daten) als Angaben des Steuerpflichtigen gelten, soweit er nicht in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht (§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO<sup>5</sup>).

In diesen Fällen sind Einkommensteuererklärungen rückwirkend maximal für die letzten 7 Jahre (= 3 Jahre Anlaufhemmung<sup>3</sup> + 4 Jahre Regel-Festsetzungsfrist<sup>4</sup>) abzugeben.

Dies wird daher erst nach dem Jahr 2024 Bedeutung haben.

#### 2.1.2 Veranlagungszeiträume **vor 2017**

Für Veranlagungszeiträume vor 2017 gilt die o.g. Regelung allerdings nicht. **Im Regelfall** gehen Finanzämter bei Rentnern **nicht** von einer leichtfertigen Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung aus, wenn keine Einkommensteuererklärungen abgegeben

wurden und diese für die nicht verjährten Jahre nachgereicht werden, auch wenn für diese Handhabung **kein Rechtsanspruch** besteht. Es ist aber im Einzelfall möglich, dass Finanzämter bei Rentnern leichtfertige Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung unterstellen und prüfen, ob durch die Abgabe der Einkommensteuererklärungen die Voraussetzung einer strafbefreienden Selbstanzeige vorliegt.

Eine Einkommensteuererklärung ausschließlich für die Jahre abzugeben, für die noch nicht die reguläre Festsetzungsverjährung (7 Jahre = 3 Jahre Anlaufhemmung<sup>3</sup> + 4 Jahre-Regel-Festsetzungsfrist<sup>4</sup>) eingetreten ist, sollte daher nur nach umfassender Belehrung und auf ausdrücklichen Wunsch des Mitglieds erfolgen.

Eine sichere Strafbefreiung erfolgt hingegen nur, wenn Einkommensteuererklärungen in dem Umfang abgegeben werden wie zur Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung (vgl. hierzu Tz. 3 - Ehegatten mit Steuerklasse III/V).

## 2.2 Rentner mit weiteren Einkünften

Sollten neben den Renteneinkünften noch **andere Einkünfte** vorliegen, z.B. aus Vermietung und Verpachtung oder über dem Sparerpauschbetrag liegende, nicht abgeltend besteuerte Kapitaleinkünfte, ist stets eine formelle Selbstanzeige zu erstatten (vgl. hierzu Tz. 3 - Ehegatten mit Steuerklasse III/V).

## 3. Ehegatten mit Steuerklasse III/V

Bei Ehegatten, die auf Grund ihrer Steuerklassenwahl III/V zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen verpflichtet sind, ist regelmäßig von leichtfertiger Steuerverkürzung bzw. Steuerhinterziehung auszugehen. Die Regeln zur Selbstanzeige sind in diesen Fällen zu beachten.

Wir empfehlen in diesen Fällen - nach Rücksprache mit den Mitgliedern - von der umfassenderen Selbstanzeigeform, der Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung, auszugehen (= Verpflichtung zur Beratung des sichersten Weges). Demnach sind alle Steuerstraftaten, die in den vergangenen 10 Jahren begangen wurden, offen zu legen. Dies bedeutet in der Regel einen **Korrekturzeitraum** von insgesamt **bis zu 12 Jahren** rückwirkend.

Dies gilt allerdings nicht für Erstattungsfälle, bei denen keine leichtfertige Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung vorliegt (vgl. BFH-Urteile vom 26.02.2008 – VIII R 1/07 und vom 23.04.2009 – VIII R 6/08).

### **Zum Korrekturzeitraum:**

Wird trotz bestehender Verpflichtung keine Einkommensteuererklärung abgegeben und auch kein Schätzungsbescheid vom Finanzamt erlassen, wird die Steuerstraftat in dem Zeitpunkt begangen, indem die Veranlagungsarbeiten in dem zuständigen Bezirk des Finanzamts für den jeweiligen Veranlagungszeitraum „im Großen und Ganzen“ abgeschlossen sind (sog. Veranlagungsschluss). Dies ist im Regelfall Mitte bis Herbst des übernächsten auf den Veranlagungszeitraum folgenden Jahres (also ca. 2 Jahre). Somit ergibt sich ein Zeitraum für die Nacherklärung von i.d.R. 12 Jahren (= 2 Jahre bis Veranlagungsschluss + 10-Jahres-Zeitraum für Selbstanzeige<sup>1</sup>).

Ungeachtet dessen, kann die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen von insgesamt 13 Jahren (10 Jahre Festsetzungsverjährung plus 3 Jahre Anlaufhemmung) anfordern.

### **Praxishinweise:**

- a. In Fällen **vor** dem Veranlagungszeitraum **2017**, in denen Rentner mit ausschließlich Renten, die durch den Rentenversicherungsträger elektronisch an das Finanzamt übermittelt wurden und die bisher keine Einkommensteuererklärung abgegeben haben, empfiehlt der BVL: Bei eine Nacherklärung, die ausnahmsweise **nur** den Zeitraum der regulären Festsetzungsfrist mit maximal 7 Jahren umfasst, sollte eine exakte Dokumentation der Belehrung erfolgen, sprich der Aufklärung über die Rechtslage und den Hinweis, dass die Abgabe von rückwirkend nur 7 Jahren „auf ausdrücklichen Wunsch des Mitglieds“ erfolgte (siehe dazu oben Tz. 2.1.2).
- b. In Nachzahlungsfällen, in denen Ehegatten mit der Steuerklasse III/V pflichtwidrig keine Steuererklärung abgegeben haben, halten wir es für zweckmäßig die Erklärungen für **alle** noch nicht verjährten Veranlagungszeiträume innerhalb der verlängerten Festsetzungsfrist zu erstellen.

Das heißt, die Einkommensteuererklärungen müssen für den Zeitraum der letzten 12 Jahre, in dem die Steuerklassenkombination III/V bestand, abgegeben (siehe dazu oben Tz. 3) werden.

Erich Nöll, RA Uwe Rauhöft  
Geschäftsführer

---

**1 § 371 AO (Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung)**

(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft. Die Angaben müssen zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erfolgen.

(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn

1. bei einer der zur Selbstanzeige gebrachten unverjährten Steuerstraftaten vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung

...

b) dem an der Tat Beteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist oder

c) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist, beschränkt auf den sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung, oder

d) ein Amtsträger zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder

...

2. eine der Steuerstraftaten im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste,

...

**2 § 378 AO (Leichtfertige Steuerverkürzung)**

(3) Eine Geldbuße wird nicht festgesetzt, soweit der Täter gegenüber der Finanzbehörde die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, bevor ihm oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist.

**3 § 170 AO (Beginn der Festsetzungsfrist)**

(2) Abweichend von Absatz 1 beginnt die Festsetzungsfrist, wenn

1. eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige 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 Absatz 1 später beginnt,

**4 § 169 AO (Festsetzungsfrist)**

(2) <sup>1</sup>Die Festsetzungsfrist beträgt:

1. ...

2. vier Jahre  
für Steuern ...

<sup>2</sup>Die Festsetzungsfrist beträgt zehn Jahre, soweit eine Steuer hinterzogen, und fünf Jahre, soweit sie leichtfertig verkürzt worden ist.

**5 § 150 AO (Form und Inhalt der Steuererklärungen)**

(7) ... <sup>2</sup>Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, gelten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht.