

Bundesministerium der Finanzen
Staatssekretär
Herr Dr. Rolf Bösingher
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: rolf.boesinger@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE/Gi – S 04/19

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
13.03.2019

Rechtliche Problemstellungen bei der sog. Amtsveranlagung von Rentnern

Sehr geehrter Herr Staatssekretär Dr. Bösingher,

erstmalig wandten sich Kollegen aus dem Berufsstand 2017 wegen des Themas „Amtsveranlagung von Rentnern“ an den Deutschen Steuerberaterverband e.V. (DStV). Anlass war seinerzeit eine Initiative des Bundeslands Mecklenburg-Vorpommern: Finanzämter schrieben Rentner oder deren Bevollmächtigte an und ermunterten sie mit dem Slogan „*Es geht auch ohne Steuererklärung*“, an der neuen Verfahrensform teilzunehmen. Jüngst vernahm der DStV, dass sich inzwischen eine Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern des Themas angenommen hat. Soweit im Rahmen der Erörterungen von Bund und Ländern eine bundesweite Ausweitung des Verfahrens angestrebt wird, sind wir Ihnen dankbar, wenn dabei folgende Bedenken berücksichtigt werden.

A. Vorwort

Aus Sicht des DStV ist es essentiell, dass sich ein neuartiges Verfahren wie das „Amtsveranlagungsverfahren für Rentner“ in die bestehenden verfahrensrechtlichen Grundsätze der Abgabenordnung (AO) einbettet. Diese Grundsätze bilden ein über die Jahrzehnte gewachsenes und durch die Rechtsprechung mit Leben gefülltes, gut austariertes System. Dieses wirkt gleichermaßen zugunsten und zulasten der Steuerpflichtigen. Wird ein neues Verfahren eingeführt, bedarf es einer gründlichen Prüfung, wie ein für den Steuerpflichtigen

faieres Verfahren auch hier gesetzlich und untergesetzlich erhalten bleibt. Andernfalls würde der Steuerpflichtige um seine Rechte gebracht und in steuerstrafrechtliche Risiken gedrängt.

Unsere Bedenken verdeutlichen wir Ihnen am Beispiel des Pilot-Projekts in Mecklenburg-Vorpommern. Mecklenburg-Vorpommern stellt Inlandsrentnern seit 2017 ein Muster (im Folgenden: Einverständniserklärung) zur Verfügung (eine Seite umfassend), mit welchem sie durch Unterzeichnung bescheinigen, ausschließlich Renteneinkünfte bezogen zu haben und nach diesen veranlagt werden zu wollen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2018 ist es erstmals möglich, weitere Angaben wie Spenden oder außergewöhnliche Belastungen anzugeben. Dem Muster ist ein ebenfalls eine Seite umfassendes Hinweisblatt beigefügt. Zudem wird das neue Verfahren von einer Broschüre begleitet (vgl.: Hinweis des Finanzministeriums Mecklenburg-Vorpommern [„Es geht auch ohne Steuererklärung - Amtsveranlagungsverfahren für Rentnerinnen und Rentner“](#) – Stand: November 2018). Die Einverständniserklärung können die Steuerpflichtigen bei ihrem zuständigen Finanzamt in Papierform einreichen. Die Veranlagung erfolgt dann anhand der dem Finanzamt elektronisch gemeldeten Rentenbezugsdaten.

Aus Sicht des DStV gewährleistet diese Vorgehensweise kein faires Verfahren: Es mangelt ihr an einer gesetzlichen Grundlage. Sie verleitet den Steuerpflichtigen dazu, für ihn günstige, steuermindernde Informationen nicht anzugeben. Schließlich verkürzt sie gesetzlich gesicherte Rechtspositionen des Steuerpflichtigen und bürdet ihm verfahrens- und steuerstrafrechtliche Risiken auf.

B. Problemstellungen

I. Einverständniserklärung als Steuererklärung?

Zuvorderst steht in Frage, welche Rechtsqualität die Einverständniserklärung hat und ob mit ihr die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung entfällt.

Rentner sind nach § 25 Abs. 3 EStG i.V.m. § 56 EStDV zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet. Eine Steuererklärung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, sofern keine elektronische Steuererklärung vorgeschrieben bzw. zugelassen ist, keine mündliche oder konkludente Steuererklärung abgegeben werden kann und eine Aufnahme an Amtsstelle nach § 151 AO nicht in Betracht kommt (§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Erstellung der amtlichen Vordrucke für die Einkommensbesteuerung obliegt dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder (§ 51 Abs. 4

Nr. 1 EStG). Dem Vernehmen nach wurde die Einverständniserklärung seinerzeit nicht in entsprechenden Abstimmungen von Bund und Ländern, sondern im Alleingang von Mecklenburg-Vorpommern konzipiert.

Darüber hinaus sind Finanzämter nicht befugt, amtlich vorgeschriebene Vordrucke durch eigene Vordrucke zu ergänzen (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 150, Rn. 6). Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied zudem, dass es für eine funktionierende Finanzverwaltung erforderlich sei, von allen Tatsachen Kenntnis zu erlangen, die aus Sicht der Finanzverwaltung entscheidungserheblich sind. Diese ergäben sich aus den amtlichen Vordrucken. Dabei seien nicht nur die positiven Angaben sondern auch verneinende Angaben von Wert. Ferner könne das Finanzamt ohne Kenntnis der wesentlichen Besteuerungs- oder Vergütungsmerkmale nicht in eine Überprüfung zugunsten der Steuerpflichtigen eintreten. Daher sei allenfalls die Nachahmung möglich, nicht aber eine Abweichung von amtlichen Mustern (BFH, Urt. v. 13.04.1972, V R 16/69, BStBl II 1972, 725, Rn. 6). Wird kein amtlicher oder diesem entsprechender Vordruck verwendet, liegt keine gültige Steuererklärung vor (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 150, Rn. 8).

Mecklenburg-Vorpommern selbst geht wohl davon aus, dass die abzugebende Einverständniserklärung keine Steuererklärung im Sinne der Abgabenordnung darstellt. So heißt es in der Broschüre zur Amtsveranlagung:

*„Wenn Sie **auf** die Abgabe einer vollständigen **Einkommensteuererklärung verzichten** möchten, können Sie dies Ihrem Finanzamt einfach mitteilen.“*

Vor diesem Hintergrund sprechen gewichtige Gründe dafür, dass der Rentner mit der Einverständniserklärung keine Steuererklärung abgibt und er demnach die ihn treffende Pflicht nicht erfüllt. Unklar ist daher, welche Folgen sich ergeben, wenn eine Steuererklärung zu einem späteren Zeitpunkt (nach Einreichung der Einverständniserklärung) von der Finanzverwaltung gefordert oder aber von dem Steuerpflichtigen eingereicht wird. Der auf Basis der Einverständniserklärung erlassene Steuerbescheid dürfte einem Schätzungsbescheid gleichstehen. Daher wären die Festsetzung von Verspätungszuschlägen nach § 152 AO und die Verzinsung von Steuernachzahlungen nach § 233a AO nicht ausgeschlossen.

Petition: Der DStV regt die Klärung an, welche nachteiligen Konsequenzen sich für den Steuerpflichtigen aus dem Umstand ergeben, dass er im Amtsveranlagungsverfahren seiner Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nicht nachkommt. Es dürfen ihn keine negativen Folgen treffen.

II. Faires Verfahren durch hinreichende Aufklärung

Bedenklich erscheint darüber hinaus die Kürze der Einverständniserklärung nebst dem dazugehörigen Erläuterungsdokument. Aus Sicht des DStV werden Steuerpflichtige im Vergleich zu sonst üblichen Einkommensteuerformularen nicht ausreichend nach steuerrelevanten Lebenssachverhalten befragt. Vielmehr verleitet das kurze Dokument sie zu weniger Aufmerksamkeit, wodurch sie faktisch von der Geltendmachung steuermindernder Angaben abgehalten werden.

Zwar existiert bereits ein Steuererklärungsformular in verkürzter Form: Die „Vereinfachte Einkommensteuererklärung für Arbeitnehmer“. Aber selbst dieser vereinfachte Erklärungsvordruck kommt nicht ohne ein zweiseitiges Informationsblatt aus. In diesem wird zusätzlich auf die 24seitige ausführliche Anleitung zur Einkommensteuererklärung verwiesen. Ob nun Arbeitnehmer, Rentner oder andere Steuerpflichtige – sie alle sind gleichermaßen aufklärungsbedürftig.

Soweit Bund und Länder allerdings eine verkürzte Abfrage der steuerrelevanten Umstände für notwendig erachten, sollte deren Erläuterung zumindest zielgenau auf die Bedürfnisse der Rentner zugeschnitten werden. Dass diese in Mecklenburg-Vorpommern insoweit derzeit unzureichend ist, wird insbesondere anhand der Erklärung zu dem Feld „außergewöhnliche Belastungen“ deutlich. Rentner finden in dem Beiblatt lediglich folgenden Hinweis:

„Außergewöhnliche Belastungen sind Ausgaben, die aufgrund besonderer Umstände zwangsläufig anfallen, z. B. die Ausgaben, die durch Krankheit, Behinderung oder Unwetterschäden entstehen.“

Dies ist aus Sicht des DStV angesichts der Komplexität des Steuerrechts und der dazu ergangenen Rechtsprechung eindeutig zu wenig. Zum Vergleich: Steuerpflichtige finden in der Anleitung zur Einkommensteuererklärung fast zwei Seiten Erläuterungen zu den „außergewöhnlichen Belastungen“ nebst Beispielen – etwa wann Bestattungs-, Krankheits-

oder Pflegekosten angesetzt werden können. Dieses Informationsmissverhältnis zwischen Einverständniserklärung nebst Hinweisblatt und Broschüre und den traditionellen Anleitungen zur Steuererklärung erscheint nicht tragbar. Unvollständige Eintragungen werden dadurch geradezu provoziert.

Petition: Verkürzte Erklärungsformulare sollten zumindest von ausführlichen, verständlichen und an der Zielgruppe orientierten Hinweisblättern begleitet werden. Angesichts der Komplexität des Steuerrechts wird nur so gewährleistet, dass ein Steuerpflichtiger vollständige Angaben vornehmen kann.

III. Risiko des Verlusts von Rechtspositionen

Da eine Einverständniserklärung verfahrensrechtlich keine Steuererklärung ersetzt, treten Verfahrensfragen auf, die zulasten des Steuerpflichtigen gehen. Insbesondere dürfte die Anwendung einiger Korrekturvorschriften erschwert sein.

1. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO – Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel

Die Änderung eines Steuerbescheids aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel zugunsten des Steuerpflichtigen ist nur möglich, sofern ihn kein Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden trifft (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Der BFH entschied, dass einem Steuerpflichtigen regelmäßig grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden neuer Tatsachen anzulasten sei, wenn er eine unvollständige Steuererklärung abgegeben und eine ausdrücklich gestellte, auf einen bestimmten Vorgang bezogene und für ihn verständliche Frage nicht beantwortet hätte ([BFH, Urt. v. 16.05.2013, III R 12/12, BStBl II 2016, S. 512, Rn. 29](#)). Bei der verkürzten Informationsabfrage im Rahmen der Amtsveranlagung erschließt sich für den Steuerpflichtigen keineswegs, welche Angaben eine steuerliche Relevanz haben könnten. Ungeklärt ist mit Blick auf die Rechtsprechung, welcher Verschuldensmaßstab im Fall der Amtsveranlagung gilt. Reicht für die Anwendbarkeit des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zugunsten des Steuerpflichtigen, dass er sich nur mit den in der Einverständniserklärung gestellten Fragen auseinandersetzt? Oder hat er sich gleichfalls mit den Fragen in der Einkommensteuererklärung auseinanderzusetzen, da ihn die gesetzliche Pflicht zu deren Abgabe sowie die Mitwirkungspflichten nach §§ 90, 93 AO weiterhin treffen?

Welcher Verschuldensmaßstab in den Amtsveranlagungsfällen gilt, werden letztlich die Finanzgerichte klären. Aus Sicht des DStV trägt der Steuerpflichtige allerdings bis dahin das Risiko, durch die Abgabe einer Einverständniserklärung später den Vorwurf des Verschuldens nicht entkräften zu können.

2. § 173a AO – Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung

Schreib- oder Rechenfehler, die dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung unterlaufen (z. B. Zahlentausch), zwingen die Finanzbehörde, ergangene Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern (§ 173a AO).

In den Fällen der Amtsveranlagung gibt der Steuerpflichtige keine Steuererklärung ab. Dem Wortlaut nach findet die zugunsten des Steuerpflichtigen eingeführte Korrekturvorschrift demnach keine Anwendung. Dies erscheint unangemessen. Schreib- oder Rechenfehler können gerade Steuerpflichtigen in fortgeschrittenem Alter unterlaufen – wenn sie beispielsweise an einer Sehschwäche leiden.

3. § 175b AO – Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte

§ 175b Abs. 2 AO eröffnet die Änderungsmöglichkeit zugunsten des Steuerpflichtigen, wenn von Dritten an die Finanzverwaltung gemeldete Daten nach § 150 Abs. 7 Satz 2 AO als Angaben des Steuerpflichtigen gelten und diese zu Ungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig sind.

Die Regelung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sich in seiner **Steuererklärung** die gemeldeten Drittdaten zu Eigen gemacht hat. Da bei der Amtsveranlagung lediglich eine Einverständniserklärung abgegeben wird, könnte dies dazu führen, dass Rentner keine Bescheidänderung nach dieser Korrekturnorm erwirken können.

Petition: Wählen Steuerpflichtige die Amtsveranlagung, dürfen ihre Rechte im Vergleich zu denjenigen, die eine Einkommensteuererklärung abgeben, nicht geringer ausfallen. Wie aufgezeigt, bestünde aus Sicht des DStV bei den Korrekturnormen gesetzlicher Handlungsbedarf.

IV. Pflichten des Rentners

Die Einverständniserklärung erweckt aus Sicht des DStV zu Unrecht den Anschein, dass Rentner nach Abgabe der Erklärung keine weiteren Pflichten zu erfüllen haben. So fehlt etwa ein Hinweis auf die Berichtigungspflicht der Rentner, sofern die gemeldeten Daten Dritter unrichtig oder unvollständig sind (§ 153 AO). Gleichfalls wird nicht transparent vermittelt, dass die Verletzung der in § 150 Abs. 2 AO geregelten Wahrheitspflicht gem. §§ 370, 378 AO straf- oder bußgeldrechtliche Folgen auslösen kann.

Petition: Steuerpflichtige sollten explizit auf ihre steuerliche Berichtigungspflicht und die steuerstrafrechtlichen Risiken aufgrund unvollständiger Angaben hingewiesen werden.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.

Daniela Ebert LL.M
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
