

Bilanzielle Folgewirkungen aufgrund der Abgabe einer strafbefreienden Erklärung nach dem StraBEG

*Von Rechtsanwalt Peter H. Naumann, Nürnberg**

Zur Erläuterung des Strafbefreiungsgesetzes (StraBEG) vom 30.12.2003 wurde durch das BMF am 3.2.2004 ein Merkblatt erlassen, um die wesentlichen Zweifelsfragen in der Anwendung des StraBEG zu klären¹. Offen gelassen wurde im Merkblatt des BMF dabei die Frage, nach welchen Grundsätzen eine erforderliche Bilanzberichtigung durchgeführt werden kann.

1 Beschreibung des Problems

Das StraBEG eröffnet dem Erklärenden in § 1 Abs. 1 Satz 1 StraBEG die Möglichkeit, eine im Zeitraum 1993 bis 2002 vorsätzlich begangene Tat nach den §§ 370, 370a der Abgabenordnung (AO) oder nach § 26c des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerlich und strafrechtlich zu amnestieren.

Für bilanzierungspflichtige Steuersubjekte, die diese Tat im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit begangen haben, hat jede Steuerverkürzungen eine Auswirkung auf die Aktiv- oder Passivseite ihrer Bilanz, soweit zum folgenden Bilanzstichtag ein korrekturbedürftiger Schuldposten oder ein bilanzierungspflichtiger Aktivposten vorhanden ist.

Dies führt zur Frage, wie die Anpassung der Bilanzvorträge im Rahmen des StraBEG umgesetzt werden kann, ohne dass es zu widerstreitenden Steuerfestsetzungen nach Ablauf des Amnestiezeitraumes kommt.

2 Bilanzberichtigung nach rechtskräftiger Veranlagung ohne Berücksichtigung der Vorschriften des StraBEG

Die Bilanzberichtigung im Sinne von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG findet ihre Grenze in der Bestandskraft der Veranlagung, der Verjährung und dem Bilanzzusammenhang². Ist eine Veranlagung bestandskräftig, kommt eine Berichtigung der Bilanz nur in dem Umfang in Betracht, in dem die zugrunde liegende Veranlagung nach den §§ 172 ff. der Abgabenordnung (AO) geändert werden kann. Das bedeutet,

¹ Hierzu *Joecks, Randt*, DStR 2004, 337; *Striegel/Weger*, DStR 2004, 534.

² *Wacker* in: Blümich EStG, § 4 Anm. 380.

* Peter Naumann, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht ist Gesellschafter der Naumann & Kollegen GmbH, Wirtschaftsprüfungs-, Rechtsanwalts-, Steuerberatungsgesellschaft, Nürnberg

dass eine Bilanzberichtigung nur in der Schlussbilanz eines Jahres durchgeführt werden kann, dessen Veranlagung noch geändert werden kann. Liegt ein zu bilanzierender Sachverhalt in einem Jahr, dessen Veranlagung nicht mehr änderbar ist, soll eine Bilanzberichtigung in dem ersten Jahr vorgenommen werden, dessen Veranlagung noch geändert werden kann³. Nach dieser Lehre vom formellen Bilanzzusammenhang muss die (gedachte) Anfangsbilanz eines Jahres zwingend mit derjenigen Schlussbilanz des Vorjahres, die tatsächlich der Veranlagung zugrunde gelegen hat, identisch sein⁴. Die Berichtigung eines unrichtigen Bilanzansatzes in einer Anfangsbilanz ist nicht zulässig, wenn diese Bilanz als Schlussbilanz der Veranlagung eines früheren Jahres zugrunde gelegen hat, die nach den Vorschriften der AO nicht mehr berichtigt werden kann⁵.

3 Auswirkungen des StraBEG auf die bereits erfolgte steuerliche Veranlagung

In § 10 Abs. 2 Satz 2 StraBEG wird gesetzlich angeordnet, dass die in § 8 StraBEG genannten Steueransprüche unberührt bleiben, es sei den, die genannten Steueransprüche sind nicht durch die strafbefreiende Erklärung erloschen⁶. Der Gesetzgeber hat die Steuer, welche aufgrund der Festlegungen des StraBEG gezahlt wird, insoweit als Steuer eigener Art definiert, die bereits ergangene Veranlagungsbescheide unberührt lässt. Eine Berichtigung der abgegebenen Steuererklärungen gem. § 153 AO ist nicht erforderlich, da der Inhalt der strafbefreienden Erklärung nicht Gegenstand einer Neufestsetzung der in § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG genannten Steueransprüche wird.

Das in § 10 Abs. 2 Satz 2 StraBEG gesetzlich angeordnete Fortbestehen der ursprünglichen ertragsteuerlichen Bescheide führt zu der Frage, ob die Berichtigung der Bilanz des Erklärenden im Amnestiezeitraum bis 2002 erfolgen kann.

Sollte dies nicht möglich sein, müsste die Bilanzberichtigung in den noch offenen Veranlagungszeiträumen ab dem 1.1.2003 durchgeführt werden. Diese Vorgehensweise birgt das Problem in sich, dass die steuerliche Abgeltungswirkung gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG am 31.12.2002 endet und es deshalb zu widerstreitenden Steuerfestsetzungen oder zu einer doppelten Besteuerung kommen kann.

³ *Stapperfend* in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 4 Anm. 418.

⁴ StRspr., vgl. BFH v. 25.8.1960 IV 185/58 U, BStBl. III 1960, 444; v. 27.3.1962 I 136/60 S, BStBl. III 1962, 273; v. 9.6.1964 I 287/63 U, BStBl. III 1965, 48; v. 29.11.1965 GrS 1/65, BStBl. III 1966, 142; v. 13.1.1977 IV R 9/73, BStBl. II 1977, 472; v. 10.3.1989 III R 190/85, BFH/NV 1990, 358 (359); v. 11.2.1998 I R 150/94, BStBl. II, 503 (504); v. 28.4.1998 VIII R 46/96, BStBl. II 1998, 443; v. 6.8.1998 IV R 67/97, BStBl. II 1999, 14 (15).

⁵ Beschluss des Großen Senats vom 29.11.1965, GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142; bestätigt durch Beschluss des Großen Senats vom 10.11.1997 GrS 1/96, BStBl. II 1998, 83.

⁶ *Joecks/Randt*, Steueramnestie 2004/2005, 1. Auflage 2004, Anm. 269.

Nachfolgend werden verschiedene Varianten geschildert, wie eine Berichtigung der Bilanz erfolgen könnte⁷.

3.1 Variante 1: Steuerfestsetzung nach StraBEG als neue Veranlagung des betroffenen Amnestiezeitraumes bis 31.12.2002

Die strafbefreiende Erklärung steht nach § 10 Abs. 2 Satz 1 StraBEG einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Sie hat den Rechtscharakter einer vorbehaltlosen Steueranmeldung nach § 168 AO⁸. Mit Bestandskraft der strafbefreienden Erklärung, welche nach 4 Wochen eintritt⁹, sind die erklärten Sachverhalte rechtswirksam veranlagt, soweit nach den Vorschriften des StraBEG vollständige Straf- und Bußgeldfreiheit eingetreten ist, § 10 Abs. 3 Satz 1 StraBEG.

Nachdem die bisherigen Festsetzungen der in § 8 Abs. 1 StraBEG genannten Steueransprüche unberührt bleiben, stellt die Steuer nach dem StraBEG eine neue Veranlagung dar, die gleichsam die bisherigen Steuerfestsetzungen ummantelt. Erst aus der Zusammenschau von bisheriger Steuerfestsetzung und der Veranlagung nach den Regelungen des StraBEG ergibt sich die zutreffende Höhe der steuerlichen Belastung des Steuerpflichtigen.

Die Abgabe der strafbefreienden Erklärung versetzt den Steuerpflichtigen demnach verfahrensrechtlich in den Zustand einer erneuten Steuerveranlagung. Der Steuerpflichtige kann deshalb nach § 150 Abs. 2 und Abs. 4 AO i.V.m. § 60 EStDV ohne Einschränkungen seine Bilanz berichtigen¹⁰. Die insoweit berichtigte Bilanz ist gleichzeitig mit der strafbefreienden Erklärung dem Finanzamt vorzulegen.

Eine außerbilanzielle Abrechnung des amnestierten Vermögenszuwachses ergibt den ursprünglichen Steuerbilanzgewinn, so wie er der bisherigen ertragsteuerlichen Veranlagung zugrunde gelegt wurde.

Die Lehre vom formellen Bilanzzusammenhang steht dem nicht entgegen, da es mit Abgabe der strafbefreienden Erklärung zu einer erneuten Veranlagung kommt. Einer Berichtigung der bisherigen Steuerfestsetzung im Wege der Korrekturvorschriften der AO bedarf es nicht.

⁷ Im Merkblatt des BMF vom 3.2.2004 finden sich hierzu keine Hinweise.

⁸ *Stahl*, *Selbstanzeige und strafbefreiende Erklärung*, 2. Aufl. 2004, Anm. 655.

⁹ Die Einspruchsfrist beträgt ein Monat und beginnt mit Eingang der Erklärung bei der Finanzbehörde, Ziffer 12.7 des Merkblatts des BMF vom 3.2.2004.

¹⁰ *Wacker* in: *Blümich EStG*, § 4 Anm. 370.

3.2 Variante 2: Änderung der Veranlagung bis 31.12.2002 im Wege der Korrekturvorschrift des § 174 AO

Die Abgabe der strafbefreienden Erklärung kann auch als Antrag auf Korrektur der fehlerhaften Steuerfestsetzung bis 31.12.2002 gem. § 174 AO ausgelegt werden. Die Anwendung des § 174 AO setzt voraus, dass der Sachverhalt, welcher im Wege der strafbefreienden Erklärung dem Finanzamt mitgeteilt wurde, bereits in anderen Bescheiden Berücksichtigung gefunden haben muss. Dies ist gerade nicht der Fall, da der mitgeteilte Sachverhalt bislang im Wege einer Tat nach §§ 370, 370a AO dem Finanzamt vorenthalten war.

Bezogen auf den Amnestiezeitraum bis zum 31.12.2002 kommt es zu keiner widerstreitenden Steuerfestsetzung, da die wirksame strafbefreiende Erklärung gem. § 10 Abs. 2 Satz 2 StraBEG die in § 8 StraBEG genannten Steueransprüche unberührt lässt. Eine doppelte Berücksichtigung des Inhalts der strafbefreienden Erklärung tritt bis zum 31.12.2002 nicht ein.

3.3 Variante 3: Durchführung der Bilanzberichtigung im Wege der Anpassung der Eröffnungsbilanzwerte zum 1.1.2003

Wird davon ausgegangen, dass die Schlussbilanz zum 31.12.2002 unverändert bleiben muß, bestünde eine weitere Variante darin, dass die Eröffnungsbilanzwerte zum 1.1.2003 an die neuen Verhältnisse angepasst werden, wie sie die strafbefreiende Erklärung zu Tage gefördert hat. Die Berichtigung der Bilanz ist vor Abgabe der Steuererklärungen gem. § 150 Abs. 2 und 4 AO i.V.m. § 60 EStDV möglich.

Die Anpassung der Bilanz aufgrund des Inhaltes der strafbefreienden Erklärung führt regelmäßig zur Erhöhung des Eigenkapitals des Erklärenden. Sollte die Aufnahme eines Aktivpostens erforderlich sein, folgt die Erhöhung des Gewinnvortrages in gleicher Höhe. In dieser Weise wird die Berichtigung der Bilanz ohne Auswirkung auf die Gewinn- und Verlustrechnung vollzogen. Ein steuerliches Mehrergebnis im Berichtigungszeitraum 2003 tritt nicht ein.

Problematisch an diesem Lösungsweg ist, dass er es erforderlich macht, den Bilanzzusammenhang zwischen Schlussbilanz zum 31.12.2002 und Eröffnungsbilanz zum 1.1.2003 zu durchbrechen. Der Grundsatz von der Zweischnidigkeit der Bilanz¹¹ würde außer Acht gelassen werden. Hiernach ist es grundsätzlich ohne Bedeutung, ob Gewinne in der zutreffenden Periode erfasst werden, soweit der zutreffende Totalgewinn der Besteuerung unterworfen wird. Dies gilt selbst dann, wenn es zu einer

¹¹ schon RFH v. 11.7.1928, RStBl. 1929, 172.

unzutreffenden Gesamtbelastung kommen kann¹². Eine Korrektur im Wege der Anpassung der Eröffnungsbilanzwerte wird aus diesen Gründen nicht möglich sein und ist m.E. abzulehnen.

3.4 Variante 4: Korrektur der fehlerhaften Bilanzansätze im Rahmen der laufenden Veranlagung ab dem 1.1.2003

Aus § 8 Abs. 1 Satz 1 StraBEG folgt, dass die wirksame strafbefreiende Erklärung insoweit zum Erlöschen der Steueransprüche bis zum 31.12.2002 führt. Sind durch eine wirksame strafbefreiende Erklärung Steueransprüche ab dem 1.1.2003 entstanden, besteht im Umkehrschluss keine Abgeltungswirkung mehr. Soweit die Eröffnungsbilanzwerte zum 1.1.2003 unverändert bleiben (siehe oben bei Varianten 1-3), muss die Korrektur der Bilanzansätze im Rahmen der noch nicht bestandskräftigen Veranlagung durchgeführt werden¹³. Wird eine bislang verschwiegene Aktivposition des Steuerpflichtigen in seine Bilanz ab dem 1.1.2003 aufgenommen, führt dies zu einer Gewinnrealisierung in gleicher Höhe.

Die Berücksichtigung des Inhalts der strafbefreienden Erklärung nach dem 1.1.2003 führt bei bilanzierenden Steuersubjekten zu einer Zusatzbesteuerung zum den regulären Steuersatz¹⁴. Dies ist eine Folge der gesetzgeberischen Entscheidung nach einer Typisierung der steuerlichen Lebenssachverhalte¹⁵. Es bleiben auch nach Inkrafttreten des StraBEG Sachverhaltsgestaltungen denkbar, in welchen die strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO zu einer niedrigeren steuerlichen Belastung führt¹⁶.

Über die Korrekturvorschrift des § 174 AO besteht indes nicht die Möglichkeit, die fehlerhaften Bilanzansätze zum 31.12.2002 zu ändern, solange die zugrunde liegenden Veranlagungen bestandskräftig bleiben¹⁷. Selbst wenn nicht der Rspr. zum formellen Bilanzzusammenhang gefolgt wird, eröffnet § 174 Abs. 4 AO keine Möglichkeit, den Steuerbescheid, dem der fehlerhafte Bilanzansatz zugrunde liegt, aufzuheben oder zu ändern¹⁸. Es fehlt bereits an dem Vorhandensein eines identischen Sachverhaltes, da der Veranlagung ab dem 1.1.2003 die berichtigte Bilanz für 2003 und nicht die Veranlagungsbilanz für 2002 zugrunde gelegt sein dürfte¹⁹.

¹² Vgl. BFH v. 25.8.1960 IV 185/58 U, BStBl. III 1960, 444 (446); v. 29.11.1965 GrS 1/65 S, BStBl. III 1966, 142; v. 8.12.1988 IV R 33/87, BStBl. 1989, 407 (409); v. 30.3.1994 I B 81/93, BFH/NV 1995, 192; v. 19.8.1999 IV R 73/98, BStBl. II 2000, 18 (20); v. 25.8.2000 IV B 150/99, BFH/NV 2001, 308.

¹³ Offen gelassen in *Joecks/Randt*, *Steueranmestie 2004/2005*, Anm. 458.

¹⁴ *Stahl*, a.a.O., Anm. 604; *Striegel/Weger*, *DStR 2004*, 534 (539).

¹⁵ *Striegel/Weger*, *DStR 2004*, 534 (539).

¹⁶ *Stahl*, a.a.O., Anm. 604.

¹⁷ BFH v. 10.11.1997 GrS 1/96, BStBl. II 1998, 83;

¹⁸ *Kruse/Lose* in: *Tipke/Kruse AO*, § 174 AO Anm. 46.

¹⁹ *Kruse/Lose* in: *Tipke/Kruse AO*, § 174 AO Anm. 46 m.w.N.

An widerstreitenden Steuerfestsetzungen im Sinne von § 174 AO in Bezug auf eine Veranlagung nach StraBEG und der Veranlagung ab dem 1.1.2003 dürfte es aus gleichen Gründen fehlen, da jeweils unterschiedliche Sachverhalte der Veranlagung zugrunde gelegt worden sind. Es fehlt insoweit an der erforderlichen Identität des zu steuernden Sachverhaltes.

4 Zusammenfassung

Die beschriebene Problematik macht deutlich, dass die Anwendung des StraBEG bei Steuersubjekten, die ihren Gewinn nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG ermitteln gegenüber einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu offen Fragen hinsichtlich der Korrektur der Bilanzansätze führt. Eine identische Tat nach §§ 370, 370a AO würde zu unterschiedlichen steuerlichen Belastungen führen, soweit die Bilanzberichtigung nach dem 1.1.2003 durchgeführt werden müsste. Die notwendigen Anpassungen haben deshalb in der Bilanz zum 31.12.2002 im Wege der geschilderten Variante 1 zu erfolgen. Die Veranlagung aufgrund des StraBEG überlagert die bisherige Steuerfestsetzung im Amnestiezeitraum und macht eine Änderung der Bilanzansätze unter Beachtung der Lehre vom formellen Bilanzzusammenhang möglich.