

9. März 2006

BMF-010103/0020-VI/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern
Großbetriebsprüfungen
unabhängigen Finanzsenat

Erlass zu den Anzeigepflichten nach den §§ 120 und 139 BAO

Anzeigepflicht für Begründung und Aufgabe von Betrieben, Beseitigung der Ungewissheit und Eintritt rückwirkender Ereignisse; Anzeigepflicht bei Erkennen der Unrichtigkeit eingereichter Abgabenerklärungen

1. Allgemeines zu Anzeigepflichten

Die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung der für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände besteht nach § 119 Abs. 1 BAO "nach Maßgabe der Abgabenvorschriften".

Eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht besteht somit lediglich dann, wenn und soweit sie in einer Abgabenvorschrift vorgesehen ist. Dies gilt auch für Anzeigepflichten.

Abgabenrechtliche Anzeigepflichten sind beispielsweise vorgesehen in den §§ 15, 120, 122 und 139 BAO, § 31 GebG, § 43 Abs. 1 UmgrStG.

Die Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten ist finanzstrafrechtlich insbesondere bedeutsam für

- § 33 FinStrG (Abgabenhinterziehung),
- § 34 FinStrG (fahrlässige Abgabenverkürzung) und
- § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG (Finanzordnungswidrigkeit).

2. Anzeigepflichten nach § 120 BAO

2.1 § 120 Abs. 1 BAO

Die Anzeigepflicht des § 120 Abs. 1 BAO umfasst

- alle Umstände, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden,
- den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen oder Ertrag.

Die persönliche Einkommensteuerpflicht wird beispielsweise begründet, wenn jemand erstmals die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) begründet, somit zB bei erstmaliger Begründung eines Wohnsitzes (§ 26 BAO) im Inland.

Eine Änderung der persönlichen Einkommensteuerpflicht ist der Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht sowie umgekehrt.

Eine anzeigepflichtige Beendigung der Abgabepflicht liegt etwa bei Aufgabe des für die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht maßgebenden Wohnsitzes vor.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer umfasst die Anzeigepflicht die Begründung und die Beendigung der Unternehmereigenschaft (VwGH 17.3.2005, 2004/16/0252).

Aus § 120 Abs. 1 BAO ergibt sich keine Anzeigepflicht für den Umstand, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger erstmals einkommensteuerpflichtige Einkünfte erzielt.

Es besteht keine generelle Anzeigepflicht für alle für die Abgabenfestsetzung maßgebenden Umstände. Daher umfasst die Anzeigepflicht beispielsweise nicht jede einzelne Betriebseinnahme oder Betriebsausgabe. Ebenso wenig ist der Abgabepflichtige verpflichtet, unaufgefordert dem Finanzamt Umstände (zB steigende Einnahmen, sinkende Ausgaben) mitzuteilen, deren Kenntnis der Abgabenbehörde eine Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen (§ 45 Abs. 4 EStG 1988) ermöglichen würde.

Von der die Begründung, Änderung oder Beendigung der persönlichen Abgabepflicht betreffenden Anzeigepflicht sind die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer betroffen.

Hinsichtlich Einkommensteuer ist die Anzeige gegenüber dem nach § 55 BAO zuständigen Finanzamt zu erstatten. Für die Körperschaftsteuer richtet sich die diesbezügliche Zuständigkeit nach § 56 BAO (beschränkte Steuerpflicht) bzw. nach § 58 BAO (unbeschränkte Steuerpflicht).

Für die Umsatzsteuer betreffende Anzeigen enthält § 120 Abs. 1 BAO keine spezielle Aussage zur Zuständigkeit. Die Zuständigkeit für die Erhebung der Umsatzsteuer richtet sich allerdings grundsätzlich nach jener für die Erhebung der Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer (dem § 61 BAO zufolge).

Die Anzeigefrist richtet sich nach § 121 BAO (binnen einem Monat ab Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses).

2.2 § 120 Abs. 2 BAO

Die Anzeigepflicht des § 120 Abs. 2 BAO umfasst die Begründung oder Aufgabe

- eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes,
- eines gewerblichen Betriebes (einer Betriebsstätte) oder
- einer sonstigen selbständigen Erwerbstätigkeit.

Die Begründung oder Aufgabe von Betriebsstätten (§ 29 BAO) ist nach § 120 Abs. 2 BAO nur anzeigepflichtig, wenn die Betriebsstätte Einkünften aus Gewerbebetrieb dient.

Die Anzeigepflicht bezieht sich nicht auf die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988. Nicht anzeigepflichtig ist daher beispielsweise der Verkauf von Anteilen an einer GmbH bzw. der Umstand, dass dadurch sonstige Einkünfte (§ 29 Z 2 EStG 1988) erzielt werden.

Die Anzeigepflicht des § 120 Abs. 2 BAO besteht gegenüber dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt. Die diesbezügliche örtliche Zuständigkeit ergibt sich im Allgemeinen aus § 61 BAO. Hiefür kann auch § 70 BAO maßgebend sein.

Die Anzeige ist nach § 121 BAO binnen einen Monat, gerechnet vom Eintritt des anmeldungspflichtigen Ereignisses, zu erstatten.

2.3 § 120 Abs. 3 BAO

2.3.1 Einleitung

Der durch das AbgÄG 2005 (BGBl. I Nr. 161/2005) angefügte § 120 Abs. 3 BAO lautet:

"(3) Weiters ist die Beseitigung einer im vorläufigen Bescheid genannten Ungewissheit (§ 200 Abs. 1) und ein Eintritt eines im Bescheid angeführten, in Betracht kommenden rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) dem für die Erhebung der betreffenden Abgaben zuständigen Finanzamt anzuzeigen."

2.3.2 Beseitigung der Ungewissheit

Die Beseitigung der Ungewissheit ist nur anzeigepflichtig,

- wenn die Ungewissheit im vorläufigen Bescheid angeführt ist und
- wenn die angeführte Ungewissheit tatsächlich eine Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 BAO ("... wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist") ist.

Für die Anzeigepflicht ist die Nennung der Ungewissheit in der Begründung des vorläufigen Bescheides ausreichend.

Die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes des § 200 Abs. 1 erster Satz BAO reicht keinesfalls (weder für die Anzeigepflicht noch für eine nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO erforderliche Begründung des Bescheides).

Die vorläufige Erlassung von Bescheiden erfordert, dass eine "zeitlich bedingte" Ungewissheit vorliegt (zB VwGH 29.7.1997, 95/14/0117). Nötig ist eine Ungewissheit im Tatsachenbereich (zB VwGH 10.6.2002, 2002/17/0039).

Die Vorläufigkeit von Bescheiden ist nur zulässig, wenn die Ungewissheit derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigt werden könnte. Der Umstand, dass in einigen Monaten eine Außenprüfung (§ 147 BAO) geplant ist, rechtfertigt nicht, Bescheide vorläufig zu erlassen.

Die Möglichkeit, gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz BAO vorläufige Abgabenbescheide zu erlassen, ist nämlich nicht dazu bestimmt, der Abgabenbehörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen und sich vorbehaltlich der späteren Durchführung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens sogleich die Abgabeneinnahmen zu verschaffen (VwGH 17.12.1992, 91/16/0137).

Ist dieselbe Rechtsfrage für mehrere Veranlagungszeiträume strittig, so ist der Umstand, dass die Berufung gegen den Bescheid eines Vorjahres noch unerledigt ist, für sich allein kein Grund, Bescheide für Folgejahre vorläufig zu erlassen.

Ebenso wie die Anwendbarkeit des § 208 Abs. 1 lit. d BAO (vgl. zB VwGH 18.10.1984, 83/15/0085) setzt die Anzeigepflicht voraus, dass tatsächlich eine Ungewissheit im Sinn des § 200 Abs. 1 erster Satz BAO vorliegt.

Liegt eine solche Ungewissheit vor, so liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob sie den Bescheid vorläufig erlässt. Bei der Ermessensübung ist die Abänderungsmöglichkeit des § 295a BAO zu berücksichtigen. Daher rechtfertigen Ungewissheiten über den Eintritt rückwirkender Ereignisse (im Sinn des § 295a BAO) in der Regel keine Vorläufigkeit.

Die Anzeigepflicht des § 120 Abs. 3 BAO besteht jedoch unabhängig davon, ob der vorläufige Bescheid wegen Ermessens Fehlgebrauches rechtswidrig ist.

2.3.3 Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses

Ein rückwirkendes Ereignis ist dem § 295a BAO zufolge ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Ob einem Ereignis Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt, ist eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung von Abgabenvorschriften.

Für auf § 295a BAO gestützte Abänderungen von Bescheiden sowie für die Anzeigepflicht des § 120 Abs. 3 BAO sind derartige rückwirkende Ereignisse nur dann bedeutsam, wenn sie nach Bescheiderlassung eintreten.

Die Anzeigepflicht besteht nur, wenn das in Betracht kommende Ereignis im Bescheid angeführt ist.

Als solche anzeigepflichtige Ereignisse kommen beispielsweise in Betracht

- Kostenersätze für als außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG 1988) berücksichtigte Ausgaben,
- Stattgabe einer gegen einen Erbschaftssteuerbescheid gerichteten Berufung, wenn die strittige Erbschaftssteuer (zB dem § 31 Abs. 4 EStG 1988 zufolge) bei der Einkommensteuerveranlagung angerechnet wurde,
- Herabsetzung (und Gutschrift) einer nach § 6 Abs. 3 letzter Satz ErbStG auf die inländische Steuer angerechnete ausländische Steuer,
- ein späterer Wegzug im Sinn des § 31 Abs. 2 EStG 1988,
- Änderungen des Veräußerungserlöses für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 24 Abs. 2 EStG 1988 (vgl. zB Rz 5661 der EStR 2000).

2.3.4 Gemeinsames zu den Anzeigen gemäß § 120 Abs. 3 BAO

Die Anzeige hat binnen einen Monat, gerechnet vom Eintritt des anzeigepflichtigen Ereignisses, zu erfolgen (nach § 121 BAO).

Diese Frist ist eine gesetzliche Frist im Sinn des § 110 Abs. 1 BAO. Sie ist daher nicht erstreckbar.

§ 108 Abs. 4 BAO (Nichteinrechnung der Tage des Postenlaufes) gilt auch für die Anzeigefrist des § 121 BAO.

Die Anzeigepflichten des § 120 Abs. 3 BAO treffen den jeweiligen Bescheidadressaten, somit bei Abgabenbescheiden den Abgabepflichtigen. Dies gilt unabhängig davon, wer das rückwirkende Ereignis verwirklicht, daher beispielsweise auch dann, wenn der als Veräußerung geltende spätere Wegzug (§ 31 Abs. 2 EStG 1988) durch eine andere Person als den Einkommensteuerpflichtigen erfolgt.

Anzeigen sind Anbringen zur Erfüllung von Verpflichtungen. Sie sind daher nach § 85 Abs. 1 BAO grundsätzlich schriftlich einzureichen.

Spezielle Form- oder Inhaltserfordernisse sind in der BAO nicht vorgesehen.

Mängelbehebungsaufträge gemäß § 85 Abs. 2 BAO kommen nicht in Betracht, weil Anzeigen "Pflichteingaben" sind.

Nach § 120 BAO erfolgte Anzeigen unterliegen nicht der Entscheidungspflicht (VwGH 21.7.1998, 94/14/0089). Hingegen sind auf Endgültigerklärung (§ 200 Abs. 2 BAO) gerichtete Anbringen ebenso entscheidungspflichtig wie Anträge auf Abänderung gemäß § 295a BAO.

3. Anzeigepflicht des § 139 BAO

Die Anzeigepflicht des § 139 BAO trifft

- Abgabepflichtige (§ 77 BAO),
- Abfuhrpflichtige (dem § 140 BAO zufolge)
- Verrechnungspflichtige (dem § 140 BAO zufolge),
- Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit bezüglich Feststellungen gemäß § 186 oder gemäß § 188 BAO (analoge Anwendung).

Die Anzeigepflicht setzt eine Verletzung der gemäß § 119 BAO bestehenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht voraus.

Die Pflichtverletzung muss in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen erfolgt sein. Ein solches sonstiges Anbringen ist beispielsweise eine Anzeige gemäß § 31 GebG.

Die Anzeigepflicht des § 139 BAO besteht nur, wenn die Pflichtverletzung zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann.

Die Anzeigepflicht setzt voraus, dass der zur Anzeige Verpflichtete nachträglich, aber vor Ablauf der Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209a BAO) die Pflichtverletzung und die Verkürzungseignung erkennt. "Nachträglich" bedeutet hier nach Einreichung des Anbringens (insbesondere der Abgabenerklärung).

Ein nachträgliches Erkennen ist angeschlossen, wenn die Unrichtigkeit bereits im Zeitpunkt der Einreichung des Anbringens bekannt war. Daher ist § 139 BAO insbesondere dann unanwendbar, wenn abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen in der Abgabenerklärung vorsätzlich nicht offengelegt werden.

Bei fahrlässigen Verletzungen der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht besteht keine Anzeigepflicht. Eine derartige Anzeigepflicht würde gegen das Verbot des Zwanges zur Selbstbeschuldigung verstoßen. Übrigens wäre das Unterbleiben der Anzeige, selbst wenn man die Anzeigepflicht bejahen würde, für sich nicht strafbar (es läge eine straflose Nachtat vor).

Wahrheitsgemäß offen zu legen sind die nach § 119 Abs. 1 BAO für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen maßgebenden Umstände.

Die Offenlegungspflicht wird nicht nur verletzt, wenn nicht existente Tatsachen in Abgabenerklärungen angegeben werden, sondern auch, wenn abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen verschwiegen werden.

Erkennt ein Abgabepflichtiger, dass sich die Abgabenbehörde bei der Erlassung des Bescheides zu seinen Gunsten geirrt hat, so ist er nicht verpflichtet, diesen Bescheid zu bekämpfen (VwGH 23.11.1983, 82/13/0106) oder die Behörde auf ihren Fehler hinzuweisen.

4. Hinweis

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 9. März 2006