

Vorläufiger Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO - Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO (Stand: 16.06.2015)

1. Allgemeines

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 AO besteht, wenn ein Steuerpflichtiger bzw. sein gesetzlicher Vertreter, sein Gesamtrechtsnachfolger oder eine andere in § 153 Abs. 1 Satz 2 AO genannte Person (vgl. AEAO zu § 153, Nr. 4) nachträglich erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung objektiv unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder kommen kann. Bei dieser Pflicht handelt es sich um eine steuerrechtliche Pflicht.

Ist bereits die Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden, sind Zwangsmittel (§ 328 AO) unter den Voraussetzungen des § 393 Abs. 1 Satz 2 und 3 AO (ggf. i.V.m. § 410 Abs. 1 Nr. 4 AO) unzulässig, da der Steuerpflichtige im Straf- oder Bußgeldverfahren nicht gezwungen werden darf, sich selbst zu belasten (nemo-tenetur-Grundsatz).

2. Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige

- 2.1 Sowohl im Fall einer Anzeige und Berichtigung nach § 153 Abs. 1 AO als auch im Fall einer Selbstanzeige muss die Erklärung im Zeitpunkt ihrer Abgabe objektiv unrichtig gewesen sein. Erkennt der Steuerpflichtige erst im Nachhinein die Fehlerhaftigkeit der von ihm abgegebenen Erklärung und kommt seiner Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO unverzüglich nach, liegt weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor, da es sowohl am Vorsatz als auch an der Leichtfertigkeit fehlt. Eine solche Anzeige und Berichtigung stellt keine straf- oder bußgeldbefreiende Selbstanzeige dar. Nachträgliches Erkennen bedeutet, dass der Steuerpflichtige bei Abgabe der Erklärung die Unrichtigkeit zunächst nicht erkannt hat. D. h. der Steuerpflichtige hat im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung weder die Tatbestandsverwirklichung einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung für möglich gehalten noch deren Eintritt billigend in Kauf genommen.
- 2.2 Im Fall des § 153 Abs. 2 AO wurde hingegen die zunächst objektiv richtige steuerliche Erklärung erst durch den nachträglichen vollständigen oder teilweisen Wegfall der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigung objektiv unrichtig. Bei einer unverzüglichen Anzeige nach § 153 Abs. 2

AO liegt daher weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor. Gem. § 153 Abs. 2 AO besteht lediglich eine Anzeigepflicht, eine Berichtigungspflicht ergibt sich hieraus nicht. Die spezialgesetzlichen Verpflichtungen zur Nacherklärung (z.B. § 13a Abs. 6 ErbStG, § 68 Abs. 1 EStG) gehen vor.

- 2.3 Der Anzeige- und Berichtigungspflichtige muss nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung tatsächlich erkennen, bloßes Erkennen-Können bzw. Erkennen-Müssen reicht nicht aus. Erkennen bedeutet vielmehr das positive Wissen der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung sowie die Erkenntnis, dass es durch die Erklärung zu einer Verkürzung der Steuer kommen kann oder bereits gekommen ist.
- 2.4 Sofern der Steuerpflichtige hingegen bereits bei Abgabe der Erklärung vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern gekommen ist bzw. hätte kommen können, liegt kein Fall des § 153 AO, sondern eine versuchte oder ggf. vollendete Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vor. In diesem Fall kann jedoch Straffreiheit durch Abgabe einer wirksamen Selbstanzeige nach § 371 AO erlangt werden (ggf. § 398a AO als Verfolgungshindernis in besonderen Fällen). Liegt keine vorsätzliche Steuerhinterziehung vor, sondern wird die Tathandlung leichtfertig begangen, liegt eine bußgeldbewehrte Steuerordnungswidrigkeit mit der Möglichkeit einer bußgeldbefreienden Selbstanzeige vor (§ 378 Abs. 1 und 3 AO).
- 2.5 Ein Fehler, der dem Anzeige- und Berichtigungspflichtigen i. S. des § 153 AO unterlaufen ist, ist straf- bzw. bußgeldrechtlich nur vorwerfbar, wenn er vorsätzlich bzw. leichtfertig begangen wurde. Es gelten die allgemeinen Regelungen des Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenrechts (§ 369 Abs. 2, § 377 Abs. 2 AO). Es ist zwischen einem bloßen Fehler und einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit (§§ 370, 378 AO) zu differenzieren. Nicht jede objektive Unrichtigkeit legt den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahe. Es bedarf einer sorgfältigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben ist. Insbesondere kann nicht automatisch vom Vorliegen eines Anfangsverdachts allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkung der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung oder aufgrund der Anzahl der abgegebenen Berichtigungen ausgegangen werden.
Ein straf- oder bußgeldrechtlich vorwerfbares Verhalten kann auch dann vorliegen, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der abgegebenen Erklärung erkannt, aber keine (ggf. auch erneute) Berichtigung entsprechend der Verpflichtung aus § 153 AO vorgenommen wurde. In diesem Fall liegt eine Unterlassungstat vor (siehe hierzu 5.2).

- 2.6 Für Steuerhinterziehung reicht von den verschiedenen Vorsatzformen bereits bedingter Vorsatz aus. Dieser kommt in Betracht, wenn der Täter die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält. Es ist nicht erforderlich, dass der Täter die Tatbestandsverwirklichung anstrebt oder für sicher hält. Nach der BGH-Rechtsprechung ist für die Annahme des bedingten Vorsatzes neben dem Für-Möglich-Halten der Tatbestandsverwirklichung zusätzlich erforderlich, dass der Eintritt des Taterfolges billigend in Kauf genommen wird. Für die billigende Inkaufnahme reicht es, dass dem Täter der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig ist. **Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.**
- 2.7 Leichtfertigkeit ist eine besondere Form der Fahrlässigkeit und liegt vor, wenn jemand in besonders großem Maße gegen Sorgfaltspflichten verstößt und ihm dieser Verstoß besonders vorzuwerfen ist, weil er den Erfolg leicht hätte vorhersehen oder vermeiden können. Wurde eine leichtfertig unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben, ist ein nachträgliches Erkennen dieses Fehlers möglich. In diesem Fall kann eine Berichtigung nach § 378 Abs. 3 AO erfolgen. Bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 378 Abs. 3 AO ist keine Geldbuße festzusetzen. Die Verschärfungen der Voraussetzungen einer wirksamen Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011, BGBl. I S.676, BStBl I S. 495, und durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014, BGBl. I S. 2415, BStBl 2015 I S. 55, wurden nicht entsprechend auf die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO ausgedehnt.
- 2.8 Ob der Steuerpflichtige vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt hat, ist unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalls von der zuständigen Finanzbehörde festzustellen. Liegt ein Fehler vor, der weder auf einer vorsätzlichen, noch leichtfertigen Handlung (auch durch Unterlassen) beruht, liegt keine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit vor. Der Fehler ist nach dessen Erkennen nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO anzuzeigen und zu berichtigen, falls eine Steuerverkürzung eingetreten ist oder es zu einer Steuerverkürzung kommen kann. Die nachfolgenden Beispiele sind als Hinweise zu verstehen. Sie befreien die zuständige Finanzbehörde nicht von der Verpflichtung, in jedem Einzelfall die Frage des Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit zu prüfen.

Beispiel 1:

Ein Unternehmen schreibt in seiner Handelsbilanz linear und in der Steuerbilanz degressiv ab. Nach einer gesetzlichen Änderung ist in der Steuerbilanz die degressive Absetzung für Abnutzung nicht mehr zulässig, so dass neu angeschaffte Wirtschafts-

güter linear abzuschreiben sind. Nachdem das Unternehmen versehentlich die Umstellung für das nächste Jahr nicht vornimmt, erkennt es ein Jahr später seinen Fehler.

Das Unternehmen ist nach Erkennen der Unrichtigkeit zur Anzeige und Berichtigung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verpflichtet. Da weder eine vorsätzliche noch leichtfertige Handlung vorliegt, ist eine eventuell erklärte Selbstanzeige nicht als solche, sondern als Anzeige und Berichtigung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu werten.

Beispiel 2:

Ein Umsatz wird im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung entgegen der nationalen Rechtslage aufgrund einer falschen Rechtsauffassung bewusst als umsatzsteuerfrei behandelt. Die Abweichung wird nachvollziehbar und glaubhaft schriftlich begründet.

Aufgrund des schriftlichen Hinweises, welcher zeigt, dass es sich um einen Irrtum und nicht um eine vorsätzlich falsche Erfassung handelt, ist der Fehler strafrechtlich nicht vorwerfbar. Es besteht auch keine Anzeige- und Berichtigungspflicht.

Beispiel 3:

Der Geschäftsführer einer GmbH unterschreibt eine für die Gesellschaft abzugebende Steuererklärung in der Annahme, dass die Angaben vollständig und zutreffend sind, da er davon ausgeht, dass die Zusammenstellung der Zahlen aufgrund der funktionierenden innerbetrieblichen Organisationsprozesse zutreffend ist. Im Rahmen einer Kontrolle wird ein Jahr später festgestellt, dass ein Umsatz aufgrund eines technischen Fehlers nicht berücksichtigt wurde.

Da es in diesem Fall an einer vorsätzlich oder leichtfertig unrichtig abgegebenen Steuererklärung fehlt, liegt keine Steuerverkürzung vor. Der Fehler ist nach dessen Erkennen nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO unverzüglich anzuzeigen und zu korrigieren. Die Anzeige und Berichtigung sind nicht als Selbstanzeige nach § 371 bzw. § 378 Abs. 3 AO zu werten.

3. Umfang der Anzeige- und Berichtigungspflicht

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO erstreckt sich nicht nur auf Steuererklärungen, sondern auf alle Erklärungen des Steuerpflichtigen, die Einfluss auf die Höhe der festgesetzten Steuer oder auf gewährte Steuervergünstigungen gehabt haben, somit beispielsweise auch auf Änderungsanträge nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO oder nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO und

auf Anträge auf Herabsetzung von Vorauszahlungen. Es besteht aber keine Verpflichtung, unaufgefordert Angaben zur Erhöhung festgesetzter Vorauszahlungen zu machen, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erst nach einem Antrag auf Herabsetzung von Vorauszahlungen geändert haben. Eine Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht lediglich dann, wenn eine erstmalige Festsetzung oder Herabsetzung von Vorauszahlungen auf vom Steuerpflichtigen unrichtig bzw. unvollständig gemachten Angaben beruht. Die Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht sowohl bei Gefahr einer Steuerverkürzung, als auch bei einer bereits eingetretenen Steuerverkürzung.

4. Zur Anzeige und Berichtigung verpflichtete Personen

Zur Anzeige und Berichtigung verpflichtet sind neben dem Steuerpflichtigen auch der Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) eines Steuerpflichtigen und die nach §§ 34 und 35 AO für den Steuerpflichtigen oder den Gesamtrechtsnachfolger handelnden Personen (§ 153 Abs. 1 Satz 2 AO, z. B. der Geschäftsführer einer GmbH). In Fällen einer Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer trifft denjenigen Ehegatten oder Lebenspartner die Anzeige- und Berichtigungspflicht, dem die unrichtig oder unvollständig erklärten Besteuerungsgrundlagen zuzurechnen sind. Davon zu unterscheiden sind jedoch die Fälle, in denen der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner als Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartners die steuerlichen Pflichten (u.a. auch die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO) zu erfüllen hat. Wurde eine Erklärung von einem Bevollmächtigten (z. B. Steuerberater, Rechtsanwalt oder Wirtschaftsprüfer) vorbereitet oder sogar unterschrieben oder elektronisch übermittelt, bleiben nur der Steuerpflichtige und die Person i. S. des § 153 Abs. 1 Satz 2 AO zur Anzeige und Berichtigung verpflichtet, d. h. dass für Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer hinsichtlich der Angelegenheiten der Mandanten insoweit keine Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht.

5. Zeitpunkt der Anzeige und Berichtigung

- 5.1 Die Anzeige nach § 153 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO muss unverzüglich, d. h. ohne schuldhaftes Zögern gegenüber der sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörde erstattet werden. Die Berichtigung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 AO kann ggf. später nachfolgen, wenn hierfür eine gewisse Zeit zur Aufbereitung der Unterlagen erforderlich ist. In einem solchen Fall sollte ggf. die erforderliche Zeitdauer gegenüber der Finanzbehörde begründet werden, z. B. durch einen Hinweis auf die notwendige Aufklärung von unternehmensinternen Prozessen, wenn es sich um länger zurückliegende Sachverhalte handelt. Zu diesem Zweck ist dem Berichtigungspflichtigen von der Finanzbehörde eine angemessene Frist zu gewähren. Entsprechend kann es sich verhalten, wenn der Steuerpflichtige vorläufige Angaben macht, weil der Sachverhalt nicht

abschließend bekannt ist, er aber keine Fristen versäumen will.

Beispiel:

In einem Konzern besteht Berichtigungsbedarf nach § 153 AO hinsichtlich der Körperschaftsteuererklärung der Konzernmutter, nachdem bei einer Konzerntochter ein Fehler aufgedeckt wurde, der wegen des Organschaftsverhältnisses Auswirkungen auf den der Konzernmutter - als Organträgerin - zuzurechnenden steuerlichen Gewinn hat. Aufgrund der Art des Fehlers und/oder der Erfahrungen aus der Vergangenheit rechnet die Konzernsteuerabteilung mit ähnlichen Fehlern anderer Konzerntöchter, die zunächst aufgeklärt werden sollen. Andernfalls bestünde ggf. die Notwendigkeit, sukzessive diverse Teilberichtigungen vorzunehmen.

1. Alternativformulierung:

Der für die Konzernsteuererklärungen Verantwortliche gibt daher eine Berichtigungserklärung erst ab nach

- a) Woche(en)/Monat(en)
- b) Monaten.

Eine unverzügliche Berichtigung i.S.d. § 153 Abs. 1 Satz 1 AO ist im Fall a) in der Regel noch gegeben. Folglich liegt in dem Zuwarten des Verantwortlichen keine Steuerhinterziehung (ggf. auf Zeit) durch Unterlassen der Berichtigung vor.

Im Fall b) ist eine konkrete Einzelfallbetrachtung erforderlich. I. d. R. wird die Abgabe nicht mehr als unverzüglich im Sinne des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO gewertet werden können.

2. Alternativformulierung:

Der für die Konzernsteuererklärungen Verantwortliche zeigt den festgestellten Fehler unverzüglich an und weist auf die eingeleitete Überprüfung bei anderen Konzerntöchtern hin.

Die umfassende Berichtigungserklärung wird nach x Wochen/Monaten abgegeben. Nachdem der Verantwortliche des Unternehmens seiner Anzeigepflicht in bestmöglichem Umfang nachgekommen ist, hat die Berichtigung bzw. die Überprüfung des Berichtigungsbedarfs in angemessener Zeit zu erfolgen. Diese wird vom Einzelfall (Größe des Unternehmens etc.) abhängen.

- 5.2 Bei vorsätzlichem Verstoß gegen die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 AO liegt ab dem Zeitpunkt des Erkennens der objektiv unrichtig abgegebenen Erklärung bzw. des ganz oder teilweisen Wegfalls einer Steuer-

vergünstigung eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen vor (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Dies führt auch zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO. Fehler, die der Finanzbehörde unterlaufen, muss der Steuerpflichtige nicht anzeigen (vgl. BFH-Urteil vom 4.12.2012, VIII R 50/10, BStBl 2014 II S. 222).

Beispiel:

Nach Durchsicht der für die Vorjahre bereits abgegebenen Steuererklärungen erkennt der neue Vorstand einer Aktiengesellschaft, dass diese fehlerhaft waren und es dadurch bereits zu einer Verkürzung von Steuern gekommen ist. Der Vorstand als gesetzlicher Vertreter nach § 78 AktG ist anzeige- und berichtigungs verpflichtet nach § 153 Abs. 1 AO. Erfolgt in diesem Fall vorsätzlich nicht unverzüglich nach dem Erkennen des Fehlers eine Anzeige und Berichtigung nach § 153 Abs. 1 AO, so liegt eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen vor.

- 5.3 Mit Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 169 AO endet die Anzeige- und Berichtigungspflicht. Die in den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO eintretende Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn bzw. fünf Jahre sowie eventuelle Anlauf- oder Ablaufhemmungen nach den §§ 170, 171 AO verlängern auch den Zeitraum, in dem eine Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht.

Erstattet der Steuerpflichtige vor Ablauf der Festsetzungsfrist eine Anzeige nach § 153 AO oder eine Selbstanzeige (§ 371, § 378 Abs. 3 AO), so endet nach § 171 Abs. 9 AO die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige. Wird aufgrund der Anzeige innerhalb der Jahresfrist mit einer Außenprüfung oder Ermittlung der Steuerfahndung begonnen, so wird dadurch keine erneute Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 oder 5 AO ausgelöst (BFH-Urteil vom 8.7.2009, VIII R 5/07, BStBl 2010 II S. 583).“