



## **Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.**

---

10117 Berlin, Französische Str. 9 -12, ☎ 030 / 25 93 96 0

**Diskussionsentwurf eines Anwendungserlasses zu § 153 (AEAO zu § 153 AO); Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO; GZ: IV A 4 – S 0324/14/10001-01; DOK 2015/0621852**

---

### **Allgemeines**

Wir begrüßen die Initiative des Bundesministeriums der Finanzen, Anwendungsfragen zu § 153 AO zu klären und damit der Praxis Abgrenzungsregeln zur strafbefreienden Selbstanzeige an die Hand zu geben. Erforderlich sind die Klarstellungen, weil mit dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung die Anforderungen an eine strafbefreiende Selbstanzeige zum 1. Januar 2015 noch einmal verschärft wurden. Die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige bleibt nun – z. B. wegen der Strafzuschläge nach § 398a AO – nicht mehr zwingend sanktionslos. Die Unterscheidung zwischen einer schlichten Berichtigung und einer Selbstanzeige hat dadurch an Bedeutung gewonnen.

Nicht nur bei den Steuerzahlern, auch bei den Mitarbeitern im Finanzamt bestehen mutmaßlich Unsicherheiten, wann eine schlichte Berichtigung i.S.v. § 153 AO und wann eine strafbefreiende Selbstanzeige vorliegt. Dies führte in der Praxis zum Teil dazu, dass Berichtigungen – ohne nähere Prüfung des Einzelfalles – direkt an die Bußgeld- und Strafsachenstelle abgegeben wurden. Wir heben daher die Ausführungen in Textziffer 2.5 positiv hervor. Danach legt nicht jede objektive Unrichtigkeit den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahe. Insbesondere bei komplexen Sachverhalten in Unternehmen lassen sich Arbeitsfehler nicht stets vermeiden. Bei massenhaften Geschäftsvorfällen sind Fehler möglich und spätere Korrekturen nicht auszuschließen. In den allermeisten Fällen handeln die Unternehmer bzw. die Mitarbeiter nach bestem Wissen und Gewissen. Berichtigungen dürfen daher nicht kriminalisiert werden. Mit einem entsprechenden Anwendungsschreiben gewinnt die Praxis und auch die Mitarbeiter im Finanzamt Sicherheit.

Unsere Anmerkungen zu den einzelnen Textziffern haben wir nachfolgend zusammengestellt. Wir bitten, unsere Anregungen bei der Erarbeitung des endgültigen BMF-Schreibens zu berücksichtigen.

## **Im Einzelnen**

### **Textziffer 1 – Allgemeines**

*Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO besteht, wenn ein Steuerzahler bzw. sein gesetzlicher Vertreter nachträglich erkennt, dass eine von ihm abgegebene Erklärung unrichtig war und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist.*

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht bezieht sich auf steuererhebliche Erklärungen, die der Steuerzahler selbst abgegeben hat bzw. die für ihn abgegeben wurden. Irrtümer oder Fehler, die dem Finanzamt unterlaufen, muss der Steuerzahler nicht berichtigen (Textziffer 5.2). Wir bitten, diesen Grundsatz bereits unter Textziffer 1 in den Erlass zu übernehmen, da uns in der Praxis dazu häufig Nachfragen erreichen. Die Verortung unter Textziffer 5.2 – Zeitpunkt der Anzeige und Berichtigung – ist für eine so grundsätzliche Aussage unglücklich. Wir regen daher unter Ziffer 1 folgende Formulierung an: „Fehler, die das Finanzamt gemacht hat, müssen vom Steuerpflichtigen nicht angezeigt und berichtigt werden.“

### **Textziffer 2.1 – Anzeige- und Berichtigungspflicht**

*Der Diskussionsentwurf führt aus, dass eine Steuerhinterziehung nicht vorliegt, wenn der Steuerzahler seiner Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO unverzüglich nachkommt.*

Gemäß § 153 Abs. 1 Satz 1 AO ist lediglich eine unverzügliche Anzeige der Unrichtigkeit erforderlich. Die Berichtigung kann in einem zweiten Schritt erfolgen. Die Formulierung aus dem Diskussionsentwurf gibt dies nicht trennscharf wieder. Wir schlagen vor, die Textpassage entsprechend dem Gesetzeswortlaut umzuformulieren: „Erkennt der Steuerpflichtige erst im Nachhinein die Fehlerhaftigkeit der von ihm abgegebenen Erklärung und kommt er unverzüglich seiner Anzeigepflicht nach und nimmt eine Richtigstellung nach § 153 Abs. 1 AO vor, liegt weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor, da es sowohl am Vorsatz als auch an der Leichtfertigkeit fehlt.“

### **Textziffer 2.3 – Tatsächliches Erkennen**

*Der Steuerzahler muss die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Erklärung tatsächlich erkennen, bloßes Erkennen-Können bzw. Erkennen-Müssen reicht nicht aus.*

Ergänzend sollte deutlich gemacht werden, dass der Steuerzahler nicht verpflichtet ist, Fehler zu suchen oder sonstige Nachforschungen anzustellen. Zudem halten wir an dieser Stelle eine Klarstellung für erforderlich, auf wessen Erkennen abzustellen ist. Die bisherige Formulierung zielt vor allem auf natürliche Personen ab. In Unternehmen werden Steuererklärungen aber auf Basis verschiedener Zulieferungen gefertigt. Fällt beispielsweise einem Mitarbeiter einer zuliefernden Abteilung später auf, dass eine Angabe unrichtig oder unvollständig

war, so liegt aus unserer Sicht noch kein Erkennen i.S.v. § 153 AO vor. Bei arbeitsteilig tätigen Unternehmen sollte es auf die Erkenntnisse der für die Körperschaft handelnden Person ankommen, denn die Mitarbeiter trifft keine Erklärungs- und damit auch keine Berichtungspflichten (vgl. Textziffer 4).

#### **Textziffer 2.6 – innerbetriebliches Kontrollsystem**

*Hat der Steuerzahler 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 der Prüfung des Einzelfalles.*

Wir begrüßen diesen Hinweis, denn mit einem innerbetrieblichen Kontrollsystem bekundet das Unternehmen gerade, dass es die gebotene Sorgfalt bei der Erstellung von Steuererklärungen einhalten will. Es fehlt dann regelmäßig am Vorsatz, eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abzugeben. Insoweit sollte diese Formulierung etwas nachdrücklicher ausfallen, denn der Begriff „Indiz“ zeigt bereits an, dass es sich nur um ein Anzeichen handelt. Die Wörter „kann“ und „ggf.“ sollten daher nicht in das BMF-Schreiben übernommen werden: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, ist dies ein Indiz, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit spricht, ...“

Es sollte deutlich herausgestellt werden, dass keine überzogenen Anforderungen an das innerbetriebliche Kontrollsystem gestellt werden. Je nach Größe und Struktur des Unternehmens sollten auch einfache Anweisungen oder Organisationsmaßnahmen genügen, um ein innerbetriebliches Kontrollsystem zu begründen. Zudem darf aus dem Fehlen eines innerbetrieblichen Kontrollsystems nicht geschlossen werden, dass ein vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln vorliegt.

#### **Textziffer 5.1 – Zeitpunkt der Anzeige und Berichtigung**

*Die Anzeige muss unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern gegenüber der Finanzbehörde erstattet werden. Die Berichtigung kann ggf. später erfolgen. Der Diskussionsentwurf enthält zwei Alternativen für eine rechtzeitige Berichtigung.*

Wir regen an, die Textziffer 5.1 aufzuteilen, da es sich bei einer Berichtigung nach § 153 AO um ein zweistufiges Verfahren handelt (Anzeigepflicht sowie Berichtigungspflicht). Bei der Anzeigepflicht sollte dann zunächst der Begriff „unverzüglich“ näher erläutert werden. In der Fachliteratur wird dazu auf § 121 BGB verwiesen (*Rätke* in Klein, § 153 AO, Rn. 20). Danach muss eine Anzeige keineswegs sofort, sondern innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalles zu bemessenen Prüfungs- und Überlegungsfrist erfolgen. Das heißt, der Steuerpflichtige muss die Möglichkeit haben, sich z. B. Rechtsrat zu suchen. Diese Wertung des Zivilrechts sollte Eingang in das BMF-Schreiben finden.

In einem weiteren Absatz/Textziffer könnte dann die angemessene Frist zur Abgabe einer Berichtigung besprochen werden. Dabei tendieren wir zum zweiten Formulierungsvorschlag, wonach die Berichtigung in angemessener Zeit erfolgen muss. Diese wird vom Einzelfall abhängen. Feste Zeitvorgaben wie in Alternative eins vorgesehen, halten wir für unglücklich. Starre Vorgaben werden dem jeweiligen Einzelfall möglicherweise nicht gerecht.

*Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.*

*Stand: 20. August 2015*