

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

BESONDERER TEIL

- Anmerkungen zu einzelnen Bestimmungen -

Zu 2. Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige

Zu 2.1

a) Tz. 2.1 des Diskussionsentwurfes macht den Unterschied zwischen „Berichtigung“ und „Selbstanzeige“ daran fest, ob „**der Steuerpflichtige**“ im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung für möglich gehalten oder deren Eintritt billigend in Kauf genommen hat.

Steuerpflichtige können dabei nicht nur natürliche Personen sein, sondern auch Unternehmen, die arbeitsteilig aufgebaut sind. Bei diesen werden Steuererklärungen auf Basis von einer Vielzahl von Zulieferungen aus unterschiedlichen Fachabteilungen von der Steuerabteilung erstellt und von der Geschäftsführung bzw. dem Vorstand unterzeichnet.

Petition: Es wäre hilfreich, wenn bereits an dieser Stelle darauf eingegangen werden könnte, auf wessen Erkennen bei arbeitsteilig organisierten (größeren) Unternehmen abzustellen ist und wer in diesen Fällen anzeige- und berichtigungspflichtig ist. Zumindest sollte aber ein Verweis auf die Stelle erfolgen, an der das erfolgt (vgl. Tz. 2.3 b) und Tz. 4).

b) In Satz 2 steht die Formulierung zur **Anzeige- und Berichtigungspflicht** im Widerspruch zu den Ausführungen unter Tz. 5.1. Dort wird richtigerweise lediglich eine unverzügliche Anzeige gefordert, die Berichtigungserklärung kann zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt werden.

Petition: Der Satz 2 ist wie folgt zu formulieren: "Erkennt der Steuerpflichtige erst im Nachhinein die Fehlerhaftigkeit der von ihm abgegebenen Erklärung und kommt unverzüglich seiner Anzeigepflicht sowie im Weiteren seiner Berichtigungspflicht gemäß § 153 Abs. 1 AO nach, liegt weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor, da es sowohl am Vorsatz als auch an der Leichtfertigkeit fehlt."

c) Die Präzisierung in Satz 5 bringt zum Ausdruck, dass „nachträgliches Erkennen“ und der bedingte Vorsatz sich gegenseitig ausschließen. Unserem Verständnis nach beantwortet der Diskussionsentwurf damit die kontrovers diskutierte Frage, ob die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO auch in Fällen **bedingt vorsätzlicher Steuerverkürzung** besteht, dahingehend, dass eine Anzeige- sowie Berichtigungspflicht wegen fehlenden nachträglichen Erkennens in diesen Fällen ausgeschlossen ist. Diese Klarstellung begrüßen wir vor folgendem Hintergrund außerordentlich:

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Insbesondere aufgrund der Wahrung der Einheit der Rechtsordnung ist die Kenntnis in § 153 AO ebenso auszulegen wie in § 16 StGB. Danach handelt derjenige nicht vorsätzlich, der einen Umstand des gesetzlichen Tatbestands nicht kennt. Die hier angesprochene Kenntnis der Tatumstände hat der Täter auch bei Eventualvorsatz. Dies bedeutet denklösig, dass kein nachträgliches Erkennen mehr vorliegen kann, wenn der Steuerpflichtige bei Abgabe bereits mit Eventualvorsatz gehandelt hat.

Darüber hinaus ist nach den im letzten Jahr beschlossenen, wiederholten Verschärfungen der strafbefreienden Selbstanzeige dringend ein Ausgleich im Spannungsfeld zwischen Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren notwendig. Nach Auffassung des BVerfG (Beschluss v. 21.04.1988, Az.: 2 BvR 330/88) sind – auf Basis des im allgemeinen Strafrecht geltenden „nemo-tenetur“-Grundsatzes – die weitreichenden steuerlichen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen verfassungsrechtlich weitestgehend aufgrund der Selbstanzeige und ihrer sanktionsbefreienden Wirkung gerechtfertigt. In diesem Sinne ist die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Berichtigung einer fehlerhaft abgegebenen Steuererklärung, obwohl er durch die Berichtigung gegebenenfalls die Begehung einer Steuerhinterziehung aufdeckt und sich damit selbst belastet, allein durch die Strafbefreiung der Selbstanzeige gerechtfertigt. Verfassungsrechtlich dürfte daher gelten, dass, je mehr die Erlangung der Strafbefreiung durch die im Folgenden aufgezeigten Verschärfungen der Selbstanzeige erschwert wurde, umso mehr die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren eingeschränkt werden muss.

Die Verschärfungen der strafbefreienden Selbstanzeige in 2011 sowie 2014 haben die Hürden dermaßen angehoben, dass durch die Abgabe einer Anzeige eine Straf- bzw. Sanktionsfreiheit nicht mehr regelmäßig, sondern nur noch in Ausnahmefällen rechtssicher erlangt werden kann. Die Konfliktlage des Steuerpflichtigen, sich selbst möglicherweise durch die Befolgung der steuerverfahrensrechtlich geltenden Anzeige- und Berichtigungspflicht entgegen dem im Strafrecht von Verfassungen wegen geltenden Grundsatz der Selbstbelastungsfreiheit mit einer Straftat zu belasten, wird dadurch nicht mehr ansatzweise ausreichend aufgelöst. Durch die Reform im vergangenen Jahr haben sich weitere Problemfelder herausgestellt, ohne dass die bereits unter dem Schwarzgeldbekämpfungsgesetz aufgeworfenen Fragen annähernd abschließend gelöst wurden. Ungelöst sind beispielsweise Fragen zur Bestimmung des Mindestberichtigungszeitraums, zur Bedeutung des Mindestberichtigungszeitraums für den Umfang der Nachzahlungs- und Zinsverpflichtung oder für den Strafzuschlag, zur sachlichen Reichweite der Sperrwirkung einer steuerlichen Nachschau sowie der Regelungskonflikt zwischen dem Vollständigkeitsgebot und der eingeschränkten Sperrwirkung einer Außenprüfung. Nicht ohne Grund hat das nordrhein-westfälische Finanzministerium in seinem Erlass vom 26.01.2015 auf ungeklärte Problemfelder des neuen Rechts aufmerksam gemacht. Auch in der Fachliteratur werden Stimmen laut, wonach die Selbstanzeige den Bestimmtheitsanforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG nicht mehr genügen soll (Bilsdorfer, DStR 2015 S. 1660). Damit hat es der Steuerpflichtige kaum noch selbst in der Hand, zur Legalität zurückzukehren. Zudem ist es dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, sich wegen einer Straftat im Rahmen der steuerlichen Erklärungspflichten selbst zu bezichtigen und im Anschluss darauf zu hoffen, dass die Finanzbehörde oder das jeweilige Strafgericht in Folge der BGH-Rechtsprechung vom 17.03.2009 ein Beweisverwertungsverbot annimmt.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Schließlich würde eine latente Strafbarkeit durch Unterlassen darauf hinauslaufen, dass die Festsetzungsverjährung faktisch abgeschafft würde, denn § 171 Abs. 7 AO hemmt den Eintritt der Festsetzungsverjährung.

d) Aus rechtssystematischen Gründen sollte Satz 5 allerdings geringfügig angepasst werden. Durch die Formulierung in Satz 5 („weder...noch“) könnte der unzutreffende Eindruck entstehen, dass bereits ein bloßes „Für-Möglich-Halten“ für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung ausreichend wäre. Ein bloßes „Für-Möglich-Halten“ alleine begründet aber weder eine Leichtfertigkeit im Sinne von § 378 AO noch einen Vorsatz im Sinne von § 370 AO.

Petition: Zur Klarstellung wäre es wichtig, wenn Satz 5 wie folgt gefasst wird: „D. h. der Steuerpflichtige hat zum Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung die Tatbestandsverwirklichung einer Steuerhinterziehung nicht für möglich gehalten sowie deren Eintritt nicht billigend in Kauf genommen oder die Steuer leichtfertig verkürzt.“

Zu 2.3

a) Den Buchführungen in der Unternehmenspraxis liegen komplexe Beurteilungen einer Vielzahl von Einzelfällen zugrunde. Die sich dabei ergebenden Berichtigungen von Geschäfts- oder Abrechnungsfällen sind unvermeidlich und können häufig ein großes Maß an Komplexität erreichen. Dies gilt insbesondere in den Bereichen der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer. Erforderlich ist eine Klarstellung, wann von einem **positiven Wissen der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit** auszugehen ist. Unseres Erachtens ist dieses nur dann gegeben, wenn zum einen die Tatsachengrundlage des Fehlers – auch zahlenmäßig – vollständig aufgearbeitet worden ist. Ergänzend müssen aus dieser die zutreffenden rechtlichen Schlüsse gezogen worden sein.

Petition: In Tz. 2.3 sollten folgende Sätze ergänzt werden: "Positives Wissen liegt erst dann vor, wenn die Tatsachengrundlagen des Fehlers vollständig aufgeklärt sind, d.h. die Sach- und Rechtsaufklärung abgeschlossen ist. Es besteht keine Pflicht zur aktiven Nachprüfung oder Nachforschung."

b) Unternehmen sind oft arbeitsteilig aufgebaut. In diesen Fällen werden die Steuererklärungen auf der Basis einer Vielzahl von Zulieferungen aus unterschiedlichen Fachabteilungen von der Steuerabteilung erstellt und vom zeichnungsberechtigten Vertreter unterschrieben. Typischerweise wird nachträglich in der Steuerabteilung festgestellt, dass eine Zulieferung unzutreffend war. Für die Unternehmenspraxis ist es daher von Bedeutung, dass klargestellt wird, **auf wessen Erkennen** es in Unternehmen und insbesondere bei juristischen Personen ankommt.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Petition: In Tz. 2.3 sollte klargestellt werden, dass es für die Frage der Erkenntnis (und der Erkenntnismöglichkeiten) lediglich auf den Personenkreis der zur Anzeige und Berichtigung verpflichtenden Personen im Sinne der Tz. 4 ankommen kann (vgl. bereits oben unter Tz. 2.1 a).

c) Der Entwurf geht bisher lediglich auf Fälle ein, in denen Fehler vom Steuerpflichtigen festgestellt werden. Ergänzend hierzu sollten Ausführungen aufgenommen werden, wie zu verfahren ist, wenn **Fehler innerhalb von laufenden Betriebsprüfungen durch die Prüfer erkannt** werden.

Ausgehend von dem Sinn und Zweck der Pflicht gem. § 153 AO sowie von der Zielsetzung sowie verfahrensrechtlichen Durchführung einer Betriebsprüfung sollte die Anzeige- sowie Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO wenigstens innerhalb des angeordneten Prüfungszeitraums entbehrlich sein. Die Anzeige- und Berichtigungspflicht soll gewährleisten, dass die Finanzverwaltung von Besteuerungsgrundlagen Kenntnis erlangt, die ihr bislang noch nicht bekannt waren. Im Falle des Erkennens einer unrichtigen Erklärung des Steuerpflichtigen im Rahmen der Betriebsprüfung entfällt dieses Aufklärungsbedürfnis. Die vollständige sowie richtige Sachverhaltsaufklärung und damit die Verwirklichung einer gesetzmäßigen Besteuerung werden durch das Betriebsprüfungsverfahren selbst sichergestellt. Das Verfahren muss in dem durch die Prüfungsanordnung vorgegebenen Rahmen durch eine Steuerfestsetzung abgeschlossen werden, soweit durch die Prüfung ein Mehrergebnis festgestellt wird (§ 12 Abs. 3 BpO). In diesem Sinne kann beispielsweise im Falle einer sog. veranlagenden Betriebsprüfung die beauftragte Finanzbehörde im Namen der zuständigen Finanzbehörde die (geänderte) Steuerfestsetzung vornehmen (§ 195 S. 3 AO).

Das Aufklärungsbedürfnis der Finanzverwaltung entfällt darüber hinaus auch dann, wenn im Rahmen einer Betriebsprüfung ein Fehler festgestellt wird (z.B. Verlängerung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für ein Wirtschaftsgut), der auch für die Folgejahre steuererheblich ist. Gleichwohl können sich das geprüfte Unternehmen und die Finanzverwaltung jedoch auf die Abgabe einer Darstellung der Folgeeffekte (z.B. in angepassten Steuerbilanzen) und der hierfür angemessenen Frist einigen und so für beide Seiten eine praktikable Handhabung vereinbaren.

Petition: Es sollten folgende Hinweise aufgenommen werden: „Fehlerfeststellungen durch die Betriebsprüfung stehen grundsätzlich der Anzeige von unrichtigen oder unvollständigen Erklärungen des Steuerpflichtigen, die er nachträglich im Rahmen der Betriebsprüfung erkennt, gleich. Die Anzeige sowie Berichtigung durch den Steuerpflichtigen sind in diesen Fällen für die Prüfungszeiträume entbehrlich.“ Hinsichtlich der Anzeige und Berichtigungspflichten für die nicht von der Betriebsprüfung erfassten Folgezeiträume verweisen wir auf unsere Ausführungen zu Tz. 5.1.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Zu 2.4

An dieser Stelle wird zum ersten Mal in dem Anwendungserlass von einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung gesprochen. Hilfreich wäre bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass für das Vorliegen des Vorsatzes der **dolus eventualis** ausreichend ist. Genügend wäre hierfür ein Hinweis auf die Ausführungen in Tz. 2.6.

Petition: Satz 1 sollte wie folgt ergänzt werden: "Sofern der Steuerpflichtige hingegen bei Abgabe der Erklärung vorsätzlich (vgl. hierzu Tz. 2.6) 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."

Zu 2.5

a) Wir begrüßen die Ausführungen, dass zukünftig mit Blick auf einen möglichen Tatvorwurf klargestellt wird, dass nicht jede objektive Unrichtigkeit den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahelegt. Ergänzend wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine sorgfältige Prüfung erforderlich ist, ob ein Anfangsverdacht einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung vorliegt. Auch wird erfreulicherweise klargestellt, dass nicht automatisch vom Vorliegen eines Anfangsverdacht allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkung der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung oder aufgrund der Anzahl der abgegebenen Berichtigungserklärungen ausgegangen werden kann. Hilfreich wäre dennoch eine weitere Ergänzung, was bei einer **sorgfältigen Prüfung** zu beachten ist.

Petition: Im Absatz 1 sollte folgender Satz ergänzt werden: "Vielmehr ist zu prüfen, was im konkreten Lebenssachverhalt mit seinen spezifischen steuerrechtlichen Vorgaben die geeigneten Anknüpfungspunkte sind, ob eine gewählte steuerrechtliche Gestaltung und ihre praktische Umsetzung tatsächlich einen Rückschluss auf einen Hinterziehungsvorsatz zulassen oder gerade nicht." Zudem halten wir es für sinnvoll, wenn § 10 Betriebsprüfungsordnung entsprechend angepasst würde, da der Druck zur vorschnellen Weiterleitung durch Betriebsprüfer an die Straf- und Bußgeldstelle (BuStra) durch diese Norm erzeugt wird.

b) Hilfreich wäre aus unserer Sicht eine deutlichere **Trennung zwischen dem ersten und dem zweiten Absatz**. Während es in dem ersten Absatz um die Vorwerfbarkeit des Fehlers in der Ursprungserklärung geht, wird in dem zweiten Absatz die Vorwerfbarkeit der Nichtbeachtung der Anzeigepflicht nach § 153 AO aufgezeigt.

Petition: Der zweite Absatz sollte zur besseren Trennung der beiden Tatalternativen eine eigenständige Randnummer erhalten.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

c) Eine Anmerkung möchten wir zudem zu dem **Begriff „zuständige Finanzbehörde“** machen. Unter Finanzbehörde fallen grundsätzlich sowohl der Veranlagungsbeamte als auch die BuStra eines Finanzamtes (vgl. § 6 Abs. 2 AO). Danach trifft die Pflicht zur sorgfältigen Prüfung des Sachverhalts sowohl die Veranlagungsstelle als auch die BuStra. In der Praxis scheinen die Veranlagungsbeamten die Prüfung des Einzelfalls hingegen in einer nicht zu vernachlässigenden Anzahl von Fällen frühzeitig an die BuStra zu übertragen – sei es, weil innerdienstliche Weisungen bestehen, bestimmte Fälle generell sofort an diese abzugeben (wie sie wohl in einzelnen Bundesländern bestehen), oder sei es, weil sich die Veranlagungsbeamten im Steuerstrafrecht nicht genügend auszukennen glauben – und aus Gründen eigener Vorsicht handeln, um sich nicht selbst einer Strafvereitelung im Amt schuldig zu machen. Eine automatische Weiterleitung an die BuStra, die ohne Einzelfallprüfung vorgenommen wird, ist jedoch abzulehnen. Eine Weiterleitung sollte nur nach einer sorgfältig durchgeführten Einzelfallprüfung durch den Veranlagungsbeamten erfolgen. Bei Zweifeln bei der Einzelfallprüfung (etwa bei der Sachverhaltsaufklärung) sollte – vor einer Weiterleitung – zunächst mit dem Steuerpflichtigen Kontakt aufgenommen werden, um etwaige noch offene Fragen zu klären. Dabei sollte – um die Rechtsposition des Steuerpflichtigen zu bewahren – auf die Freiwilligkeit der Mitwirkung durch den Steuerpflichtigen hingewiesen werden, da hier ggf. bereits das Stadium der Vorermittlung erreicht sein kann.

Die Verlagerung der Sachverhaltsaufklärung in die BuStra hat in den letzten Jahren für Unternehmensmitarbeiter wiederholt zu Spannungen in ihren Arbeitsverhältnissen geführt und dieses sensible Vertrauensverhältnis empfindlich gestört. Die BuStra führt entweder Vorermittlungen (i.S.d. Nr. 13 AStBV (St) 2014) durch oder leitet zur weiteren Ermittlung ein förmliches Ermittlungsverfahren ein. Folge davon ist, dass die Unternehmen zur Sachverhaltsaufklärung angehalten werden oder die Unternehmensmitarbeiter als Beschuldigte vor Beginn des Strafverfahrens informiert werden müssen (§ 397 Abs. 3 AO). Bei den Unternehmen und speziell bei den für die Steuererklärungen zuständigen Mitarbeitern führen entsprechende Aufforderungen bzw. Informationen durch die BuStra (als erkennbares Organ der Strafverfolgung) zu Verunsicherungen und internen kritischen Nachfragen, ob nicht doch etwas an der Sache „dran ist“. In größeren Unternehmen kommen Berichtspflichten gegenüber Vorständen (z.B. aufgrund von Compliance-Vorgaben) und ggf. Aufsichtsbehörden (z.B. in der Kredit- und Versicherungswirtschaft) zum Tragen. Folge davon wiederum kann sein, dass Mitarbeiter bis zur endgültigen Klärung suspendiert werden. Diese für die Steuerpflichtigen negativen Folgen sollten so weit wie irgend möglich vermieden werden. Dies liegt nicht zuletzt im Interesse der Finanzverwaltung. In vielen Fällen würden sich die Einleitung von strafrechtlichen Ermittlungen und deren spätere Einstellung erübrigen, wenn bereits im Veranlagungsverfahren etwaige Zweifelsfragen ausreichend aufgeklärt würden. Dadurch würde zudem eine negative Belastung des Verhältnisses zwischen Steuerpflichtigem und der Finanzverwaltung vermieden.

Petition: Es sollte deshalb in dem Anwendungserlass klargestellt werden, dass die „sorgfältige Prüfung“ primär von der Veranlagungsstelle selbst durchgeführt werden muss und eine Weiterleitung der Sache an die Straf- und Bußgeldstellen nur dann erfolgt, wenn ausreichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat bzw. -ordnungswidrigkeit bestehen, die in einer Einzelfallprüfung festgestellt wurden. Allein die Möglichkeit, dass eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit begangen

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

wurde (vgl. Nr. 130 Abs. 3 und 4 AStBV (St) 2014), kann nicht ausreichen. Ermittlungsverfahren dürfen nur dann eingeleitet werden, wenn sich ein Anfangsverdacht ergibt.

Zu 2.6

a) Aus unserer Sicht wäre es weiterhin hilfreich, detailliertere und praxisnähere Ausführungen zu den **Voraussetzungen einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung** vorzunehmen.

Petition: Wir schlagen folgende Formulierung vor: "Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung nach § 370 AO ist ein vorsätzliches Handeln erforderlich. Die Vorsatzfeststellung setzt eine Gesamtschau aller objektiven und subjektiven Tatumsstände voraus. Vorsatz liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will. Es reicht aus, wenn der Steuerpflichtige in der Parallelwertung der Laiensphäre erkennt, dass der Steueranspruch existiert und dass er schädigend darauf einwirkt. Nicht ausreichend ist, wenn dem Steuerpflichtigen ein "Überwachen-Müssen", "Erkundigen-Müssen" oder "Bemerken-Müssen" vorgeworfen wird."

b) Wir begrüßen die Aussage, dass das Vorliegen eines **innerbetrieblichen Kontrollsystems** bei der Vorsatzfeststellung zu berücksichtigen ist.

In diesem Sinne hat sich bereits die strafrechtliche Praxis geäußert. So hat Prof. Dr. Jäger, Richter im zuständigen 1. Strafsenat am BGH, hierzu im Rahmen der Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 12.11.2014 wie folgt ausgeführt (Protokoll S. 12 f.): "Und gerade dieses Willenselement fehlt, wenn in einem Unternehmen zum Beispiel derjenige, der die Steuererklärung unterschreibt, gestützt auf funktionierende innerbetriebliche Organisationsprozesse eine Angabe nach bestem Wissen und Gewissen macht. Er ist dann kein Steuerhinterzieher und kann – und muss übrigens auch – die Steuererklärung nach den steuerlichen Korrekturvorschriften korrigieren, wenn sich nachher herausstellt, dass die Erklärung trotz seiner von ihm angewendeten Sorgfalt objektiv unrichtig war." Auch Prof. Dr. Radtke, ebenfalls zuständiger Richter am BGH, äußerte sich anlässlich des 53. Berliner Steuergesprächs "Tax Compliance und Steuerstrafrecht" (FR 2015, S. 303) dahingehend, dass der Nachweis von Strukturen, die eindeutig auf ein Bemühen zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten schließen lassen, die Grundlage für einen wenigstens bedingten Steuerhinterziehungsvorsatz entzögen.

Diesen Äußerungen lässt sich entnehmen, dass ein derartiges Kontrollsystem nicht nur „ggf.“ ein „Indiz“ darstellen „kann“, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen „kann“, sondern dass sich daraus mehr ergibt. Das sollte so auch in den Anwendungserlass aufgenommen werden. Der Erlass sollte insoweit klarer gefasst werden. Ein innerbetriebliches Kontrollsystem sollte regelmäßig als entsprechendes Indiz anzusehen sein.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Wichtig ist darüber hinaus, dass die Organisationsmaßnahmen zur Sicherstellung der ordnungsgemäßen Erfüllung der steuerlichen Pflichten; je nach Größe des Unternehmens; unterschiedlich ausgestaltet sein können. Statt den Begriff des innerbetrieblichen Kontrollsystems zu verwenden, sollten die exkulpierend wirkenden Organisationsmaßnahmen durch eine offenere Formulierung beschrieben werden, zumal auch nach Beispiel 3 der Tz. 2.8 jeglicher funktionierender innerbetrieblicher Organisationsprozess exkulpierend wirken kann.

Petition: Wir schlagen daher folgende Formulierung vor: "Hat der Steuerpflichtige entsprechend Größe und Umfang seiner Geschäftstätigkeit organisatorische oder personelle Maßnahmen getroffen, um seinen steuerlichen Pflichten nachzukommen, stellt dies regelmäßig ein Indiz dar, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder Leichtfertigkeit spricht. Dies gilt insbesondere, wenn der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet hat, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient."

Zu 2.8

Die Aufnahme von praxisrelevanten Beispielen halten wir für sehr sinnvoll. Die genannten Beispiele sind zielführend gelöst, bedürfen an manchen Stellen aber noch einer Klarstellung.

a) Nach Satz 1 der Tz. 2.8 soll das Vorliegen des Vorsatzes bzw. der Leichtfertigkeit vom zuständigen Finanzamt „festzustellen“ sein. Unseres Erachtens kann die – richtigerweise zuständige – Finanzbehörde lediglich eine Prüfung dahingehend durchführen. Die **Feststellung** eines Vorsatzes ist dem Strafrichter vorbehalten. Besser wäre es deshalb, lediglich von einer „Prüfung“ seitens der zuständigen Finanzbehörde zu sprechen.

b) Im Beispiel 2 wäre eine deutlichere Herausarbeitung des Sachverhaltes und der Subsumtion hilfreich.

Nicht ganz klar ist, was mit der Passage im Sachverhalt gemeint ist, dass „die Abweichung nachvollziehbar und glaubhaft schriftlich begründet“ wurde. Fraglich ist insoweit sowohl der Zeitpunkt des schriftlichen Hinweises (bei Abgabe der ursprünglichen Erklärung oder bei Abgabe der Anzeige sowie Berichtigung) als auch der Bezugspunkt des Hinweises (Fehlerhaftigkeit der Tatsachenangabe oder aber der angewendeten Rechtsauffassung). Hat der Steuerpflichtige alle Tatsachen zutreffend angegeben, dann liegt weder eine Steuerhinterziehung bzw. leichtfertige Steuerverkürzung noch ein berichtigungspflichtiger Vorgang vor. Ob die Rechtsauffassung nachvollziehbar und glaubhaft begründet wurde, wäre dann irrelevant. Der Hinweis wäre allerdings dann zutreffend, wenn man unterstellt, dass nicht alle Tatsachen vollständig und zutreffend erklärt wurden. Dies sollte im Sachverhalt klarer erkennbar werden.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Petition: Der Sachverhalt des Beispiels 2 sollte so formuliert werden, dass klar wird, dass es um einen Fall geht, in dem die Tatsachen nicht vollständig erklärt wurden, dies aber wegen des Irrtums gleichwohl weder strafrechtliche/ordnungsrechtliche Konsequenzen noch eine Berichtigungspflicht zur Folge hat. Soweit Bezugspunkt des Hinweises die falsche Rechtsauffassung ist, sollte klargestellt werden, dass keine Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht, da bei vollständiger Tatsachenangabe sowie Offenlegung der rechtlichen Würdigung die Verantwortung für die Rechtsanwendung bei der Finanzverwaltung liegt.

c) Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung ist es – anders als von den Unterzeichnenden vorgeschlagen – nicht zu Erleichterungen bei mehrfachen Berichtigungen von Kapitalertragsteueranmeldungen gekommen. Daher besteht in der Praxis das Bedürfnis, ein **Beispiel** im Zusammenhang mit **Berichtigungen beim Kapitalertragsteuerabzug** aufzunehmen.

Petition: Die Beispiele sollten um folgendes Beispiel 4 in Bezug auf Berichtigungen im Zusammenhang mit dem Kapitalertragsteuerabzug ergänzt werden: "Im Zusammenhang mit der Einführung der Neuregelungen des OGAW-IV-Umsetzungsgesetzes kam es bei einem Kreditinstitut bezüglich einer inländischen Aktie im Eigenbestand zu einer verzögerten Vornahme des Kapitalertragsteuerabzugs für die Dividendenausschüttung. Die ursprünglich korrekt gebuchten Steuerabzugsbeträge mussten aufgrund einer Bestandsveränderung storniert und neu abgerechnet werden. Hierbei wurde zwar das Storno der Ertragsabrechnung korrekt durchgeführt, die nachfolgende Neuabrechnung konnte jedoch durch das relevante Liefersystem nicht termingerecht maschinell verarbeitet werden. Dadurch wurden sowohl die Kapitalerträge selbst als auch die zugehörigen Steuerabzugsbeträge erst im Folgemonat erneut verarbeitet und gebucht. Umgehend nach Bekanntwerden des Sachverhaltes hat das Kreditinstitut durch organisatorische Maßnahmen und durch Umsetzung einer maschinellen Lösung veranlasst, dass derartige zeitlichen Verzögerungen, deren Ursache ausschließlich in dem grundsätzlichen Wechsel des Kapitalertragsteuerregimes durch die Neuregelungen des OGAW-IV-Umsetzungsgesetzes begründet waren, zukünftig nicht mehr vorkommen können."

Zu 3. Umfang der Anzeige- und Berichtigungspflicht

Eine Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht nur für Tatsachen, nicht für Rechtsansichten. Bei der Abgabe von Steuererklärungen ist beides jedoch untrennbar miteinander verbunden, denn dem Eintragen von Zahlen in einer Steuererklärung geht zwangsläufig eine rechtliche Bewertung voraus. Insofern wird eine falsche Rechtsansicht oft zu einer falschen Tatsachenangabe führen. Der Steuerpflichtige darf zwar jede Rechtsansicht vertreten. Bei einer Abweichung von der Rechtsprechung oder den Richtlinien muss er jedoch auf diese Abweichung hinweisen. Insoweit herrscht ausreichend Klarheit.

Klarstellungsbedarf besteht aber zur Frage, wie der Fall zu bewerten ist, in dem der Steuerpflichtige die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung i.S.d. § 153 Abs. 1 AO nicht kennt. Oft werden Finanzverwaltungserlasse erst viele Jahre nach Verabschiedung eines Gesetzes erlassen. Eine vergleichbare Situation ergibt sich bei einer erstmaligen

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Rechtsprechung, bei Änderung einer Verwaltungsvorschrift oder bei Änderung einer Rechtsprechung. Verunsicherung hierzu kam zuletzt nach der Rechtsprechungsänderung zum subjektiven Fehlerbegriff bei bilanziellen Frage auf (BFH,- Beschluss v. 31.01.2013, Az.: GrS 1/10).

Aus unserer Sicht greifen die Anzeige- sowie Berichtigungspflicht in vorgenannten Fällen nicht ein. Hierfür spricht, dass sich die Beurteilung, ob eine Erklärung unrichtig ist, nach dem Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung richtet. Dem Rechtsgedanken des § 176 AO entsprechend wird eine Erklärung nicht dadurch unrichtig, dass sich nach ihrer Abgabe die einschlägige Rechtsprechung wandelt (FG Berlin, Urteil v. 11.03.1998, Az.: 6 K 6305/93, Rn. 98; FG München, Urteil v. 06.09.2006, Az.: 1 K 55/06, Rn. 32; Seer, in Tipke/Kruse, AO, § 153 Rn. 8). Darüber hinaus sind die Pflichten nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO allein deshalb gerechtfertigt, weil der Steuerpflichtige bei der Finanzbehörde aufgrund der unrichtigen oder unvollständigen Angaben einen Irrtum erzeugt, für dessen Korrektur er verantwortlich sein soll (Heuermann, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 153 Rn. 9). Änderungen in der Rechtsprechung oder in ihrer Rechtsauffassung hat die Finanzbehörde von Amts wegen zu berücksichtigen. Insofern kann der Steuerpflichtige bei der Behörde keinen von ihm zu vertretenden Irrtum erzeugt haben. Angesichts des Umstands, dass eine unterlassene Anzeige- sowie Berichtigung strafbewehrt ist (vgl. Tz. 5.2), erscheint es zudem unter dem Aspekt einer gleichmäßigen Lasten- sowie Risikoverteilung höchst unangemessen, die Pflichten des Steuerpflichtigen dahingehend auszuweiten, dass er alle möglicherweise bedeutsamen Entscheidungen der Gerichte oder nachträglichen Änderungen von Verwaltungsvorschriften systematisch überwachen muss, um erkennen zu können, ob eine frühere Erklärung unrichtig wird (Heuermann, a.a.O.). Eine entsprechende Pflichtenausweitung würde auch für die steuerberatenden Berufe eine unverhältnismäßige Ausweitung der Haftungsrisiken bedeuten.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass allein durch eine neue oder geänderte Verwaltungsrichtlinie oder Rechtsprechung keine Anzeige- und Berichtigungspflicht entsteht. Zudem sollte klargestellt werden, ab welchem Zeitpunkt und unter welchen Umständen man prima facie annimmt, dass der Steuerpflichtige die Fehlerhaftigkeit der ursprünglichen Erklärung unter Zugrundelegung der neuen Verwaltungsrichtlinie / Rechtsprechung erkannt hat.

Zu 4. Zur Anzeige und Berichtigung verpflichtete Personen

a) Aufgrund der hohen Arbeitsteilung in Großunternehmen besteht ein Bedürfnis zu einer **Klarstellung der Verantwortlichkeiten**. Der Kreis der gesetzlichen Vertreter von Großunternehmen umfasst – da regelmäßig aufgrund Satzungsregelungen neben zwei Vorstandsmitgliedern auch ein Vorstandsmitglied zusammen mit einem Prokuristen die Gesellschaft gesetzlich vertreten kann – häufig eine deutlich dreistellige Anzahl an Personen. Die Berichtigungspflicht kann dabei nicht jeden insbesondere „fachfremden“ Prokuristen treffen.

Petition: In Tz. 4 Satz 4 ist die bisherige Klammererläuterung „(z. B. Steuerberater, Rechtsanwalt oder Wirtschaftsprüfer)“ wie folgt zu erweitern: „(z. B. Steuerberater, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer oder Angestellte eines Steuerpflichtigen)“. Dem bisherigen Text in Tz. 4 sollte folgender Text angefügt werden: „Wird eine juristische Person aufgrund ihrer Satzung z. B. durch zwei (von mehre-

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

ren) Vorstandmitglieder oder ein Vorstandsmitglied und einen Prokuristen gesetzlich vertreten, trifft grundsätzlich die Berichtigungspflicht den Personenkreis, der aufgrund interner Aufgabenverteilung zuständig ist. Nur bei gegebenem Anlass werden alle Organmitglieder berichtigungspflichtig; ein solcher Anlass besteht z. B. bei bekannten steuerlichen Verfehlungen der innerorganisatorisch zuständigen Personen aus dem Kreis der gesetzlichen Vertreter. Prokuristen, die aufgrund Satzungsregelung zusammen mit einem Organmitglied eine juristische Person gesetzlich vertreten, gehören nur zum berichtigungspflichtigen Personenkreis, soweit sie aufgrund zugewiesener Aufgabenverteilung zur Wahrnehmung steuerliche Pflichten intern zuständig sind. Berichtigungen durch Bevollmächtigte der Berichtigungsverpflichteten wirken aber für den Steuerpflichtigen (vgl. dazu bereits oben Tz. 2.1 und 2.3).“

b) Wünschenswert wäre eine ergänzende Ausführung zu den Fällen der **Gesamtrechtsnachfolge** im Zusammenhang mit einem **Erbfall**. Unseres Erachtens bietet sich hierfür das folgende Beispiel an: Der Erblasser hat bei seinen Einkommenserklärungen der Jahre 2000 bis 2014 Einkünfte nicht erklärt und verstirbt Ende 2015. Der Erbe erkennt dies bei der Durchsicht der hinterlassenen Unterlagen in 2016. Aufgrund dessen ist der Erbe verpflichtet, die Einkommensteuererklärungen gemäß § 153 AO zu berichtigen. Bei der Anzeige und Berichtigung muss dieser beachten, dass jede Einkommensteuererklärung mit falschen Angaben einzeln anzuzeigen und zu berichtigen ist und die Festsetzungsfrist durch das Vorliegen einer Steuerhinterziehung 10 Jahre beträgt.

c) Zur Klarstellung, dass trotz gemeinsamer Unterzeichnung der Steuererklärung die Berichtigungspflicht gegebenenfalls nur einen **Ehegatten** trifft, wäre es wünschenswert Satz 2 wie folgt um ein „nur“ zu ergänzen: „In Fällen einer Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer trifft nur denjenigen Ehegatten oder Lebenspartner die Anzeige- und Berichtigungspflicht, dem die unrichtig oder unvollständig erklärten Besteuerungsgrundlagen zuzurechnen sind.“

Zu 5. Zeitpunkt der Anzeige und Berichtigung

Zu 5.1

a) Es ist zu begrüßen, dass in zeitlicher Hinsicht ausdrücklich **zwischen der Anzeigepflicht** („unverzüglich“) **und der Berichtigung unterschieden** wird; für Letztere soll in Absprache mit der Finanzverwaltung mehr Zeit zur Sachverhaltsermittlung und Korrektur zur Verfügung stehen. Es wird jedoch u.E. nicht ganz deutlich, wann eine Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht. Einerseits wird in Tz. 2.3 völlig zutreffend ausgeführt, dass ein bloßes Erkennen-Können beziehungsweise ein Erkennen-Müssen keine Anzeige- und Berichtigungspflicht auslöst. Die Anzeigepflicht bildet damit die erste Stufe, sobald und soweit ein Fehler positiv erkannt wurde. Die Berichtigungspflicht bildet die zweite Stufe, wenn der Umfang des Fehlers im Zeitpunkt der Anzeige noch nicht abschließend fest steht. Die Formulierung unter Tz. 5.1 und die zugehörigen Beispiele könnten jedoch missverstanden werden, da eine Anzeigepflicht bereits erforderlich erscheint, wenn der Fehler aufgrund „der Art [...] und/oder Erfahrungen aus der Vergangenheit“ bekannt sein müsste.

Petition: Es sollte – zur Vermeidung, dass es somit doch auf ein Erkennen ankommt – der 2. Satz im Beispiel wie folgt geändert werden: „Rechnet die Konzernsteuerabteilung nach eigener Einschätzung (auf ein bloßes Erkennen-Können beziehungsweise -Müssen kommt es auch insoweit nicht

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

an) mit ähnlichen Fehlern anderer Konzerntöchter, sollen diese zunächst aufgeklärt werden können.“

b) Für die Frage, ob eine **Anzeige** rechtzeitig abgegeben wurde, ist von besonderer Bedeutung, ob diese „**unverzüglich**“ abgegeben wurde. Wünschenswert sind dazu detailliertere Ausführungen, wann bzw. wann nicht von einem schuldhaften Zögern auszugehen ist.

In Unternehmen (insbesondere in größeren Unternehmen z.B. mit Organschaften) sind nach dem erstmaligen, grundsätzlichen Erkennen eines Fehlers für eine ordnungsgemäße Anzeige regelmäßig weitergehende Ermittlungen erforderlich (Systemüberprüfungen etc.), um Art und Umfang des Fehlers hinreichend genau zu beschreiben. Daher sollte auch eine Anzeige **im Anschluss an notwendige Ermittlungen zu Art und Umfang des Fehlers** noch als „unverzüglich“ anzusehen sein. Dies würde es auch erlauben, bereits gemeinsam mit der Anzeige der Finanzverwaltung einen ggf. erforderlichen Zeitplan zur Fehlerermittlung und -berichtigung darzustellen.

Klarstellend sollte aufgenommen werden, dass ein schuldhaftes Zögern dann nicht anzunehmen ist, wenn der Steuerpflichtige sich vor Abgabe der Anzeige **zunächst rechtlich beraten** lässt. Insbesondere bei tatsächlich und rechtlich komplexen Sachverhalten ist eine rechtliche Beratung auch vor dem Hintergrund der verschärften Voraussetzungen für die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige und der problematischen Abgrenzung der beiden Erklärungen unerlässlich.

Nach dem Gesetz sind Steuerpflichtige verpflichtet, Berichtigungen für die Zeiträume vorzunehmen, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Der Entwurf geht darauf bisher nicht weiter ein. Hierzu wären jedoch weitergehende Aussagen für die Praxis hilfreich. Denn es stellt sich bei **Fehlern, die sich ggf. wiederholt in mehreren Veranlagungszeiträumen ereignet haben könnten**, die Frage, ob sogleich angezeigt werden muss oder ob abgewartet werden kann, bis auch die übrigen Jahre überprüft worden sind. Je länger die betroffenen Jahre zurückliegen, desto schwieriger und zeitaufwändiger sind entsprechende Überprüfungen in der Praxis. Erleichternd wäre es, wenn keine nachteiligen Schlüsse daraus gezogen würden, dass bei wiederholt vorkommenden Fehlern lediglich ein Jahr angezeigt wird.

Petition: In Tz. 5.1. sollte folgender neuer Satz 2 eingefügt werden: "Ein schuldhaftes Zögern ab dem Zeitpunkt des sicheren Erkennens ist dann nicht anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige zunächst vor Abgabe der Anzeige noch Ermittlungen zu Art und Umfang des Fehlers durchführt oder sich rechtlich beraten lässt und diese Beratung noch nicht abgeschlossen ist." Es sollten keine nachteiligen Schlüsse daraus gezogen werden, wenn bei wiederholt vorkommenden Fehlern lediglich ein Jahr angezeigt wird.

c) Speziell für große Unternehmen mit komplexen Strukturen ist das Beispiel unter Tz. 5.1 von Bedeutung. Leider sind die beiden aufgeführten Alternativformulierungen nicht klar ausformuliert. Insbesondere fehlen die Zeitangaben, die aber für die Beurteilung der Alternativen unerlässlich sind.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Wir sind generell der Ansicht, dass **nicht** für alle denkbaren Fälle **einheitliche Fristen für die Berichtigungserklärung** festgesetzt werden sollten, sondern sie von den Umständen des Einzelfalls (z.B. der Größe des Unternehmens) abhängig gemacht werden sollten, da die Umstände des Sachverhalts und damit die benötigte Dauer der Frist stark variieren. Eine harte Ausschlussfrist wäre nicht praxisgerecht. Dass bei einer Organschaft mit drei Gesellschaften ein ganz anderer Zeitbedarf notwendig ist als bei Organschaften mit hunderten von Organgesellschaften, zeigt auch schon das vorangestellte Beispiel mit den Konzerntöchtern. Im Falle von grenzüberschreitenden Sachverhalten mit ggf. Verrechnungspreisthematiken können ebenfalls erhebliche Zeiträume notwendig werden, bis erste Korrekturerklärungen abgegeben werden können.

Petition: Aufgrund der Vielzahl unterschiedlicher möglicher Fallgestaltungen hinsichtlich Komplexität und erforderlicher Zeit zur Fehlerberichtigung sollte daher die Bestimmung der Berichtigungsfrist in Absprache mit der Finanzverwaltung erfolgen. Darauf wird in Tz. 5.1 bereits richtigerweise ausdrücklich hingewiesen. Die Zeit sollte einvernehmlich verlängert werden können. Eine Ausdifferenzierung nach Zeiträumen würde diese Aussage im Ergebnis konterkarieren. Auf die Beispiele, insbesondere die 1. Alternativformulierung, könnte u.E. ganz verzichtet werden. Lediglich der Hinweis aus der 2. Alternativformulierung sowie die eingefügte Ergänzung „Diese wird vom Einzelfall (Größe des Unternehmens, Komplexität des Sachverhalts, etc.) abhängen.“ sollte zur weiteren Präzisierung noch in Tz. 5.1 (hinter den jetzigen Satz 4) aufgenommen werden.

d) In der ersten **1. Alternativformulierung** wird die Unverzüglichkeit auf die Berichtigung bezogen. Es ist laut Gesetz aber die Anzeige des Fehlers, die unverzüglich erfolgen muss.

Petition: Soweit an der 1. Alternativformulierung festgehalten wird, sollte sie wie folgt geändert werden:

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

(...)

Eine unverzügliche Anzeige sowie die Nachreichung der Berichtigung (innerhalb der angemessenen Frist) 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."

e) Mit der gegenwärtigen Fassung des Entwurfs des BMF-Schreibens zu § 153 AO ist bisher folgender alltägliche Fall nicht geregelt:

Beispiel (als Beispiel 2 für Tz. 5.1 vorzusehen, siehe Verweis im Petition unten):

Während einer Außenprüfung der Jahre 01 bis 04, die im Zeitraum von Anfang 06 bis Ende 07 stattfindet, trifft der Prüfer eine Reihe von Feststellungen, die auf Arbeitsfehlern beruhen und vom Unternehmen auch akzeptiert werden.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Die Steuererklärungen für 05 und 06 werden im September des jeweiligen Folgejahres (nach jeweils gewährter Fristverlängerung) abgegeben.

Bei den Fehlern, die der Prüfer für die Jahre 01-04 aufdeckt, ist für jeden verständigen Bearbeiter – jedenfalls nach Vergleich mit den Bilanzansätzen in 05 und 06 – erkennbar, dass die Fehler auch in den Jahre 05 und 06 zu Steuerverkürzungen führten, wenn auch Detailbeträge erst noch ermittelt werden müssen.

Im März 08 wird der Bericht über die Außenprüfung bekanntgegeben. Das Unternehmen ermittelt im Zeitraum bis Ende September 08 die Folgewirkungen der Außenprüfung für die Folgejahre 05 bis 07 und gibt die geänderten, d. h. an die Prüferbilanz 04 angepassten Steuerbilanzen 05 und 06 zusammen mit der Steuererklärung 07 Ende September 2008 (nach entsprechend gewährter Fristverlängerung) ab. Die Änderungen haben zur Folge, dass Steuernachzahlungen für die Jahre 05 und 06 festzusetzen sind.

Nach dem gegenwärtigen Entwurf des BMF-Schreibens könnte ein Sachbearbeiter des Finanzamts der Auffassung sein, dass die Mitteilung der Fehlerhaftigkeit der Erklärungen für 05 und 06 nicht unverzüglich erfolgten, da schon unmittelbar nach Übergabe der jeweiligen Prüfungsfeststellung – jedenfalls soweit sie nach Abgabe der Steuererklärungen 05 und 06 ergingen – offensichtlich war, dass es aufgrund der Art nach gleichen Fehler in 05 und 06 zu Steuerverkürzungen gekommen ist und eine Mitteilung (samt der Berichtigung) im September 08 nicht mehr unverzüglich sei. Einer solchen Auffassung könnte das Unternehmen nur mittels Einzelmitteilung nach Ergehen einer jeden Prüfungsfeststellung an das Finanzamt entgegenwirken, dass die Prüfungsfeststellung dem Grunde nach auch zu Berichtigungen und Steuernachzahlungen in 05 und 06 führen, diese aber der Höhe nach erst noch zu ermitteln sind und für diese Mitteilung um Fristverlängerung bis x Monate nach Bekanntgabe des Prüfungsberichts gebeten werde.

An einem solchen Formalismus kann auch die Finanzverwaltung kein Interesse haben. Es entspricht jahrzehntelanger allseits akzeptierter Übung, die geänderte Steuerbilanzen / geänderte Steuererklärungsangaben für Folgejahre nach einer Außenprüfung erst innerhalb angemessener Frist nach Bekanntgabe des Berichts über die Außenprüfung zusammenzustellen. Eine vorzeitige sukzessive Ermittlung von Folgewirkungen mit Wirkung zum Nachteil als auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen wäre verwaltungstechnisch völlig unökonomisch. Die Finanzverwaltung würde aufgrund Einzelermittlungen von Folgewirkungen in aller Regel auch keine geänderten Steuerbescheide erlassen. Sonst müsste dies während einer Betriebsprüfung nahezu wöchentlich geschehen. Dies wäre aber aufgrund der Personalkapazität der Finanzverwaltung wie auch der Gemeinden regelmäßig gar nicht möglich und zumindest völlig unpraktikabel.

Wenn aber davon ausgegangen werden kann, dass eine Mitteilung rein formale Kriterien erfüllt, die sich in keiner geänderten Steuerfestsetzung niederschlagen, kann dem Steuerpflichtigen nicht vorgeworfen werden, dass er mit Folgeberichtigungen für Anschlussjahre nach einer Außenprüfung schuldhaft zögert, wenn er die Folgeberichtigungen gebündelt innerhalb angemessener Frist nach Ergehen des Prüfungsberichts vornimmt.

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

Aufgrund der Verschärfung des Selbstanzeigerechts, spektakulärer Steuerstrafverfahren und der dadurch auch beim Personal der Finanzverwaltung eingetretenen Verunsicherung ist es dringend geboten, die beschriebenen jahrzehntelangen allgemein akzeptierten und verwaltungsökonomisch einzig sinnvollen Gepflogenheiten als gesetzeskonform zu bestätigen.

Petition: Das in der Tz 5.1 bisher aufgeführte Beispiel des Entwurfs ist als Beispiel 1 zu bezeichnen. Das oben angeführte Beispiel ist als Beispiel 2 einzufügen und mit folgender Kommentierung zu versehen: Wenn eine Prüfungsfeststellung in einer Außenprüfung der Art nach auch steuererhöhende Wirkungen in Folgejahren haben, weil der aufgedeckte Fehler auch in den Folgejahren unterlaufen ist, ist keine Anzeige nach Ergehen der Bekanntgabe jeder Prüfungsfeststellung wegen entsprechender Unrichtigkeiten in Folgejahren des Prüfungszeitraums erforderlich. Soweit die Unrichtigkeit der Erklärungen der Folgejahre dem Finanzamt nicht ohnehin bekannt sind, ist die Voraussetzung einer unverzüglichen Anzeige der Unrichtigkeit auch dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb angemessener Frist nach Bekanntgabe des Betriebsprüfungsberichts hinsichtlich sämtlicher Prüfungsfeststellungen die Auswirkungen für die Folgejahre in Summe ermittelt und diese dem Finanzamt mitteilt. Die Angemessenheit der Frist richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls; dabei sind insbesondere die Größe des Unternehmens und die Komplexität der Sachverhalte zu berücksichtigen.

f) Beispiel in Tz 5.1

§ 153 AO enthält keine generelle Pflicht zur Selbstprüfung durch den Steuerpflichtigen. Eine Anzeige- und Berichtigungsverpflichtung entsteht nur, wenn der Steuerpflichtige positive Kenntnis von einem ganz bestimmten Fehler erlangt hat. Die bisherige Formulierung „Aufgrund der Art des Fehlers und/oder der Erfahrungen aus der Vergangenheit rechnet die Konzernsteuerabteilung mit ähnlichen Fehlern...“ ist u. E. zu weitgehend. Daraus könnte abgeleitet werden, dass nicht nur bzgl. des festgestellten Fehlers, sondern auch darüber hinaus („ähnliche Fehler“) eine Überprüfungs- und Berichtigungspflicht bestehen könnte. Solche weitgehenden Pflichten lassen sich dem § 153 AO jedoch nicht entnehmen. Im Übrigen sind im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft die einzelnen Gesellschaften zu einer Berichtigung verpflichtet, da beim Organträger lediglich die Einkommen in der Erklärung für den Organkreis zusammengefasst werden. Die Ermittlung des Einkommens erfolgt aber auf Ebene der Einzelgesellschaft. Folglich trifft die Verpflichtung aus § 153 AO die Vertreter der Organgesellschaft, wenn ein Fehler in der Erklärung einer Organgesellschaft festgestellt wird.

Petition: Um Missverständnisse hinsichtlich des Aufklärungsbedarfs innerhalb eines Konzerns zu vermeiden, könnte daher nach dem ersten Satz wie folgt formuliert werden: „Aufgrund der Fehlerursache (z. B. fehlerhafte technische Einstellungen in einem konzernweit genutzten Buchhaltungssystem oder unrichtiger Vorgaben in einer konzernweiten Anweisung) ist es wahrscheinlich, dass Fehler gleicher Art auch bei anderen Konzerntöchtern entstanden sind. Zur Vermeidung von sukzessiven Teilberichtigungen entscheidet die Konzernsteuerabteilung, das tatsächliche Vorliegen von Fehlern zunächst bei allen betroffenen Konzerntöchtern aufzuklären. Wenn daraufhin Fehler in der Erklärung einer Organgesellschaft erkannt werden, ist die Organgesellschaft zur Anzeige- und Berichtigung innerhalb einer angemessenen Frist verpflichtet. Der Organträger übernimmt die Berichti-

Stellungnahme zum vorläufigen Diskussionsentwurf "AEAO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO"

gung der Organgesellschaft in seine geänderte Körperschaftsteuererklärung/Berichtigung für diesen Veranlagungszeitraum. Eine allgemeine Aufklärungs- oder Überprüfungspflicht kann aus § 153 AO jedoch nicht abgeleitet werden. Ein schlichtes „Für-Möglich-Halten" vergleichbarer Fehler innerhalb des Konzerns führt daher nicht zu Verpflichtungen i. S. von § 153 AO.

Zu 5.2

Petition: Der in dieser Textziffer enthaltene Hinweis, dass bei vorsätzlichem Verstoß gegen die Anzeige- und Berichtigungspflicht „ab dem Zeitpunkt des Erkennens“ der objektiv unrichtig abgegebenen Erklärung bzw. des ganz oder teilweisen Wegfalls einer Steuervergünstigung eine **Steuerhinterziehung durch Unterlassen** vorliegt, ist u. E. nicht zutreffend. Da § 153 AO dem Steuerpflichtigen eine Frist zur Anzeige („unverzüglich“) und zur Berichtigung einräumt, sollte dies auch im Hinblick auf die Strafbarkeit gelten, da ein widerrechtliches Unterlassen erst ab dem Zeitpunkt des Verstreichens dieser Frist angenommen werden kann.