

Ausgewählte Fragen zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Veröffentlicht in: DStZ 2005, 25

I. Einführung

Von der Selbstanzeige nach § 371 AO ist die Berichtigungspflicht nach § 153 AO zu unterscheiden. Durch eine Selbstanzeige gem. § 371 AO kann sich der Täter oder Teilnehmer an einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung in den Fällen des § 370 AO Straffreiheit verschaffen. § 153 Abs. 1 AO dagegen ergänzt die §§ 149, 150 AO, wonach die Verpflichtung besteht, die Angaben in der Steuererklärung wahrheitsgemäß nach besten Wissen und Gewissen zu machen (§ 150 Abs. 2 S. 1 AO). § 153 AO begründet in seinen drei Absätzen drei unterschiedliche Anzeigepflichten. Erkennt der Steuerpflichtige nach Abgabe der Steuererklärung, dass er der Verpflichtung nach §§ 149, 150 AO nicht gerecht geworden ist, so hat er aufgrund seines vorangegangenen pflichtwidrigen Tuns die Pflicht, die Steuererklärung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 169 AO) zu berichtigen (§ 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). Die Berichtigungspflicht erstreckt sich ausschließlich auf Steuererklärungen¹, einschließlich der Steueranmeldungen des § 150 Abs. 1 S. 3 AO (§ 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) sowie auf die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern, wenn die zu entrichtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist (§ 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO). Nach § 153 Abs. 2 AO ist eine Berichtigungspflicht gegeben, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstige Steuervergünstigung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen. Gem. § 153 Abs. 3 AO muss eine Verwendung von Waren, für die eine Steuervergünstigung unter einer Bedingung gewährt wurde, der Finanzbehörde angezeigt werden, wenn die Verwendung der Bedingung nicht entspricht.

II. Verpflichteter Personenkreis

§ 153 Abs. 1 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen (§ 33 AO). § 153 Abs. 1 S. 2 AO erstreckt die Verpflichtung auch auf den Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) und die gem. §§ 34, 35 AO für den Steuerpflichtigen handelnden Personen. Im Falle der Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern trifft die Berichtigungspflicht den Entrichtungsschuldner.

1. Steuerpflichtiger i.S.v. § 153 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 33 AO

¹ aA Trzaskalik in HHSp, § 153 Rn 2

Adressat der Berichtigungspflicht ist nach § 153 Abs. 1 S. 1 AO der Steuerpflichtige. Der Begriff des Steuerpflichtigen ist im § 33 AO definiert.

a) Steuerpflichtige i.S.v. § 33 Abs. 1 AO

Umstritten ist, inwiefern die Berichtigungspflicht nur steuererklärungspflichtige Personen oder alle Steuerpflichtigen i.S.v. § 33 Abs. 1 AO, soweit sie selbst Erklärungen – nicht nur Steuererklärungen – abgeben oder sie durch Dritte abgeben lassen, trifft.

Die Systematik des Gesetzes lässt die Auslegung des § 153 Abs. 1 S. 1 AO dahingehend zu, dass die Berichtigungspflicht sich auf steuererklärungspflichtige Personen beschränkt.² Dies umfasst auch die Abgabe von Steueranmeldungen des § 150 Abs. 1 S. 3 AO. Sonstige Angaben sind nicht berichtigungspflichtig, auch wenn in § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO nur allgemein von Erklärungen und nicht wie noch in § 165 e RAO von Steuererklärungen die Rede ist. Dies ergibt sich u.a. aus der Systematik des Gesetzes. § 153 Abs. 1 S. 1 AO ist im Unterabschnitt „Steuererklärungen“ angeführt. Zudem ergänzt § 153 AO die Steuererklärungspflicht nach § 149 AO und die in § 150 Abs. 2 S. 1 AO besonders normierte Wahrheitspflicht, welche auch nach Abgabe der Steuererklärung fortbesteht, um eine zusätzliche Korrekturpflicht.³ Anknüpfungspunkt ist die Verletzung der Steuererklärungspflicht. Selbst in § 150 Abs. 1 S. 3 und Abs. 3 S. 1 AO spricht der Gesetzgeber lediglich vom Steuerpflichtigen und nicht vom Steuererklärungspflichtigen, obwohl er ausschließlich auf die Abgabe der Steuererklärung abstellt. Soweit Trzaskalik⁴ anführt, dass kein sachlicher Grund für eine Beschränkung auf steuererklärungspflichtige Personen bestehe, da die Berichtigungspflicht generell als Ergänzung der Erklärungs- und Wahrheitspflicht nach § 90 Abs. 1 AO gedacht sei, ist ihm entgegenzuhalten, dass § 150 Abs. 2 S. 1 AO eine Wahrheitspflicht nur für Steuererklärungspflichtige normiert. Diese speziellere Normierung geht dem § 90 Abs. 1 AO vor.

b) Nicht Steuerpflichtige i.S.v. § 33 Abs. 2 AO

§ 33 Abs. 2 AO grenzt den Begriff des Steuerpflichtigen negativ ab. Nicht berichtigungspflichtig ist, wer in fremder Steuersache Auskunft zu erteilen (§ 93 AO), Urkunden vorzulegen (§ 97 AO), ein Sachverständigengutachten zu erstatten (§ 96 AO) oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und

² Trzaskalik vertritt dagegen in HHSp, § 153 Rn 2 unter Verweisung auf die Rechtsprechung des FG Düsseldorf, Urt. v. 24.05.1989 – 4 K 397/83 AO -, EFG 1989, 491 und FG Nürnberg, Urt. v. 24.03.1993 – V 168/90 -, EFG 1993, 698, 700 die Ansicht, dass der eindeutige Gesetzeswortlaut es nicht zulasse, aus der Gesetzessystematik das Argument abzuleiten, die Berichtigungspflicht treffe nur steuererklärungspflichtige Personen.

³ Dumke in Schwarz, § 153 Rn 1a

⁴ in HHSp, § 153 Rn 2

Betriebsräumen zu gestatten hat (§ 99 AO). Um eine fremde Steuersache handelt es sich auch, soweit Ehegatten im Falle der Zusammenveranlagung (§ 26 b EStG) eine gemeinsame Steuererklärung abgeben (§ 25 Abs. 3 S. 2 EStG). Beide Ehegatten müssen den Mantelbogen eigenhändig unterschreiben (§ 25 Abs. 3 S. 5 EStG). Sie versichern damit, die Angaben wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben (§ 150 Abs. 2 S.1 AO). Jeder Ehegatte erklärt nur das Wissen aus der eigenen Sphäre, nicht aus der des anderen Ehegatten. Die Steuererklärung ist eine Wissenserklärung in eigener Sache. Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf das Einkommen desjenigen Ehegatten, der das betreffende Einkommen erzielt hat. Die Ehegatten sind nicht dazu verpflichtet, sich gegenseitig steuerlich zu kontrollieren. Dies ist Ausdruck der verfassungsrechtlich geschützten spezifischen Privatsphäre von Ehe und Familie. Deshalb trifft einen Ehegatten die Berichtigungspflicht nur hinsichtlich der ihn betreffenden Angaben.⁵ Eine Berichtigungspflicht falscher Angaben durch den mitunterzeichnenden Ehegatten kann selbst dann nicht gefordert werden, wenn er nachträglich bemerkt hat, dass der andere Ehegatte unzutreffende Angaben gemacht hat. Dies ergibt sich aus dem Auskunftsverweigerungsrecht nach § 101 AO.⁶

2. Berichtigungspflichtige Personen i.S.v. § 153 Abs. 1 S. 2 AO

§ 153 Abs. 1 S. 2 AO zieht den Gesamtrechtsnachfolger (§ 45 AO) des Steuerpflichtigen sowie die nach §§ 34, 35 AO für den Steuerpflichtigen oder den Gesamtrechtsnachfolger Handelnden in die Verpflichtung zur Abgabe der Berichtigungserklärung mit ein.

a) Gesamtrechtsnachfolger nach § 45 AO

Die Berichtigungspflicht des Gesamtrechtsnachfolgers bezieht sich auf die von seinem Rechtsvorgänger abgegebenen Erklärungen.⁷ Nicht erfasst ist der Fall, dass der Erbe nachträglich erkennt, dass er eine unrichtige Steuererklärung abgegeben hat. Eine Gesamtrechtsnachfolge setzt den kraft Gesetzes erfolgenden Übergang eines gesamten Vermögens oder Sondervermögens voraus.⁸ Wesentlich ist, dass der Vermögensübergang kraft Gesetzes erfolgt. Als nach § 153 Abs. 1 S. 2 AO verpflichtete Gesamtrechtsnachfolger kommen in Betracht: Erben (§ 1922 Abs. 1 BGB), Nacherben (§ 2139 BGB), der Eintritt in eine Gütergemeinschaft (§ 1416 Abs. 2 BGB). Weiterhin ist eine Gesamtrechtsnachfolge bei der Anwachsung des Anteils am Gesellschaftsvermögen bei Ausscheiden eines Gesellschafters gem. § 738 Abs.

⁵ Dumke in Schwarz, § 153 Rn 8; Stöcker in Beermann, § 153 Rn 4; aA Trzaskalik in HHSp, § 153 Rn 6; Reinisch, DStR 1965, 589

⁶ Tipke/Kruse, § 150 Rn 20

⁷ so auch Samson, wistra 1990, 245, 248

⁸ BFH, Urt. v. 28.10.1970 – I R 72/68 –, BStBl. 1971 II, 26, 27

1 S. 1 BGB, wenn von mehreren Gesellschaftern bis auf einen alle ausscheiden und der allein verbleibende Gesellschafter das Unternehmen allein weiterführt⁹, bei der Verschmelzung von Gesellschaften nach dem Aktiengesetz und der Umwandlung von Gesellschaften nach dem Umwandlungsgesetz gegeben.

An einer Gesamtrechtsnachfolge und somit an einer Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 2 AO fehlt es dagegen, wenn das Vermögen nicht übertragen (z.B. bei Ausschlagung einer Erbschaft)¹⁰ oder nicht als ganzes oder aber durch Rechtsgeschäft übertragen wird (z.B. Erbschafts Kauf, § 2371 BGB), sowie beim Vermächtnis (§ 2174 BGB).¹¹

Beispiel: Der Steuerpflichtige S hat zu seinen Lebzeiten nie in den Steuererklärungen seine ausländischen Zinseinnahmen erklärt. Seine die Steuererklärung mitunterzeichnende Ehefrau erbt das Vermögen von S. Bei der Erbauseinandersetzung stellt sie die Steuerverfehlungen des S fest. Ist die Erbin zur Berichtigungsanzeige verpflichtet?

Lösung: Gem. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, S. 2 AO sind die Erben verpflichtet, die falschen Steuererklärungen gegenüber dem Finanzamt zu korrigieren. Die Ehefrau, welche die Steuererklärung im Rahmen der Zusammenveranlagung (§ 25 Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 26 b EStG) eigenhändig unterschrieben hat (§ 25 Abs. 3 S. 5 EStG), trifft die Anzeigepflicht jedoch nur, soweit sie sich nicht selbst wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist nur anwendbar, soweit der Berichtigungspflichtige die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Erklärung nicht bereits bei Abgabe der Steuererklärung kannte.¹² Hat sich die Ehefrau darauf beschränkt, die gemeinsame Einkommensteuererklärung zu unterschreiben, in welcher der verstorbene Ehemann unrichtige oder unvollständige Angaben über seine Einkünfte gemacht hat, hat sie sich nicht als Mittäterin oder Teilnehmerin einer Steuerhinterziehung strafbar gemacht¹³, so dass die Ehefrau zur Berichtigung verpflichtet ist.

b) Gesetzliche Vertreter und Vermögensverwalter nach § 34 AO

Nach § 153 Abs. 1 S. 2 AO i.V.m. § 34 AO trifft die Berichtigungspflicht die nach §§ 34, 35 AO für den Steuerpflichtigen oder den Gesamtrechtsnachfolger handelnden Personen. Nach § 34 Abs. 1 AO sind dies die gesetzlichen Vertreter

⁹ BFH, Urt. v. 28.04.1965 – II 9/62 -, BStBl. 1965 II, 422; BFH, Urt. v. 18.09.1980 – V R 175/74 -, BStBl. 1981 II, 293; BFH, Urt. v. 16.11.1989 – IV R 29/89 -, BStBl. 1990 II, 272; BFH, Urt. v. 09.12.1987 – II R 47/84 -, BFH/NV 1989, 350; BFH, Beschl. v. 21.03.1995 – I B 123/94 -, BFH/NV 1995, 864

¹⁰ FG Düsseldorf, Urt. v. 26.10.1961 – VI 8/60 -, EFG 1962, 269; FG München, Urt. v. 01.02.1968 – 143-144/65 -, EFG 1968, 304

¹¹ BFH, Urt. v. 06.03.1975 – IV R 213/71 -, BStBl. 1975 II, 739

¹² OLG Hamm, Urt. v. 12.01.1959 – 2 Ss 156/58 -, NJW 1959, 1504 ff.; Dumke in Schwarz, § 153 Rn 14; Stöcker in Beermann, § 153 Rn 18; Krabbe in Koch/Scholz, § 153 Rn 5; Brenner, DRiZ 1981, 412, 413

¹³ BFH, Urt. v. 16.04.2002 – IX R 40/00 -, BStBl. 2002 II, 501 = DSfZ 2002, 569

natürlicher Personen (z.B. Eltern gem. § 1629 BGB, Vormund gem. 1713 BGB, Pfleger gem. § 1915 i.V.m. § 1793 BGB) und die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen (z.B. Vorstand einer AG gem. § 78 AktG, Geschäftsführer einer GmbH gem. § 35 GmbHG,¹⁴ Vorstand einer Genossenschaft gem. § 24 GenG) und die Geschäftsführer von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 34 Abs. 1 AO). Soweit eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung keinen Geschäftsführer hat, trifft die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO jedes Mitglied oder jeden Gesellschafter (§ 34 Abs. 2 S. 1 AO). Im Fall des § 34 Abs. 2 S. 3 AO trifft die Pflicht nach § 153 Abs. 1 AO die Personen, denen das Vermögen nicht rechtsfähiger Vermögensmassen zusteht, soweit diese keinen Geschäftsführer haben. Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter gem. § 153 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 34 Abs. 3 AO (z.B. Testamentsvollstrecker, Insolvenzverwalter, Liquidatoren) die Berichtigung von Erklärungen vorzunehmen, soweit ihre Verwaltung reicht.¹⁵ Der Testamentsvollstrecker muss die vom Erblasser abgegebene Erklärung berichtigen. Das gleiche gilt für den Insolvenzverwalter hinsichtlich unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen des Gemeinschuldners. Dies umfasst auch die vom Gemeinschuldner früher abgegebenen Erklärungen¹⁶ als auch die vom Amtsvorgänger abgegebenen Erklärungen.¹⁷

c) Verfügungsberechtigte nach 35 AO

Auch Verfügungsberechtigte gehören zum Kreis der berichtigungspflichtigen Personen. Verfügungsberechtigte im Sinne von § 35 AO sind Personen, die im Geschäftsverkehr im eigenen oder fremden Namen auftreten und fremde Vermögen verwalten, soweit sie die Verpflichtung eines gesetzlichen Vertreters rechtlich und tatsächlich erfüllen können. Diese Voraussetzungen sind etwa gegeben beim Generalbevollmächtigten oder beim faktischen Geschäftsführer, die neben dem gesetzlichen Vertreter als berichtigungspflichtige Personen in Betracht kommen.

d) Keine Berichtigungspflicht für gewillkürte Vertreter und Hilfspersonal

Anders als § 378 Abs. 1 AO und auch § 371 AO erfassen §§ 153, 34, 35 AO nicht gewillkürte Vertreter und deren Hilfspersonen. Damit treffen den Steuerberater und andere Erfüllungsgehilfen des Steuerpflichtigen (z.B.

¹⁴ FG Berlin, Urt. v. 27.01.1999 – 2 K 2138/97 – EFG 1999, 680

¹⁵ so auch schon das Gutachten des RFH v. 04.12.1933, RStBl. 1934, 24, 28 unter Verweisung auf § 104 RAO

¹⁶ Krabbe in Koch/Scholz, § 153 Rn 2; Teichner, NJW 1968, 688, 689

¹⁷ Stöcker in Beermann, § 153 Rn 7; Bilsdorfer, BB 1988, 1373, 1374

Buchhalter) keine Berichtigungspflicht.¹⁸ Allein die berufliche Stellung des Steuerberaters begründet keine Garantenstellung aus § 13 Abs. 1 StGB. Der Steuerberater ist gem. § 57 Abs. 1 StBerG zur Verschwiegenheit verpflichtet. Diese greift auch gegenüber den Angehörigen der Finanzverwaltung.¹⁹ Dem entspricht ein Auskunftsverweigerungsrecht des Steuerberaters nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 b AO über alle Angelegenheiten, die ihm in dieser Eigenschaft anvertraut oder bekannt geworden sind, sowie ein Zeugnisverweigerungsrecht im Strafverfahren nach § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO, durch die das Vertrauensverhältnis zum Mandanten geschützt und dem Geheimnisträger jeweils ein aus einer möglichen Zwangslage erwachsender Pflichtenwiderstreit mit anderen öffentlichen Interessen an der Allgemeinheit erspart werden soll.²⁰

Anders verhält es sich auch dann nicht, wenn der Steuerberater die Erklärung selbst unterschrieben hat. Auch in diesem Fall umfasst das Mandat nicht das Recht und die Pflicht auf Grund einer Garantenstellung aus Ingerenz, eine solche Erklärung namens des Steuerpflichtigen zu berichtigen. Der Steuerberater hat auch nicht das Recht, gegen den Willen des Steuerpflichtigen oder am Steuerpflichtigen vorbei die Erklärung zu berichtigen, wenn ihn an dem Erklärungsfehler kein straf- oder bußgeldrechtlich relevantes Verschulden trifft. Es gehört jedoch zu den Beraterpflichten des Steuerberaters, den Steuerpflichtigen zu informieren und auf die Berichtigungspflicht nach § 153 AO hinzuweisen, wenn der Steuerberater nachträglich erkennt, dass er die Erklärung unrichtig oder unvollständig vorbereitet hat. Verweigert der Berichtigungspflichtige die ihm nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO obliegende Pflichterfüllung, ist der Steuerberater nicht zur Mandatsniederlegung verpflichtet. Allerdings kann der steuerliche Berater an der Fertigung weiterer Erklärungen ohne strafrechtliche Folgen nicht mehr mitwirken, wenn sich die Fehlerhaftigkeit in der neuen Erklärung fortsetzt. Trifft den steuerlichen Berater jedoch ein Verschulden am Erklärungsmangel und hat dieser damit den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO oder der leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO erfüllt, hindert das Mandatsverhältnis den steuerlichen Berater nicht, mit einer Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO Straffreiheit zu erlangen. Diese Selbstanzeige wirkt jedoch nicht gleichzeitig auch zu Gunsten des Vertretenen. § 371 Abs. 2 Nr. 2 AO steht der Selbstanzeige des Vertretenen entgegen, da die Tat als entdeckt gilt. Es empfiehlt sich, vorher eine Abstimmung zwischen den Tatbeteiligten vorzunehmen, um dem Vertretenen im Falle der Steuerhinterziehung die Möglichkeit der Selbstanzeige zur Erlangung der Straffreiheit zu eröffnen.²¹

¹⁸ BGH, Beschl. v. 20.12.1995 – 5 StR 412/95, wistra 1996, 184, 188 = NSStZ 1996, 563 f. m. Anm. Achenbach, Stbg. 1996, 299; vgl. die somit überholte Entscheidung des BGH, Beschl. v. 01.11.1966 – VI B 2/66 –, DStZ/B 1967, 32

¹⁹ Gehre, Steuerberatungsgesetz, 3. Aufl., § 57 Rn 57, 71

²⁰ BGH, Beschl. v. 20.12.1995 – 5 StR 412/95, wistra 1996, 184, 188 = NSStZ 1996, 563 f.

²¹ Bilsdorfer, wistra 1984, 93

III. Abgabe einer Steuererklärung

Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO setzt voraus, dass eine in steuererheblicher Weise unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben worden ist. Die Abgabe einer Steuererklärung ist begrifflich Voraussetzung für die Korrekturpflicht. Hat der Steuerpflichtige die Steuererklärung noch nicht abgegeben, so besteht die Steuerklärungspflicht unverändert fort, nicht aber die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO.²² Der Wortlaut von § 153 Abs. 1 AO steht einer Anwendung der Norm für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger vorsätzlich keine Steuererklärung abgegeben hat, entgegen.

Die Vorschrift bezieht sich ausschließlich auf Steuererklärungen. Nicht erfasst werden Erklärungen, die Einfluss auf die Festsetzung oder Erhebung/Vollstreckung der Steuer haben, also auch nicht Anträge, die die Steuer herabsetzen, Angaben zur Festsetzung von Steuervorauszahlungen und Auskünfte des Steuerpflichtigen auf Anfrage der Finanzbehörde (§ 93 AO).²³ Anträge auf Stundung (§ 222 AO) und Erlass (§ 227 AO) sind nicht zur Verkürzung von Steuern geeignet, so dass § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ohnehin nicht anwendbar ist.

IV. Unrichtige oder unvollständige Steuererklärung

Die Erklärung des Steuerpflichtigen muss in den Fällen des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO unrichtig oder unvollständig sein.

Ob eine Erklärung unrichtig ist, beurteilt sich nach objektiven Gesichtspunkten.²⁴ Unrichtig ist die Erklärung, wenn der Steuerpflichtige die Angaben bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, so darstellt, dass eine Steuerverkürzung eintreten kann.²⁵ Tatsachen in diesem Sinne sind beispielsweise Zustände, Sachverhalte, Geschehnisse, Herrschaftsverhältnisse, Gesellschaftsverhältnisse und Rechtstatsachen (z.B. Eigentum). Unterbreitet der Steuerpflichtige der Finanzbehörde die Tatsachen, aus denen er seine rechtlichen Schlüsse zieht, vollständig, trifft ihn keine Berichtigungspflicht, wenn seine rechtliche Bewertung fehlerhaft ist.²⁶ Der Steuerpflichtige hat Tatsachen zu liefern, die rechtliche Bewertung ist Aufgabe der Finanzbehörde.

²² Dumke in Schwarz, § 153 Rn 7; Grunst, S. 97 Fn 272 m.w.N.; vgl. auch die Begründung des Regierungsentwurfes in BT-Drucks. VI/1982, 129

²³ aA Brenner, DRiZ 1981, 412, 413

²⁴ FG Düsseldorf, Urt. v. 24.05.1989 – 4 K 397/83 -, EFG 1989, 491, 492

²⁵ Trzaskalik in HHSp, § 153 Rn 8 vertritt die Ansicht, dass die inhaltliche Unrichtigkeit auch die rechtlichen Wertungen umfasst und daher auch die unrichtig erkannte rechtliche Einordnung berichtigungspflichtig sei.

²⁶ Dumke in Schwarz, § 153 Rn 12; Möller, Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO und die strafrechtlichen Folgen einer Pflichtverletzung 1996, 126

Eine Steuererklärung kann aber nicht in Folge einer erkennbar falschen rechtlichen Meinung unrichtig oder unvollständig werden. Die Erklärungen müssen vom Steuerpflichtigen stammen. Fehler der Finanzbehörde, den diese bei der Auswertung einer richtigen Steuererklärung ohne Zutun des Steuerpflichtigen macht, begründet keine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO, auch wenn er sich zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirkt.²⁷

Beispiel: Der Steuerpflichtige S beabsichtigt im Jahr 03 sein Geschäft baulich zu erweitern. Zu diesem Zweck bildet er in dem Glauben, eine Rückstellung bilden zu dürfen, in 02 eine Rückstellung und stellt diese in die Jahresbilanz 02 ein. In Übereinstimmung mit der Bilanz erstellt S die Steuererklärung für 02. Den Bilanzposten „Rückstellungen für beabsichtigte Baumaßnahmen im kommenden Jahr“ hat S besonders ausgeworfen.

Lösung: Eine Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 1 AO ist nicht gegeben, denn S hat keine unrichtigen Tatsachen dargestellt. S hat lediglich seine Bauabsichten in eine unrichtige rechtliche Auffassung, nämlich die vermeintliche Bilanzierungsfähigkeit, gekleidet.

Hinweis: Anders verhält es sich, wenn S nur einen Bilanzposten Rückstellungen für die geplante Baumaßnahme summarisch eingegangen wäre. In diesem Fall ist für die Finanzbehörde die unrichtige rechtliche Auffassung nicht erkennbar.

Unvollständig ist die Steuererklärung, wenn nicht alle im amtlichen Vordruck zulässigerweise geforderten Angaben gemacht werden, so dass hierdurch eine Steuerverkürzung möglich wird. Damit sind unvollständige Angaben zugleich unrichtig. Die Anführung des Tatbestandsmerkmals der „Unvollständigkeit“ in § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist daher nicht erforderlich und überflüssig.

Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit muss steuererhebliche Angaben betreffen. Auch wenn die Bilanz kein Bestandteil der Steuererklärung ist, sondern eine der Steuererklärung beizufügende Unterlage, liegt bei Unrichtigkeit der Bilanz im Sinne des § 4 Abs. 2 S. 1 EStG regelmäßig auch eine unrichtige Steuererklärung vor, so dass die auf der Unrichtigkeit der Bilanz beruhende Unrichtigkeit der Steuererklärung berichtigt werden muss.²⁸

V. Verkürzung von Steuern

²⁷ BFH, Urt. v. 07.09.1993 – VII R 128/92 -, BFH/NV 1994, 672; Streck. Stbg 1989, 30

²⁸ Stöcker in Beermann, § 153 AO Rn 15; Krabbe in Koch/Scholz, § 153 Rn 4; Trame in Pump, § 153 Rn 29; Lohmeyer, DStR 1968, 274; Rosel/Telkamp, BB 1977, 1713 ff.

Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung müssen ursächlich dafür sein, dass es zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist (§ 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO).

1. Verkürzung von Steuern

Nach § 370 Abs. 4 AO sind Steuern namentlich dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht. § 153 Abs. 1 AO ist nicht auf die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile nach § 370 Abs. 4 S. 2 AO anwendbar. Dies ist nur konsequent, da Erklärungen i.S.v. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO lediglich Steuererklärungen, nicht auch steuererhebliche Erklärungen im Steuererhebungsverfahren sind.²⁹

2. Kausalität

Die Berichtigungspflicht besteht nur, wenn die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung ursächlich für eine Steuerverkürzung werden kann oder bereits geworden ist. Beruht die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuerfestsetzung auf einem Fehler der Finanzbehörde, den diese bei der Auswertung einer richtigen Steuererklärung ohne Zutun des Steuerpflichtigen macht, begründet dies keine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO, auch wenn er sich zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirkt.³⁰ Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung ist nicht ursächlich für die Steuerverkürzung geworden.

Für den Fall des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO hat der Gesetzgeber keine Kausalität dafür gefordert, dass eine durch die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern zu entrichtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist. Mittels Steuerzeichen oder Steuerstemplern werden Steuern entrichtet gem. §§ 13 Abs. 2 und 22 RennWLottG sowie §§ 8 und 10 TabStG.

VI. Nachträgliches Erkennen

²⁹ vgl. auch die Ausführungen zum Erklärungspflichtigen; eine ausführliche Darstellung der in der Literatur vertretenen Ansichten werden in Daude, Die strafbefreiende Drittanzeige gemäß § 371 Abs. 4 AO, S. 30 ff. dargestellt.

³⁰ BFH, Urt. v. 07.09.1993 – VII R 128/92 -, BFH/NV 1994, 672; Streck. Stbg 1989, 30

Die Berichtigungserklärung nach § 153 AO ist identisch mit der Selbstanzeige-Erklärung im Sinne der §§ 371 Abs. 1 bzw. 378 Abs. 3 AO. Der Unterschied liegt ausschließlich im Verschulden hinsichtlich der Fehlerhaftigkeit der Steuererklärung. Eine Selbstanzeige im Sinne der §§ 371 Abs. 1, 378 Abs. 3 AO ist nur dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich bzw. leichtfertig eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung abgegeben hat und die er später berichtigt, während der Anzeigepflichtige bei § 153 AO die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit bei Abgabe der Steuererklärung (u.U. auch fahrlässig) nicht kannte, sondern dies erst nachträglich erkennt.

Der Steuerpflichtige muss die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der Erklärung tatsächlich nachträglich, d.h. nach Abgabe der Erklärung, erkannt haben. Weiterhin muss der Steuerpflichtige erkannt haben, dass eine durch die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung bedingte Steuerverkürzung bereits eingetreten ist oder dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann (§ 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). Der Zeitpunkt des nachträglichen Erkennens der Unrichtigkeit und der Zeitpunkt des Erkennens einer – möglichen – Steuerverkürzung können auseinander fallen.

Eine Berichtigungspflicht ergibt sich auch, wenn der Entrichtungspflichtige nachträglich erkennt, dass eine durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern zu entrichtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist (§ 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO). Erkennen müssen oder erkennen können genügt nicht. Kenntnis bedeutet positive Kenntnis von der Unrichtigkeit und der Unvollständigkeit der Steuererklärung.

Kannte der Berichtigungspflichtige die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Erklärung bereits bei Abgabe der Steuererklärung, ist ein nachträgliches Erkennen der Unrichtigkeit nicht mehr möglich. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist nicht anwendbar.³¹ Hat der Steuerpflichtige von Vornherein bewusst und gewollt, d.h. vorsätzlich, eine unrichtige oder unvollständige Steuererklärung abgegeben, ist er wegen Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO strafbar. Zur Erlangung von Straffreiheit kann er aber eine Selbstanzeige nach § 371 AO erstatten; eine Verpflichtung zur Selbstanzeige besteht auf Grund des verfassungsrechtlich verankerten Verbots des Selbstbelastungszwangs nicht. § 371 AO normiert lediglich das Recht, nicht aber eine Pflicht auf Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige.³²

Die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit kann nachträglich erkannt werden, wenn die Angaben in der Steuererklärung leichtfertig oder fahrlässig falsch

³¹ OLG Hamm, Urt. v. 12.01.1959 – 2 Ss 156/58 -, NJW 1959, 1504 ff.; Dumke in Schwarz, § 153 Rn 14; Stöcker in Beermann, § 153 Rn 18; Krabbe in Koch/Scholz, § 153 Rn 5; Kohlmann, § 371 Rn 264; Brenner, DRiZ 1981, 412, 413; Schuhmann, wistra 1994, 45

³² OLG Hamm, Urt. v. 12.01.1959 – 2 Ss 156/58 -, NJW 1959, 1504, 1505

angegeben wurden.³³ Eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO greift ein. Droht jedoch eine Ahndung wegen leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO, entfällt die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO.³⁴ Es besteht jedoch die Möglichkeit der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO.

Gegen die Differenzierung zwischen vorsätzlicher und leichtfertiger Hinterziehung wendet sich Trzaskalik³⁵ mit der Begründung, § 153 AO sei keine strafrechtliche, sondern eine steuerverwaltungsrechtliche Vorschrift, die sich nach Sinn und Zweck sowohl auf vorsätzliches als auch auf fahrlässiges Handeln beziehe. Das Verbot der Selbstbezichtigung soll einheitlich im steuerstrafrechtlichen Bereich über § 393 AO geschützt werden. Hiergegen spricht jedoch der eindeutige Wortlaut des § 153 AO. Eine sinnvolle Differenzierung ist Aufgabe des Gesetzgebers.

Der Steuerpflichtige selbst, nicht aber Bevollmächtigte oder Hilfspersonen, müssen die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennen.

Für die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO ist der Grund für die nachträgliche Erkenntnis ohne Bedeutung. Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO greift auch dann ein, wenn ein Dritter, z.B. ein Betriebsprüfer die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennt und diese dem Steuerpflichtigen mitteilt.³⁶ Einen Sperrwirkungstatbestand wie § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO enthält § 153 AO nicht.

§ 153 AO gibt dem Steuerpflichtigen nicht auf, nach Unrichtigkeiten oder Unvollständigkeiten zu suchen. Von Nachprüfungs- bzw. Nachforschungspflichten ist der Steuerpflichtige frei.

VII. Unverzügliche Anzeige und erforderliche Richtigstellung

Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO wird durch die unverzüglich erfolgende Anzeige der objektiven Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der Steuererklärung und ihre Richtigstellung erfüllt. Die Anzeige hat ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 BGB) alsbald nach dem Erkennen des Fehlers zu erfolgen. Die Richtigstellung braucht nach dem Wortlaut nicht unverzüglich zu erfolgen. Sie kann zeitgleich mit der Anzeige oder auch später erfolgen, wenn der Anzeigepflichtige die Angaben nicht sofort machen kann, da er selbst noch weitere Ermittlungen aufzunehmen hat. Hier ist

³³ OLG Hamm, Urt. v. 12.01.1959 – 2 Ss 156/58 -, NJW 1959, 1504, 1505; OLG Karlsruhe, Urt. v. 05.03.1964 – 1 Ss 335/63 -, BB 1966, 1379; Dumke in Schwarz, § 153 Rn 14; Lohmeyer, DStZ/A 1978, 366, 367; Trame in Pump, § 153 Rn 34

³⁴ Stöcker in Beermann, § 153 AO Rn 19; aA Tipke/Kruse, § 153 AO Rn 11

³⁵ in HHSp, § 153 Rn 12 f.

³⁶ Dumke in Schwarz, § 153 Rn 15; aA Tipke/Kruse, § 153 AO Rn 12; Kohlmann, § 370 Rn 95

dem Anzeigepflichtigen von der Finanzbehörde eine angemessene Frist zu gewähren.³⁷

Der Adressat der Berichtigungserklärung ist die örtlich und sachlich zuständige Finanzbehörde, die für die Festsetzung der Steuern bzw. für die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zuständig ist. Eventuelle Zuständigkeitsveränderungen sind zu beachten.

VIII. Folgen einer Berichtigungsanzeige

1. Steuerliche Folgen

Kommt der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung aus § 153 Abs. 1 AO nach, muss er die auf Grund der Berichtigungserklärung nachträglich festgesetzten Steuern nachentrichten. Das Recht auf Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids ergibt sich aus § 172 AO. Die Berichtigungserklärung nach § 153 Abs. 1 AO enthält die Zustimmung zur Änderung einer schon aufgrund der fehlerhaften Erklärung durchgeführten Steuerfestsetzung nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO. Die Berichtigungserklärung nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO stellt keine Anzeige i.S.v. § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO dar; sie bewirkt keine Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist.³⁸ Die Berichtigungserklärung nach § 153 Abs. 1 AO hat keinen Einfluss auf die Dauer der Festsetzungsfrist. Die Änderung der Steuerfestsetzung ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO). Die Festsetzungsfrist verlängert sich im Fall der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre, im Fall der leichtfertigen Steuerhinterziehung auf fünf Jahre.³⁹ Zeigt der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit vor Ablauf der Festsetzungsfrist an, so gewährt § 171 Abs. 9 AO der Finanzverwaltung eine einjährige Mindestfrist für die Auswertung der Nacherklärung in Form einer Ablaufhemmung, d.h. die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige.

Ein Verspätungszuschlag gem. § 152 AO wird nicht festgesetzt. Der Verspätungszuschlag knüpft an die Abgabe der ursprünglichen Steuererklärung und nicht an die Berichtigungserklärung an. Eine Ausnahme hiervon will Trzaskalik⁴⁰ für den Fall machen, dass die Unvollständigkeit der Steuererklärung ein solches Ausmaß erreicht, dass von einer wirksamen Erklärung nicht mehr gesprochen werden kann. Diese Ausnahme ist im Hinblick auf die Grenzziehung bedenklich. Es ist nicht bestimmt, wann ein Ausmaß erreicht ist, dass die Steuererklärung nicht mehr wirksam ist.

³⁷ Brenner, DRiZ 1981, 412, 413

³⁸ BFH, Urt. 22.01.1997 – II B 40/96 -, BStBl. 1997 II, 266; BFH, Beschl. v. 14.05.1991 – VII B 187/90 -, BFH/NV 1992, 137, 138; FG Nürnberg, Beschl. v. 06.03.1996 – IV 72/94 -, EFG 1996, 520

³⁹ Streck, DStR 1994, 1723, 1725

⁴⁰ in HHSp, § 153 AO Rn 17

Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO stellt eine aus dem Steuerpflichtverhältnis resultierende Pflicht dar, deren Erfüllung die Finanzverwaltung gem. § 328 AO mit Zwangsmitteln durchsetzen kann.⁴¹ Allerdings sind gem. § 393 Abs. 1 S. 2 AO im Besteuerungsverfahren Zwangsmittel zur Durchsetzung von Mitwirkungshandlungen unzulässig, durch die der Steuerpflichtige gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten.⁴² Ist der Finanzbehörde im Zeitpunkt der Androhung oder Festsetzung der Zwangsmittel bereits bekannt, dass unrichtige oder unvollständige Steuererklärungen vorliegen, die den Tatbestand der Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung erfüllen, muss sie auf § 393 Abs. 1 S. 2 AO hinweisen (§ 393 Abs. 1 S. 4 AO).

2. Straf- und bußgeldrechtliche Folgen

Hat der Steuerpflichtige vorsätzlich eine unrichtige Steuererklärung abgegeben und dadurch die Steuern verkürzt, hat er sich nach § 370 AO wegen Steuerhinterziehung strafbar gemacht. Eine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO besteht nicht. Der Steuerpflichtige kann zur Erlangung von Straffreiheit eine Selbstanzeige nach § 371 AO abgeben. Eine Pflicht zur Abgabe einer Selbstanzeige normiert § 371 AO nicht, dem Unterlassen der Abgabe einer Selbstanzeige kommt keine selbständige Bedeutung zu und führt nicht gesondert zur Strafbarkeit.

Hat der Steuerpflichtige die Berichtigungserklärung leichtfertig unterlassen, stellt diese keine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO dar; eine leichtfertige Steuerverkürzung ist begrifflich ausgeschlossen. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO verlangt Kenntnis der Voraussetzungen, mithin Vorsatz. Hat der Steuerpflichtige die Angaben in der Steuererklärung leichtfertig oder fahrlässig falsch angegeben, kann die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit nachträglich i.S.v. § 153 Abs. 1 AO erkannt werden⁴³, so dass eine Berichtigungspflicht besteht. Wird die Pflicht zur unverzüglichen Anzeige und Berichtigung aus § 153 AO nicht erfüllt, kann dies den Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen i.S.v. § 371 Abs. 1 Nr. 2 AO erfüllen.⁴⁴ Droht jedoch eine Ahndung wegen leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO, entfällt die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO.⁴⁵ Es besteht jedoch die Möglichkeit der Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO.

⁴¹ Trzaskalik in HHSp, § 153 AO Rn 16; Stöcker in Beermann, § 153 Rn 35

⁴² BFH, Beschl. v. 11.09.1996 – VII B 176/94 -, BFH/NV 1997, 166

⁴³ OLG Hamm, Urt. v. 12.01.1959 – 2 Ss 156/58 -, NJW 1959, 1504, 1505; OLG Karlsruhe, Urt. v. 05.03.1964 – 1 Ss 335/63 -, BB 1966, 1379; Dumke in Schwarz, § 153 Rn 14; Lohmeyer, DStZ/A 1978, 366, 367; Trame in Pump, § 153 Rn 34

⁴⁴ BGH, Urt. v. 04.04.1979 – 3 StR 488/78 -, BGHSt. 28, 371, 376; FG Berlin, Urt. v. 27.01.1999 – 2 K 2138/97 – EFG 1999, 680

⁴⁵ Stöcker in Beermann, § 153 AO Rn 19; aA Tipke/Kruse, § 153 AO Rn 11

