



Berichtigt - was

Steuerstrafrecht | Um den Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Berichtigung vorsätzlich fehlerhaft und unvorsätzlich beziehungsweise fahrlässig fehlerhaft abgegebener Steuererklärungen entgegenzuwirken, hat das Bundesministerium der Finanzen mit einem lang erwarteten Anwendungserlass reagiert.

Autor: Konstantin Weber

Während in der Vergangenheit oft auf die nächste Betriebsprüfung zwecks Fehlerbeseitigung im Einvernehmen mit dem zuständigen Betriebsprüfer gewartet wurde, sind heutzutage viele Unternehmen zur vorzeitigen Berichtigung abgegebener Steuererklärungen nach § 153 Abgabenordnung (AO) verpflichtet. Dies hat seine Ursache in der verschärften Neufassung der Selbstanzeige (§ 371 AO). Der Steuerpflichtige ist nun gezwungen, in jedem Einzelfall zu hinterfragen, ob der Fehler bei der Abgabe der ursprünglichen Steuererklärung unverschuldet oder leichtfertig beziehungsweise bedingt vorsätzlich begangen wurde. Denn § 153 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen zur Berichtigung der Steuererklärung vor allem bei nicht vorsätzlich begangenen Fehlern. Für leichtfertiges oder vorsätzliches Fehlverhalten gibt es lediglich die Korrekturmöglichkeiten der Selbstanzeigen nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO. Für den Steuerpflichtigen war oft unklar, ob das Finanzamt seine Auffassung teilen wird, dass lediglich ein nicht vorsätzlich begangener beziehungsweise einfach fahrlässiger Fehler vorliegt. In diesem Fall würde lediglich der Anwendungsbereich des § 153 AO eröffnet. Um vor allem das strafrechtliche Risiko zu minimieren, wurde deshalb empfohlen, die Korrekturanzeige und Berichtigungserklärung nach § 153 AO so auszugestalten, dass sie gleichzeitig den Anforderungen der Selbstanzeige nach §§ 371, 378 Abs. 3 AO entsprechen. Um den Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen vorsätzlich fehlerhaft und unvorsätzlich beziehungsweise fahrlässig fehlerhaft abgegebenen Steuererklärungen in der Praxis entgegenzuwirken, hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) durch die Veröffentlichung seines lang erwarteten Anwendungserlasses (Erlass) zur Berichtigung von Steuererklärungen reagiert (BMF vom 23.05.2016, IV A 3 – S 0324/15/10001, IV A 4 – S 0324/14/10001, BStBl. I, 2016, S. 490).

Anzeige- und Berichtigungspflicht

Durch die Korrekturanzeige nach § 153 AO wird zunächst einmal die erkannte Unrichtig-

keit der abgegebenen Steuererklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt angezeigt. Erst durch die inhaltliche Berichtigungserklärung werden die richtigen Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Finanzamt mitgeteilt. Dem Erlass (Tz. 3) ist zu entnehmen, dass sich die Anzeige- und Berichtigungspflicht nicht nur auf Steuererklärungen, sondern auch auf alle Erklärungen des Steuerpflichtigen zum Beispiel Änderungsanträge nach den §§ 172ff. AO oder Vorauszahlungsanträge, beziehen. Die Anzeige und Berichtigung nach § 153 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO müssen laut Erlass unverzüglich, das heißt ohne schuldhaftes Zögern erstattet werden. Hinsichtlich der genauen zeitlichen Definition der Unverzüglichkeit gibt es in der Literatur Auffassungen, die von 14 Tagen (vgl. Jesse,

BB 2011, S. 1431) bis einen Monat (vgl. Halaczinsky/Füllsack, BB 2011, S. 2839) ausgehen. Andere Autoren sind der Meinung, dass es keine starren Fristvorgaben gibt (vgl. etwa Jehke/Dreher, DStR 2012, S. 2467).

Die Berichtigung kann wegen der Aufbereitung der Unterlagen auch später erfolgen. In der Praxis wird dies wohl der Regelfall sein. In diesem Fall empfiehlt es sich, im Anschluss an die Anzeige den Berichtigungsprozess mit dem zuständigen Finanzamt abzustimmen. Die Festsetzung und die Bemessung einer Frist zur Abgabe der inhaltlichen Berichtigungserklärung stehen im Ermessen des Finanzamts. Wird eine Frist dazu vom Finanzamt gesetzt, muss sie angemessen sein (vgl. Tz. 5.1. des BMF-Erlasses und auch Cöster in Koenig, Kommentar zur AO, 3. Aufl. 2014, § 153, Randziffer 6). Der Erlass schreibt keine starren Fristen vor. Die Fristsetzung hat in der Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt zu erfolgen.

Überschneidungen möglich

Sowohl bei der Berichtigung (§ 153 AO) als auch bei der Selbstanzeige (§§ 371, 378 AO) muss die Steuererklärung im Zeitpunkt ihrer Abgabe objektiv unrichtig gewesen sein. Das ist dann der Fall, wenn sie entgegen § 90 Abs. 1 Satz 2 oder § 150 Abs. 2 Satz 1 AO nicht alle

Korrekturanzeige und Berichtigungserklärung sollten den Anforderungen an eine Selbstanzeige entsprechen.