



## 2. Wormser Steuerstrafrechts - Dialog

# Die Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Regierungsdirektor Klaus Herrmann

RD Klaus Herrmann (2018)

Berichtigungspflicht nach § 153 AO


Folie 1

Berichtigungserklärung, § 153	Selbstanzeige, § 371 AO
● Systematisch Teil der Mitwirkungspflichten	● Teil des materiellen Steuerstrafrechts
● Setzt eine unwissentlich falsche Erklärung voraus	● Setzt eine mindestens bedingt vorsätzliche falsche Erklärung voraus
● Steuerliche Pflicht zur Berichtigung bei nachträgl. Erkennen falscher Erklärung	● Keine Pflicht zur Selbstanzeige (Selbstbelastungsfreiheit)
● Pflicht nur für Stpfl. und Rechtsnachfolger sowie Vertreter, §§ 34, 35 AO	● Selbstanzeige kann auch von Dritten erstattet werden.
● Keine Ausschlussgründe	● Ausschlussgründe: § 371 Abs. 2
● Festsetzungsfrist 4 Jahre	● Festsetzungsfrist 10 Jahre bzw. bei Leichtfertigkeit 5 Jahre
● Keine Hinterziehungszinsen	● Hinterziehungszinsen

RD Klaus Herrmann (2018)


Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Folie 2


 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

## Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO

- Steuerpflichtiger § 33 AO
- erkennt nachträglich nach Abgabe einer Erklärung
- vor Ablauf der Festsetzungsfrist §§ 169 ff. AO
- Unrichtigkeit / Unvollständigkeit einer für ihn abgegebenen Erklärung
- durch die es zu einer Steuerverkürzung kommen kann / gekommen ist




- Pflicht zur unverzüglichen Anzeige und
- Pflicht zur erforderlichen Richtigstellung (2 Pflichten, 2 Fristen)

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

## Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO Kreis der Berichtigungspflichtigen

- Steuerpflichtige und Steuerschuldner, §§ 33, 43 AO
- Haftungsschuldner, § 191 AO
- Einbehaltungs- und Abführungsverpflichtete
  - Arbeitgeber, § 38 Abs. 3 EStG
  - Kreditinstitute,
- Steuererklärungsverpflichtete, § 149 AO
- Buchführungs- und Aufzeichnungsverpflichtete, §§ 140, 141 AO
- Anderweitig durch Steuergesetze Verpflichtete
- Gesamtrechtsnachfolger (z.B. Erben/übernehmende Rechtsträger, § 45)
- Gesetzliche Vertreter und Verfügungsberechtigte (§§ 34, 35 AO)



RD Klaus Hermann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 4

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences


**BFH vom 07.03.2007      Az. I B 99/06      BFH/NV 2007, 1801**

Der Steuerpflichtige war zusammen mit seiner Frau Gesellschafter einer GmbH, Geschäftsführerin war zunächst nur die Frau. Die Steuererklärungen der GmbH für 1994 waren von der Allein - Geschäftsführerin unrichtig abgegeben worden. Als der Steuerpflichtige zum weiteren Mit-Geschäftsführer bestellt wurde, gab keine Berichtigung der falschen Steuererklärungen ab.








Als die GmbH mit ihren Steuerzahlungen rückständig wurde, nahm das Finanzamt den Steuerpflichtigen nach § 69 Abs. 1 AO für die Steuern 1994 in Haftung. Seine Pflichtverletzung als Geschäftsführer sah die Verwaltung darin, dass er gegen seine Berichtigungspflicht nach § 153 AO verstoßen habe.

-  **Selbst wenn der Steuerpflichtige von den falschen Erklärungen seiner Frau gewusst hat, waren es nicht seine Erklärungen, sondern die Erklärungen der GmbH. Keine Berichtigungspflicht!**
-  **Erst wenn der Steuerpflichtige nachträglich in den Personenkreis des § 34 AO gelangt, wird er nach § 153 AO berichtigungspflichtig.**


RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtigungspflicht nach § 153 AO      Folie 5

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Nicht Berichtigungspflichtige**

-  **Zusammenveranlagte Ehegatten**  
für die falsch erklärten Einkünfte des anderen Ehegatten
-  **Erwerber des Unternehmers und Sondernachfolger in Grund – oder Betriebsvermögen** → weil nicht erklärungs-pflichtig
-  **Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer**  
in Angelegenheiten ihrer Mandanten, weil sie durch das Mandat nicht zum Steuerpflichtigen werden
  -  **Ausnahme:** Berater ist zugleich Person der §§ 34, 35 AO
  -  **Pflichten der Berater:** wenn er nachträglich die Fehlerhaftigkeit seines Erklärungsentwurfs erkennt, muss er seinen Mandanten informieren → es entsteht Berichtigungspflicht des Mandanten.
  -  **Keine Berichtigung** durch Berater ohne oder gegen den Willen seines Mandanten → Berufspflichtverletzung.
  -  **Risiko:** Keine Information des Mandanten und keine Berichtigung StB begeht Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 I Nr. 2 Pflicht folgt aus vorangegangenen Tun (Ingerenz)


RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtigungspflicht nach § 153 AO      Folie 6

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Fehlerhaftigkeit der Erklärung**

- Erklärung sind alle gegenüber dem Finanzamt gemachten Äußerungen, die Einfluss auf die Festsetzung, Erhebung oder Vollstreckung einer Steuer haben:
  - ➔ mehr als nur Steuererklärungen oder Anmeldungen
  - ➔ auch Anzeigen oder mündliche/telefonische Äußerungen
  
- Fehlerhaft ist jede unrichtige oder unvollständige Erklärung
  - ➔ es werden nicht alle steuerlich erheblichen Tatsachen mitgeteilt
  - ➔ unvollständige Angaben sind regelmäßig auch unrichtige Angaben, weil die Erwartung der Vollständigkeit geschützt wird
  - ➔ Das Verschweigen von Tatsachen hat den positiven Erklärungswert, dass weitere zu offenbarende Tatsachen nicht vorhanden sind (FG Nürnberg vom 16.06.2016)
  
- Eine ursprünglich richtige Erklärung kann nachträglich fehlerhaft werden ➔ dadurch wird Berichtigungspflicht ausgelöst.  
(FG Berlin-Brandenburg vom 26.11.2015)

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 7

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences


**FG Nürnberg vom 16.06.2016** **Az. 4 K 1902/15**

Der Ehemann schenkt seiner Frau 2006 ein Haus mit Inventar, dessen Wert vom Notar mit 600 T€ angegeben, vom Finanzamt zunächst mit 500 T€ geschätzt wurde. Sowohl Übergabevertrag wie spätere Erläuterung der Schenkung enthielten keinerlei Informationen zu Kunstgegenständen. Das FA forderte die Kl.in zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung auf, stellte aber nach einem Telefonat mit dem Ehemann die Schenkung nach §§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG steuerfrei.






Als der Ehemann 2014 verstirbt, legt die Ehefrau eine Erbschaftssteuererklärung vor, in der vor 2006 erworbene Kunstgegenstände im Wert von 990.000 € enthalten waren. Daraufhin erließ das Finanzamt einen Schenkungssteuerbescheid, in dem es am 19.05.2015 den Erwerb des Hauses sowie den Erwerb der Kunstsammlung im Jahr 2006 der Schenkungssteuer unterwarf u. Schenkungssteuer iHv. 130 T€ festsetzte.

Das Finanzamt berief sich auf den Beginn der Festsetzungsfrist auf die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO, weil es erst nach dem Tod des Schenkers von der Schenkung erfahren hatte.


RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 8

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**FG Nürnberg vom 16.06.2016** **Az. 4 K 1902/15**

-  **Unvollständige Angaben sind regelmäßig auch unrichtige Angaben, weil die Erwartung der Vollständigkeit enttäuscht wird.**
-  **Unvollständige Angaben können nicht nur in Erklärungen, sondern auch in Anzeigen gemacht werden.**
-  **Durch die Verletzung einer Anzeigepflicht kann eine Steuerverkürzung iSv. § 370 Abs. 4 AO begangen werden, wenn pflichtwidrig entgegen § 153 AO eine Berichtigung nicht durchgeführt wird.**
  -  Das Finanzamt kam infolge der unvollständigen Angaben des Ehemanns im Telefonat nach der Aufforderung zur Erklärungsabgabe zu einer Fehleinschätzung der Steuerpflicht
-  **Es liegt eine Verkürzung der Schenkungssteuer vor, weil die Steuer gegen die Klägerin nicht rechtzeitig festgesetzt wurde, § 370 Abs. 4 AO.**

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 9

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences


**FG Berlin-Brandenburg vom 26.11.2015** **Az. 13 K 13223/13**

**Der Kläger hatte 1998 Einnahmen aus VuV in Form von Erbpachtzinsen iHv. 409 T€. Die Steuererklärung 1999 gab der Kl. erstmals am 28.08.2001 ab. Nach Vertragsrücktritt durch die Verkäuferin kam es 1999 zum Abschluss eines Aufhebungsvertrages, nach dem der Kl. Die 409 T€ Erbpachtzinsen zurück zahlen sollte. In seiner Steuererklärung für 1999 erklärte der Kl. u.a. Werbungskosten iHv. 409 T€ wegen der Rückzahlung der Erbpachtzinsen. Das Finanzamt folgte der Erklärung.**





**Der Kl. hatte jedoch bis 2005 die Erbpachtzinsen noch nicht zurückgezahlt und war mittlerweile zahlungsunfähig geworden. In einer Vereinbarung vom 23.06.2005 verglich er sich mit dem Insolvenzverwalter der Verkäuferin auf eine Zahlung von 42.644 € (anstelle der insgesamt geschuldeten 1.175.063 €). Eine Berichtigung der Steuererklärung für 1999 nahm er nicht vor.**

**Das Finanzamt erfuhr von dem Vergleich erstmals 2008 im Rahmen eines anderweitigen Einspruchsverfahrens und erließ am 02.11.2011 einen Änderungsbescheid für 1999. Festsetzungsverjährung?**


RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 10

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences


**FG Berlin-Brandenburg vom 26.11.2015** **Az. 13 K 13223/13**


-  **Spätestens mit Abschluss der Vereinbarung über die Schuldenbereinigung im Jahr 2005 musste dem Kläger klar gewesen sein, dass er seine Schulden nicht tilgen wird**
-  **Auch ohne Spezialkenntnisse muss er danach zur Erkenntnis gelangen, dass der gewährte vollständige Abzug einer Schuld nicht mehr bestehen bleiben kann, wenn diese Schuld nachträglich in erheblichem Umfang wegfällt.**
-  **Der Kläger war verpflichtet, die Tatsache des Vergleichs und die dadurch eingetretene Reduzierung seiner Rückzahlungsverpflichtung nach § 153 dem Finanzamt mitzuteilen.**
-  **Durch die Nicht – Berichtigung ist es zu einer Steuerverkürzung gekommen, weil die Finanzbehörde die gebotene nachträgliche Kürzung der Werbungskosten nicht vorgenommen hat.**

RD Klaus Herrmann (2018) **Berichtigungspflicht nach § 153 AO** Folie 11


 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Fehlerhaftigkeit der Erklärung**

-  **Die Fehlerhaftigkeit muss in der Erklärung des Steuerpflichtigen stecken.**

 **Keine Berichtigungspflicht für Fehler des Finanzamtes, wenn die vom Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärungen richtig waren.**


RD Klaus Herrmann (2018) **Berichtigungspflicht nach § 153 AO** Folie 12

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Nachträgliches Erkennen**

- Grundsätzlich unterscheidet das Merkmal des „nachträglichen Erkennens“ die Berichtigungserklärung von einer Selbstanzeige:
  - kein Vorsatz bei Erklärungsabgabe → Berichtigung
  - vorsätzlich falsche Erklärung → Selbstanzeige
- Steuerverkürzung kann jedoch bereits mit bedingtem Vorsatz begangen werden.
  - Die Steuerverkürzung ist nicht Ziel des Handelns, die Möglichkeit ihres Eintritts wird jedoch gesehen und der Täter nimmt ihn billigend in Kauf.
- Erlangt der Täter nachträglich sicheres Wissen von der Fehlerhaftigkeit seiner Erklärung, die zu einer Steuerverkürzung geführt hat, entsteht damit die Berichtigungspflicht nach § 153 AO
  - Dasselbe kann bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO eintreten.

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 13

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

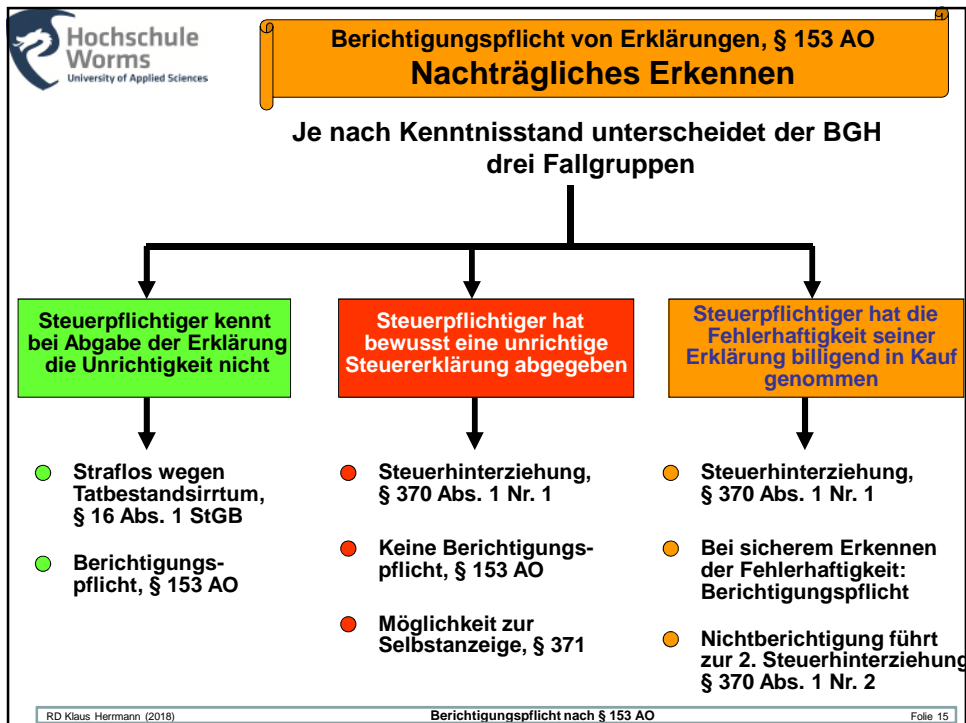
**BGH vom 17.03.2009**      **Az. 1 StR 479/08**      **BGHSt 53, 210**

In einem Unternehmen entstanden seit Mitte 2001 Buchungsrückstände, die dazu führten, dass die Umsatzsteuer – Voranmeldungen von Januar 2003 bis Mai 2004 manuell erstellt wurden. Dabei unterliefen schwerwiegende Fehler, durch die die Umsatzsteuer um 3,7 Mio Euro und die Vorsteuer um 62.000 € zu niedrig erklärt wurden. Der angeklagte Geschäftsführer wusste von der manuellen Erstellung der Anmeldungen, überprüfte sie aber nicht.

Das Finanzamt führte im Jahr 2003 eine Umsatzsteuersonderprüfung für die Umsatzsteuer 2003 durch und stellte die tatsächlichen Umsätze fest. Das wurde dem Geschäftsführer am gleichen Tag mitgeteilt, der die vom Prüfer festgestellten Beträge als richtig anerkannte.

Der Angeklagte rechnete damit, dass auch die Anmeldungen 2002 unvollständig waren. Da die Buchführung mittlerweile (Oktober 2003) auf dem Laufenden war, kannte der Angeklagte die tatsächlichen Umsätze. Dennoch gab er weder eine Berichtigungserklärung gem. § 153 AO noch berichtigte Umsatzsteuer - Anmeldungen für 2002 ab, weil er sich den eingetretenen Steuervorteil auf Dauer sichern wollte.

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 14



**Hochschule Worms**  
University of Applied Sciences

BGH vom 17.03.2009
Az. 1 StR 479/08
BGHSt 53, 210

☀ **Nebeneinander von USt - Anmeldungspflichten und Berichtungspflicht mit unterschiedlichen Voraussetzungen und Folgen:**

- ➔ Pflicht zur Abgabe richtiger USt – Anmeldungen, § 18 Abs. 1 UStG
- ➔ Bei Abgabe einer einzelnen falschen Anmeldung Pflicht zur Abgabe einer berichtigten Anmeldung
- ➔ Abgabe einer richtigen Jahres – Anmeldung ersetzt die berichtigten unterjährigen Anmeldungen (**wirkt wie Selbstanzeige**)


☀ **Berichtigungspflicht § 153 verpflichtet nicht zur Abgabe einer Steuererklärung, sondern nur zur Anzeige und Richtigstellung einer Fehlerhaften**

- ➔ nur, wenn die Unrichtigkeit nachträglich erkannt wird
- ➔ erkennen können oder müssen reicht nicht.

**Anzeige und Richtigstellung (§ 153), berichtigte USt – Anmeldung und Selbstanzeige können stillschweigend zusammenfallen.**

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 16




 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Nachträgliches Erkennen**

**Weitere Fallgruppen**

- **Gesamtrechtsnachfolger, wenn ein Erklärungspflichtiger falsche Erklärungen abgegeben hat und dies der Gesamtrechtsnachfolger nach Eintritt seiner Rechtsnachfolge dies erkennt:**
  - **Berichtigungspflicht des Gesamtrechtsnachfolgers (z.B. Erbe)**
- **Erben, die nachträglich Nachlassgegenstände auffinden, die in seiner Erklärung gegenüber dem Nachlassgericht nicht enthalten waren (FG Düsseldorf vom 26.03.1999, Az. 18 K 2662/95 AO)**
  - **Keine Anzeigepflicht des Erben nach § 30 Abs. 3 ErbStG, wenn der Erwerb auf einem von einem deutschen Gericht eröffneten Testament beruht, aus dem sich das Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser (Steuerklasse) unzweifelhaft ergibt**
  - **Unbeachtlich, dass im Testament weder Angaben zum Umfang noch zum Wert der Erbschaft gemacht werden.**

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 17


 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Tatsächliches Erkennen**

- **Der Steuerpflichtige muss die Unrichtigkeit seiner Erklärung tatsächlich erkennen**
  - **Ein Kennen-müssen oder ein Kennen-Können reicht nicht aus, um eine Berichtigungspflicht zu begründen.**
- **Nicht ausreichend für die Begründung einer Berichtigungspflicht ist ein Erkennen von Fehlern des Finanzamtes.**

**Problem:**  
**Fehlerhafter Feststellungsbescheid des Finanzamt nach richtiger Steuererklärung des Steuerpflichtigen.**

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 18

 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

**FA stellt Verlust statt erklärtem Gewinn fest**

**BGH vom 04.10.2012      Az. 2 StR 666/80      BGHSt 30, 122, 124**


Der Steuerpflichtige (Arzt) war wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen 1999 und 2000 vom Finanzamt geschätzt worden (Steuer 1999: 305 T€; 2000: 165 T€). Danach legte er die Einkommensteuererklärungen 1999 und 2000 vor. Für 1999 hatte er positive Einkünfte aus der Arztpraxis von 1,05 Mio €.

Das Finanzamt änderte den ESt-Bescheid 1999, setzte dabei aber versehentlich die positiven Einkünfte als Verluste an, was zur Steuer 0 führte sowie zum Erlass eines Verlustfeststellungsbescheides über 1,2 Mio € (wegen weiterer tatsächlich negativer Einkünfte des Klägers und seiner Frau). Unter Berücksichtigung dieses festgestellten Verlustvortrages setzte das FA die Steuer des Jahres 2000, für das der Kläger 365 T€ positive Einkünfte erklärt hatte, ebenfalls mit Null fest. Es blieb ein Verlustvortrag von 840 T€.

Für 2001 kreuzte der Kläger in seiner Erklärung das Kästchen „Verlustvortrag“ an und trug die Daten des Verlustfeststellungsbescheides auf der Rückseite der Anlage „VA“ ein. Er gab weiterhin an, dass er mit einer Erstattung rechne, die auch eintrat.








Vor einer BP für 1999 bis 2001, die im Jahre 2004 angeordnet wurde, gab der Kläger eine Strafbefreiungserklärung nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 StraBEG für 2001 ab. Das FA erkannte diese nicht an, weil es im Verhalten des Klägers eine Steuerhinterziehung sah. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtungspflicht nach § 153 AO      Folie 19


 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

**FA stellt Verlust statt erklärtem Gewinn fest**

**BGH vom 04.10.2012      Az. 2 StR 666/80      BGHSt 30, 122, 124**

-  **Keine unrichtigen Angaben durch den Kläger in der ESt-Erklärung 1999 oder den Folgejahren:**
  -  **Bestandskraft und Bindungswirkung des (falschen) Verlust – Feststellungsbescheides**
  -  **Kläger war berechtigt, das Kästchen „Verlustvortrag“ anzukreuzen, ebenso wie die Aussage „er rechne mit einer Erstattung“.**
-  **Keine Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2) infolge eines pflichtwidrigen „In-Unkenntnis-llassens“**
  -  **keine Verpflichtung des Stpfl., das Finanzamt auf seinen Fehler hinzuweisen, weil er 1999 seinen Gewinn richtig erklärt hatte**
  -  **Keine Pflicht zur Mitwirkung an der Korrektur des Verlustfeststellungsbescheides, weil „kein pflichtwidriges gefährdendes Vorverhalten“ des Steuerpflichtigen.**
-  **Keine Straftat – keine Anwendung des Strafbefreiungserklärungsgesetzes. Gleichwohl: Die obigen Aussagen des BFH stehen!**

RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtungspflicht nach § 153 AO      Folie 20

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences


### Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO innerhalb der Festsetzungsfrist

- Anzeige und Richtigstellung sind nur innerhalb der Festsetzungsfrist verpflichtend.
- Festsetzungsfrist ist nach §§ 169 ff. AO zu berechnen und beträgt grundsätzlich vier Jahre.
- **Ausnahme**weise kann die Festsetzungsfrist aber auch 5 Jahre bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) oder 10 Jahre bei bedingt vorsätzlicher Steuerhinterziehung betragen.
- Für die verlängerte Festsetzungsfrist kann es ankommen auf
  - das Verhalten des Steuerpflichtigen, wenn er leichtfertig oder bedingt vorsätzlich Steuern hinterzieht und später sicheres Wissen von der eingetretenen Steuerverkürzung erlangt oder
  - das Verhalten eines Rechtsvorgängers, wenn ein Rechtsnachfolger sicheres Wissen von dessen falscher Erklärung erlangt.

*Testament*

*Liebe Erben, freut Euch - ich habe noch eine Million in der Schweiz, von der das Finanzamt nichts weiß. Gruß Euer Erblasser*


RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 21

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

### Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO Steuerverkürzung und Kausalität

- Die unrichtige oder unvollständige Erklärung des Steuerpflichtigen muss kausal für die eingetretene oder drohende Steuerverkürzung sein.
- Eine sog. überholende Kausalität ist nach BFH unbeachtlich, wenn die Steuerverkürzung zusätzlich durch einen weiteren Fehler verursacht wurde, ohne den es nicht zu einer Verkürzung gekommen wäre (BFH vom 23.07.2013).
- **Ausnahme**weise kann die Festsetzungsfrist aber auch **5 Jahre** bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) oder **10 Jahre** bei bedingt vorsätzlicher Steuerhinterziehung betragen.

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 22

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences




**BFH vom 23.07.2013      VIII R 32/11      BStBl. 2016 II, S. 503**

Ein Arzt – Ehepaar betreibt gemeinsam eine Praxis an der sie hälftig beteiligt sind. Deren Gewinn sowie die Gewinnverteilung 50:50 erklären sie richtig in ihrer Feststellungserklärung. In der ESt - Erklärung erklären sie die 50 % des Ehemannes richtig, setzen für die Frau aber die Hälfte von 50 % an.


Der ESt - Bescheid ergeht mit diesen Angaben.

Der (inhaltlich richtige) Feststellungsbescheid ergeht ein paar Tage später und wird nicht weiter ausgewertet, weil „bereits angesetzt, ohne Auswirkung“.

Fünf Jahre später wird der Fehler entdeckt und der ESt – Bescheid geändert. Das FG hob den Bescheid aber auf, weil es von Festsetzungsverjährung ausging.





-  **Bescheid durfte nur ergehen bei Ansatz der mind. fünfjährigen Verjährung, also musste mindestens eine leichtfertige Verkürzung vorliegen**
-  **Feststellungserklärung war richtig abgegeben.**
-  **ESt – Erklärung war aber leichtfertig falsch, weil der Kläger als langjährig erfahrener Arzt und Steuerpflichtiger den Fehler bei Überprüfung seiner Erklärung hätte erkennen müssen.**

RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtungspflicht nach § 153 AO      Folie 23


 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**BFH vom 23.07.2013      VIII R 32/11      BStBl. 2016 II, S. 503**

**Was macht der BFH aus dem Verhältnis Grundlagen- und Folgebescheid und der Bindungswirkung des Gewinnfeststellungsbescheides, § 182 Abs. 1 AO ?**

-  **Steuerschaden war bereits eingetreten durch die falsche ESt – Erklärung des Steuerpflichtigen. Bei Erkennen entsteht eine Berichtungspflicht.**
-  **Hätte das Finanzamt den Gewinnfeststellungsbescheid richtig ausgewertet, wäre der Steuerschaden wieder gut gemacht worden.**
-  **Weil aber der Steuerschaden durch die falsche ESt – Erklärung schon eingetreten war, geht die Berichtungspflicht des Steuerpflichtigen dem Fehler des Finanzamtes vor.**
-  **Der Fehler des Finanzamtes hat (nur noch) dazu geführt, diesen Steuerschaden nicht wieder rückgängig zu machen – das ist aber insgesamt nachrangig und beeinflusst die Kausalität der falschen ESt – Erklärung für den eingetretenen Steuerschaden nicht.**


RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtungspflicht nach § 153 AO      Folie 24

 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

## Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO Rechtsfolgen aus § 153 AO

- Die Pflichten aus § 153 AO sind zweigeteilt mit unterschiedlicher Auswirkung:
  - ➔ Anzeigepflicht, unverzüglich nach Erkennen der falschen Erklärung
  - ➔ Richtigstellung, die zeitlich nachfolgen kann (z.B. nach Ermittlung der erforderlichen Zahlen oder der Beschaffung von Unterlagen)
- **Anzeige der Unrichtigkeit** muss unverzüglich erfolgen
  - ➔ ohne schuldhaftes Zögern nach Erkennen der Unrichtigkeit der Erklärung, vgl. § 121 Abs. 1 BGB
  - ➔ Zeitraum, den der Steuerpflichtige gemeinhin braucht, um Rechtsrat einzuholen.
  - ➔ **Risiko:** verspätete Anzeige führt zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.
  - ➔ Allerdings kann die verspätete Anzeige, zwingend verbunden mit der Richtigstellung (Materiallieferung) als wirksame Selbstanzeige (§ 371 AO) zu sehen sein.

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 25


 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

## Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO Rechtsfolgen aus § 153 AO

- **Anzeige der Unrichtigkeit** entfällt nicht, wenn
  - ➔ der richtige Sachverhalt zwischenzeitlich dem Finanzamt bekannt geworden ist (BFH DStR 2013, 1999), aber
  - ➔ Verwaltungsauffassung: Anzeige- und Berichtigungspflicht sollen entfallen, wenn ein Betriebsprüfer die Fehlerhaftigkeit der Steuererklärung bereits festgestellt hat (BMF 23.05.2016, Tz. 3)
    - ➔ allerdings nur für die Steuern und Jahre, auf die sich die Prüfungsanordnung bezieht.
  - ➔ Umkehrschluss: Für andere Zeiträume, die nicht geprüft werden und in denen derselbe Fehler vorkommt, trifft den Steuerpflichtigen die Pflicht die Unrichtigkeit seiner diesbezüglichen Erklärungen zu überprüfen und diese ggfs. nach § 153 AO zu berichtigen.

**Handlungsbedarf nach jeder Betriebsprüfung**
- **Anzeige der Unrichtigkeit** entfällt, wenn
  - ➔ Festsetzungsverjährung für das Jahr eingetreten ist, für das falsche Steuererklärungen abgegeben wurden.


RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 26

 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

## Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO Rechtsfolgen aus § 153 AO

- **Richtigstellung der falschen Erklärung**
  - kann zeitlich der Anzeige nachgelagert sein (Beschaffung von Unterlagen, Zusammenstellen von Zahlen)
  - Zeitraum hängt vom Einzelfall ab, von einigen Wochen bis zu wenigen Monaten.
  - Rechtssicherheit durch Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt und Beantragung einer Frist: Nach BMF vom 23.05.2016 (Tz. 5) hat das Finanzamt in begründeten Einzelfällen dem Stpfl. eine Frist für die Beschaffung der Unterlagen zu gewähren
  
- **Anbringungsbehörde für Anzeige und Richtigstellung**
  - Grundsätzlich müssen Anzeige und Richtigstellung der falschen Erklärung gegenüber dem örtlich und sachlich zuständigen Finanzamt erfolgen.
  - Anbringung beim falschen Finanzamt ist dennoch wirksam, löst aber nicht die einjährige Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO aus.

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 27

 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

## Falsches FA: keine Ablaufhemmung § 171 Abs. 9


**BFH vom 28.02.2008      VI R 62/06      BStBl. 2008 II, S. 585**

Der Kläger hatte 1995 und 1995 von seinem Arbeitgeber Aktienoptionen bezogen, die er in seinen Steuererklärungen nicht deklarierte. Die Bescheide für 1994 (vom 2.1.1996) und für 1995 (vom 25.09.1996) wurden bestandskräftig. Die Aktienoptionen übte der Kläger aus und erzielte aus dem Aktienverkauf in den Jahren 1993 bis 1996 Einnahmen.

Mit Schreiben vom 14.10.1999 an das Betriebsstätten – Finanzamt des Arbeitgebers wurden diese Vorgänge angezeigt. Das Betriebs – FA schickte dem Wohnsitz – FA am 21.02.2000 eine Kontrollmitteilung, die dort jedoch nicht ankam. Erst durch ein weiteres Schreiben des Betriebs – FA vom 21.01.2003 wurde das Wohnsitz – FA informiert, das mit Bescheiden vom 19.05.2003 die ESt-Bescheide entsprechend änderte. Der Kläger erhob den Einwand der eingetretenen Festsetzungsverjährung

- ☀ **Änderungsbescheid durfte nur ergehen, wenn noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war.**
- ☀ **Bei Erklärungsabgabe 1995 wäre das Jahr 1994 mit Ablauf 1999 und bei Erklärungsabgabe 1996 wäre das Jahr 1995 mit Ablauf 2000 festsetzungsverjährt.**




RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 28

 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

**Falsches FA: keine Ablaufhemmung § 171 Abs. 9**

BFH vom 28.02.2008      VI R 62/06      BStBl. 2008 II, S. 585


Das FG München sah die Berichtigungserklärung an das Betriebs – FA als unwirksam an und ging von einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO aus. Der BFH ist dem nicht gefolgt:

-  Die Berichtigungserklärung vom 14.10.1999 an das falsche (Betriebs-) Finanzamt war wirksam.
-  Mit der Ablaufhemmung in § 171 Abs. 9 AO soll dem Finanzamt ein Jahr Zeit gegeben werden, die Berichtigungserklärung auszuwerten. Auswerten kann aber nur das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt.
-  Daher beginnt die Ablaufhemmung erst zu dem Zeitpunkt, in dem die Berichtigungserklärung beim richtigen Finanzamt eingeht (Schreiben des Betriebs-FA vom 21.01.2003)\*. Dadurch wird die einjährige Ablaufhemmung im Gang gesetzt.

Der Änderungsbescheid vom 19.05.2003 war noch rechtzeitig.

\* Ablaufhemmung tritt auch dann ein, wenn eigentlich die Festsetzungsfrist schon abgelaufen ist.


RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtungspflicht nach § 153 AO      Folie 29

 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO  
Rechtsfolgen der Berichtigungserklärung**

- **Änderung der Steuerfestsetzung**
  - ➔ § 172 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO als sog. **schlichte Änderung**, weil die Berichtigung als Antrag des Stpfl. auf Änderung verstanden wird, ebenfalls als Zustimmung zu einer Änderung zu seinen Lasten.
  - ➔ § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, soweit die in der Berichtigungserklärung mitgeteilten Tatsachen als neue Tatsachen im Sinne des § 173 AO anzusehen sind (wohl der Regelfall).
- **Änderungen sind nur innerhalb der Festsetzungsfrist zulässig:**
  - ➔ Keine Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 S. 1 AO, da Berichtigungs-erklärung keine Steuererklärung und kein Antrag ist.
  - ➔ Länge der Frist beträgt 4, 5 oder 10 Jahre (siehe vorstehende Folien)
  - ➔ Keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3, weil Berichtigungs-erklärung kein Antrag auf Änderung einer Steuerfestsetzung ist
  - ➔ Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 ist zu beachten: ab Eingang bei der zuständigen Behörde ist Fristablauf ein Jahr gehemmt.
  - ➔ keine Kumulation von Ablaufhemmungen § 171 Abs. 9 und Abs. 5

RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtungspflicht nach § 153 AO      Folie 30

 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

## Keine Kumulation von Ablaufhemmungen

**BFH vom 08.07.2009**      **VIII R 5/07**      **BStBl. 2010 II, S. 583**


Der Steuerpflichtige hatte 1992 eine Zahlung von 1 Mio DM auf ein ausländisches Bankkonto erhalten, die er mitsamt der künftigen Erträge in seinen Steuererklärungen nicht angab. Nach der bei der StraBuSt erstatteten Selbstanzeige leitete diese für 1999 – 2002 das Steuerstrafverfahren ein und forderte ihn zur Vorlage von Unterlagen auf.

Im Folgejahr nahm die Steuerfahndung die Ermittlungen auf und ein Jahr später wurde der Änderungsbescheid für 1992 bekannt gegeben.

**Festsetzungsverjährung?**






13.09.1993	Abgabe ESt-Erklärung 1992
05.11.2003	Selbstanzeige bei StraBuSt
12.11.2003	Einleitung Strafverfahren 1999 – 2002 durch StraBuSt
31.12.2003	Eintritt der 10-jährigen Festsetzungsverjährung ohne Ablaufhemmung
30.01.2004	Steuerfahndung nimmt Ermittlungen auf
05.11.2004	Ablauf der einjährigen Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9
09.06.2005	Erlass des Änderungsbescheides für 1992

RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtungspflicht nach § 153 AO      Folie 31

 Hochschule Worms  
University of Applied Sciences

## Keine Kumulation von Ablaufhemmungen

**BFH vom 08.07.2009**      **VIII R 5/07**      **BStBl. 2010 II, S. 583**

-  Ablaufhemmungen aus § 171 Abs. 9 und § 171 Abs. 5 haben unterschiedliche Voraussetzungen und unterschiedliche Reichweiten:
-  § 171 Abs. 5 soll der Steuerfahndung ermöglichen, umfangreichere Ermittlungen anzustellen. Deshalb ist der Fristablauf gehemmt bis zur Bestandskraft der nach der Prüfung ergangenen Bescheide.
-  § 171 Abs. 9 soll dem Finanzamt ermöglichen, kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist eingegangene Berichtigungserklärungen ohne Zeitdruck auszuwerten. Die vom Gesetzgeber dafür gewährte Frist ist nur ein Jahr, weil die Berichtigungserklärung alle erforderlichen Angaben für einen Änderungsbescheid enthalten muss.
-  Die Unterschiede zwischen beiden Ablaufhemmungen verbieten nach Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Zweck und systematischer Funktion eine Kumulation der beiden Regelungen.
-  Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 S. 1 greift daher nur, wenn die Steuerfahndung vor Ablauf der zehnjährigen Festsetzungsfrist ihre Ermittlungen aufgenommen hat. Andere Ablaufhemmungen müssen unberücksichtigt bleiben. **Fazit: Der Änderungsbescheid vom 09.06.2005 war verfristet.**

RD Klaus Herrmann (2018)      Berichtungspflicht nach § 153 AO      Folie 32



**Hochschule Worms**  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Verjährungsproblematik**

1999 2010 2015

Erstes Hinterziehungsjahr des Vaters

Tod des Vaters, Alleinerbe ist der Sohn


Selbstanzeige des Sohnes (erklärt drei Steuerhinterziehungen)

- Steuer 1999 – Erklärungsabgabe 2000 – Ende Festsetzungsverjährung bei Steuerhinterziehung mit Ablauf 2010
- Ohne Erklärungsabgabe – ausgehend von 2010 ist der erste nicht verjährte Zeitraum 1997 (Festsetzungen für 13 Jahre!)
- Rechtsnachfolger müsste in 2010 bei Erkennen der unrichtigen Steuererklärungen des Vaters Berichtigungserklärung für 1999 (1997) - 2009 abgeben
- Nicht – Berichtigung für den Vater führt zur Steuerhinterziehung des Erben durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.
- Dazu muss der Erbe für 2010 bis zum Todeszeitpunkt die Erträge für den Vater und danach als eigene Erträge erklären.

RD Klaus Herrmann (2016) HS Worms Master of Taxation: Steuerstrafrecht (2) Folie 33

**Hochschule Worms**  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Straffreiheit für Dritte, § 371 Abs. 4 AO**



**Alt – Geschäftsführer gibt unwissentlich falsche Erklärung ab**

**Auch dann, wenn er nachträglich die Fehlerhaftigkeit erkennt und nicht berichtigt, so dass er Steuerhinterziehung durch Unterlassen begangen hat, § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO**



**Danach eingesetzter Neu – Geschäftsführer erkennt die unrichtige Erklärung**

**Berichtigungserklärung**  
**Wirkt auch für den Alt - Geschäftsführer**

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 34

**Hochschule Worms**  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Strafffreiheit für Dritte, § 371 Abs. 4 AO**

**Grenze:**

**Alt – Geschäftsführer gibt vorsätzlich eine falsche Erklärung ab und begeht dadurch eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1**



↓

**Berichtigungserklärung eines Neu-Geschäftsführers wirkt nicht für den Alt-Geschäftsführer**

*Prof. Jäger: Es widerspräche Sinn und Zweck der Selbstanzeige, wenn ein Steuerhinterzieher ohne eigens Zutun durch eine Fremd-Selbstanzeige selbst dann begünstigt würde, wenn einer eigenen Selbstanzeige ein Sperrgrund nach § 371 Abs. 2 entgegen stünde.*

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 35


**Hochschule Worms**  
University of Applied Sciences

**Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Berichtigung im Vorauszahlungsverfahren**

**Das Finanzamt setzt regelmäßig Vorauszahlungen fest nach den Werten der vorjährigen Steuerfestsetzung. Die Vorjahreserklärung ist in Bezug auf die Vorauszahlungen keine Steuererklärung iSd. § 153 AO.**

- **Keine Pflicht des Stpfl., auf eine Erhöhung der Vorauszahlungen hinzuwirken, wenn diese zu niedrig festgesetzt sind.**
- **Nach Aufforderung durch das Finanzamt, konkrete Angaben zur Einkommensentwicklung des laufenden Jahres zu machen, ist der Stpfl. nach § 90 Abs. 1 S. 2 AO verpflichtet, alle erforderlichen Tatsachen richtig und vollständig offenzulegen und die Beweismittel anzugeben:**
  - ➔ **Macht der Steuerpflichtige Angaben, so stellen diese eine Erklärung iSd. § 153 AO dar.**
  - ➔ **Bei nachträglichem Erkennen einer Fehlerhaftigkeit trifft den Steuerpflichtigen die Berichtigungspflicht nach § 153 AO.**
  - ➔ **Verweigert der Steuerpflichtige die geforderten Angaben und nimmt er eine zu niedrige Schätzung hin, entsteht nach OFD Münster (Vfg. vom 04.07.1994) eine Berichtigungspflicht aus vorangegangenem pflichtwidrigen Verhalten.**


RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungspflicht nach § 153 AO Folie 36

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungsspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Berichtigung im Vorauszahlungsverfahren**

- Nach einem Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen oder auf erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen kommt es zur Berichtigungsspflicht, wenn der Steuerpflichtige nachträglich erkennt, dass die in seinem Antrag gemachten Angaben falsch sind.
- Keine Berichtigungsspflicht nach § 153 AO entsteht, wenn die im Antrag gemachten Angaben ursprünglich zutreffend waren und erst danach Umstände eingetreten sind, die die Angaben haben unrichtig werden lassen (z.B. nachträgliche Umsatz- oder Gewinnsteigerungen).

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungsspflicht nach § 153 AO Folie 37

 Hochschule  
Worms  
University of Applied Sciences

**Berichtigungsspflicht von Erklärungen, § 153 AO**  
**Fazit:**

- ★ Die Regelung des § 153 AO ist deutlich komplexer, als man beim ersten Lesen annehmen kann.
- ★ Sie bietet dem Steuerpflichtigen erhebliche Chancen, setzt aber zur Vermeidung von damit verbundenen Risiken ein nicht unerhebliches Know How voraus.
- ★ Es gibt nicht wenige ungeklärte Bereiche, die erst noch ausgelotet werden müssen.
- ★ Bei der Anwendung des § 153 AO ist im wohlverstandenen Interesse des Mandanten auf jeden Fall der klug argumentierende Berater gefragt.

RD Klaus Herrmann (2018) Berichtigungsspflicht nach § 153 AO Folie 38

**Vielen Dank für  
Ihre Aufmerksamkeit**



