

BMF: Berichtigung von unrichtigen Steuererklärungen – Anwendungserlass zu § 153 AO

Hintergrund

Die Abgabe unrichtiger Steuererklärungen birgt für die Steuerpflichtigen ein strafrechtliches Risiko. Fehler, die bei der Erstellung von Steuererklärungen unterlaufen, sollen allerdings nur dann vorwerfbar sein, wenn sie vorsätzlich oder leichtfertig begangen werden. Der Grat zwischen einem bloßen Fehler und einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit ist schmal.

Mit Hinblick auf die Entwicklungen und Verschärfungen der strafbefreienden Selbstanzeige stellte sich die praxisrelevante Frage, wie der Bereich der Berichtigung nach § 153 AO zum dem der Selbstanzeige nach § 371 AO abzugrenzen ist. Klarheit schafft die Finanzverwaltung mit der Veröffentlichung des Anwendungserlass zu § 153 AO (IV A 3 – S 0324/15/10001). Daneben werden erstmals allgemeine Erläuterungen zum Inhalt des § 153 AO in den AEAO aufgenommen.

Verwaltungsanweisung

Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige

Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, ist er nach § 153 AO verpflichtet, dies der Finanzbehörde unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.

Die Steuererklärung muss im Zeitpunkt ihrer Abgabe objektiv unrichtig oder unvollständig sein, also nicht alle steuerlich erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen, so dass es hierdurch zu einer Steuerverkürzung kommt oder kommen kann. Wichtigstes Abgrenzungsmerkmal zur Steuerhinterziehung bzw. leichtfertigen Steuerverkürzung ist, dass dem Steuerpflichtigen weder Vorsatz noch Leichtfertigkeit vorzuwerfen ist. Der Steuerpflichtige muss den Fehler tatsächlich erkennen. Bloßes Erkennen-Können oder Erkennen-Müssen reichen nicht aus (zu weiteren Ausführungen und Abgrenzung im Detail siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Bei nachträglichen Wegfall der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder sonstigen Steuervergünstigen trifft den Steuerpflichtigen eine Anzeigepflicht.

Spezialgesetzliche Anzeigepflichten haben hingegen Vorrang vor § 153 AO. Hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang die Vorschriften über die Anzeige nach § 68 EStG, wonach der Steuerpflichtige bei Kindergeldbezug der zuständigen Familienkasse Änderungen in den Verhältnissen anzuzeigen hat (z. B. Umzug in das Ausland) sowie § 39 EStG für Arbeitnehmer, die Änderungen betreffend einer ungünstigeren Steuerklasse oder der Minderung der Kinderfreibeträge dem Finanzamt mitzuteilen haben.

Umfang der Anzeige- und Berichtigungspflicht

Der Anwendungserlass stellt nunmehr klar, dass sich die Anzeige- und Berichtigungspflicht nicht nur auf Steuererklärungen beschränkt, sondern vielmehr auf alle Erklärungen des Steuerpflichtigen. Erfasst werden demnach bspw. auch Änderungsanträge und Anträge auf Festsetzung bzw. Herabsetzung von Vorauszahlungen. Diese Verpflichtung greift allerdings nur dann, wenn bei erstmaligen Antrag auf Festsetzung vor Vorauszahlungen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht wurden. Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, unaufgefordert Angaben zur Erhöhung festgesetzter Vorauszahlungen zu machen, wenn sich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erst nach dem Antrag auf Herabsetzung von Vorauszahlungen geändert haben.

Von Bedeutung ist der Anwendungsbereich des § 153 AO in diesem Zusammenhang für Arbeitnehmer, die in Deutschland steuerpflichtige Arbeitseinkünfte erzielen, allerdings nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen und daher die Festsetzung von quartalsweisen

Steuervorauszahlungen beantragen.

Zur Anzeige und Berichtigung verpflichtete Personen

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht trifft neben dem Steuerpflichtigen auch dessen Gesamtrechtsnachfolger sowie die für den Steuerpflichtigen oder den Gesamtrechtsnachfolger handelnden Personen.

Im Falle einer Ehegattenzusammenveranlagung trifft nur denjenigen Ehegatten die Anzeige- und Berichtigungspflicht, dem die unrichtigen oder unvollständig erklärten Besteuerungsgrundlagen zuzurechnen sind. Eine gegenseitige Kontrolle ist nicht vorzunehmen. Stirbt hingegen ein Ehegatte, hat der überlebende Ehegatte die steuerlichen Pflichten als Gesamtrechtsnachfolger zu erfüllen.

Schließlich stellt der Anwendungserlass klar, dass die Anzeige- und Berichtigungspflicht nicht für Dritte gilt und nennt hier beispielhaft Steuerberater, Lohnsteuerhilfverein, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer.

Zeitpunkt der Anzeige und Berichtigung

Die Anzeige und die Berichtigung nach § 153 AO haben unverzüglich nach Erkennen des Fehlers zu erfolgen und müssen an die örtlich und sachlich zuständige Finanzbehörde gerichtet sein. Im Falle von umfangreichen Aufarbeitungen ist dem Steuerpflichtigen von der Finanzbehörde eine angemessene Zeit zur Aufarbeitung und Berichtigung zuzugestehen.

Der Anwendungserlass selber enthält leider keinen Hinweis darauf, welcher Zeitraum zwischen Erkennen des Fehlers und der darauffolgenden Anzeige als „unverzüglich“ anzusehen ist. Hier sollte ein Zeitraum von wenigen Wochen, max. zwei Wochen nicht überschritten werden.

Der Verstoß gegen die Anzeige- und Berichtigungspflicht führt zu einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen und hierdurch schließlich auch zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist.

Betroffene Norm

§§ 153, 371 AO
AEAO

Anmerkungen

Die Anzeige- und Berichtigungspflichten haben für Steuerpflichtige erhebliche Relevanz. Der Anwendungserlass stellt in vielerlei Hinsicht die Inhalte des § 153 AO sowie dessen herrschende Auslegung klar und ist damit für die Praxis erheblich von Bedeutung.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 23.05.2016, [IV A 3 – S 0324/15/10001](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.