

## **DICO Pressemitteilung zum Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO des Bundesministeriums der Finanzen**

Berlin, 28. Juli 2015 – Das Bundesministerium der Finanzen hat einen „vorläufigen Diskussionsentwurf AEAO zu § 153 AO“ herausgegeben.

*DICO begrüßt den Ansatz, dass ein internes Kontrollsystem den Vorwurf des Vorsatzes bzw. der Leichtfertigkeit entkräften kann. Dabei fehlt in dem Entwurf eine Beschreibung, wie ein solches sog. „Tax Compliance System“ beschaffen sein soll. DICO kritisiert jedoch, dass viele seit langem strittige Fragen des Steuerstrafrechts offen bleiben*

Erstmals will das Bundesfinanzministerium eine Verwaltungsanweisung zur Abgrenzung einer Berichtigung von Erklärungen nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO veröffentlichen. Funktionierende innerbetriebliche Kontrollsysteme (Tax Compliance Systeme) können dabei den Vorsatz- oder Leichtfertigkeitvorwurf entkräften.

Unternehmen sind in den letzten Jahren zunehmend mit der Frage konfrontiert, ob eine bloße Anzeige und Berichtigung von Erklärungen nach § 153 AO noch ausreichend ist oder ob sich die handelnden Personen straf- bzw. bußgeldrechtlich durch eine Selbstanzeige absichern müssen, wenn Unrichtigkeiten in bereits eingereichten Steuererklärungen auffallen. Die Finanzbehörden haben zuletzt häufig allein deswegen Vorsatz angenommen, weil hohe Beträge zu korrigieren waren oder sich die Korrekturen auf mehrere Veranlagungszeiträume bezogen.

### **Hintergrund der Verwaltungsanweisung**

Gesetzgeber und Politik haben bei verschärfenden Gesetzesänderungen zum Steuerstrafrecht vor allem Steuerpflichtige mit unversteuerten Kapitalerträgen aus Vermögen im Ausland und kriminelle Banden, die der Volkswirtschaft z.B. durch Umsatzsteuerkarusselle erheblichen Schaden zufügen, im Blick. Dass derartige Sachverhalte regelmäßig nicht bei Unternehmen vorkommen, wurde bislang nur wenig berücksichtigt. In der Unternehmenspraxis ging man dazu über bei jeder Berichtigung gleichermaßen die Voraussetzungen einer Selbstanzeige zu erfüllen, um den Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der beiden Rechtsinstitute zu begegnen.

Auch die Neuerungen durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung mit Wirkung zum 1. Januar 2015 bringen die Unternehmen in weitere praktische Schwierigkeiten, wenn beispielsweise für eine strafbefreiende Selbstanzeige nunmehr Angaben zu den letzten zehn Kalenderjahren verlangt werden.

Eine Selbstanzeige muss man sich auch leisten können, bedenkt man den um regelmäßig fünf Jahre verlängerten Korrekturzeitraum, die höheren Strafzuschläge und die Zinsen.

Eine Klarstellung seitens der Finanzverwaltung zur Abgrenzung der Berichtigung nach § 153 AO von der Selbstanzeige mit Ausführungen zu Zweifelsfragen ist daher überfällig.

### **Abgrenzung der beiden Rechtsinstitute**

Sowohl im Fall einer Anzeige und Berichtigung nach § 153 Abs. 1 AO als auch im Fall einer Selbstanzeige nach § 371 AO ist die Erklärung im Zeitpunkt der Abgabe objektiv unrichtig gewesen. Erkennt der Steuerpflichtige erst im Nachhinein die Unrichtigkeit seiner Erklärung, so liegt laut des

Diskussionsentwurfs weder eine Steuerhinterziehung noch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor, da es sowohl am Vorsatz als auch an der Leichtfertigkeit fehle, so dass lediglich eine Pflicht zur Berichtigung nach § 153 AO bestehe. Nachträgliches Erkennen bedeute laut BMF, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung weder die Tatbestandsverwirklichung einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung für möglich gehalten noch deren Eintritt billigend in Kauf genommen hat. Bloßes Erkennen-Können oder Erkennen-Müssen genügen dem Erfordernis des „nachträglichen Erkennens“ nicht.

Im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung erkennt der Steuerpflichtige jedoch in der Regel im Nachhinein die Unrichtigkeit. Dennoch hat er eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) begangen, die nur durch eine Selbstanzeige „geheilt“ werden kann. Deswegen heißt es unter Ziffer 2.7 des Entwurfs, dass ein nachträgliches Erkennen des Fehlers möglich ist, wenn eine leichtfertig unrichtige und unvollständige Erklärung abgegeben wurde.

Die Einschätzung des subjektiven Elements bzw. des Zeitpunktes des Erkennens sind folgenreich. Wenn es sich um eine Selbstanzeige handeln muss, weil z.B. Vorsatz angenommen wird, sind hohe Strafzuschläge und Hinterziehungszinsen zu zahlen, um eine Strafbefreiung zu erhalten.

### **Kein Anfangsverdacht allein aufgrund Höhe der Steuer und Anzahl der Berichtigungen**

Es ist zu begrüßen, dass der Diskussionsentwurf klarstellt, dass nicht jede objektive Unrichtigkeit den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahelegt, sondern es einer sorgfältigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde bedarf, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben ist. Es wird darauf hingewiesen, dass nicht allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkung der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung und der Anzahl der abgegebenen Berichtigungen automatisch von einem Anfangsverdacht für eine vorsätzliche Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung ausgegangen werden kann. Dies wurde in der Praxis der Strafverfolgungsbehörden bislang häufig anders gehandhabt.

### **Kein Vorsatz oder Leichtfertigkeit bei innerbetrieblichem Kontrollsystem**

Erstmals wird in diesem Zusammenhang auf ein funktionierendes innerbetriebliches Kontrollsystem eingegangen. Der Vorsatz- oder Leichtfertigkeitvorwurf kann durch das Vorhandensein eines solchen Tax Compliance Systems entkräftet werden, so dass eine bloße Berichtigung nach § 153 AO genügt. Die Behörden sind jedoch gehalten, dies im Einzelfall zu prüfen.

Beispielsweise darf ein Geschäftsführer grundsätzlich von vollständigen und zutreffenden Angaben in der Steuererklärung, die er unterschreibt, ausgehen, wenn die Zusammenstellung der Zahlen im Rahmen der funktionierenden innerbetrieblichen Organisationsprozesse erfolgt.

Ausführungen zu dem Umfang der notwendigen Ausgestaltung innerbetrieblicher Organisationsprozesse enthält der Diskussionsentwurf nicht.

### **Zeitpunkt der Berichtigungsanzeige**

Der Entwurf stellt klar, dass die Anzeige nach § 153 AO zwar unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern erstattet werden muss, dass die Berichtigung selbst jedoch ggf. erst später erfolgen kann, wenn eine gewisse Zeit zur Aufbereitung der Unterlagen erforderlich ist. Insoweit empfiehlt das BMF, die erforderliche Zeitdauer gegenüber der Finanzbehörde zu begründen.

Ob jedoch die bloße Anzeige einer Unrichtigkeit ohne gleichzeitige Berichtigung in der Praxis ratsam ist, hängt vom konkreten Einzelfall ab. Die Vorgehensweise sollte im Vorfeld mit einem Berater abgestimmt und ggf. zusammen mit der Anzeige die Berichtigung vorgenommen werden.

Das Unterlassen einer rechtzeitigen Berichtigung kann jedoch als Steuerhinterziehung gewertet werden.

### **Konzern-Compliance-Verantwortung**

Das BMF zeigt anhand des Beispiels der Körperschaftsteuererklärung einer Konzernmutter typische Praxisfälle auf, die es zu berichtigen gilt, wenn sich der Fehler bei einer Konzerntochter durch das Organschaftsverhältnis auf die Konzernmutter auswirkt. Der Hinweis auf die Konzernsteuerabteilung, die mit ähnlichen Fehlern bei anderen Konzerntöchtern rechnet, die zunächst aufgeklärt werden sollen, offenbart, dass auch die Finanzbehörden das Thema „Tax Compliance Verantwortung im Konzern“ erkannt haben.

Allen Arten von Unternehmen, insbesondere (Teil-)Konzernmüttern und ertrag- sowie umsatzsteuerlichen Organträgern ist daher dringend zu empfehlen, sich dieser konzernweiten Tax Compliance-Pflicht bewusst zu werden.

### **Ausblick**

Bei der vorliegenden Verwaltungsanweisung handelt es sich um einen Diskussionsentwurf. Der Entwurf wurde verschiedenen Verbänden zur Stellungnahme übermittelt. Unternehmen haben die Chance sich über ihre Interessenvertreter einzubringen.

Weitere Informationen zum vorläufigen Diskussionsentwurf sowie den gesamten Diskussionsentwurf stellt DICO zur Verfügung unter:

[www.dico-ev.de](http://www.dico-ev.de)

### **Über DICO**

DICO – Deutsches Institut für Compliance e.V. wurde im November 2012 in Berlin auf Betreiben führender Compliance-Praktiker und -Experten gegründet und hat als gemeinnütziger Verein Mitglieder aus allen Branchen in Deutschland, darunter namhafte DAX-Unternehmen, Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften, sowie aus der Wissenschaft. DICO versteht sich als unabhängige interdisziplinäre Plattform für den Austausch zwischen Wirtschaft, Wissenschaft, Politik und Verwaltung und sieht sich als zentrales Forum für die konsequente und praxisbezogene Förderung und Weiterentwicklung von Compliance in Deutschland.

DICO fördert Compliance in Deutschland, definiert in diesem Bereich Mindeststandards, begleitet Gesetzgebungsvorhaben und unterstützt zugleich die praktische Compliance-Arbeit in privaten und öffentlichen Unternehmen, fördert Aus- und Weiterbildung und entwickelt Qualitäts- sowie Verfahrensstandards.



Deutsches Institut für Compliance

**Weitere Informationen**

Dr. Konstantin von Busekist  
Rechtsanwalt/Steuerberater und Verwaltungsbeirat im DICO  
KPMG Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Barbarossaplatz 1a, 50674 Köln  
Telefon: +49 - 221 - 271689 - 6883  
E-Mail: [kvonbusekist@kpmg-law.com](mailto:kvonbusekist@kpmg-law.com)

Nathalie Medsen  
Rechtsanwältin  
KPMG Rechtsanwaltsgesellschaft mbH  
Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin  
Telefon: +49 - 530 - 199 - 187  
E-Mail: [nmedsen@kpmg-law.com](mailto:nmedsen@kpmg-law.com)

**Für weitere Informationen zu DICO:**

DICO – Deutsches Institut für Compliance e.V.  
Kai Fain  
Tel.: 0151 5945 0075, Mail: [kai.fain@dico-ev.de](mailto:kai.fain@dico-ev.de)