

Korrektur von Erklärungen gem. § 153 AO bei steuerlichen Verfehlungen im Unternehmen

Dr. Felix Ruhmannseder*

In Anbetracht der Komplexität und Kompliziertheit des Steuerrechts sowie der zugrunde liegenden Sachverhalte im Wirtschaftsleben kommt es häufiger vor, dass eine für das Unternehmen abgegebene (Steuer-)Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, ohne dass dies seitens der Verantwortlichen im Unternehmen vorsätzlich oder leichtfertig herbeigeführt wurde. Werden steuerliche Verfehlungen nachträglich – etwa im Zusammenhang mit Prüfungen durch die interne Revision oder aufgrund bestimmter Hinweise von Mitarbeitern – erkannt, bestehen für die Unternehmensverantwortlichen im Einzelfall gegenüber den Finanzbehörden Anzeige- und Berichtigungspflichten. Der vorliegende Beitrag informiert über die entsprechenden rechtlichen Rahmenbedingungen.

I. Einleitung

Erkennt ein Steuerpflichtiger oder ein gesetzlicher Vertreter nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen (§ 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Die Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung muss demnach nachträglich (!) erkannt werden. Steht fest, dass der Steuerpflichtige oder ein gesetzlicher Vertreter bereits bei Abgabe der Erklärung deren Unrichtigkeit gekannt hat, besteht keine Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO. Für den Fall, dass es aufgrund der bewusst falschen Erklärung zu einer Steuerverkürzung gekommen und insoweit eine strafbare Steuerrückziehung nach § 370 AO anzunehmen ist, kommt eine nachträgliche Korrektur durch eine Selbstanzeige nach § 371 AO in Betracht (vgl. hierzu etwa *Wenzel*, StBW 2011, 657).

II. Anzeige und Berichtigung nach § 153 AO

1. Verpflichtete Personen

Gemäß § 153 Abs. 1 Satz 1 AO trifft die Anzeige- und Berichtigungspflicht den Steuerpflichtigen i.S.d. § 33 Abs. 1 AO. Diese Pflicht besteht nach § 153 Abs. 1 Satz 2 AO auch für den Gesamtrechtsnachfolger des Steuerpflichtigen (etwa den übernehmenden Rechtsträger bei der Verschmelzung von Gesellschaften) oder die für ihn oder den Gesamtrechtsnachfolger nach den §§ 34, 35 AO

handelnden Personen, etwa deren gesetzliche Vertreter, wie den Vorstand bei einer Aktiengesellschaft i.S.d. § 78 Abs. 1 Satz 1 AktG oder den Geschäftsführer bei einer GmbH i.S.d. § 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG (*Müller*, DStZ 2005, 25 [26 f.]). In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Berichtigungspflicht auch für Erklärungen gilt, die ein Amtsvorgänger abgegeben hat (*Helmrich*, DStR 2009, 2132 [2133]). Bei der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO handelt es sich um eine eigenständige (steuerrechtliche) Pflicht, die nicht stets, sondern nur dann entsteht, wenn die in § 153 AO genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Sie verpflichtet den Steuerpflichtigen nicht zur Abgabe einer Steuererklärung, sondern zur Berichtigung der als unrichtig oder unvollständig erkannten Erklärungen (BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 [1985]). Von der Anzeige- und Berichtigungspflicht ausgenommen sind Erwerber von Unternehmen sowie Sondernachfolger im Grundvermögen und Betriebsvermögen. Steuerberater werden ebenfalls nicht erfasst (BGH v. 20.12.1995 – 5 StR 412/95, NSTZ 1996, 563 [565]), es sei denn, sie sind vertretungs- oder verfügungsbefugt im Sinne dieser Vorschriften.

2. Unrichtige oder unvollständige Erklärung

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht hat zunächst zur Voraussetzung, dass die abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist. Von dem Begriff „Erklärung“ werden nicht nur Steuererklärungen erfasst, sondern sämtliche Äußerungen, die Einfluss auf die Festsetzung oder Erhebung/Vollstreckung der Steuer haben, etwa Stundungs- und Erlassanträge oder Anträge auf Herabsetzung von Vorauszahlungen (FG Düsseldorf v. 24.5.1989 – 4 K 397/83 AO, EFG 1989, 491; FG Nürnberg v. 24.3.1993 – V 168/90, EFG 1993, 698; *Rätke* in Klein, Abgabenordnung, 11. Aufl. 2012, § 153 Rz. 2 m.w.N.). Als „unrichtig“ ist die Erklärung zu bezeichnen, wenn in ihr die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die für den Steuerpflichtigen und die Bemessung der Steuer maßgebend sind, falsch dargestellt werden. „Unvollständig“ ist die Erklärung, wenn sie nicht alle in der Erklärung geforderten Angaben enthält (*Cöster* in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl. 2009, § 153 Rz. 15; vgl. hierzu auch BFH v. 4.12.2012 – VIII R 50/10, DStR 2013, 703, 705; v. 23.7.2013 – VIII R 32/11, StBW 2013, 937).

* Dr. Felix Ruhmannseder ist Rechtsanwalt (RAK OLG-Bezirk München) der Wirtschaftskanzlei Zirngibl Langwieser am Standort Wien.

3. Steuerverkürzung

Die Verpflichtung nach § 153 AO besteht nicht nur, wenn es zu einer Steuerverkürzung gekommen ist, sondern auch, wenn es zu einer Steuerverkürzung kommen kann. Eine Steuerverkürzung liegt nach § 370 Abs. 4 Satz 1 AO vor, wenn Steuern nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden, wobei dies auch für vorläufig (§ 165 AO) oder unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) festgesetzte Steuern oder für Steueranmeldungen (§§ 167, 168 AO) gilt. Die unrichtige oder unvollständige Erklärung muss für die Steuerverkürzung ursächlich gewesen sein.

4. Nachträgliches Erkennen

Der Anzeigepflichtige muss sowohl die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit einer Erklärung als auch die mögliche oder bereits eingetretene Verkürzung von Steuern nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennen. Sofern ihm die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung bereits bei ihrer Abgabe bewusst war, liegt kein nachträgliches Erkennen vor und es besteht keine Verpflichtung nach § 153 AO (BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984, 1985; vgl. hierzu auch *Ruhmannseder*, StBW 2010, 1182 [1184 f.]). Der Steuerpflichtige oder sein gesetzlicher Vertreter hat dann von vornherein wissentlich, also mit direktem Vorsatz, eine fehlerhafte Erklärung abgegeben und ggf. dadurch eine strafbare Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begangen, die durch eine wirksame Selbstanzeige nach § 371 AO korrigiert werden kann. Eine Anzeigepflicht nach § 153 AO kann allerdings den Gesamtrechtsnachfolger oder den Nachfolger des gesetzlichen Vertreters treffen, etwa bei Vorstands- oder Geschäftsführerwechsel; die Berichtigungspflicht entfällt also nicht deshalb, weil der Vorgänger bei Abgabe der Erklärung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit kannte (*Rätke* in Klein, a.a.O., § 153 Rz. 7 unter Hinweis auf BFH v. 7.3.2007 – I B 99/06, BFH/NV 2007, 1801). Nach Ansicht des 1. Strafsenats des BGH soll die Verpflichtung nach § 153 AO nicht nur bestehen, wenn die Abgabe der unrichtigen oder unvollständigen Erklärung leichtfertig geschah, sondern auch bei Eventualvorsatz, also für den Fall, dass „der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit seiner Angaben bei Abgabe der Steuererklärung nicht gekannt, aber billigend in Kauf genommen hat, und er später zu der sicheren Erkenntnis gelangt ist, dass die Angaben unrichtig sind“ (BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984, 1986; ebenso etwa *Bülte*, BB 2010, 607, 609; zur Kritik vgl. nur *Wessing/Biesgen*, NJW 2010, 2689 [2691]).

Die Pflichten aus § 153 AO entstehen erst in dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit tatsächlich erkennt. „Erkennen“ in diesem Sinn bedeutet das positive Wissen um die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der abgegebenen Erklärung, ein Erkennenkönnen

oder Erkennenmüssen ist nicht ausreichend (vgl. BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984, 1985; *Cöster* in Pahlke/Koenig, a.a.O., § 153 Rz. 18; *Kohler* in Joecks/Miebach, MünchKomm/StGB, Band 6/1, Nebenstrafrecht II, 2010, § 371 AO Rz. 271). Es besteht keine Verpflichtung zur aktiven Nachprüfung oder Nachforschung (*Helmrich*, DStR 2009, 2132 [2133]; *Müller*, DStZ 2005, 25 [29]; *Tipke* in Tipke/Kruse, AO, Stand: 11/2012, § 153 Rz. 15; *Schuhmann*, wistra 1994, 45 [47]). Wann eine positive Kenntnis des Steuerpflichtigen angenommen werden kann, hängt vom Sachverhalt des konkreten Einzelfalls ab. Ein tatsächliches Erkennen liegt jedenfalls dann vor, wenn die Tatsachengrundlage des Fehlers – auch zahlenmäßig – vollständig aufgearbeitet ist und die zutreffenden rechtlichen Schlüsse gezogen werden können, nämlich dass die abgegebene Erklärung wegen des Fehlers „unrichtig“ oder „unvollständig“ ist (vgl. auch *Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467 [2470]), was ggf. erst am Ende eines umfangreichen unternehmensinternen Aufklärungsprozesses oder nach Konsultation eines fachlichen Beraters der Fall sein kann (zu weiteren Einzelheiten vgl. etwa *Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467; *Jesse*, BB 2011, 1438). Positiv erkennen muss der Steuerpflichtige allerdings nur die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit seiner Erklärung, nicht jedoch, dass es dadurch zu einer Steuerverkürzung kommt (*Rätke* in Klein, a.a.O., § 153 Rz. 9). Der Berichtigungsverpflichtete braucht die Steuerverkürzung nicht einmal für wahrscheinlich zu halten (FG Berlin v. 27.1.1999 – 2 K 2138/97, EFG 1999, 680).

5. Zeitpunkt des Erkennens

Die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung muss vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist erkannt werden. Nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ist eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung gem. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich nicht mehr zulässig, weshalb insoweit die Berichtigungspflicht entfällt. Die Festsetzungsfrist muss nicht zwingend lediglich vier Jahre gem. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO (etwa für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und auch die Umstzsteuer, nicht jedoch die Einfuhrumsatzsteuer i.S.v. § 21 UStG) betragen. Sofern es aufgrund der Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung zu einer leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO gekommen ist, verlängert sich die regelmäßige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf fünf Jahre (vgl. hierzu etwa BFH v. 23.7.2013 – VIII R 32/11, StBW 2013, 937), im Falle einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO auf zehn Jahre. Im zuletzt genannten Fall beträgt die Festsetzungsfrist selbst dann zehn Jahre, wenn die Steuerhinterziehung von Vertretern oder Erfüllungsgehilfen des Steuerpflichtigen begangen worden ist (BFH v. 14.6.2007 – VII B 184/06, BFH/NV 2007, 2053).

►Beraterhinweis: Bei der Berechnung der Festsetzungsverjährung sind im vorliegenden Zusammenhang ggf. besondere An- und Ablaufhemmungen zu beachten, die zu einer (z.T. erheblichen) Verzögerung des Verjährungseintritts führen können (vgl. hierzu etwa *Ruhmannseder*, StBw 2010, 1182 [1186 f.]).

6. Unverzügliche Anzeige und erforderliche Berichtigung

Liegen die Voraussetzungen für das Entstehen der Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vor, muss der Verpflichtete der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der steuererheblichen Angaben anzeigen und die unrichtigen Angaben korrigieren oder die unvollständigen Angaben ergänzen. Im Hinblick auf die erforderliche Richtigstellung gilt das „Unverzüglichkeitserfordernis“ allerdings nicht (vgl. nur OLG Karlsruhe v. 8.2.1996 – 2 Ss 107/95, NStZ-RR 1996, 372, 373; *Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467, 2468; *Jesse*, BB 2011, 1431, 1439; a.A. *Halaczinsky/Füllsack*, BB 2011, 2839 [2845]), vielmehr ist dem Verpflichteten hierfür ggf. (z.B. wegen Aufbereitung von Unterlagen) seitens der Finanzbehörde eine angemessene Frist einzuräumen (*Helmrich*, NJW 2009, 2132 [2134]; *Tormöhlen*, AO-StB 2010, 141 [144]).

►Beraterhinweis: Auch wenn nach § 153 AO lediglich die unverzügliche „Anzeige“ der Unrichtigkeit vorausgesetzt wird, sollte eine entsprechende Erklärung des Unternehmens immer „selbstanzeigetauglich“ ausgestaltet und entsprechend detailliert (vgl. dazu etwa BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, NJW 2010, 2146, 2149; *Bruschke*, StB 2012, 39 [40]) abgefasst werden (zutr. *Wulf/Kamps*, DB 2011, 1711 [1717]). Nur auf diese Weise kann Vorsorge für den Fall getroffen werden, dass die Ermittlungsbehörden von einer vorsätzlichen Ursprungstat ausgehen oder den Vorwurf erheben, die Berichtigung sei zu spät erfolgt, was eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen darstellt (näher dazu sogleich). Eine „bloße“ Anzeige i.S.d. § 153 Abs. 1 AO wäre dann als bloße Ankündigung einer Selbstanzeige nach § 371 AO zu werten, die als Absichtserklärung ohne inhaltliche Substanz nicht zur Straffreiheit führen kann (vgl. nur *Gehm*, NJW 2010, 2161 [2162]; *Schmitz*, DStR 2001, 1821 [1823]).

Umstritten ist, wann (noch) von einer „Unverzüglichkeit“ der Anzeige i.S.d. § 153 Abs. 1 AO auszugehen ist. Die Frage ist von besonderer Relevanz, weil es bei einer verspäteten Anzeige unter den weiteren Voraussetzungen des § 370 AO zu einer eigenständigen strafbaren Steuerhinterziehung durch den nach § 153 AO Verpflichteten kommen kann (näher dazu sogleich). Insoweit wird in der Rechtsprechung und Literatur überwiegend auf die Legaldefinition in § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB verwiesen (BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 [1985]; *Cöster* in Pahlke/Koenig, a.a.O., § 153 Rz. 6; *Jesse*, BB 2011,

1431 [1439]; *Rätke* in Klein, a.a.O., § 153 Rz. 20; *Rolletschke* in Rolletschke/Kemper, Steuerverfehlungen, Stand: 04/2013, § 370 AO Rz. 274). Danach bedeutet „unverzüglich“ „ohne schuldhaftes Zögern“. Kein schuldhaftes Zögern ist richtigerweise anzunehmen, sofern der Steuerpflichtige sich vor Abgabe der Anzeige nach § 153 AO zunächst rechtlich beraten lässt, um insbesondere ausschließen zu können, ob ihm vorsätzliches Handeln vorgeworfen werden kann und deshalb eine Anzeige gem. § 153 AO nicht ausreichend, sondern vielmehr eine Selbstanzeige nach § 371 AO erforderlich ist (*Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467, 2469; vgl. auch *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009, § 371 AO Rz. 22). Eine höchstrichterliche Entscheidung zu der Frage, innerhalb welcher Zeitspanne zwischen Kenntniserlangung und Berichtigungsanzeige noch von „unverzüglich“ gesprochen werden kann, liegt – soweit ersichtlich – bislang nicht vor. In der Literatur wird teilweise in Anlehnung an die zivilrechtliche Rechtsprechung zu § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB ein Zeitraum von maximal zwei Wochen genannt (*Jesse*, BB 2011, 1431 [1439]). Einer anderen Meinung zufolge ist nach maximal zwei bis vier Wochen von keiner „unverzüglichen“ Anzeige mehr auszugehen (vgl. *Halaczinsky/Füllsack*, BB 2011, 2839 [2845]), während wieder andere eine „Überlegungsfrist“ von vier Wochen gewähren (*Zanziger*, DStR 2011, 1397 [1399]; vgl. auch *Wulf*, Stbg 2010, 295 [298]) oder „unverzüglich“ mit „alsbald“ gleichsetzen und insoweit ein Tätigwerden vor Ablauf einer Monatsfrist für erforderlich halten (vgl. *Müller*, AO-StB 2002, 58 [61]).

►Beraterhinweis: Da hinsichtlich der Bemessung der „Unverzüglichkeit“ nach wie vor Rechtsunsicherheit besteht, sollte sich der Anzeigepflichtige – von Besonderheiten im Einzelfall abgesehen – an der überwiegend diskutierte Zeitspanne von vier Wochen orientieren.

7. Rechtsfolgen bei Erfüllung der Anzeige- und Berichtigungspflicht

a) Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist

Bei Erfüllung der Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO, sind bestandskräftige Steuerfestsetzungen unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO zu ändern (*Cöster* in Pahlke/Koenig, a.a.O., § 153 Rz. 38). In diesem Zusammenhang ist im Hinblick auf die Festsetzungsfrist insbesondere die Regelung des § 171 Abs. 9 AO (vgl. hierzu *Rau* in FS Streck, 2011, S. 533 [543 ff.]) bedeutsam. Wird eine Anzeige nach den §§ 153, 371, 378 AO vor Ablauf der Festsetzungsfrist erstattet, so endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige beim zuständigen FA. Wird aufgrund der Anzeige innerhalb der Jahresfrist mit einer Außenprüfung oder mit Fahndungsmaßnahmen begonnen, so kann dadurch keine weitere Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 oder 5 AO erreicht werden (BFH v. 8.7.2009 – VIII R

5/07, NJW 2010, 1998 [2000]). Erfolgt die Anzeige beim unzuständigen FA, wird damit zwar die Pflicht nach § 153 AO erfüllt, weshalb insoweit keine Steuerhinterziehung angenommen werden kann. Allerdings kommt es in Bezug auf die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO auf den Eingang beim zuständigen FA (nach Weiterleitung durch das unzuständige FA) an (*Rätke* in Klein, a.a.O., § 153 Rz. 22). Dies gilt selbst in der Konstellation, bei der das unzuständige FA die Anzeige erst nach Eintritt der eigentlichen Festsetzungsfrist weiterleitet (BFH v. 28.2.2008 – VI R 62/06, NJW 2008, 2527).

b) Anzeige nach § 153 AO als sog. „Fremdanzeige“

Bedeutsam in der Unternehmenspraxis ist die Vorschrift des § 371 Abs. 4 AO (die gem. § 378 Abs. 3 Satz 2 AO auch in Fällen der leichtfertigen Steuerverkürzung gilt), welche die Voraussetzungen einer sog. „Fremdanzeige“ regelt. Wird nach dieser Vorschrift die in § 153 AO vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 AO bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat (etwa ein früherer GmbH-Geschäftsführer), strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist.

Allgemeines: Im Gegensatz zur Selbstanzeige nach § 371 Abs. 1 AO stellt die sog. „Fremdanzeige“ nach § 371 Abs. 4 AO keinen persönlichen Strafaufhebungsgrund, sondern ein Verfolgungshindernis dar, wirkt demzufolge nicht materiell-rechtlich, sondern allein prozessual (vgl. nur OLG Stuttgart v. 31.1.1996 – 1 Ws 1/96, NSTZ 1996, 559 [569]; *Kohler* in MüKo, a.a.O., § 371 AO Rz. 264). Ausgangspunkt der Fremdanzeige ist die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO. Das Verfolgungshindernis greift für Dritte ein, welche die in § 153 AO bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen haben oder unrichtig oder unvollständig abgegeben haben, sofern ein anderer nach § 153 AO Verpflichteter die Anzeige rechtzeitig und ordnungsgemäß erstattet hat (*Jäger* in Klein, a.a.O., § 371 Rz. 111). Insoweit braucht der Dritte folglich keinen eigenen Beitrag zu leisten oder irgendeine Aktivität zu entfalten. Mit der Vorschrift wollte der Gesetzgeber „verhindern, dass jemand der aufgrund des § 153 AO eine Erklärung nachholt oder berichtigt, dadurch Dritte der Strafverfolgung aussetzt, die die Abgabe der Erklärung unterlassen oder eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben haben. Blicke die strafrechtliche Verantwortung anderer Personen bestehen, so könnte dies jemanden, der nach § 153 AO verpflichtet ist, eine falsche Erklärung zu berichtigen, davon abhalten, dies zu tun“ (BT-Drucks. VI/1982, 195).

Die begünstigende Wirkung entfällt lediglich dann, wenn dem Dritten zuvor die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben wurde.

Sofern der Dritte, dem die Anzeige zu Gute kommt, zum eigenen Vorteil gehandelt hat, wird er nur dann strafrechtlich nicht verfolgt, wenn er gem. § 371 Abs. 4 Satz 2 AO die entsprechende Steuer nachzahlt (§ 371 Abs. 3 AO ist entsprechend anzuwenden).

Rechtzeitige und ordnungsgemäße Anzeige: Nach § 371 Abs. 4 Satz 1 AO muss die in § 153 AO „vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet“ werden. Nach zutreffender h.M. kommt dem Merkmal der „Ordnungsmäßigkeit“ lediglich eine formale, jedoch keine inhaltliche Bedeutung zu (OLG Karlsruhe v. 8.2.1996 – 2 Ss 107/95, NSTZ-RR 1996, 372, 373; *Füllsack* in Quedenfeld/Füllsack, Verteidigung in Steuerstrafsachen, 4. Aufl. 2012, Rz. 590; *Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, a.a.O., § 371 Rz. 224).

Beraterhinweis: Ausweislich des eindeutigen Wortlauts ist allein die einfache Anzeige erforderlich, ein Bezug auf die in § 153 Abs. 1 Satz 1 AO zusätzlich vorausgesetzte Richtigstellung fehlt. Zutreffend weist das OLG Stuttgart in seiner Entscheidung vom 31.1.1996 (OLG Stuttgart v. 31.1.1996 – 1 Ws 1/96, NSTZ 1996, 559 [560]) zudem darauf hin, dass „der (nachträglich) Anzeigepflichtige den Sachverhalt meistens nicht aus eigenem Erleben kennt, sondern erst nachträglich davon erfährt – wie hier die neue Geschäftsführerin [...]. Für diese Personen ist es besonders schwer, eine vollständige und dazu noch unverzügliche Richtigstellung vorzunehmen. Das Risiko, mit einer unvollständigen Fremdanzeige gerade nicht das Verfolgungshindernis für den Dritten zu bewirken, könnte sich als Hindernis erweisen, die Fremdanzeige überhaupt zu erstatten, wodurch der gesetzgeberische Zweck der Vorschrift vereitelt würde.“ Der nach § 153 AO Verpflichtete muss daher keine inhaltliche Richtigstellung vornehmen; erforderlich ist lediglich die Angabe, dass eine Erklärung unrichtig oder unvollständig ist (vgl. nur *Kohler* in MüKo, a.a.O., § 371 AO Rz. 274 m.w.N.). Nichts desto trotz sollte auch in diesen Fällen die Nachklärung vorsorglich „selbstanzeigegetauglich“ ausgestaltet werden (*Wulff/Kamps*, DB 2011, 1711 [1717]).

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Formerfordernisse kann die Anzeige insbesondere mündlich, schriftlich, telefonisch, per Telefax oder E-Mail erstattet werden – allein schon aus Dokumentationsgründen ist allerdings die Schriftform unbedingt anzuraten. Eine ordnungsgemäße Anzeige muss nach h.A. außerdem gegenüber der Finanzbehörde erfolgen, die der Anzeigende nach den ihm bekannten Umständen für zuständig halten durfte (*Jarke*, wistra 1999, 287; *Joecks* in Franzen/Gast/ Joecks, a.a.O., § 371 Rz. 226; *Kohler* in MüKo, a.a.O., § 371 AO Rz. 275). Rechtzeitig ist die Anzeige erstattet, wenn sie unverzüglich, d.h. ohne schuldhaftes Zögern erfolgt (ausf. dazu bereits oben).

Wirkung der Fremdanzeige: Nach wie vor äußerst umstritten ist die Frage, welcher Personenkreis von einer wirksamen Fremdanzeige erfasst wird, wer folglich als „Dritter“ i.S.d. § 371 Abs. 4 AO anzusehen ist. Nach einer weit verbreiteten Ansicht soll die Vorschrift nicht nur denjenigen begünstigen, der die (nachträgliche) Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO verletzt hat, sondern auch dem ursprünglichen Steuerhinterzieher zugutekommen (vgl. hierzu etwa LG Bremen v. 26.6.1998 – 42 Qs 84b Ds 860 Js 22051/97, wistra 1998, 317; AG Bremen v. 17.2.1998 – 84b Ds 860 Js 22051/97t, wistra 1998, 316; *Samson*, wistra 1990, 245, 246; *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 371 Rz. 228a m.w.N.). Dadurch eröffnen sich dem ursprünglichen Steuerhinterzieher „Gestaltungsmöglichkeiten“ (*Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., Rz. 230), mit denen er ohne weiteres die vom Gesetzgeber für die strafbefreiende Selbstanzeige gezogenen Grenzen unterlaufen könnte (vgl. hierzu auch die Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010, BR-Drucks. 318/10, 78). Für den Fall, dass einer wirksamen strafbefreienden Selbstanzeige ein oder mehrere Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO entgegenstünden, müsste der ursprüngliche Steuerhinterzieher nämlich lediglich eine Person i.S.d. §§ 34, 35 AO bestellen oder als Gesellschafter einen neuen Geschäftsführer für die GmbH bestellen lassen und diesen von der vorausgegangenen Steuerhinterziehung informieren. Würde die („neue“) anzeigespflichtige Person nunmehr ihre Pflicht aus § 153 AO erfüllen, so würde zugunsten des (ursprünglichen) Steuerhinterziehers das Verfolgungshindernis nach § 371 Abs. 4 AO eingreifen. Die differenzierte Regelung, von welcher der Gesetzgeber die Straffreiheit abhängig macht, wäre damit obsolet – die Fremdanzeige liefe der Selbstanzeige entgegen (*Kohler* in MüKo, a.a.O., § 371 AO Rz. 282). Nach a.A. wird daher als „Dritter“ i.S.d. § 371 Abs. 4 AO nur derjenige angesehen, der seine Pflichten nach § 153 AO verletzt und dadurch eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen hat, nicht aber auch derjenige, der die ursprüngliche Erklärung bewusst unrichtig abgegeben und dadurch eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begangen hat (so etwa OLG Stuttgart v. 31.1.1996 – 1 Ws 1/96, NStZ 1996, 559, 560 f.; *Jäger* in Klein, a.a.O., § 371 Rz. 112; *Jarke*, wistra 1999, 286; *Kemper* in Rolletschke/Kemper, a.a.O., § 371 AO Rz. 571; *Kohler* in MüKo, a.a.O., § 371 AO Rz. 283; *Muhler* in Müller-Gugenberger/Bieneck, Wirtschaftsstrafrecht, 5. Aufl. 2011, § 44 Rz. 174).

Selbst wenn man die Ansicht teilt, dass die Anzeige nach § 371 Abs. 4 AO auch zugunsten aller anderen Beteiligten, die ursprünglich selbst unrichtige Angaben gemacht haben, wie eine strafbefreiende Selbstanzeige wirkt, ist deutlich davon abzuraten, dies als „Gestaltungsmodell“ anzusehen.

Beraterhinweis: Die bewusste Bestellung eines zunächst noch gutgläubigen Organs zu dem Zweck, dieses später zu einer Berichtigung nach § 153 AO zu veranlassen, könnte als rechtsmissbräuchlich beurteilt werden (vgl. *Joecks* in Franzen/Gast/Joecks, a.a.O., § 371 Rz. 127 m.w.N.). Darüber hinaus läuft ein solches Vorgehen auf eine (anfängliche) Täuschung des neu bestellten Organs hinaus und wird für jeden seriösen Berater bereits aus diesem Grund ausscheiden (zutr. *Wulf/Kamps*, DB 2011, 1711 [1717]).

Ungeachtet dessen, ist die Konstellation, bei der es aufgrund eines Geschäftsführerwechsels zu einer nachträglichen Kenntniserlangung des neuen Organs von zurückliegenden steuerlichen Verfehlungen in der Gesellschaft kommt, in der Praxis häufig anzutreffen.

8. Rechtsfolgen bei Unterlassen der (rechtzeitigen) Anzeige und (zutreffenden) Berichtigung

Bei der Anzeige- und Berichtigungspflicht aus § 153 AO handelt es sich um eine Erklärungspflicht i.S.d. § 370 Abs. 1 AO (vgl. auch BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 [1985]). Kommt der Steuerpflichtige vorwerfbar seiner Pflicht zur unverzüglichen Anzeige des Sachverhalts nicht nach, lässt er die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis. Verkürzt er dadurch Steuern oder erlangt für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile, erfüllt er den Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Erfolgt die Anzeige zwar unverzüglich i.S.d. § 153 Abs. 1 AO, die Berichtigung jedoch aufgrund erneut falscher Angaben nur scheinbar, kann dies den Tatbestand der Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllen (vgl. BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 [1985]).

III. Fazit und Ausblick

Erlangt der gesetzliche Vertreter eines Unternehmens nachträglich Kenntnis von steuerlichen Unregelmäßigkeiten und Erklärungsfehlern der Vergangenheit, so ist er nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 2 AO verpflichtet, dies der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich anzuzeigen sowie die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Dies gilt sowohl im Hinblick auf eigene Fehler als auch für Fehler, die von Amtsvorgängern oder Mitarbeitern begangen wurden (vgl. auch *Wulf/Kamps*, DB 2011, 1711 [1716]). Bei vorwerfbarer Verletzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht die Gefahr der Begehung einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Im Falle einer strafbaren Steuerhinterziehung kommt eine nachträgliche Korrektur zur Vermeidung strafrechtlicher Folgen durch eine Selbstanzeige nach § 371 AO in Betracht. Insoweit ist allerdings zu beachten, dass sich die

Rahmenbedingungen für eine wirksame Selbstanzeige gem. § 371 AO durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz vom 28.4.2011 (BGBl. I 2011, 676), in Kraft getreten am 3.5.2011, erheblich verschärft haben (näher dazu etwa *Heuel/Rau*, *KÖSDI* 2012, 17932; *Wenzel/Cording*, *StBW* 2012, 1188). Die Möglichkeiten einer Anzeige und Berichtigung nach § 153 AO sollten von den Verantwortlichen im Unternehmen daher im Anlassfall genutzt, die entsprechenden Pflichten unbedingt beachtet werden.

► Service

Wenzel/Cording, Selbstanzeige: Neuerungen innerhalb der Sperrgründe – insbesondere nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und b AO, *StBW* 2012, 1188

Wenzel, Die Selbstanzeige im Spannungsverhältnis zum Rücktritt und zur Berichtigung nach § 153 AO, *StBW* 2011, 657

Ruhmannseder, Fallstricke und Verschärfungen bei der Nacherklärung nichtversteuerter ausländischer Kapitalerträge, *StBW* 2010, 1182

Durchsuchung von Steuerberaterkanzleien Eine Betrachtung anlässlich der Entscheidung LG Saarbrücken v. 12.3.2013 – 2 Qs 15/13

Dr. Matthias H. Gehm*

Das LG Saarbrücken hat mit Beschl. v. 12.3.2013 (LG Saarbrücken v. 12.3.2013 – 2 Qs 15/13, NZWiSt 2013, 153) entschieden, unter welchen Voraussetzungen bei einem Steuerberater, der selbst nicht der Beteiligung an einer Straftat seiner Mandanten verdächtig ist, eine Durchsuchung seiner Kanzleiräume zulässig ist und inwiefern Unterlagen der Mandantschaft im Zuge einer solchen Durchsuchung beschlagnahmt werden dürfen.

I. Kernaussagen der Entscheidung

Prinzipiell richtet sich die Durchsuchung beim Nichtverdächtigen nach § 103 StPO. Für eine solche Durchsuchung ist Voraussetzung, dass der Verdacht einer Straftat gegeben ist. Im Fall war einem Mandanten des Steuerberaters Insolvenzverschleppung nach den §§ 64 Abs. 1, 84 Abs. 1 Nr. 2 GmbHG a.F. vorgeworfen worden. Grundsätzlich stand eine Beschlagnahmefreiheit der gerichtlichen Durchsuchungsanordnung nicht entgegen. Entsprechende Unterlagen des Mandanten unterlagen nicht dem Beschlagnahmeverbot nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO. Denn ein Beschlagnahmeverbot besteht nicht für Unterlagen, die lediglich zur Erledigung der Buchführung dem Steuerberater vom Mandanten übergeben wurden. Wurden die Unterlagen zur Erstellung der Steuererklärung übergeben, endet zumindest die Beschlagnahmefreiheit, wenn dieser Zweck erfüllt wurde.

Das LG Saarbrücken ging jedoch davon aus, dass die Durchsuchungsanordnung unverhältnismäßig gewesen ist. Dabei sind die gesteigerten Anforderungen an eine Durchsuchung gem. § 103 StPO nach §§ 160a Abs. 2 Satz 1, 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO zu beachten. Da das Zeugnisverweigerungsrecht gem. § 53 StPO nicht mit der Beendigung des Auftrags des Steuerberaters endet und der Steuerberater als Berufsheimlichkeitsinhaber in weitreichendem Umfang das Zeugnis verweigern darf, unterliegt

die Durchsuchung der gesteigerten Prüfung des Verhältnismäßigkeitsmaßstabs. Dies bedeutet, dass der Beschlagnahmeschutz nach § 97 StPO enger als das Zeugnisverweigerungsrecht gem. § 53 StPO ist und mithin die Beschränkung von Ermittlungsmaßnahmen gem. § 160a Abs. 2 StPO entsprechend strenger gefasst ist. Insofern war zu beachten, dass ein Herausgabeverlangen nach § 95 Abs. 1 StPO die mildere Maßnahme der Ermittlungsbehörde gewesen wäre. Damit war die Durchsuchungsanordnung unverhältnismäßig und rechtswidrig.

► **Beraterhinweis:** Regelmäßig erfordert es der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, dass bei der Durchsuchung einer Steuerberaterkanzlei gem. § 103 StPO dem Steuerberater zuvor die Möglichkeit gegeben wird, entsprechende Beweismittel nach § 95 Abs. 1 StPO herauszugeben.

II. Rezension der Entscheidung des LG Saarbrücken

In der Fachliteratur ist die Entscheidung des LG Saarbrücken auf große Aufmerksamkeit gestoßen. So wird sie als „eine für die Praxis wichtige Wegmarke in der Umsetzung der durch Gesetz vom 21.12.2007 eingefügten und mit dem Gesetz vom 22.12.2010 erweiterten Regelung des Schutzes zeugnisverweigerungsberechtigter Berufsheimlichkeitsinhaber“ gesehen (*Kirsch*, *NZWiSt* 2013, 154).

Klargestellt wird aber auch, dass die Entscheidung nur für Durchsuchungen gem. § 103 StPO – also beim unverdächtigen Dritten – gelten kann. Im Unterschied zur Durchsuchung beim Verdächtigen nach § 102 StPO muss hinsichtlich der Beweisstücke, zu deren Auffindung die

* Dr. Matthias H. Gehm ist Lehrbeauftragter für Steuer- und Strafrecht an der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer sowie Jurist in der Finanzverwaltung. Der Beitrag gibt die private Rechtsauffassung des Autors und nicht die seines Dienstherren wieder.