

Die Mitwirkungspflichten bei der
Datenübermittlung durch Dritte
nach §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO
im Kontext des Steuerstrafrechts

Inaugural-Dissertation
zur
Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Universität zu Köln

vorgelegt von

Hanna Kracht

aus: Witten

Referent: Professor Dr. Dr. h.c. Martin Waßmer

Korreferent:

Tag der mündlichen Prüfung:

Inhaltsverzeichnis

A. Problemstellung und Zielsetzung	1
B. Das Verhältnis von Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht	3
I. Blankettmerkmale und normative Merkmale	4
1. Strafrechtliche Grundlegung	4
2. Einordnung des § 370 Abs. 1 AO.....	5
a) Meinungsstand	5
(1) Blankettstraftatbestand.....	5
(2) Normativer Tatbestand.....	6
(3) Differenzierende Ansicht	7
b) Stellungnahme.....	8
II. Bestimmtheitsgebot.....	10
1. Das strafrechtliche Bestimmtheitsgebot.....	10
a) Zweck.....	10
b) Inhalt	10
c) Geltung bei Blankettmerkmalen und normativen Merkmalen.....	12
(1) Art. 103 Abs. 2 GG und Blankettmerkmale	12
(2) Art. 103 Abs. 2 GG und normative Merkmale	12
(3) Problematik einer Differenzierung	13
(4) Lösungsansatz	13
2. Das steuerrechtliche Bestimmtheitsgebot.....	14
III. Schutzgut.....	14
IV. Ergebnis	15
V. Weiterer Gang der Untersuchung	15
C. Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens	16
I. Digitalisierung als Bewältigungsstrategie im Massenverfahren	16
1. Besteuerungsverfahren als Massenverfahren	16
2. Verfassungsrechtliche Anforderungen an den Gesetzesvollzug im Massenverfahren.....	17
3. Belastungsgleiche Bewältigung des Massenverfahrens durch Digitalisierung	18
II. StVfModG.....	19
III. Vollautomationsgestützte Bearbeitung	19
1. Risikomanagementsysteme	20
2. Automationsgestützte Steuerfestsetzung	21
3. Das qualifizierte Freitextfeld.....	22

4. Vorausgefüllte Steuererklärung.....	22
IV. Datenübermittlung durch Dritte	24
1. § 93c AO.....	24
a) § 93c AO als Generalnorm.....	24
b) Zeitliche Anwendung	25
c) Regelungsgehalt	25
(1) Übermittlungsfrist	25
(2) Amtlich vorgeschriebener Datensatz und Datentransfer	26
(3) Mindestinhalt des Datensatzes	26
(4) Informationspflicht sowie Korrektur- bzw. Stornierungspflicht	27
(5) Überprüfung der Pflichtenerfüllung.....	27
(6) Beschränkung des Anwendungsbereichs	28
d) Übermittlungstatbestände.....	28
e) Keine Bindungswirkung der eDaten	30
f) Haftung.....	31
2. § 150 Abs. 7 S. 2 AO.....	31
a) Gesetzgebungsverfahren	31
(1) Entwicklung	31
(2) Kritik zum fehlenden Blick aufs Steuerstrafrecht.....	34
b) Inhalt und Telos.....	35
c) Zeitliche Anwendung	36
d) Sachlicher Anwendungsbereich	37
(1) § 150 Abs. 7 S. 2 AO a. F.	37
(2) § 150 Abs. 7 S. 2 AO n. F.....	37
(3) Kritik zum begrenzten Anwendungsbereich der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO.....	38
(a) Meinungsstand.....	38
(b) Stellungnahme	40
e) Abgabe einer Steuererklärung als Voraussetzung.....	41
(1) Meinungsstand	41
(2) Stellungnahme.....	44
f) Tatsächliche Übermittlung von eDaten als Voraussetzung	47
(1) Meinungsstand	47
(2) Stellungnahme.....	47
g) Zurechnung von fehlerhaften eDaten.....	48
(1) Meinungsstand	48
(2) Relevanz der Fallgruppe	49
(3) Stellungnahme.....	50

h)	Zurechnungsfiktion bei Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung	51
(1)	Meinungsstand	51
(2)	Stellungnahme.....	52
i)	Folgen der Zurechnungsfiktion	52
j)	Ergebnis.....	53
V.	Ausblick	53
1.	Easy Tax	53
2.	Pilotprojekt vereinfachte Steuererklärung für Inlandsrentner	54
3.	Ausweitung der Datenübermittlung durch Dritte	55
4.	Selbstveranlagung.....	55
VI.	Ergebnis	56
D.	Die Mitwirkungspflichten im Steuerverfahrensrecht	57
I.	Die Bedeutung der Mitwirkungspflichten im Steuerverfahrensrecht	57
1.	Amtsermittlungsgrundsatz.....	57
2.	Notwendigkeit von Mitwirkung	58
3.	Besteuerungsverfahren als Kooperationsverfahren	59
4.	Kooperation bei der Datengewinnung.....	59
II.	Die Mitwirkungspflichtigen im Besteuerungsverfahren.....	60
1.	Beteiligter	60
a)	§ 78 AO	60
b)	Nichtbeteiligter.....	60
2.	Steuerpflichtiger	61
a)	§ 33 Abs. 1 AO.....	61
(1)	Steuerschuldner	61
(2)	Haftungsschuldner	61
(3)	Steuerentrichtungspflichtiger.....	62
(4)	Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung.....	62
(5)	Aufzeichnungspflichtiger.....	62
(6)	Andere durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtung	63
b)	Eingrenzung über § 33 Abs. 2 AO	63
(1)	Pflicht zur Auskunftserteilung oder Urkundenvorlage	64
(2)	Fremde Steuersache	64
3.	Verhältnis der Mitwirkung im Dreipersonenverhältnis.....	65
a)	Subsidiaritätsregeln im Beweismittelrecht.....	65
b)	Keine Subsidiarität bei eigener Steuerpflicht des Dritten	65
c)	Pflichtenverschiebung auf Dritte am Beispiel der Quellenbesteuerung	66
4.	Ergebnis.....	67

III. Die einzelnen Mitwirkungspflichten.....	68
1. Einteilung nach der Funktion der Mitwirkungspflicht	68
2. Einteilung nach den Pflichtenträgern	69
a) Steuerpflichtiger	69
b) Dritter	69
IV. Umfang der Mitwirkungspflichten.....	70
V. Folgen von Mitwirkungspflichtverletzungen.....	70
1. Verfahrensrechtliche Folgen	70
2. Straf- und ordnungswidrigkeitsrechtliche Folgen	71
VI. Ergebnis	71
E. Das Deklarationsprinzip	71
I. Steuererklärungspflicht als Hauptmitwirkungspflicht	71
II. Steuererklärungspflichtiger	72
III. Erfüllung der Steuererklärungspflicht.....	72
1. Elektronische Form vs. Papierform	72
2. Elektronische Steuererklärung.....	73
a) ElsterFormular.....	73
b) Mein ELSTER.....	74
3. Wahrheitspflicht	74
4. Steuerklärungsvordrucke und -formulare.....	75
a) Amtlich vorgeschriebener Datensatz	76
b) Steuerklärung nach amtlichem Vordruck	76
c) Funktion	77
d) Wirkung.....	77
(1) Auswirkung auf Mitwirkungspflichten.....	77
(2) Strafrechtliche Implikationen.....	78
e) Ausgestaltung hinsichtlich eDaten	78
(1) FMS.....	78
(2) Vordrucke	79
(3) ElsterFormular	79
(4) Mein ELSTER	80
(5) Kritik.....	80
5. Anleitungen und Hinweise zur Steuererklärung.....	81
a) Bereitstellungsformen	81
b) Funktion	82
c) Wirkung.....	82
d) Ausgestaltung hinsichtlich eDaten	82

(1) FMS.....	83
(a) Infoblatt eDaten	83
(b) Anleitung zum Hauptvordruck ESt 1 A	84
(c) Anleitung zur Anlage N	84
(d) Anleitung zur Anlage R.....	84
(2) Vordrucke	85
(3) ElsterFormular	85
(4) Mein ELSTER	85
(a) Anleitungen zur vorausgefüllten Steuererklärung.....	85
(b) Anleitungen zu den einzelnen Anlagen.....	86
IV. Bedeutung des Deklarationsprinzips bei der Einkommensteuer.....	87
F. Das Verifikationsprinzip	88
I. Begriff und Bezugspunkt von Verifikation.....	88
II. Notwendigkeit von Verifikation	88
III. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	89
1. Zinsurteil.....	89
2. Verfassungsmäßigkeit von § 93 Abs. 1 AO	89
3. Tipke-Urteil	90
IV. Verifikationsinstrumente.....	91
1. Kontrollmitteilungen	91
2. Beweismittel	93
3. Steuerprüfungen	93
4. Risikomanagementsysteme	94
V. Einordnung der eDaten	94
1. eDaten als Teil des Verifikationsprinzips.....	94
a) Meinungsstand	94
b) Stellungnahme.....	95
(1) Keine Bindungswirkung der eDaten.....	95
(2) Verortung des § 93c AO	96
(3) Zurechnungsfiktion	96
(4) Plausibilisierung mit Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	97
(5) Plausibilisierung mit Beweismittelrecht	98
2. eDaten als Teil des Deklarationsprinzips	99
a) Meinungsstand	99
b) Stellungnahme.....	99
(1) eDaten als Teil der Fremddeklaration.....	99

(2) Nachträgliche Einführung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO	99
VI. Ergebnis	100
G. Die Mitwirkungspflichten bei der Datenübermittlung durch Dritte	100
I. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	100
1. Deklarationspflicht der eDaten durch den Steuerpflichtigen	100
a) Meinungsstand	100
b) Stellungnahme	101
2. Wegfall der Steuererklärungspflicht aufgrund von eDaten	101
a) Meinungsstand	101
b) Stellungnahme	103
(1) Kein Wegfall dem Grunde nach	103
(2) Modifikation des Umfangs der Steuererklärungspflicht	104
(3) Ergebnis	105
(4) Steuerstrafrecht	106
3. Abrufpflicht der eDaten bei elektronischer Steuererklärung	106
a) Meinungsstand	106
b) Stellungnahme	106
4. Prüfpflicht der eDaten vor Abgabe der Steuererklärung	107
a) Meinungsstand	107
b) Stellungnahme	109
(1) Bezugspunkt der Überprüfungspflicht	109
(2) Prüfpflicht hinsichtlich fehlerhafter Übermittlung durch den Dritten	109
(3) Prüfpflicht hinsichtlich unterbliebener Übermittlung durch den Dritten	111
5. Ausfüllpflicht qualifiziertes Freitextfeld	112
a) Meinungsstand	112
b) Reichweite des Meinungsstreits	114
c) Stellungnahme	115
6. Einwirkungspflicht auf Dritten	117
a) Meinungsstand	118
b) Stellungnahme	118
7. Prüfpflicht der eDaten im Steuerbescheid	119
a) Meinungsstand	119
b) Stellungnahme	120
8. Berichtigungspflicht gegenüber der Finanzbehörde	120
a) Allgemeines	121
b) Meinungsstand	121

c)	Stellungnahme	122
(1)	Steuerpflichtiger	122
(2)	Erklärung	122
(3)	Kenntnis	123
(4)	Zwischenergebnis	123
(5)	Unverzüglich	124
(6)	Fallgruppen	125
9.	Ergebnis	125
II.	Mitwirkungspflichten des Dritten	127
1.	Pflicht zur Übermittlung der eDaten	127
2.	Informationspflicht	127
a)	Grundsatz	127
b)	Rentenbezugsmittelungen	128
3.	Aufzeichnungspflicht	129
4.	Berichtigungspflichten	129
a)	§ 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO	129
b)	§ 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO	130
(1)	Anwendbarkeit auf Dritten	130
(2)	Verhältnis zu § 93c Abs. 3 AO	130
5.	Ergebnis	131
6.	Stellung als Steuerpflichtiger	131
a)	Steuererklärungspflichtiger	132
(1)	Umfassende Erklärung	132
(2)	Verspätungsgeld	133
b)	Haftungsschuldner	134
c)	Aufzeichnungspflichtiger	134
d)	Andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen	134
(1)	Pflicht zur Übermittlung der eDaten	134
(2)	Duldung einer Außenprüfung	135
(3)	Informationspflicht	135
e)	Ergebnis	135
H.	Mitwirkungspflichten und Steuerhinterziehung	136
I.	Überblick	136
II.	§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	137
1.	Täterkreis	137
a)	Unmittelbare Täterschaft	138
b)	Mittelbare Täterschaft	138

c) Mittäterschaft	138
2. Tathandlung.....	139
3. Taterfolg	141
III. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	141
1. Verhältnis zwischen § 13 StGB und § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	141
2. Das Merkmal der Pflichtwidrigkeit als Begrenzung des Täterkreises	141
3. Strafbewehrung steuerrechtlicher Mitwirkungspflichten.....	142
a) Herleitung der Handlungspflichten bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.....	142
b) Prüfungsmaßstab	142
c) Zielrichtung	144
d) Strafwürdigkeit.....	145
(1) Unmittelbarkeit	145
(2) Vergleich mit Garantenstellungen i. S. d. § 13 StGB	145
(a) Beschützergarant	146
(b) Überwachungsgarant	146
(i) Beherrschung einer Gefahrenquelle.....	146
(ii) Verantwortlichkeit für Verhalten Dritter	146
(iii) Gefahrbegründendes Vorverhalten	147
e) Zumutbarkeit	148
4. Ergebnis.....	148
5. Fallgruppen.....	148
a) Steuererklärungspflicht nach § 149 AO	148
b) Auskunftspflichten	149
c) Berichtungspflicht nach § 153 AO.....	149
(1) Strafrechtliche Relevanz	149
(2) Verhältnis zur ursprünglichen Erklärungspflicht.....	149
(3) Erfolgsabwendungspflicht	150
(4) Vergleich mit Garantenstellungen i. S. d. § 13 StGB	150
(5) § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO als lex specialis.....	151
IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 13 StGB	151
I. Die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen betreffend eDaten	152
I. Bedeutung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO für das Steuerstrafrecht	153
1. Außerstrafrechtliche Fiktionen im Steuerstrafrecht	153
a) Meinungsstand	153
b) Stellungnahme.....	153
2. Auswirkungen des § 150 Abs. 7 S. 2 AO.....	154
II. Objektiver Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO	154

1.	Steuererklärung ohne Angabe von Daten i. S. d. § 93c AO.....	155
	a) Richtige Übermittlung durch Dritten	155
	(1) Meinungsstand	155
	(2) Stellungnahme.....	155
	b) Unrichtige oder unvollständige Übermittlung durch Dritten	155
	(1) Meinungsstand	155
	(2) Stellungnahme.....	156
	(a) Falleingrenzung	156
	(b) Bezugspunkt 1: Strafbarkeit hinsichtlich der eDaten	157
	(i) Bestimmtheitsgrundsatz.....	157
	(ii) Erklärungsdelikt.....	157
	(iii) Unmittelbare Täterschaft	158
	a. Erstellung des Datensatzes	158
	b. Übermittlung des Datensatzes	158
	c. Abgabe der Steuererklärung.....	159
	(iv) Mittelbare Täterschaft.....	160
	(c) Bezugspunkt 2: Unvollständige Steuererklärung als Folgeproblem.....	161
	(d) Ergebnis.....	161
	c) Fehlende Übermittlung durch Dritten	161
	(1) Meinungsstand	161
	(2) Stellungnahme.....	162
2.	Steuererklärung mit unrichtiger Angabe von Daten i. S. d. § 93c AO.....	162
	a) Richtige Übermittlung durch Dritten	162
	(1) Meinungsstand	162
	(2) Stellungnahme.....	163
	b) Unrichtige oder unvollständige Übermittlung durch Dritten	163
	(1) Meinungsstand	163
	(2) Stellungnahme.....	163
	c) Fehlende Übermittlung durch Dritten	164
	(1) Meinungsstand	164
	(2) Stellungnahme.....	164
3.	Ergebnis.....	165
III.	Objektiver Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO	165
	1. Anwendbarkeit des § 150 Abs. 7 S. 2 AO.....	166
	a) Meinungsstand	166
	b) Stellungnahme.....	167
	2. Wegfall der Unterlassungsvariante.....	167

a)	Meinungsstand	167
b)	Stellungnahme.....	168
3.	Pflichtwidrigkeit	169
a)	Eigenständiges Merkmal und Prüfungsreihenfolge	169
b)	Pflichtwidrigkeit bei fehlender Abgabe der Einkommensteuererklärung	170
(1)	Meinungsstand	170
(2)	Stellungnahme.....	171
(a)	Hauptvordruck.....	171
(b)	eDaten.....	172
(i)	Übermittlung durch den Dritten.....	172
(ii)	Keine Übermittlung durch den Dritten	172
c)	Pflichtwidrigkeit bei unterlassener Berichtigung von eDaten	173
(1)	Meinungsstand	173
(2)	Stellungnahme.....	173
(a)	Fehlererkennung vor Abgabe der Steuererklärung	174
(i)	Strafbewehrte Sonderpflicht	174
(ii)	Vergleich mit Garantstellungen i. S. d. § 13 StGB	174
(iii)	Ergebnis	175
(iv)	Strafbarkeitslücken	175
(v)	Nachweisschwierigkeiten	176
(b)	Keine Abgabe einer Steuererklärung	177
(c)	Fehlererkennung nach Abgabe der Steuererklärung	177
d)	Pflichtwidrigkeit bei Nichtnutzung des qualifizierten Freitextfeldes	178
(1)	Meinungsstand	178
(2)	Stellungnahme.....	178
4.	Unkenntnis.....	180
a)	Meinungsstand	180
(1)	Opferbezogene Betrachtungsweise	180
(a)	Anforderungen an die Kenntnis	181
(b)	Personeller Bezugspunkt der Kenntnis.....	182
(c)	Wertungswiderspruch zur Handlungsvariante	182
(2)	Handlungsbezogene Betrachtungsweise	183
b)	Stellungnahme.....	184
(1)	Rechtsprechung mit Bezug zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO	184
(a)	OLG Oldenburg v. 10.7.2018.....	184
(b)	Übrige Rechtsprechung	185
(2)	Irrelevanz des Meinungsstreits	186

(3) Wertungswiderspruch zwischen § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO...	187
5. Kausalität und objektive Zurechnung.....	187
a) Meinungsstand	187
b) Stellungnahme.....	188
6. Ergebnis.....	189
IV. Subjektiver Tatbestand.....	190
1. Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und § 22a Abs. 3 EStG.....	190
a) Meinungsstand	190
b) Stellungnahme.....	191
2. Steuererklärungsformulare	193
a) Formulare aus dem FMS und Vordrucke.....	193
(1) Grundsatz	193
(2) Fehlende Übermittlung durch Dritten.....	193
(3) Unrichtige oder unvollständige Übermittlung durch Dritten.....	194
(4) Nichtabgabe Steuererklärung.....	195
b) ElsterFormular und Mein ELSTER	195
3. Veranlagungssystem.....	195
4. Ergebnis.....	196
V. Versuch	196
1. Voraussetzungen.....	196
2. Rücktritt.....	197
a) § 24 Abs. 1 S. 1 StGB	198
b) § 24 Abs. 1 S. 2 StGB	199
3. Ergebnis.....	199
VI. Selbstanzeige.....	199
1. § 371 Abs. 1 AO.....	199
2. § 371 Abs. 4 AO.....	200
3. Ergebnis.....	200
VII. Ergebnis	201
J. Die Strafbarkeit des Dritten betreffend eDaten	201
I. § 383b AO-RefE	201
II. Objektiver Tatbestand des § 370 AO.....	202
1. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.....	202
a) Täterschaft.....	202
b) Tathandlung.....	202
c) Kausalität und objektive Zurechnung	202
2. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.....	203

a) Pflichtwidrigkeit.....	203
(1) Datenübermittlung	203
(2) Informationspflicht	204
(3) Berichtigungspflicht.....	204
b) Tatrelevantes Verhalten	205
c) Steuerverkürzungserfolg	205
d) Kausalität und objektive Zurechnung	206
III. Subjektiver Tatbestand.....	206
IV. Versuch	207
V. Ergebnis	208
K. Zeitliche Anwendung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO bei § 370 AO.....	208
I. Rückwirkung aufgrund von § 2 Abs. 3 StGB	209
1. Meinungsstand.....	209
a) Anwendbarkeit von § 2 Abs. 3 StGB bei Änderung des Verfahrensrechts	209
b) Änderung eines Gesetzes i. S. d. § 2 Abs. 3 StGB.....	209
c) Unanwendbarkeit wegen Vorliegen eines Zeitgesetzes	210
d) Unanwendbarkeit wegen Änderung der Rechtslage nur für die Zukunft.....	211
2. Stellungnahme	211
II. Rückwirkung aufgrund von Schutzbedürftigkeit.....	212
L. Zusammenfassende Thesen	213
I. Abschnitt B.	213
II. Abschnitt C.	213
III. Abschnitte D. bis F.....	215
IV. Abschnitt G.	216
V. Abschnitt H.	218
VI. Abschnitte I. und J.	218
VII. Abschnitt K.	220
Literaturverzeichnis.....	222

A. Problemstellung und Zielsetzung

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016¹ wurden im Zusammenhang mit der Datenübermittlung durch Dritte die Vorschriften § 93c AO und § 150 Abs. 7 S. 2 AO eingeführt. Bereits zuvor sahen die jeweiligen Einzelsteuergesetze Übermittlungspflichten Dritter vor.² In § 93c AO wurde nunmehr das diesbezügliche Verfahrensrecht vor die Klammer gezogen und vereinheitlicht. Echte Neuheit stellt die in § 150 Abs. 7 S. 2 AO enthaltene Fiktionswirkung dar, wonach bestimmte Daten, die von den mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c AO an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, als Angaben des Steuerpflichtigen gelten, soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht (sog. „eDaten“³).

Die Zurechnung der eDaten soll es ermöglichen, dass der Steuerpflichtige auf eine eigenständige Deklaration verzichten kann.⁴ In den Gesetzesmaterialien heißt es, „*dass das Unterlassen der fraglichen Angaben keine Verletzung der Mitwirkungspflicht darstellt, weil die Steuererklärung als vollständig gilt.*“⁵ Hieraus lässt sich der gesetzgeberische Wille zur Reduzierung der verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen i. S. d. §§ 90 Abs. 1 S. 2, 150 Abs. 2 AO zur vollständigen Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen ableiten. Gleichzeitig scheidet eine strafbewehrte Pflichtverletzung wegen des Machens unvollständiger Angaben gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO aus.

Betrachtet man den Wortlaut der Fiktion in Zusammenschau mit den Gesetzesmaterialien, besteht Klarheit nur für einen eng begrenzten Umfang möglicher Fallgestaltungen: Der Dritte übermittelt die eDaten tatsächlich, während der Steuerpflichtige eine Steuererklärung ohne Angabe dieser Daten abgibt. Anforderungen an die Qualität der eDaten, wie deren Richtigkeit, sind hiermit nicht benannt. Zudem bietet die Praxis eine Vielzahl weiterer Fallgestaltungen⁶, in denen die Verteilung von

¹ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StVfModG) v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679.

² Von besonderer Relevanz für das Steuerstrafrecht sind die Übermittlungspflichten der Lohnsteuerbescheinigung gem. § 41b Abs. 1 EStG sowie der Rentenbezugsmitteilung gem. § 22a EStG, da sie eine Vielzahl von Steuerfällen und steuererhöhende Tatsachen betreffen; zu weiteren Übermittlungstatbeständen s. C.IV.1.d).

³ Bspw. *Baum*, NWB 2016, 2852, 2853.

⁴ BT-Drucks. 18/8434, 112.

⁵ BT-Drucks. 18/8434, 112.

⁶ S. hierzu etwa die Fallkonstellationen bei *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 359 ff., oder bei *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2164 ff.

Mitwirkungspflichten und die strafrechtliche Beurteilung mit Blick auf die Neuregelung nicht eindeutig erscheinen:

- 1) Der Steuerpflichtige gibt eine Steuererklärung ohne Angaben zu Daten i. S. d. § 93c AO ab, der Dritte übermittelt die eDaten a) unrichtig/unvollständig oder b) nicht.
- 2) Der Steuerpflichtige gibt eine Steuererklärung mit Angaben zu Daten i. S. d. § 93c AO ab, die unrichtig/unvollständig sind, der Dritte übermittelt die eDaten a) gesetzmäßig, b) unrichtig/unvollständig oder c) nicht.
- 3) Der Steuerpflichtige gibt keine Steuererklärung ab, die eDaten werden vom Dritten a) gesetzmäßig, b) unrichtig/unvollständig oder c) nicht übermittelt.

Die Anzahl der Fallkonstellationen potenziert sich auf Vorsatzebene durch die Mitteilungspflichten des Dritten gegenüber dem Steuerpflichtigen nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO oder nach § 22a Abs. 3 EStG, aus deren Erfüllung oder Unterlassung Vertrauenstatbestände beim Steuerpflichtigen geschaffen werden können.

Wenig Klarheit zur Lösung der Fälle schafft § 90 Abs. 1 S. 3 AO, wonach sich der Umfang der Mitwirkungspflichten nach den Umständen des Einzelfalles richtet. Diese Unsicherheiten strahlen auf das Steuerstrafrecht aus, das die Verletzung von Mitwirkungspflichten sanktioniert.

Zu den steuerstrafrechtlichen Konsequenzen für den Dritten schweigen die Gesetzesmaterialien gänzlich. Dies, obwohl der Dritte zur Übermittlung der eDaten verpflichtet ist und § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eine Bestrafung für denjenigen anordnet, der die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt. Daneben ist § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als Jedermannsdelikt ebenfalls durch den Dritten begehrbar. Vor dem Hintergrund, dass das Steuerstrafrecht einen tiefgreifenden Grundrechtseingriff in die vermögensrechtliche oder gar freiheitsrechtliche Sphäre des Täters darstellt, sind die derzeitigen Unsicherheiten nur schwer hinnehmbar. Das Gesetzlichkeitsprinzip des Art. 103 Abs. 2 GG, § 1 StGB postuliert, dass die Strafbarkeit eines Verhaltens für den Täter erkennbar sein muss.

Die Relevanz der Thematik wird in der Praxis zunehmen. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 93c AO auf weitere elektronische Daten ist möglich.⁷ Zudem gilt § 150 Abs. 7 S. 2 AO bereits seit dem Veranlagungszeitraum 2017.⁸ Die Steuererklärungsformulare weisen den Steuerpflichtigen für die Jahre ab 2019 darauf hin, dass die Daten i. S. d. § 93c AO durch ihn nicht mehr anzugeben sind. Die ersten

⁷ BT-Drucks. 18/7457, 71; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 619; s. auch C.IV.1.a).

⁸ Art. 97 § 10a Abs. 4 S. 2 EGAO.

steuerstrafrechtlichen Verfahren in diesem Zusammenhang werden nicht lange auf sich warten lassen. Für Altjahre wird es auf die Frage ankommen, ob die zeitliche Anwendbarkeit des § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Steuerstrafrecht durch § 2 Abs. 3 StGB oder durch generelle strafrechtliche Erwägungen vorverlagert wird.

Ziel der Arbeit ist es, die Reduzierung bzw. Erweiterung der Strafbarkeitsrisiken für den Steuerpflichtigen und die mitteilungspflichtigen Stellen nach § 370 AO bzw. der Bußgeldrisiken nach § 378 AO⁹ durch die (Neu-)Regelungen der Datenübermittlung durch Dritte gem. §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO aufzuzeigen. Es könnte zu einer Verschiebung der Mitwirkungspflichten und damit der strafrechtlichen Sanktionierung gekommen sein. Im Vordergrund der Untersuchung steht daher die Strafbewehrung von Mitwirkungspflichtverletzungen im Rahmen der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO.

B. Das Verhältnis von Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht

Das Steuerstrafrecht ist kein eigenständiges, vom Steuerrecht losgelöstes Rechtsgebiet;¹⁰ es vorrangig als Strafrecht zu begreifen, scheidet nach den Feststellungen von *Streck* aus: § 370 AO als Strafrecht konterkariere den eigenen Zweck – verstanden als die Sicherung des Steueraufkommens – der Norm.¹¹ Zur Begründung führt *Streck* die Ausgestaltung des Steuerstrafrechts an: die Selbstanzeige werde durch den Steuerzweck, nicht durch den Strafzweck gefordert; bei der Ermittlungstätigkeit der Steuerfahndung stehe in der Praxis die steuerliche Ermittlung im Vordergrund, nicht die strafrechtliche Sanktionierung; bei den steuerstrafrechtlichen Sanktionen überwiege die Geldstrafe bzw. via § 153a StPO die Geldauflage.¹²

Das Steuerrecht prägt das Steuerstrafrecht maßgeblich. Die Steuergesetze legen fest, wann der tatbestandliche Erfolg des § 370 AO eintritt und wann die Tathandlungen erfüllt werden.¹³ Wie das Verhältnis zwischen Steuerrecht samt Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht im Einzelnen ausgestaltet ist, ist Gegenstand der nachfolgenden Betrachtungen.

⁹ Da § 378 AO an die Taten des § 370 Abs. 1 AO anknüpft, sind die nachfolgenden Ausführungen zur Steuerhinterziehung gleichermaßen bedeutend für die Verwirklichung des Tatbestands der leichtfertigen Steuerverkürzung; Schwerpunkt der Bearbeitung ist daher die Beleuchtung des § 370 AO; auf die Besonderheiten des § 378 AO wird im Einzelnen hingewiesen.

¹⁰ *Streck*, in: GS Joecks, 631, 631 ff., 639; *Ransiek*, in: FS Tiedemann, 171, 171 f.; *Hellmann*, in: FS Achenbach, 141, 141 ff.; weiter *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1008, mit der Bezeichnung „*Unselbstständigkeit*“ des Steuerstrafrechts.

¹¹ *Streck*, in: GS Joecks, 631, 632 f., 635 ff.

¹² *Streck*, in: GS Joecks, 631, 635 f., die Freiheitsstrafe sei hingegen ein Fremdkörper, da sie in keinem inneren Zusammenhang zum Delikt stehe.

¹³ *Ransiek*, in: FS Tiedemann, 171, 171 f.

Erst wenn diese Frage geklärt ist, ist der notwendige Untersuchungsgegenstand hinsichtlich der steuerrechtlichen Regelungen zur Datenübermittlung durch Dritte bestimmbar.

I. Blankettmerkmale und normative Merkmale

In Rechtsprechung und Literatur wird kontrovers diskutiert, wie das Steuerrecht in § 370 AO zu berücksichtigen ist: blankettausfüllend oder über den Weg der Auslegung normativer Tatbestandsmerkmale.¹⁴

1. Strafrechtliche Grundlegung

Die Frage, wie die Abgrenzung zwischen Blankettstraftatbeständen und normativen Tatbeständen im Einzelfall vorzunehmen ist, ist bereits in der allgemeinen Strafrechtsdogmatik höchst umstritten.¹⁵ Konsens besteht dahingehend, dass der Blankettstraftatbestand in formaler Hinsicht durch den Verweis auf andere Rechtsnormen gekennzeichnet ist.¹⁶ In materieller Hinsicht grenzt die h. M. nach dem Kriterium der Vollständigkeit des Tatbestands ab, wobei sich in Rechtsprechung und Literatur eine Vielzahl von Abgrenzungsförmeln entwickelt haben, die auf unterschiedliche Bezugspunkte einer Unvollständigkeit abstellen.¹⁷ Vereinfacht ist zu fragen, ob das tatbestandsmäßige Verhalten – also das Ge- oder Verbot – im zu betrachtenden Straftatbestand selbst (dann normativer Tatbestand) oder in der Ausfüllungsnorm (dann Blankettstraftatbestand) enthalten ist.¹⁸ Aus dem zuvor Gesagten lassen sich allgemeine Kennzeichen der Blankettstraftatbestände und normativen Tatbestände ableiten.

Ein Blankettstraftatbestand ist dadurch gekennzeichnet, dass dieser zwar die Strafanndrohung enthält, nicht aber sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen für die Strafbarkeit.¹⁹ Allein aus der Betrachtung des Blankettstraftatbestands ist das Unrecht der strafbaren Handlung nicht erkennbar, da es nicht das Ge- oder Verbot einer bestimmten Verhaltensweise enthält.²⁰ Es wird vielmehr auf andere Ge- bzw. Verbotsnormen verwiesen, die durch den Blankettstraftatbestand unter Strafe gestellt werden.²¹ Der

¹⁴ S. zum Streitstand nur *Juchem*, wistra 2014, 300, 300 ff. m. w. N.

¹⁵ S. zum Streitstand z. B. *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 79 ff. m. w. N.

¹⁶ *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 110.

¹⁷ Im Einzelnen *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 90 ff. m. w. N.; *Bülte*, JuS 2015, 769, 774; *Dannecker/Schuhr*, in: LK StGB, StGB § 1 Rz. 149; *Hecker*, in: Schönke/Schröder, StGB, Vorbem. StGB § 1 Rz. 3.

¹⁸ *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 110, hält die Abgrenzung allein nach dem Kriterium der Unvollständigkeit ohne näheren Bezugspunkt nur in Einzelfällen für dogmatisch sauber; allerdings kann diese Streitfrage im Einzelnen nicht behandelt werden, da sie – wie ihr eigenes Werk zeigt – zur Abhandlung einer eigenständigen Monographie geeignet ist; es genügt mit Blick auf die vorliegende Fragestellung aber auch eine Auseinandersetzung mit den konkret zu § 370 AO geäußerten Kriterien.

¹⁹ *Juchem*, wistra 2014, 300, 301; *Fischer*, StGB, StGB § 1 Rz. 9 f. m. w. N.; *Bülte*, JuS 2015, 769, 770.

²⁰ *Bülte*, JuS 2015, 769, 770; *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 124.

²¹ *Bülte*, JuS 2015, 769, 770; *Solka*, BLJ 2013, 19, 23.

vollständige Straftatbestand lässt sich erst in Zusammenschau der Blankettnorm mit den diese ausfüllenden Vorschriften erblicken.²²

Ein normativer Tatbestand ist dadurch gekennzeichnet, dass er bereits für sich genommen eine vollständige, hinreichend bestimmte Umschreibung des tatbestandsmäßigen Unrechts enthält.²³ Dies setzt voraus, dass jedenfalls der grundsätzliche Inhalt der normativen Tatbestandsmerkmale ohne Heranziehung außerstrafrechtlicher Vorschriften für den Rechtsanwender bestimmbar sein muss.²⁴ Um die Strafbarkeit aufgrund des normativen Tatbestands im Detail erschließen zu können, bedarf es für Zwecke der Auslegung eines Rückgriffs auf die Wertungen außerstrafrechtlicher Normen.²⁵

2. Einordnung des § 370 Abs. 1 AO

a) Meinungsstand

(1) Blankettstrafatbestand

Nach der ständigen Rechtsprechung handelt es sich bei § 370 Abs. 1 AO insgesamt um einen Blankettstrafatbestand, der durch die Vorschriften der Abgabenordnung und der Einzelsteuergesetze ausgefüllt wird.²⁶ Eine nähere Begründung für dieses Verständnis lässt sich der genannten Rechtsprechung allerdings nicht entnehmen.²⁷

Ein Teil der Literatur ordnet im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung § 370 AO insgesamt als Blankettnorm ein.²⁸ Der Tatbestand der Steuerhinterziehung sei aus sich

²² *Juchem*, wistra 2014, 300, 301; *Fischer*, StGB, StGB § 1 Rz. 9 f. m. w. N.; *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 79.

²³ So die Definition in BVerfG v. 29.4.2010 2 BvR 871/04, wistra 2010, 396, 403 f.

²⁴ *Bülte*, JuS 2015, 769, 770.

²⁵ BVerfG v. 18.5.1988 2 BvR 579/84, NJW 1988, 2593, 2594; *Bülte*, JuS 2015, 769, 769; *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 124 f.; *Dannecker/Schuhr*, in: LK StGB, StGB § 1 Rz. 149.

²⁶ BVerfG v. 16.6.2011 2 BvR 542/09, wistra 2011, 458, 459; BGH v. 28.1.1987 3 StR 373/86, NJW 1987, 1273, 1276; v. 7.11.2001 5 StR 395/01, wistra 2002, 64, 65; in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der Steuerverkürzung: BVerfG v. 8.5.1974 2 BvR 636/72, NJW 1974, 1860, 1862, zu § 392 Abs. 1 S. 1 AO a. F.; v. 15.10.1990 2 BvR 385/87, NStZ 1991, 88, 88; BGH v. 24.6.2009 1 StR 229/09, wistra 2009, 396, 397; zu § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO: BGH v. 20.11.2008 1 StR 354/08, wistra 2009, 159, 161; offen gelassen von BGH v. 19.12.1990 3 StR 90/90, NJW 1991, 1306, 1310, und BVerfG v. 29.4.2010 2 BvR 871/04, wistra 2010, 396, 403.

²⁷ A. A. *Solka*, BLJ 2013, 19, 21, der auf ein Urteil des BGH zu § 396 RAbgO abstellt und vereinzelt eine Begründung in die Rechtsprechung des BVerfG hineinliest.

²⁸ *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 42 m. w. N.; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 30, offen gelassen in der Einleitung Rz. 5; *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, 249. EL 2023, AO § 370 Rz. 1; *Flore*, in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 8; *Allgayer*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, AO § 369 Rz. 20 f.; *Isensee*, NJW 1985, 1007, 1008; *Franzheim*, NStZ 1982, 137, 137 f.; *Schäfer*, wistra 1983, 167, 167; *Kunert*, NStZ 1982, 276, 276 ff.; *Kohlmann/Hilgers-Klautzsch*, wistra 1998, 161, 164; *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, Rz. 867 ff., in Bezug auf das Merkmal der Steuerverkürzung, im Übrigen offen gelassen; im Ergebnis wohl auch *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29, 36; offen gelassen von *Bülte*, in: GS Joecks, 365, 365 ff.; *Bülte*, JuS 2015, 769, 769 ff.

heraus nicht ohne Weiteres verständlich.²⁹ Zur Ausfüllung der Blankettnorm des § 370 AO werden die materiellen Steuergesetze sowie das formelle Verfahrensrecht³⁰ herangezogen, nicht aber Rechtsverordnungen und Verwaltungsvorschriften, die mit Blick auf Art. 103 Abs. 2 GG keine Strafbarkeit begründen können, sondern nur als Auslegungshilfen dienen.³¹

(2) Normativer Tatbestand

Nach der Gegenansicht handelt es sich bei § 370 AO uneingeschränkt um einen normativen Tatbestand.³² Außerstrafrechtliche Vorschriften werden zwar zur Auslegung der Tatbestandsmerkmale herangezogen, wobei insbesondere der Sinn und Zweck berücksichtigt wird, allerdings sind sie in materieller Hinsicht nicht Teil des Straftatbestands.³³

Zur Begründung werden systematische Argumente angeführt. Unter Bezugnahme auf die §§ 184e, 329 Abs. 1 bis 3, 283 Abs. 1 Nr. 7 StGB, die einen ausdrücklichen Verweis auf andere Normen enthalten, wird der Blankettcharakter des § 370 AO mangels vergleichbarer Verweise abgelehnt.³⁴ Ferner wird auf die Rechtsprechung des BVerfG zum Tatbestandsmerkmal „fremd“ in § 242 StGB sowie in § 266 StGB abgestellt, in der vom Vorliegen normativer Tatbestände ausgegangen wird, obwohl beide Vorschriften auf die zivilrechtliche Eigentumsordnung abstellen.³⁵

Zum Teil wird die Argumentation von der Rechtsfolgenseite her aufgebaut. Für die Einordnung des § 370 Abs. 1 AO spreche, dass dem Gesetzgeber im von komplexen Sachverhalten geprägten Wirtschaftsstrafrecht ein gewisser Spielraum bei der Formulierung des strafbewehrten Verhaltens zugestanden werden müsse.³⁶ *Schott* argumentiert mit den

²⁹ *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 42.

³⁰ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 21; *Gehm*, NZWiSt 2017, 34, 35.

³¹ BVerfG v. 22.6.1988 2 BvR 234/87, 2 BvR 1154/86, NJW 1989, 1663, 1663 m. w. N.; *Bülte*, JuS 2015, 769, 771 m. w. N., 775; *Bülte*, in: GS Joecks, 365, 366 f.; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 47.

³² *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 27 f.; *Ransiek*, in: FS Tiedemann, 171, 186 ff.; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 23.22 m. w. N.; *Dannecker/Schuhr*, in: LK StGB, StGB § 1 Rz. 149; *Schott*, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 3, 5; *Hellmann*, in: FS Achenbach, 141, 143; *Hüls*, NZWiSt 2012, 12, 17; *Juchem*, wistra 2014, 300, 302 ff., 306; *Ulmer*, DStZ 1986, 292, 294; *Walter*, in: FS Tiedemann, 969, 971 ff., 990, der jedoch explizit nur das Merkmal der Steuerverkürzung betrachtet; *Weidemann*, wistra 2006, 132, 133; *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 179; *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 199 ff., 203; im Ergebnis wohl auch *Gribohm/Utech*, NStZ 1990, 209, 209 f.

³³ *Juchem*, wistra 2014, 300, 301; herangezogen werden dürfen neben formellen Gesetzen bspw. auch Rechtsakte der Exekutive und Rechtsprechung, s. *Bülte*, in: GS Joecks, 365, 369, 373 f.

³⁴ *Juchem*, wistra 2014, 300, 302, 304; kritisch zur Abgrenzung anhand formaler Kriterien: *Bülte*, JuS 2015, 769, 772 m. w. N., und *Enderle*, Blankettstrafgesetze, 82 ff.

³⁵ *Juchem*, wistra 2014, 300, 301, 303, unter Bezugnahme auf BVerfG v. 18.5.1988 BvR 579/84, NJW 1988, 2593.

³⁶ *Juchem*, wistra 2014, 300, 301, 304.

Anforderungen an die Bestimmtheit einer Strafnorm: Wäre § 370 AO eine Blankettnorm, ließe sich der Verweis auf das Steuerrecht als unüberschaubare und unbegrenzte Rechtsmaterie nicht mit den Anforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG vereinbaren.³⁷ *Walter* hält die Einordnung des Tatbestandsmerkmals der Steuerverkürzung als normatives Merkmal vor dem Hintergrund der Irrtumsdogmatik notwendig, um den Vorsatz im Einklang mit der Steueranspruchstheorie nicht nur auf den steuererheblichen Sachverhalt zu beziehen.³⁸

Auch das Merkmal der Pflichtwidrigkeit soll normativer Art sein.³⁹ Begründet wird dies mit dem Argument, dass auch die Garantenpflichten nach § 13 StGB oder die für § 266 StGB relevanten Pflichten nicht notwendiger Weise formell begründete Pflichten voraussetzen.⁴⁰ Teilweise wird auf die Rechtsprechung zum Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit in § 266 StGB verwiesen,⁴¹ wo es heißt: „Das Pflichtwidrigkeitsmerkmal erschöpft sich nicht nach Art eines Blankettmerkmals in der Weiterverweisung auf genau bezeichnete Vorschriften [...]; es handelt sich vielmehr um ein komplexes normatives Tatbestandsmerkmal [...].“⁴²

(3) Differenzierende Ansicht

Ein Teil der Literatur differenziert zwischen den einzelnen Tatbestandsvarianten bzw. Merkmalen des § 370 Abs. 1 AO und ordnet die Pflichtwidrigkeit als Blankettmerkmal, den übrigen Tatbestand als normativen Tatbestand ein.⁴³

Hiernach handele es sich bei den Merkmalen der Steuerverkürzung, des nicht gerechtfertigten Steuervorteils und den steuerlich erheblichen Tatsachen um normative Tatbestandsmerkmale, für die es keiner inhaltlichen Ergänzung durch das materielle Steuerrecht bedürfe, da das Verbot bereits vollständig und aus sich heraus verständlich in

³⁷ *Schott*, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 4; im Ergebnis auch *Walter*, in: FS Tiedemann, 969, 977.

³⁸ *Walter*, in: FS Tiedemann, 969, 971 f.; auch *Weidemann*, wistra 2006, 132, 133, argumentiert mit einer dogmatisch sauberen Lösung im Hinblick auf die Steueranspruchstheorie.

³⁹ *Juchem*, wistra 2014, 300, 301, 303 m. w. N.; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 27.1.; *Schott*, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 5, 268.

⁴⁰ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 27.1.

⁴¹ *Juchem*, wistra 2014, 300, 301, 303 m. w. N.; *Schott*, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 268.

⁴² BVerfG v. 23.6.2010 2 BvR 2559/08, wistra 2010, 380, 388.

⁴³ *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 17 ff.; *Puppe*, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen/Saliger, StGB, StGB § 16 Rz. 21 f., 61; *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 88 f.; *Schuster*, Strafnormen und Bezugsnormen, 188 f., 193 f., 195 f., 211; *Solka*, BLJ 2013, 19, 23 f.; *Walter/Lohse/Dürner*, wistra 2012, 125, 129, 131, die explizit nur auf die Steuerverkürzung als normatives Merkmal und die Pflichtwidrigkeit als Blankettmerkmal eingehen; *Wulf*, wistra 2001, 41, 44; nicht gemeint sind hiermit die Stimmen in der Literatur, die § 370 AO zwar als Blanketttatbestand einordnen, gleichzeitig aber eine Auslegung der normativen Tatbestandsmerkmale anhand des Steuerrechts für erforderlich halten, so bspw.: *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 5 f.

§ 370 AO enthalten sei.⁴⁴ Dementsprechend enthalte § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kein Blankettmerkmal und sei daher kein Blanketttatbestand.⁴⁵

Demgegenüber enthalte das Merkmal „pflichtwidrig“ in den Tatbestandsvarianten des Nr. 2 und Nr. 3 eine Blankettverweisung auf die Regelungen des materiellen Steuerrechts.⁴⁶ Wer im Einzelfall verpflichtet sei, könne nicht allein aus § 370 AO heraus beantwortet werden, da die Norm selbst keine Rückschlüsse zulasse, wann das Unterlassen „pflichtwidrig“ sei.⁴⁷ Erst die Steuergesetze geben eine Auskunft darüber, ob überhaupt eine Erklärungspflicht für den Unterlassenden bestehe.⁴⁸ Es werde explizit auf außerstrafrechtliche Gebotsnormen Bezug genommen.⁴⁹

b) Stellungnahme

Aufgrund der differenzierenden Ansichten ist es notwendig, die Tatbestandsmerkmale einzeln auf ihre Qualität zu untersuchen. Hierbei erweisen sich materielle Abgrenzungskriterien als aussagekräftiger, da die formelle Ausgestaltung der einzelnen Tatbestände oftmals von gesetzgeberischen Zufälligkeiten abhängt.⁵⁰

Die Tatbestandsmerkmale des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO – dies sind auf der Tathandlungsebene insbesondere die Begriffe „steuerlich erhebliche Tatsachen“ und „unrichtige oder unvollständige Angaben macht“ sowie auf der Erfolgsebene der Begriff „Steuern verkürzt“⁵¹ – sind als normative Merkmale einzuordnen. Das strafbewehrte Verhalten ist mit dem enthaltenen Normbefehl „Du darfst keine Steuern verkürzen, indem du unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden machst.“⁵² vollständig beschrieben. Die genannten Merkmale haben bereits für sich genommen einen eigenen Aussagegehalt. Der Normadressat kann aus ihnen mittels einer Parallelwertung in der Laiensphäre erkennen, wie er seine Pflichten zu erfüllen hat, um sich nicht einer

⁴⁴ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 17 f.

⁴⁵ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 19 m. w. N.

⁴⁶ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 20.

⁴⁷ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 20.

⁴⁸ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 20 f.

⁴⁹ Dannecker, in: FS Achenbach, 83, 89.

⁵⁰ Bülte, in: GS Joecks, 365, 367, 369; Tiedemann, Wirtschaftsstrafrecht, 94.

⁵¹ Auf den Begriff des Steuervorteils kommt es im Kontext des § 93c AO nicht an.

⁵² Von der Heide, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 201, umschreibt den Inhalt der Verbotsnorm hinsichtlich der Steuerverkürzung wie folgt: „Bestraft wird, wer [...] den wirtschaftlichen Wert eines Steueranspruchs mindert.“; Wulf, wistra 2001, 41, 44, umschreibt den Normbefehl wie folgt: „Du sollst keine Steuerverkürzungen durch unrichtige Angaben verursachen!“

Steuerhinterziehung strafbar zu machen:⁵³ richtig, vollständig und in einer das Steueraufkommen sichernden Art und Weise.

Besonders deutlich wird dies für die nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO pönalisierte Tathandlung des Machens unrichtiger und unvollständiger Angaben. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verweist insoweit nicht auf Steuergesetze, die für sich genommen eigenständige Ge- oder Verbote enthalten.⁵⁴ Als Maßstab dient die Generalnorm des § 90 Abs. 1 S. 2 AO. Hiernach sind die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Ein eigenständiger Normbefehl lässt sich hieraus gegenüber § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO gerade nicht ableiten. Das in § 90 Abs. 1 S. 2 AO enthaltene Gebot ist inhaltlich deckungsgleich mit dem Normbefehl in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Wann eine Tatsache im Konkreten steuerlich erheblich ist, wann sie unrichtig oder unvollständig ist oder wann Steuern verkürzt werden, sind Wertungsfragen. Ihre Beantwortung erfolgt durch das materielle Steuerrecht samt Verfahrensrecht, das zur Auslegung der normativen Merkmale herangezogen wird. Zugegebenermaßen ist die Wertungsfrage aufgrund der Komplexität des Steuerrechts keine leichte. Diese Feststellung ändert jedoch nichts an der getroffenen Einordnung. Auch in anderen Fällen werden weitreichend öffentlich-rechtliche Vorschriften herangezogen, um das strafbewehrte Verhalten zu ermitteln. Zu denken ist etwa an die Heranziehung der StVO bei dem Katalog des verkehrswidrigen Verhaltens nach § 315c Abs. 1 Nr. 2 StGB.⁵⁵

Demgegenüber stellt das Merkmal der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein Blankettmerkmal dar. Der Normbefehl ist insoweit unvollständig. Er enthält keinen eigenständigen Aussagegehalt. Der Normbefehl erschöpft sich in dem Gebot „*Verhalte dich pflichtgemäß*“. Dies ist jedoch ohnehin der grundlegende Appell des gesamten Strafrechts. Der Betroffene muss sich daher der Einzelsteuergesetze bzw. des Verfahrensrechts bedienen, um herauszufinden, ob ihn eine Pflicht trifft, die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Kenntnis zu versetzen. So ergibt sich bspw. die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung aus § 149 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. den Einzelsteuergesetzen. Ein Gleichlauf von Strafnorm und Ausfüllungsnorm, wie bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO und § 90 Abs. 1 S. 2 AO, ist beim Begriff der Pflichtwidrigkeit nicht zu erkennen. Der von der Gegenansicht zur Begründung eines normativen Merkmals vorgetragene Verweis auf

⁵³ In diese Richtung auch BVerfG v. 29.4.2010 2 BvR 871/04, wistra 2010, 396, 404; mit Beschluss des BVerfG v. 16.6.2011 2 BvR 542/09, wistra 2011, 458, 459, stufte die 1. Kammer des Zweiten Senats des BVerfG den § 370 Abs. 1 AO allerdings wieder als Blankettnorm ein.

⁵⁴ Kontrollüberlegung nach *Puppe*, GA 1990, 145, 163, zu § 264 StGB.

⁵⁵ Im Einzelnen *Pegel*, in: MüKo StGB, StGB § 315c Rz. 45 ff. m. w. N.

§ 266 StGB überzeugt nicht. Zwar handelt es sich bei der Vermögensbetreuungspflicht in § 266 StGB nach der h. M. um ein normatives Tatbestandsmerkmal, der Unterschied zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO besteht allerdings darin, dass § 266 StGB die pflichtbegründenden Umstände (z. B. kraft behördlichen Auftrags oder Rechtsgeschäfts) im Tatbestand selbst konkretisiert.⁵⁶ Der Tatbestand des § 266 StGB ist insoweit vollständig.

II. Bestimmtheitsgebot

1. Das strafrechtliche Bestimmtheitsgebot

a) Zweck

Das strafrechtliche Bestimmtheitsgebot verfolgt zwei Zwecke. Zum einen muss das potentiell strafbare Verhalten für den Normadressaten vorhersehbar sein. Art. 103 Abs. 2 GG dient damit dem Schutz der Freiheitssphäre des Einzelnen: Nur, wenn der Grundrechtsadressat die Folgen seines Handelns absehen kann, ist ein effektiver Gebrauch seiner Grundrechte gewährleistet.⁵⁷ Für ihn muss aus der Norm ersichtlich sein, welches Verhalten strafbar ist, sodass er sein Verhalten daran eigenverantwortlich ausrichten kann. Ein unberechenbares Strafrecht verstößt gegen das Schuldprinzip.⁵⁸ Zum anderen verbirgt sich hinter dem Bestimmtheitsgebot der Auftrag an die Legislative, das strafbare Verhalten selbst festzulegen und nicht dem Rechtsanwender zu überlassen.⁵⁹

b) Inhalt

Das strafrechtliche Bestimmtheitsgebot ist in Art. 103 Abs. 2 GG und einfachgesetzlich in § 1 StGB verankert. Dort heißt es: „Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde.“ Damit ein Strafgesetz gemessen an Art. 103 Abs. 2 GG hinreichend bestimmt ist, fordert das BVerfG: „Die Tatbestandsmerkmale sind so konkret zu umreißen und genau zu bestimmen, daß Tragweite und Anwendungsbereich der Straftatbestände zu erkennen sind und sich durch Auslegung ermitteln lassen [...]. Jedermann soll vorhersehen können, welches Handeln mit welcher Strafe bedroht ist, um sein Verhalten dementsprechend einrichten zu können.“⁶⁰ Unstreitig ist, dass der Gesetzgeber aufgrund der Mannigfaltigkeit der Lebenssachverhalte nicht in der Lage ist, jede potentiell strafbare Handlung im konkreten Einzelfall zu normieren.⁶¹ Er darf und muss sich unbestimmter Rechtsbegriffe bedienen. Aus den vom

⁵⁶ S. auch Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 21.

⁵⁷ BVerfG v. 20.3.2002 2 BvR 794/95, wistra 2002, 175, 177 m. w. N.; Bülte, in: GS Joecks, 365, 366.

⁵⁸ Bülte, in: GS Joecks, 365, 366 f.

⁵⁹ BVerfG v. 19.3.2007 2 BvR 2273/06, NJW 2007, 1666, 1666 f.

⁶⁰ BVerfG v. 26.5.1981 2 BvR 215/81, NStZ 1981, 357, 357.

⁶¹ S. nur BGH v. 19.12.1990 3 StR 90/90, NJW 1991, 1306, 1310 f. m. w. N.

BVerfG aufgestellten Maßstäben folgt jedoch, dass der Gesetzgeber den Tatbestand bestmöglich zu präzisieren hat.⁶² Der konkrete Normgehalt ist dann mithilfe der gängigen Auslegungsmethoden zu ermitteln.

Auslegungsgegenstand ist bei strafrechtlichen Normen immer nur der Gesetzestext selbst, wobei der mögliche Wortsinn des Gesetzes die äußerste Grenze der zulässigen Auslegung darstellt.⁶³ Eine weite Auslegung des Wortlauts ist zulässig und sogar geboten, wenn der Normzweck eindeutig und offensichtlich ist, denn insoweit ist der Normadressat in der Lage, das strafrechtlich Verbotene seines Handelns vorherzusehen.⁶⁴ Zur Ermittlung des Wortsinns ist daher auch der Telos der Norm und seine gesetzssystematische Stellung von Bedeutung.⁶⁵

Die Wortlautgrenze bestimmt sich aus Sicht des Normadressaten.⁶⁶ Wann der Normadressat die Strafbarkeit seines Verhaltens erkennen kann, ist vom Empfängerhorizont eines verständigen, d. h. informierten, Bürgers zu ermitteln.⁶⁷ Bei der Frage der Bestimmtheit einer Norm ist auch zu berücksichtigen, an welchen Adressatenkreis sich die Vorschrift richtet und ob dieser besondere Fachkenntnisse besitzt, um den Regelungsgehalt einer Norm zu verstehen.⁶⁸

Ob eine Strafnorm noch in zulässiger Weise weit ausgelegt wurde oder die Wortlautgrenze bereits unzulässig überschritten wurde, ist eine Frage des Einzelfalles. Die Literatur äußert sich allerdings zum Teil kritisch zur Praxistauglichkeit des strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes. Dieser sei selbst „*außerordentlich unbestimmt*“⁶⁹, was mit der Zurückhaltung des BVerfG bei der Annahme eines Verstoßes eines Strafgesetzes gegen das Bestimmtheitsgebot begründet wird.⁷⁰ Einigkeit über die Grenzziehung von Bestimmtheit zu Unbestimmtheit einer Norm bestehe nicht.⁷¹ Etwaige Strafbarkeitslücken, die durch die Nichtanwendbarkeit von Strafnormen infolge des

⁶² Schmitz, in: MüKo StGB, StGB § 1 Rz. 49.

⁶³ BVerfG v. 7.12.2022 2 BvR 1404/20, NStZ 2023, 215, 216 m. w. N.; zur Ermittlung des Wortsinns s. Bülte, NZWiSt 2017, 161, 164 f.

⁶⁴ BVerfG v. 7.12.2022 2 BvR 1404/20, NStZ 2023, 215, 217 m. w. N.

⁶⁵ BVerfG v. 16.6.2011 2 BvR 542/09, wistra 2011, 458, 459 m. w. N.; Bülte, NZWiSt 2017, 161, 165; Ransiek, in: FS Tiedemann, 171, 176.

⁶⁶ BVerfG v. 7.12.2022 2 BvR 1404/20, NStZ 2023, 215, 216 f. m. w. N.

⁶⁷ Bülte, NZWiSt 2017, 161, 168 f. m. w. N.

⁶⁸ BVerfG v. 15.3.1978 2 BvR 927/76, NJW 1978, 1423, 1423.

⁶⁹ Schulze-Osterloh, DSStJG 6 (1983), 43, 58.

⁷⁰ Näher Schulze-Osterloh, DSStJG 6 (1983), 43, 58 ff. m. w. N.; Beispiele zur zurückhaltenden Judikatur des BVerfG finden sich bei Schmitz, in: MüKo StGB, StGB § 1 Rz. 56 m. w. N.

⁷¹ Näher Ransiek, in: FS Tiedemann, 171, 174.

Bestimmtheitsgrundsatzes entstehen, seien nicht im Rahmen der Rechtsanwendung, sondern einzig durch den Gesetzgeber selbst zu schließen.⁷²

c) Geltung bei Blankettmerkmalen und normativen Merkmalen

(1) Art. 103 Abs. 2 GG und Blankettmerkmale

Die teilweise Einordnung des § 370 AO als Blankettnorm hat zur Folge, dass die zur Ausfüllung herangezogenen Vorschriften des Steuerrechts ebenfalls am Gesetzlichkeitsprinzip des Art. 103 Abs. 2 GG gemessen werden. Es gilt daher für die Ausfüllungsnormen der strengere strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz nebst strafrechtlichem Analogie- und Rückwirkungsverbot.⁷³ Im außerstrafrechtlichen Verwaltungsverfahren gelten die strengen strafrechtlichen Prinzipien hingegen nicht. Die Anwendung des Art. 103 Abs. 2 GG kann daher zu einer „*Normspaltung*“⁷⁴ führen. Dies ist der Fall, wenn die Bestimmtheit einer steuerlichen Norm gemessen an steuerlichen Bestimmtheitserfordernissen im Verwaltungsverfahren anders beurteilt wird als gemessen an Art. 103 Abs. 2 GG.⁷⁵

(2) Art. 103 Abs. 2 GG und normative Merkmale

Bei den normativen Merkmalen werden die zur Auslegung herangezogenen außerstrafrechtlichen Tatbestände nicht Teil der Strafnorm, sodass sie sich nicht unmittelbar an strafrechtlichen Maßstäben, insbesondere an Art. 103 Abs. 2 GG, messen lassen müssen.⁷⁶ Hiernach wären die heranzuziehenden außerstrafrechtlichen Normen ohne strafrechtliche Prägungen auszulegen und das Ergebnis dieser Auslegung dem normativen Straftatbestandsmerkmal wertend zugrunde zu legen.⁷⁷

⁷² BVerfG v. 7.12.2022 2 BvR 1404/20, NSTZ 2023, 215, 216 m. w. N.

⁷³ *Bülte*, JuS 2015, 769, 773; *Walter*, in: FS Tiedemann, 969, 977 ff. m. w. N.; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 43 f.; a. A. *Ransiek*, in: FS Tiedemann, 171, 184 ff., demzufolge ausnahmsweise eine analoge Anwendung von Steuergesetzen im Steuerstrafrecht in Frage kommen kann.

⁷⁴ *Tiedemann*, Tatbestandsfunktionen, 187; *Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht, 100, 107; *Bülte*, JuS 2015, 769, 771; *Dannecker/Schuhr*, in: LK StGB, StGB § 1 Rz. 341; *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 50 ff., 60 f., 63 f.; a. A. *Allgayer*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, AO § 369 Rz. 38.

⁷⁵ Näher zu den Gemeinsamkeiten und Unterschieden des Bestimmtheitsgrundsatzes im Steuerrecht und im Strafrecht *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 53 ff. m. w. N., wonach die Steuerfolgen nach dem steuerrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes nur „*in gewissem Umfang*“ (S. 54) voraussehbar und berechenbar sein müssen.

⁷⁶ *Bülte*, JuS 2015, 769, 773, 775; *Dannecker/Schuhr*, in: LK StGB, StGB § 1 Rz. 149; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 24; *Juchem*, wistra 2014, 300, 301, 304 ff.

⁷⁷ So *Dannecker/Schuhr*, in: LK StGB, StGB § 1 Rz. 149; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 27, 27.1; *Ransiek*, in: FS Tiedemann, 171, 186 ff.

(3) Problematik einer Differenzierung

Orientierte sich die Auslegung normativer Tatbestandsmerkmale maßgeblich an den Rechtsfolgen der außerstrafrechtlichen Steuerrechtsnormen und würden diese bei ihrer Auslegung nicht an Art. 103 Abs. 2 GG gemessen, fänden die steuerrechtlichen Wertungen über die Auslegung der normativen Tatbestandsmerkmale strafrechtlich ungefiltert Einzug in die Strafbarkeitsprüfung nach § 370 AO.⁷⁸ Dies hätte zur Folge, dass das verfassungsrechtlich verankerte Gesetzmäßigkeitsprinzip des Art. 103 Abs. 2 GG umgangen würde. Dies ist vor dem Hintergrund bedenklich, dass die Abgrenzung zwischen Blankett- und normativen Merkmalen wie gesehen dogmatisch stark umstritten ist, sodass von ihr allein nicht abhängen kann, ob Verfassungsrecht Anwendung findet oder nicht.⁷⁹

(4) Lösungsansatz

Die außerstrafrechtlichen Normen sind auch im Bereich der normativen Tatbestandsmerkmale an Art. 103 Abs. 2 GG zu messen.⁸⁰ Die Wertungen des jeweiligen Steuer Tatbestands können nicht automatisch eine bestimmte steuerstrafrechtliche Folge auslösen, sondern es bedarf einer strafrechtsspezifischen Überprüfung des steuerlichen Ergebnisses.⁸¹ Eine derartige Wertungskorrektur ist unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten geboten.⁸² Die steuerlichen Tatbestände sind, wenn sie zur Auslegung normativer Merkmale im Steuerstrafrecht herangezogen werden, restriktiv zu handhaben.⁸³ Der Wortlaut des Steuergesetzes bindet daher im Steuerstrafrecht deutlich stärker als im Besteuerungsverfahren.⁸⁴ Verwaltungsvorschriften, Richtlinien oder Hinweise des Finanzamts betreffend die Rechtslage sind nicht geeignet, eine Strafbarkeit des Steuerpflichtigen zu

⁷⁸ S. zum Problem auch *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 49 ff.

⁷⁹ *Bülte*, JuS 2015, 769, 774 f.; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 2; genereller *Hellmann*, in: FS Achenbach, 141, 143 f.

⁸⁰ *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29, 37.

⁸¹ *Hellmann*, in: FS Achenbach, 141, 144.

⁸² Im Ergebnis auch *Bülte*, NZWiSt 2017, 161, 162 m. w. N.; *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 53, unter Bezugnahme auf die Allgemeinheit des Art. 103 Abs. 2 GG; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 2; *Francuski*, JuS 2014, 886, 888 m. w. N., in Bezug auf Merkmale, die an eine außerstrafrechtlich geregelte Verhaltensweise knüpfen; a. A. *Hüls*, NZWiSt 2012, 12, 17, die einen erhöhten verfassungsrechtlichen Prüfungsumfang bei komplexen normativen Merkmalen ablehnt.

⁸³ *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 51 ff., 60; obwohl *Ransiek*, in: FS Tiedemann, 171, 186 ff., bei normativen Tatbestandsmerkmalen Art. 103 Abs. 2 GG nicht auf das Steuerrecht anwenden will, spricht auch er davon, dass bei Vorliegen einer Steuerverkürzung nach dem Steuerrecht „strafrechtlich – ggf. tendenziell enger – das Vorliegen des tatbestandlichen Erfolgs angenommen werden“ kann.

⁸⁴ *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 60.

begründen, wenn sich ihr Inhalt gemessen am Bestimmtheitsgrundsatz nicht im Wortlaut des Steuergesetzes selbst widerspiegelt.⁸⁵

Der Streitentscheid über die Einordnung der einzelnen Merkmale des § 370 AO als Blankettmerkmale oder als normative Merkmale erlangt im Hinblick auf Art. 103 Abs. 2 GG daher bloß untergeordnete Bedeutung.⁸⁶

2. Das steuerrechtliche Bestimmtheitsgebot

Auch das Steuerrecht ist vom Bestimmtheitsgebot geprägt. Dort dient es der Sicherstellung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung: Insbesondere soll die Exekutive bindende Maßstäbe für ihre Handlungen erhalten und der Steuerbürger den mit der Steuerbelastung einhergehenden Grundrechtseingriff vorhersehen können.⁸⁷ Demgemäß muss eine rechtssichere Auslegung des Tatbestandsmerkmals möglich sein.⁸⁸ Die Bestimmtheit richtet sich nach dem Verständnishorizont des betroffenen Steuerpflichtigen, wobei die Anforderungen je nach Art und Schwere des Grundrechtseingriffs variieren können.⁸⁹

III. Schutzgut

Das von § 370 AO geschützte Rechtsgut ist nach der Rechtsprechung und der h. L. das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuerarten.⁹⁰ Es ist demgemäß nicht Zweck des § 370 AO, die steuerlichen Mitwirkungspflichten als solche zu schützen, deren Verletzung ist vielmehr nur tatbestandliche Voraussetzung.⁹¹

Die Strafbewehrung nach § 370 AO setzt nicht voraus, dass eine tatsächliche Schädigung des Schutzgutes eintritt. § 370 AO ist als konkretes Gefährdungsdelikt ausgestaltet.⁹²

⁸⁵ *Schulze-Osterloh*, DStJG 6 (1983), 43, 60 ff.

⁸⁶ Anders ist dies im Hinblick auf § 2 Abs. 3 StGB, s. hierzu K.I.

⁸⁷ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.243 m. w. N.

⁸⁸ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.244.

⁸⁹ *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 3.245 f.

⁹⁰ BGH v. 1.2.1989 3 StR 179/88, NStZ 1989, 273, 273 m. w. N.; v. 6.6.2007 5 StR 127/07, wistra 2007, 388, 389; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 2; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 26 ff.; *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29, 33; *Hellmann*, DStJG 38 (2015), 53, 55 ff. m. w. N., der das Schutzgut als Vermögen des Steuergläubigers bezeichnet, dort auch zu abweichenden Literaturansichten.

⁹¹ OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 365; *Wenzig*, DStZ 1986, 375, 381; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 2; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 26; a. A. *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 616.

⁹² BGH v. 22.11.2012 1 StR 537/12, wistra 2013, 199, 199 ff. m. w. N.; *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29, 43; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 70 m. w. N.; *Seer*, SteuerStud 2016, 35, 36; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper/Roth, Steuerstrafrecht, 112. EL 2019, AO § 370 Rz. 35; a. A. abstraktes Gefährdungsdelikt: *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 13; a. A. Verletzungsdelikt: *Hellmann*, DStJG 38 (2015), 53, 66 ff. m. w. N., dort auch näher zum Streitstand.

Beim konkreten Gefährdungsdelikt genügt es, wenn die Möglichkeit eines Schadenseintritts nahe liegt.⁹³

Vom Schutzgut abzugrenzen ist das Tatobjekt des § 370 AO, das im Steueranspruch zu sehen ist.⁹⁴ Schutzgut und Tatobjekt können auseinanderfallen, da der Steueranspruch nach § 38 AO mit Verwirklichung des Steuertatbestands entsteht, wohingegen eine Gefährdung des Schutzgutes nach § 370 AO erst mit der (versuchten) Tathandlung eintritt.⁹⁵

IV. Ergebnis

Das Steuerstrafrecht hängt maßgeblich vom Steuerrecht ab. Dies zeigt schon ein Blick auf das von § 370 Abs. 1 AO geschützte Rechtsgut – das staatliche Steueraufkommen –, dessen Umfang durch das materielle Steuerrecht samt Verfahrensrecht bestimmt wird. Bei der Auslegung des normativen Tatbestandsmerkmals der Steuerverkürzung, der steuerlich erheblichen Tatsache oder des Machens unrichtiger oder unvollständiger Angaben finden die Wertungen des gesamten materiellen Steuerrechts, aber auch das diesbezügliche Verfahrensrecht Eingang in die steuerstrafrechtliche Prüfung. Hervorzuheben ist das Blankettmerkmal der Pflichtwidrigkeit, über das die steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten nicht nur wertungsmäßig, sondern auch tatbestandlich Einfluss auf die Strafbarkeit erlangen.

Das Steuerstrafrecht ist jedoch nicht in einer Weise vom Steuerrecht abhängig, dass die steuerrechtlichen Ergebnisse bei der Strafbarkeitsprüfung ungesehen übernommen werden. Ungeachtet der Einordnung einzelner Merkmale als Blankett oder als normatives Tatbestandsmerkmal sind die Grundsätze und Besonderheiten des Strafrechts, insbesondere das Gesetzlichkeitsprinzip nach Art. 103 Abs. 2 GG, zu berücksichtigen.

V. Weiterer Gang der Untersuchung

Da das Steuerverfahrensrecht sowohl über die normativen Tatbestandsmerkmale als auch über das Blankettmerkmal der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in das Steuerstrafrecht ausstrahlt, ist es notwendig, die jeweiligen Mitwirkungspflichten im Rahmen der Datenübermittlung durch Dritte vorgeschaltet auf Ebene des Steuerverfahrensrechts zu betrachten. Erst dann lässt sich die Frage nach der Strafbewehrung von Verstößen gegen die diesbezüglichen Mitwirkungspflichten verständlich klären.

⁹³ Seer, SteuerStud 2016, 35, 36; Jescheck/Weigend, Lehrbuch Strafrecht AT, 263 f.

⁹⁴ Haas, in: GS Joecks, 447, 449 m. w. N.

⁹⁵ Haas, in: GS Joecks, 447, 449.

C. Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens

Die Datenübermittlung durch Dritte ist wichtiger Baustein der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens. Die diesbezüglichen Grundzüge, insbesondere die mit dem StVfModG geschaffenen Neuerungen, sind zunächst zu beleuchten, um die Mitwirkungspflichten bei der Datenübermittlung durch Dritte im Gesamtkontext herausarbeiten zu können.

Zur Bewältigung der Besteuerung im Massenverfahren werden die Prozesse der Finanzverwaltung immer weiter digitalisiert.⁹⁶ Hierzu haben Gesetzgeber und Exekutive in der Vergangenheit bereits verwaltungsübergreifend⁹⁷, aber auch konkret für das Besteuerungsverfahren⁹⁸, verschiedene Maßnahmen auf den Weg gebracht. Die Abgabenordnung erfuhr durch das StVfModG weitreichende Änderungen hinsichtlich der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens. *Spilker* misst dem Besteuerungsverfahren in der AO im Bereich der Digitalisierung sogar eine „Vorreiterrolle“⁹⁹ gegenüber dem VwVfG zu. Dies deckt sich mit der Feststellung, dass sich die elektronische Steuererklärung immer größerer Beliebtheit erfreut. Wurden im Kalenderjahr 1999 nur ca. 25 Tausend und im Kalenderjahr 2010 ca. 6,7 Millionen Steuererklärungen elektronisch übermittelt, lag die Zahl in 2023 bei ca. 63,2 Millionen Steuererklärungen.¹⁰⁰

I. Digitalisierung als Bewältigungsstrategie im Massenverfahren

1. Besteuerungsverfahren als Massenverfahren

Das Besteuerungsverfahren stellt ein Massenverfahren dar. Die Finanzämter haben jährlich 38 Millionen Steuerfälle zu bearbeiten, wovon 21 Millionen Steuerfälle Veranlagungen mit Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit darstellen.¹⁰¹ Gleichzeitig

⁹⁶ *Spilker*, FR 2022, 211, 211.

⁹⁷ Zu den Projekten E-Government 1.0 und 2.0 des BMI, zum Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung (E-Government-Gesetz) v. 25.7.2013, BGBl. I 2013, 2749, und zum Projekt Digitale Verwaltung 2020 der Bundesregierung s. *Reimann*, StB 2019, 381, 382.

⁹⁸ S. z. B. Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) v. 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2850; zu den bisherigen IT-Kooperationen der Steuerverwaltungen der Bundesländer, insbesondere den Projekten FISCUS und KONSENS, sowie zur Kritik hieran s. *Schaeb/Hessel/Bernhardt*, DB 2021, 412, 414 f., 422.

⁹⁹ *Spilker*, NVwZ 2022, 680, 680.

¹⁰⁰ Beinhaltet sind u. a. abgegebene Einkommensteuer-, Feststellungs-, Körperschaftsteuer-, Umsatzsteuer- und Grundsteuererklärungen sowie Einnahmenüberschussrechnungen, s. ELSTER-Statistik, Stand 31.8.2023, abrufbar unter <https://www.elster.de/eportal/infoseite/presse#:~:text=In%202021%20wurden%2043%2C9,elektronisch%20an%20die%20Finanz%20%C3%A4mter%20%C3%BChermittelt> (letzter Abruf am 30.3.2024).

¹⁰¹ Unterrichtung durch den Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich v. 17.1.2012, BT-Drucks. 17/8429, 4; *Baldauf*, DStR 2016, 833, 834; nach *Schmidt*, DStJG 31 (2008), 37, 38, liegen die jährlich zu bearbeitenden Fälle im Bund bei 34,5 Millionen, wovon 28 Millionen Fälle die Einkommensteuer betreffen und hiervon ca. 60 % auf Arbeitnehmerveranlagungen entfallen (dies entspricht ca. 16,8 Millionen Fälle).

sind die personellen Ressourcen begrenzt.¹⁰² Bereits im Jahr 2006 stellte der Bundesrechnungshof fest, dass ein Großteil der Steuererklärungen in den Finanzämtern nicht mehr ordnungsgemäß überprüft werden könne und ein gesetzmäßiger und gleichmäßiger Steuervollzug nicht mehr gewährleistet sei.¹⁰³ Als Gründe wurden u. a. umfangreiche veranlagungsbegleitende Tätigkeiten, hohe Fallzahlen je Bearbeiter, für deren Erledigung im Arbeitnehmerbereich durchschnittlich weniger als 20 Minuten verblieben, die komplizierte und sich stetig ändernde Steuergesetzgebung sowie eine Vielzahl an Verwaltungsanweisungen genannt.¹⁰⁴ Bei der Massenverwaltung handelt es sich nicht um einen bloß vorübergehenden Zustand, sondern um eine grundsätzliche Erscheinung.¹⁰⁵

2. Verfassungsrechtliche Anforderungen an den Gesetzesvollzug im Massenverfahren

Das Besteuerungsverfahren unterliegt dem Gesetz- und Gleichmäßigkeitsprinzip. Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen nicht nur normativ, sondern auch tatsächlich innerhalb des Steuervollzugs gleich belastet werden müssen.¹⁰⁶ Wahrt die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell nicht die Gleichheit im Belastungserfolg, kann dies die Verfassungswidrigkeit der zugrundeliegenden materiellen Rechtsnorm nach sich ziehen.¹⁰⁷ Hiernach besteht eine Rückkoppelung zwischen der Gleichheit bei der Rechtsanwendung zur Gleichheit bei der Rechtsetzung.¹⁰⁸ Diese Anforderungen stellen die Finanzverwaltung aufgrund der massenhaft zu veranlagenden Steuerfälle vor besondere Herausforderungen. Es ist für die Finanzverwaltung im Massenverfahren rechtlich wie tatsächlich unmöglich, den richtigen steuerlichen Sachverhalt in jedem Fall vollständig zu ermitteln.¹⁰⁹ Daher existieren verschiedene Prinzipien und Strategien, um das Massenverfahren rechtmäßig bewältigen zu können. Hierzu zählt

¹⁰² *Seer*, DStJG 31 (2008), 7, 31 f., hält die deutsche Finanzverwaltung im internationalen Vergleich personell immer noch als ausreichend ausgestattet, spricht aber von einem falschen Einsatz des Personals im Rahmen des überholten hoheitlichen Veranlagungsverfahrens, bei dem die Einkommensteuerfestsetzung erst nach Überprüfung durch einen Sachbearbeiter erfolge.

¹⁰³ *Engels*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 13 f.; hierzu auch *Baldauf*, DStR 2016, 833, 834.

¹⁰⁴ *Engels*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 13 f.

¹⁰⁵ *Schmidt*, DStJG 31 (2008), 37, 40; *Seer*, StuW 2003, 40, 40 ff.

¹⁰⁶ BVerfG v. 27.6.1991 2 BvR 1493/89, NJW 1991, 2129, 2129 ff.; v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1022 ff.; einfachgesetzlich findet sich die Verpflichtung in § 85 S. 1 AO, s. hierzu *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Rz. 21.2.

¹⁰⁷ BVerfG v. 27.6.1991 2 BvR 1493/89, NJW 1991, 2129, 2129 ff.; v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1022 ff.

¹⁰⁸ *Seer*, DStJG 31 (2008), 7, 8.

¹⁰⁹ *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 121; *Birk*, StuW 2004, 277, 279; *Seer*, DStR 2008, 1553, 1554 m. w. N.

neben dem Verifikationsprinzip insbesondere die fortschreitende Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens.

3. Belastungsgleiche Bewältigung des Massenverfahrens durch Digitalisierung

Im Jahr 2006 empfahl der Bundesrechnungshof zur Bewältigung von Vollzugsdefiziten im Massenverfahren u. a. die Einführung eines vollelektronischen Veranlagungsverfahrens mit einem umfassenden Risikomanagement unter Ausweitung der Mitteilungspflichten Dritter.¹¹⁰ Zwei Jahre darauf nannte *Seer* den Schritt der elektronischen Vernetzung innerhalb der Finanzverwaltung und nach außen mit dem Steuerpflichtigen alternativlos, um die Verwaltungseffizienz zu steigern und das Massenverfahren zu bewältigen.¹¹¹ Zur Erreichung dieses Ziels wurden bereits diverse Digitalisierungsmaßnahmen auf den Weg gebracht und es sind weitere in Planung.¹¹² Ein wesentlicher Aspekt zur Effizienzsteigerung ist der bereits in Gang gesetzte Umstieg von der papierlosen auf die elektronische Steuererklärung.¹¹³ Die Vorteile für die Verwaltung sind vielfältig.¹¹⁴ Zu nennen sind etwa der Wegfall einer händischen Erfassung von Steuererklärungen in Papierform, die Möglichkeit des Einsatzes computerbasierter Risikofilter und Plausibilitätsprüfungen sowie ein vollautomationsgestützter Bescheiderlass unter Einsatz eines umfassenden Risikomanagementsystems.¹¹⁵ Die so gewonnenen personellen Ressourcen können auf prüfungsrelevantere Fälle umgeleitet werden.¹¹⁶ Darüber hinaus wurden die Mitteilungspflichten Dritter bereits deutlich ausgeweitet und weitere Mitteilungspflichten sind in Planung.¹¹⁷ Die Daten Dritter schaffen der Finanzverwaltung eine weitere Informationsquelle über die Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen und dienen somit auch der Sicherstellung

¹¹⁰ *Engels*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 157, 168 f.; s. auch *Seer*, *StuW* 2003, 40, 45, der ein Selbstveranlagungsverfahren mit Kontrollsystem vorschlägt.

¹¹¹ *Seer*, *DStJG* 31 (2008), 7, 19 f.

¹¹² S. vor C.I. und C.V.

¹¹³ *Kußmaul/Ruiner*, *StB* 2008, 238, 242; noch sind sowohl die analoge Kommunikation als auch – in begrenzten Fällen – die Abgabe der Steuererklärung in Papierform zulässig, sodass *Hey*, *DStJG* 42 (2019), 429, 438, den derzeitigen Status der Abgabenordnung zutreffend als „Zwischenwelt“ bezeichnet; näher hierzu E.III.

¹¹⁴ Auch der Steuerpflichtige profitiert von der Abgabe einer elektronischen Steuererklärung, etwa durch die Ersparnis von Druckkosten, Porto oder Wegstrecke zum örtlichen Finanzamt sowie von dem Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung, zum letztgenannten Punkt s. C.III.4.

¹¹⁵ *Seer*, *DStJG* 31 (2008), 7, 20; zu Risikomanagementsystemen s. C.III.1.

¹¹⁶ *Spilker*, *FR* 2022, 211, 211 f.; die Auswahl und Gewichtung der prüfungsintensiveren Fälle hat nach dem Kriterium der Kontrollbedürftigkeit, nicht nach rein fiskalischen Aspekten zu erfolgen s. *Seer*, *StuW* 2003, 40, 48, und *Schmidt*, *DStJG* 31 (2008), 37, 40 f.

¹¹⁷ *Seer*, *StuW* 2015, 315, 326; zur bisherigen Umsetzung s. C.IV.1.d); zu weiteren Bestrebungen s. C.V.

von Belastungsgleichheit, indem die Daten – so eine weit verbreitete Literaturansicht¹¹⁸ – für Kontrollzwecke eingesetzt werden können.¹¹⁹

II. StVfModG

Das StVfModG wurde am 22.7.2016 verkündet.¹²⁰ Es ist größtenteils am 1.1.2017 in Kraft getreten.¹²¹ Das StVfModG schafft die gesetzliche Grundlage für Maßnahmen zur technischen, organisatorischen und rechtlichen Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, um ein zeitgemäßes und effizientes Verfahren dauerhaft zu erhalten.¹²² Hierdurch sollen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie die rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs gesichert und bürokratische Belastungen reduziert werden.¹²³ Von besonderer Bedeutung sind die auf die ausschließlich automationsgestützte Bearbeitung gerichteten Maßnahmen, die insbesondere in §§ 88 Abs. 5, 155 Abs. 4 AO umgesetzt wurden, sowie die Neuregelungen zur Datenübermittlung durch Dritte in §§ 93c, 150 Abs. 7 AO.¹²⁴ Sowohl der im Zusammenhang mit der vollautomationsgestützten Veranlagung stehende Einsatz von Risikomanagementsystemen als auch die Datenübermittlung durch Dritte gewährleisten ein angemessenes Entdeckungsrisiko bei unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärungen.¹²⁵ Durch sie wird die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen durch einen gleichen Gesetzesvollzug sichergestellt.¹²⁶

III. Vollautomationsgestützte Bearbeitung

Das StVfModG hat die vollautomationsgestützte Bearbeitung von dazu geeigneten Steuererklärungen durch die Normierung von Anforderungen an ein Risikomanagementsystem und die Möglichkeit zum vollautomationsgestützten Erlass und zur Korrektur von Steuerbescheiden verstärkt, ohne dass hierdurch ein Weniger an Prüfungsintensität oder -qualität entsteht.¹²⁷ Vielmehr sollen durch die Maßnahmen personelle Ressourcen geschaffen werden, um den Fokus auf besonders prüfungsbedürftige Fälle zu

¹¹⁸ S. F.V.1.a).

¹¹⁹ *Seer*, DStJG 31 (2008), 7, 29.

¹²⁰ StVfModG v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679.

¹²¹ Art. 23 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 StVfModG.

¹²² BT-Drucks. 18/7457, 1.

¹²³ BT-Drucks. 18/7457, 1.

¹²⁴ Daneben umfasst das StVfModG auch folgende Maßnahmen: Erweiterung des Amtsermittlungsgrundsatzes um die Komponenten der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit nach § 88 Abs. 2 S. 3 AO, Änderungsmöglichkeiten bei Rechen- und Schreibfehlern des Steuerpflichtigen nach § 173a AO, überwiegende Wandlung von Belegvorlagepflichten in Belegvorhaltepflichten z. B. nach § 50 EStDV sowie die Neuregelungen von Steuererklärungsfristen und des Verspätungszuschlags, s. BT-Drucks. 18/7457, 48 ff.

¹²⁵ BT-Drucks. 18/7457, 68.

¹²⁶ BT-Drucks. 18/7457, 67 f.

¹²⁷ BT-Drucks. 18/7457, 48; zur Verfassungskonformität des automatisierten Steuervollzugs s. *Spilker*, FR 2022, 211, 212 f.

konzentrieren.¹²⁸ Es handelt sich bei der Etablierung der vollautomationsgestützten Bearbeitung von Steuerfällen um eine zentrale Maßnahme der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.¹²⁹ Es wurde ein „*Paradigmenwechsel*“¹³⁰ eingeleitet, der mit der „*Verabschiedung vom althergebrachten Leitbild einer im Kern durch Amtsträger bearbeiteten Steuererklärung*“¹³¹ einhergeht.

1. Risikomanagementsysteme

Bei dem maschinellen Risikomanagementsystem handelt es sich um ein automationsgestütztes System, das gem. § 88 Abs. 5 S. 1 AO zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung eingesetzt wird.¹³² Die automationsgestützte Risikobeurteilung hilft dem Finanzamt bei der Wahl der prüfungsintensiveren Fälle.¹³³ Ziel des Risikomanagementsystems ist es¹³⁴:

- Steuerverkürzungen zu verhindern und damit präventiv zu wirken,
- gezielt Betrugsfälle aufzudecken, zumindest aber die Chancen ihrer Aufdeckung deutlich zu erhöhen,
- die personelle Fallbearbeitung durch eine risikoorientierte Steuerung der Bearbeitung zu optimieren,
- die Bearbeitungsqualität durch Standardisierung der Arbeitsabläufe bei umfassender IT-Unterstützung nachhaltig zu verbessern und
- qualitativ hochwertige Rechtsanwendung durch bundeseinheitlich abgestimmte Vorgaben gleichmäßig zu gestalten.

Zur Erreichung dieser Ziele werden Steuerfälle mithilfe von Algorithmen vollautomatisch auf Unstimmigkeiten überprüft und bei Auffälligkeiten zur personellen Begutachtung herausgefiltert.¹³⁵ Dabei kommt es u. a. zu einem Abgleich zwischen den von dritter Seite übermittelten eDaten und den vom Steuerpflichtigen erklärten Daten.¹³⁶

Zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

¹²⁸ BT-Drucks. 18/7457, 48; *Seer*, *StuW* 2015, 315, 321.

¹²⁹ BT-Drucks. 18/7457, 48.

¹³⁰ *Zaumseil*, *NJW* 2016, 2769, 2772; *Braun Binder*, *DStZ* 2016, 526, 527.

¹³¹ BT-Drucks. 18/7457, 49.

¹³² Zur praktischen Ausgestaltung und den Vor- und Nachteilen maschineller Risikomanagementsysteme s. *Schmidt*, *DStJG* 31 (2008), 37, 47 ff.

¹³³ Antwort der Bundesregierung v. 17.8.2020 auf die Kleine Anfrage BT-Drucks. 19/21383, BT-Drucks. 19/21668, 2.

¹³⁴ BMF, RefE-StVfModG v. 26.8.2015, 75 f.

¹³⁵ *Spilker*, *NVwZ* 2022, 680, 682; zu möglichen Indikatoren bei der computergesteuerten Auswahl auszusteuender Fälle s. *Seer*, *StuW* 2003, 40, 48 ff.; nicht zulässig ist die Fallauswahl anhand fiskalischer Interessen, s. *Nagel/Waza*, *DStZ* 2008, 321, 323, und *Hummel*, *beck.digital* 2020, 60, 63.

¹³⁶ *Hummel*, *beck.digital* 2020, 60, 61; zu weiteren Datenquellen s. *Huber/Seer*, *StuW* 2007, 355, 364 f.

bestimmt § 88 Abs. 5 S. 3 AO konkrete Parameter zur Ausgestaltung des Systems.¹³⁷ Dazu gehören eine ausreichende Zufallsauswahl, die Prüfung von ausgesteuerten Sachverhalten durch Amtsträger, die Möglichkeit der Auswahl individuell zu prüfender Fälle durch den Amtsträger und die regelmäßige Überprüfung der Systeme.¹³⁸ Steuerfälle werden auch dann ausgesteuert, wenn der Steuerpflichtige im sog. qualifizierten Freitextfeld der Steuererklärung gem. § 150 Abs. 7 S. 1 AO Angaben macht, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind.¹³⁹

2. Automationsgestützte Steuerfestsetzung

Nach § 155 Abs. 4 S. 1 AO können die Finanzbehörden Steuerfestsetzungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, zurücknehmen, widerrufen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall durch Amtsträger zu bearbeiten. Ein Anlass zur Bearbeitung durch Amtsträger liegt gem. § 155 Abs. 4 S. 3 AO insbesondere vor, soweit der Steuerpflichtige im qualifizierten Freitextfeld der Steuererklärung i. S. d. § 150 Abs. 7 S. 1 AO Angaben gemacht hat. Der Steuerfall ist dann zwingend aus der maschinellen Veranlagung auszusteuern und personell zu bearbeiten.¹⁴⁰ Dies gleicht einem „Antragsrecht auf personelle Bearbeitung“¹⁴¹. Aber auch die Feststellung von Unstimmigkeiten innerhalb eines Risikomanagementsystems führt zur Aussteuerung zwecks personeller Einzelfallprüfung. Erfolgt keine Aussteuerung des Falles, findet eine vollautomatisierte Steuerfestsetzung statt. Seit Einführung des StVf-ModG sind die ausschließlich automationsgestützten Einkommensteuerveranlagungen im Bundesgebiet gestiegen. Im Jahr 2016 lag die Autofallquote noch bei nur 3,5 %, während sie über die Jahre 2017 (7,1 %) und 2018 (8,5 %) auf 10,0 % im Jahr 2019 anstieg.¹⁴² Ein Teil der Literatur rechnet bei einer linearen Weiterentwicklung im Jahr 2030 mit einer Autofallquote von knapp über 25 %, bei einer optimalen Fortentwicklung der Risikomanagementsysteme und technischen Voraussetzungen sogar mit einer Autofallquote von ca. 33 %.¹⁴³

¹³⁷ BT-Drucks. 18/7457, 48 f.

¹³⁸ BT-Drucks. 18/7457, 48 f.; *Spilker*, NVwZ 2022, 680, 682; *Spilker*, FR 2022, 211, 212; zur Zufallsauswahl *Schmidt*, DStJG 31 (2008), 37, 48.

¹³⁹ BT-Drucks. 18/7457, 49; näher C.III.3.

¹⁴⁰ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 310; *Spilker*, NVwZ 2022, 680, 682.

¹⁴¹ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 310; ähnlich *Braun Binder*, DStZ 2016, 526, 528.

¹⁴² Antwort der Bundesregierung v. 3.6.2020 auf die Kleine Anfrage BT-Drucks. 19/19303, BT-Drucks. 19/19733, 9.

¹⁴³ *Schaeps/Hessel/Bernhardt*, DB 2021, 412, 419 f.

3. Das qualifizierte Freitextfeld

Mit dem StVfModG wurde in § 150 Abs. 7 S. 1 AO die gesetzliche Grundlage für das sog. qualifizierte Freitextfeld geschaffen. Hiernach ist es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, Angaben, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung zu machen, wenn Steuererklärungen nach § 155 Abs. 4 S. 1 AO zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung führen können. Es handelt sich bei dem vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld um einen eigenen Freitextbereich, der neben den übrigen verkennzifferten und maschinell lesbaren Feldern der Steuererklärung besteht.¹⁴⁴

Das qualifizierte Freitextfeld hat die Funktion, dem Finanzamt weitere Tatsachen und individuelle Hinweise mitteilen zu können, die keiner Kennziffer im Steuererklärungsformular bzw. -vordruck zuzuordnen sind.¹⁴⁵ Hierzu zählen bspw. zu äussernde Zweifelsfragen und Prüfbitten.¹⁴⁶ Auch soll es als Medium dienen, um von den durch Dritte nach § 93c AO übermittelten Daten abweichende Angaben machen zu können mit der weiteren Folge, dass die Daten des Dritten dem Steuerpflichtigen gem. § 150 Abs. 7 S. 2 Hs. 3 AO nicht zugerechnet werden.¹⁴⁷ Ferner bietet das qualifizierte Freitextfeld die Möglichkeit, eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zu äußern. Das Freitextfeld setzt mithin den Anspruch auf rechtliches Gehör in der Praxis um.¹⁴⁸

Das qualifizierte Freitextfeld hat daneben strafrechtliche Relevanz. Es gewährleistet die Möglichkeit, von den standardisierten Vorgaben in der Steuererklärung abweichende Sachverhalte und Rechtsauffassungen mitteilen zu können.¹⁴⁹ Hierdurch kann der Steuerpflichtige es vermeiden, unrichtige oder unvollständige Angaben zu machen. Ob der Steuerpflichtige zum Ausfüllen verpflichtet ist, bleibt noch zu untersuchen.¹⁵⁰

4. Vorausgefüllte Steuererklärung

Flankierende Maßnahme zur vollautomationsgestützten Bearbeitung ist die vorausgefüllte Steuererklärung.¹⁵¹ Die Datenübermittlung durch Dritte und die damit einhergehende Datenteilhabe der Finanzverwaltung stellt einen Eingriff in das Recht auf

¹⁴⁴ BT-Drucks. 18/7457, 79; zur praktischen Ausgestaltung in den Steuererklärungsformularen und -vordrucken s. *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 170 f.

¹⁴⁵ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 309; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2162; *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 169, 172.

¹⁴⁶ BT-Drucks. 18/7457, 49.

¹⁴⁷ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 309; *Seer*, StbJb 2016/2017, 539, 548; *Häger*, wistra 2017, 369, 370.

¹⁴⁸ *Baldauf*, DStR 2016, 833, 834 f.; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 310; *Spilker*, NVwZ 2022, 680, 682, 684.

¹⁴⁹ *Braun Binder*, DStZ 2016, 526, 528 f. m. w. N.

¹⁵⁰ S. G.I.5.

¹⁵¹ BT-Drucks. 18/7457, 51.

informationelle Selbstbestimmung des Steuerpflichtigen dar.¹⁵² Als Kehrseite des belastenden Eingriffs sind die Daten auch zugunsten des Steuerpflichtigen einzusetzen.¹⁵³ Dies geschieht über das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung. Es handelt sich um ein kostenloses, seit 2014 bestehendes Serviceangebot der Finanzverwaltung zur Erleichterung der Erstellung der Einkommensteuererklärung.¹⁵⁴ Die vorausgefüllte Steuererklärung eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine Vielzahl seiner bei der Finanzbehörde gespeicherten Daten, insbesondere solche, die von Dritten übermittelt wurden, einzusehen und abzurufen.¹⁵⁵ Ein etwaiges Informationsdefizit des Steuerpflichtigen wird so vermieden.¹⁵⁶ Für die Nutzung müssen zunächst die entsprechenden Bescheinigungen bzw. elektronischen Daten in Mein ELSTER, in ElsterFormular oder beim kommerziellen Anbieter abgerufen werden (sog. Belegabruf).¹⁵⁷ Derzeit ist ein Belegabruf hinsichtlich der folgenden an die Finanzverwaltung von dritter Seite übermittelten Daten und Bescheinigungen der letzten vier Jahre möglich: Stammdaten, Lohnsteuerbescheinigungen, Lohnersatzleistungen, Mitteilungen über den Bezug von Rentenleistungen, Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung und andere Vorsorgeaufwendungen, Zuschüsse und Erstattungen von Behörden und öffentlichen Stellen, Beiträge für vermögenswirksame Leistungen und Kapitalerträge mit Freistellungsauftrag.¹⁵⁸ Die Erweiterung des Angebots ist geplant, konkrete Bestrebungen betreffen etwa den Abruf von Spendenbescheinigungen und von steuerlich relevanten Merkmalen einer Behinderung.¹⁵⁹ Nach dem Belegabruf können die Bescheinigungen und Daten eingesehen sowie in die elektronische Steuererklärung übernommen werden.¹⁶⁰ Eine Änderung oder das Löschen der Daten nach der Übernahme

¹⁵² Seer, DStJG 31 (2008), 7, 28; Seer, StuW 2003, 40, 53 f.

¹⁵³ Seer, DStJG 31 (2008), 7, 28; Seer, StuW 2003, 40, 53 f.; Bültmann, DStR 2017, 1, 7.

¹⁵⁴ [https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_\(privatpersonen\)](https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_(privatpersonen)) sowie dort die FAQs zum Thema Abruf von Bescheinigungen (letzter Abruf am 30.3.2024); Seer forderte ein derartiges System bereits 2003, s. Seer, StuW 2003, 40, 53 f.

¹⁵⁵ BMF v. 10.10.2013 IV A 3 - S 0202/11/10001, DStR 2013, 2279, 2279.

¹⁵⁶ Kaluza/Baum, NWB 2013, 2728, 2730.

¹⁵⁷ Volquardsen, in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO, Stand 31.3.2017, AO § 93c Rz. 5, prognostiziert, dass in naher Zukunft die übermittelten Daten im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung voreingetragen sein dürften.

¹⁵⁸ [https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_\(privatpersonen\)](https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_(privatpersonen)) (letzter Abruf am 30.3.2024); darüber hinaus können Kirchensteuerzahlungen und Vorauszahlungen eingesehen und übernommen werden, s. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 23.

¹⁵⁹ Baum, NWB 2014, 291, 294; BT-Drucks. 18/7457, 51; Antwort der Bundesregierung v. 29.7.2019 auf die Kleine Anfrage BT-Drucks. 19/11496, BT-Drucks. 19/11987, 2.

¹⁶⁰ Da das Ausfüllen der Erklärung nicht für den Steuerpflichtigen übernommen wird, äußert sich Vinken, DStR 2012, 1205, 1205, 1207, kritisch zur Begrifflichkeit „vorausgefüllte Steuererklärung“ und spricht von einer reinen Ausfüllhilfe; so auch Kleemann, DStR 2013, 2721, 2721.

in die Erklärung ist möglich.¹⁶¹ Die Pflicht zur Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Einkommensteuererklärung soll nach Ansicht der Finanzverwaltung weiterhin beim Steuerpflichtigen liegen.¹⁶² Bei Erkennen der Fehlerhaftigkeit oder Unvollständigkeit der Daten solle sich der Steuerpflichtige direkt an den Datenübermittler wenden. Bei der Steuererklärung in Papierform ist die Nutzung des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung aus dem Datenbestand naturgemäß nicht möglich. Auch hinsichtlich der Formulare im FMS¹⁶³ besteht das Angebot nicht. Für die beiden Varianten wurden die Steuerklärungsvordrucke und -formulare jedoch optisch angepasst und auf eine Erklärung der eDaten weitestgehend verzichtet.¹⁶⁴

IV. Datenübermittlung durch Dritte

Die Bedeutung der von Dritten übermittelten Daten im Besteuerungsverfahren steigt.¹⁶⁵ Für den Steuerpflichtigen bieten sie erhebliches Vereinfachungspotential bei der Erstellung der Steuererklärung. Aus Sicht der Finanzverwaltung sind sie dienlich, weil sie die Abfrage der Daten beim Steuerpflichtigen verzichtbar machen, was Fehlerpotential verringert. Ferner schaffen sie nach dem gesetzgeberischen Willen Verifikationsmaterial.¹⁶⁶ Im Zusammenhang mit der Datenübermittlung durch Dritte wurden durch das StVfModG die Vorschriften § 93c AO und § 150 Abs. 7 S. 2 AO geschaffen.

1. § 93c AO

a) § 93c AO als Generalnorm

Bis zur Einführung des § 93c AO waren die Übermittlungspflichten Dritter ausschließlich in den Einzelsteuergesetzen normiert. Nunmehr zieht § 93c AO als Generalnorm das diesbezügliche allgemeine Verfahrensrecht vor die Klammer, was für Vereinheitlichung sorgt.¹⁶⁷ Neue Datenübermittlungspflichten wurden nicht geschaffen.¹⁶⁸ Der materielle Inhalt sowie Umfang der zu übermittelnden Daten bestimmt sich weiterhin nach den

¹⁶¹ Baum, NWB 2014, 291, 292 f.

¹⁶² [https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_\(privatpersonen\)](https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_(privatpersonen)), dort unter den FAQs (letzter Abruf am 30.3.2024).

¹⁶³ Formular-Management-System der Bundesfinanzverwaltung, s. <https://www.formulare-bfinv.de/> (letzter Abruf am 30.3.2024).

¹⁶⁴ S. hierzu E.III.4.e)(1) und E.III.4.e)(2).

¹⁶⁵ BT-Drucks. 18/7457, 50; zur herausragenden Bedeutung der Daten für die vollautomationsgestützte Veranlagung s. Seer, StbJb 2016/2017, 539, 557 f.

¹⁶⁶ BT-Drucks. 18/7457, 50; so auch Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93c Rz. 1; zur Einordnung der eDaten als Teil des Verifikations- oder des Deklarationsprinzips s. F.V.

¹⁶⁷ BT-Drucks. 18/7457, 50, 71; Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577, 1578.

¹⁶⁸ Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577, 1578.

Einzelsteuergesetzen.¹⁶⁹ Auch können in den Einzelsteuergesetzen abweichende Regelungen zu § 93c AO getroffen werden.¹⁷⁰ Die Mitteilungspflichten Dritter lassen sich demgemäß nur durch eine Zusammenschau der Einzelsteuergesetze mit § 93c AO beurteilen.¹⁷¹ Werden zukünftig vergleichbare Übermittlungspflichten geschaffen, wird § 93c AO grundsätzlich automatisch einschlägig sein.¹⁷²

b) Zeitliche Anwendung

§ 93c AO ist gem. Art. 97 § 27 Abs. 2 EGAO erstmals anzuwenden, wenn steuerliche Daten für Besteuerungszeiträume und -zeitpunkte nach 2016 aufgrund gesetzlicher Vorschriften von einem Dritten elektronisch an Finanzbehörden zu übermitteln sind.

c) Regelungsgehalt

In § 93c AO wird das Verfahren betreffend die Übermittlung der Daten durch den Dritten normiert; darüber hinaus werden dort aber auch weitere Pflichten für die mitteilungspflichtigen Stellen begründet, die über die reine Übermittlungspflicht hinausgehen.¹⁷³

(1) Übermittlungsfrist

Nach § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO hat die mitteilungspflichtige Stelle die Daten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums bis zum letzten Tag des Monats Februar des folgenden Jahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln.¹⁷⁴ Eine Übermittlung im laufenden Besteuerungszeitraum ist möglich, wenn der Besteuerungstatbestand bereits verwirklicht ist.¹⁷⁵ Ein Verspätungsgeld für eine verfristete Datenübermittlung ist in § 93c AO nicht kodifiziert.¹⁷⁶ Allerdings sieht § 22a Abs. 5 S. 1 EStG speziell für die Rentenbezugsmitteilungen ein solches vor.¹⁷⁷ Gem. § 93c Abs. 2 AO soll die mitteilungspflichtige Stelle die Daten nicht mehr übermitteln, wenn sie erst nach Ablauf des siebten auf den Besteuerungszeitraum oder Besteuerungszeitpunkt folgenden Kalenderjahres erkennt, dass sie zur Datenübermittlung verpflichtet war.

¹⁶⁹ BT-Drucks. 18/7457, 50, 71; *Baum*, NWB 2016, 2852, 2853; s. zu den einzelnen Übermittlungstatbeständen C.IV.1.d).

¹⁷⁰ BT-Drucks. 18/7457, 71.

¹⁷¹ *Seer*, StbJb 2016/2017, 539, 558.

¹⁷² BT-Drucks. 18/7457, 71; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 619.

¹⁷³ Im Nachfolgenden wird auf die für die vorliegende Bearbeitung relevanten Norminhalte eingegangen, zum weiteren Inhalt s. bspw. die Kommentierung von *Rütke*, in: Klein, AO, AO § 93c Rz. 1 ff.

¹⁷⁴ Bezieht sich die Übermittlungspflicht auf einen Besteuerungszeitpunkt, sind die Daten bis zum Ablauf des zweiten Kalendermonats nach Ablauf des Monats zu übermitteln, in dem der Besteuerungszeitpunkt liegt.

¹⁷⁵ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93c Rz. 8.

¹⁷⁶ Anders noch in § 93c Abs. 4 AO-RefE, s. BMF, RefE-StVfModG v. 26.8.2015, 13.

¹⁷⁷ S. G.II.6.a)(2).

(2) Amtlich vorgeschriebener Datensatz und Datentransfer

Die mitteilungspflichtige Stelle muss die Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über die amtlich bestimmte Schnittstelle übermitteln. Die Datenübermittlung hat hiernach in elektronischer Form zu erfolgen. Form und Inhalt der Datensätze werden durch das BMF in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder bestimmt.¹⁷⁸ Für Einzelheiten hinsichtlich des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes bei der Lohnsteuerbescheinigung verweist das BMF den Arbeitgeber auf www.elster.de.¹⁷⁹ Die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung kann sowohl authentifiziert über Mein ELSTER als auch mittels gewerblicher Softwareprodukte¹⁸⁰ erfolgen. Das BMF erlässt zudem jährlich das Muster des Ausdrucks der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung i. S. d. § 41b Abs. 1 S. 3 EStG und veröffentlicht dieses im Bundessteuerblatt I.¹⁸¹ Für die Rentenbezugsmitteilung werden die amtlich vorgeschriebenen Datensätze nebst Datensatzbeschreibung hingegen auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern¹⁸² veröffentlicht.¹⁸³

(3) Mindestinhalt des Datensatzes

§ 93c Abs. 1 Nr. 2 AO schreibt einen gewissen Mindestinhalt für den zu übermittelnden Datensatz vor, der insbesondere die Herkunft und Zuordnung der Daten ermöglicht. Hierzu zählen u. a. Angaben von Identifikationsmerkmalen wie Name, Kontaktdaten und Identifikationsnummer des Datenübersmittlers, eines Auftragnehmers i. S. d. § 87d AO und des Steuerpflichtigen sowie Angaben zum Erstellungszeitpunkt der Daten, zum betroffenen Besteuerungszeitraum und zum Status einer erstmaligen, korrigierten oder stornierten Mitteilung.¹⁸⁴ Der Inhalt der mitzuteilenden Besteuerungsgrundlagen wird hingegen in den Einzelsteuergesetzen bestimmt.¹⁸⁵

¹⁷⁸ *Wargowske*, in: Gosch, AO/FGO, 131. EL 2017, AO § 87b Rz. 96; s. auch § 87b Abs. 1 S. 1 AO.

¹⁷⁹ Für Kalenderjahre ab 2018 s. BMF v. 27.9.2017 IV C - S 2378/17/10001, DStR 2017, 2226, 2226, und für Kalenderjahre ab 2020 s. BMF v. 9.9.2019 IV C 5 - S 2378/19/10002 :001, BStBl. I 2019, 911, 911; <https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/arbeitgeber> (letzter Abruf am 30.3.2024).

¹⁸⁰ Eine Liste der Softwareprodukte, die ELSTER unterstützen, ist abrufbar unter <https://www.elster.de/elsterweb/softwareprodukt> (letzter Abruf am 30.3.2024).

¹⁸¹ S. bspw. für 2020 BMF v. 9.9.2019 IV C 5 - S 2533/19/10030 :001, BStBl. I 2019, 919, 919.

¹⁸² https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/RenteVorsorge/Rentenbezugsmitteilungsverfahren/Inhalt-AufbauDatensatz/inhalttaufbaudatensatz_node.html (letzter Abruf am 30.3.2024).

¹⁸³ BMF v. 13.8.2008 IV C 3 - S 2257-c/07/10012, BStBl. I 2008, 846, 846.

¹⁸⁴ Genauer *Baum*, NWB 2016, 2852, 2854.

¹⁸⁵ S. C.IV.1.d).

(4) Informationspflicht sowie Korrektur- bzw. Stornierungspflicht

§ 93c AO konkretisiert nicht nur die Art und Weise der in den Einzelsteuergesetzen normierten Datenübermittlungspflichten, sondern schafft daneben auch eigenständige Pflichten für die mitteilungspflichtigen Stellen. Hierzu zählt neben der Informationspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO u. a. die Pflicht zur Korrektur bzw. Stornierung fehlerhafter Datensätze nach § 93c Abs. 3 AO. Hierauf wird bei der Untersuchung des Pflichtenprogramms des Dritten im Rahmen der Datenübermittlung noch näher einzugehen sein.¹⁸⁶

(5) Überprüfung der Pflichtenerfüllung

Nach § 93c Abs. 4 S. 1 AO können die Finanzbehörden ermitteln, ob die mitteilungspflichtigen Stellen ihren Pflichten nach § 93c AO ordnungsgemäß nachkommen. Überprüfbar sind hiernach die Einhaltung der Übermittlungsfristen, des vorgeschriebenen Inhalts, der Aufzeichnungspflichten sowie der Korrektur- und Stornierungspflichten, nicht aber die Einhaltung der Informationspflichten nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO. Die Ermittlungen können entweder an Amtsstelle oder im Rahmen der eigenständigen Außenprüfung bei der Datenübermittlung durch Dritte gem. § 203a AO erfolgen.¹⁸⁷ Die Einführung einer eigenständigen Vorschrift für Außenprüfungen bei den mitteilungspflichtigen Stellen wird damit begründet, dass diese nicht Steuerpflichtige seien und daher nicht nach § 193 AO geprüft werden könnten.¹⁸⁸ In der Gesetzesbegründung finden sich zum Hintergrund der Einführung des § 203a AO keine Informationen.¹⁸⁹ Teilweise ordnen die Einzelsteuergesetze an, dass § 93c Abs. 4 S. 1 AO¹⁹⁰ bzw. § 203a AO¹⁹¹ nicht anwendbar sind. Entdeckte Pflichtverstöße können eine Haftung nach § 72a Abs. 4 AO sowie eine Korrektur- bzw. Stornierungspflicht nach § 93c Abs. 3 AO zur Folge haben.¹⁹² Hingegen ergeben sich keine unmittelbaren Auswirkungen für die Einkommensteuerfestsetzung des betroffenen Steuerpflichtigen, da eine Bindungswirkung insoweit nicht besteht.¹⁹³ Ob die mitteilungspflichtigen Stellen für Pflichtverstöße steuerstrafrechtlich belangt werden können, wird noch Gegenstand der Prüfung sein.¹⁹⁴

¹⁸⁶ S. G.II.2.-4.

¹⁸⁷ BT-Drucks. 18/7457, 73; *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 93c Rz. 24.

¹⁸⁸ *Maetz*, in: Klein, AO, AO § 203a Rz. 1.

¹⁸⁹ BT-Drucks. 18/7457, 1 ff.

¹⁹⁰ S. §§ 10 Abs. 2a S. 3 und Abs. 4b S. 6, 43 Abs. 1 S. 7 und Abs. 2 S. 8 EStG sowie § 65 Abs. 3a S. 6 EStDV.

¹⁹¹ S. §§ 43 Abs. 1 S. 7 und Abs. 2 S. 8, 45d Abs. 1 S. 3 und Abs. 3 S. 6 EStG sowie § 65 Abs. 3a S. 6 EStDV.

¹⁹² *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 93c Rz. 24.

¹⁹³ *Baum*, NWB 2016, 2852, 2860 f.

¹⁹⁴ S. J.

(6) Beschränkung des Anwendungsbereichs

Der Anwendungsbereich ist nach § 93c Abs. 8 AO begrenzt. Ausgenommen werden Datenübermittlungspflichten nach § 51a Abs. 2c EStG oder im Zusammenhang mit der Altersvorsorgezulage nach §§ 79 ff. EStG (Nr. 1), Datenübermittlungspflichten gegenüber den Zollbehörden (Nr. 2), Datenübermittlungen zwischen Finanzbehörden (Nr. 3)¹⁹⁵ und Datenübermittlungspflichten ausländischer öffentlicher Stellen (Nr. 4). Aus Nr. 4 folgt, dass der grenzüberschreitende automatische Informationsaustausch de lege lata eigenständigen Regelungen, wie nach dem EUAHiG bzw. nach einem einschlägigen DBA, unterliegt.¹⁹⁶ Die Einschränkung des Anwendungsbereichs wird nicht unkritisch gesehen.¹⁹⁷

d) Übermittlungstatbestände

Den Dritten trifft die – bereits vor Einführung der §§ 93c, 150 Abs. 7 AO kodifizierte – Pflicht, eDaten aufgrund gesetzlicher Anordnung in den Einzelsteuergesetzen zu übermitteln. Angeordnet wird insbesondere:¹⁹⁸

- die Übermittlung der Beiträge zur Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherung durch den Versicherungsgeber gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 2a S. 4 Nr. 2 (Veranlagungszeiträume 2017 und 2018) bzw. i. V. m. Abs. 2b EStG (für Veranlagungszeiträume seit 2019) für den Sonderausgabenabzug,
- die Übermittlung eines Erstattungsüberhanges für Vorsorgeaufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis Nr. 3a EStG durch die die Erstattung gewährenden Stellen gem. § 10 Abs. 4b EStG,
- die Übermittlung von Altersvorsorgebeiträgen i. S. d. § 10a EStG durch den Anbieter gem. § 10a Abs. 5 EStG,
- die Übermittlung der Rentenbezüge durch den Versorgungsträger gem. § 22a Abs. 1 EStG,¹⁹⁹

¹⁹⁵ Grund hierfür ist die fehlende Durchsetzbarkeit von Pflichten gegenüber einer anderen Behörde, s. *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 93c Rz. 31.

¹⁹⁶ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93c Rz. 4; *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 93c Rz. 31; s. auch F.IV.1.

¹⁹⁷ S. C.IV.2.d)(3).

¹⁹⁸ S. bspw. auch die Übersichten bei *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93c Rz. 3, oder *Baum*, NWB 2016, 2852, 2853.

¹⁹⁹ Die mitteilungspflichtige Stelle ist verpflichtet, die Rentenbezugsmitteilung an die zentrale Stelle für Altersvermögen (ZfA) der Deutsche Rentenversicherung Bund zu übermitteln, s. https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/RenteVorsorge/Rentenbezugsmitteilungsverfahren/rentenbezugsmitteilungsverfahren_node.html#js-toc-entry2 (letzter Abruf am 30.3.2024); bei der ZfA handelt es sich um eine Schnittstelle zur jeweiligen Landesfinanzverwaltung, die die Sammlung und Weitergabe der mitgeteilten Daten im Wege der Organleihe für das BZSt vornimmt.

- die Übermittlung von Sozialleistungen durch den Leistungsträger gem. § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 3 EStG,
- die Übermittlung des Arbeitslohns auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung durch den Arbeitgeber²⁰⁰ gem. § 41b Abs. 1 EStG,
- die Mitteilung über eine unentgeltliche Depotübertragung der auszahlenden Stelle nach § 43 Abs. 1 S. 5, 6 EStG sowie bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 2 S. 3 Nr. 2 EStG nach § 43 Abs. 2 S. 7 EStG,
- die Mitteilung über Kapitalerträge, für die ein Freistellungsauftrag erteilt worden ist bzw. die aufgrund einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung nicht versteuert wurden, durch zum Steuerabzug verpflichtete Stellen nach § 45d Abs. 1 EStG und
- die Übermittlung der elektronischen Vermögensbildungsbescheinigung durch das Anlageunternehmen bzw. -institut nach § 15 Abs. 1 5. VermBG.

Darüber hinaus bestehen weitere Übermittlungstatbestände i. S. d. § 93c AO, die erst durch einen Mitwirkungsakt desjenigen ausgelöst werden, den die Daten betreffen:

- die Übermittlung einer Zuwendungsbescheinigung durch den Zuwendungsempfänger bei Bevollmächtigung durch den Zuwendenden gem. § 50 Abs. 2 S. 1 EStDV oder
- die antragsgebundene Übermittlung von Feststellungen zur Behinderung durch die zuständigen Stellen nach § 65 Abs. 3a EStDV.

Zudem regelt die Mitteilungsverordnung²⁰¹ verschiedene Mitteilungspflichten für Behörden und andere öffentliche Stellen, bei denen eine Übermittlung nach Maßgabe des § 93c AO zu erfolgen hat. Hierzu zählen:

- die Mitteilungspflicht des Bundesamts für Justiz über Ordnungsgelder i. S. d. § 335 HGB nach § 4a MV,
- die Mitteilungen über Billigkeitsleistungen des Bundes und der Länder anlässlich der Corona-Krise nach § 13 MV,
- die Mitteilungen über Zahlungen der Kassenärztlichen Vereinigungen an die Anbieter von Leistungen nach der Coronavirus-Testverordnung nach § 14 MV sowie

²⁰⁰ Nicht zur Abgabe der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung verpflichtet sind insbesondere Arbeitgeber, die keine maschinelle Lohnabrechnung vornehmen und nur Arbeitnehmer im Rahmen eines geringfügigen Verhältnisses im Privathaushalt gem. § 8a SGB IV beschäftigen; daneben ist bei der pauschalen Lohnsteuererhebung gem. §§ 40 bis 40b EStG keine Lohnsteuerbescheinigung zu erstellen; s. BMF v. 27.9.2017 IV C - S 2378/17/10001, DStR 2017, 2226, 2226.

²⁰¹ Verordnung über Mitteilungen an die Finanzbehörden durch andere Behörden und öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten (MV) v. 7.9.1993, BGBl. I 1993, 1554, zuletzt geändert durch die Sechste Verordnung zur Änderung der Mitteilungsverordnung v. 25.5.2022, BGBl. I 2022, 816; die Ermächtigungsgrundlage bildet § 93a AO; zur Eingrenzung der Pflichtenträger s. § 93a Abs. 2 AO; s. auch BMF v. 2.6.2022 IV A 3 - S 0229/21/10002, BStBl. I 2022, 848.

- die Mitteilungen über öffentliche Hilfsleistungen aus Anlass der Starkregen- und Hochwasserkatastrophe im Juli 2021 nach § 15 MV.

Wie noch zu sehen sein wird, umfasste der Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Zeitraum 1.1.2017 bis 21.12.2022 sämtliche Übermittlungstatbestände, die auf § 93c AO Bezug nehmen. Seit dem 22.12.2022 ist der Anwendungsbereich beschränkt auf eDaten, soweit sie in den Steuererklärungsformularen als solche gekennzeichnet sind oder diese bei nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelten Steuererklärungen für den Belegabruf bereitgestellt werden.²⁰²

e) **Keine Bindungswirkung der eDaten**

Die übermittelten eDaten entfalten nach einhelliger Ansicht keinerlei rechtliche Bindungswirkung für die Finanzbehörden.²⁰³ Der Datensatz hat nicht die Rechtsnatur eines verbindlichen Grundlagenbescheides i. S. d. § 171 Abs. 10 AO für den Einkommensteuerbescheid des Steuerpflichtigen.²⁰⁴ Diese Schlussfolgerung wird aus § 93c Abs. 4 S. 2 AO gezogen, wonach die Rechte und Pflichten der für die Besteuerung des Steuerpflichtigen zuständigen Finanzbehörde hinsichtlich der Ermittlung des Sachverhalts unberührt bleiben.²⁰⁵ Auch nach der Gesetzesbegründung unterstützen die eDaten die Finanzbehörden bloß bei der Sachverhaltsermittlung, wobei sie wie die Auskunft eines Dritten nach § 93 Abs. 1 AO zu berücksichtigen seien und hierbei den allgemeinen Grundsätzen der Beweiswürdigung unterliegen.²⁰⁶ Es wird daher von einer Prüf- und Aufklärungspflicht der Finanzbehörde bei Abweichungen der eDaten des Dritten von Angaben des Steuerpflichtigen ausgegangen.²⁰⁷ Je nach Schwere eines Abweichens von erklärten Angaben des Steuerpflichtigen zu den übermittelten eDaten hat das Finanzamt den Sachverhalt entweder vor Erlass des Steuerbescheides aufzuklären oder bei Zugrundelegung der Daten des Dritten die Abweichungen im Steuerbescheid zu erläutern.²⁰⁸ Auch die im Rahmen des StVfModG eingeführten Spezialregelungen des § 171 Abs. 10a AO und des

²⁰² S. C.IV.2.d)(2).

²⁰³ FG Münster v. 9.3.2021 1 K 2809/19 E, DStRE 2021, 1466, 1469; BT-Drucks. 18/7457, 88; *Kaluza/Baum*, NWB 2013, 2728, 2737; *Baum*, NWB 2015, 3081, 3083; *Baldauf*, DStR 2016, 833, 837; *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577, 1578; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312 f.; *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 227.

²⁰⁴ BT-Drucks. 18/7457, 88; *Baldauf*, DStR 2016, 833, 837; *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 262.

²⁰⁵ *Baldauf*, DStR 2016, 833, 837; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312 f.; *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 262.

²⁰⁶ BT-Drucks. 18/7457, 88; so auch FG Münster v. 9.3.2021 1 K 2809/19 E, DStRE 2021, 1466, 1469.

²⁰⁷ *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 227.

²⁰⁸ BT-Drucks. 18/7457, 88; *Kaluza/Baum*, NWB 2013, 2728, 2737; kritisch zur Erläuterung von Abweichungen im Steuerbescheid äußert sich wegen eines Verstoßes gegen die Anhörungspflicht *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 263.

§ 175b AO sprechen gegen die Annahme eines Grundlagenbescheides.²⁰⁹ Der Regelungen hätte es anderenfalls nicht bedurft.

Ein Teil der Literatur kritisiert, dass trotz alledem die übermittelten Daten in der Praxis häufig wie ein Grundlagenbescheid behandelt werden.²¹⁰ *Baum* zufolge messe die Finanzbehörde den Angaben des Dritten einen höheren Beweiswert bei.²¹¹ Nach *Nöcker* gehe der Finanzbeamte mit der Berücksichtigung der eDaten auf Nummer sicher: Die eDaten gelten als „wahr und richtig“²¹²; mangels Vorliegen anderer Bescheinigungen oder eDaten könne der Finanzbeamte hingegen nicht wissen, ob die vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben richtiger seien als die von der mitteilungspflichtigen Stelle übermittelten Daten.²¹³ *Rosenke* folgert aus der Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO, dass hierdurch im Hinblick auf die Berücksichtigung von eDaten eine Rangfolge zugunsten der eDaten des Dritten festgelegt werde.²¹⁴

f) Haftung

Im Zusammenhang mit § 93c AO normiert § 72a Abs. 4 AO einen Haftungstatbestand. Hiernach haften die mitteilungspflichtigen Stellen für entgangene Steuern, wenn sie vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtige oder unvollständige Daten übermitteln (Nr. 1) oder Daten pflichtwidrig nicht übermitteln (Nr. 2).²¹⁵ Aufgrund der (Nachweis-)Anforderungen an Vorsatz und Verschulden misst ein Teil der Literatur der Vorschrift geringe Praxisrelevanz zu.²¹⁶

2. § 150 Abs. 7 S. 2 AO

a) Gesetzgebungsverfahren

(1) Entwicklung

Die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO fand erst zum Ende des Gesetzgebungsverfahrens Einzug in die Gesetzesvorlage, nachdem sich die Frage nach

²⁰⁹ *Nöcker*, AO-StB 2021, 35, 35.

²¹⁰ *Trossen*, FR 2015, 1021, 1021; *Peters*, FR 2015, 1026, 1028; *Baldauf*, DStR 2016, 833, 838; *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 263; *Peuthert/Schmidt/Müller/Schaeps*, beck.digitax 2021, 309, 311 m. w. N., befürchten eine derartige Entwicklung und mahnen zu kritischer Verfolgung der Thematik in der Zukunft.

²¹¹ *Baum*, NWB 2014, 291, 292.

²¹² *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 261; ähnlich *Kaluza/Baum*, NWB 2013, 2728, 2737.

²¹³ *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 263.

²¹⁴ *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

²¹⁵ Näher *Baum*, NWB 2016, 2852, 2857 f.; zur zeitlichen Anwendbarkeit s. *Steinhauff*, AO-StB 2021, 241, 241; zum Teil wird die Haftung einfachgesetzlich ausgeschlossen, wie bspw. durch §§ 10 Abs. 2a S. 3 und Abs. 4b S. 6, 10a Abs. 5 S. 4, 22a Abs. 1 S. 3 EStG.

²¹⁶ *Bruschke*, BB 2021, 544, 545 f.; *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO, Stand 31.3.2017, AO § 93c Rz. 27; s. zur Auswirkung des Haftungstatbestands auf eine mögliche Begründung der Steuerpflicht G.II.6.b).

den Auswirkungen der Datenübermittlung auf die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bereits durch das gesamte Gesetzgebungsverfahren schlängelte.

Am 25.11.2014 veröffentlichte das BMF den Diskussionsentwurf Gemeinsames Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 21.11.2014.²¹⁷

Dort finden sich erste Hinweise auf eine mögliche Reduzierung von Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Datenübermittlung durch Dritte. Das BMF nannte den Verzicht auf die Abfrage der von Dritten übermittelten Daten in der Steuererklärung erstrebenswert.²¹⁸ Im Diskussionsentwurf war vorgesehen, dass dem Steuerbürger die von Dritten übermittelten Daten in ELSTER zur Ansicht und Überprüfung zur Verfügung gestellt werden und er seiner Erklärungspflicht im Regelfall durch eine bereits vorformulierte, aber abwählbare Bestätigung der Richtigkeit der übermittelten Daten nachkomme.²¹⁹

Auch im Monatsbericht des BMF aus Dezember 2014 wurde auf die Prüfung eines Erklärungsverzichts in Bezug auf elektronisch übermittelte Daten hingewiesen.²²⁰ Die Auswirkungen der Datenübermittlung durch Dritte auf die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen wurden erneut im Referentenentwurf zum StVfModG des BMF thematisiert, auch wenn eine diesbezügliche Umsetzung im Gesetzestext noch fehlte.²²¹ In der Begründung hieß es hierzu, dass die Daten Dritter einen Erklärungsverzicht beim Steuerpflichtigen ermöglichen.²²² Auf einen Mitwirkungsakt des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Richtigkeit der Daten ging das BMF im Referentenentwurf nicht mehr ein.

Zum Referentenentwurf wurde zahlreiche Stellung genommen.²²³ Der Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine e.V. kritisierte die gegenüber dem Diskussionsentwurf nunmehr vorgesehene Übernahme der Daten Dritter ohne jeglichen Mitwirkungsakt des Steuerpflichtigen.²²⁴ Der Steuerbescheid müsse aufgrund der vom Steuerpflichtigen gemachten bzw. autorisierten Daten erfolgen und dürfe nicht auf Grundlage von Mitteilungen Dritter

²¹⁷ Der Diskussionsentwurf wurde ursprünglich auf der Internetseite des BMF veröffentlicht und ist dort nicht mehr abrufbar (Stand 30.3.2024); ein Abdruck findet sich in DStR-Beih 2014, 149, 149 ff.

²¹⁸ BMF, Diskussionsentwurf v. 21.11.2014, DStR-Beih 2014, 149, 153.

²¹⁹ BMF, Diskussionsentwurf v. 21.11.2014, DStR-Beih 2014, 149, 154; dieses Vorgehen schlug *Seer* bereits ein Jahrzehnt zuvor vor s. *Seer*, StbJb 2004/2005, 53, 73.

²²⁰ Monatsbericht des BMF Dezember 2014, 17, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2001-2016/Inhalte/Monatsbericht-Archiv-Downloads/2014/monatsbericht_2014_12_deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (letzter Abruf am 30.3.2024).

²²¹ BMF, RefE-StVfModG v. 26.8.2015, 18 f.

²²² BMF, RefE-StVfModG v. 26.8.2015, 60.

²²³ Die Stellungnahmen sind aufgelistet und abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-07-22-Steuermodernisierungsgesetz/0-Gesetz.html (letzter Abruf am 30.3.2024).

²²⁴ Stellungnahme Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine e.V. v. 23.9.2015, 5 ff.

ergehen.²²⁵ Darüber hinaus wurde der Umgang mit fehlerhaften bzw. unterbliebenen Datenübermittlungen diskutiert. Der Deutsche Richterbund betonte, dass dem Steuerpflichtigen durch eine unterbliebene oder fehlerhafte Datenübermittlung Dritter keine Nachteile entstehen dürfen.²²⁶ Er müsse die Möglichkeit haben, sich auf die Fehlerhaftigkeit der Daten berufen zu können und selbst steuerrelevante Daten mitzuteilen, auch wenn der Dritte mitteilungspflichtig sei.²²⁷

Im Regierungsentwurf des StVfModG vom 3.2.2016 war die Zurechnungsfiktion weiterhin kein Bestandteil.²²⁸ Erst der Finanzausschuss sprach sich in seiner Beschlussempfehlung und dem Bericht zum StVfModG vom 11.5.2016 dafür aus, die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO in der in Kraft getretenen Fassung zu kodifizieren.²²⁹ Die Neuregelung solle es ermöglichen, dass die Steuerpflichtigen auf eine eigenständige Deklaration verzichten können, was die Erstellung der Steuererklärung wesentlich erleichtere.²³⁰ Zugleich werde sichergestellt, dass das Unterlassen der fraglichen Angaben keine Verletzung der Mitwirkungspflicht darstelle, weil die Steuererklärung als vollständig gelte.²³¹ In diesem Zusammenhang wies der Finanzausschuss auf interne Untersuchungen sowie solche der Rechnungsprüfungsbehörden hin, wonach die eDaten „in nahezu allen Fällen zutreffend sind“²³², demgegenüber die Angaben des Steuerpflichtigen nicht selten unbeabsichtigte Fehler enthalten, was zur Aussteuerung des Falles aus der automatischen Verarbeitung führe.²³³

Der Bundestag verabschiedete der Empfehlung des Finanzausschusses folgend das StVfModG am 12.5.2016.²³⁴ Der Bundesrat stimmte dem Gesetz am 17.6.2016 zu.²³⁵ Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022²³⁶ wurde § 150 Abs. 7 S. 2 AO angepasst.²³⁷

²²⁵ Stellungnahme Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine e.V. v. 23.9.2015, 5.

²²⁶ Stellungnahme Deutscher Richterbund v. September 2015, 12.

²²⁷ Stellungnahme Deutscher Richterbund v. September 2015, 12.

²²⁸ BT-Drucks. 18/7457, 1 ff.

²²⁹ Dies ist nach *Braun Binder*, DStZ 2016, 526, 528 m. w. N., auf Kritik verschiedener Verbände zum Regierungsentwurf zurückzuführen.

²³⁰ BT-Drucks. 18/8434, 112.

²³¹ BT-Drucks. 18/8434, 112.

²³² BT-Drucks. 18/8434, 112.

²³³ Kritisch *Schmidt*, beck.digitax 2023, 330, 330, wegen fehlender empirischer Nachweise für diese Thesen.

²³⁴ Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 18/170 v. 12.5.2016, 16775 ff.

²³⁵ Deutscher Bundesrat, Zustimmungsbeschluss v. 17.6.2016, BR-Drucks. 255/16.

²³⁶ Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2294.

²³⁷ S. C.IV.2.d)(2).

(2) Kritik zum fehlenden Blick aufs Steuerstrafrecht

Im Gesetzgebungsverfahren des StVfModG fand keine Auseinandersetzung mit den steuerstrafrechtlichen Auswirkungen der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO statt.²³⁸ Dies verwundert vor dem Hintergrund, dass die Reduzierung von Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen durch einen Erklärungsverzicht bei diesem spätestens seit dem Diskussionsentwurf des BMF aus 2014 zur Debatte stand und sich bereits hier mit einem möglichen Umgang unrichtiger Daten des Dritten auf verfahrensrechtlicher Ebene beschäftigt wurde. Die Nähe der Thematik zur Tathandlung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wonach das Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben unter Strafe gestellt ist, hätte bereits hier auffallen können. Die steuerstrafrechtliche Relevanz der Diskussionen nahm im Folgenden sogar zu, ohne diese in den Blick zu nehmen. So wurde im Diskussionsentwurf noch eine Bestätigung der Richtigkeit der Daten durch den Steuerpflichtigen gefordert. Der Referentenentwurf sah einen derartigen Mitwirkungsakt nicht mehr vor. Spätestens hier drängte sich die Frage auf, ob der Steuerpflichtige ohne einen Mitwirkungsakt überhaupt noch unrichtige oder unvollständige „machen“ kann. Auch das qualifizierte Freitextfeld, das erst nach verschiedenen Forderungen aus der Wirtschaft²³⁹ im Regierungsentwurf eingefügt wurde, führte trotz möglicher Auswirkungen auf den Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO nicht zu einem steuerstrafrechtlichen Diskurs. Aus dem Untersuchungsergebnis des Finanzausschusses zur Qualität der übermittelten Daten könnte man den Schluss ziehen, dass eine strafrechtliche Würdigung nicht für notwendig erachtet wurde, weil der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO unrichtige – d. h. nicht zutreffende – Angaben voraussetzt. Allerdings ließe diese Betrachtung unberücksichtigt, dass die Fallgestaltungen in der Praxis mannigfaltig und Fehlerquellen durchaus denkbar sind.²⁴⁰ Daneben erlangt auch das vollständige Unterlassen von Angaben nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafrechtliche Relevanz.

Es ist hiernach höchst fraglich, ob der Gesetzgeber bei der Neuregelung der Datenübermittlung durch Dritte die Auswirkungen auf das Steuerstrafrecht überhaupt im Blick hatte.²⁴¹ Hiergegen spricht, dass das Hauptaugenmerk des Gesetzgebers auf der Vereinfachung und Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens lag, wofür die eDaten nutzbar gemacht werden sollten.²⁴² Zudem wurde § 150 Abs. 7 S. 2 AO erst auf Anregung des

²³⁸ So auch *Häger*, *wistra* 2017, 369, 369 f.; *Beller/Wagner*, *ZWH* 2022, 1, 2.

²³⁹ Stellungnahme der acht Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft v. 23.9.2015, Anlage, 4 f.; Stellungnahme des Bundesverbands der Lohnsteuerhilfvereine e.V. v. 23.9.2015, 7 f.

²⁴⁰ Näher C.IV.2.g)(2).

²⁴¹ *Schmitz*, in: *GS Joecks*, 615, 619, bezweifelt dies; *Beller/Wagner*, *ZWH* 2022, 1, 2, verneinen dies.

²⁴² *Schmitz*, in: *GS Joecks*, 615, 619; s. C.II., C.III. und C.VI.

Finanzausschusses im Mai 2016 in den Gesetzestext aufgenommen, nachdem bereits mehrere Jahre ohne strafrechtliche Facetten über das Gesetz diskutiert wurde. Mit Blick auf ein geplantes Inkrafttreten zum 1.1.2017 fehlten unter Umständen neue Impulse für einen strafrechtlich geprägten Diskurs. Die Vermutung fügt sich in die Kritik von *Hellmann* zu den personellen Kompetenzen bei der steuerstrafrechtlichen Gesetzgebung ein. *Hellmann* bemängelt, dass die steuerstrafrechtliche Gesetzgebung aufgrund der Einordnung des Steuerstrafrechts in die AO maßgeblich von Abgeordneten und Beamten des Finanzausschusses und des Finanzministeriums, die sich mit dem Steuer-, aber nicht mit dem Strafrecht befassen, beeinflusst werde, wohingegen bei z. B. Änderungen des StGB und der StPO der Rechtsausschuss und das Justizministerium zuständig seien.²⁴³ Die Kritik wird schon für die steuerstrafrechtliche Gesetzgebung der AO geübt. Erst recht wird sie für die verfahrensrechtliche Gesetzgebung der AO – wie bei § 150 Abs. 7 S. 2 AO – gelten, wo der Fokus von vornherein nicht auf strafrechtliche Aspekte gerichtet ist.

Erst in der Gesetzesbegründung zum JStG 2022 wirft der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Anpassung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO die Frage auf, inwieweit eine Steuerverkürzung vorliege, wenn der Steuerpflichtige die Deklaration von eDaten unterlassen habe, die zwar dem Anwendungsbereich des § 93c AO unterfallen, aber nicht im Erklärungsformular verkennziffert abgefragt werden.²⁴⁴ Die Frage lässt er jedoch unbeantwortet. Ob man hieraus schließen kann, dass der Gesetzgeber in Bezug auf verkennzifferte eDaten strafrechtliche Konsequenzen nicht für einschlägig hält oder diese schlicht übersehen hat, bleibt weiterhin offen.

b) Inhalt und Telos

Der Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO lautete mit seiner Einführung durch das StVfModG: *„Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, gelten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht.“*

Die Norm enthält eine Fiktion mittels derer dem Steuerpflichtigen die Daten des Dritten als eigene Daten zugerechnet werden. Bei einer Fiktion unterstellt der Gesetzgeber Tatsachen, obwohl diese allgemein bekannt nicht zutreffen.²⁴⁵ Hierdurch werden zwei ungleiche Sachverhalte gleichgestellt, auf die eine Rechtsfolge Anwendung findet.²⁴⁶ Bei

²⁴³ *Hellmann*, DStJG 38 (2015), 53, 55.

²⁴⁴ BT-Drucks. 20/3879, 138.

²⁴⁵ *Beckemper/Wegner*, wistra 2003, 281, 282 m. w. N.

²⁴⁶ *Bülte*, JZ 2014, 603, 604.

§ 150 Abs. 7 S. 2 AO fingiert der Gesetzgeber, dass die vom Dritten übermittelten eDaten als Angaben des Steuerpflichtigen gelten, d. h., dass sie von ihm stammen.

Die Regelung soll es ermöglichen, dass der Steuerpflichtige auf eine eigenständige Deklaration der eDaten verzichten kann.²⁴⁷ Sie hat für den Steuerpflichtigen mithin Vereinfachungsfunktion, da er die Daten des Dritten selbst nicht mehr in der Steuererklärung anzugeben braucht.²⁴⁸ Macht der Steuerpflichtige allerdings abweichende Angaben von den übermittelten Daten in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld, wird die Zurechnung der Daten unterbunden und der Steuerfall gem. § 155 Abs. 4 S. 3 AO zur personellen Prüfung ausgesteuert.²⁴⁹ Die Vorschrift ermöglicht ferner eine vollautomationsgestützte Steuerveranlagung.²⁵⁰ Dies wird damit erklärt, dass die eDaten in aller Regel zutreffend seien, wohingegen die entsprechenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht selten unbeabsichtigte Fehler enthalten, was zur Aussteuerung der Fälle von der vollständig automationsgestützten Bearbeitung führe.²⁵¹ Durch das JStG 2022 wurde der Anwendungsbereich eingeschränkt und § 150 Abs. 7 S. 2 AO um folgenden Zusatz hinter „soweit“ erweitert: „[...] sie in den Steuererklärungsformularen als eDaten gekennzeichnet sind oder bei nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelten Steuererklärungen für den Belegabruf bereitgestellt werden und [...]“.

c) Zeitliche Anwendung

§ 150 Abs. 7 S. 2 AO ist mit Wirkung ab dem 1.1.2017 in Kraft getreten.²⁵² Gem. Art. 97 § 10a Abs. 4 S. 2 EGAO gilt die Vorschrift verfahrensrechtlich erstmals für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2016 beginnen, und für Besteuerungszeitpunkte, die nach dem 31.12.2016 liegen.²⁵³ Die den Anwendungsbereich einschränkende Änderung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO durch das JStG 2022 gilt gem. Art. 97 § 10a Abs. 5 EGAO erstmals für Steuererklärungen, die nach dem 21.12.2022 abgegeben werden.

²⁴⁷ BT-Drucks. 18/8434, 112; *Vetten*, NWB 2016, 3187, 3189.

²⁴⁸ BT-Drucks. 18/8434, 112; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 54; *Spilker*, FR 2022, 211, 212.

²⁴⁹ *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577, 1578; *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 186.

²⁵⁰ BT-Drucks. 18/8434, 112; *Seer*, StbJb 2016/2017, 539, 560.

²⁵¹ BT-Drucks. 18/8434, 112.

²⁵² Art. 23 Abs. 1 S. 1 StVfModG.

²⁵³ Von der gem. Art. 97 § 8 Abs. 4 S. 4 EGAO i. V. m. Art. 97 § 10a Abs. 4 S. 3 EGAO eingeräumten Möglichkeit, einen abweichenden erstmaligen Anwendungszeitpunkt zu bestimmen, hat das Bundesfinanzministerium keinen Gebrauch gemacht.

d) Sachlicher Anwendungsbereich

(1) § 150 Abs. 7 S. 2 AO a. F.

Der sachliche Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 a. F. ist weiter gefasst als der seiner Nachfolgeregelung. Für Veranlagungszeiträume ab 2017, für die die Steuererklärung bis zum 21.12.2022 abgegeben wurde, gilt, dass sämtliche nach Maßgabe des § 93c AO übermittelten Daten dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. Mit Blick auf die weitreichenden Datenübermittlungspflichten i. S. d. § 93c AO²⁵⁴ umfasst der Anwendungsbereich in diesem Zeitraum einen nicht zu unterschätzenden Umfang an eDaten. Schaut man auf die Nachfolgeregelung, war ein derart weiter Anwendungsbereich vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt. Aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 150 Abs. 7 S. 2 AO a. F. und der begünstigenden Wirkung ist davon auszugehen, dass die Zurechnungsfiktion bei der strafrechtlichen Beurteilung im genannten Zeitraum gleichwohl für sämtliche Übermittlungstatbestände i. S. d. § 93c AO gilt.

(2) § 150 Abs. 7 S. 2 AO n. F.

Die Neuregelung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO schränkt den Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion auf solche eDaten ein, die in der Steuererklärung in einem Feld angegeben werden können, das mit einer Kennziffer versehen ist, bzw. die im Rahmen des Belegabrufs bereitgestellt werden. Es werden daher solche eDaten nicht mehr von der Zurechnungsfiktion erfasst, die zwar nach Maßgabe des § 93c AO an die Finanzbehörde übermittelt werden, die aber nicht im Erklärungsformular verkennziffert abgefragt bzw. nicht im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung zugänglich gemacht werden.²⁵⁵ Als Beispiel nennt der Gesetzgeber eDaten, die nach §§ 13 bis 15 MV an die Finanzverwaltung zu übermitteln sind.²⁵⁶ Diese werden in der Steuererklärung nicht kennziffergenau und eigenständig abgefragt, sondern bei der Steuerfestsetzung bloß untergeordnet berücksichtigt, wie z. B. bei der Ermittlung des Gewinns bzw. des Überschusses.²⁵⁷ Die Anpassung hat folgenden Hintergrund: Der Gesetzgeber nahm bei Schaffung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO an, dass sämtliche eDaten des Dritten kennziffergenau mit der Steuererklärung abgeglichen und bei fehlender Deklaration durch den Steuerpflichtigen von Amts wegen vollständig automationsgestützt bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden können.²⁵⁸ Tatsächlich werden derzeit nur diejenigen eDaten automationsgestützt

²⁵⁴ S. C.IV.1.d).

²⁵⁵ S. zum Umfang C.III.4.

²⁵⁶ BT-Drucks. 20/3879, 138.

²⁵⁷ BT-Drucks. 20/3879, 138; *Schmidt*, beck.digitax 2023, 254, 256.

²⁵⁸ BT-Drucks. 20/3879, 138; *Roth*, PStR 2023, 163, 164 f.

abgeglichen und berücksichtigt, die für den Belegabruf im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung bereitgestellt werden bzw. als solche in den Steuererklärungsformularen gekennzeichnet sind.²⁵⁹ Es handelt sich um eben solche Besteuerungsgrundlagen, die einer Kennziffer in den Steuererklärungsvordrucken bzw. -formularen unmittelbar zuzuordnen sind. Die Einschränkung des Anwendungsbereichs dient mithin der Sicherstellung der Funktionsfähigkeit des vollautomationsgestützten Veranlagungsverfahrens. Nur die eDaten, die derzeit auch im Rahmen der vollautomationsgestützten Festsetzung nutzbar sind, dürfen zugerechnet werden und den Steuerpflichtigen von seinen Mitwirkungspflichten befreien. Anderenfalls würde zusätzlicher Verwaltungsaufwand für einen Abgleich sowie ein Steuerverkürzungsrisiko geschaffen.²⁶⁰

Im Nachfolgenden bilden die von der Neuregelung erfassten eDaten den Kernpunkt der Bearbeitung. Nur für diese wollte der Gesetzgeber Mitwirkungspflichtverschiebungen schaffen. Nur diese sind im Rahmen der vollautomationsgestützten Veranlagung verwertbar. Hierzu zählen die eDaten, die der Steuerpflichtige im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung abrufen kann. Für den von § 370 Abs. 1 AO vorausgesetzten Steuerverkürzungserfolg sind hierbei die steuererhöhenden Tatsachen, insbesondere die Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit und Rentenbezüge, sowie von Dritten zu hoch übermittelte steuermindernde Tatsachen, wie Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, von Relevanz und bilden daher den Schwerpunkt der Betrachtung.

(3) Kritik zum begrenzten Anwendungsbereich der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO

Der Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 AO ist seit jeher auf Datenübermittlungspflichten i. S. d. § 93c AO beschränkt. § 93c AO selbst erfasst nicht alle bestehenden Datenübermittlungspflichten. Insbesondere sind der grenzüberschreitende automatische Informationsaustausch sowie Kontrollmaterial anderer Finanzbehörden vom Anwendungsbereich der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO ausgespart.

(a) Meinungsstand

Die Literatur übt hieran zum Teil – auch im Hinblick auf die unterschiedliche strafrechtliche Behandlung der Daten – Kritik.

Nach einer Ansicht erscheine die Differenzierung zwischen Daten i. S. d. § 93c AO und anderen elektronischen Daten, die durch Dritte zu übermitteln sind, wegen der faktisch sehr ähnlichen Ausgangssituation willkürlich.²⁶¹ Es lasse sich kaum erklären, warum in

²⁵⁹ BT-Drucks. 20/3879, 138.

²⁶⁰ BT-Drucks. 20/3879, 138.

²⁶¹ Häger, wistra 2017, 369, 371.

einem Fall eine Strafbarkeit gem. § 370 AO in Betracht kommen solle, die im anderen Fall ausgeschlossen sei.²⁶² Nach anderer Ansicht scheidet ein Willkürverstoß gem. Art. 3 GG aus.²⁶³ Das besondere elektronische Verfahren des § 93c AO und die ausgesuchten übermittelnden Stellen werden als hinreichende Differenzierungskriterien angesehen.²⁶⁴ Zudem sei die Beschränkung auf Mitteilungspflichten nach nationalem Steuerrecht jedenfalls derzeit gerechtfertigt, da die Kontrolle von Daten ausländischer Stellen und Institutionen der deutschen Finanzbehörde schwerer falle.²⁶⁵ Darüber hinaus sehe der Gesetzgeber die Finanzverwaltung hinsichtlich der Berücksichtigung elektronischer Daten in einer Erprobungsphase.²⁶⁶ Eine parallele Diskussion wird geführt in Bezug auf nicht elektronisches Kontrollmaterial, wie ESt-4B-Mitteilungen oder physisches Kontrollmaterial aus einer Betriebsprüfung.²⁶⁷

Als Lösungsansätze schlug *Häger* zuvorderst und ergebnisoffen eine analoge Anwendung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO insbesondere hinsichtlich elektronisch übermittelter Daten bzw. die Notwendigkeit einer Gesetzesänderung vor.²⁶⁸ Ein Teil der Literatur lehnt die analoge Anwendung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO mangels planwidriger Regelungslücke ab.²⁶⁹ Der Gesetzgeber habe sich aufgrund der qualitativen Unterschiede zwischen den elektronisch zur Verfügung gestellten Unterlagen bewusst auf die Fälle des § 93c AO beschränkt.²⁷⁰ Andere halten die analoge Anwendung von § 150 Abs. 7 S. 2 AO in Bezug auf Daten aus dem automatischen Informationsaustausch für möglich.²⁷¹ Sie begründen dies mit der Ähnlichkeit der Daten: Beide Daten geben Aufschluss über steuerliche Einkünfte, beide werden elektronisch übermittelt und es sei für den Steuerpflichtigen gemeinhin bekannt, dass diese Daten tatsächlich übermittelt werden.²⁷²

Daneben wird die Lösung des Problems eines beschränkten Anwendungsbereichs der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO über das Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis gelöst. In Anlehnung an die Rechtsprechung des OLG Köln nimmt ein Teil der Literatur unabhängig von der Anwendbarkeit des § 93c AO einen Tatbestandsausschluss nach § 370 Abs. 1

²⁶² *Häger*, wistra 2017, 369, 371.

²⁶³ *Roth*, wistra 2018, 152, 153; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 619.

²⁶⁴ *Roth*, wistra 2018, 152, 153.

²⁶⁵ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 619.

²⁶⁶ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 619.

²⁶⁷ *Häger*, wistra 2017, 369, 372; *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 361.

²⁶⁸ *Häger*, wistra 2017, 369, 372.

²⁶⁹ Unter Verweis auf den Gesetzeswortlaut *Roth*, wistra 2018, 152, 153; *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 361; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 619; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 131.

²⁷⁰ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 619 f.; zustimmend *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 131.

²⁷¹ *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 56.

²⁷² *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 56.

Nr. 2 AO wegen fehlender Unkenntnis der Finanzbehörde bei Vorliegen elektronischer Daten oder Kontrollmaterial in Papierform an.²⁷³ Eine Versuchsstrafbarkeit bliebe jedoch in Bezug auf Kontrollmitteilungen bspw. aus einer Betriebsprüfung bestehen, da der Steuerpflichtige in aller Regel – anders als bei Daten aus dem automatischen Informationsaustausch – keine Kenntnis von deren Vorliegen habe.²⁷⁴

(b) Stellungnahme

Es lässt sich keine willkürliche Ungleichbehandlung von Datenübermittlungen im und außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 93c AO, 150 Abs. 7 S. 2 AO erblicken. Die Differenzierung ist sachlich gerechtfertigt. Für Datenübermittlungen aus dem Ausland überzeugt das von der Literatur herangezogene Argument der erschwerten Kontrollmöglichkeit von eDaten. Insbesondere die nach §§ 93c Abs. 4, 203a AO vorgesehenen Prüfungsbefugnisse sind im Ausland nicht in vergleichbarer Weise durchsetzbar. Die deutschen Behörden wären insoweit auf Amtshilfe angewiesen. Auch ist der Ausschluss der Datenübermittlungen zwischen Finanzbehörden sachlich gerechtfertigt. Das insoweit ergehende Kontrollmaterial ist nicht derart standardisiert, dass es dem vollautomationsgestützten Veranlagungssystem ohne Weiteres zugeführt werden könnte. Hierzu geeignet sind nur Daten, die einem verkennzifferten Bereich in der Steuererklärung, d. h. einer konkreten Einkunftsart sowie einer konkreten Einnahmen- bzw. Ausgabenposition, unmittelbar zugeordnet werden können. Demgemäß wurde der Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 AO mit dem JStG 2022 angepasst.²⁷⁵ Nur hier sind eine Zurechnung über § 150 Abs. 7 S. 2 AO und eine vollautomationsgestützte Veranlagung denkbar. Das Kontrollmaterial der Finanzbehörde geht darüber hinaus. Es beschränkt sich schon nicht auf bloße Daten, da vielfach Sachverhalt auf Papier mitgeteilt wird. Zudem bedarf es regelmäßig einer weitergehenden Prüfung der mitgeteilten Informationen, etwa wenn der Veranlagungsbezirk über ein privates Grundstücksveräußerungsgeschäft informiert wird, hierbei aber noch zu prüfen ist, ob die Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG abgelaufen ist oder ob ein gewerblicher Grundstückshandel in Betracht kommt.

Eine analoge Anwendung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO scheidet aufgrund des eindeutigen Wortlauts aus.²⁷⁶ Der Gesetzgeber hat den Anwendungsbereich zunächst ausdrücklich

²⁷³ Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 186; Häger, wistra 2017, 369, 373 f.; Heuel/Harink, AO-StB 2020, 49, 56.

²⁷⁴ Heuel/Harink, AO-StB 2020, 49, 56.

²⁷⁵ S. C.IV.2.d)(2).

²⁷⁶ So auch Roth, wistra 2018, 152, 153; die Frage, ob und inwieweit Analogien in Bezug auf Steuergesetze zulässig sind, ist strittig: die h. M. hält steuerbegünstigende Analogien für zulässig; die Zulässigkeit steuerverschärfender Analogien wurde früher einhellig abgelehnt, seit 1982 von Teilen der

auf Datenübermittlungen i. S. d. § 93c AO beschränkt, diesen später sogar noch enger gezogen. Der Ausschluss weiterer elektronischer Daten erfolgte absichtlich.

In der Folge kommt es zu einer Spaltung: die Daten i. S. d. § 93c AO können im Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 AO Teil des Deklarationsverfahrens werden, wohingegen andere mitzuteilende Daten und Informationen Teil des Verifikationsverfahrens bleiben.²⁷⁷

e) Abgabe einer Steuererklärung als Voraussetzung

Ein Kernstreitpunkt im Zusammenhang mit der Zurechnungsfiktion bildet die Frage, ob diese die Abgabe einer Steuererklärung voraussetzt. Wie sich die Zurechnungsfiktion im Fall der gänzlichen Nichtabgabe der Steuererklärung auswirkt, wird vornehmlich im steuerstrafrechtlichen Kontext des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO diskutiert.²⁷⁸ Dogmatisch stellt § 150 Abs. 7 S. 2 AO eine verfahrensrechtliche Regelung dar, sodass der Meinungsstreit hier zu verorten ist. Auf die spezifisch strafrechtlichen Argumente wird jedoch noch bei der Unterlassungsvariante einzugehen sein.

(1) Meinungsstand

Eine Ansicht in der Literatur setzt für die Anwendbarkeit der Zurechnungsfiktion in § 150 Abs. 7 S. 2 AO die Abgabe einer Steuererklärung voraus.²⁷⁹ Die Meinung geht auf *Roth* zurück. Dieser führt zur Begründung den Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO an, konkret die Passage „soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht“.²⁸⁰ Daneben beruft sich die Literatur auf verschiedene gesetzssystematische Erwägungen. *Roth* zufolge betreffe auch § 150 Abs. 7 S. 1 AO nur Konstellationen, in denen Steuererklärungen bereits beim Finanzamt

Literatur und Rechtsprechung nunmehr für möglich erachtet, zum Meinungsstand s. z. B. *Driuen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 163. EL 2020, AO § 4 Rz. 360 ff.; im Ergebnis kann die Beantwortung der Frage mangels Analogiefähigkeit dahinstehen.

²⁷⁷ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188; zum Verifikationsprinzip s. F.

²⁷⁸ Zur Problematik der Anwendbarkeit von § 150 Abs. 7 S. 2 AO bei Nichtabgabe der Steuererklärung im Steuerstrafrecht s. I.III.1.

²⁷⁹ *Roth*, wistra 2018, 152, 153; *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188; *Deckers*, NZWiSt 2019, 146, 147; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 60c; so auch noch *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 63. EL 2019, AO § 370 Rz. 249; *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 410; *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 124; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 159; *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 210; *Jacobi*, Steuerhinterziehung, 97.

²⁸⁰ *Roth*, wistra 2018, 152, 153; so auch *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 60c, *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 410, und *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 124; den Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO insgesamt als uneindeutig ansehend *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 206, und *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2165.

eingegangen seien.²⁸¹ Nach dem Willen des Gesetzgebers solle § 150 Abs. 7 AO das Veranlagungsverfahren, als der Erklärungsabgabe nachgelagertes Verfahren, erleichtern.²⁸² Dies werde auch daran deutlich, dass § 150 Abs. 7 AO im direkten Zusammenhang mit der vollautomatisierten Veranlagung nach § 155 Abs. 4 AO stehe.²⁸³ Zur Erstellung eines Steuerbescheids i. S. d. § 155 AO werden die Angaben des Steuerpflichtigen aus der Steuererklärung mit den bei der Finanzverwaltung gespeicherten Besteuerungsgrundlagen automatisch zusammengeführt.²⁸⁴ Ferner wird die Regelung des § 152 Abs. 2 AO zum Verspätungszuschlag herangezogen: De lege lata ziehe die Nichtabgabe der Steuererklärung zwingend die steuerverfahrensrechtliche Folge der Festsetzung eines Verspätungszuschlages nach sich.²⁸⁵ *Rolletschke* sieht hierin einen Widerstreit zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO, der ergänzt durch die Gesetzesmaterialien die Nichtverletzung der Mitwirkungspflicht fingiere.²⁸⁶ Bei Beschränkung der Zurechnungsfiktion auf den Fall der Abgabe einer Steuererklärung stelle sich die Frage der Festsetzung eines Verspätungszuschlages gar nicht.²⁸⁷ Darüber hinaus wird auf verschiedene Passagen der Gesetzesbegründung abgestellt, wo es heiße „*dass das Unterlassen der fraglichen Angaben keine Verletzung der Mitwirkungspflicht darstellt, weil die Steuererklärung als vollständig gilt*“^{288, 289}. Daneben soll die Ansicht durch die Passage „*Die Neuregelung soll es ermöglichen, dass die Steuerpflichtigen in derartigen Fällen auf eine eigenständige Deklaration dieser Daten verzichten können*“²⁹⁰ bestätigt werden.²⁹¹

Die Gegenansicht hält § 150 Abs. 7 S. 2 AO bei Nichtabgabe der Steuererklärung, d. h. im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, für anwendbar.²⁹² Zur Begründung zieht auch die Gegenansicht den Wortlaut der Norm heran: *Schmitz* zufolge stelle der Hs. 1 des § 150

²⁸¹ *Roth*, wistra 2018, 152, 153.

²⁸² *Roth*, wistra 2018, 152, 153.

²⁸³ *Roth*, wistra 2018, 152, 153; ähnlich *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 208, dem zufolge § 155 Abs. 4 S. 1 AO den Prozess der Bearbeitung und Entscheidungsfindung betreffe, der klassischerweise nach Abgabe der Steuererklärung stattfinde.

²⁸⁴ *Roth*, wistra 2018, 152, 153.

²⁸⁵ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188.

²⁸⁶ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188.

²⁸⁷ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188.

²⁸⁸ BT-Drucks. 18/8434, 112.

²⁸⁹ *Roth*, wistra 2018, 152, 153.

²⁹⁰ BT-Drucks. 18/8434, 112.

²⁹¹ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2165, halten die Gesetzesmaterialien hingegen für uneindeutig.

²⁹² *Häger*, wistra 2017, 369, 370; *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360, der hilfsweise auf die Rechtsprechung des OLG Köln zum Merkmal der Unkenntnis verweist; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 620 ff.; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 131 f.; *Durst*, kösdi 2019, 21201, 21209; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55; *Beller/Wagner*, ZWH 2022, 1, 4; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 244; *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 331.

Abs. 7 S. 2 AO den Grundsatz dar, der Hs. 2²⁹³ die Ausnahme; eine Erklärung des Steuerpflichtigen erlange überhaupt nur eine Bedeutung, wenn er abweichende Angaben mache, ansonsten gelten die eDaten als Grundlage der Steuerfestsetzung.²⁹⁴ *Beyer* argumentiert unter Heranziehung des allgemeinen Gesetzesvorbehalts mit der allgemeinen Formulierung der Norm, die die Fiktionsregelung nicht eindeutig für den Fall der Nichtabgabe der Steuererklärung ausschließe.²⁹⁵ Die o. g. systematischen Erwägungen zur vollautomatischen Steuerfestsetzung nach § 155 Abs. 4 AO lehnt die Gegenansicht ab. Zwar gesteht auch *Schmitz* einen Zusammenhang zwischen § 150 Abs. 7 S. 1 und S. 2 Hs. 2 AO und § 155 Abs. 4 AO ein, allerdings soll sich hieraus für die Zurechnungsfiktion kein Erfordernis zur Steuerklärungsabgabe ableiten lassen.²⁹⁶ Dies ergäbe allenfalls dann Sinn, wenn eine vollautomatische Steuerfestsetzung nicht allein aufgrund von eDaten erfolgen könnte, wobei § 155 Abs. 4 AO das Gegenteil vorsehe.²⁹⁷ In diese Richtung deuten auch die Ausführungen von *Heuel/Harink*, die bei Vorliegen von eDaten trotz Nichtabgabe einer Steuererklärung von der Veranlagungsfähigkeit des Falles ausgehen: Es sei dem Finanzamt unbenommen, steuerlich bisher noch nicht in Erscheinung getretene Steuerpflichtige aus Anlass der eDaten zur Abgabe einer Steuererklärung aufzufordern und dadurch ggf. noch nicht erfasste Steuerquellen aufzuspüren.²⁹⁸ Daneben werden Rückschlüsse aus § 150 Abs. 7 S. 1 AO abgelehnt: Die Vorschrift beziehe sich auf den Fall, dass der Steuerpflichtige ein Freitextfeld ausfülle, was zwangsläufig eine Steuererklärung voraussetze.²⁹⁹ Hieraus ergebe sich nicht der Schluss, dass die automatisierte Veranlagung nur bei Vorliegen (irgendeiner) Erklärung geschehe und § 150 Abs. 7 S. 2 AO nur in diesem Fall eingreifen solle.³⁰⁰ Darüber hinaus argumentiert die Gegenansicht mit dem Ziel und der Gesamtkonzeption des Gesetzgebers: Dieser möchte die eDaten bei der Steuerfestsetzung nutzen, da sie ihm qualitativ besser erscheinen und eine automationsgestützte Verarbeitung ermöglichen.³⁰¹ Wenn der Steuerpflichtige ausschließlich Einkünfte i. S. d.

²⁹³ Die Aussagen von *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 621 f., beziehen sich auf die a. F. von § 150 Abs. 7 S. 2 AO, sodass bei ihm Hs. 2 dem heutigen letzten Hs. der Norm entspricht.

²⁹⁴ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 621 f.

²⁹⁵ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

²⁹⁶ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 621.

²⁹⁷ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 621; kritisch *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 208, wonach *Schmitz* die automatisierte Veranlagung vom klassischen Verwaltungsverfahren abkoppele.

²⁹⁸ *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55.

²⁹⁹ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

³⁰⁰ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

³⁰¹ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 622.

§ 93c AO bezieht, die dem Finanzamt übermittelt wurden, ist die Abgabe einer Steuererklärung *Schmitz* zufolge „nicht nur sinnlos, sondern auch kontraproduktiv“³⁰². Das Finanzamt wäre – obwohl eine vollautomationsgestützte Veranlagung erfolgen könnte – mindestens mit der Prüfung belastet, ob der Steuerpflichtige im qualifizierten Freitextfeld abweichende Angaben zu den eDaten getätigt hat.³⁰³ Zwar existiert noch keine Rechtsprechung zu der Problematik. Allerdings hat das OLG Oldenburg in einer Entscheidung zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen ohne nähere Begründung in einem obiter dictum angenommen, dass der Tatbestand wegen § 150 Abs. 7 S. 2 AO ausgeschlossen sein dürfte.³⁰⁴

(2) Stellungnahme

Es bedarf einer Auslegung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO.

Die Ausführungen von *Schmitz* überzeugen, da die Zurechnung im Hs. 1 des § 150 Abs. 7 S. 2 AO geregelt ist, ohne dass hierin die Abgabe einer Steuererklärung vorausgesetzt wird. Zwar findet im Hs. 2 und 3 eine sprachliche Bezugnahme auf das Steuerklärungsfeld und die Steuererklärung statt. Dies ist jedoch unschädlich. Es heißt auch dort nicht, dass eine Steuererklärung abzugeben ist. Die Hs. 2 und 3 begrenzen lediglich den Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion, der bereits durch den Hs. 1 vordefiniert ist. Insbesondere ist die Bezugnahme von *Roth* auf das Wort *Steuererklärung* in der Passage zum Freitextfeld in Hs. 3 nicht überzeugend. Die Nutzung des Freitextfeldes ist ein bloßes Angebot an den Steuerpflichtigen, von dem nicht zwingend Gebrauch zu machen ist.³⁰⁵

Aus den angeführten Passagen der Gesetzesmaterialien lässt sich kein Wille des Gesetzgebers ableiten, die Zurechnungsfiktion von der Abgabe einer Steuererklärung abhängig zu machen. Die Gesetzesmaterialien setzen explizit keine tatsächliche Abgabe einer Steuererklärung für die Anwendbarkeit der Zurechnungsfiktion voraus. Zwar nehmen die dortigen Ausführungen im Zusammenhang mit der Reduzierung von Mitwirkungspflichten Bezug auf die Steuererklärung, wenn es heißt „weil die Steuererklärung als vollständig gilt“. Es ist logisch, dass die Steuererklärung erwähnt wird. Die Steuerklärungspflicht bleibt auch im Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 AO bestehen. Der Bezug auf die Vollständigkeit stellt einen Zusammenhang zum Pflichtenprogramm aus § 150

³⁰² *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 622.

³⁰³ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 622; mit dem Gesetzeszweck der Vereinfachung und Automatisierung des Veranlagungsverfahrens argumentierend auch *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55.

³⁰⁴ OLG Oldenburg v. 10.7.2018 1 Ss 51/18, wistra 2019, 79, 79; s. auch I.III.4.b)(1)(a).

³⁰⁵ S. C.III.4.

Abs. 2 AO her. Es geht um die Modifikation des Inhalts der Steuererklärungspflicht,³⁰⁶ also um das „Wie“ der Steuererklärung.³⁰⁷ Zudem muss sich das Ergebnis der historischen Auslegung in einem objektiven Anknüpfungspunkt im Gesetzeswortlaut widerspiegeln,³⁰⁸ der im entscheidenden Grundteil des § 150 Abs. 7 S. 2 Hs. 1 AO wie gesehen vollständig fehlt.

Die von *Roth* und *Rolletschke* vorgebrachten systematischen Argumente sind weniger überzeugend. Systematische Erwägungen zu § 150 Abs. 7 S. 1 AO sollten nicht angestellt werden. Gemein haben die Normen nur ihre Verortung im selben Absatz. Inhaltlich sowie hinsichtlich des Adressatenkreises sind sie nicht abgestimmt. § 150 Abs. 7 S. 1 AO enthält einen Appell, der sich an die Finanzverwaltung richtet. § 150 Abs. 7 S. 2 AO beinhaltet eine Begünstigung, die dem Steuerpflichtigen zugutekommen soll.

Die systematischen Erwägungen von *Roth* zu § 155 Abs. 4 AO überzeugen ebenfalls nicht. Es ist zwar richtig, dass die Anwendbarkeit des § 155 Abs. 4 AO die Abgabe einer Steuererklärung voraussetzt und § 150 Abs. 7 AO der Umsetzung des vollautomationsgestützten Veranlagungsverfahrens dient.³⁰⁹ Wo § 150 Abs. 7 S. 1 AO keinen anderen Zweck hat, enthält § 150 Abs. 7 S. 2 AO jedoch zusätzlich eine Begünstigungsfunktion zugunsten des Steuerpflichtigen. Es lässt sich weder dem Gesetzeswortlaut noch den Gesetzesmaterialien entnehmen, dass die Begünstigung des Steuerpflichtigen nur eintreten soll, wenn er das vollautomationsgestützte Veranlagungsverfahren durch die Abgabe einer Steuererklärung fördert. Bei systematischen Erwägungen im Geflecht der § 155 Abs. 4 AO, § 150 Abs. 7 S. 1 AO und § 150 Abs. 7 S. 2 AO ist zudem Vorsicht geboten. § 150 Abs. 7 S. 2 AO wurde im Gesetzgebungsverfahren erst nachträglich eingefügt, so dass die Vorschriften gedanklich nicht in einem Guss entstanden sind, was Brüche zwar nicht impliziert, aber begünstigt.

Der von *Rolletschke* angesprochene Widerstreit zwischen § 150 Abs. 7 S. 2 AO und § 152 Abs. 2 AO besteht bei genauer Betrachtung der Gesetzesmaterialien nicht. Diesen – und erst recht dem Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO – lässt sich nicht entnehmen, dass der Steuerpflichtige durch die Zurechnungsfiktion von sämtlichen Folgen einer Mitwirkungspflichtverletzung verschont werden soll.³¹⁰ Nach den Gesetzesmaterialien soll das Unterlassen der fraglichen Angaben keine Verletzung der Mitwirkungspflicht darstellen, weil

³⁰⁶ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 622, 626; so auch *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 131.

³⁰⁷ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 208 f.; näher G.I.2.b).

³⁰⁸ BVerfG v. 19.3.2013 2 BvR 2628/10, 2 BvR 2883/10, 2 BvR 2155/11, NStZ 2013, 295, 296.

³⁰⁹ S. C.IV.2.b) und G.I.2.b)(1).

³¹⁰ Differenzierend auch *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188, selbst.

die Steuererklärung als vollständig gilt. Explizit wird nur die Vollständigkeit der Angaben fingiert und damit nur auf die Mitwirkungspflicht des § 150 Abs. 2 AO Bezug genommen, nicht auf Folgen für § 152 Abs. 2 AO. Es ist de lege lata möglich, dass dem Steuerpflichtigen bei Nichtabgabe der Steuererklärung die eDaten zugerechnet werden und insoweit keine Unvollständigkeit und kein pflichtwidriges Unterlassen besteht, d. h. insbesondere auf strafrechtlicher Ebene ein diesbezüglicher Vorwurf ausscheidet, auf verfahrensrechtlicher Ebene aber ein Verspätungszuschlag festzusetzen ist. Dies ist bei Betrachtung des derzeitigen Veranlagungssystems auch sachgerecht: strafrechtliche Folgen werden mit Blick auf das dort geltende Ultima-ratio-Prinzip vermieden. Der Fiskus ist aber auf die Abgabe einer Steuererklärung mindestens in Form des Mantelbogens angewiesen, selbst wenn für den Steuerfall sämtliche Einkünfte als eDaten vorliegen.³¹¹ Eine automatische Steuerfestsetzung ohne jeglichen Mitwirkungsakt des Steuerpflichtigen ist im Verfahrensrecht der AO weder derzeit noch in Zukunft vorgesehen.³¹²

Die Zurechnungsfiktion ist in § 150 AO verortet, der die Form und den Inhalt der Steuererklärung betrifft. Die Norm konkretisiert mithin, wie die Steuererklärung abzugeben ist. Durch § 150 Abs. 7 S. 2 AO wird der Umfang der Steuerklärungspflicht um die eDaten reduziert. Dass die Begünstigung nur eingreift, wenn eine Steuererklärung auch tatsächlich abgegeben wurde, ist hiermit nicht gesagt. Das Gegenteil ist der Fall. Die Modifikation der Steuerklärungspflicht durch § 150 Abs. 7 S. 2 AO geschieht im Vorfeld zur Abgabe der Steuererklärung. Dies veranschaulichen die Steuerklärungsformulare: Bevor der Steuerpflichtige seine Steuererklärung elektronisch übermittelt oder in den Briefkasten des Finanzamts einwirft, wird er in den Formularen darauf hingewiesen, dass Angaben zu den eDaten nicht erforderlich sind.³¹³

Neben dem Wortlaut der Norm ist entscheidendes Kriterium der Sinn und Zweck der Zurechnungsfiktion. Die Zurechnungsfiktion soll den Steuerpflichtigen begünstigen, indem er auf Angaben zu den eDaten verzichten darf, ohne eine Mitwirkungspflichtverletzung zu begehen. Die begünstigende Wirkung wird über einen weiten Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 AO gestärkt.

Ungeachtet strafrechtlicher Gesichtspunkte führt die Auslegung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO bereits auf verfahrensrechtlicher Ebene zu dem Ergebnis, dass die Zurechnungsfiktion keine Abgabe einer Steuererklärung voraussetzt.

³¹¹ Näher G.I.2.b)(1).

³¹² *Ortward*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 207; s. auch G.I.2.b)(3) und C.V.1.; a. A. *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 622.

³¹³ Näher E.III.4.

f) Tatsächliche Übermittlung von eDaten als Voraussetzung

Ob § 150 Abs. 7 S. 2 AO bei unterbliebener Datenübermittlung durch den Dritten eingreift, ist strittig.

(1) Meinungsstand

Überwiegend wird die tatsächliche Übermittlung der Daten durch den Dritten vorausgesetzt.³¹⁴ Daten, die zwar übermittelt werden müssten, aber aufgrund eines Versehens oder wegen Problemen bei der mitteilungspflichtigen Stelle nicht bei der Finanzbehörde eingehen, seien von der Fiktionswirkung nicht erfasst.³¹⁵ Abgestellt wird auf den Wortlaut der Norm „übermittelt wurden“.³¹⁶

Einer anderen Ansicht zufolge greift die Rechtsfolge der Fiktionswirkung auch bei unterbliebener Datenübermittlung durch den Dritten.³¹⁷ Zu einer Verletzung der Mitwirkungspflicht solle es dann trotz unterlassener Angaben des Steuerpflichtigen nicht kommen.³¹⁸ Dies wird entgegen dem Wortlaut der Vorschrift für gerechtfertigt erachtet, da der Steuerpflichtige auf den tatsächlichen Datenübermittlungsvorgang an die Finanzbehörde keinen Einfluss habe und nicht nachprüfen könne, ob und in welchem Umfang die Daten tatsächlich übermittelt worden seien.³¹⁹

(2) Stellungnahme

§ 150 Abs. 7 S. 2 AO setzt nach dem eindeutigen Wortlaut die tatsächliche Übermittlung von Daten voraus. Auch die Gesetzesmaterialien deuten auf das Vorliegenmüssen der Daten aufgrund einer tatsächlichen Übermittlung durch den Dritten hin. In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum StVfModG heißt es zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO zunächst, dass der Finanzverwaltung viele Daten aufgrund entsprechender Datenübermittlungen Dritter i. S. d. § 93c AO bereits vorliegen.³²⁰ Die Neuregelung solle es ermöglichen, dass der Steuerpflichtige in derartigen Fällen auf eine eigenständige Deklaration verzichten könne.³²¹ In diesem Fall gelten die der Finanzverwaltung von

³¹⁴ Roth, wistra 2018, 152, 153; Schmitz, in: GS Joecks, 615, 620; Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, 1577, 1578; Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2164; Peters, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 159; Jacobi, Steuerhinterziehung, 97.

³¹⁵ Roth, wistra 2018, 152, 153.

³¹⁶ Roth, wistra 2018, 152, 153; Schmitz, in: GS Joecks, 615, 620.

³¹⁷ Rosenke, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403; wohl auch Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 253.

³¹⁸ Rosenke, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

³¹⁹ Rosenke, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403; so auch Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 253.

³²⁰ BT-Drucks. 18/8434, 112.

³²¹ BT-Drucks. 18/8434, 112.

dritter Seite übermittelten Daten als vom Steuerpflichtigen angegebene Daten.³²² Es wird von Seiten des Gesetzgebers der Fall unterstellt, dass Daten vielfach schon vorliegen, d. h. tatsächlich übermittelt wurden. Die Deklaration durch den Steuerpflichtigen ist nur „in derartigen Fällen“ überflüssig. Auch die Wortwahl „von dritter Seite übermittelten Daten“ verdeutlicht das Erfordernis einer tatsächlichen Übermittlung. Dies steht auch im Einklang mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift, wonach die Funktionsfähigkeit des vollautomationsgestützten Veranlagungsverfahrens gestärkt werden soll. Dies ist nur bei tatsächlichem Vorliegen der Daten der Fall. Ohne die Daten liegt weder Verifikationsmaterial vor noch können die eDaten die fehlenden Angaben des Steuerpflichtigen komplementieren. Das von Teilen der Literatur vorgetragene Argument der fehlenden Möglichkeit einer Einflussnahme auf die Datenübermittlung nebst fehlender Überprüfungsmöglichkeiten verfängt nicht. Den Steuerpflichtigen trifft eine Prüfpflicht, ob die Datenübermittlung tatsächlich stattgefunden hat.³²³ Dieser Pflicht kann er entweder mithilfe des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung oder über die Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO bzw. nach § 22a Abs. 3 EStG³²⁴ nachkommen. Daneben bleibt es dem Steuerpflichtigen unbenommen, den Umfang der tatsächlich übermittelten eDaten beim Finanzamt oder beim Dritten anzufragen. In strafrechtlicher Hinsicht wird der Steuerpflichtige über den subjektiven Tatbestand geschützt, wenn er von der ordnungsgemäßen Übermittlung ausgeht.³²⁵

g) Zurechnung von fehlerhaften eDaten

Auch ist strittig, ob fehlerhaft übermittelte eDaten dem Steuerpflichtigen über § 150 Abs. 7 S. 2 AO zugerechnet werden.

(1) Meinungsstand

Teilweise wird angenommen, dass auch fehlerhafte Daten des Dritten dem Steuerpflichtigen zu seinen Lasten zugerechnet werden, soweit der Steuerpflichtige keine abweichenden Angaben im Freitextfeld der Steuererklärung macht.³²⁶ Nach *Vetten* müsse der Steuerpflichtige entscheiden, ob er auf die Datenübermittlung der mitteilungspflichtigen Stelle vertraue oder eigene Angaben in der Steuererklärung mache.³²⁷ *Trossen* zufolge behandle das Finanzamt die seitens des Dritten übermittelten Daten ohne einen

³²² BT-Drucks. 18/8434, 112.

³²³ Näher G.I.4.b)(3).

³²⁴ Näher G.II.2.b).

³²⁵ So auch *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 253.

³²⁶ *Vetten*, NWB 2016, 3187, 3189; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312 f.; *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

³²⁷ *Vetten*, NWB 2016, 3187, 3189.

abweichenden Kennzifferneintrag bzw. Eintrag im qualifizierten Freitextfeld als zutreffend.³²⁸ *Rosenke* rechnet dem Steuerpflichtigen die unrichtigen eDaten des Dritten zwar zu, er zieht hieraus jedoch keine nachteiligen Folgen, sondern geht vom Eingreifen der Fiktionswirkung zugunsten des Steuerpflichtigen aus.³²⁹ Die Steuererklärung des Steuerpflichtigen gelte auch bei fehlerhafter Übermittlung der entsprechenden Daten als vollständig, insbesondere stelle das Unterlassen der Angaben i. S. d. § 150 Abs. 7 S. 2 AO durch den Steuerpflichtigen keine Verletzung der Mitwirkungspflicht dar.³³⁰ Etwas anderes gelte aber für Daten, die der Finanzverwaltung von Dritten übermittelt und danach automatisiert im Formular der elektronischen Steuererklärung vorausgefüllt bzw. bereitgestellt werden und daher für den Steuerpflichtigen erkennbar seien.³³¹ Diese Daten müsse der Steuerpflichtige auf ihre Richtigkeit überprüfen.³³²

Nach anderer Ansicht darf die gesetzliche Fiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO nicht zulasten des Steuerpflichtigen herangezogen werden, was mit dem Schuldgrundsatz begründet wird.³³³

(2) Relevanz der Fallgruppe

Ausweislich der Gesetzesmaterialien sind die Daten der mitteilungspflichtigen Stellen nach internen Untersuchungen wie auch Untersuchungen der Rechnungsprüfungsbehörden „in nahezu allen Fällen zutreffend“³³⁴. Die Zahl der Fälle, in der die Datenübermittlung mit zutreffenden Werten erfolgt, wird vereinzelt mit über 99 % beziffert.³³⁵ Aus dieser Blickrichtung dürfte die Fallgruppe der von Dritten unrichtig übermittelten eDaten geringe Relevanz aufweisen.

Eine Untersuchung der Fallgruppe ist allerdings nicht nur unter rein dogmatischen Gesichtspunkten angesagt. Die Feststellungen zur Qualität der eDaten dürfen durchaus kritisch hinterfragt werden.³³⁶ Jedenfalls für den Bereich der eDaten betreffend die Lohnsteuer nach § 41b Abs. 1 EStG verwundern sie. Betrachtet man etwa Mehrergebnisse im Rahmen von Lohnsteueraußenprüfungen, besteht im Lohnsteuerverfahren eine nicht zu vernachlässigende Fehleranfälligkeit. So haben die Lohnsteueraußenprüfungen im

³²⁸ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312 f.

³²⁹ *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

³³⁰ *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

³³¹ *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

³³² *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

³³³ *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 124.

³³⁴ BT-Drucks. 18/8434, 112.

³³⁵ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312.

³³⁶ Kritisch auch *Vinken*, DStR 2012, 1205, 1207, dem zufolge die eDaten „in einer nicht zu vernachlässigenden Anzahl von Fällen fehlerbehaftet sind“.

Kalenderjahr 2022 bundesweit zu einem Mehrergebnis von 689,2 Millionen Euro geführt, wobei von 2.597.200 Arbeitgebern abschließend nur 68.567 Arbeitgeber geprüft wurden.³³⁷ Der Arbeitgeber ist gem. § 41b Abs. 1 S. 2 EStG nur verpflichtet, die elektronische Lohnsteuerbescheinigung „*Auf Grund der Aufzeichnungen im Lohnkonto*“ zu übermitteln. Fehler im Lohnsterverfahren – zu denken ist etwa an Zahlendreher, Verwechslungen zwischen Arbeitnehmern, eine Änderung des Bruttoarbeitslohns aufgrund einer beim Lohnsteuerabzug noch nicht berücksichtigten privaten Nutzung des Firmenwagens³³⁸ oder an bewusste Fehlbuchungen aufgrund von Schwarzgeldabreden – setzen sich dann bei den eDaten fort. Aber auch mit Blick auf die hohe Fallzahl an Rentenbezugsmitteilungen – in 2022 lag die Anzahl der Empfängerinnen und Empfänger von Renten bei 22.023.863³³⁹ – besteht durchaus Fehlerpotential. Daneben wird eine potentielle Fehlerquelle aufgrund der unterschiedlichen Ausgestaltung der Übermittlungstatbestände auf einfachgesetzlicher Ebene gesehen, was den Überblick des Dritten erschwere.³⁴⁰

(3) **Stellungnahme**

Erneut ist eine Auslegung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO erforderlich.

Der Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO lässt für sich genommen die Zurechnung fehlerhafter Daten des Dritten zum Steuerpflichtigen zu. Der Gesetzestext knüpft die Zurechnung nicht an die Richtigkeit der Daten des Dritten.

Ob nach dem gesetzgeberischen Willen auch die Zurechnung unrichtiger Daten erfolgen soll, ist nicht eindeutig zu ermitteln. Die Gesetzesbegründung zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO erweckt den Verdacht, dass sich der Gesetzgeber über die Fallgruppe einer unrichtigen Datenübermittlung keine Gedanken gemacht hat, da er von der Richtigkeit der eDaten in nahezu allen Fällen ausgeht.

Die Zurechnung fehlerhafter Daten könnte mit dem Argument der in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Pflicht zur Rechtmäßigkeit staatlichen Handelns abzulehnen sein. Würden die falschen Daten zugerechnet, käme es im Rahmen der vollautomationsgestützten Veranlagung ohne abweichende Angaben des Steuerpflichtigen zu materiell fehlerhaften

³³⁷ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Lohnsteuer/BMF_Schreiben_Allgemeines/2024-01-24-lohnsteuer-aussenpruefung-und-nachschau-2022.html (letzter Abruf am 30.3.2024); zu Mehrergebnissen in NRW im Jahr 2002 und bundesweit im Jahr 2000 s. *Drüen*, FR 2004, 1134, 1137 m. w. N.

³³⁸ Beispiel nach *Groß/Möslein*, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, Kapitel I. Rz. 81.

³³⁹ <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Lohnsteuer-Einkommensteuer/Tabellen/rbm2.html> (letzter Abruf am 30.3.2024).

³⁴⁰ *Schmidt*, Risikoorientierte Fallauswahl, 54 f. m. w. N.

Bescheiden. Rechtswidrige Bescheide würden von Legislative und Exekutive nicht nur in Kauf genommen, sondern durch die Fiktionswirkung sogar mitherbeigeführt. Systematische Erwägungen zeigen, dass der Gesetzgeber dieses Ergebnis in einem ersten Schritt akzeptiert. Dies verdeutlicht die mit dem StVfModG eingeführte Korrektornorm des § 175b Abs. 2 AO, der Folgendes normiert: Gelten Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c AO an die Finanzverwaltung übermittelt wurden, nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO als Angaben des Steuerpflichtigen, ist der Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit diese Daten zu Ungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig sind. Hiernach finden fehlerhafte, den Steuerpflichtigen belastende eDaten über die Zurechnungsfiktion zunächst Eingang in die Steuerfestsetzung, können dann aber in einem nächsten Schritt korrigiert werden. Die Vorschrift soll Rechtsnachteile desjenigen Steuerpflichtigen vermeiden, der auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben des Dritten vertraut und dem eine Unrichtigkeit erst nach Ablauf der Einspruchsfrist auffällt.³⁴¹ Wenn der Gesetzgeber es schon für rechtmäßig erachtet, fehlerhaft belastende eDaten zuzurechnen, dann gilt dies erst recht für fehlerhaft begünstigende eDaten.³⁴²

Auf verfahrensrechtlicher Ebene ist aufgrund des gewichtigen systematischen Arguments von einer Zurechnung fehlerhafter eDaten auszugehen. Der Auffassung von *Rosenke*, dass sich hieraus keine nachteiligen Folgen für den Steuerpflichtigen ergeben, kann nicht zugestimmt werden. Aus § 175b Abs. 2 AO folgt, dass fehlerhafte eDaten auch zuungunsten des Steuerpflichtigen Einzug in die Steuerfestsetzung finden können. Eine Korrektur des Bescheides hängt davon ab, ob ein Verfahrensbeteiligter die Fehlerhaftigkeit tatsächlich entdeckt. Zuzustimmen ist ihm jedoch dahingehend, dass auch bei Zurechnung falscher eDaten die Vollständigkeit der Steuererklärung fingiert wird, wenn auch nicht ihre Richtigkeit.

h) Zurechnungsfiktion bei Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung

(1) Meinungsstand

Ortward ist der Ansicht, dass die Zurechnungsfiktion bei der Nutzung von Mein ELSTER nur dann Anwendung findet, wenn der Steuerpflichtige nicht das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung durch Datenabruf und -übernahme wahrnimmt.³⁴³ Da sich der

³⁴¹ BT-Drucks. 18/8434, 115.

³⁴² Im Ergebnis auch *Rüsken*, in: Klein, AO, AO § 175b Rz. 8.

³⁴³ *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 205; so wohl auch die Finanzverwaltung, s. die Differenzierung im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), BStBl. I 1987, 664, zu § 150 Nr. 3 S. 1 und 2.

Steuerpflichtige mit der vorausgefüllten elektronischen Steuererklärung die übernommenen Werte zu eigen mache und mit der Datenübermittlung an die Finanzbehörde selbst erkläre, bestehe in diesen Fällen keine Notwendigkeit für die Zurechnungsfiktion.³⁴⁴ In eine ähnliche Richtung deuten die Ausführungen von *Roth*. Dieser macht die Zurechnungsfiktion davon abhängig, dass eine Steuererklärung abgegeben wurde, die keine Angaben zu eDaten in den entsprechenden Datenfeldern enthält.³⁴⁵ Um die Fiktionswirkung bejahen oder verneinen zu können, müssen ihm zufolge die Datenfelder der Steuererklärung eingesehen werden.³⁴⁶

(2) **Stellungnahme**

Der von *Ortwald* – und im Ansatz von *Roth* – vertretenen Ansicht kann nicht gefolgt werden. Sofern der Steuerpflichtige keine Änderungen an den im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung abgerufenen und übernommenen eDaten des Dritten vornimmt, greift die Zurechnungsfiktion nach dem Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO ein. Die Zurechnung scheidet nach dem Normtext nur aus, wenn der Steuerpflichtige abweichende Angaben zu den eDaten des Dritten macht. Übernimmt der Steuerpflichtige die übermittelten eDaten aus dem Belegabruf in seine Steuererklärung und sendet die Steuererklärung daraufhin ab, erklärt er zu den eDaten gerade keine abweichenden Werte. Darüber hinaus erscheint das von *Roth* vorgeschlagene Einsehen der Datenfelder wenig praxistauglich und dem gesetzgeberischen Willen nach einer möglichst weitreichenden vollautomatisierten Veranlagung entgegenstehend.

Aus den Überlegungen von *Ortwald* und *Roth* wird allerdings eines deutlich: Soweit das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung besteht und genutzt wird, bedarf es der Zurechnungsfiktion nicht. Sollte die elektronische Steuererklärung sowie die Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung zukünftig flächendeckend verpflichtend werden, würde § 150 Abs. 7 S. 2 AO obsolet werden. De lege lata greift § 150 Abs. 7 S. 2 AO jedoch trotz Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung ein.

i) **Folgen der Zurechnungsfiktion**

Die eDaten des Dritten werden dem Steuerpflichtigen als eigene Daten zugerechnet.³⁴⁷ Ausweislich der Gesetzesbegründung wird durch die Zurechnungsfiktion sichergestellt, dass das Unterlassen von Angaben zu eDaten „*keine Verletzung der Mitwirkungspflicht*

³⁴⁴ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 205.

³⁴⁵ *Roth*, *wistra* 2018, 152, 153.

³⁴⁶ *Roth*, *wistra* 2018, 152, 153.

³⁴⁷ *Seer*, *StbJb* 2016/2017, 539, 560; *Heuvel/Harink*, *AO-StB* 2020, 49, 54.

darstellt, weil die Steuererklärung als vollständig gilt.³⁴⁸ Der Steuerpflichtige kann auf die Angabe von eDaten in der Steuererklärung verzichten. Eine Pflichtverletzung wegen fehlender Angaben des Steuerpflichtigen scheidet hinsichtlich der eDaten aus.³⁴⁹ Konkret geht es um die Pflichtverletzung nach § 150 Abs. 2 AO. Hierdurch wird für den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit geschaffen.³⁵⁰

j) Ergebnis

Die Anwendung der Zurechnungsfiktion im Verfahrensrecht setzt voraus, dass die eDaten durch den Dritten tatsächlich übermittelt wurden und der Steuerpflichtige keine abweichenden Angaben in der Steuererklärung macht. Die Zurechnungsfiktion greift auch bei Nutzung des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung. Indes ist die Abgabe einer Steuererklärung nicht erforderlich.

V. Ausblick

Die technische Umsetzung des StVfModG war bis zum Ende des Jahres 2022 geplant.³⁵¹ Eine Reihe von Projekten zur vollautomationsgestützten Veranlagung wurde bereits realisiert, wie u. a. der Ausbau der vorausgefüllten Steuererklärung durch die Integration der Daten der „vL-Meldung“ und die Möglichkeit des Nachweises der Bevollmächtigung eines Steuerberaters.³⁵² Neben dem StVfModG zielen weitere geplante Projekte auf eine fortschreitende Digitalisierung ab,³⁵³ was auch die Datenübermittlung durch Dritte noch weiter in den Fokus des Gesetzgebers und der Verwaltung rückt.

1. Easy Tax

Im Koalitionsvertrag 2021 bis 2025 haben sich SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP für eine weitere Vereinfachung und Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens

³⁴⁸ BT-Drucks. 18/8434, 112.

³⁴⁹ Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2164.

³⁵⁰ Beyer, NZWiSt 2018, 359, 359.

³⁵¹ Spilker, FR 2022, 211, 211.

³⁵² Antwort der Bundesregierung v. 17.8.2020 auf die Kleine Anfrage BT-Drucks. 19/21383, BT-Drucks. 19/21668, 2 f.

³⁵³ Zum Modellprojekt Finanzamt der Zukunft, in dem 47 Einzelmaßnahmen zur weiteren Digitalisierung der Finanzverwaltung erprobt werden s. <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/steuern/steuerverwaltung/finanzamt-der-zukunft/> (letzter Abruf am 30.3.2024); hierzu auch Spilker, FR 2022, 211, 214; mittels der App MeinELSTER+ können seit dem 28.2.2023 Belege zur Steuererklärung übermittelt werden, s. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2023/02/2023-02-28-neue-app-meinelsterplus.html> (letzter Abruf am 30.3.2024); mit den Programmen KISS und ANSWER soll schrittweise der Einsatz von KI in der Steuerverwaltung des Bundes vorangetrieben werden: Geplant sind die Digitalisierung von Steuergesetzen sowie KI-gestützte Gesetzesfolgenabschätzung und Verwaltungsvollzugsverfahren, s. BT-Drucks. 20/9000, 15.

ausgesprochen.³⁵⁴ Die Erfüllung steuerlicher Pflichten solle durch digitale Verfahren, wie z. B. durch vorausgefüllte Steuererklärungen (Easy Tax), erleichtert werden. Insgesamt soll die Steuerbürokratie durch volldigitalisierte Verfahren spürbar verringert werden. Unter dem Begriff Easy Tax wirbt die FDP damit, die vorausgefüllte Steuererklärung so weit zu vereinfachen, dass jedenfalls Arbeitnehmern und Rentnern jederzeit eine vollständige und korrekte Steuererklärung digital bereitgestellt wird und eine bloße Bestätigung der Steuererklärung durch den Bürger am Ende ausreicht.³⁵⁵

2. Pilotprojekt vereinfachte Steuererklärung für Inlandsrentner

Die Bundesländer Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen haben zusammen mit dem BMF im Jahr 2018 ein Pilotprojekt mit dem Ziel gestartet, Steuererklärungen für Rentnerinnen, Rentner, Pensionärinnen und Pensionäre zu vereinfachen.³⁵⁶ Hiernach können Personen in den genannten Bundesländern, die ausschließlich inländische Renten- bzw. Pensionseinkünfte beziehen, die vereinfachte Steuererklärung „*Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften*“³⁵⁷ abgeben.³⁵⁸ Der Vordruck für 2022 beschränkt sich auf zwei Seiten und enthält die zu unterzeichnende Erklärung „*Die Festsetzung meiner / unserer Einkommensteuer soll anhand meiner / unserer der Finanzbehörde elektronisch vorliegenden Daten erfolgen.*“ Angaben zu Besteuerungsgrundlagen, die von Dritten nach § 93c AO zu übermitteln sind, können nicht getätigt werden. Entsprechende Zeilen fehlen auf dem Vordruck. Es sind einzig Angaben zu steuermindernden Tatsachen möglich, die nicht durch Dritte nach § 93c AO zu übermitteln sind, wie zu außergewöhnlichen Belastungen oder haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Hinweise auf eine Prüf- oder Korrekturpflicht der eDaten finden sich weder auf dem Vordruck noch auf den diesbezüglichen Erläuterungen.

³⁵⁴ Koalitionsvertrag 2021-2025 zwischen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP, veröffentlicht am 24.11.2021, 166, abrufbar unter <https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/gesetzesvorhaben/koalitionsvertrag-2021-1990800> (letzter Abruf am 30.3.2024); so auch BT-Drucks. 20/9000, 15.

³⁵⁵ <https://www.fdp.de/entwickeln-wir-die-steuererklaerung-zur-easy-tax>, <https://www.fdpbt.de/easy-tax> (letzter Abruf jeweils am 30.3.2024); bereits 2005 schlugen *Lang/Herzig/Hey/Horlemann/Pelka/Pezzer/Seer/Tipke*, Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, § 50 Abs. 4 EStG-KE, Rz. 161, eine derartige Reform unter dem Begriff eines „*maschinellen Steuerklärungsentwurf[s]*“ vor.

³⁵⁶ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Rentenbesteuerung/2023-10-23-laendervordruck-vereinfachte-veranlagung-rentner.html (letzter Abruf am 30.3.2024).

³⁵⁷ Für 2022 abrufbar unter https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuertemen/Altersvorsorge/2022-11-22-vordruck-ezva.pdf?__blob=publication-File&v=3 (letzter Abruf am 30.3.2024).

³⁵⁸ Auf dem Vordruck findet sich der Hinweis, dass die Erklärung eine Einkommensteuererklärung i. S. d. § 150 Abs. 1 AO darstellt; kritisch zur fehlenden Rechtsgrundlage in Bezug auf den vorherigen Vordruck „*Erklärung Inlandsrentner*“ *Sowinski*, NWB 2017, 2170, 2172 ff.

3. Ausweitung der Datenübermittlung durch Dritte

Generell wird die Erweiterung von Datenübermittlungspflichten Dritter im Besteuerungsverfahren gefordert. Der Koalitionsvertrag für die Jahre 2021 bis 2025 visiert die Ausweitung der Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen auf nationale Steuergestaltungen von Unternehmen mit einem Umsatz von mehr als 10 Millionen Euro an; daneben ist die Erweiterung des Daten- und Informationsaustausches zwischen Finanzaufsicht und Steuerbehörden geplant, bspw. bei Verdachtsfällen der missbräuchlichen Dividendenarbitrage und des Marktmissbrauchs.³⁵⁹ Auch will sich die Koalition für die Ausweitung des internationalen Finanzkonteninformationsaustausches einsetzen.³⁶⁰ Die Bestrebungen verdeutlichen die zunehmende Wichtigkeit eines Rückgriffs auf Dritte zur Informationsgewinnung. Wie gesehen ist der Anwendungsbereich des § 93c AO um weitere Übermittlungstatbestände erweiterbar.

4. Selbstveranlagung

Die durch das StVfModG umgesetzte vollautomationsgestützte Veranlagung stellt keine Selbstveranlagung i. S. d. § 167, 168 AO dar.³⁶¹ Gemeinsam haben das Verfahren der vollautomationsgestützten Veranlagung und die Selbstveranlagung die Möglichkeit eines Bescheiderlasses ohne personelle Mitwirkung eines Finanzbeamten. Bei der vollautomationsgestützten Veranlagung tritt an die Stelle einer personellen Überprüfung der Steuererklärung vor Bescheiderlass die Überprüfung mithilfe des Einsatzes eines Risikomanagementsystems, das den Steuerfall bei Auffälligkeiten zur personellen Bearbeitung aussteuert.³⁶² Bei der Selbstveranlagung erfolgt die Überprüfung des Steuerfalles nachgelagert zur (fingierten) Steuerfestsetzung.³⁶³ Beide Verfahren haben daher einen Rationalisierungs- und Beschleunigungseffekt.³⁶⁴ Allerdings muss der Steuerpflichtige bei der Selbstveranlagung – im Gegensatz zum durch das StVfModG eingeführten Verfahren – die Steuer selbst berechnen und bis zum gesetzlichen Fälligkeitstermin entrichten.³⁶⁵

³⁵⁹ Koalitionsvertrag 2021-2025 zwischen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP, veröffentlicht am 24.11.2021, 167, 170.

³⁶⁰ Koalitionsvertrag 2021-2025 zwischen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP, veröffentlicht am 24.11.2021, 167.

³⁶¹ *Seer*, *StuW* 2015, 315, 323; *Kirchhof*, *DStJG* 40 (2017), 47, 66 f.; zur Einordnung des derzeitigen Systems als faktische Selbstveranlagung s. *Ortwald*, *Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit*, 71 m. w. N.

³⁶² *Seer*, *StuW* 2003, 40, 45 ff.; s. auch § 155 Abs. 4 S. 1 a. E. AO.

³⁶³ *Ortwald*, *Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit*, 67.

³⁶⁴ *Seer*, *StuW* 2015, 315, 323.

³⁶⁵ *Seer*, *StuW* 2003, 40, 45; *Seer*, *StuW* 2015, 315, 323.

Mithin erfüllen die Steuerpflichtigen, wie in Deutschland bspw. bei der Umsatzsteuer³⁶⁶, bei der Selbstveranlagung die Ermittlung und Festsetzung der Steuer in einem Schritt selbst.³⁶⁷ Für die Einführung einer Selbstveranlagung bei der Einkommensteuer als Bewältigungsmechanismus für die Massenverwaltung haben sich Teile der Literatur bereits ausgesprochen.³⁶⁸ Als Vorteil werden die frei werdenden personellen Kapazitäten genannt, die auf die Verifikation der Steuererklärungen sowie die Ermittlung unbekannter Steuerfälle gerichtet werden können.³⁶⁹ Jedoch ist die Finanzbehörde auch und gerade bei der Selbstveranlagung auf das Vorliegen von ausreichendem Kontrollmaterial angewiesen, um die Verifikation von Steuererklärungen vornehmen zu können.³⁷⁰ Hierzu bedarf es einer stetigen Erweiterung der Mitteilungspflichten Dritter.³⁷¹

VI. Ergebnis

Die Finanzverwaltung baut zur gleichheitsgerechten Bewältigung ihrer Massenverfahren die Maßnahmen für ein digitalisiertes Besteuerungsverfahren immer weiter aus. Das StVfModG setzt hierzu auf die Möglichkeit einer vollautomationsgestützten Steuerfestsetzung. Die Funktionsfähigkeit eines vollautomationsgestützten Veranlagungsverfahrens ist ganz wesentlich davon abhängig, ob der Finanzbehörde ein ausreichender elektronischer Datenbestand als Grundlage für die Steuerfestsetzung und zur Verifikation der vom Steuerpflichtigen erklärten Daten zur Verfügung steht.³⁷² Insoweit ist die Finanzverwaltung auf die zutreffende sowie pünktliche Datenübermittlung durch Dritte angewiesen.³⁷³ Sie macht die Erklärung der entsprechenden eDaten durch den Steuerpflichtigen über die Zurechnungsfiktion verzichtbar. Dies bietet den Vorteil einer Veranlagung ausschließlich auf Grundlage der eDaten des Dritten. Hierdurch verringert sich nach Vorstellung des Gesetzgebers die

³⁶⁶ Zu weiteren Steuerarten mit Selbstveranlagungsverfahren s. *Seer*, *StuW* 2015, 315, 321; zu weiteren OECD-Staaten, die das Selbstveranlagungsverfahren bei der Einkommensteuer nutzen s. *Seer*, *DStJG* 31 (2008), 7, 32 m. w. N.

³⁶⁷ *Seer*, *StuW* 2003, 40, 45.

³⁶⁸ *Seer*, *StuW* 2003, 40, 45 f.; *Kirchhof*, *DStJG* 40 (2017), 47, 67; kritisch hierzu *Schmidt*, *DStJG* 31 (2008), 37, 56, der „die echte Selbstveranlagung für das Massenverfahren noch in weiter Ferne“ sieht, weil hierfür zunächst eine gründliche Überarbeitung des Sanktionssystems weg von Kriminalstrafen hin zu einem Zuschlagssystem erforderlich sei; der Gesetzgeber hält die Einführung der Selbstveranlagung bei der Einkommensteuer in Abhängigkeit von der Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts für denkbar, s. BT-Drucks VI/1982, 94 f.

³⁶⁹ *Seer*, *StuW* 2003, 40, 46.

³⁷⁰ *Seer*, *StuW* 2003, 40, 45.

³⁷¹ *Seer*, *StuW* 2003, 40, 58 f.

³⁷² *Seer*, *StuW* 2015, 315, 326; *Nagel/Waza*, *DStZ* 2008, 321, 324; *Rolletschke*, *NZWiSt* 2018, 185, 186; *Peuthert/Schmidt/Müller/Schaeps*, *beck.digitax* 2021, 309, 309 f., 320; *Spilker*, *NVwZ* 2022, 680, 681.

³⁷³ BT-Drucks. 18/7457, 88; die Bundesregierung nennt den Ausbau elektronischer Datenübermittlungen durch Dritte einen entscheidenden Schritt in Richtung Digitalisierung der Verwaltung, s. Antwort der Bundesregierung v. 27.4.2021 auf die Kleine Anfrage BT-Drucks. 19/28391, BT-Drucks. 19/29109, 2.

Anzahl fehlerhafter Steuerfestsetzungen. Die Qualität der eDaten des Dritten wird von ihm höher eingestuft als die Qualität der diesbezüglichen Angaben des Steuerpflichtigen. Die eDaten des Dritten sollen daher vorzugsweise vor den Angaben des Steuerpflichtigen Eingang in die Steuerfestsetzung finden. Wege hierzu sind die Zurechnungsfiktion, das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung, das ganz überwiegend aus den eDaten des Dritten gespeist wird, sowie die Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften. Ferner werden die eDaten als Verifikationsinstrument der Steuerverwaltung angesehen.³⁷⁴ Die geplanten Bestrebungen zeigen, dass die Bedeutung der Datenübermittlung durch Dritte noch deutlich zunehmen wird. Für das in Planung befindliche Regierungsprojekt Easy Tax ist es erforderlich, dass der Finanzverwaltung sämtliche Besteuerungsgrundlagen eines Steuerfalles von dritter Seite übermittelt werden. Um die Wunschvorstellung der derzeitigen Regierung umsetzen zu können, müssten weitere Besteuerungsgrundlagen turnusmäßig übermittelt werden, wie bspw. Kapitalerträge, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen, oder in Bezug auf steuermindernde Tatsachen z. B. Spendenbeträge.³⁷⁵ Ob und inwieweit die Bestrebungen umgesetzt werden, wird sich zeigen. Die eDaten sind allerdings schon heute Schlüsselement zum Gelingen der Digitalisierung des Steuervollzugs.

D. Die Mitwirkungspflichten im Steuerverfahrensrecht

Zum Teil wird von einer grundlegenden Reformierung der Mitwirkungspflichten durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens gesprochen.³⁷⁶ Es bedarf einer Grundlegung zu den Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren, um die Reichweite der Auswirkungen beurteilen zu können.

I. Die Bedeutung der Mitwirkungspflichten im Steuerverfahrensrecht

1. Amtsermittlungsgrundsatz

Nach § 88 Abs. 1 S. 1 AO ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt gem. § 88 Abs. 2 S. 1 AO Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalles sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit, wobei sie an das Vorbringen und an die Beweisangebote der Beteiligten nicht gebunden ist. Hieraus folgt, dass die Finanzbehörde für die Sachverhaltsaufklärung verantwortlich ist und dabei die Verfahrensherrschaft trägt.³⁷⁷

³⁷⁴ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93c Rz. 1; s. auch F.V.1.

³⁷⁵ Ähnlich Klüger, Die Rolle des Steuerberaters, 360.

³⁷⁶ Durst, kösdi 2019, 21201, 21203.

³⁷⁷ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 88 Rz. 1; Wittmann, StuW 1987, 35, 44.

Eine (allein) vom Steuerpflichtigen abhängige Sachaufklärung wäre nicht geeignet, eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten.³⁷⁸ Es besteht ein öffentliches Interesse an der Erforschung des wahren Sachverhalts.³⁷⁹ Dem steht das Interesse des Steuerpflichtigen, möglichst geringe Steuern zu zahlen, gegenläufig entgegen. Dieser ist nicht stets gewillt, die Finanzbehörden über steuerlich relevante Sachverhalte vollumfänglich und wahrheitsgemäß in Kenntnis zu setzen.

2. Notwendigkeit von Mitwirkung

Die Finanzverwaltung kann die Steuertatbestände nur dann vollziehen, wenn sie Kenntnis von der Verwirklichung einzelner Steuertatbestände erlangt.³⁸⁰ Sie unterliegt einem Informationsdefizit gegenüber demjenigen, der den Steuertatbestand in seiner Sphäre verwirklicht.³⁸¹ Demzufolge ist sie bei der Sachverhaltsermittlung auf die Informationsvermittlung Außenstehender angewiesen.³⁸²

Die Abgabenordnung sieht zur Überwindung des Informationsdefizites insbesondere in den §§ 90 ff. AO umfangreiche Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sowie von Dritten zur Gewinnung des steuerlich erheblichen Sachverhalts vor.³⁸³ Die so gewonnenen Erkenntnisse ermöglichen dem Steuerstaat eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung.³⁸⁴ Die Mitwirkungspflichten stellen mithin keinen Gegensatz zum Amtsermittlungsgrundsatz dar, sondern dienen diesem als Mittel zur Sachverhaltsaufklärung.³⁸⁵ Der Umfang der jeweiligen Mitwirkungsbeiträge ist abhängig von der jeweiligen Steuerart. Dabei ist die Verantwortung des Beteiligten für die Sachverhaltsaufklärung umso größer, je mehr Tatsachen oder Beweismittel der von ihm beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre angehören.³⁸⁶ Die Einkommensteuer

³⁷⁸ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 88 Rz. 1; Wittmann, StuW 1987, 35, 36; Schuhmann, DStZ 1986, 583, 584.

³⁷⁹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 88 Rz. 1; Wittmann, StuW 1987, 35, 36.

³⁸⁰ Drüen, DStJG 31 (2008), 167, 170; Kessens, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 2023, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 1; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, 323, 453, 456.

³⁸¹ Drüen, DStJG 31 (2008), 167, 170, spricht von „Informationsasymmetrie“; Spilker, FR 2022, 211, 211.

³⁸² Eckhoff, StuW 1996, 107, 111; Drüen, FR 2011, 101, 104, 113; Birk, StuW 2004, 277, 277; Streck, DStJG 12 (1989), 187, 199, zufolge bestehe die Abgabenordnung auf totaler Mitwirkung.

³⁸³ Kessens, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 2023, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 1; Drüen, DStJG 31 (2008), 167, 173; s. D.III.

³⁸⁴ Drüen, FR 2011, 101, 104 f.; Seer, StbJb 2004/2005, 53, 57 f.

³⁸⁵ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 88 Rz. 3; Seer, StuW 2003, 40, 41, bezeichnet den Steuerpflichtigen als das „wichtigste Aufklärungsmittel“.

³⁸⁶ BFH v. 12.12.2000 VIII R 36/99, BFH/NV 2001, 789, 790 f.

mit ihrer Anknüpfung an das individuelle Kriterium des Einkommens setzt demgemäß eine umfangreiche Kooperation von Privaten voraus.³⁸⁷

3. Besteuerungsverfahren als Kooperationsverfahren

Aus dem Amtsermittlungsgrundsatz einerseits und dem bestehenden Erfordernis von Mitwirkung der Steuerpflichtigen andererseits folgt, dass das Besteuerungsverfahren als Kooperationsverfahren angelegt ist.³⁸⁸ Die Sachaufklärungspflicht kann nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten gesehen werden.³⁸⁹ Eine Alleinverantwortung der Finanzbehörde scheidet hiernach aus.³⁹⁰ Ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder Dritter fehlen der Finanzbehörde tatsächliche Anknüpfungspunkte für die Steuerfestsetzung. Aus dem Amtsermittlungsgrundsatz folgt allerdings, dass die Finanzbehörde die Letztverantwortung bei der Sachaufklärung trägt.³⁹¹

4. Kooperation bei der Datengewinnung

Auch bei der Gewinnung eines ausreichenden Datenbestands ist die Finanzverwaltung auf die Kooperation anderer angewiesen. Sie generiert den benötigten Datenbestand aus den Steuererklärungen des Steuerpflichtigen, aus behördlichem Kontrollmaterial sowie aus den von dritter Seite zur Verfügung gestellten Informationen, wie den eDaten.³⁹² Idealerweise stehen der Finanzbehörde sämtliche Informationen von vornherein elektronisch zur Verfügung, damit Medienbrüche und damit einhergehende zeitaufwendige, fehlerbehaftete personelle bzw. einlesende Datenerfassungen vermieden werden.³⁹³ Eine maschinelle Datenbasis kann dem Risikomanagement direkt zugeführt und dort ausgewertet werden.³⁹⁴

³⁸⁷ *Driien*, DStJG 31 (2008), 167, 171 f.; *Driien*, FR 2011, 101, 104; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 88 Rz. 4; *Birk*, StuW 2004, 277, 277.

³⁸⁸ *Wenzig*, DStZ 1986, 375, 379; das Kooperationsverhältnis wird in der Literatur unterschiedlich benannt: nach *Driien*, FR 2011, 101, 103, „Arbeitsteilung“; nach *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 88 Rz. 3, „Kooperationsmaxime“ bzw. „sphärenorientierte Mitverantwortung“; nach *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 120, „Zusammenarbeit“; nach *Birk*, StuW 2004, 277, 277, „Verantwortungsgemeinschaft“.

³⁸⁹ S. auch BFH v. 10.9.2003 X B 132/02, BFH/NV 2004, 495, 496 f. m. w. N.; v. 20.11.2013 X B 164/13, BFH/NV 2014, 374, 375 f.

³⁹⁰ A. A. *Wittmann*, StuW 1987, 35, 44 m. w. N.; zu den Einwänden gegen kooperatives Steuerrecht s. *Eckhoff*, StuW 1996, 107, 111 f. m. w. N.; zum Streitstand s. auch *Driien*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 263. EL 2021, AO § 88 Rz. 74 ff.

³⁹¹ *Seer*, StuW 2003, 40, 42; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 88 Rz. 3 f.; diese Letztverantwortlichkeit verpflichtet die Finanzverwaltung, eine strukturelle Verifikation der Angaben des Steuerpflichtigen sicherzustellen, s. *Seer*, StuW 2015, 315, 319, 324.

³⁹² S. § 155 Abs. 4 S. 1 AO, wonach vollautomationsgestützte Steuerfestsetzungen auf der Grundlage „der vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen“ erfolgen können; s. auch D.I., F.IV.1. und F.V.

³⁹³ *Peuthert/Schmidt/Müller/Schaebbs*, beck.digitax 2021, 309, 309 f. m. w. N.; *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, 409, 414 ff.

³⁹⁴ *Peuthert/Schmidt/Müller/Schaebbs*, beck.digitax 2021, 309, 310 m. w. N.

II. Die Mitwirkungspflichtigen im Besteuerungsverfahren

Die die Mitwirkungspflichten enthaltenden Normen richten sich an verschiedene Adressaten. Es ist bspw. von Beteiligten, anderen Personen oder Steuerpflichtigen die Rede. Um die Träger der jeweiligen Pflichten im Rahmen der Datenübermittlung durch Dritte näher bestimmen zu können, bedarf es einer Einordnung der Begrifflichkeiten. Besondere Bedeutung erlangt die Einordnung für die §§ 153, 378 AO, deren Tatbestände an das Merkmal des Steuerpflichtigen anknüpfen.

1. Beteiligter

a) § 78 AO

Die Grundnorm der Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 AO ist an „*die Beteiligten*“ adressiert, worunter nach der Legaldefinition des § 78 AO u. a. die Antragsteller und Antragsgegner im Verwaltungsverfahren sowie diejenigen fallen, an die die Finanzbehörde einen Verwaltungsakt richten will oder gerichtet hat. Der Beteiligtenbegriff in § 78 AO ist formeller Natur. Über ihn wird die verfahrensrechtliche Stellung im jeweiligen Verwaltungsverfahren bestimmt.³⁹⁵

b) Nichtbeteiligter

Einige Mitwirkungspflichten richten sich an außerhalb des eigentlichen Verwaltungsverfahrens Stehende. Dies betrifft vornehmlich Mitwirkungspflichten zur Beweiserhebung in fremden Steuerverfahren, wie sie in §§ 93, 97 AO normiert sind. Die Außenstehenden werden im Schrifttum regelmäßig als „*Dritte*“³⁹⁶ bzw. als „*Nichtbeteiligte*“³⁹⁷ bezeichnet. Die die Mitwirkungspflichten begründenden Vorschriften enthalten unterschiedliche Bezeichnungen für die außenstehenden Personen. Zum Teil nennt das Gesetz sie „*andere Personen*“, wie in den §§ 93, 94, 97, 100 AO. Daneben werden spezielle Mitwirkungspflichten an qualifizierte Pflichtenträger adressiert, wie beim automatisierten Kontenabruf nach § 93b AO an die Kreditinstitute, bei den allgemeinen Mitteilungspflichten nach § 93a AO i. V. m. der MV an Behörden und andere öffentliche Stellen einschließlich öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten oder nach § 96 AO an Sachverständige. Die Verpflichtung der Außenstehenden bezieht sich hierbei jeweils auf ein fremdes Steuerverfahren, in dem die Außenstehenden selbst weder Beteiligte noch Vertreter des

³⁹⁵ Hahlweg, in: Koenig, AO, AO § 78 Rz. 3; Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 161. EL 2021, AO § 33 Rz. 5.

³⁹⁶ Bspw. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 90 Rz. 10; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 1a, 22.

³⁹⁷ Bspw. Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 245. EL 2017, AO § 93 Rz. 20.

Beteiligten sind.³⁹⁸ Ihre Mitwirkungspflichten sind auf die Sachverhaltsaufklärung in einem anderen Verwaltungsverfahren gerichtet.

2. Steuerpflichtiger

Beim Steuerpflichtigen i. S. d. § 33 AO handelt es sich um den schuldrechtlichen Beteiligtenbegriff.³⁹⁹

a) § 33 Abs. 1 AO

Anhand eines Kataloges bestimmt § 33 Abs. 1 AO, wer Steuerpflichtiger ist. Genannt sind u. a. die nachfolgenden Fallgruppen.

(1) Steuerschuldner

Steuerschuldner ist derjenige, der die Pflicht hat, eine Steuer i. S. d. § 3 Abs. 1 AO selbst für eigene Rechnung zu entrichten oder für dessen Rechnung jemand anderes die Steuer zu entrichten hat.⁴⁰⁰ Dies richtet sich nach den Einzelsteuergesetzen, konkret danach, wem die Verwirklichung der subjektiven und objektiven Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung der jeweiligen Steuerschuld zuzurechnen ist.⁴⁰¹ Steuerschuldner der Einkommensteuer ist grundsätzlich die natürliche Person, der die Einkünfte zuzurechnen sind.⁴⁰² Zurechnungsmerkmal ist das Beziehen von Einkommen.⁴⁰³

(2) Haftungsschuldner

Haftungsschuldner ist, wer aufgrund gesetzlicher Anordnung für fremde Steuerschulden mit dem eigenen Vermögen einzustehen hat.⁴⁰⁴ Aufgrund der vorausgesetzten Fremdhafung kann eine Person nicht gleichzeitig Steuerschuldner und Haftungsschuldner für dieselbe Steuer sein.⁴⁰⁵ Haftungstatbestände sind insbesondere in den §§ 69 ff. AO, aber auch in Einzelsteuergesetzen wie §§ 42d, 44 Abs. 5 EStG oder außerhalb der Steuergesetze wie in §§ 427, 124 HGB normiert.⁴⁰⁶

³⁹⁸ Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 245. EL 2017, AO § 93 Rz. 20; Eich, AO-StB 2004, 18, 19; allerdings begründet die Mitwirkungspflicht ein weiteres, eigenständiges Verwaltungsverfahren, in dem der Außenstehende selbst Beteiligter nach § 78 Nr. 2 AO wird, näher Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 90 Rz. 10.

³⁹⁹ Hahlweg, in: Koenig, AO, AO § 78 Rz. 4.

⁴⁰⁰ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 4; Ratschow, in: Klein, AO, AO § 43 Rz. 2.

⁴⁰¹ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 4; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 164. EL 2021, AO § 43 Rz. 3; Rüsken, in: Klein, AO, AO § 33 Rz. 26.

⁴⁰² Rüsken, in: Klein, AO, AO § 33 Rz. 27.

⁴⁰³ Lang, StuW 1975, 113, 117 m. w. N.

⁴⁰⁴ Rüsken, in: Klein, AO, AO § 33 Rz. 36.

⁴⁰⁵ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 5.

⁴⁰⁶ Rüsken, in: Klein, AO, AO § 33 Rz. 36.

(3) Steuerentrichtungspflichtiger

Wer als Dritter eine Steuer für Rechnung des Steuerschuldners einzubehalten und abzuführen hat, ergibt sich gem. § 43 S. 2 AO aus den Einzelsteuergesetzen. Steuerentrichtungspflichtige sind insbesondere die Arbeitgeber für die Lohnsteuer der Arbeitnehmer gem. § 38 Abs. 3, 41a Abs. 1 Nr. 2 EStG oder die in § 44 Abs. 1 EStG genannten Stellen, die Kapitalerträge auszahlen. Die Steuerentrichtungspflicht bezieht sich auf fremde Steuerschulden.⁴⁰⁷ Insoweit schließen sich eine gleichzeitige Steuerschuldnerschaft und Entrichtungspflicht für dieselbe Steuer aus.⁴⁰⁸ Der Steuerabzug an der Quelle dient der Sicherung des Informationseingangs bei der Finanzbehörde.⁴⁰⁹

(4) Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung

Gem. § 149 Abs. 1 S. 1 AO bestimmen die Steuergesetze, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist. Anordnungen hierzu finden sich bspw. in den §§ 25 Abs. 3, 4 EStG, §§ 56, 60 EStDV, in § 14a GewStG bzw. § 25 GewStDV und in § 18 Abs. 1, 3 UStG.⁴¹⁰ Die Steuererklärung wird in Rechtsprechung und Schrifttum definiert als formalisierte Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters, die dem Finanzamt die Steuerfestsetzung bzw. die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglichen soll und in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheides führt.⁴¹¹ In Abgrenzung zur Anzeige, die sich nur auf einzelne Tatsachen bezieht, erfasst die Steuererklärung die Gesamtheit der Besteuerungsmerkmale, die für den jeweiligen Steuertatbestand erheblich sind.⁴¹²

(5) Aufzeichnungspflichtiger

Die Einzelsteuergesetze sowie die Abgabenordnung sehen weitreichende Aufzeichnungspflichten vor, wie bspw. die Vorschriften über die Pflicht zur Buchführung nach §§ 140 ff. AO oder die Aufzeichnungspflichten von Geschäftsbeziehungen nach dem AStG gem. § 90 Abs. 3 AO sowie im Zusammenhang mit dem automatisierten

⁴⁰⁷ S. §§ 38 Abs. 2 S. 1, 44 Abs. 1 S. 1 EStG; dagegen bleibt der Steuereinbehalt eigene Angelegenheit des Entrichtungspflichtigen, *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157, 159.

⁴⁰⁸ *Drißen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 8; *Heuermann*, StuW 2006, 332, 332 f.

⁴⁰⁹ *Kessens*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 2023, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 1; BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1022 ff.; kritische Auseinandersetzung mit den Gründen für eine Quellenabzugstechnik bei *Trzaskalik*, DStJG 12 (1989), 157, 163 ff.

⁴¹⁰ Weitere Aufzählung bei *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 149 Rz. 5.

⁴¹¹ BFH v. 17.4.2008 V R 41/06, DStR 2008, 2162, 2163 m. w. N.; v. 28.7.2015 VIII R 50/14, DStR 2015, 2234, 2236; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 5; ähnlich *Kessens*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 2023, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 3.

⁴¹² *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 5; *Kessens*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 2023, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 4.

Kontenabruf nach § 93b AO.⁴¹³ Die Aufzeichnungspflichten gewährleisten einen Bestand an Beweismitteln.⁴¹⁴

(6) Andere durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtung

Ausgehend von der letzten Tatbestandsalternative des § 33 Abs. 1 AO definiert das Schrifttum den Steuerpflichtigen als den Träger der sich aus den Steuergesetzen ergebenden Rechte und Pflichten.⁴¹⁵ Als Steuergesetze in diesem Sinne kommen die Einzelsteuergesetze, die zugehörigen Verfahrensgesetze und sonstige Gesetze mit steuerrechtlichem Regelungsgehalt in Betracht.⁴¹⁶

b) Eingrenzung über § 33 Abs. 2 AO

Wegen der Weite dieser Definition bzw. aufgrund der generalklauselartigen Formulierung der letztgenannten Variante des § 33 Abs. 1 AO wird der Kreis des Steuerpflichtigen in einem nächsten Schritt über § 33 Abs. 2 AO negativ abgegrenzt.⁴¹⁷ Nach § 33 Abs. 2 AO ist nicht Steuerpflichtiger, wer in einer fremden Steuersache Auskunft zu erteilen, Urkunden vorzulegen, ein Sachverständigengutachten zu erstatten oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und Betriebsräumen zu gestatten hat. Der Wortlaut des § 33 Abs. 2 AO wird als zu eng erachtet und die dort genannten konkreten Fallgruppen auf allgemeine verfahrensrechtliche Pflichten erweitert.⁴¹⁸ Erfasst werden hiernach alle Mitwirkungspflichten, die auf die Ermittlung in einer fremden Steuersache gerichtet sind.⁴¹⁹ Im Ergebnis ist der Kreis der Steuerpflichtigen auf Personen begrenzt, die Schuldner bzw. Gläubiger eines Anspruchs nach § 37 AO sind oder jedenfalls potentiell sein können.⁴²⁰

⁴¹³ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 162. EL 2020, AO Vorbem. zu §§ 140-148 Rz. 7, mit weiteren Beispielen.

⁴¹⁴ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 162. EL 2020, AO Vorbem. zu §§ 140-148 Rz. 5; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 13a.

⁴¹⁵ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 1; *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 161. EL 2021, AO § 33 Rz. 1.

⁴¹⁶ *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 161. EL 2021, AO § 33 Rz. 7; nach BFH v. 24.7.1996 I R 62/95, NJW 1997, 888, 888, werden die Pflichten überwiegend in den Einzelsteuergesetzen geregelt.

⁴¹⁷ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 1a, 18 f.; *Koenig*, in: Koenig, AO, AO § 33 Rz. 34.

⁴¹⁸ BFH v. 3.3.2015 II R 30/13, DStRE 2015, 1003, 1007; *Koenig*, in: Koenig, AO, AO § 33 Rz. 34; *Rüsken*, in: Klein, AO, AO § 33 Rz. 45.

⁴¹⁹ *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 161. EL 2021, AO § 33 Rz. 21; *Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 2023, AO § 33 Rz. 22.

⁴²⁰ *Koenig*, in: Koenig, AO, AO § 33 Rz. 33; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 1a, 14; *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 161. EL 2021, AO § 33 Rz. 17.

(1) Pflicht zur Auskunftserteilung oder Urkundenvorlage

Nach § 93 Abs. 1 S. 1 AO haben die Beteiligten und andere Personen der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Eine Auskunft ist die Mitteilung von Wissen über steuerlich erhebliche Tatsachen.⁴²¹ Sie fordert eine intellektuelle Leistung und geht über rein mechanische Tätigkeiten hinaus.⁴²² Es handelt sich ausweislich der systematischen Stellung von § 93 AO im Dritten Teil der AO, Erster Abschnitt, 3. Unterabschnitt II. Beweis durch Auskünfte und Sachverständigengutachten, um eine Beweismittelvorschrift.

Nach § 97 Abs. 1 S. 1 AO haben die Beteiligten und andere Personen der Finanzbehörde auf Verlangen Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Eine Urkunde ist eine in einem Schriftstück verkörperte oder in elektronisch gespeicherten Daten festgehaltene Gedankenerklärung, die den Urheber erkennen lässt und zum Beweis rechtlich erheblicher Tatsachen geeignet ist.⁴²³

Auch die Pflicht zur Urkundenvorlage stellt eine Beweismittelvorschrift dar. In Abgrenzung zum Auskunftersuchen, welches das Abfragen von eigenem Wissen voraussetzt, beschränken sich die Vorlagepflichten i. S. d. § 97 Abs. 1 S. 1 AO auf rein mechanische Hilfstätigkeiten, wie bspw. das Heraussuchen und Lesbarmachen der angeforderten Unterlagen.⁴²⁴

(2) Fremde Steuersache

Das Schrifttum definiert die fremde Steuersache als eine Sache, die nicht die eigene Besteuerung oder die eines Rechtsvorgängers betrifft.⁴²⁵ Die Einordnung als eigene oder fremde Sache erfolgt anhand objektiver Umstände.⁴²⁶ Zu den Mitwirkungspflichten in fremden Angelegenheiten werden u. a. die Pflichten der Kreditinstitute im Zusammenhang mit der Ermöglichung eines automatisierten Abrufs von Kontostammdaten gem. §§ 93 Abs. 7 und 8, 93b AO sowie die Pflicht der Rentenversicherer zur Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen gem. § 22a Abs. 1 EStG gezählt.⁴²⁷ Die Drittgerichtetheit dieser Pflichten leitet *Drüen* aus der Funktion der Mitteilungen bzw. des Abrufs als

⁴²¹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93 Rz. 6.

⁴²² Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93 Rz. 6.

⁴²³ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 155. EL 2019, AO § 97 Rz. 2; BFH v. 16.5.2013 II R 15/12, DStRE 2013, 1068, 1071.

⁴²⁴ BFH v. 24.2.2010 II R 57/08, NJW 2010, 1997, 1997; Rätke, in: Klein, AO, AO § 97 Rz. 2.

⁴²⁵ Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 161. EL 2021, AO § 33 Rz. 21.

⁴²⁶ Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 18; FG Münster v. 23.5.2001 8 K 1768/99 E, EFG 2001, 1344, 1345 f.

⁴²⁷ Drüen, DStJG 31 (2008), 167, 173 f.

Verifikationsinstrumente der Finanzbehörde zur Besteuerung der bescheinigten und übermittelten Einkünfte ab.⁴²⁸

3. Verhältnis der Mitwirkung im Dreipersonenverhältnis

Im Kooperationsverfahren gewinnen die Finanzbehörden ihre Sachverhaltsinformationen nicht nur mithilfe des Steuerpflichtigen, sondern auch unter Zuhilfenahme von Dritten. Fraglich ist, in welchem Verhältnis die Finanzbehörde auf die jeweiligen Mitwirkungspflichtigen zurückgreifen darf.

a) Subsidiaritätsregeln im Beweismittelrecht

Im Beweismittelrecht ist die subsidiäre Inanspruchnahme von Dritten u. a. für Auskunftspflichten sowie Urkundenvorlagepflichten kodifiziert. § 93 Abs. 1 S. 3 AO normiert für die Auskunftspflicht ein Subsidiaritätsverhältnis dergestalt, dass andere Personen als die Beteiligten erst dann zur Auskunft angehalten werden sollen, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht.⁴²⁹ Allerdings folgt schon aus dem Wortlaut der Norm „sollen“, dass eine Durchbrechung des Subsidiaritätsprinzips in atypischen Fällen möglich ist.⁴³⁰ Das Vorliegen eines atypischen Falles bemisst sich an dem Zweck der jeweiligen Vorschrift, der bei § 93 Abs. 1 S. 3 AO darin liegt, den Dritten möglichst lange vor Unannehmlichkeiten durch eine Inanspruchnahme zu schützen.⁴³¹ Die Rechtsprechung nimmt einen atypischen Fall bspw. bei der fehlenden Bekanntheit des Beteiligten an.⁴³² Bei der Vorlage von Urkunden gilt das Prinzip der subsidiären Inanspruchnahme von Dritten gegenüber Beteiligten gem. § 97 Abs. 1 S. 3 AO entsprechend. Aufgrund dieser Subsidiaritätsregeln sind Beweismittel in Form von Auskünften und Urkunden grundsätzlich erst nachrangig bei anderen Personen als den Beteiligten zu beschaffen. Dieses Ergebnis ist aufgrund der regelmäßig bestehenden größeren Nähe der Beteiligten zum Sachverhalt sachgerecht.

b) Keine Subsidiarität bei eigener Steuerpflicht des Dritten

Die vorherigen Feststellungen dürfen jedoch nicht den Eindruck erwecken, dass die subsidiäre Inanspruchnahme von Dritten ein Grundprinzip im Steuervollzug darstellt.⁴³³

⁴²⁸ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 173 f.

⁴²⁹ BFH v. 12.5.2016 II R 17/14, DStRE 2016, 1862, 1863; v. 28.10.2020 X R 37/18, DStRE 2021, 366, 368; näher *Eich*, AO-StB 2004, 18, 20 f.

⁴³⁰ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 175; *Busl*, DSz 2005, 446, 449; BFH v. 27.10.1981 VII R 2/80, DStR 1982, 87, 88 f.; v. 28.10.2020 X R 37/18, DStRE 2021, 366, 368.

⁴³¹ *Bilsdorfer/Weyand*, Die Informationsquellen und -wege der Finanzverwaltung, 32.

⁴³² BFH v. 27.10.1981 VII R 2/80, DStR 1982, 87, 88 f.

⁴³³ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 176 f.

Drüen nennt die Subsidiarität in diesem Kontext „*trügerisch*“⁴³⁴. Es ist zu differenzieren zwischen einer Inanspruchnahme im oben beschriebenen Beweismittelrecht und einer Inanspruchnahme des Dritten aufgrund eigenständiger Steuerpflicht.⁴³⁵ Die aufgezeigten Subsidiaritätsregeln stehen nur in Bezug zu dem Begriff des Beteiligten i. S. d. § 78 AO, der formeller Natur ist und daher unabhängig von dem Bestehen materiell-rechtlicher Pflichten eingreift.⁴³⁶ Materiell-rechtlich ist der Begriff des Steuerpflichtigen i. S. d. § 33 AO maßgeblich. Dem Dritten können durch den Gesetzgeber derart weitreichende Pflichten auferlegt werden, dass hierdurch eine Steuerpflicht gem. § 33 Abs. 1 AO entsteht.⁴³⁷

c) **Pflichtenverschiebung auf Dritte am Beispiel der Quellenbesteuerung**

Zum Zwecke der Gewährleistung eines gleichmäßigen Gesetzesvollzugs im Massenverfahren kommt es teilweise zu weitreichenden Verschiebungen von Vollzugspflichten auf den Dritten.⁴³⁸ Begründen diese Mitwirkungspflichten eine eigene Steuerpflicht des Dritten, muss dieser nach dem zuvor Gesagten nicht subsidiär in Anspruch genommen werden. Es stellt sich die anschließende Frage, in welchem Verhältnis eine Steuerpflicht des Dritten zu dem Steuerrechtsverhältnis des eigentlichen Steuerschuldners steht, wobei sie diesem gleichkommen, vorgehen oder sogar die Verlagerung der Steuerschuld zur Folge haben kann.⁴³⁹ *Drüen* nennt dies die bislang vergessene Vorfrage, wer überhaupt „*Dritter*“ und wer „*Erster*“ beim Steuervollzug sei.⁴⁴⁰

Der Lohnsteuerabzug dient als „*Prototyp*“⁴⁴¹ mit „*Maßstabsfunktion*“⁴⁴² für weitere Indienstnahmen im Steuerrecht, sodass ein Blick auf das Lohnsteuerverfahren erhellend sein könnte. Insbesondere beim dort vorgesehenen Quellensteuerabzug erfolgt eine Verschiebung der Vollzugspflichten vom wirtschaftlich Leistungsfähigen – dem Bezieher der Einkünfte – auf den entrichtungspflichtigen Dritten.⁴⁴³ *Drüen* spricht in diesem Zusammenhang von einem „*personale[n] Pflichtentransfer*“⁴⁴⁴, „*bei dem aus dem Pflichtenkreis des Steuerschuldners die Steuerentrichtungspflicht als wichtigstes*

⁴³⁴ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 177.

⁴³⁵ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 176 f.

⁴³⁶ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 176.

⁴³⁷ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 177.

⁴³⁸ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 177 f.; C.I.3.

⁴³⁹ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 177.

⁴⁴⁰ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 177.

⁴⁴¹ *Drüen*, Die Indienstnahme Privater, 145 ff.

⁴⁴² *Drüen*, Die Indienstnahme Privater, 147.

⁴⁴³ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 177.

⁴⁴⁴ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 178.

*Teilsegment herausgeschnitten und personell auf den Dritten verlagert wird*⁴⁴⁵. Für den Fiskus werde zwecks Sicherung des Steueranspruchs der Steueranteil aus dem privatrechtlichen Zahlungsfluss herausgeschnitten, die Entrichtungspflicht dem Dritten auferlegt sowie dem Gläubiger des Anspruchs vorenthalten.⁴⁴⁶ Es besteht bei der Quellenbesteuerung im Lohnsteuerverfahren die Besonderheit, dass nicht der Steuerpflichtige die Einkünfte selbst deklariert, sondern dass es zu einer Fremddeklaration durch den Dritten kommt.⁴⁴⁷ Die Fremddeklaration durch den Dritten wird für eine gleichmäßige Besteuerung förderlicher erachtet als die Selbstdeklaration durch den Steuerpflichtigen.⁴⁴⁸ Zur Begründung können die Vorteile des Quellensteuerverfahrens fruchtbar gemacht werden: Der Erhebungs- und Anmeldungspflichtige ist durch die Bearbeitung einer Mehrzahl gleichgelagerter Fälle regelmäßig routiniert und im Optimalfall verfügt er über das nötige steuerrechtliche Fachwissen.⁴⁴⁹ Ferner ist er im Gegensatz zu steuervermeidungsgeneigten Steuerpflichtigen an einer korrekten Steuererhebung interessiert, da er einem Haftungsrisiko nach § 42d Abs. 1 EStG ausgesetzt ist.⁴⁵⁰ Der Rückgriff auf den Dritten legitimiert sich mit dem Argument der in seiner Sphäre liegenden Sachherrschaft der Zahlungsströme.⁴⁵¹

4. Ergebnis

Es ist zwischen dem formalen Begriff des Beteiligten und dem materiell-rechtlich geprägten Begriff des Steuerpflichtigen zu unterscheiden. Die diesbezügliche Einordnung des Mitwirkungspflichtigen ist von der Art der Pflicht und dem jeweiligen Umfang abhängig. Im Beweismittelrecht sind Dritte grundsätzlich subsidiär in Anspruch zu nehmen, wenn sie in fremder Sache Auskunft geben oder Urkunden vorlegen sollen. Dritte können jedoch derart intensiv in einem fremden Steuerverfahren verpflichtet werden, dass für sie eine eigene Steuerpflicht begründet wird, wie es bei der Fremddeklaration im Lohnsteuerverfahren der Fall ist.

⁴⁴⁵ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 177; ähnlich *Drüen*, DStJG 40 (2017), 11, 21.

⁴⁴⁶ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 177 f.

⁴⁴⁷ *Hey*, in: FS Kruse, 269, 278.

⁴⁴⁸ *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 180.

⁴⁴⁹ *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, DB 2013, 139, 141 f., dort auch zu den Schwierigkeiten einer ausreichenden Fachkunde für den Arbeitgeber.

⁴⁵⁰ *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, DB 2013, 139, 141.

⁴⁵¹ *Lang*, StuW 1975, 113, 119; *Drüen*, DStJG 31 (2008), 167, 185 f.; *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, DB 2013, 139, 141; *Seer*, FR 2012, 1000, 1003.

III. Die einzelnen Mitwirkungspflichten

Grundlegend verpflichtet § 90 Abs. 1 AO die Beteiligten zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts, wobei die Norm allgemein, d. h. ohne nähere Vorgaben zu Form und Inhalt der einzelnen Pflichten, gehalten ist.⁴⁵² Mithin begründet § 90 Abs. 1 AO keine Mitwirkungspflichten.⁴⁵³ Die Mitwirkungspflichten werden vielmehr innerhalb der Abgabenordnung sowie den Einzelsteuergesetzen kodifiziert. Allerdings kommt § 90 Abs. 1 AO insoweit eigenständige Funktion zu, als dass die einzelnen Pflichten durch den Wahrheitsgrundsatz des § 90 Abs. 1 S. 2 AO näher präzisiert werden.⁴⁵⁴

1. Einteilung nach der Funktion der Mitwirkungspflicht

Die Mehrzahl der Mitwirkungspflichten im konkreten Verwaltungsverfahren ist auf die Preisgabe von Kenntnissen über steuerlich relevante Tatsachen gerichtet.⁴⁵⁵ Sie zielen vornehmlich auf die Vermittlung der Tatsachengrundlage ab. Anhand ihrer Funktionen lassen sich die Mitwirkungspflichten wie folgt einteilen:⁴⁵⁶

- Mitwirkungspflichten zur Erfassung der Steuerpflichtigen bzw. zur Erfassung steuerlich relevanter Vorgänge, wie bei den Anzeigepflichten nach §§ 137 ff. AO, nach §§ 30, 33, 34 ErbStG oder nach § 18 GrEStG, den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 ff. AO, der Steuererklärungspflicht nach §§ 149 ff. AO, den Pflichten zur Kontenwahrheit nach § 154 AO und den Aufzeichnungs- und Voranmeldungspflichten nach den §§ 41 ff. EStG bzw. den §§ 18, 22 UStG;

- Mitwirkungspflichten zur Aufklärung im laufenden Besteuerungsverfahren, wie die Auskunftspflicht nach § 93 AO, die Pflicht zur Versicherung an Eides statt nach § 95 AO, die Pflicht zur Vorlage von Urkunden nach § 97 AO, die Pflicht zur Berichtigung von Erklärungen nach § 153 AO oder die weiteren in den §§ 99, 100, 159, 160 AO normierten Pflichten;

- Mitwirkungspflichten zur Aufklärung in besonderen Verwaltungsverfahren, wie innerhalb der Außenprüfung nach § 200 AO, gegenüber der Steuerfahndung nach § 208 AO oder bei der Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27b UStG;

⁴⁵² Wittmann, StuW 1987, 35, 40.

⁴⁵³ BFH v. 11.10.1989 I R 101/87, BFHE 159, 98, 99 f.; Peters, Betrug und Steuerhinterziehung trotz Erklärung wahrer Tatsachen, 301.

⁴⁵⁴ Peters, Betrug und Steuerhinterziehung trotz Erklärung wahrer Tatsachen, 301.

⁴⁵⁵ Wittmann, StuW 1987, 35, 41; Reuß, Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten, 18.

⁴⁵⁶ Einteilung und Aufzählung ohne Anspruch auf Vollständigkeit nach Wittmann, StuW 1987, 35, 40; s. zu den verschiedenen Mitwirkungspflichten der Beteiligten auch Ortwald, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 54 ff., oder Breithecker/Garden/Thönnies, DStR 2007, 361, 361 f.

- Mitwirkungspflichten zur Aufklärung von Sachverhalten mit Bezug zum Ausland, wie die erhöhten Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 2 und Abs. 3 AO sowie nach §§ 16 f. AStG.

Die unter dem ersten Spiegelstrich zusammengefassten Mitwirkungspflichten unterscheiden sich insofern von den weiteren genannten Pflichten, dass sie in verschiedenen Stadien des Verwaltungsverfahrens zu erfüllen sind.⁴⁵⁷ Sie dienen der Ermöglichung des Besteuerungsverfahrens, indem sie auf die Erfassung potentieller Steuerfälle gerichtet sind.⁴⁵⁸ Demgegenüber stehen die weiteren Pflichten im Zusammenhang mit dem laufenden Verwaltungsverfahren, wo sie vornehmlich Beweis Zwecken dienen.⁴⁵⁹

2. Einteilung nach den Pflichtenträgern

a) Steuerpflichtiger

Der Steuerpflichtige ist die „Zentralfigur der Sachaufklärung“⁴⁶⁰. Die Finanzbehörde ist regelmäßig auf seine Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts angewiesen. In der Regel kennt der Steuerpflichtige die für die Besteuerung relevanten Informationen am besten.⁴⁶¹ Die zuvor genannten Mitwirkungspflichten richten sich vornehmlich an den Steuerpflichtigen. Dies gilt im Besonderen für die Steuererklärungspflicht.⁴⁶²

b) Dritter

Die Verpflichtung Dritter zur Anzeige und Mitteilung steuerrelevanter Sachverhalte nimmt zu.⁴⁶³ Unter § 33 Abs. 2 AO fallen die Duldungs- und Mitteilungspflichten Dritter nach §§ 93, 96, 97, 99, 100, 134-136, 316 AO, §§ 33 f. ErbStG, §§ 29, 54 EStDV und die Anzeigepflicht des Notars in fremder Sache nach § 18 GrEStG.⁴⁶⁴ Nach teilweise vertretener Ansicht unterfallen auch die Mitteilungspflichten Dritter nach § 138b AO und die Mitteilungspflichten von Intermediären nach §§ 138d ff. AO dem § 33 Abs. 2 AO.⁴⁶⁵ Die Pflicht zur Duldung der Außenprüfung aus § 193 AO begründet ebenfalls keine

⁴⁵⁷ Wittmann, StW 1987, 35, 40 f.

⁴⁵⁸ Wittmann, StW 1987, 35, 41.

⁴⁵⁹ Wittmann, StW 1987, 35, 41.

⁴⁶⁰ Seer, DStJG 31 (2008), 7, 15.

⁴⁶¹ Driën, DStJG 31 (2008), 167, 172; Seer, DStJG 31 (2008), 7, 15.

⁴⁶² S. E.I. und E.II.

⁴⁶³ S. C.IV.1.d) und C.V.; zum Stand im Jahr 2003 s. Seer, StW 2003, 40, 47 f.

⁴⁶⁴ BFH v. 3.3.2015 II R 30/13, DStRE 2015, 1003, 1007; Rüsken, in: Klein, AO, AO § 33 Rz. 45; Driën, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 18, 20; Koenig, in: Koenig, AO, AO § 33 Rz. 34.

⁴⁶⁵ Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 161. EL 2021, AO § 33 Rz. 18 m. w. N., 22; a. A. Driën, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 14.

Steuerpflicht gem. § 33 Abs. 1 AO, weil die Vorschrift das Bestehen einer Steuerpflicht bereits voraussetzt.⁴⁶⁶

IV. Umfang der Mitwirkungspflichten

Der Umfang der Mitwirkungspflichten der Beteiligten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles (§ 90 Abs. 1 S. 3 AO). Eine Begrenzung findet über den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sowie die Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Pflicht statt.⁴⁶⁷ Bei der Zumutbarkeit handelt es sich um einen subjektbezogenen Wertungsmaßstab, wonach bestimmt wird, ob eine dem Verpflichteten zwar mögliche Pflichtenerfüllung überhaupt erwartbar ist.⁴⁶⁸ Voraussetzung für eine Unzumutbarkeit ist, dass in der persönlichen Sphäre des Verpflichteten bestehende Gründe im Einzelfall ein pflichtgemäßes Verhalten außergewöhnlich erschweren.⁴⁶⁹ Die Zumutbarkeit der Mitwirkungspflicht wird maßgeblich durch die Beweisnähe zu den steuerlich erheblichen Tatsachen bestimmt, wobei sie mit dem Grad der Personenbezogenheit, der Atypizität und der Schwere der Zugänglichkeit der Tatsachen zunimmt.⁴⁷⁰ Bei alleiniger Kenntnis von Tatsachen durch den Verpflichteten, die aus seiner Sphäre stammen, ist grundsätzlich von einer Zumutbarkeit auszugehen.⁴⁷¹ Anders ist dies, wenn die Sachverhaltsaufklärung für den Beteiligten mit unverhältnismäßig großer Mehrarbeit verbunden wäre.⁴⁷²

V. Folgen von Mitwirkungspflichtverletzungen

1. Verfahrensrechtliche Folgen

Mitwirkungspflichtverletzungen des Steuerpflichtigen können eine Minderung der Ermittlungspflicht der Finanzbehörde nach § 88 Abs. 1 AO zur Folge haben.⁴⁷³ Das Ausmaß der Reduzierung der Sachaufklärungspflichten bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalles, wobei u. a. der Grad der Pflichtverletzung, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, die Zumutbarkeit, vorangegangenes Tun und insbesondere die Beweisnähe des

⁴⁶⁶ *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 161. EL 2021, AO § 33 Rz. 17; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. EL 2023, AO § 33 Rz. 14.

⁴⁶⁷ *Hahlweg*, in: Koenig, AO, AO § 90 Rz. 12; *Wittmann*, StuW 1987, 35, 42; näher *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. EL 2020, AO § 90 Rz. 72 ff. m. w. N.

⁴⁶⁸ *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. EL 2020, AO § 90 Rz. 97.

⁴⁶⁹ *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. EL 2020, AO § 90 Rz. 97.

⁴⁷⁰ BFH v. 12.7.1974 III R 116/72, BFHE 113, 150, 151 f.; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. EL 2020, AO § 90 Rz. 98; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 90 Rz. 12.

⁴⁷¹ BFH v. 17.12.1963 VII 182/60 U, BFHE 78, 225, 229.

⁴⁷² BFH v. 17.1.1956 I 242/54 U, NJW 1956, 487, 487.

⁴⁷³ BFH v. 15.2.1989 X R 16/86, NVwZ-RR 1990, 282, 283; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. EL 2020, AO § 90 Rz. 29; im Ergebnis auch *Wittmann*, StuW 1987, 35, 44 f.

Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind.⁴⁷⁴ Die Verantwortung des Steuerpflichtigen steigt – die der Finanzbehörde sinkt –, wenn Tatsachen oder Beweismittel der Informationssphäre des Steuerpflichtigen angehören.⁴⁷⁵ Daneben sind bspw. die für den Steuerpflichtigen nachteiligen Folgen eines Verspätungszuschlags nach § 152 AO, der Erleichterungen einer Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO oder von Zwangsmitteln nach § 328 AO denkbar.⁴⁷⁶

2. Straf- und ordnungswidrigkeitsrechtliche Folgen

Die Verletzung von Mitwirkungspflichtverletzungen kann zudem zur Verwirklichung der strafrechtlichen bzw. ordnungswidrigkeitsrechtlichen Sanktionsnormen der §§ 370 ff. AO führen.⁴⁷⁷

VI. Ergebnis

Das Besteuerungsverfahren lebt von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen. Mithilfe seiner Mitwirkungsbeiträge ermittelt die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen und setzt die Steuer fest. Auch Dritte können hierzu in Anspruch genommen werden. Die Abgabenordnung sowie die Einzelsteuergesetze ordnen eine Vielzahl von auf Sachverhaltsvermittlung gerichteten Pflichten an, die in bestimmten Verfahrensabschnitten oder in Bezug auf das gesamte Besteuerungsverfahren bestehen können. Da die Verletzung von Mitwirkungspflichten weitreichende negative Folgen bis hin zu strafrechtlichen Sanktionen für den Steuerpflichtigen mit sich bringen kann, ist der Umfang der Mitwirkung durch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auf ein zumutbares Maß begrenzt.

E. Das Deklarationsprinzip

Das Deklarationsprinzip wird umschrieben als Prinzip, wonach die Steuerveranlagung auf die Erklärung des Steuerpflichtigen hin erfolgt.⁴⁷⁸

I. Steuererklärungspflicht als Hauptmitwirkungspflicht

Maßgeblich erfolgt die Deklaration der steuerlich relevanten Tatsachen in der Steuererklärung. Mit der Abgabe der Steuererklärung legt der Steuerpflichtige eigenverantwortlich den in seiner Wissenssphäre liegenden, steuerlich erheblichen Sachverhalt gegenüber der Finanzbehörde offen.⁴⁷⁹ Die dortigen Angaben ermöglichen dem Finanzamt die

⁴⁷⁴ BFH v. 15.2.1989 X R 16/86, NVwZ-RR 1990, 282, 283 m. w. N.

⁴⁷⁵ BFH v. 15.2.1989 X R 16/86, NVwZ-RR 1990, 282, 283 m. w. N.

⁴⁷⁶ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 88 Rz. 3; *Wittmann*, StuW 1987, 35, 42; näher *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 60 ff.

⁴⁷⁷ Näher H.

⁴⁷⁸ *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1.

⁴⁷⁹ BFH v. 14.1.1998 X R 84/95, DStR 1998, 715, 716.

Steuerfestsetzung oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.⁴⁸⁰ Die Steuererklärung stellt bei der Veranlagung die wichtigste – oftmals sogar die einzige – Erkenntnisquelle für die Finanzbehörde dar und bildet den Ausgangspunkt für Ermittlungen.⁴⁸¹ Ohne sie wäre die Finanzverwaltung angehalten, vollumfassende, jedoch in der Veranlagungspraxis nicht zu bewältigende, tatsächliche Ermittlungen ins Blaue hinein anzustellen oder die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO zu schätzen. Die Steuererklärungspflicht stellt im Veranlagungsverfahren mithin die Hauptmitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen dar.

II. Steuererklärungspflichtiger

Wer zur Abgabe einer Steuererklärung im Einzelfall verpflichtet ist, folgt aus § 149 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. den Einzelsteuergesetzen bzw. aus der Aufforderung hierzu gem. § 149 Abs. 1 S. 2 AO.⁴⁸² Das Recht, freiwillig eine Steuererklärung abzugeben, bleibt hiervon unberührt.

III. Erfüllung der Steuererklärungspflicht

Der Steuerpflichtige kommt seiner Steuererklärungspflicht nach, indem er in gesetzlich vorgeschriebener Form Auskunft über den Besteuerungstatbestand und die entsprechende Bemessungsgrundlage gibt, sodass das Finanzamt die Steuerfestsetzung bzw. die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vornehmen kann.⁴⁸³ Dabei stehen dem Steuerpflichtigen verschiedene Wege der Übermittlung der Steuererklärung zur Verfügung. Inhaltlich hat der Steuerpflichtige die steuerlich erheblichen Tatsachen gem. §§ 90 Abs. 1 S. 2, 150 Abs. 2 AO vollständig und wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen offen zu legen.

1. Elektronische Form vs. Papierform

Bei der Einreichung der Steuererklärung ist zwischen einer Abgabe in Papierform und der elektronischen Übermittlung zu differenzieren. Die Abgabe in Papierform ist mit der Änderung des § 150 Abs. 1 AO durch das StVfModG zum Ausnahmefall geworden.⁴⁸⁴ Dies spiegelt sich auch in der Veranlagungsrealität wider. Im Jahr 2019 wurden bereits

⁴⁸⁰ BFH v. 2.7.1986 I R 70/83, BFH/NV 1987, 704, 704 ff.

⁴⁸¹ Schick, StuW 1988, 301, 307; Frizen, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1, 40; Peters, Betrug und Steuerhinterziehung trotz Erklärung wahrer Tatsachen, 302; Ortwald, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 71 ff.; Spilker, FR 2022, 211, 211; Schmidt, DB 2022, 2566, 2567.

⁴⁸² S. zu den Tatbeständen in den Einzelsteuergesetzen D.II.2.a)(4).

⁴⁸³ BFH v. 14.1.1998 X R 84/95, DStR 1998, 715, 716; zu den Grenzen der Deklarationspflicht s. Frizen, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 54 ff.

⁴⁸⁴ Rätke, in: Klein, AO, AO § 150 Rz. 3 f.; zu den Vor- und Nachteilen der Abgabe einer elektronischen Steuererklärung s. Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 150 Rz. 18 f.

über 70 % der Einkommensteuererklärungen elektronisch abgegeben, wohingegen die Quote 2010 nur bei 30 % lag.⁴⁸⁵ 2020 stieg die Quote sogar auf über 93 %.⁴⁸⁶ Die Einzelsteuergesetze bestimmen, wann eine Steuererklärung verpflichtend elektronisch abzugeben ist.⁴⁸⁷ Für die vorliegende Betrachtung von Relevanz ist allein die Einkommensteuererklärung. Insoweit ordnet § 25 Abs. 4 EStG die elektronische Form nur bei der Erzielung von Gewinneinkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 AO an.⁴⁸⁸ Im Hauptanwendungsbereich der eDaten, d. h. bei den Renteneinkünften und Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit, besteht mithin keine Pflicht zur elektronischen Abgabe der Steuererklärung. Allerdings ist die freiwillige Abgabe der Einkommensteuererklärung in elektronischer Form amtlich zugelassen.

2. Elektronische Steuererklärung

Für die Erstellung der elektronischen Steuererklärung⁴⁸⁹ und die diesbezügliche Kommunikation mit den Finanzbehörden stehen unterschiedliche Steuerprogramme zur Verfügung. Neben Programmen von kommerziellen Anbietern⁴⁹⁰ bietet die Finanzverwaltung hierfür das elektronische Steuerklärungssystem ELSTER (Apronym für Elektronische Steuererklärung) an, über das Steuererklärungen zum Teil bereits seit dem Veranlagungszeitraum 1999 eingereicht werden können.⁴⁹¹ Innerhalb von ELSTER ist die Datenübermittlung mittels ElsterFormular oder Mein ELSTER möglich.

a) ElsterFormular

Zur Erstellung der Steuererklärung mit anschließender elektronischer Übermittlung steht für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2019 das Programm ElsterFormular zur Verfügung.⁴⁹² Das Programm bietet als Funktionen u. a. die Eingabe in eine an die amtlichen Erklärungsvordrucke angelehnte Formularoberfläche,⁴⁹³ Hilfefunktionen durch amtliche Anleitungen sowie die vorausgefüllte Steuererklärung durch den Abruf und die

⁴⁸⁵ Antwort der Bundesregierung v. 27.4.2021 auf die Kleine Anfrage BT-Drucks. 19/28391, BT-Drucks. 19/29109, 2.

⁴⁸⁶ *Ortward*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 28 m. w. N.; zum zahlenmäßigen Umfang s. auch die Einleitung unter C.

⁴⁸⁷ Eine Übersicht findet sich bei *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 150 Rz. 11.

⁴⁸⁸ Zur Verfassungs- und Verhältnismäßigkeit der Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nach amtlichem Datensatz s. BFH v. 14.2.2017 VIII B 43/16, BFH/NV 2017, 729, 729 ff.

⁴⁸⁹ Es handelt sich bei der elektronischen Steuererklärung um eine Steuererklärung, die nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz mittels Datenfernübertragung zu übermitteln ist, s. *Ortward*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 76 ff., 78.

⁴⁹⁰ Zu den gesetzlichen Rahmenbedingungen s. § 87c AO, hierzu *Baum*, NWB 2016, 2778, 2780 f.

⁴⁹¹ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 23; *Kußmaul/Ruiner*, StB 2008, 238, 238.

⁴⁹² <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Glossareintraege/E/Elster.html?view=render-Help> (letzter Abruf am 30.3.2024).

⁴⁹³ *Kußmaul/Ruiner*, StB 2008, 238, 239.

Übernahme von Daten Dritter.⁴⁹⁴ Die Datenübermittlung erfolgt alternativ im ELSTER I-Verfahren (komprimierte Steuererklärung) oder im ELSTER II-Verfahren (papierlose Steuererklärung).⁴⁹⁵

b) Mein ELSTER

Das Onlineportal Mein ELSTER bietet ebenfalls die Möglichkeit zur Erstellung einer elektronischen Steuererklärung. Für die Nutzung ist zunächst eine Registrierung sowie im Weiteren die (verpflichtende) Authentifizierung mittels einer Zertifikatsdatei, eines Sicherheitssticks oder einer Signaturkarte erforderlich.⁴⁹⁶ Auch im Rahmen von Mein ELSTER besteht die Möglichkeit des Belegabrufs zum Vorausfüllen der Steuererklärung.⁴⁹⁷ Der Steuerpflichtige hat Zugriff auf die beim Finanzamt hinterlegten elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) sowie die von Dritten übermittelten Daten.⁴⁹⁸ Die Übermittlung der Steuererklärung erfolgt ausschließlich im Wege des ELSTER II-Verfahrens.

3. Wahrheitspflicht

Die Angaben in der Steuererklärung sind gem. § 150 Abs. 2 AO wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Noch grundsätzlicher schreibt § 90 Abs. 1 S. 2 AO vor, dass die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen sind. Was eine wahrheitsgemäße Erklärung darstellt, ist nicht näher definiert. Der BFH fordert die Abgabe einer Steuererklärung, aus der das Finanzamt möglichst vollständig und korrekt alle Tatsachen und Rechtsverhältnisse erfährt, die für die Ermittlung der materiell richtigen Steuer maßgeblich sind.⁴⁹⁹ Die Angaben über Tatsachen sind wahr, wenn sie richtig und vollständig sind und unwahr, wenn sie unrichtig oder unvollständig sind bzw. etwas verschleiern oder Unwahres hinzufügen.⁵⁰⁰ Das Vollständigkeitsgebot ist demgemäß Ausfluss aus dem Wahrheitsgebot: Ohne die vollständige Erklärung der relevanten Tatsachen ist die Erklärung nicht wahrheitsgemäß.⁵⁰¹ Es beinhaltet auch die Pflicht zur Ergänzung und Klarstellung unvollständiger

⁴⁹⁴ Näher *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 81 f.

⁴⁹⁵ Zu den Verfahren s. *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 24 f.

⁴⁹⁶ <https://www.elster.de/eportal/infoseite/rechtliches> (letzter Abruf am 30.3.2024); zu den einzelnen Verfahren s. [https://www.elster.de/eportal/infoseite/sicherheit_\(allgemein\)](https://www.elster.de/eportal/infoseite/sicherheit_(allgemein)) (letzter Abruf am 30.3.2024), und *Kußmaul/Ruiner*, StB 2008, 238, 241 f.

⁴⁹⁷ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 23.

⁴⁹⁸ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 86.

⁴⁹⁹ BFH v. 18.8.1998 VII R 114/97, BFHE 187, 1.

⁵⁰⁰ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 90 Rz. 9.

⁵⁰¹ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 90 Rz. 9a; *Bornheim/Kröber*, Steuerstrafverteidigung, 1.5.3.4.

Darstellungen, was im Hinblick auf die Steuererklärungspflicht ausdrücklich in § 153 AO kodifiziert ist.⁵⁰² Der nach § 150 Abs. 2 AO anzulegende Sorgfaltsmaßstab ist ein individueller. Es kommt darauf an, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung nach bestem Wissen und Gewissen, d. h. nach seinem subjektiven Können und Wissen, erstellt.⁵⁰³ Die Sorgfaltspflichten sind mithin auch davon abhängig, welche steuerrechtlichen Vorkenntnisse der Steuerpflichtige besitzt. Allerdings trifft die Steuerpflichtigen unabhängig von etwaigen Vorkenntnissen die Pflicht, die Erklärungsformulare gewissenhaft durchzulesen.⁵⁰⁴ Handelt der Steuerpflichtige subjektiv sorgfältig, führen objektiv unrichtige oder unvollständige Angaben nicht zur Verletzung des § 150 Abs. 2 AO.⁵⁰⁵

Die Vorschriften stehen im Zusammenhang mit dem Steuerstrafrecht. Kommt der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur wahrheitsgemäßen Erklärung nicht hinreichend nach, droht eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wonach das Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen sanktioniert wird.⁵⁰⁶ Die Schwelle zur Verwirklichung des § 370 Abs. 1 AO wird überschritten, wenn der Steuerpflichtige Informationen zurückbehält, die für die Finanzbehörde erkennbare Bedeutung für die Steuerfestsetzung haben.⁵⁰⁷

4. Steuerklärungsvordrucke und -formulare

Weder bei der Steuerklärung in elektronischer Form noch in Papierform ist der Steuerpflichtige frei in der Darstellung und Abgabe der zu erklärenden Besteuerungsgrundlagen. Er hat die Steuerklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (§ 25 Abs. 4 S. 1 EStG) zu übermitteln bzw. nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 150 Abs. 1 S. 1 AO) abzugeben.⁵⁰⁸ Es handelt sich bei der Steuerklärungspflicht um eine formalisierte Auskunftspflicht, die der Steuerpflichtige durch Beantwortung der dort gestellten Fragen erfüllt.⁵⁰⁹

⁵⁰² *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 90 Rz. 9a; näher G.I.8.a).

⁵⁰³ BFH v. 4.2.2010, X R 10/08, NJW 2010, 3598, 3600; *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 150 Rz. 31 f.

⁵⁰⁴ BFH v. 10.8.1988 IX R 219/84, BFHE 154, 481.

⁵⁰⁵ *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 150 Rz. 31.

⁵⁰⁶ *Peters*, Betrug und Steuerhinterziehung trotz Erklärung wahrer Tatsachen, 305 f.

⁵⁰⁷ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 193; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 23.24; *Flore*, in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 135 f.

⁵⁰⁸ Gem. § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b EStG bzw. § 87b Abs. 1 S. 1 AO ist das BMF (im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder) zuständig für die Bestimmung des Inhalts der Vordrucke und Datensätze.

⁵⁰⁹ *Schick*, StuW 1988, 301, 305; *Kessens*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL 2023, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 2; zur Rechtsnatur der Steuerklärungsvordrucke und -formulare besteht in der Literatur Streit, wobei die Einordnung als Verwaltungsakt, als Rechtsverordnung, als Verwaltungshilfsmittel oder als Verwaltungsvorschrift diskutiert wird, zum Streitstand s. bspw. *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 109 ff. m. w. N.

a) **Amtlich vorgeschriebener Datensatz**

Der Steuerpflichtige ist – ebenso wie die mitteilungspflichtige Stelle⁵¹⁰ – verpflichtet, die zu erklärenden elektronischen Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz einzureichen.⁵¹¹ Bei der Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz werden die Daten in ein zur Verfügung gestelltes Webformular, wie in ElsterFormular oder Mein ELSTER, eingegeben und anschließend elektronisch übermittelt. Der Datensatz selbst ist nur technischer Annex zum jeweiligen Steuererklärungsformular, der den Inhalt und die Struktur der zu übermittelnden Daten mittels Beschreibung der Datenfelder vorgibt.⁵¹² Er ist damit die Bauanleitung für das jeweilige Steuererklärungsformular. Sinn und Zweck der Vorgaben ist die Sicherstellung des technischen Vollzugs der Übermittlung elektronischer Steuererklärungen, da die Daten der Finanzbehörde in geordneter, lesbarer und weiter verarbeitbarer Form zur Verfügung gestellt werden.⁵¹³ Im Gegensatz zu den Vordrucken und Formularen hat der Datensatz nicht die Funktion, das materielle Recht für den Steuerpflichtigen in verständlicher Form aufzubereiten.⁵¹⁴ Demgemäß fehlt es auch an gesetzlichen Vorgaben für die optische Ausgestaltung der Eingabemaske bei den Formularen.⁵¹⁵ Der Datensatz wird bisher weder im Bundessteuerblatt noch in BMF-Schreiben veröffentlicht. Er ist nur für Entwickler über ELSTER einsehbar.⁵¹⁶

b) **Steuererklärung nach amtlichem Vordruck**

Unter die amtlich vorgeschriebenen Vordrucke fallen Vordrucke, die mit den von der Steuerverwaltung freigegebenen Druckvorlagen hergestellt worden sind (amtliche Vordrucke), Vordrucke, die auf den Internetseiten der Steuerverwaltung bereitgestellt und sodann ausgedruckt werden (amtliche Internet-Vordrucke)⁵¹⁷ sowie Vordrucke, die nach dem Muster einer amtlich freigegebenen Druckvorlage erzeugt und sodann ausgedruckt werden (nichtamtliche Vordrucke).⁵¹⁸ Aus der Formulierung „nach“ amtlich vorgeschriebenem Vordruck geht hervor, dass auch die Verwendung nichtamtlicher Vordrucke zulässig ist.⁵¹⁹ Voraussetzung hierfür ist, dass der verwendete nichtamtliche Vordruck den

⁵¹⁰ S. C.IV.1.c)(2).

⁵¹¹ Für die Einkommensteuererklärung mit Gewinneinkünften s. § 25 Abs. 4 S. 1 EStG; *Niewerth*, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 100 EL. 2017, AO § 87b Rz. 2.

⁵¹² *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 175 ff.

⁵¹³ *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 176.

⁵¹⁴ *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 176 f.

⁵¹⁵ Kritisch *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 179 f.

⁵¹⁶ *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 178.

⁵¹⁷ Die Internetformulare werden über das FMS der Bundesfinanzverwaltung unter <https://www.formulare-bfinv.de> (letzter Abruf am 30.3.2024) zur Verfügung gestellt; das Versenden der Formulare ist über das System grundsätzlich nicht möglich.

⁵¹⁸ BMF v. 12.8.2022 IV A 5 - O 1561/19/10001, BStBl. I 2022, 1334.

⁵¹⁹ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 7.

amtlichen Vordrucken im Layout, in der Papierqualität und in den Abmessungen entspricht.⁵²⁰ Die Vordrucke zur Einkommensteuererklärung werden weder im Bundessteuerblatt noch in BMF-Schreiben veröffentlicht, sondern zu einem nicht näher bestimmbar-
en Zeitpunkt online über das FMS sowie offline in den örtlichen Finanzämtern zur Verfügung gestellt.⁵²¹

Nachfolgend wird die Bezeichnung „*Formular*“ als Oberbegriff für die Steuererklärung mittels Papiervordruck und mittels elektronischem Datensatz verwendet, sofern nicht im Einzelnen eine Differenzierung geboten ist.

c) Funktion

Die Formulare haben die Funktion, das materielle Steuerrecht in Fragen an den Steuerpflichtigen umzuformulieren,⁵²² sodass sie auch als „*Gesetzesfassung in Frageform*“⁵²³ bezeichnet werden. Es besteht daher eine Wechselwirkung zwischen der Komplexität der Steuergesetze und der Komplexität der Ausgestaltung der Formulare. Komplexere Steuergesetze haben regelmäßig komplexere Formulare zur Folge.⁵²⁴ Im Umkehrschluss sollten sich Vereinfachungen der Steuergesetze für den Steuererklärungspflichtigen auch in den Formularen widerspiegeln. So verhält es sich in Bezug auf die eDaten. Der Steuerpflichtige hat die entsprechenden Einkünfte grundsätzlich selbst nicht mehr zu erklären. Die Formulare weisen den Steuerpflichtigen hierauf in verschiedener Form hin.⁵²⁵

d) Wirkung

(1) Auswirkung auf Mitwirkungspflichten

Die Formulare gestalten das konkrete Rechtsverhältnis zwischen Finanzbehörde und Bürger aus.⁵²⁶ Konkret bestimmen die Formulare den Umfang der zu erklärenden Tatsachen und begrenzen hierdurch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen.⁵²⁷ Die Finanzverwaltung legt in ihnen fest, welche Angaben sie für die Steuerfestsetzung vom Steuerpflichtigen benötigt und präzisiert dadurch ihren Erwartungshorizont hinsichtlich der zu

⁵²⁰ BFH v. 22.5.2006 VI R 15/02, DStRE 2006, 1214, 1215; BMF v. 12.8.2022 IV A 5 - O 1561/19/10001, BStBl. I 2022, 1334.

⁵²¹ Ortward, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 124, 135 f.

⁵²² Ortward, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 122, 150 ff.; Schick, StuW 1988, 301, 307 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO Vorbem. zu §§ 149-153 Rz. 5.

⁵²³ Schick, StuW 1988, 301, 309.

⁵²⁴ Ortward, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 151.

⁵²⁵ S. E.III.4.e).

⁵²⁶ Schick, StuW 1988, 301, 304.

⁵²⁷ Wittmann, StuW 1987, 35, 44, 46 f.

erklärenden Tatsachen.⁵²⁸ Beantwortet der Steuerpflichtige die dort gestellten Fragen, darf er sich darauf verlassen, seine steuerrechtlichen Pflichten hinreichend zu erfüllen.⁵²⁹

(2) Strafrechtliche Implikationen

Die Formulare begrenzen die Mitwirkungspflichten auch in strafrechtlicher Hinsicht.⁵³⁰ Daneben können sie sich auf die subjektive Tatseite auswirken: Missachtet der Steuerpflichtige die Vorgaben der Formulare, spricht dies zunächst für vorsätzliches Handeln, da ein Steuerpflichtiger den Inhalt nach dem allgemeinen Erfahrungssatz zur Kenntnis nimmt.⁵³¹ Allerdings muss eine tatsächliche Kenntnisnahme hinreichend bewiesen werden.⁵³² Umgekehrt schaffen die Formulare nebst Anleitungen Vertrauen, dass der Steuerpflichtige bei ordnungsgemäßem Ausfüllen seine Mitwirkungspflichten erfüllt.⁵³³ Die Beachtung der Formularvorgaben steht einer vorsätzlichen Steuerverkürzung daher grundsätzlich entgegen.

e) Ausgestaltung hinsichtlich eDaten

Die Formulare weisen erst seit 2019 auf den Wegfall der Erklärungspflicht über Daten i. S. d. § 93c AO hin. Dies, obwohl § 150 Abs. 7 S. 2 AO verfahrensrechtlich bereits für Besteuerungszeiträume gilt, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Im Nachfolgenden werden die Inhalte der Formulare und Vordrucke zunächst beschrieben, um sie später verfahrensrechtlich wie strafrechtlich einordnen zu können.

(1) FMS

Im FMS werden u. a. die einzelnen Formulare zur Einkommensteuererklärung online bereitgestellt. Das Ausfüllen der Formulare ist unmittelbar in der Online-Maske vorzunehmen. Die Einreichung der Formulare erfolgt nach deren Ausdruck in Papierform. Die Formulare aus dem FMS weisen die Nutzenden auf Pflichten im Zusammenhang mit der Datenübermittlung durch Dritte hin. Auf dem Hauptvordruck ESt 1 A und den Anlagen N, R und Vorsorgeaufwand des Jahres 2019 befindet sich im oberen Abschnitt der ersten Seite folgender gerahmter, farblich⁵³⁴ abgesetzter Hinweis: *„Daten für die mit „e“ gekennzeichneten Zeilen liegen im Regelfall vor und müssen, wenn sie zutreffend sind, nicht*

⁵²⁸ Peters, NZWiSt 2012, 361, 367.

⁵²⁹ Schick, StuW 1988, 301, 310; Schmidt, DB 2022, 2566, 2568.

⁵³⁰ Schick, StuW 1988, 301, 310; Peters, NZWiSt 2012, 361, 366 f.; Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 332; i. E. auch Ortward, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 608.

⁵³¹ Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 132; Ortward, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 616.

⁵³² Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 132.

⁵³³ Schick, StuW 1988, 301, 310.

⁵³⁴ Lila statt grau.

ausgefüllt werden. – Bitte Infoblatt eDaten / Anleitung beachten –“.⁵³⁵ Im entsprechenden Hinweis für die Jahre 2020 bis 2022 fehlt der Einschub „wenn sie zutreffend sind“.⁵³⁶ Im diesbezüglichen Hinweis für das Jahr 2023 fehlt zusätzlich die Bezugnahme auf das Infoblatt eDaten. Die Kenntlichmachung der von den eDaten betroffenen Zeilen erfolgt durch eine farbliche Hervorhebung⁵³⁷ und das am Zeilenende befindliche Symbol „e“. Für die von der Datenübermittlung i. S. d. § 93c AO betroffenen Zeilen besteht im FMS eine Besonderheit. Sie sind zunächst für ein Ausfüllen gesperrt. Erst durch das Anklicken eines Ankreuzfeldes auf dem Formular wird die Eintragungsmöglichkeit freigegeben. Neben dem Ankreuzfeld befindet sich ein Informationszeichen „i“. Hierhinter verbirgt sich der Hinweis, dass die Finanzverwaltung auf die Erklärung der Daten durch den Steuerpflichtigen ab 2019 verzichtet. Weiter heißt es: „Sie müssen diese Zeilen / Bereiche nur dann ausfüllen, wenn Ihnen bekannt ist, dass die eDaten nicht oder nicht zutreffend übermittelt wurden oder Sie abweichende Angaben machen möchten.“ Für die Veranlagungszeiträume 2022 und 2023 werden die zuvor beschriebenen Informationen zusätzlich beim Öffnen der jeweiligen Anlage in einem Pop-up-Feld eingeblendet. Die Anlage ist erst nach Schließen dieses Feldes ausfüllbar.

(2) Vordrucke

Die Vordrucke entsprechen in Bezug auf die Angaben zur Datenübermittlung durch Dritte inhaltlich sowie grundsätzlich auch optisch den Formularen aus dem FMS.⁵³⁸

(3) ElsterFormular

Die Erstellung der Einkommensteuererklärung ist über ElsterFormular letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2019 möglich. Die Eingabemaske in ElsterFormular ist den Formularen im FMS bzw. den Vordrucken nachempfunden. Allerdings enthalten dort weder der Hauptvordruck noch die Anlagen N, R und Vorsorgeaufwand für 2019 Ausführungen in Bezug auf eine Pflichtenreduzierung des Steuerpflichtigen aufgrund der Datenübermittlung durch Dritte. Im Gegenteil wird auf der Anlage N 2019 gefordert: „Die Angaben Ihres Arbeitgebers auf der Lohnsteuerbescheinigung sind in ElsterFormular auf den folgenden Abbildungen der Lohnsteuerbescheinigungen einzutragen.“

⁵³⁵ Der Hinweis auf der Anlage R enthält noch einen Bezug zum Inland.

⁵³⁶ Daneben wurde das Wort „ausgefüllt“ durch „eingetragen“ ersetzt, wobei es sich um eine redaktionelle Änderung zu handeln scheint.

⁵³⁷ Ebenfalls lila statt grau.

⁵³⁸ S. E.III.4.e)(1); der Hinweis sowie die mit „e“ gekennzeichneten Zeilen sind farblich durch ein dunkleres grün hervorgehoben; zur Ausgestaltung s. auch *Sowinski*, NWB 2022, 1092, 1096 f.

(4) Mein ELSTER

Die Eingabefläche in Mein ELSTER erinnert nicht mehr an die Vordrucke, die Formulare im FMS oder die formularartige Darstellung in ElsterFormular.⁵³⁹ Mein ELSTER stellt die auszufüllenden Zeilen in kleineren Abschnitten dar und verzichtet hierbei auf die Darstellung eines ganzseitigen, den Vordrucken oder Formularen im FMS/ElsterFormular ähnelnden Layouts.⁵⁴⁰ Ein inhaltlicher Unterschied besteht gegenüber den anderen Erklärungsgrundlagen allerdings nicht.⁵⁴¹ In den einzelnen Abschnitten finden sich keinerlei Bezugnahmen auf die Datenübermittlung Dritter. Auch wird nicht auf die Folgen des § 150 Abs. 7 S. 2 AO, d. h. auf ein zulässiges Unterlassen der Erklärung von eDaten, hingewiesen. Es finden sich nur vereinzelte Hinweise zur Datenübermittlung durch Dritte in den jeweiligen Hilfebereichen.⁵⁴²

(5) Kritik

Die fehlende Beachtung in ElsterFormular wird damit zu begründen sein, dass die Umsetzung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO in den übrigen Formularen erst ab dem Veranlagungszeitraum 2019 erfolgte, für den die Nutzung von ElsterFormular letztmalig vorgesehen ist. Warum die Datenübermittlung durch Dritte derart wenig Beachtung in Mein ELSTER gefunden hat, ist dagegen nicht nachvollziehbar.⁵⁴³ Eine Erklärung dafür kann nicht das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung sein. Zwar bietet diese für den Steuerpflichtigen – wie die Vorschrift des § 150 Abs. 7 S. 2 AO – durchaus Vereinfachungspotential. Der Steuerpflichtige kann die eDaten nach deren Abruf in seine Steuererklärung übernehmen. Ihm bleibt das Ausfüllen der Erklärung insoweit erspart. Betrachtet man jedoch § 150 Abs. 7 S. 2 AO, so fordert der Prozess im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung vom Steuerpflichtigen mehr, als dies vom Gesetz vorgesehen ist. Nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO werden die Angaben des Dritten dem Steuerpflichtigen von Gesetzes wegen automatisch zugerechnet. Einer Mitwirkung bedarf es insoweit nicht. Ein Mitwirkungsakt in Form des Machens abweichender Angaben ist im Gegenteil nur dann erforderlich, wenn der Steuerpflichtige die Zurechnung verhindern will. Demgegenüber ist bei der Nutzung des Services der vorausgefüllten Steuererklärung stets ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen erforderlich. Die Bescheinigungen müssen abgerufen und übernommen werden. Vor der ersten Nutzung hat der Steuerpflichtige einen hierfür erforderlichen

⁵³⁹ Ortwald, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 87.

⁵⁴⁰ Ortwald, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 87 f.

⁵⁴¹ Ortwald, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 81, 87.

⁵⁴² S. E.III.5.d)(4).

⁵⁴³ So auch Ortwald, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 205.

Abrufcode zu beantragen.⁵⁴⁴ Erst nach erfolgter Zusendung kann er die Daten mittels des Codes abrufen.⁵⁴⁵ Auch in den Folgejahren sind die Daten stets unter Eingabe des Codes zunächst abzurufen, um sie in die Steuererklärung übernehmen zu können. Dies bedeutet gegenüber den gesetzlichen Vorgaben einen erhöhten Mitwirkungsaufwand. Mangels offensichtlicher Hinweise auf den Umfang potentiell vorliegender eDaten und deren positiven Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen wird dieser derzeit durch die Nutzung von Mein ELSTER schlechter gestellt. Es ist daher eine Anpassung von Mein ELSTER zu fordern, durch die – vergleichbar den Formularen im FMS bzw. den Vordrucken – auf das Vorliegen der eDaten und den diesbezüglichen Erklärungsverzicht präsent hingewiesen wird.⁵⁴⁶

Dem von einem Teil der Literatur aus einem Vergleich zur Steuererklärung in Papierform gezogenen Schluss, die eDaten seien bei elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärungen weiterhin einzutragen und zu übersenden,⁵⁴⁷ kann nicht gefolgt werden. Die Formulare können kein eigenes Recht setzen, sondern dieses nur umsetzen. § 150 Abs. 7 S. 2 AO war seit seiner Einführung auch auf die Abgabe elektronischer Steuererklärungen zugeschnitten. Bereits die alte Fassung verwies im letzten Halbsatz betreffend das qualifizierte Freitextfeld auf das „Datenfeld“ der Steuererklärung. In der Neufassung wird dies durch den Verweis auf den Belegabruf noch deutlicher.

5. Anleitungen und Hinweise zur Steuererklärung

a) Bereitstellungsformen

Die Finanzverwaltung erstellt zu den Formularen der Einkommensteuererklärung jährlich Anleitungen.⁵⁴⁸ Die Anleitungen liegen den Vordrucken bei und sind über das FMS beziehbar. Bei der elektronischen Steuererklärung mittels Mein ELSTER sind sie ins Programm integriert.⁵⁴⁹ Dort erscheinen die Hinweise über das Anklicken entsprechender Fragezeichensymbole zu den einzelnen Formularabschnitten.⁵⁵⁰ In ElsterFormular werden ausgewählte Hilfestellungen in dem Fenster „Eingabehilfe“ angezeigt, das bei der Anwahl der jeweiligen Anlage automatisch am rechten Bildschirmrand erscheint.⁵⁵¹

⁵⁴⁴ Dies gilt seit dem 29.11.2023 nicht mehr bei Registrierung mittels Zertifikatsdatei.

⁵⁴⁵ Näher zum Verfahren der vorausgefüllten Steuererklärung *Mannefeld*, PStR 2023, 86, 87 f.

⁵⁴⁶ So auch *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 205.

⁵⁴⁷ *Sowinski*, NWB 2022, 1092, 1096 f.

⁵⁴⁸ Eine Auflistung der verschiedenen Anleitungen findet sich bei *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 172 f.

⁵⁴⁹ *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 150 Rz. 16.

⁵⁵⁰ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 87.

⁵⁵¹ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 81.

Daneben besteht die Möglichkeit, im Menü über „Hilfe“ den Bereich „Anleitung zum Formular“ mit zahlreichen Hinweisen aufzurufen.

b) Funktion

Die Anleitungen sollen u. a. darüber informieren, wie die Formulare auszufüllen sind und welche steuerlichen Pflichten bestehen.⁵⁵² Sie transformieren ebenso wie die Steuererklärungsformulare das materielle Steuerrecht in für den Steuerpflichtigen verständliche Formen.⁵⁵³ Die Erläuterungen sollen sich „möglichst an das Gesetz anlehnen“⁵⁵⁴, sie dürfen dieses aber weiter aufbereiten, indem etwa Beispiele genannt oder Berechnungshilfen an die Hand gegeben werden.⁵⁵⁵ Allerdings dürfen die Anleitungen die Formularfragen nicht ersetzen, vielmehr muss das materielle Steuerrecht im Formular selbst angelegt sein.⁵⁵⁶

c) Wirkung

Der Inhalt der Anleitungen vermittelt einen Vertrauenstatbestand.⁵⁵⁷ Der Steuerpflichtige darf davon ausgehen, dass er bei Befolgung der dortigen Vorgaben richtige und vollständige Angaben macht. Die Nichtbeachtung der Erläuterungen in den Anleitungen zur Steuererklärung in Papierform oder der Hinweise in ElsterFormular kann aber auch dazu führen, dass den Steuerpflichtigen der Vorwurf der groben Fahrlässigkeit i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO trifft.⁵⁵⁸ Voraussetzung ist, dass die dortigen Hinweise klar und eindeutig sind.⁵⁵⁹ In strafrechtlicher Hinsicht kann eine Nichtbeachtung im Einzelfall zu schuldhaftem Handeln oder Unterlassen führen.⁵⁶⁰

d) Ausgestaltung hinsichtlich eDaten

Im Gleichlauf mit den Steuererklärungsformularen weisen die Anleitungen erst seit 2019 auf den Wegfall der Erklärungspflicht für eDaten hin. Auch hinsichtlich der Anleitungen ist eine Beschreibung für die noch vorzunehmende strafrechtliche Würdigung notwendig.

⁵⁵² So die Anleitung zum Hauptvordruck ESt 1 A; kritisch *Seer*, *StuW* 2003, 40, 53, nach dem die Anleitungen als „Inhouse-Produkte“ regelmäßig „unter Betriebsblindheit“ leiden.

⁵⁵³ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 173.

⁵⁵⁴ *Schick*, *StuW* 1988, 301, 311.

⁵⁵⁵ *Schick*, *StuW* 1988, 301, 311.

⁵⁵⁶ *Schick*, *StuW* 1988, 301, 312.

⁵⁵⁷ *Reiter*, *Nemo tenetur*, 121; offen gelassen durch *Schick*, *StuW* 1988, 301, 312.

⁵⁵⁸ BFH v. 20.3.2013 VI R 5/11, DStR 2013, 1175, 1176.

⁵⁵⁹ BFH v. 20.3.2013 VI R 5/11, DStR 2013, 1175, 1176.

⁵⁶⁰ *Schick*, *StuW* 1988, 301, 312.

(1) FMS

(a) Infoblatt eDaten

Im FMS ist das „*Infoblatt eDaten*“ abrufbar. Stand März 2024 existiert das Infoblatt eDaten in den Versionen aus August 2019, aus Juli 2020 und aus Juli 2021. Alle tragen die Überschrift „*Information zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für die Jahre ab 2019*“. Dies ist für den Steuerpflichtigen insoweit uneindeutig, als dass nicht erkennbar ist, ob die älteren Infoblätter eDaten überholt und damit nicht mehr anwendbar sind. Die Infoblätter haben zwar überwiegend den gleichen Inhalt, vereinzelt unterscheiden sie sich aber.⁵⁶¹ Einleitend erläutert die Finanzverwaltung, dass es sich bei eDaten um solche Daten handelt, die ihr aufgrund entsprechender elektronischer Datenübermittlung durch mitteilungspflichtige Stellen bereits vorliegen. Es folgt der Hinweis, dass die Finanzverwaltung ab dem Kalenderjahr 2019 auf die Angabe dieser eDaten in der Einkommensteuererklärung verzichtet. Unter der Frage „*Was ist neu?*“ wird darauf hingewiesen, dass die eDaten nicht mehr in der Einkommensteuererklärung anzugeben sind. Ferner heißt es dort im Infoblatt eDaten aus August 2019: „*Die Abgabe der Anlagen N, R und Vorsorgeaufwand entfällt, wenn die elektronisch übermittelten Daten zutreffend und in den nicht mit „e“ gekennzeichneten Zeilen / Bereichen keine Eintragungen vorzunehmen sind.*“ Es schließt sich der fettgedruckte Hinweis „*Der Hauptvordruck ESt 1 A ist in jedem Fall abzugeben.*“ an. Im Infoblatt eDaten aus Juli 2020 und Juli 2021 ist die Voraussetzung „*die elektronisch übermittelten Daten zutreffend*“ ersetzt durch „*die Daten elektronisch übermittelt wurden*“. Das Infoblatt eDaten beantwortet die Frage „*Woher weiß ich, welche eDaten übermittelt wurden?*“ damit, dass sich dies für den Steuerpflichtigen aus den ihm zugesandten Mitteilungen der mitteilungspflichtigen Stellen ergebe.⁵⁶² Die Antwort auf die Frage „*Wann muss ich die mit „e“ gekennzeichneten Zeilen weiterhin ausfüllen?*“ lautet im Infoblatt eDaten aus August 2019 „*wenn Ihnen bekannt ist, dass die eDaten nicht oder nicht zutreffend übermittelt wurden.*“ Im Infoblatt eDaten aus Juli 2020 und Juli 2021 ist die zuvor genannte Frage um ein „*Wann muss / kann* [danach wie zuvor]“ erweitert. Die Antwort fällt nunmehr differenzierter aus: „*Sie müssen diese Zeilen / Bereiche weiterhin ausfüllen, wenn Ihnen bekannt ist, dass die eDaten nicht übermittelt wurden. Füllen Sie diese Zeilen / Bereiche weiterhin aus, wenn Ihnen bekannt ist, dass die*

⁵⁶¹ Auf Unterschiede wird nachfolgend nur hingewiesen, soweit sie für die Bearbeitung relevant sind.

⁵⁶² Es wird zudem für die Mitteilung über Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung darauf hingewiesen, dass diese erstmalig nur auf Anforderung, in den Folgejahren aber automatisch erfolgt.

eDaten nicht zutreffend übermittelt wurden.“ Für den Veranlagungszeitraum 2023 wird das Infoblatt eDaten nicht mehr zur Verfügung gestellt.

(b) Anleitung zum Hauptvordruck ESt 1 A

Die Informationen aus dem Infoblatt eDaten wurden im Veranlagungszeitraum 2023 in Teilen in die Anleitung zum Hauptvordruck ESt 1 A übernommen. Dort findet sich nunmehr der Hinweis, dass die mit „e“ gekennzeichneten Zeilen bzw. Bereiche weiterhin auszufüllen sind, wenn dem Steuerpflichtigen bekannt ist, dass die mitteilungsspflichtige Stelle die eDaten nicht oder nicht zutreffend übermittelt hat. Auch wird darauf hingewiesen, dass der Hauptvordruck ESt 1 A in jedem Fall abzugeben ist.

(c) Anleitung zur Anlage N

In den Anleitungen zur Anlage N wird ebenfalls auf die Übermittlung der mit „e“ gekennzeichneten Daten durch Dritte und den Wegfall der Eintragungspflicht in den gekennzeichneten Zeilen für den Steuerpflichtigen hingewiesen. Die Abgabe der Anlage N entfällt, wenn *„die elektronisch übermittelten Daten zutreffend sind [...]“* (2019) bzw. *„die Daten elektronisch übermittelt wurden [...]“* (2020 bis 2023). Eintragungen sind nach den Anleitungen zur Anlage N 2019 bis 2023 u. a. weiterhin vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige von den übermittelten Daten abweichen möchte oder der Arbeitgeber die Daten nicht elektronisch übermittelt und dem Steuerpflichtigen stattdessen eine *„Besondere Lohnsteuerbescheinigung“* für das jeweilige Kalenderjahr ausgehändigt hat.

(d) Anleitung zur Anlage R

Die Anleitungen zur Anlage R 2019 bis 2023 und zur Anlage R-AV/bAV 2020 bis 2023 haben hinsichtlich der Datenübermittlung durch Dritte im Wesentlichen⁵⁶³ den gleichen Inhalt und Aufbau wie die Anleitungen zur Anlage N. Zusätzlich heißt es zu den Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung: *„Falls Sie eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogen haben, können Sie von dieser zur Überprüfung der elektronisch übermittelten Daten eine „Mitteilung zur Vorlage beim Finanzamt“ [in 2021 und 2022 „Information über die Meldung an die Finanzverwaltung“] über Ihre bezogenen Renteneinkünfte anfordern. Diese wird Ihnen dann in den Folgejahren automatisch unaufgefordert zugesandt.“* Für das Jahr 2023 enthält die Anleitung den Zusatz *„Damit können Sie*

⁵⁶³ Es existieren wenige sprachliche Nuancen aufgrund der unterschiedlichen Einkunftsart, wie der Hinweis auf den Rentenversicherungsträger als mitteilungsspflichtige Stelle anstatt des Arbeitgebers; der Hinweis auf die weiter bestehende Eintragungspflicht bei Vorliegen einer *„Besonderen Lohnsteuerbescheinigung“* bei fehlender elektronischer Übermittlung der Daten durch den Arbeitgeber fehlt naturgemäß.

überprüfen, ob die von der Rentenversicherung elektronisch an Ihr Finanzamt übermittelten Daten richtig sind.“

(2) Vordrucke

Die Anleitungen in Papierform entsprechen in Bezug auf die Angaben zur Datenübermittlung durch Dritte grundsätzlich sowohl inhaltlich als auch optisch den Anleitungen aus dem FMS.

(3) ElsterFormular

In den spärlich ausgestalteten Eingabehilfen am rechten Rand des Hauptvordrucks sowie der Anlagen N, R und Vorsorgeaufwand finden sich für den Veranlagungszeitraum 2019 keinerlei Ausführungen zur Datenübermittlung durch Dritte. Im Menü unter der Rubrik *„Hilfe“* ist eine *„Hilfe zur Bedienung“* abrufbar. Dort finden sich Hinweise zur vorausgefüllten Steuererklärung in ElsterFormular. Ein Hinweis auf reduzierte Mitwirkungspflichten im Zusammenhang mit von Dritten übermittelten Daten fehlt ebenso wie ein *„Infoblatt eDaten“*.

(4) Mein ELSTER

(a) Anleitungen zur vorausgefüllten Steuererklärung

Das Erstellen der Einkommensteuererklärung in Mein ELSTER ist nach dem Einloggen unter der Rubrik *„Neues Formular Einkommensteuererklärung unbeschränkte Steuerpflicht (ESt I A)“* möglich.⁵⁶⁴ Nach der Auswahl des zu veranlagenden Kalenderjahres und der benötigten Anlagen gelangt man unter der Überschrift *„Bescheinigungen“* zu der Frage *„Möchten Sie Bescheinigungen einfüllen?“*. Neben der Überschrift befindet sich ein blaues, kreisförmiges Icon mit einem weißen Fragezeichen. Klickt man auf das Icon, öffnet sich eine Hilfe mit der Überschrift *„Vorausfüllen der Steuererklärung“*. Dort werden als mögliche vorliegende Bescheinigungen genannt: Stammdaten, Lohnsteuerbescheinigung, Lohnersatzleistungen (z. B. Arbeitslosengeld, Elterngeld), Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherung, Rentenbezugsmitteilung, Vorsorgeaufwendungen (z. B. Riester/Rürup), Zuschüsse und Erstattungen von Behörden und öffentlichen Stellen, Beiträge für vermögenswirksame Leistungen und Kapitalerträge mit Freistellungsauftrag. Im nächsten Schritt besteht die Möglichkeit, die Daten aus den zuvor abgerufenen und bereitgestellten Bescheinigungen zu übernehmen oder ohne Übernahme der Daten fortzufahren. Fährt man ohne Übernahme fort, sind die jeweiligen

⁵⁶⁴ Eine Beschreibung des Erstellvorgangs der Einkommensteuererklärung findet sich auch bei *Ortwald, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit*, 87 f.

Datenfelder leer. Werden die Bescheinigungen übernommen, öffnet sich ein Feld „*Noch Fragen?*“. Zur Frage „*Wie werden meine Bescheinigungen bereitgestellt?*“ lautet die Antwort: „*Bei einigen Bescheinigungen besteht eine gesetzliche Verpflichtung zur Übermittlung (z. B. Lohnsteuerbescheinigung), bei anderen Bescheinigungen ist die Einwilligung zur Datenübermittlung bei Ihrem Anbieter erforderlich.*“ Auf die Frage, wer für die Bescheinigungen verantwortlich sei, heißt es: „*Für den Inhalt ist je nach Bescheinigung zum Beispiel der Arbeitgeber, der Rentenversicherungsträger oder das Versicherungsunternehmen verantwortlich. Sollten die bereitgestellten Bescheinigungen nicht korrekt sein, wenden Sie sich bitte direkt an den Verantwortlichen Übermittler der Daten.*“ Die Übernahme der Bescheinigungen führt in den Anlagen dazu, dass an den jeweiligen vorausgefüllten Zeilen der Buchstabe „i“ erscheint, der bei Anklicken mit dem Text „*Übernommen aus Bescheinigungen*“ hinterlegt ist.

(b) Anleitungen zu den einzelnen Anlagen

Anleitungen bzw. Hinweise in Bezug auf durch Dritte übermittelte Daten finden sich beim Ausfüllen der Anlagen nur spärlich. Zu den Einkommensersatzleistungen heißt es in 2019: „*Haben Sie über die Einkommensersatzleistungen eine Bescheinigung (Leistungsnachweis) erhalten, weil die Leistungsbeträge nicht elektronisch übermittelt werden konnten (zum Beispiel aus technischen Gründen), tragen Sie diese bitte in Zeile 38 ein.*“ Für 2020 und 2021 lautet der Hinweis: „*Haben Sie Einkommensersatzleistungen erhalten, tragen Sie diese bitte in Zeile 43 ein.*“ Für 2022 und 2023 fehlen Erläuterungen. Zu den Leibrenten auf der Anlage R findet sich für 2020 der Hinweis: „*Falls Sie eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogen haben, können Sie von dieser zur Überprüfung der elektronisch übermittelten Daten eine "Mitteilung zur Vorlage beim Finanzamt" über Ihre bezogenen Renteneinkünfte anfordern.*“⁵⁶⁵ Zu Leibrenten aus sonstigen Verpflichtungsgründen heißt es in den Hinweisen für 2020 bis 2023: „*Leibrenten aus sonstigen Verpflichtungsgründen (zum Beispiel Renten aus Veräußerungsgeschäften) werden nicht elektronisch übermittelt und müssen immer eingetragen werden.*“ Im Übrigen – insbesondere zu den Anlagen N und Vorsorgeaufwand – fehlen Hinweise und Erläuterungen im Zusammenhang mit den Daten Dritter gänzlich. Auch sind keinerlei Hinweise auf die Zurechnung der Daten zum Steuerpflichtigen ersichtlich.

⁵⁶⁵ Für 2019 fehlt der Hinweis auf eine mögliche Überprüfung; für 2021 und 2022 ist der Hinweis sprachlich umformuliert (u. a. lautet die Mitteilung nun „*Information über die Meldung an die Finanzverwaltung*“), ohne dass sich inhaltliche Änderungen gegenüber dem Hinweis für 2020 ergeben.

IV. Bedeutung des Deklarationsprinzips bei der Einkommensteuer

Im Einkommensteuerrecht dominiert nicht die Selbstdeklaration, sondern das Quellenabzugsverfahren nebst Fremddeklaration.⁵⁶⁶ Bei der Einkommensteuer entfallen rund 78 % auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit,⁵⁶⁷ für die das Lohnsteuerabzugsverfahren gilt. Der Arbeitgeber ist neben dem Lohnsteuerabzug zur Einreichung einer Lohnsteueranmeldung verpflichtet. Daneben besteht für ihn die Pflicht zur Übermittlung der eDaten. Die Fremddeklaration im Lohnsteuerrecht entbindet den Steuerpflichtigen allerdings in den Fällen des § 56 S. 1 Nr. 1 Buchst. b, Nr. 2 Buchst. b EStDV i. V. m. § 46 Abs. 2 EStG nicht von der Abgabe der Einkommensteuererklärung, wie bspw. gem. § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG beim Bezug von Arbeitslohn eines Steuerpflichtigen von mehreren Arbeitgebern.

Darüber hinaus verbleibt ein nicht zu vernachlässigender Anteil von Einkommensteuerfällen mit Bezug zu eDaten, in denen keine Quellenbesteuerung mit entsprechender Fremddeklaration stattfindet und daher eine Einkommensteuererklärung zwingend abzugeben ist, wie bspw. bei den Renteneinkünften. So gaben für den Veranlagungszeitraum 2019 rund 8 Millionen Steuerpflichtige eine Steuererklärung mit Renteneinkünften ab, wobei hiervon 1.443.787 Steuererklärungen ausschließlich Renteneinkünfte enthielten.⁵⁶⁸ Tatsächlich steuerbelastet waren von den Rentenbeziehern ohne weitere Einkünfte 71 %.⁵⁶⁹ Der Anteil von einkommensteuerpflichtigen Rentenbezügen wird noch weiter zunehmen. Zum einen steigt die Anzahl von Rentenbeziehern und Rentenbezieherinnen.⁵⁷⁰ Zum anderen steigt der steuerpflichtige Anteil der gesetzlichen Leibrenten bis 2040 auf 100 % an, § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a, Doppelbuchst. aa EStG.

⁵⁶⁶ Hey, in: FS Kruse, 269, 279.

⁵⁶⁷ Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch 2019, 282, zum Veranlagungszeitraum 2015, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Querschnitt/Jahrbuch/jb-finanzen-steuern.pdf?__blob=publicationFile (letzter Abruf am 30.3.2024).

⁵⁶⁸ <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Lohnsteuer-Einkommensteuer/Tabellen/rentenest.html> (letzter Abruf am 30.3.2024), s. dort auch die weiteren statistischen Werte für 2016 bis 2018.

⁵⁶⁹ <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Lohnsteuer-Einkommensteuer/Tabellen/rentenest.html> (letzter Abruf am 30.3.2024).

⁵⁷⁰ Im Vergleich zum Jahr 2019 bezogen in 2020 rund 146.000 mehr Personen Rentenleistungen (Anstieg von rund 0,7 %), s. https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/08/PD21_380_73111.html (letzter Abruf am 30.3.2024).

F. Das Verifikationsprinzip

I. Begriff und Bezugspunkt von Verifikation

Verifizieren bedeutet kontrollieren bzw. auf Richtigkeit überprüfen.⁵⁷¹ Die Verifikation setzt eine vorherige Deklaration sowie das Bekanntsein des Steuerschuldners voraus.⁵⁷² Bezugspunkt der Kontrolle sind regelmäßig die bereits erklärten Werte des Steuerpflichtigen.⁵⁷³ Neben der Selbstdeklaration durch den Steuerpflichtigen können der Finanzbehörde Informationen auch von einem Dritten im Wege der Fremddeklaration zuteilwerden. Bei der Fremddeklaration ist die Verifikation dadurch erleichtert, dass sie nicht bei jedem Steuerpflichtigen einzeln, sondern übergeordnet und gebündelt beim jeweiligen Dritten erfolgen kann.⁵⁷⁴

II. Notwendigkeit von Verifikation

Der Staat darf nicht darauf vertrauen, dass die Steuerpflichtigen ihren Deklarationspflichten gesetzestreu nachkommen.⁵⁷⁵ Er hat durch entsprechende Kontrollmechanismen sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten auch im Fall reduzierter Ermittlungen durch die Finanzbehörden nicht vernachlässigt.⁵⁷⁶ Verifikation ist der notwendige Gegenpart zum Kooperationsprinzip.⁵⁷⁷ Einfachgesetzlich trifft die Finanzbehörden gem. § 85 S. 2 AO die Pflicht, sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt werden. Dies gilt bei verfassungskonformer Auslegung nicht nur für den Einzelfall, sondern vielmehr auch in struktureller Hinsicht.⁵⁷⁸ Demgemäß müssen die Finanzbehörden ein Verifikationssystem gewährleisten, das Steuerverkürzungen strukturell entgegenwirkt.⁵⁷⁹ Der Untersuchungsgrundsatz wird zur strukturellen Verifikationsmaxime.⁵⁸⁰ Die Steuerverwaltung ist „*Verifikationsverwaltung*“⁵⁸¹.

⁵⁷¹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 85 Rz. 14.

⁵⁷² Tipke, in: FS Offerhaus, 819, 824.

⁵⁷³ Hey, in: FS Kruse, 269, 278, spricht von der „*nachträglichen Verifikation*“ der Selbstdeklaration durch Betriebsprüfungen und Kontrollmitteilungen.

⁵⁷⁴ Hey, in: FS Kruse, 269, 278 m. w. N., in Bezug auf Quellensteuern.

⁵⁷⁵ Drißen, FR 2011, 101, 106.

⁵⁷⁶ Seer, DStJG 31 (2008), 7, 16; Drißen, Die Indienstrafe Privater, 273.

⁵⁷⁷ Drißen, FR 2011, 101, 106; Eckhoff, StuW 1996, 101, 115.

⁵⁷⁸ Seer, DStJG 31 (2008), 7, 12 f.; Seer, StuW 2015, 315, 319, 324.

⁵⁷⁹ Seer, DStJG 31 (2008), 7, 13.

⁵⁸⁰ Seer, StuW 2015, 315, 324; das in § 88 Abs. 2 S. 1 AO eingeräumte Ermessen der Finanzbehörde wird durch das Verifikationsprinzip zwar eingeschränkt, nicht aber auf Null reduziert, s. Eckhoff, StuW 1996, 101, 114 (dort zu § 88 Abs. 1 S. 2 AO a. F.).

⁵⁸¹ Drißen, FR 2011, 101, 106; zustimmend Schmidt, DStJG 31 (2008), 37, 40; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 21.3; Hey, DB 2004, 724, 725 m. w. N., spricht unter Hinweis auf BFH v. 16.7.2002 IX R 62/99, NJW 2003, 83, vom Erfordernis einer „*allgemeinen Steuerüberwachung*“ bei Massenphänomenen wie Zinseinkünften.

III. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht hat mehrfach zum Verifikationsprinzip im Kontext der Gewährleistung von Lastengleichheit im Steuerrecht Stellung genommen.

1. Zinsurteil

Auslöser der ersten Entscheidung war die unterschiedliche Besteuerung von privaten Kapitaleinkünften im Veranlagungszeitraum 1981.⁵⁸² Das Bundesverfassungsgericht stellte in seiner Entscheidung wichtige Grundsätze für die Anforderungen an einen die Belastungsgleichheit wahrenen Steuervollzug auf. Werde eine Steuer nicht an der Quelle erhoben, hänge ihre Festsetzung vielmehr von der Erklärung des Steuerschuldners ab, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen gestellt. Der Gesetzgeber müsse die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Das Deklarationsprinzip müsse hiernach zur Einhaltung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht durch das Verifikationsprinzip ergänzt werden. Bei der Besteuerung von Zinseinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979 im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum sah das Bundesverfassungsgericht einen strukturellen Erhebungsmangel als gegeben an.⁵⁸³ Dies wurde u. a. auf den fehlenden Quellensteuerabzug und den Bankenerlass 1979 mit seinem Verbot von zu verfassenden Kontrollmitteilungen zurückgeführt.⁵⁸⁴

2. Verfassungsmäßigkeit von § 93 Abs. 1 AO

Im Rahmen der Auseinandersetzung mit der Verfassungsmäßigkeit von § 93 Abs. 1 AO bestätigte das Bundesverfassungsgericht die o. g. Rechtsprechung zur Notwendigkeit der Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip, um die steuerliche Belastungsgleichheit in Fällen sicherzustellen, in denen die Steuerfestsetzung von der Erklärung des Steuerpflichtigen abhängt.⁵⁸⁵ Es stellte zudem fest, dass dazu unter anderem § 93 AO diene.⁵⁸⁶

⁵⁸² BVerfG v. 27.6.1991 2 BvR 1493/89, NJW 1991, 2129; die Beschwerdeführer rügten, dass die Besteuerung von Kapitaleinkünften aus festverzinslichen Wertpapieren und aus Bauspar- und Sparguthaben gegen den Gleichheitssatz verstoße. § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979 stelle nur vordergründig eine gleiche einkommensteuerliche Belastung aller privaten Kapitaleinkünfte sicher. In ihren praktischen Auswirkungen führe die Vorschrift angesichts eines völlig unzulänglich geregelten Erhebungsverfahrens zu offenbaren Ungleichheiten, abhängig davon, ob der Steuerpflichtige seine Kapitaleinkünfte ordnungsgemäß erkläre oder verschweige.

⁵⁸³ BVerfG v. 27.6.1991 2 BvR 1493/89, NJW 1991, 2129, 2131.

⁵⁸⁴ BVerfG v. 27.6.1991 2 BvR 1493/89, NJW 1991, 2129, 2131 ff.

⁵⁸⁵ BVerfG v. 5.12.1995 1 BvR 1463/89, juris Rz. 15.

⁵⁸⁶ BVerfG v. 5.12.1995 1 BvR 1463/89, juris Rz. 15.

3. Tipke-Urteil

Erneut setzte sich das Bundesverfassungsgericht mit der Bedeutung des Verifikationsprinzips für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung auseinander, dieses Mal im Kontext der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung privater Spekulationsgewinne bei Wertpapieren i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1997 geltenden Fassung.⁵⁸⁷ Als Instrumente zur Gewährleistung der tatsächlichen Lastengleichheit nannte das Bundesverfassungsgericht wiederum den Quellenabzug oder im Veranlagungsverfahren die Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip.⁵⁸⁸ Es äußerte sich auch zum Verhältnis dieser beiden Mittel. Der Gesetzgeber müsse auf die Erhebungsart der Quellensteuer ausweichen, falls ein gleichheitsgerechter Normenvollzug nicht ohne übermäßige, insbesondere unzumutbare Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen zur Sachverhaltsaufklärung möglich wäre. Bei der Feststellung eines strukturellen Vollzugshindernisses sei im Besteuerungsverfahren u. a. zu berücksichtigen, wieweit insbesondere auch unzulängliche Erklärungen von Steuerpflichtigen mit einem angemessenen Entdeckungsrisiko verbunden seien. Dabei soll es darauf ankommen, ob besondere Verifikationsinstrumente – das Bundesverfassungsgericht nennt als Beispiel die Außenprüfung – regelmäßig oder nur in Ausnahmefällen zur Anwendung kommen.⁵⁸⁹ Die Bestimmung des Entdeckungsrisikos im Einzelfall machte das Bundesverfassungsgericht davon abhängig, mit welcher Wahrscheinlichkeit ein hinreichend konkreter Anlass für die Überprüfung von Einkünften für die Finanzbehörde ersichtlich ist und wie einfach die relevanten Tatsachen feststellbar sind.⁵⁹⁰ Entscheidend hierfür soll das vorliegende bzw. zugängliche verwertbare Kontrollmaterial sein.⁵⁹¹ Ohne Daten für einen Vergleich von vermuteten Soll- und erklärten Istwerten seien im Regelfall Unstimmigkeiten nicht zu erkennen. Das Bundesverfassungsgericht kam zu dem Ergebnis, dass ein gegen den Gleichheitssatz verstoßender Gesetzesvollzug hinsichtlich der genannten Spekulationsgewinne vorliegt. Es stellte fest, dass die einkommensteuerliche Erfassung von Spekulationsgewinnen aus privaten Wertpapiergeschäften wesentlich von der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen abhängig ist.⁵⁹² Maßgeblicher Anknüpfungspunkt für die Besteuerung seien die Angaben des Steuerpflichtigen auf der Anlage KSO in der

⁵⁸⁷ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022.

⁵⁸⁸ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1023; so auch BVerfG v. 29.8.2006 1 BvR 1673/06, BFH/NV 2007, 299.

⁵⁸⁹ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1023.

⁵⁹⁰ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1025.

⁵⁹¹ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1025.

⁵⁹² BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1025.

Einkommensteuererklärung. Das Entdeckungsrisiko bei unvollständiger oder wahrheitswidriger Erklärung entsprechender Gewinne stufte das Bundesverfassungsgericht als gering ein.⁵⁹³ Als Gründe führte es die den Untersuchungsgrundsatz gem. § 88 AO betreffenden Vorgaben des AEAO und der GNÖFA 1997⁵⁹⁴ an, wonach den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung bei deren Schlüssigkeit und bei Ausbleiben greifbarer Umstände für eine Fehlerhaftigkeit grundsätzlich zu folgen ist.⁵⁹⁵ Demgegenüber bestanden nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts keine praktikablen, auf hinreichende Verifikation gerichtete Erhebungsregeln.⁵⁹⁶ Hierzu nannte es u. a. das Fehlen von Anzeigepflichten wie in den §§ 137 bis 139 AO, die geringe Wahrscheinlichkeit von Kontrollmitteilungen aus einer Außenprüfung bei Kreditinstituten oder die in der Praxis nicht vorgesehene Verifikation im Rahmen einer Außenprüfung bei Privatpersonen.⁵⁹⁷

IV. Verifikationsinstrumente

Zur Verifikation von Steuerfällen benötigt die Finanzbehörde Daten und Informationen, die sie zum Abgleich heranziehen kann. Hierzu dienen einerseits die Angaben des Steuerpflichtigen, die auf ihre Schlüssigkeit überprüft werden, und andererseits Informationen Dritter, die eine nach verfassungsrechtlichen Maßstäben zwingend erforderliche Fremdverifikation ermöglichen.⁵⁹⁸ Schlüssigkeitsprüfungen finden im Rahmen von Steuerprüfungen, aber auch im Einsatz der Risikomanagementsysteme statt. Fremdverifikation erfolgt insbesondere mittels Kontrollmitteilungen, die wiederum Teil der Risikomanagementsysteme sein können. Ohne die Möglichkeit der Fremdverifikation besteht kein angemessenes Entdeckungsrisiko des Steuerpflichtigen, sodass die Gewährleistung eines ausreichenden Bestands an Kontrollmaterial Dritter für eine gleichmäßige Besteuerung zwingend erforderlich ist.

1. Kontrollmitteilungen

Ein wichtiges – wenn nicht sogar das wichtigste⁵⁹⁹ – Instrument zur Kontrolle der deklarierten Daten des Steuerpflichtigen sowie zum Erkennen bisher nicht erfasster Steuerfälle stellen Kontrollmitteilungen dar. Unter dem Begriff der Kontrollmitteilung werden

⁵⁹³ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1025.

⁵⁹⁴ Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder Organisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens; hier: Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen v. 19.11.1996, BStBl. I 1996, 1391.

⁵⁹⁵ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1025.

⁵⁹⁶ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1025.

⁵⁹⁷ BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1026 ff.

⁵⁹⁸ *Drüen*, Die Indienstnahme Privater, 272 m. w. N., 277.

⁵⁹⁹ *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 190; nach *Hey*, in: FS Kruse, 269, 274, „ein besonders wichtiges Instrument“.

Anzeigen und Mitteilungen über steuerrelevante Sachverhalte verstanden, die der Finanzverwaltung ohne gesondertes Ersuchen von Behörden und anderen Stellen übersandt werden.⁶⁰⁰ Kontrollmaterial resultiert zum einen aus einem Informationsaustausch innerhalb der Finanzverwaltung selbst, d. h. zwischen einzelnen Stellen eines Finanzamts, wie den Festsetzungs-, Grundstücks-, Firmen-, Betriebsprüfungs- oder Steuerfahndungsstellen, zwischen einzelnen Finanzämtern sowie anderen der Finanzverwaltung zugehörigen Behörden wie dem BZSt oder dem Zoll.⁶⁰¹ Kontrollmaterial wird darüber hinaus auch über sonstige Behörden und staatliche Stellen, wie den Gerichten und Notaren, generiert.⁶⁰² Daneben treffen auch Private Pflichten zur Übermittlung von Kontrollmaterial, wie die Anzeigepflicht nach § 33 ErbStG.⁶⁰³

Auf internationaler Ebene wird der staatliche Informationsaustausch stetig ausgebaut. Im Bereich der zwischenstaatlichen Amtshilfe bestehen verschiedene Informationspflichten anderer Staaten gegenüber den deutschen Finanzbehörden in Bezug auf grenzüberschreitende Sachverhalte.⁶⁰⁴ Vorgesehen ist u. a. ein verpflichtender automatischer Informationsaustausch zwischen den teilnehmenden Staaten.⁶⁰⁵ Beim automatischen Informationsaustausch findet – ähnlich zur Datenübermittlung durch Dritte i. S. d. § 93c AO – eine systematische Übermittlung von zuvor festgelegten Informationen in regelmäßigen, im Voraus bestimmten Abständen statt, ohne dass es eines vorherigen Ersuchens durch den jeweiligen Staat bedarf.⁶⁰⁶ Für den Empfang der eingehenden Informationen aus dem Ausland und die Weiterleitung an die Landesbehörden ist das BZSt zuständig.⁶⁰⁷ In Teilen ähneln die Übermittlungspflichten beim automatischen Informationsaustausch den Datenübermittlungspflichten i. S. d. § 93c AO: So ist zwischen den EU-Mitgliedstaaten seit dem Veranlagungszeitraum 2014 ein Informationsaustausch über im jeweils anderen Mitgliedstaat ansässige Personen vorgesehen, der sich auf Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit, Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen, bestimmte

⁶⁰⁰ *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 189 m. w. N.; zu den Rechtsgrundlagen für Kontrollmaterial s. *Hey*, in: FS Kruse, 269, 274 f.

⁶⁰¹ Ausführlich *Humm*, Kontrollmitteilungen, 139 ff.

⁶⁰² So z. B. über die Anzeigepflichten nach § 34 ErbStG und § 18 GrEStG, ausführlich *Humm*, Kontrollmitteilungen, 167 ff.

⁶⁰³ Ausführlich *Humm*, Kontrollmitteilungen, 210 ff.; kritisch zur geringen Einbindung privater Dritter *Hey*, in: FS Kruse, 269, 275.

⁶⁰⁴ Zu den verschiedenen Auskunftarten und Rechtsgrundlagen der zwischenstaatlichen Amtshilfe s. BMF v. 29.5.2019 IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2019, 480, Tz. 1.3. und 1.4., sowie *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 117 Rz. 5 ff.

⁶⁰⁵ Näher BMF v. 29.5.2019 IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2019, 480, Tz. 6.3.

⁶⁰⁶ Art. 3 Nr. 9 RL 2011/16/EU; BMF v. 29.5.2019 IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2019, 480, Tz. 6.3.

⁶⁰⁷ §§ 3 Abs. 2, 7 Abs. 1 S. 2 EUAHiG, § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 5a-5e FVG; die Weiterleitung erfolgt nach Maßgabe von § 88 Abs. 3 und Abs. 4 AO.

Lebensversicherungsprodukte, Ruhegehälter sowie auf Eigentum an unbeweglichem Vermögen und Einkünfte bezieht.⁶⁰⁸ Auch die Übermittlungstatbestände i. S. d. § 93c AO beziehen sich auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie auf Rentenbezüge. Daneben existieren eine Reihe staatenübergreifender Übermittlungspflichten, die sich hinsichtlich des zu übermittelnden Inhalts von der Datenübermittlung i. S. d. § 93c AO unterscheiden. Zu nennen sind bspw. automatische Übermittlungen von Finanzkonteninformatoren nach dem FATCA-Abkommen mit den USA sowie nach dem von der OECD entwickelten weltweiten Common-Reporting-Standard,⁶⁰⁹ das Country-by-Country-Reporting betreffend die Übermittlung länderbezogener Berichte⁶¹⁰ sowie Meldepflichten über gewisse grenzüberschreitende Steuergestaltungen⁶¹¹ und von Plattformbetreibern⁶¹². Der Informationsaustausch erfolgt grundsätzlich auf elektronischem Weg. Die erlangten Informationen sind zeitgerecht nach den gleichen Grundsätzen wie bei inländischem Kontrollmaterial auszuwerten.⁶¹³

2. Beweismittel

Die in § 92 AO genannten Beweismittel, wie Auskünfte und Urkunden, werden ebenfalls zur Kontrolle von Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörde eingesetzt.

3. Steuerprüfungen

Der Verifikation von Steuerfällen dienen die Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO, die Lohnsteueraußenprüfung nach § 42f EStG⁶¹⁴ und die Nachschau⁶¹⁵. Häufig haben die steuerlichen Außenprüfungen Kontrollmaterial als Nebeneffekt⁶¹⁶ für andere Steuerfälle zur Folge.

⁶⁰⁸ Art. 8 Abs. 1 RL 2011/16/EU; umgesetzt in § 7 EUAHiG.

⁶⁰⁹ Näher BMF v. 29.5.2019 IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2019, 480, Tz. 1.3.7., 6.3.1.2., 6.3.2.2., und *Mannfeld*, PStR 2023, 86, 88 f.

⁶¹⁰ Näher BMF v. 29.5.2019 IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2019, 480, Tz. 6.3.1.4., 6.3.2.4., umgesetzt u. a. in §§ 90 Abs. 3, 138a AO.

⁶¹¹ Art. 8ab RL 2011/16/EU, geändert durch RL 2018/822/EU v. 25.5.2018, ABl. L 139/1 (sog. DAC6); umgesetzt u. a. in §§ 138d bis 138k AO.

⁶¹² Art. 8ac RL 2011/16/EU, geändert durch RL 2021/514/EU v. 22.3.2021, ABl. L 104/1 (sog. DAC7); umgesetzt u. a. im Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG) v. 20.12.2022, BGBl. I 2022, 2730; zu den Voraussetzungen der Meldepflicht und dem Meldeverfahren s. *Hidien*, BB 2021, 346, 348 ff.

⁶¹³ BMF v. 29.5.2019 IV B 6 - S 1320/07/10004, BStBl. I 2019, 480, Tz. 6.3.2.

⁶¹⁴ *Drißen*, DStJG 40 (2017), 11, 22, spricht von einer „besondere[n] Verifikationstiefe im Lohnsteuerrecht“.

⁶¹⁵ S. § 210 AO für Verbrauchsteuern und § 27b UStG speziell für die Umsatzsteuer.

⁶¹⁶ Näher *Friszen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, 193 f.

4. Risikomanagementsysteme

Die Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung stehen ebenfalls im Zusammenhang mit dem Verifikationsprinzip. Zwar ersetzen sie nicht die eigentliche Prüfung der Steuerfälle, allerdings dienen sie der risikoorientierten Steuerung begrenzter personeller Ressourcen hin zu den kontrollbedürftigen Fällen.⁶¹⁷ Nur durch die Konzentration auf bestimmte Prüffelder, Fallgruppen oder Sachgebiete gelingt der Verwaltung die Bewältigung der Massenverfahren.⁶¹⁸ Um – wie vom BVerfG gefordert – ein angemessenes Entdeckungsrisiko zu gewährleisten, muss das Risikomanagementsystem so ausgestaltet sein, dass sämtliche, auch risikoärmere Steuerpflichtige stets mit einer Entdeckung etwaiger Unstimmigkeiten rechnen müssen.⁶¹⁹ Hieran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Abhängigkeit der Festsetzung von der Erklärung des Steuerschuldners durch den stetigen Ausbau der Übermittlungspflichten Dritter immer geringer wird.⁶²⁰ Solange der Finanzverwaltung nicht sämtliche steuerlich erhebliche Tatsachen von dritter Seite vorliegen, ist die Abhängigkeit vom Steuerpflichtigen nicht beseitigt.

V. Einordnung der eDaten

Fraglich ist, ob die eDaten dem Verifikationsprinzip oder dem Deklarationsprinzip zuzuordnen sind. Die Frage hat entscheidende Bedeutung für die Qualifizierung der Pflichten des Dritten als bloße dem Verifikationsprinzip unterfallende Auskunftspflicht nach § 93 AO oder dem Deklarationsprinzip unterfallende (Teil-)Steuererklärungspflicht. Als Kehrseite ergibt sich hieraus die Antwort, ob der Erklärungsverzicht nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO eine Reduzierung von Deklarationspflichten des Steuerpflichtigen zur Folge hat. Die Einordnung entscheidet auch über die Frage, wen die Strafbewehrung für eine diesbezügliche Pflichtverletzung treffen könnte.⁶²¹

1. eDaten als Teil des Verifikationsprinzips

a) Meinungsstand

Kaluza/Baum stellen 2013 fest, dass die eDaten des Dritten bei der steuerlichen Sachverhaltsermittlung nach § 88 AO wie die (Tatsachen-)Auskunft eines Dritten nach § 93

⁶¹⁷ *Seer*, Stuw 2015, 315, 324; ähnlich *Spilker*, FR 2022, 211, 213; kritisch zur Verifikation mittels Risikomanagementsystemen vor dem Hintergrund von unzureichender einzelfallbezogener Prüfung *Schwabe*, Digitalisierung der Amtsermittlung, 235 ff., 239 f.

⁶¹⁸ *Birk*, Stuw 2004, 277, 279; *Kaluza/Baum*, NWB 2013, 2728, 2730 f.; zum Einsatz von sog. I-Fällen, E-Fällen und Prüffeldern (punktuelle Intensivprüfung) in der Besteuerungspraxis s. *Seer*, Stuw 2003, 40, 42 ff. m. w. N.

⁶¹⁹ *Haunhorst*, DStR 2010, 2105, 2110; s. zur konkreten Ausgestaltung C.III.1.

⁶²⁰ *Haunhorst*, DStR 2010, 2105, 2110.

⁶²¹ S. I. und J.

Abs. 1 AO zu berücksichtigen seien.⁶²² Diese Annahme fand rund zwei Jahre später fast wortgleich Einzug in den Regierungsentwurf des StVfModG, dort zum neu eingeführten § 175b AO.⁶²³

Ein Teil der Literatur geht im Einklang hiermit davon aus, dass die eDaten zu Kontrollzwecken für das zuständige Finanzamt der Steuerfestsetzung dienen, mithin Teil des Verifikationsprinzips sind.⁶²⁴ Die eDaten sollen zum (automatisierten) Abgleich mit den Angaben des Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen.⁶²⁵ Zur Begründung wird die fehlende Bindungswirkung der eDaten im Sinne eines verbindlichen Grundlagenbescheides und die Vergleichbarkeit zu einer Auskunft i. S. d. § 93 AO angeführt.⁶²⁶

Ortwald differenziert zwischen zwei Nutzungsmöglichkeiten der eDaten im Steuerverfahren: Die eDaten dienen entweder als Kontrollmaterial zur Entdeckung von Risiken innerhalb der Risikomanagementsysteme und demgemäß zur Verwirklichung des Verifikationsgrundsatzes, indem ein Abgleich der erklärten Werte des Steuerpflichtigen mit den Werten des Dritten erfolgt; oder die eDaten werden im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung genutzt, wodurch der Bürger von der Deklaration dieser Werte befreit wird.⁶²⁷

b) Stellungnahme

(1) Keine Bindungswirkung der eDaten

Die fehlende Bindungswirkung der eDaten⁶²⁸ wird nicht in Abrede gestellt. Die Sachverhaltsaufklärung hat danach im oben beschriebenen Kooperationsverhältnis unter Letztverantwortung der Finanzbehörde stattzufinden. Damit ist jedoch nicht beantwortet, ob die eDaten als Beweismittel oder als zu verifizierende Urinformation zu qualifizieren sind. Die fehlende Bindungswirkung ist kein taugliches Abgrenzungskriterium zwischen Verifikationsmaterial und Deklarationsverfahren. Auch die Angaben in der

⁶²² *Kaluza/Baum*, NWB 2013, 2728, 2737.

⁶²³ BT-Drucks. 18/7457, 88; nach BT-Drucks. 18/7457, 50, ermöglichen die eDaten der Finanzverwaltung eine effektive Prüfung der Steuererklärung; nach BT-Drucks. 18/7457, 68, ermöglichen die eDaten ein angemessenes Entdeckungsrisiko.

⁶²⁴ *Kaluza/Baum*, NWB 2013, 2728, 2737; *Baum*, NWB 2015, 3081, 3083; *Trossen*, FR 2015, 1021, 1021; *Baldauf*, DStR 2016, 833, 837; *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 33/2016, Anm. 1, III.4.; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 313; *Spilker*, NVwZ 2022, 680, 681; *Schmidt*, beck.digitax 2023, 330, 331; *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO, Stand 31.3.2017, AO § 93c Rz. 5; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93c Rz. 1; *Klüger*, Die Rolle des Steuerberaters, 359.

⁶²⁵ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93c Rz. 1; *Spilker*, NVwZ 2022, 680, 681.

⁶²⁶ *Kaluza/Baum*, NWB 2013, 2728, 2737; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 313.

⁶²⁷ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 202.

⁶²⁸ S. C.IV.1.e).

Steuererklärung – als Teil des Deklarationsverfahrens – entfalten zweifelsfrei keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung.

(2) Verortung des § 93c AO

Nach der systematischen Verortung ist die Datenübermittlungspflicht eine reine Auskunftspflicht, die als Beweis durch Auskunft das Verifikationsprinzip umsetzt. Systematisch ist § 93c AO im 3. Unterabschnitt der Verfahrensgrundsätze der Abgabenordnung „*Besteuerungsgrundsätze, Beweismittel*“, dort unter II. „*Beweis durch Auskünfte und Sachverständigengutachten*“, verortet.⁶²⁹ Hier reiht sich § 93c AO mit den §§ 93a f. AO hinter die Vorschrift des § 93 AO „*Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen*“ ein.

(3) Zurechnungsfiktion

Allerdings scheidet die Einordnung der eDaten als bloße Auskunft in fremder Sache im Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion aus, sodass die bisherige Verortung der Vorschrift in der Abgabenordnung überdenkenswert ist:

Findet § 150 Abs. 7 S. 2 AO Anwendung, stellen die eDaten kein Verifikationsmittel dar. Die Anwendung der Zurechnungsfiktion setzt wie gesehen voraus, dass die eDaten tatsächlich übermittelt und keine abweichenden Angaben durch den Steuerpflichtigen gemacht wurden. Bei Eingreifen der Zurechnungsfiktion liegt nach dem gesetzgeberischen Willen außer den eDaten des Dritten daher keinerlei weiterer Informationsbestand bei der Finanzverwaltung vor. Der Steuerpflichtige darf auf eine entsprechende Erklärung in der Steuererklärung verzichten. Die eDaten des Dritten sind die einzige Erkenntnisquelle. Als Urinformation bilden sie die Tatsachengrundlage der Steuerfestsetzung. Es gibt keinerlei Tatsachen, die die Finanzbehörde mithilfe der eDaten des Dritten verifizieren könnte.

Greift die Zurechnungsfiktion nicht ein, weil keine eDaten durch den Dritten übermittelt wurden, steht schon kein Verifikationsmaterial des Dritten zur Verfügung.

Die eDaten können nur dann als Verifikationsmittel angesehen werden, wenn der Steuerpflichtige abweichende Angaben macht und dadurch die Zurechnung der eDaten des Dritten nach § 150 Abs. 7 S. 2 a. E. AO verhindert. Hier deklariert der Steuerpflichtige selbst. Nach dem zuvor Gesagten ist der Differenzierung von *Ortwald* nur in Teilen zu folgen. Ihm zufolge dienen die eDaten dem Verifikationsprinzip dann, wenn der Steuerpflichtige das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung nicht nutzt. Es ist richtig, dass bei

⁶²⁹ Kritisch zur Verortung Rätke, in: Klein, AO, AO § 93c Rz. 5, dem zufolge § 93c AO in einem eigenen Abschnitt betreffend die elektronische Veranlagung in der AO hätte aufgenommen werden sollen.

Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung das Verifikationsprinzip für die eDaten nicht eingreift. Dieses findet jedoch, wenn der Steuerpflichtige keine abweichenden Angaben zu den eDaten macht, unabhängig von der Abgabeform der Steuererklärung keine Anwendung mehr. Das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung besteht wie gesehen ausschließlich bei der Steuererklärung mittels Mein ELSTER und ElsterFormular. § 150 Abs. 7 S. 2 AO greift jedoch unabhängig davon ein, ob die Steuererklärung mittels Mein ELSTER, ElsterFormular, auf Papiervordruck oder über das FMS erstellt bzw. eingereicht wird und ob bei den zwei erstgenannten Varianten das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung genutzt wurde. Die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO ist sprachlich offengehalten und greift in allen genannten Varianten, ohne die vorausgefüllte Steuererklärung als einen Sonderfall zu behandeln.⁶³⁰

Es zeigt sich hiernach eine derzeit bestehende Systemwidrigkeit. Der Gesetzgeber klassifiziert die eDaten als Beweismittel. Gleichzeitig werden dem Steuerpflichtigen die Daten gem. § 150 Abs.7 S. 2 AO als eigene Angaben zugeordnet und zur Grundlage der Steuerfestsetzung gemacht. Dies widerspricht der Daseinsfunktion von Verifikationsmaterial als Instrument zur Kontrolle bereits vorliegender Tatsachen. Was soll überprüft werden, wenn der Steuerpflichtige aufgrund der Zurechnungsfiktion gar keine eigenen Angaben mehr macht?

(4) Plausibilisierung mit Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Diese Einordnung lässt sich auch mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Verifikationsprinzip in Einklang bringen. Das Bundesverfassungsgericht stellte in den o. g. Entscheidungen heraus, dass das Deklarationsprinzip um das Verifikationsprinzip zu ergänzen ist, wenn die Steuer nicht an der Quelle erhoben wird, sondern die Steuerfestsetzung von der Erklärung des Steuerschuldners abhängt. In diesen Fällen ist ein ausreichendes Entdeckungsrisiko zu gewährleisten, was vom Vorliegen von zulänglichem Kontrollmaterial abhängig ist. In den dort entschiedenen Fällen ging es um private Zinseinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979 und private Spekulationsgewinne bei Wertpapieren i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG 1997, die nach damaligem Recht noch durch den Steuerpflichtigen selbst zu deklarieren waren.

⁶³⁰ S. C.IV.2.h).

Die den eDaten zugrunde liegenden Einkünfte waren bis zur Einführung der Zurechnungsfiktion Teil des Selbstdeklarationsverfahrens, sodass eine den Grundsätzen des Bundesverfassungsgerichts ausreichende Verifikation gewährleistet sein musste.⁶³¹

Seit der Einführung der Zurechnungsfiktion sind diese Grundsätze auf die den eDaten zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich nicht mehr übertragbar. Das Selbstdeklarationsverfahren ist der Fremddeklaration gewichen. Die Steuerfestsetzung hängt hinsichtlich der eDaten im Regelfall nicht mehr von der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen ab. Es wird gerade auf die Erklärung der eDaten durch ihn als Steuerschuldner verzichtet. Die Steuerfestsetzung wird vielmehr auf die vom Dritten erklärten eDaten gestützt. Das Bedürfnis nach Verifikation ist insoweit weniger ausgeprägt als bei den vom Steuerpflichtigen erklärten Angaben. Die Dritten erklären die eDaten in fremder Sache. Hierdurch scheidet ein Eigeninteresse an einer Steuervermeidung grundsätzlich aus. Zudem geht der Gesetzgeber davon aus, dass die eDaten in nahezu allen Fällen korrekt sind.

(5) Plausibilisierung mit Beweismittelrecht

Eine Gleichsetzung der Datenübermittlung durch Dritte nach § 93c AO mit einer Auskunft i. S. d. § 93 AO ist auch mit Blick auf die Subsidiaritätsregeln im Beweismittelrecht abzulehnen. Nach § 93 Abs. 1 S. 3 AO sollen Dritte gegenüber den Beteiligten nur subsidiär zur Auskunft herangezogen werden. Bei der Datenübermittlung durch Dritte ist das Gegenteil der Fall. Die mitteilungspflichtigen Stellen sind primär verpflichtet, die eDaten nach den Einzelsteuergesetzen an die Finanzbehörde zu übermitteln. Auf die Erklärung der eDaten durch den Steuerpflichtigen wird hingegen gänzlich verzichtet. Es liegt auch kein atypischer Fall vor, der nach der Subsidiaritätsregel eine vorrangige Inanspruchnahme des Dritten rechtfertigen würde. Die Datenübermittlung durch Dritte ist der gesetzliche Regelfall, der nicht für bestimmte Sonderkonstellationen vorbehalten wird.

Darüber hinaus geht die h. M. davon aus, dass die Auskunftspflicht nach § 93 AO konkret erst durch konstitutiven Verwaltungsakt in Form eines finanzbehördlichen Auskunftsersuchens nach § 93 Abs. 2 S. 1 AO begründet wird.⁶³² Die mitteilungspflichtigen Stellen

⁶³¹ Bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit war allerdings schon zuvor fraglich, inwieweit das Verifikationsprinzip zu beachten ist, da hier die Einkommensteuer mittels Lohnsteuer beim Arbeitgeber an der Quelle erhoben wird und es daher nicht allein auf die Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen ankommt, s. BVerfG v. 9.3.2004 2 BvL 17/02, NJW 2004, 1022, 1029.

⁶³² Wittmann, StuW 1987, 35, 41 m. w. N.; Reuß, Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten, 50 f.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 90 Rz. 5.

werden nicht gesondert aufgefordert, die eDaten an die Finanzbehörden zu übermitteln. Die Verpflichtung besteht kraft Gesetzes.⁶³³

2. eDaten als Teil des Deklarationsprinzips

a) Meinungsstand

Ausdrücklich erwähnt nur *Rolletschke*, dass die eDaten des Dritten aufgrund der Zurechnungsfiktion Teil des Deklarationsverfahrens des Steuerpflichtigen werden.⁶³⁴ Soweit die Literatur der Ansicht ist, dass der Steuerpflichtige hinsichtlich der eDaten zukünftig auf eigene Angaben in der Steuererklärung verzichten könne und das Unterlassen der Angaben keine Verletzung von Mitwirkungspflichten mehr darstelle,⁶³⁵ geht sie jedenfalls implizit von der Auswirkung der Zurechnungsfiktion auf das Deklarationsverfahren aus.

b) Stellungnahme

Soweit die Zurechnungsfiktion Anwendung findet, sind die eDaten nach dem oben Gesagten nicht Teil des Verifikationsverfahrens, sondern des Deklarationsverfahrens.

(1) eDaten als Teil der Fremddeklaration

Die bereits abgeschwächte Bedeutung des Selbstdeklarationsverfahrens im Einkommensteuerrecht⁶³⁶ hat durch die Zurechnungsfiktion noch weiter abgenommen. Aus der Anwendung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO folgt nach hier vertretener Ansicht nicht, dass die eDaten als Teil der Selbstdeklaration des Steuerpflichtigen anzusehen sind, sondern sie gehören der Fremddeklaration des Dritten an. Die Pflicht zur Deklaration der eDaten liegt nicht mehr beim Steuerpflichtigen, sondern ausschließlich beim Dritten. Der Steuerpflichtige darf auf die Erklärung der eDaten verzichten.⁶³⁷ Die Einordnung als Fremddeklaration wird auch durch die Ausgestaltung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO als Fiktion belegt. Nach dem Wortlaut der Norm *sind* die eDaten des Dritten nicht die Angaben des Steuerpflichtigen, sondern sie *gelten* als seine Angaben.

(2) Nachträgliche Einführung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO

Bevor § 150 Abs. 7 S. 2 AO durch den Finanzausschuss mittels Berichtes vom 11.5.2016 in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht wurde, war die Einordnung der eDaten als

⁶³³ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 90 Rz. 10.

⁶³⁴ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188; auf einen Deklarationsverzicht beim Steuerpflichtigen eingehend aber auch *Vetten*, NWB 2016, 3187, 3189, und *Roth*, wistra 2018, 152, 152 f.

⁶³⁵ *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577, 1578; *Häger*, wistra 2017, 369, 370; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 54; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2162, 2164; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 49.

⁶³⁶ S. E.IV.

⁶³⁷ BT-Drucks. 18/8434, 112.

Verifikationsmaterial nachvollziehbar. Einige – aber nicht alle – der o. g. Literaturstimmen resultieren aus dieser Zeit. Seit der Einführung der Zurechnungsfiktion ist eine derartige Beurteilung nach hiesiger Auffassung nicht mehr nachvollziehbar. Es ist allerdings nicht auszuschließen, dass die bereits vor Einführung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO laut gewordenen Stimmen in der Literatur auch nach der Einführung von einem Teil als verfestigte Meinung angesehen worden sind und ein Anschluss hieran ohne tiefere Auseinandersetzung erfolgte.

VI. Ergebnis

Die vom Dritten übermittelten eDaten sind im Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion nicht Teil des Verifikationsverfahrens, sondern sie werden vom Dritten für den Steuerpflichtigen deklariert.

G. Die Mitwirkungspflichten bei der Datenübermittlung durch Dritte

Nach der vorherigen Grundlegung kann nunmehr überprüft werden, inwieweit Mitwirkungspflichten durch die Vorschriften zur Datenübermittlung durch Dritte geändert wurden.

I. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

1. Deklarationspflicht der eDaten durch den Steuerpflichtigen

Es herrscht Uneinigkeit über die Frage, inwieweit Deklarationspflichten des Steuerpflichtigen durch die Einführung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO berührt werden.

a) Meinungsstand

Ein Teil der Literatur, der die eDaten als Verifikationsmittel einordnet, geht davon aus, dass der Steuerpflichtige weiterhin zur Mitwirkung durch Erklärung der Daten i. S. d. § 93c AO verpflichtet bleibt.⁶³⁸

Nach anderer, überwiegender Ansicht führt die Zurechnungsfiktion dazu, dass der Steuerpflichtige in der Steuererklärung auf eigene Angaben zu eDaten verzichten kann und das Unterlassen der Angaben keine Verletzung von Mitwirkungspflichten mehr darstellt.⁶³⁹

⁶³⁸ *Baum*, NWB 2015, 3081, 3083; *Baldauf*, DStR 2016, 833, 837; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312; hinzuweisen ist auch hier auf die nachträgliche Einführung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Gesetzgebungsverfahren erst mit der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 11.5.2016.

⁶³⁹ *Vetten*, NWB 2016, 3187, 3189; *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577, 1578; *Häger*, wistra 2017, 369, 370, unter Verweis auf BT-Drucks. 18/8434, 112; *Roth*, wistra 2018, 152, 152 f.; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 54; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2162, 2164; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 49.

b) **Stellungnahme**

Ausweislich der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum StVfModG ist mit der Zurechnungsfiktion die Reduzierung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bezweckt, indem der Steuerpflichtige auf eine eigenständige Deklaration der eDaten verzichten kann.⁶⁴⁰ Der Steuerpflichtige wird daher im Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion hinsichtlich der eDaten von seiner Steuererklärungspflicht entbunden. Voraussetzung ist die tatsächliche Übermittlung der eDaten durch den Dritten. Unterbleibt die Datenübermittlung hingegen, besteht die Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen fort.

Die eDaten werden durch die Zurechnungsfiktion Teil des Fremddeklarationsverfahrens des Dritten:⁶⁴¹ Die Pflicht zur Erklärung der eDaten wird aus der Steuererklärungspflicht des Steuerpflichtigen herausgeschnitten und dem Dritten auferlegt. Die in den Einzelsteuergesetzen verankerten Übermittlungstatbestände für eDaten haben daher den Charakter einer Teil-Steuererklärungspflicht.

2. **Wegfall der Steuererklärungspflicht aufgrund von eDaten**

Es wurde bereits die Frage geklärt, ob für die Anwendung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO die Abgabe einer Steuererklärung erforderlich ist.⁶⁴² Dies wurde verneint. Es stellt sich nunmehr die bereits von *Ortwald*⁶⁴³ aufgeworfene Frage, ob die Steuererklärungspflicht gänzlich entfällt, wenn dem Finanzamt bereits sämtliche Einkünfte in Form von eDaten des Dritten vorliegen.

a) **Meinungsstand**

Ein Teil der Literatur geht vom Fortbestehen der Steuererklärungspflicht aus.⁶⁴⁴

Den Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO hält *Ortwald* zur Beantwortung der Frage für uneindeutig, kommt aber durch Auslegung des Wortlauts verschiedener Passagen in den Gesetzesmaterialien zu dem Ergebnis, dass die Abgabe einer Steuererklärung trotz Vorliegen sämtlicher eDaten erforderlich sei.⁶⁴⁵ Daneben führt *Ortwald* eine Reihe systematischer Erwägungen an: Zunächst bezieht er sich auf die Einordnung von § 155

⁶⁴⁰ BT-Drucks. 18/8434, 112.

⁶⁴¹ S. F.V.2.b)(1).

⁶⁴² S. C.IV.2.e).

⁶⁴³ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 205 ff.

⁶⁴⁴ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 205 ff.; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 161, 165; wohl auch *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188, und *Häger*, wistra 2017, 369, 370.

⁶⁴⁵ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 206 f., unter Bezugnahme auf BT-Drucks. 18/8434, 112.

Abs. 4 S. 1 AO im Veranlagungsverfahren, wobei die Argumente denen von *Roth* zu § 155 Abs. 4 S. 1 AO im Kontext der Frage der Anwendbarkeit der Zurechnungsfiktion bei Nichtabgabe der Steuererklärung ähneln.⁶⁴⁶ Die Norm betreffe den Prozess der Bearbeitung und Entscheidungsfindung, der klassischerweise nach Abgabe der Steuererklärung stattfindet.⁶⁴⁷ Darüber hinaus werde das „Ob“ der Steuerklärungspflicht in § 149 AO geregelt, wohingegen § 150 AO das „Wie“ bestimme;⁶⁴⁸ so beschreibe § 150 Abs. 7 S. 1 und S. 2 Hs. 2 AO die Ausgestaltung der Steuerklärungsformulare.⁶⁴⁹ Zudem wären die §§ 25, 46 EStG i. V. m. § 56 EStDV der richtige Ort, um eine Steuerklärungspflicht zur Einkommensteuer zu suspendieren.⁶⁵⁰ Als weiteres Argument führt *Ortwald* die Steuererklärung als „Kernstück der sphärenorientierten Mitwirkungspflicht“⁶⁵¹ an, wonach der Finanzbehörde durch die Steuererklärung nicht nur Einkünfte, sondern auch steuerrelevante persönliche Daten, wie der Wohnsitz und Familienstand, zuteilwerden. Ferner würde der Steuerpflichtige Mitwirkungsrechten, wie der Ausübung von Wahlrechten und Antragsmöglichkeiten in der Steuererklärung, beraubt.⁶⁵² *Ortwald* hält es zudem für fraglich, wie die Anhörungspflicht nach § 91 Abs. 1 AO ohne abzugebende Steuererklärung erfüllt werden soll.⁶⁵³

Rolletschke zufolge schließe die in den Gesetzesmaterialien angesprochene Nicht-Verletzung von Mitwirkungspflichten nicht zwingend die Nicht-Verletzung der Steuerklärungspflicht ein; denkbar sei, dass sich die Wirkung z. B. in einer fehlenden Schätzungsbefugnis des Finanzamts für die eDaten erschöpfe.⁶⁵⁴ Die Steuerklärungspflicht sieht *Rolletschke* de lege lata nicht durch die Zurechnungsfiktion abgeschafft, sondern allenfalls de lege ferenda, wenn sämtliche steuererhöhenden Besteuerungsmerkmale automationsunterstützt übermittelt werden.⁶⁵⁵ Hier würde der zuständige Veranlagungsbeamte im Zweifel turnusmäßig einen Arbeitsanstoß erhalten.⁶⁵⁶ Zurzeit werde der Arbeitsanstoß zur Steuerfestsetzung erst nach Erfassung der eingegangenen Steuererklärung durch Anzeige in einer Arbeitsliste des zuständigen

⁶⁴⁶ *Ortwald*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 207 f.; s. C.IV.2.e)(1).

⁶⁴⁷ *Ortwald*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 208.

⁶⁴⁸ Zur Unterscheidung auch *Schmidt*, DB 2022, 2566, 2567.

⁶⁴⁹ *Ortwald*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 208 f., zur a. F.

⁶⁵⁰ *Ortwald*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 209.

⁶⁵¹ *Ortwald*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 209 f.

⁶⁵² *Ortwald*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 209 f.

⁶⁵³ *Ortwald*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 210.

⁶⁵⁴ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188.

⁶⁵⁵ *Rolletschke*, ZWH 2018, 345, 346, die Ausführungen erfolgen zum Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis.

⁶⁵⁶ *Rolletschke*, ZWH 2018, 345, 346.

Veranlagungsbeamten erzeugt.⁶⁵⁷ Befinden sich Sachverhaltsinformationen in einem finanzbehördlichen Datenspeicher, erhalte der zuständige Veranlagungsbeamte nicht zwingend einen Arbeitsanstoß.⁶⁵⁸

Die Ausführungen von *Schmitz* hingegen deuten darauf hin, dass dieser bei Vorliegen der eDaten über sämtliche Einkünfte den Wegfall der Steuererklärungspflicht annimmt. Er geht davon aus, dass eine Veranlagung automationsgestützt erfolgen kann, wenn der Steuerpflichtige keine weiteren Einkünfte als solche i. S. d. § 93c AO erzielt und diese dem Finanzamt bereits aufgrund der Übermittlung durch den Dritten vorliegen.⁶⁵⁹

b) **Stellungnahme**

(1) **Kein Wegfall dem Grunde nach**

Im Ergebnis ist *Ortwald* und *Rolletschke* zuzustimmen. Zwar ist weder der Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO erhellend für die Frage des Wegfalls einer Steuererklärungspflicht noch geben die Gesetzesmaterialien Aufschluss. Es überzeugen jedoch die systematischen Erwägungen von *Ortwald* abgesehen von der These, dass der Steuerpflichtige bei Wegfall der Steuererklärungspflicht seinen Mitwirkungsrechten beraubt werde, denn insoweit wäre eine freiwillige Abgabe ohne Weiteres denkbar. Richtig ist, dass § 155 Abs. 4 S. 1 AO eine automationsgestützte Veranlagung ohne Steuererklärung nicht vorsieht. Dies ergibt sich nicht nur aus den von *Ortwald* angeführten übergeordneten Erwägungen, sondern bereits aus dem Wortlaut der Norm. Hiernach ist die Finanzbehörde zur automationsgestützten Steuerfestsetzung auf Grundlage der ihr „*vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen*“ berechtigt. Die eDaten liegen der Finanzbehörde als Information vor. Zusätzlich („*und*“) sind Angaben des Steuerpflichtigen, d. h. ein weiterer Mitwirkungsakt, erforderlich. Dieser zusätzliche Mitwirkungsakt ist die Steuererklärung. Zwar gelten die eDaten über § 150 Abs. 7 S. 2 AO als Angaben des Steuerpflichtigen, dies ändert jedoch nichts daran, dass die eDaten i. S. d. § 155 Abs. 4 S. 1 AO als „*vorliegende Informationen*“ und nicht als „*Angaben des Steuerpflichtigen*“ einzuordnen sind. Die eDaten gehen bei der Finanzbehörde durch Übermittlung des Dritten zunächst ein und stellen bereits ab diesem Zeitpunkt eine der Finanzbehörde vorliegende Information dar. Eine Zuordnung zum Steuerpflichtigen erfolgt erst in einem nächsten Schritt mithilfe der Identifikationsnummer. Darüber hinaus ist die Zurechnungsfiktion in § 150 AO kodifiziert und betrifft daher nicht das „*Ob*“ der Steuererklärungspflicht.

⁶⁵⁷ *Rolletschke*, ZWH 2018, 345, 346.

⁶⁵⁸ *Rolletschke*, ZWH 2018, 345, 346.

⁶⁵⁹ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 622.

Die Finanzverwaltung ist auf die Einreichung der Steuererklärung zudem angewiesen. Die Finanzbehörde kann die Besteuerungsgrundlagen ohne abgegebene Steuererklärung nicht abschließend ermitteln. Ihr ist nicht bekannt, ob der Steuerpflichtige im betroffenen Veranlagungszeitraum ausschließlich Besteuerungstatbestände verwirklicht hat, die als eDaten vorliegen, oder ob darüber hinaus weitere Einnahmen generiert wurden. De lege lata stellt eine Steuerfestsetzung ohne abgegebene Steuererklärung allein auf Grundlage von vorliegenden eDaten nur eine Schätzung i. S. d. § 162 Abs. 1 S. 1 AO dar. Zwar orientiert sich der Schätzungsbescheid an der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Wirklichkeit.⁶⁶⁰ Die Ungewissheit über das Vorliegen weiterer Besteuerungsgrundlagen bleibt dennoch bestehen. Nicht zwingend erforderlich ist die Abgabe der Steuererklärung hingegen, damit die Durchführung des Besteuerungsverfahrens – wie *Rolletschke* anmerkt – angestoßen wird. Das Finanzamt ist im Zeitalter digitaler Datenbestände für einen Arbeitsanstoß nicht auf den Steuerpflichtigen angewiesen. Das Finanzamt erstellt eDaten-Prüflisten,⁶⁶¹ anhand derer ein Arbeitsanstoß ausgelöst werden kann, sei es gerichtet auf die Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung⁶⁶² oder auf die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Durch die Angaben des Dritten zu den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c und d AO wird die Zuordnung zum richtigen Steuerpflichtigen sichergestellt.⁶⁶³ Selbst ohne Vorliegen von eDaten wird der Finanzbeamte – zumindest bei steuerlich bereits geführten Steuerpflichtigen – jährlich durch Schätzlisten ans Tätigwerden erinnert.

(2) Modifikation des Umfangs der Steuerklärungspflicht

Es fragt sich anschließend, worauf sich die Steuerklärungspflicht seit der Einführung der Zurechnungsfiktion bezieht. Im Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion ist die Pflicht zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen reduziert. Auf seine Angaben betreffend die eDaten wird verzichtet. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige nur diejenigen Angaben zu tätigen hat, die nicht als eDaten an die Finanzbehörde übermittelt werden. *Schmitz* folgend wird die Steuerklärungspflicht durch die Zurechnungsfiktion modifiziert.⁶⁶⁴ Aus der Steuerklärungspflicht des Steuerpflichtigen wird die Pflicht zur Erklärung der eDaten durch § 150 Abs. 7 S. 2 AO herausgeschnitten. Ähnlich wie beim

⁶⁶⁰ Bspw. BFH v. 11.3.1999 V R 78/98, DStR 1999, 848, 848 m. w. N.

⁶⁶¹ Ausweislich des Urteils des FG Münster v. 24.6.2022 4 K 135/19 E, wistra 2023, 84, 85, werden seit 2018 eDaten-Prüflisten vom Rechenzentrum an die einzelnen Finanzämter ausgegeben, um bisher nicht veranlagte Fälle aufzudecken.

⁶⁶² So *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55.

⁶⁶³ *Baum*, NWB 2016, 2852, 2854.

⁶⁶⁴ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 622, 626.

Lohnsteuerverfahren erfolgt ein personaler Pflichtentransfer auf den Dritten.⁶⁶⁵ Die Modifikation der Steuererklärungspflicht bezieht sich darauf, dass sich die Vollständigkeitspflicht aus § 150 Abs. 2 AO – soweit die Zurechnungsfiktion eingreift – um die eDaten reduziert. Die Zurechnungsfiktion berührt mithin *Ortwald* folgend das „Wie“ der Steuererklärungspflicht. Dies führt im Extremfall, d. h. bei Vorliegen sämtlicher Einkünfte in Form von durch Dritte übermittelten eDaten, dazu, dass der Steuerpflichtige nur den Hauptvordruck⁶⁶⁶ der Einkommensteuererklärung einzureichen hat.⁶⁶⁷ Ein derartiger Mitwirkungsakt ist Mindestvoraussetzung für die Erfüllung der Steuererklärungspflicht. Nur wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt zu verstehen gibt, dass er keine weiteren Einkünfte erzielt hat, kann das Finanzamt von der Vollständigkeit des Sachverhalts ausgehen.⁶⁶⁸ Der Mitwirkungsakt der Abgabe des Hauptvordrucks ist mithin ein Akt der Bestätigung der Vollständigkeit des Sachverhalts i. S. d. § 150 Abs. 2 AO.

Das gefundene Ergebnis spiegelt sich in den Erklärungsformularen des FMS und in den Vordrucken nebst Anleitungen wider.⁶⁶⁹ Das Infoblatt eDaten bzw. die Anleitung zum Hauptvordruck ESt 1 A, auf die in den einzelnen Formularen verwiesen wird, weisen ausdrücklich und in Fettschrift darauf hin, dass der Hauptvordruck in jedem Fall, d. h. auch bei Vorliegen der Einkünfte als eDaten, abzugeben ist.⁶⁷⁰

(3) Ergebnis

De lege lata bleibt der Steuerpflichtige trotz Zurechnungsfiktion in jedem Fall zur Abgabe einer Steuererklärung gem. § 149 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. den Einzelsteuergesetzen verpflichtet. Die Abgabenordnung sieht derzeit kein Verfahren vor, nach dem eine (automationsgestützte) Veranlagung ohne Steuererklärung allein auf Basis von eDaten vorzunehmen ist, ohne dass die Festsetzung eine Schätzung darstellt. Bei Vorliegen sämtlicher Besteuerungsgrundlagen in Form von eDaten beschränkt sich die Steuererklärungspflicht auf die Einreichung eines Hauptvordruckes. Bei Nichtabgabe ist die Pflichtverletzung darin zu sehen, dass der Steuerpflichtige es unterlässt, die Vollständigkeit der Einnahmen zu bestätigen. Hinsichtlich der eDaten selbst ist eine Pflichtverletzung im

⁶⁶⁵ S. D.II.3.c).

⁶⁶⁶ Im Hauptvordruck sind insbesondere allgemeine Angaben zur Person zu machen; daneben wird der Hauptvordruck auch als „*Mantelbogen*“ bezeichnet; die Bezeichnung des Formulars lautet Hauptvordruck ESt 1 A.

⁶⁶⁷ A. A. *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 622; offen gelassen von *Häger*, wistra 2017, 369, 370.

⁶⁶⁸ *Baum*, NWB 2014, 291, 294, weist zurecht darauf hin, dass die Finanzverwaltung keine Kenntnis von der Anzahl und der Vollständigkeit der an sie für einen Steuerpflichtigen zu übermittelnden Daten hat.

⁶⁶⁹ Ähnlich *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 205; aus den Anwendungen ElsterFormular und Mein ELSTER lassen sich keine Erkenntnisse gewinnen, weil dort Ausführungen zu der Modifikation von Mitwirkungspflichten durch die eDaten gänzlich unterbleiben.

⁶⁷⁰ S. E.III.5.d)(1)(a) und E.III.5.d)(1)(b).

Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 AO hingegen ausgeschlossen. Wie die Ausführungen zum Projekt Easy Tax belegen,⁶⁷¹ ist ein Steuerfestsetzungsverfahren ohne jeglichen Mitwirkungsakt nach jetzigem Stand auch nicht für die Zukunft in Planung.

(4) Steuerstrafrecht

Die o. g. Ausführungen sind von der Frage einer Steuerhinterziehung bei Nichtabgabe der Steuererklärung zu trennen. Wie noch zu sehen sein wird, kann für den Steuerpflichtigen eine Strafbarkeit i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO im Kontext der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO entfallen, auch wenn dieser trotz bestehender verfahrensrechtlicher Pflicht keine Steuererklärung in Form eines Hauptvordruckes abgegeben hat.⁶⁷²

3. Abrufpflicht der eDaten bei elektronischer Steuererklärung

a) Meinungsstand

Soweit ersichtlich hat sich die Rechtsprechung bisher nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob bei Abgabe der Steuererklärung in elektronischer Form eine Pflicht zum Belegabruf der eDaten im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung besteht. Im Schrifttum wird die Frage vereinzelt verneint.⁶⁷³

b) Stellungnahme

Eine Pflicht zum Belegabruf im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung ist abzulehnen. Es handelt sich bei der vorausgefüllten Steuererklärung um ein Angebot, dessen Nutzung freiwillig ist.⁶⁷⁴ Eine Abrufpflicht führte zur Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die ihre Steuererklärung elektronisch übermitteln und solchen, die im Rahmen des noch Zulässigen⁶⁷⁵ eine Steuererklärung in Papierform abgeben. Nutzer der elektronischen Abgabeformen würden benachteiligt, weil sie ohne Mitwirkungsakt nicht in den Genuss der Vorteile der eDaten kämen. Eine derartige Benachteiligung steht im Widerspruch zur Feststellung, dass die elektronische Übermittlung der Steuererklärung für die Finanzverwaltung vorzugswürdig ist, weil mit ihr Medienbrüche im Festsetzungsverfahren verhindert werden.⁶⁷⁶

⁶⁷¹ S. C.V.1.

⁶⁷² S. I.III.3.b)(2)(a).

⁶⁷³ Ohne nähere Begründung *Klüger*, Die Rolle des Steuerberaters, 371.

⁶⁷⁴ S. C.III.4.

⁶⁷⁵ S. E.III.1.

⁶⁷⁶ S. D.I.4.

4. Prüfpflicht der eDaten vor Abgabe der Steuererklärung

Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige die eDaten des Dritten vor Abgabe seiner Steuererklärung überprüfen muss.

a) Meinungsstand

Ein Teil der Literatur sieht den Steuerpflichtigen in der Pflicht, die vom Dritten übermittelten und nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO zugerechneten Daten hinsichtlich ihrer Richtigkeit und Vollständigkeit zu überprüfen.⁶⁷⁷ Als Grund hierfür wird die Zurechnungsfiktion genannt, wonach die eDaten als Daten des Steuerpflichtigen gelten.⁶⁷⁸ Der Steuerpflichtige müsse seine Angaben nach § 150 Abs. 2 AO weiterhin nach bestem Wissen und Gewissen wahrheitsgemäß machen.⁶⁷⁹ Die Digitalisierung habe keine Auswirkung auf die allgemeinen Grundsätze, sodass eine „Übertragung der Pflichten aus der analogen Welt“⁶⁸⁰ in die digitale Welt stattfinde.

Ferner soll die Verantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Einkommensteuererklärung weiterhin beim Steuerpflichtigen liegen, weil die Steuerverwaltung keine Kenntnis über die Anzahl und Vollständigkeit der an sie für einen Steuerpflichtigen übermittelten eDaten habe, wie etwa bei Lohnsteuerbescheinigungen von mehreren Arbeitgebern.⁶⁸¹ Die Verantwortung des Steuerpflichtigen (und in Vertretung die des rechtlichen Beraters) wird als „Kehrseite der Medaille“⁶⁸² für die aus der Zurechnungsfiktion folgenden Erleichterungen bei der Erstellung der Steuererklärung angesehen.

Die Ansicht der Finanzverwaltung ist nicht eindeutig zu ermitteln.⁶⁸³ Gegenüber den Steuerpflichtigen wird von Seiten der Finanzverwaltung eine Prüfpflicht suggeriert. Im Portal Mein ELSTER wird im Zusammenhang mit der Nutzung des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung auf eine weiterhin bestehende Verpflichtung zur Überprüfung

⁶⁷⁷ Baum, NWB 2016, 2636, 2643; Kirchhof, DStJG 40 (2017), 47, 68; Rolletschke, NZWiSt 2018, 185, 186; Nöcker, AO-StB 2021, 35, 35 f.; Nöcker, AO-StB 2022, 226, 227; Peuthert/Schmidt/Müller/Schaebis, beck.digitax 2021, 309, 311; Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2161 f.; differenzierend zwischen einer Kenntnis über eine fehlende und über eine unzutreffende eDaten-Übermittlung Schmidt, beck.digitax 2023, 254, 258 ff.; Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 150 AO Rz. 58; Groß/Möslein, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, Kapitel I. Rz. 81; Rosenke, in: Pfirmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403, der jedoch explizit nur auf eine Prüfpflicht bei Vorliegen der eDaten im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung eingeht; zu einer Prüfpflicht des steuerlichen Beraters s. Spilker, FR 2022, 211, 212, und Spilker, NVwZ 2022, 680, 681 f.; Ortwald, Steuerklärungspflicht und Verfahrensfähigkeit, 203, 645 f.; Schmidt, Risikoorientierte Fallauswahl, 56; Klüger, Die Rolle des Steuerberaters, 361 ff.

⁶⁷⁸ Rolletschke, NZWiSt 2018, 185, 186; Nöcker, AO-StB 2021, 35, 35 f.; Nöcker, AO-StB 2022, 226, 227; Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2162.

⁶⁷⁹ Rolletschke, NZWiSt 2018, 185, 186; Nöcker, AO-StB 2021, 35, 35 f.

⁶⁸⁰ Nöcker, AO-StB 2022, 226, 227.

⁶⁸¹ Baum, NWB 2014, 291, 294.

⁶⁸² Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2162.

⁶⁸³ So auch Schmidt, beck.digitax 2023, 254, 258.

der Vollständigkeit und Richtigkeit der Steuererklärung hingewiesen.⁶⁸⁴ Dies spiegelt sich in den Anleitungen zu den Einkommensteuerformularen vereinzelt wider: Es findet sich der Hinweis, dass Rentenbezugsmitteilungen zur Überprüfung der entsprechenden eDaten angefordert werden können.⁶⁸⁵ Insbesondere aus den Formularen nebst Anleitungen für den Veranlagungszeitraum 2019 könnte der Steuerpflichtige schließen, dass er die eDaten zu überprüfen hat. Das zulässige Unterlassen von Angaben zu eDaten wird dort – z. B. auf dem Infoblatt eDaten – davon abhängig gemacht, dass die eDaten zutreffend sind.⁶⁸⁶ Demgegenüber lehnt die Finanzverwaltung in ihren Verwaltungsanweisungen eine Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Richtigkeit der eDaten ab.⁶⁸⁷ Auch ein Teil der Literatur lehnt eine Prüfpflicht der übermittelten Werte ab.⁶⁸⁸ In der Abgabenordnung sei keine ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung der übermittelten Werte vorhanden.⁶⁸⁹ *Gebhardt* zufolge könne der Steuerpflichtige und sein Berater auf die Richtigkeit einer Bescheinigung bzw. der übermittelten Daten grundsätzlich vertrauen.⁶⁹⁰ Dies entspreche auch der Praktikabilität im Massenverfahren, wo die Bescheinigung die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erleichtern solle; dem stünde eine anlasslose Prüfpflicht entgegen.⁶⁹¹ Andernfalls müsste der Steuerpflichtige zunächst die Werte auf den Papierbescheinigungen anhand von Kontoauszügen überprüfen und in einem nächsten Schritt Abweichungen zu den eDaten feststellen.⁶⁹² *Gebhardt* zweifelt zudem die Überprüfbarkeit einiger Bescheinigungen, wie über Nettobezüge bei Lohn- und Kapitalertragsteuer, sowie nach dem zuvor Gesagten die Zumutbarkeit einer Überprüfung an.⁶⁹³ Ferner regle § 93c AO das Verhältnis zwischen dem Datenübermittler und der Finanzbehörde, worauf der Steuerpflichtige grundsätzlich keinen Einfluss und daher keine Mitwirkungsbeiträge zu leisten habe.⁶⁹⁴

⁶⁸⁴ [https://www.elster.de/elsterweb/infosseite/belegabruf_\(privatpersonen\)](https://www.elster.de/elsterweb/infosseite/belegabruf_(privatpersonen)) (letzter Abruf am 30.3.2024), dort unter den FAQs „Was mache ich mit den Bescheinigungen?“.

⁶⁸⁵ S. E.III.5.d)(1)(c) und E.III.5.d)(2).

⁶⁸⁶ S. E.III.4.e)(1), E.III.4.e)(2), E.III.5.d)(1) und E.III.5.d)(2).

⁶⁸⁷ AEAO zu § 150 Nr. 3 S. 1.

⁶⁸⁸ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312 f.; *Seer*, StbJb 2016/2017, 539, 560, „soll“; *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 33 f.; *Vetten*, NWB 2016, 3187, 3189, in Bezug auf korrigierte Übermittlungsdaten durch den Dritten; *von Wedelstädt*, in: Gosch, AO/FGO, 168. EL 2022, AO § 175b Rz. 26.

⁶⁸⁹ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312 f., unter Empfehlung einer Überprüfung durch Berater aus berufsrechtlichen Gründen; *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 33 f.

⁶⁹⁰ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 33 f.

⁶⁹¹ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 33 f.

⁶⁹² *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34.

⁶⁹³ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 33 f.

⁶⁹⁴ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34.

b) Stellungnahme

(1) Bezugspunkt der Überprüfungspflicht

Die Überprüfung der eDaten kann einerseits anhand der Mitteilung i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO oder mithilfe des elektronischen Belegabrufs im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung über ELSTER vorgenommen werden.⁶⁹⁵

Für Rentenbezieher sind die Kontrollmöglichkeiten eingeschränkt. Ihnen gegenüber besteht keine Mitteilungspflicht nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO, sondern eine Unterrichtungspflicht nach § 22a Abs. 3 EStG.⁶⁹⁶ Diese ist weniger informativ, da sie nur über die Tatsache informieren muss, dass Leistungen der zentralen Stelle mitgeteilt werden, nicht aber mit welchem Inhalt die Übermittlung der Daten erfolgt.⁶⁹⁷

(2) Prüfpflicht hinsichtlich fehlerhafter Übermittlung durch den Dritten

Ausdrücklich sieht das Gesetz keine Prüfpflicht für übermittelte eDaten vor. § 150 Abs. 2 AO ist in Bezug auf die eDaten keine taugliche Argumentationsgrundlage. Hiernach bezieht sich die Wahrheitspflicht auf „*die Angaben in den Steuererklärungen*“, die „*wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen*“ sind. Der Steuerpflichtige macht im gesetzlich vorgesehenen Regelfall der Zurechnungsfiktion aber keinerlei Angaben in seiner Steuererklärung. Zwar gelten die Angaben des Dritten als Angaben des Steuerpflichtigen. § 150 Abs. 7 S. 2 AO sieht allerdings nicht vor, dass die eDaten zu einer Angabe in der Steuererklärung werden. Die eDaten haben vielmehr den Nutzen, Eingang in die Steuerfestsetzung zu finden.

Auch die Gesetzesmaterialien sprechen gegen eine Prüfpflicht, wonach die Eintragungen im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung geprüft werden „*sollen*“.⁶⁹⁸ Grund hierfür könnte die gesetzgeberische Annahme sein, dass der Dritte qualifizierte Angaben tätigt, wohingegen der Steuerpflichtige „*nicht selten unbeabsichtigte Fehler*“⁶⁹⁹ begeht.

Ein weiteres Argument gegen die Prüfpflicht ist die von *Gebhardt* angesprochene fehlende Zumutbarkeit ihrer Erfüllung. Eine Überprüfung der einzelnen eDaten übersteigt das einem Durchschnittsbürger Zumutbare.⁷⁰⁰ Eine Pflicht zur Überprüfung der

⁶⁹⁵ *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 312; kritisch zur Überprüfung anhand der Mitteilung i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO wegen fehlender gesetzlicher Regelung einer Mitteilungsfrist *Schmidt*, beck.digitax 2023, 254, 258 f.

⁶⁹⁶ Näher G.II.2.b).

⁶⁹⁷ *Hütte*, in: Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, EStG § 22a Rz. 29.

⁶⁹⁸ BT-Drucks. 18/7457, 51.

⁶⁹⁹ BT-Drucks. 18/8434, 112.

⁷⁰⁰ Auch *Nöcker*, AO-StB 2021, 35, 36, der eine Prüfpflicht annimmt, gesteht ein, dass in der Rechtstat-sächlichkeit die Prüfung der eDaten aufgrund ihrer Komplexität „*nicht oder nur sehr schwer möglich ist*“; s. ferner D.IV.

Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO scheidet schon wegen einer geringen Beweishöhe aus: Der Steuerpflichtige hat keinen Einfluss darauf, ob der Dritte ihm die Informationen überhaupt und – wenn ja – mit richtigem Inhalt zuteilwerden lässt. Zudem wäre die Überprüfung mit einer unverhältnismäßig hohen Mehrarbeit verbunden. Dies beginnt bereits bei der Kontrolle der Höhe der einzelnen Werte. Als Beispiel soll die Überprüfung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung dienen: Der Steuerpflichtige müsste hier im Einzelnen nachvollziehen, wie hoch die monatlichen Zahlungen des Arbeitgebers an den Steuerpflichtigen selbst, aber auch an die einzelnen Sozialversicherungsträger ausfielen. Er müsste die jeweiligen Anteile gegenüber der Kranken-, Pflege-, Unfall-, Renten- und Arbeitslosenversicherung verifizieren. Erst recht unzumutbar wäre die Überprüfung der rechtlichen Einordnung der einzelnen eDaten des Dritten, wie bspw. die Einordnung einer Lohnkomponente als steuerfreien Sachbezug. Nicht weniger komplex erscheint die Berechnung des geldwerten Vorteils aus einer privaten Nutzung eines Dienstfahrzeuges.⁷⁰¹ Dies gilt besonders vor dem Hintergrund, dass die eDaten regelmäßig Durchschnittsbürger ohne besonderes Fachwissen betreffen. Die Übermittlung der eDaten bezieht sich auf der Einnahmenseite auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und auf Renteneinkünfte, d. h. weder sind Unternehmer noch in der breiten Masse Bürger mit spezifischen Rechtskenntnissen betroffen. Der Maßstab, an dem sich die Zumutbarkeit messen lassen muss, ist daher ein geringer. Dies gilt aufgrund der zuvor geschilderten Komplexität einer Überprüfung insbesondere für die betroffenen Renteneinkünfteempfänger.

Bei den Renteneinkünften ist eine Überprüfung der eDaten durch die Rentenbezieher sogar unerwünscht und ohne Weiteres nicht möglich. Ihnen wird die Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO nur auf Antrag übersandt. Grund hierfür sind die im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Bedenken von durch die Mitteilung ausgelösten Unsicherheiten bei den Rentenbeziehern.⁷⁰² Anhand der Mitteilung i. S. d. § 22a Abs. 3 EStG lässt sich eine Überprüfung der eDaten nicht vornehmen, da die eDaten dort grundsätzlich inhaltlich nicht abgebildet werden. Daneben fehlen bei der Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften Hinweise auf Prüf- oder Korrekturpflichten.⁷⁰³

Ferner würde eine Prüfpflicht der eDaten dem Sinn und Zweck des Einsatzes der eDaten zuwiderlaufen. Sie sollen dem Steuerpflichtigen die Erstellung der Steuererklärung erleichtern. Würde er gezwungen, die eDaten auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hin

⁷⁰¹ So auch *Eggert*, BB 2017, 1495, 1495.

⁷⁰² S. G.II.2.b).

⁷⁰³ S. C.V.2.

zu überprüfen, wäre der Effekt jedenfalls stark eingeschränkt. Hiergegen könnte man den zweiten Telos der Norm – die Ermöglichung einer vollautomationsgestützten Veranlagung – anführen, weil eine Überprüfung durch den Steuerpflichtigen die Qualität der eDaten noch steigern könnte. Das Gegenargument verfängt jedoch nicht. Der Steuerpflichtige ist insoweit keine zuverlässige Kontrollinstanz. Ihm fehlt regelmäßig die Expertise, die zuvor dargestellte komplexe Überprüfung verlässlich durchzuführen. Dies scheint der Gesetzgeber ähnlich zu sehen, da er gerade die eDaten, nicht aber die entsprechenden Angaben des Steuerpflichtigen der Steuerfestsetzung zugrunde legen möchte.

Auch spricht die Korrektornorm § 175b Abs. 2 AO gegen eine Prüfpflicht. Hiernach sind zugerechnete eDaten, soweit sie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig sind, im Steuerbescheid zu korrigieren. Anders als § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist die Korrektur nicht von einem fehlenden groben Verschulden abhängig, sodass insoweit keine Rechtsnachteile entstehen, wenn die Daten ungeprüft übernommen werden.⁷⁰⁴

Im Ergebnis muss der Steuerpflichtige die übermittelten eDaten nicht aktiv auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hin überprüfen. Die Verantwortung für die Aufklärung trifft ausschließlich die Finanzverwaltung.⁷⁰⁵

(3) Prüfpflicht hinsichtlich unterbliebener Übermittlung durch den Dritten

Zu beachten ist, dass die Zurechnungsfiktion nur bei tatsächlicher Übermittlung der eDaten eingreift. Andernfalls wird die Steuererklärungspflicht des Steuerpflichtigen insoweit nicht suspendiert.

Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass der Steuerpflichtige verpflichtet ist, zu prüfen, ob eine Übermittlung von eDaten stattgefunden hat.⁷⁰⁶ Kommt er zu dem Ergebnis, dass eine Übermittlung durch den Dritten unterblieben ist, hat er die Angaben selbst zu tätigen. Nur dann erfüllt er seine Wahrheitspflicht – die das Vollständigkeitsgebot beinhaltet – i. S. d. § 150 Abs. 2 AO. Allerdings geht die Pflicht nicht so weit, dass der Steuerpflichtige zu prüfen hat, ob der Dritte die eDaten vollständig übermittelt hat. Dies wäre ebenso komplex und damit unzumutbar, wie die Feststellung der Richtigkeit der eDaten.

Es verbleibt die Frage, wie eine Überprüfung erfolgen kann. Aus einer Bereitstellung der eDaten in der vorausgefüllten Steuererklärung wird die sichere Kenntnis folgen, dass eine Übermittlung stattgefunden hat. Wo sollten die bereitgestellten eDaten sonst

⁷⁰⁴ Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 150 Rz. 58.

⁷⁰⁵ BT-Drucks. 18/7457, 50, wonach die Finanzverwaltung weiterhin die Entscheidung darüber trifft, welche eDaten bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen sind.

⁷⁰⁶ A. A. Klüger, Die Rolle des Steuerberaters, 371.

herkommen? Dagegen wird das Vorliegen einer Mitteilung i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO bzw. einer Unterrichtung nach § 22a Abs. 3 EStG nur indizielle Wirkung haben. Es besteht die – allerdings eher unwahrscheinliche – Möglichkeit, dass der Dritte derartige Mitteilungen an den Steuerpflichtigen übersendet, ohne die Datenübermittlung tatsächlich durchgeführt zu haben. Dass die Mitteilungen keinen hundertprozentigen Aufschluss über eine tatsächlich erfolgte Übermittlung bieten, ist im Kontext des § 150 Abs. 2 AO jedoch irrelevant. Der Sorgfaltsmaßstab ist subjektiv geprägt, sodass vom Steuerpflichtigen nur abverlangt werden kann, was ihm individuell möglich ist. Hierzu zählt es nicht, in einer fremden Herrschaftssphäre – wie im Bereich der Übermittlung der eDaten durch den Dritten an die Finanzverwaltung – zu forschen.

5. Ausfüllpflicht qualifiziertes Freitextfeld

Es fragt sich, ob der Steuerpflichtige im Fall einer Anzeigepflicht verpflichtet ist, die Fehlerhaftigkeit bzw. Unvollständigkeit im qualifizierten Freitextfeld mitzuteilen und ob durch ein Nichtausfüllen steuerstrafrechtliche Konsequenzen drohen. Die Frage ist abzugrenzen von den anderen Streitfragen, ob der Steuerpflichtige von der Verwaltung abweichende Rechtsauffassungen in seiner Steuererklärung offenzulegen⁷⁰⁷ und ob dies im qualifizierten Freitextfeld zu erfolgen hat⁷⁰⁸.

a) Meinungsstand

Nach einer Auffassung in der Literatur besteht eine Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes zwecks Berichtigung fehlerhafter eDaten Dritter.⁷⁰⁹ Argumente werden in Bezug auf eDaten nicht vorgebracht. Allerdings wird sich mit der Frage der Offenlegung abweichender Rechtsauffassungen im Freitextfeld argumentativ auseinandergesetzt: *Krumm*, der dort in Bezug auf von der Finanzverwaltung abweichende

⁷⁰⁷ Die streitige Frage der Offenbarungspflichten in Bezug auf abweichende Rechtsauffassungen und der damit einhergehenden Lehre vom typisierten Empfängerhorizont (s. hierzu bspw. *Ortwald*, Steuerklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 187 ff.) ist vorliegend von untergeordneter Bedeutung: die eDaten stellen Tatsachen dar; deren rechtliche Subsumtion bietet weniger Streitpotential, als z. B. die Anerkennung von Werbungskosten; so wird man weniger über die Frage streiten, ob zugeflossener Arbeitslohn eine steuerpflichtige Einnahme darstellt, als über die Frage, ob bspw. der Trauerredner einen schwarzen Anzug als Werbungskosten geltend machen darf (hierzu z. B. FG Berlin-Brandenburg v. 29.8.2018 3 K 3278/15, DStRE 2019, 417); auch die Zuordnung der eDaten zu den einzelnen Kennziffern in den Steuerklärungsformularen bietet ein geringeres Streitpotential; die Zuordnung erfolgt regelmäßig durch die Dritten und nach der Ansicht des Gesetzgebers mit einer hohen Richtigkeitsquote; s. zum Streitstand *Schmidt*, BB 2022, 2327, 2328 f., und *Randt*, in: FS Schaumburg, 1255, 1257 ff.

⁷⁰⁸ S. hierzu z. B. *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 310 f., und *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 60 f.

⁷⁰⁹ *Nöcker*, AO-StB 2021, 35, 35 f.; *Haselmann*, in: Koenig, AO, AO § 150 Rz. 35; *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 150 Rz. 84; ohne Bezug zu eDaten *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 51 m. w. N.; *Krumm*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 1, 12; *Schmidt*, BB 2022, 2327, 2330.

Rechtsauffassungen eine „Erklärung mit offenem Visier“⁷¹⁰ fordert, argumentiert mit den Veränderungen beim vollautomationsgestützten Steuervollzug: Die mit dem elektronischen Risikomanagement verbundene strukturelle Verifikationsverschiebung müsse sich auf die Art und Weise der Offenbarung auswirken.⁷¹¹ Der Steuerpflichtige dürfe sich nicht mit einem Eintrag in der betreffenden Sachzeile begnügen, sondern er müsse durch die Nutzung des Freitextfeldes eine Aussteuerung seines Falles anstreben.⁷¹² *Krumm* zufolge erklärt der Steuerpflichtige durch das Nichtausfüllen des Freitextfeldes, dass er im Rahmen seiner Rechtsanwendung nicht von der Verwaltungsauffassung abgewichen ist.⁷¹³ Nach anderer Ansicht besteht weder für eDaten noch für abweichende Rechtsansichten eine Ausfüllpflicht für das qualifizierte Freitextfeld.⁷¹⁴ Der Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 1 AO lasse auf ein Recht des Steuerpflichtigen schließen, nicht auf eine Pflicht.⁷¹⁵ Auch die weitere Auslegung spreche gegen eine Pflicht: In den Gesetzesmaterialien sei nicht vorgegeben, wo die Offenlegung zu erfolgen habe, nach dem Sinn und Zweck der Norm soll lediglich eine Möglichkeit zur manuellen Prüfung geschaffen werden und systematisch richte sich die Norm – wie auch § 155 Abs. 4 AO – an die Behörde, nicht an den Steuerpflichtigen.⁷¹⁶ Die Offenlegung abweichender Sachverhalte oder Meinungen könne auch auf andere Weise, z. B. in einem Begleitschreiben, erfolgen.⁷¹⁷ Erhöhte Strafbarkeitsrisiken sollen durch die gestiegenen, bloß formalen Voraussetzungen des § 150 Abs. 7 S. 1 AO mithin nicht bestehen.⁷¹⁸ Andere Stimmen in der Literatur gehen einen Mittelweg. *Gebhardt* zufolge sollen im Freitextfeld nur abweichende, qualifizierte Rechtsauffassungen, nicht aber quantitative Abweichungen aufgrund einer fehlerhaften Datenübermittlung, dargelegt werden.⁷¹⁹ Zur

⁷¹⁰ *Krumm*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 1, 9.

⁷¹¹ *Krumm*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 1, 12.

⁷¹² *Krumm*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 1, 12; so auch *Schmidt*, BB 2022, 2327, 2330; kritisch *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 195.

⁷¹³ *Krumm*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 1, 12, unter Vergleich mit der zollrechtlichen Konzeption des roten und grünen Ausgangs am Flughafen.

⁷¹⁴ *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2163; *Spilker*, FR 2022, 211, 213; wohl auch *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 50; in Bezug auf die USt-Voranmeldung *Erb*, DB 2017, 1469, 1471 f.; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 60; widersprüchlich *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 313, 314, der erst von der Erklärung abweichender Werte „entweder in dem betreffenden Kennziffernfeld oder im Freitextfeld“ spricht, dann von der Erklärung „ggf. im qualifizierten Freitextfeld“ und später fordert „Zukünftig sind die abweichenden Werte im Freitextfeld zu erfassen.“

⁷¹⁵ *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2163; *Spilker*, FR 2022, 211, 213.

⁷¹⁶ *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2163, unter Hinweis auf BT-Drucks. 18/7457, 49.

⁷¹⁷ *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2163; *Spilker*, FR 2022, 211, 213; *Erb*, DB 2017, 1469, 1472; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 50, lässt offen, wie die abweichenden Angaben gemacht werden können; nach *Schmidt*, BB 2022, 2327, 2331, 2333, führt die Verwendung eines Begleitschreibens bei Aktivierung des Freitextfeldes zur strafrechtlichen Exkulpation.

⁷¹⁸ *Erb*, DB 2017, 1469, 1472; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 60.

⁷¹⁹ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34.

Begründung führt er den organisatorischen Ablauf bei den eDaten an. Die Übermittlung der Daten vollziehe sich außerhalb der Sphäre des Steuerpflichtigen und müsste – wenn überhaupt – für diesen im Vorhinein die Fehlerhaftigkeit der eDaten erkennen lassen, wobei ein derartiger Ablauf durch § 93c AO nicht geregelt sei.⁷²⁰ *Schmitz/Wulf* differenzieren zwischen Fällen, in denen eine ausschließlich automationsgestützte Veranlagung stattfindet, und Fällen mit manueller Bearbeitung. Strafrechtliche Relevanz des qualifizierten Freitextfeldes bestehe bei der automatisierten Bearbeitung, da die Finanzverwaltung ohne Hinweis an der richtigen Stelle nicht in der Lage sei, den Fall auszusteuern.⁷²¹ Nach *Ortwald* hat der Steuerpflichtige abweichende Rechtsansichten in der Steuererklärung offenzulegen, wobei primär das qualifizierte Freitextfeld zu nutzen sei, aber auch eine Eintragung in den übrigen Freitextfeldern der einzelnen Anlagen ausreichen soll.⁷²² Als Argument führt er die Aufmachung der einzelnen Anlagen an. Die dortigen Freitextfelder erzeugen den Eindruck, dass dort Angaben gemacht werden könnten und der Steuerpflichtige dürfe durch die Ausgestaltung nicht in falsche Sicherheit gewogen werden.⁷²³ Die Finanzverwaltung könne derartige Felder bei fehlender Relevanz für die Vollständigkeit und Richtigkeit von Angaben gleichwohl entfernen.⁷²⁴ Die Kundgabe auf einem bloßen Begleitschreiben soll hingegen nicht ausreichen.⁷²⁵ Dies würde zur Aushebelung des automatisierten Veranlagungsverfahrens führen.⁷²⁶

b) Reichweite des Meinungsstreits

Es ist zu beachten, dass das qualifizierte Freitextfeld nur im Zusammenhang mit den elektronischen Steuererklärungen existiert. Auf den Formularen im FMS fehlt ein derartiges Feld, wobei folgende Alternative vorgesehen ist: Möchte der Steuerpflichtige über die Angaben in der Einkommensteuererklärung hinaus weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte tätigen, hat er auf der Rückseite des Hauptvordrucks in einem davor vorgesehenen Feld eine „I“ einzutragen und der Steuererklärung eine Anlage mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“ beizufügen.⁷²⁷ Das Ziel dieser Kenntlichmachung im Hauptvordruck ist identisch mit dem qualifizierten Freitextfeld. Es soll die Aussteuerung der Steuererklärung aus der vollautomationsgestützten

⁷²⁰ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34.

⁷²¹ *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 265.

⁷²² *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 196.

⁷²³ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 195.

⁷²⁴ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 195.

⁷²⁵ Zur Umsatzsteuervoranmeldung 2017 *Beyer*, DB 2017, 2196, 2197.

⁷²⁶ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 195 f.

⁷²⁷ Zur Ausgestaltung bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung s. *Erb*, DB 2017, 1469, 1469 f.

Veranlagung bewirkt werden. Die nachfolgenden Überlegungen zu einer Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes sind daher übertragbar auf eine mögliche Pflicht zur Kenntlichmachung im Hauptvordruck.

c) **Stellungnahme**

Der Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 1 AO bietet zwei Anknüpfungspunkte für die Beantwortung der Frage einer Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes. Einerseits könnte der Passus *„ist es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen“* auf das vom Schrifttum angesprochene Bestehen eines Rechts und keiner Pflicht hindeuten. Allerdings lässt sich hieraus nur ein Appell an die Finanzverwaltung herauslesen, ein Freitextfeld anzubieten. Diese hat dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, abweichende Angaben über das qualifizierte Freitextfeld machen zu können. Die Formulierung beinhaltet daher zwar eine Verpflichtung, diese richtet sich aber nicht an den Steuerpflichtigen, sondern an die Finanzverwaltung. Zweiter Anknüpfungspunkt ist die Formulierung *„Angaben, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind“*.⁷²⁸ Aus dem Begriff *„nach seiner Auffassung“* lässt sich jedoch nichts weiter ableiten als eine Vorbedingung, wonach der Steuerpflichtige zunächst subjektiv die Notwendigkeit einer personellen Überprüfung verspüren muss. Sie beantwortet nicht die Frage, ob der Steuerpflichtige zwingend das qualifizierte Freitextfeld zu nutzen hat, nachdem er subjektiv zu dem Schluss gekommen ist, abweichende Angaben zu erklären. Auch dem Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO lässt sich eine Ausfüllpflicht nicht entnehmen. Dort ist das Ausfüllen des Freitextfeldes nicht als Pflicht formuliert, sondern als negatives Tatbestandsmerkmal für die Zurechnung der eDaten.

Das Freitextfeld verhilft dem Steuerpflichtigen in teleologischer Hinsicht dazu, sich Gehör in tatsächlicher wie rechtlicher Hinsicht zu verschaffen, wenn eine Abbildung seines Anliegens im verkennzifferten Bereich der Steuererklärung nicht möglich ist. Dieser begünstigende Umstand könnte gegen eine Ausfüllpflicht sprechen.

Erhellend dürften systematische Erwägungen sein. Das qualifizierte Freitextfeld steht im Zusammenhang mit der automationsgestützten Steuerfestsetzung nach § 155 Abs. 4 S. 1 AO.⁷²⁹ Das Befüllen des qualifizierten Freitextfeldes löst nach § 155 Abs. 4 S. 3 AO eine personelle Bearbeitung des Steuerfalles aus. Das Anliegen des Steuerpflichtigen wird hierdurch für eine reale Person sichtbar gemacht, die seiner Prüfbitte nachkommen

⁷²⁸ Trossen, AO-StB 2017, 309, 311, folgert aus dem Merkmal *„nach seiner Auffassung“*, dass die Frage der Hinweispflicht auf abweichende Rechtsauffassungen im qualifizierten Freitextfeld noch nicht hundertprozentig geklärt sei.

⁷²⁹ BT-Drucks. 18/7457, 79.

kann. Das Aussteuern aus der automatischen Veranlagung hat auch aus fiskalischer Sicht herausragende Bedeutung. Es werden ungerechtfertigte Steuerausfälle vermieden. Das Risiko von Steuerausfällen ist in derartigen Fallkonstellationen erhöht. Der Steuerpflichtige macht ergänzende Angaben regelmäßig zu außergewöhnlicheren Sachverhalten und Rechtsfragen. Bloße Standardkonstellationen können dagegen in der Regel in den einzelnen Anlagen der Steuererklärung abgebildet werden. Der Steuerpflichtige kann bei seiner Einordnung der Sachverhalte im Rahmen der Steuererklärung nicht unerheblichen Fehleinschätzungen unterliegen. Insbesondere ist es ihm nicht verwehrt, die seiner Ansicht nach richtigen Werte im verkennzifferten Bereich einzutragen, wenn er auf etwaige abweichende Rechtsansichten hinweist.⁷³⁰ Aus diesen Erwägungen könnte man schließen, dass eine Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes besteht, um der Finanzbehörde eine personelle Kontrollmöglichkeit zu gewährleisten.

Vorzugswürdig erscheint es jedoch, eine Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes für zu erklärende abweichende eDaten abzulehnen. Das Ausfüllen des qualifizierten Freitextfeldes stellt gem. § 155 Abs. 4 S. 3 AO nicht den einzigen Anlass zur Bearbeitung durch einen Amtsträger dar, was aus dem Wortlaut „*insbesondere*“ folgt. Es dürfte nach den systematischen Erwägungen nur darauf ankommen, dass der Finanzverwaltung die Informationen in einer Weise zuteilwerden, die eine tatsächliche Kenntnisnahme sicherstellt. Dies sollte jedoch auch dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige abweichende eDaten in den verkennzifferten Bereichen der einzelnen Anlagen tätigt.⁷³¹ Da es sich insoweit um Angaben in Form von Zahlen handelt – insoweit ist die Argumentation von *Krumm* nicht übertragbar –, ist ein Abgleich mit den eDaten der Dritten durch die Risikomanagementsysteme ohne Weiteres möglich. Die Risikomanagementsysteme dürften so eingestellt werden können, dass eine Aussteuerung bei Differenzen zwischen den Angaben des Steuerpflichtigen in den verkennzifferten Bereichen zu den eDaten erfolgt. In der Literatur wurde daher vereinzelt gefordert, die Aussteuerung zur personellen Bearbeitung auch für den Fall ausdrücklich zu kodifizieren, dass die von den eDaten abweichenden Werte des Steuerpflichtigen nicht im qualifizierten Freitextfeld erklärt wurden.⁷³² Der von *Ortwald* vorgeschlagene Weg einer Erklärung abweichender Angaben in den Freitextfeldern der einzelnen Anlagen genügt allerdings nicht.⁷³³ Nur durch die

⁷³⁰ *Schmidt*, BB 2022, 2327, 2328 m. w. N.

⁷³¹ So auch BT-Drucks. 20/3879, 138, und *Klüger*, Die Rolle des Steuerberaters, 366 ff.

⁷³² *Baldauf*, DStR 2016, 833, 838; für eine personelle Bearbeitung (jedoch ohne Forderung einer Kodifizierung) auch *Peters*, FR 2015, 1026, 1028.

⁷³³ So auch *Schmidt*, BB 2022, 2327, 2330.

Erklärung abweichender Werte im verkennzifferten Bereich wird eine maschinell handhabbare Risikoanalyse mittels Risikomanagementsystem sichergestellt, weil der Freiraum für individuelle Ausführungen eingeschränkt ist. Im verkennzifferten Bereich können ausschließlich Zahlen deklariert werden.

Es wäre unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie sogar förderlich, die Erklärung abweichender eDaten durch den Steuerpflichtigen ausschließlich im verkennzifferten Bereich zuzulassen, nicht aber im qualifizierten Freitextfeld. Wie der Name schon verlauten lässt, birgt die Aufbereitung abweichender Werte in einem *Freitextfeld* die Gefahr der Unübersichtlichkeit.⁷³⁴ Vorgaben an den Steuerpflichtigen zur dortigen Darstellungsweise existieren nicht. Der verkennzifferte Bereich beinhaltet hingegen für die einzelnen Werte strukturierte Darstellungsflächen, d. h. einzelne Zeilen, die einer bestimmten Thematik (z. B. „*Bruttoarbeitslohn*“) zugeordnet sind. Zu beachten ist jedoch, dass nach geltendem Recht ausschließlich Angaben im qualifizierten Freitextfeld die Zurechnung von eDaten unterbinden (§ 150 Abs. 7 S. 2 Hs. 3 AO).

Hingegen genügt nach hier vertretener Ansicht eine Offenbarung allein in einem Begleitschreiben nicht. Insoweit wäre eine mögliche Kenntnisnahme durch die Finanzverwaltung im Rahmen der vollautomationsgestützten Veranlagung nicht sichergestellt. Etwas anderes gilt nur, wenn der Steuerpflichtige zusätzlich zu der Anlage einen Hinweis hierauf im qualifizierten Freitextfeld gibt oder eine entsprechende Kennzeichnung auf der Rückseite des Hauptvordrucks tätigt.

Im Ergebnis ist eine Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes in Gänze abzulehnen. Der Differenzierung von *Schmitz/Wulf* kann nicht gefolgt werden. Der Beimessung einer strafrechtlichen Relevanz nur für Fälle der automatisierten Bearbeitung steht die erforderliche Vorhersehbarkeit einer Strafbarkeit entgegen. Welche Fälle im Rahmen der automationsgestützten Steuerfestsetzung bearbeitet werden, ist für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar. Dies hängt von der jeweiligen Ausgestaltung des Risikomanagementsystems ab, dessen Einzelheiten von der Finanzverwaltung nicht preisgegeben werden. Insbesondere steht einer Vorhersehbarkeit die von Gesetzes wegen erforderliche Zufallsauswahl der manuell zu bearbeitenden Fälle entgegen.

6. Einwirkungspflicht auf Dritten

Es fragt sich, ob der Steuerpflichtige im Fall des Erkennens der Unrichtigkeit der eDaten verpflichtet ist, auf eine Berichtigung durch den Dritten hinzuwirken.

⁷³⁴ *Krumm*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 1, 12 f., hält die Nutzung von Freitextfeldern allenfalls im Bereich der Überschusseinkünfte, nicht aber bei den Gewinneinkünften praktikabel.

a) Meinungsstand

Nach überwiegender Ansicht trifft den Steuerpflichtigen bei unrichtig übermittelten Daten des Dritten keine Pflicht, sich an diesen zu wenden und für eine Richtigstellung der Daten zu sorgen.⁷³⁵ Bei Abweichen der Daten des Steuerpflichtigen von den Daten des Dritten wird vielmehr von einer Aufklärungspflicht des Finanzamts im Rahmen des Amtsermittlungsgrundsatzes ausgegangen und bei Unaufklärbarkeit vom Eingreifen der allgemeinen Beweislastgrundsätze.⁷³⁶ *Trossen* argumentiert mit den aus einer Einwirkungspflicht resultierenden Schwierigkeiten für den Steuerpflichtigen und einer damit einhergehenden langen Verfahrensdauer. Als Beispiele nennt er die Fälle, dass der Dritte etwa durch Insolvenz oder Fusion nicht mehr existent ist, oder Auseinandersetzungen über die Vertragsbeziehung bestehen, bspw. über die Höhe von gezahlten Versicherungsbeiträgen bei einer Kündigung.⁷³⁷ *Gebhardt* bezieht sich auf die Regelungswirkung der Datenübermittlung durch Dritte: § 93c AO regelt das Verhältnis zwischen dem Datenübermittler und der Finanzbehörde, worauf der Steuerpflichtige nur insofern Einfluss habe, als für die Geltendmachung von Abzugsbeträgen eine Zustimmung erforderlich sei.⁷³⁸

Ausweislich der Anleitungen zur vorausgefüllten Steuererklärung in Mein ELTSER ist die Finanzverwaltung anderer Ansicht: Hiernach soll sich der Steuerpflichtige bei Unrichtigkeit der eDaten direkt an den Datenübermittler wenden.⁷³⁹ In diese Richtung deuten auch die Ausführungen von *Kirchhof* zur Datenübermittlung im Lohnsteuerabzugsverfahren. Dieser hält eine Abstimmung über die für den Lohnsteuerabzug notwendigen Informationen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer für sachgerecht, da der Arbeitgeber die Lohnsteuer für den Arbeitnehmer erhebe und nicht für den Fiskus tätig sei.⁷⁴⁰

b) Stellungnahme

Eine Einwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber dem Dritten hinsichtlich unrichtiger eDaten besteht nicht. Das Gesetz sieht ausdrücklich keine derartige Pflicht vor. Auch systematische Erwägungen sprechen dagegen. Den Überlegungen von *Gebhardt* zur Wirkung des § 93c AO folgend, bezieht sich die Regelung im Dreiecksverhältnis

⁷³⁵ *Baum*, NWB 2014, 291, 296; *Trossen*, FR 2015, 1021, 1021; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 313 f.; *Baldauf*, DStR 2016, 833, 837; *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34; *Schmidt*, beck.digital 2023, 330, 331.

⁷³⁶ *Trossen*, FR 2015, 1021, 1021; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 313 f.; *Seer*, StuW 2015, 315, 327; *Baldauf*, DStR 2016, 833, 837; *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34.

⁷³⁷ *Trossen*, FR 2015, 1021, 1021; *Trossen*, AO-StB 2017, 309, 313 f.; so auch *Baldauf*, DStR 2016, 833, 837.

⁷³⁸ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34.

⁷³⁹ S. E.III.5.d)(4)(a).

⁷⁴⁰ *Kirchhof*, FR 2015, 773, 778.

zwischen Steuerpflichtigem, Finanzverwaltung und Drittem vornehmlich auf das Verhältnis zwischen den beiden Letztgenannten. Die Finanzverwaltung ist die Empfängerin der eDaten (§ 93c Abs. 1 AO), ihr gegenüber hat eine Korrektur von eDaten zu erfolgen (§ 93c Abs. 3 AO) und sie ist für die Überprüfung der Pflichtenerfüllung durch den Dritten zuständig (§93c Abs. 4 S. 1 AO). Dem § 93c AO ist aber auch das Verhältnis zwischen Drittem und Steuerpflichtigem nicht fremd, wie die Informationspflicht nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 S. 1 AO zeigt.⁷⁴¹ Umgekehrt ist eine Einwirkungspflicht nicht geregelt. Vielmehr folgt aus § 93c Abs. 4 S. 2 AO, dass der Amtsermittlungsgrundsatz durch die Datenübermittlung durch Dritte nicht berührt wird. Die Pflicht zur Aufklärung von Unstimmigkeiten verbleibt danach letztverantwortlich bei der Finanzverwaltung.⁷⁴² Dieses Ergebnis ist auch sachgerecht, da der Steuerpflichtige andernfalls mit dem Risiko belastet würde, dass eine Einwirkung aus den von der Literatur genannten Gründen, wie der zwischenzeitlich weggefallenen Existenz des Dritten, gar nicht mehr möglich ist. Demgegenüber überzeugen die Ausführungen von *Kirchhof* nicht. Die Dritten werden im Rahmen des § 93c AO gerade auch für den Fiskus tätig, da die eDaten ein tragender Bestandteil der vollautomationsgestützten Veranlagung sind und diese gerade fiskalischen Zwecken dient.

7. Prüfpflicht der eDaten im Steuerbescheid

Es fragt sich, ob der Steuerpflichtige verpflichtet ist, den Steuerbescheid hinsichtlich der festgesetzten eDaten zu kontrollieren.

a) Meinungsstand

Ein Teil der Literatur geht von einer Prüfpflicht der eDaten im Steuerbescheid aus.⁷⁴³ *Nöcker* begründet dies unter Heranziehung der seiner Ansicht nach vergleichbaren Rechtsprechung des BFH zur leichtfertigen Steuerverkürzung durch Unterlassen von Angaben bei Grundlagen- und Folgebescheiden. Der BFH habe in seinem Urteil vom 23.7.2013⁷⁴⁴, wenn auch im Zusammenhang mit der Anpassung an einen Feststellungsbescheid nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, klargestellt, dass Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit in ihrer Gewinnfeststellungserklärung in zutreffender Höhe angeben, dies aber in einer zeitgleich abgegebenen Einkommensteuererklärung nicht machen, eine leichtfertige Steuerverkürzung begehen.⁷⁴⁵ Unerheblich sei nach dieser Rechtsprechung, dass das Finanzamt es im Streitfall unterlassen habe, den Einkommensteuerbescheid an

⁷⁴¹ Zur Einordnung der Informationspflicht im Dreiecksverhältnis s. *Baum*, NWB 2016, 2852, 2856.

⁷⁴² S. D.I.3. und F.V.1.b)(1).

⁷⁴³ *Gläser/Schöllhorn*, DStR 2016, 1577, 1583; *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 228.

⁷⁴⁴ BFH v. 23.7.2013 VIII R 32/11, wistra 2013, 485.

⁷⁴⁵ *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 228.

den zutreffenden Feststellungsbescheid anzupassen.⁷⁴⁶ Auch wenn eine Pflicht zur Richtigstellung von Fehlern des Finanzamts für den Steuerpflichtigen nicht bestehe, liege eine leichtfertige Steuerverkürzung aufgrund der fehlerhaften Einkommensteuererklärung vor.⁷⁴⁷ *Nöcker* zieht sodann eine Parallele zur Beistellung von eDaten: Wie im Fall des Verhältnisses von Grundlagen- zu Folgebeseid könne ein Steuerpflichtiger nicht darauf vertrauen, dass das Finanzamt eine richtige Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vornehme und seine fehlerhaften Angaben in der Einkommensteuerfestsetzung dahin stehen lasse.⁷⁴⁸ EDaten, die nicht einmal den Charakter eines Grundlagenbescheides haben, seien daher im Einkommensteuerbescheid auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.⁷⁴⁹

b) **Stellungnahme**

Eine Prüfpflicht der Richtigkeit der eDaten im Steuerbescheid ist abzulehnen. Ausdrücklich sieht das Gesetz eine derartige Pflicht nicht vor. Diese folgt auch nicht aus § 150 Abs. 2 AO. Die dort normierte Wahrheitspflicht bezieht sich auf die Angaben in der Steuererklärung, d. h. auf einen dem Steuerbescheid vorgelagerten Zeitpunkt. Auch die Auslegung des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO spricht gegen eine Prüfpflicht bezogen auf den Steuerbescheid. § 153 AO verpflichtet – wie *Nöcker* selbst feststellt – den Steuerpflichtigen nicht dazu, nach Fehlern zu suchen.⁷⁵⁰ Ferner ist die von *Nöcker* angeführte Rechtsprechung des BFH auf die eDaten nicht übertragbar. Im entschiedenen Fall wurden sowohl die Feststellungserklärung als auch die Einkommensteuererklärung von den Klägern abgegeben. Sie konnten sich daher ohne Weiteres Kenntnis von der (Un-)Richtigkeit der Angaben im Bescheid verschaffen. Anders ist dies bei den eDaten. Diese werden von Dritten erklärt und stammen damit aus einer anderen Quelle. Die Überprüfbarkeit ist unter Einbezug ihrer erhöhten Komplexität stark eingeschränkt.

8. **Berichtigungspflicht gegenüber der Finanzbehörde**

Zwar ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, die eDaten auf ihre Richtigkeit zu kontrollieren, nichtsdestotrotz können ihm z. B. eklatante Fehlbeträge (übermittelter Arbeitslohn i. H. v. 2.000 Euro statt i. H. v. tatsächlichen 20.000 Euro) aus der Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO oder beim Belegabruf bei der vorausgefüllten Steuererklärung auffallen. Fraglich ist, ob den Steuerpflichtigen eine Berichtigungspflicht nach § 153

⁷⁴⁶ *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 228.

⁷⁴⁷ *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 228.

⁷⁴⁸ *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 228.

⁷⁴⁹ *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 228.

⁷⁵⁰ *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 227.

Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO trifft, wenn er nach der Datenübermittlung durch den Dritten erkennt, dass die eDaten fehlerhaft sind.

a) Allgemeines

Eine Pflicht zur unverzüglichen Anzeige und Richtigstellung nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO besteht, wenn der Steuerpflichtige⁷⁵¹ nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist erkennt, 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. Die Vorschrift dient der Aufrechterhaltung der Wahrheitspflicht nach §§ 150 Abs. 2, 90 Abs. 1 S. 2 AO.⁷⁵²

Die Vorschrift setzt nach dem eindeutigen Wortlaut die Abgabe einer Erklärung voraus, wobei der Anwendungsbereich nicht auf abgegebene Steuererklärungen beschränkt ist.⁷⁵³

Erklärung in diesem Sinne ist vielmehr jede Äußerung, die Einfluss auf die Steuerfestsetzung sowie -durchsetzung hat, d. h. bspw. auch eine Auskunft.⁷⁵⁴ Die Berichtigungspflicht bezieht sich nach dem Wortlaut „für ihn abgegebene Erklärung“ auch auf Erklärungen Dritter.⁷⁵⁵

Das Erkennen i. S. d. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO setzt positives Wissen von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung sowie die Erkenntnis einer möglichen Steuerverkürzung voraus.⁷⁵⁶ Ein bloßes Erkennenmüssen oder Erkennenkönnen genügt nicht.⁷⁵⁷ Die Erkenntnis muss nach Abgabe der Erklärung eintreten.

b) Meinungsstand

Nach einer Ansicht besteht für den Steuerpflichtigen eine Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO im Hinblick auf die von ihm nachträglich erkannten, zu seinen

⁷⁵¹ Zur möglichen Ausweitung des Kreises von Normadressaten im Verfahrensrecht und einem diesbezüglichen Verbot aufgrund von Art. 103 Abs. 2 GG im Steuerstrafrecht s. *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 95 m. w. N.

⁷⁵² BGH v. 17.3.2009 I StR 479/08, wistra 2009, 312, 313; *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 153 Rz. 1.

⁷⁵³ *Jesse*, BB 2011, 1431, 1434 f.

⁷⁵⁴ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 177. EL 2023, AO § 153 Rz. 10; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 335; offen gelassen v. *Madauß*, NZWiSt 2016, 343, 344.

⁷⁵⁵ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 335; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 65.

⁷⁵⁶ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 177. EL 2023, AO § 153 Rz. 16; AEAO zu § 153 Nr. 2.4. S. 2; *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 227; *Bülte*, BB 2010, 607, 609 f.; a. A. *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 337, der nur ein ernsthaftes für möglich Halten einer Unrichtigkeit fordert; *Wulf*, PStR 2009, 190, 192, lehnt unter Bezugnahme auf den Wortlaut das Erfordernis einer sicheren Kenntnis ab.

⁷⁵⁷ AEAO zu § 153 Nr. 2.4. S. 1.

Gunsten zu hoch übermittelten eDaten.⁷⁵⁸ Dies gelte jedoch nur, soweit der Steuerpflichtige nicht bereits Eintragungen im qualifizierten Freitextfeld gemacht habe.⁷⁵⁹

Bei den Befürwortern einer Berichtigungspflicht besteht Uneinigkeit über die Frage, wann Kenntnis eintritt. *Häger* nimmt an, dass der Steuerpflichtige durch die Mitteilung i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO Kenntnis über die übermittelten Daten habe.⁷⁶⁰ Ein anderer Teil der Literatur lehnt eine derartige automatische Kenntniserlangung durch die Mitteilung ab und fordert das tatsächliche Erkennen der Unrichtigkeit.⁷⁶¹

Nach anderer Ansicht besteht keine Berichtigungspflicht i. S. d. § 153 AO.⁷⁶² Der Steuerpflichtige könne grundsätzlich auf die Richtigkeit der eDaten vertrauen.⁷⁶³ Zudem gebe es für den Steuerpflichtigen mangels Überprüfungspflicht auch keine Berichtigungspflicht.⁷⁶⁴

c) **Stellungnahme**

(1) **Steuerpflichtiger**

In der vorliegenden Betrachtung handelt es sich zweifelsfrei bei den Personen um Steuerpflichtige i. S. d. § 33 Abs. 1 AO, für die die eDaten übermittelt werden und denen die Angaben über § 150 Abs. 7 S. 2 AO zugerechnet werden. Sie erzielen die der Übermittlung zugrunde liegenden Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit bzw. als sonstige Einkünfte und sind gem. § 43 S. 1 AO i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4, 7 EStG Steuerschuldner der Einkommensteuer.⁷⁶⁵ Ferner trifft sie in den Konstellationen des § 25 Abs. 3 EStG i. V. m. § 56 EStDV die Pflicht, eine Einkommensteuererklärung abzugeben.

(2) **Erklärung**

Die vom Dritten übermittelten eDaten unterfallen dem Begriff der abgegebenen Erklärung. Die eDaten haben über die Zurechnungsfiktion Einfluss auf die Steuerfestsetzung. Es kann dahinstehen, ob man § 150 Abs. 7 S. 2 AO auch im Rahmen des § 153 AO

⁷⁵⁸ *Häger*, wistra 2017, 369, 371; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 620; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 65; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 2022, AO § 150 Rz. 49; *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 264; *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 227 f.; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2165; *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO, Stand 31.3.2017, AO § 93c Rz. 5; *Rosenke*, in: Pfirmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 336; *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 150 Rz. 84; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 63.

⁷⁵⁹ *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 264, kritisch hierzu *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34.

⁷⁶⁰ *Häger*, wistra 2017, 369, 371.

⁷⁶¹ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 620; so wohl auch *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 264.

⁷⁶² *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34; *Ibold*, in: Pfirmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 124.

⁷⁶³ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 34.

⁷⁶⁴ *Gebhardt*, AO-StB 2021, 32, 35.

⁷⁶⁵ S. auch D.II.2.a)(1).

anwendet: Bei Zurechnung der eDaten zum Steuerpflichtigen liegt eine „von ihm“ bzw. ohne Zurechnung eine „für ihn“ abgegebene Erklärung vor. Unschädlich ist, dass der Dritte aufgrund eigener gesetzlicher Übermittlungspflicht handelt.⁷⁶⁶ Der Dritte erfüllt mit der Übermittlung zwar die ihm selbst aufgelegten Pflichten, gleichzeitig betreffen die eDaten den Steuerpflichtigen und befreien diesen von seinen Deklarationspflichten.

(3) Kenntnis

Des Weiteren setzt die Berichtigungspflicht positive Kenntnis einer Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der Angaben voraus, die nach Abgabe der Erklärung eintritt. Hiermit im Einklang weisen die Steuererklärungsformulare nebst Anleitungen verschiedentlich auf eine Ausfüllpflicht hin, wenn dem Steuerpflichtigen „bekannt“ ist, dass die eDaten nicht zutreffend übermittelt wurden.⁷⁶⁷ Das bloße Vorliegen einer Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO genügt für die Bejahung positiver Kenntnis daher nicht aus. Der Steuerpflichtige muss vielmehr tatsächlich Kenntnis von Unstimmigkeiten erlangt haben.⁷⁶⁸

Die von § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO geforderte zeitliche Abfolge (erst unzutreffende Erklärung, dann Kenntnis hiervon) wird bei der Datenübermittlung i. S. d. § 93c AO regelmäßig gegeben sein. Der Steuerpflichtige erlangt die Kenntnis in der Regel über den Belegabruf im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung oder über die Mitteilung i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO. Sind die eDaten im Belegabruf sichtbar, hat eine Übermittlung der eDaten zwangsläufig bereits stattgefunden. Ausweislich des Wortlauts von § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO darf eine Mitteilung zwar auch hinsichtlich noch zu übermittelnder eDaten erfolgen. Dass die Dritten die Mitteilungen versenden, ohne in unmittelbarem Zusammenhang die Datenübermittlung vorzunehmen, ist aber eher unwahrscheinlich. Ein Aufsplitten der Schritte mit größerem Zeitversatz wäre unökonomisch und ohne erkennbaren Vorteil.

(4) Zwischenergebnis

Im Ergebnis kann den Steuerpflichtigen eine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO treffen. Ob eine Verletzung des § 153 AO auch strafbewehrt ist, wird noch zu untersuchen sein.⁷⁶⁹

⁷⁶⁶ BGH v. 11.7.2008 5 StR 156/08, NStZ 2009, 273, 274; a. A. *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 273; *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 346.

⁷⁶⁷ S. E.III.4.e)(1), E.III.4.e)(2), E.III.5.d)(1)(a) und E.III.5.d)(1)(b); auch nach der Neuformulierung des Infoblattes eDaten ab der Version Juli 2020 („*Füllen Sie diese Zeilen [...] aus, wenn Ihnen bekannt ist, dass die eDaten nicht zutreffend übermittelt wurden.*“) besteht die Aufforderung fort.

⁷⁶⁸ So auch *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 620; so wohl auch *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 264.

⁷⁶⁹ S. für den Steuerpflichtigen I.III.3.c) und für den Dritten J.II.2.a)(3).

(5) Unverzüglich

Es fragt sich, bis wann der Steuerpflichtige seinen Pflichten i. S. d. § 153 AO nachkommen muss. Hierbei ist zu beachten, dass lediglich die Pflicht zur Anzeige der Fehlerhaftigkeit der eDaten unverzüglich zu erfolgen hat.⁷⁷⁰ Die Berichtigungspflicht kann sodann innerhalb eines für die Aufbereitung der Unterlagen angemessenen Zeitraums erfolgen.⁷⁷¹ Die Unverzüglichkeit der Anzeige setzt voraus, dass sie ohne schuldhaftes Zögern (§ 121 Abs. 1 S. 1 BGB) erfolgt. Der konkrete Zeitrahmen ist umstritten und einzelfallabhängig.⁷⁷² Fraglich ist zunächst, ob den Steuerpflichtigen überhaupt schon vor Ablauf der gesetzlichen Frist zur Abgabe der Steuererklärung eine Berichtigungspflicht treffen darf. Die Abgabefrist läuft grundsätzlich bis zum 31.7. des auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum folgenden Jahres.⁷⁷³ Der Steuerpflichtige kann durch die Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO schon deutlich vor diesem Zeitpunkt positive Kenntnis über die Fehlerhaftigkeit der eDaten erlangen.⁷⁷⁴ Gegen eine vorzeitige Berichtigungspflicht könnte sprechen, dass die Steuererklärungspflicht nach bisherigem Verständnis die Hauptmitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren darstellt⁷⁷⁵ und die diesbezügliche Abgabefrist nicht konterkariert werden darf. Allerdings spricht entscheidend dafür, dass die eDaten ab dem Zeitpunkt des Vorliegens bei der Finanzbehörde im Rahmen der Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen steuerschädigend berücksichtigt werden könnten. Das Informationsdefizit des Staates führte dann unter Umständen zu einer zu niedrigen Festsetzung von Vorauszahlungen, d. h. zur Gefährdung des Steueraufkommens. Vor dem Hintergrund, dass sich der Umfang der fehlerhaften eDaten regelmäßig auf einen überschaubaren Sachverhalt beziehen wird (z. B. fehlende Übermittlung von Tantiemen durch den Arbeitgeber, Zahlendreher oder unrichtige Übermittlung des Rentenbeginns), ist der Berichtigungspflichtige daher gut beraten, die Anzeige kurzfristig – in der Regel innerhalb von maximal zwei Wochen – vorzunehmen.

⁷⁷⁰ Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 153 Rz. 27.

⁷⁷¹ Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 153 Rz. 28.

⁷⁷² Zum Streitstand Schindler, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 153 Rz. 27; für eine Obergrenze von i. d. R. zwei Wochen Jesse, BB 2011, 1431, 1439; für eine Mindestfrist von vier Wochen Wulf, Stbg 2010, 295, 297 f.

⁷⁷³ S. § 149 Abs. 2 S. 1 AO, für die Besteuerungszeiträume 2020 bis 2022 s. die verlängerten Abgabefristen nach Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 3 EGAO.

⁷⁷⁴ S. G.II.2.a).

⁷⁷⁵ S. E.I.

(6) Fallgruppen

Abhängig vom Zeitpunkt der Kenntnis können Korrekturangaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung bereits als Berichtigungserklärung angesehen werden. Hat der Dritte eDaten fehlerhaft übermittelt, ergeben sich folgende Fallgruppen:

- 1) Der Steuerpflichtige hat Kenntnis von der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der eDaten, er hat noch keine Steuererklärung abgegeben und korrigiert die Werte bei Abgabe der Steuererklärung im entsprechenden verkennzifferten Bereich oder im qualifizierten Freitextfeld.
- 2) Wie 1) mit der Abwandlung, dass der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der eDaten nur für möglich hält.
- 3) Der Steuerpflichtige erlangt Kenntnis von der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der eDaten erst nach Abgabe der Steuererklärung.

In Fallgruppe 1) sind die Angaben in der Steuererklärung als Berichtigungserklärung i. S. d. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu werten. Der Steuerpflichtige berichtigt die eDaten als für ihn abgegebene Erklärung. Steuererklärung und Berichtigungserklärung fallen zusammen.⁷⁷⁶ Ohne eine Richtigstellung könnte es zu einer Verkürzung von Steuern kommen, indem die unrichtigen oder unvollständigen Angaben dem Steuerpflichtigen über § 150 Abs. 7 S. 2 AO zugerechnet und so der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt werden. Um den zeitlichen Anforderungen an die Unverzüglichkeit der Berichtigung zu genügen, wird die Berichtigung regelmäßig innerhalb von maximal zwei Wochen vorzunehmen sein. Ein Ausschöpfen der Steuerklärungsfrist ohne vorherige Anzeige i. S. d. § 153 AO kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht.⁷⁷⁷

In Fallgruppe 2) ist eine Berichtigungspflicht (noch) nicht eingetreten. Es liegt keine Kenntnis über die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der eDaten vor. Äußert der Steuerpflichtige im qualifizierten Freitextfeld daher bloße Prüfbitten oder einen Verdacht, kann eine Berichtigungspflicht noch zu einem späteren Zeitpunkt eintreten, wenn sich der Verdacht des Steuerpflichtigen zu sicherem Wissen erhärtet. In Fallgruppe 3) hat der Steuerpflichtige eine gesonderte Berichtigungserklärung abzugeben.

9. Ergebnis

Die Einführung und Ausweitung der Datenübermittlung durch Dritte hat einen Systemumbruch eingeleitet. Es wird bereits eine beachtliche Anzahl steuerlich relevanter Sachverhalte von dritter Seite an die Finanzverwaltung herangetragen. Im

⁷⁷⁶ Im Ergebnis auch *Nöcker*, AO-StB 2020, 261, 264.

⁷⁷⁷ S. G.I.8.c)(5).

Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO wird der Steuerpflichtige von seinen Deklarationspflichten entbunden, d. h. der Umfang seiner Steuererklärungspflichten reduziert sich. Nunmehr ist der Dritte für die Informationsverschaffung gegenüber der Finanzbehörde im Wege der Fremddeklaration verantwortlich. Die Bedeutung der Steuererklärung als wichtigste und einzige Erkenntnisquelle sinkt dementsprechend.⁷⁷⁸ Betrachtet man die Bestrebungen des Gesetzgebers zur Ausweitung der Datenübermittlung durch Dritte, könnte dies dazu führen, dass in einer Vielzahl von Veranlagungsfällen bald nicht mehr der Steuerpflichtige die Zentralfigur der Sachaufklärung ist, sondern der Dritte.

Dieser Systemumbruch darf jedoch nicht darüber hinweg täuschen, dass die Steuererklärung im derzeitigen System und auch mit Blick auf die Bestrebungen der weiteren Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nicht obsolet werden wird. Das derzeitige Veranlagungssystem fordert von Steuererklärungspflichtigen weiterhin mindestens die Abgabe eines Hauptvordruckes als Mitwirkungsakt. Die Datenübermittlung durch Dritte erfolgt auch nicht flächendeckend für sämtliche relevanten Steuertatsachen im Bereich der Einkommensteuer. Ein flächendeckendes, fortlaufendes Mitteilungssystem durch Dritte ist auch für die Zukunft nur schwer vorstellbar. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Gewinneinkünfte. Der Betriebsinhaber hat die besten Kenntnisse über seine steuerlich erheblichen Zuflüsse. Dritte verfügen nicht über ein vergleichbares, gebündeltes Wissen. So wissen einzelne Kunden nur um ihren eigenen Geschäftsvorfall, nicht aber um Vorgänge anderer Kunden. Banken haben zwar einen Überblick über die Geldflüsse im elektronischen Zahlungsverkehr. Bargeldgeschäfte können sie hingegen nicht überblicken. Auch ist die Zuordnung von Geldeingängen zum Geschäfts- oder Privatbereich für die Bank nicht möglich. Eine Pflicht zur Führung eines Geschäftskontos existiert für Steuerpflichtige nicht.

Den Steuerpflichtigen trifft die Pflicht zu prüfen, ob die eDaten tatsächlich übermittelt wurden, nicht aber, ob die übermittelten bzw. im Steuerbescheid festgesetzten eDaten richtig und vollständig sind. Eine Pflicht zum Belegabruf im Rahmen des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung besteht hierbei nicht. Möchte bzw. muss der Steuerpflichtige abweichende Angaben zu eDaten in der Steuererklärung machen, hat er hierfür nicht zwingend das qualifizierte Freitextfeld zu nutzen. Es genügen Angaben in den

⁷⁷⁸ So auch *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 73.

verkennzifferten Bereichen der jeweiligen Anlage der Steuererklärung. Im Fall unrichtiger oder unvollständiger eDaten muss sich der Steuerpflichtige nicht an den Dritten wenden, allerdings hat er bei positiver Kenntnis eine Berichtigung i. S. d. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO gegenüber der Finanzbehörde vorzunehmen.

II. Mitwirkungspflichten des Dritten

1. Pflicht zur Übermittlung der eDaten

Wie gesehen sind die eDaten Teil der Fremddeklaration durch den Dritten.⁷⁷⁹ Sie werden aus der Steuerklärungspflicht des Steuerpflichtigen herausgeschnitten. Die tatsächliche Übermittlung der eDaten durch den Dritten entbindet den Steuerpflichtigen von der Erklärung der Werte. Es besteht eine Parallele zum Lohnsteueranmeldungsverfahren. Dort ist der Arbeitgeber erklärungs pflichtig (§ 41a Abs. 1 S. 1 EStG), obwohl grundsätzlich der Arbeitnehmer die Lohnsteuer schuldet (§ 38 Abs. 2 S. 1 EStG).

2. Informationspflicht

a) Grundsatz

Gem. § 93c Abs. 1 Nr. 3 S. 1 AO hat die mitteilungspflichtige Stelle den Steuerpflichtigen darüber zu informieren, welche für seine Besteuerung relevanten Daten sie an die Finanzbehörden übermittelt hat oder übermitteln wird. Die Mitteilung dient der Beseitigung von Intransparenz in Bezug auf die übermittelten eDaten.⁷⁸⁰ Weder sieht das Gesetz eine konkrete Frist noch eine bestimmte Form für die Mitteilung vor; § 93c Abs. 1 Nr. 3 S. 2 AO beschränkt sich darauf, dass die Information in geeigneter Weise, mit Zustimmung des Steuerpflichtigen elektronisch, und binnen angemessener Frist zu erfolgen hat.⁷⁸¹ Hierdurch sollen individuelle Vereinbarungen zwischen den Parteien ermöglicht werden.⁷⁸² Aus dem Wortlaut des § 93c Abs. 1 Nr. 3 S. 1 AO folgt, dass die Mitteilung sowohl vor als auch nach der Datenübermittlung erfolgen darf. Die Literatur spricht sich für eine Mitteilung spätestens bis Ende Februar des Folgejahres aus, damit ein Gleichlauf mit der Datenübermittlungsfrist besteht.⁷⁸³ Die Information sollte jedenfalls zeitnah im Zusammenhang mit der Datenübermittlung erfolgen, damit der Steuerpflichtige auch ohne die Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung die Chance hat, die übermittelten Daten zu

⁷⁷⁹ S. F.V.2.b)(1).

⁷⁸⁰ Peuthert/Schmidt/Müller/Schaeps, beck.digitax 2021, 309, 311.

⁷⁸¹ Arbeitgeber haben zusätzlich § 41b Abs. 1 S. 3 EStG zu beachten, wonach die Bereitstellung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erfolgen hat.

⁷⁸² BT-Drucks. 18/7457, 72; Baum, NWB 2016, 2852, 2855.

⁷⁸³ Baum, NWB 2016, 2852, 2855.

prüfen und eine Zurechnung der eDaten durch das Machen abweichender Angaben nach § 150 Abs. 7 S. 2 Hs. 3 AO im Vorfeld der Steuerfestsetzung zu unterbinden.⁷⁸⁴

b) Rentenbezugsmitteilungen

Keine Informationspflicht nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO besteht jedoch hinsichtlich der übermittelten bzw. zu übermittelnden Rentenbezüge. Gem. § 22a Abs. 1 S. 2 EStG a. F.⁷⁸⁵ bzw. nunmehr § 22a Abs. 1 S. 3 EStG findet § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO keine Anwendung. Dieses Ergebnis wurde im Gesetzgebungsverfahren kontrovers diskutiert. Im Referentenentwurf des BMF war die Informationspflicht mittels Rentenbezugsmitteilungen gem. § 22a Abs. 1 S. 2 EStG-RefE i. V. m. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO-RefE noch vorgesehen.⁷⁸⁶ Die Deutsche Rentenversicherung Bund wies in ihrer Stellungnahme zum RefE-StVf-ModG darauf hin, dass die geplante generelle Informationspflicht über den konkreten Inhalt der übermittelten Daten nicht wirtschaftlich sei und zu erheblichen zusätzlichen Kosten führe.⁷⁸⁷ So müssten durch die Neuregelung über 11 Millionen Mitteilungen an Rentenbezieher verschickt werden, wohingegen nach dem bisher bewährten Antragsverfahren auf Erteilung einer Mitteilung zur Vorlage beim Finanzamt nur rund 600.000 Rentenbezieher eine Mitteilung erhalten.⁷⁸⁸ Im Gesetzentwurf der Bundesregierung wurde die Regelung in der heute geltenden Fassung aufgenommen.⁷⁸⁹ Eine allgemeine Informationspflicht wäre nach der Gesetzesbegründung unverhältnismäßig, da viele Rentner keine Steuererklärung abgeben müssen.⁷⁹⁰ Das bewährte System aus der Unterrichtungspflicht nach § 22a Abs. 3 EStG und dem Antragsverfahren bei der gesetzlichen Rentenversicherung werde beibehalten.⁷⁹¹ Der Bundesrat sprach sich in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf explizit für die Informationspflicht auch gegenüber Rentenempfängerinnen und -empfängern aus.⁷⁹² Als Gründe wurden u. a. die Schwierigkeit der Ermittlung der Rentenbezüge, insbesondere des Rentenanpassungsbetrages, sowie die Hürden bei der

⁷⁸⁴ Ähnlich *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 166. EL 2021, AO § 93c Rz. 10; *Roser*, in: Gosch, AO/FGO, 140. EL 2018, AO § 93c Rz. 12.

⁷⁸⁵ Die Regelung galt im Zeitraum 1.1.2017 bis zum 31.12.2021.

⁷⁸⁶ BMF, RefE-StVfModG v. 26.8.2015, 13, 36.

⁷⁸⁷ Stellungnahme der DRV Bund v. 23.9.2015 zum RefE-StVfModG, 2.

⁷⁸⁸ Stellungnahme der DRV Bund v. 23.9.2015 zum RefE-StVfModG, 2; Rentenbezugsmitteilungen werden erstmalig nur auf Antrag, danach jährlich automatisch an die Rentenbezieher versendet, s. https://www.deutsche-rentenversicherung.de/KnappschaftBahnSee/DE/Aktuelles/Meldungen/2023/2023_02_09_steuererklaerung.html (letzter Abruf am 30.3.2024).

⁷⁸⁹ BT-Drucks. 18/7457, 31.

⁷⁹⁰ BT-Drucks. 18/7457, 97.

⁷⁹¹ BT-Drucks. 18/7457, 97.

⁷⁹² Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzentwurf des StVfModG v. 29.1.2016, Anlage 3 zum RegE-StVfModG, BT-Drucks. 18/7457, 129; schlussendlich stimmte der Bundesrat dem StVfModG am 17.6.2016 zu, BR-Drucks. 255/16.

Registrierung im Vorhinein zur Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung genannt.⁷⁹³ Als Folge der schwierigen Ermittlung der Beträge käme es gerade bei Rentenbezieherinnen und -beziehern gehäuft zu unzutreffenden, von der Rentenbezugsmitteilung abweichenden Eintragungen in der Steuererklärung.⁷⁹⁴ Die Bundesregierung lehnte den Vorschlag des Bundesrates ab.⁷⁹⁵ Neben ihrem bisherigem Argument der Unwirtschaftlichkeit mit Blick auf das bewährte System nannte sie zu befürchtende Unsicherheiten bei den Rentenbeziehern, die ein allumfassendes Informationsschreiben als Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung verstehen könnten.⁷⁹⁶ Eine Ausweitung der Informationspflicht sei derzeit noch verfrüht, da ein Großteil der Rentenbezieher in den ersten Jahren der Systemumstellung⁷⁹⁷ noch steuerunbelastet bleibe.⁷⁹⁸

3. Aufzeichnungspflicht

Die mitteilungspflichtigen Stellen sind gem. § 93c Abs. 1 Nr. 4 AO zur Aufzeichnung der übermittelten Daten sowie zu deren Aufbewahrung bis zum Ablauf des siebten auf den Besteuerungszeitraum oder Besteuerungszeitpunkt folgenden Kalenderjahres verpflichtet.

4. Berichtigungspflichten

a) § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO

§ 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO kodifiziert eine spezielle Berichtigungspflicht für die Dritten in Bezug auf fehlerhafte eDaten: Stellt die mitteilungspflichtige Stelle bis zum Ablauf des siebten auf den Besteuerungszeitraum oder Besteuerungszeitpunkt folgenden Kalenderjahres fest, dass die nach Maßgabe des § 93c Abs. 1 AO übermittelten Daten unzutreffend waren, so hat die mitteilungspflichtige Stelle dies vorbehaltlich abweichender Bestimmungen in den Steuergesetzen unverzüglich durch Übermittlung eines weiteren Datensatzes zu korrigieren oder zu stornieren. Die Pflicht bezieht sich auf die Berichtigung eines zuvor unrichtig übermittelten Datensatzes.⁷⁹⁹ Sie dient daher der Sicherstellung der

⁷⁹³ BT-Drucks. 18/7457, 129.

⁷⁹⁴ BT-Drucks. 18/7457, 129.

⁷⁹⁵ Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzentwurf des StVfModG v. 29.1.2016, Anlage 4 zum RegE-StVfModG, BT-Drucks. 18/7457, 134.

⁷⁹⁶ Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzentwurf des StVfModG v. 29.1.2016, Anlage 4 zum RegE-StVfModG, BT-Drucks. 18/7457, 134.

⁷⁹⁷ Gemeint ist die Systemumstellung der Rentenbesteuerung in 2015 durch das Alterseinkünftegesetz.

⁷⁹⁸ Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates zum Gesetzentwurf des StVfModG v. 29.1.2016, Anlage 4 zum RegE-StVfModG, BT-Drucks. 18/7457, 134.

⁷⁹⁹ BMF v. 27.9.2017 IV C - S 2378/17/10001, DStR 2017, 2226, 2226, und BMF v. 9.9.2019 IV C 5 - S 2378/19/10002 :001, BStBl. I 2019, 911, dort jeweils auch zum Verhältnis des § 93c Abs. 3 S. 1 AO zum Korrekturverfahren beim Lohnsteuerabzug nach § 41c Abs. 3 EStG.

Datenqualität.⁸⁰⁰ Die Handlungsalternative der Stornierung ist ausschließlich für Fälle vorgesehen, in denen die Meldung irrtümlich oder zu Unrecht erfolgte bzw. Änderungen an Schlüsselfeldern wie der Identifikationsnummer vorzunehmen sind.⁸⁰¹ Nach dem eindeutigen Wortlaut der Norm lösen allein innerhalb der siebenjährigen Frist, nicht jedoch danach erlangte Erkenntnisse eine Berichtigungspflicht aus.⁸⁰² Um eine rechtmäßige Steuerfestsetzung bzw. eine Korrektur nach § 175b AO sicherzustellen, hat die Berichtigung unverzüglich zu erfolgen.⁸⁰³

b) § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO

Fraglich ist, ob den Dritten neben § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO auch eine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO trifft.

(1) Anwendbarkeit auf Dritten

Grundsätzlich bestehen keine Schwierigkeiten, den Tatbestand des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO – bei entsprechender nachträglicher Kenntnis einer Fehlerhaftigkeit – auch für den Dritten zu bejahen. Der Dritte ist hinsichtlich der Datenübermittlung Steuerpflichtiger.⁸⁰⁴ Die übermittelten eDaten stellen eine von ihm übermittelte Erklärung dar, durch die es über die Zurechnungsfiktion zu einer Steuerverkürzung beim Steuerpflichtigen kommen kann. Durch den weit gefassten Begriff der Erklärung unterfallen die eDaten dem Anwendungsbereich des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO unabhängig davon, ob man diese als Beweismittel oder Deklarationsmittel ansieht.

(2) Verhältnis zu § 93c Abs. 3 AO

Zu dem Verhältnis von § 93c Abs. 3 AO und § 153 AO schweigen soweit ersichtlich bisher sowohl Rechtsprechung als auch Literatur und auch die Gesetzesmaterialien sind nicht erhellend.

Der Bezugspunkt der Berichtigungspflicht des § 93c Abs. 3 AO spricht dafür, § 93c Abs. 3 AO als *lex specialis* aufzufassen, da die Regelung konkret und ausschließlich für die Berichtigung von eDaten gilt. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO sieht hingegen eine Berichtigungspflicht für unrichtige oder unvollständige Erklärungen mit Steuerverkürzungspotential vor, wobei der Anwendungsbereich der Erklärung weit über den der eDaten hinausgeht.

⁸⁰⁰ Baum, NWB 2016, 2852, 2855.

⁸⁰¹ BT-Drucks. 18/7457, 72 f.

⁸⁰² Baum, NWB 2016, 2852, 2855 f., wurde die Fehlerhaftigkeit innerhalb der Frist festgestellt, entfällt die Pflicht nicht mit Ablauf des siebenjährigen Zeitraums.

⁸⁰³ Roser, in: Gosch, AO/FGO, 140. EL 2018, AO § 93c Rz. 19.

⁸⁰⁴ S. G.II.6.

Es fragt sich, ob § 93c Abs. 3 S. 1 AO eine abschließende Sonderregelung ist. Dafür könnte sprechen, dass die Berichtigungspflicht nach § 93c Abs. 3 S. 1 AO nur sieben Jahre beträgt und somit an die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) nebst Anlaufhemmung (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO) angelehnt ist. Dagegen knüpft § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO das zeitliche Ende an den Ablauf der Festsetzungsfrist. Dies hat zur Folge, dass den Dritten eine längere Berichtigungspflicht treffen kann, wenn derjenige, für den die fehlerhafte Erklärung i. S. d. § 153 AO abgegeben wurde, eine Steuerhinterziehung begangen hat. In diesem Fall verlängert sich die Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 S. 2 AO auf zehn Jahre. Dem eindeutigen Wortlaut „*vorbehaltlich abweichender Bestimmungen in den Steuergesetzen*“ lässt sich allerdings entnehmen, dass die Berichtigungspflicht des § 93c Abs. 3 S. 1 AO nicht als abschließende Sonderregelung zu verstehen ist.

5. Ergebnis

Der Dritte ist verpflichtet, die eDaten nach Maßgabe der Einzelsteuergesetze und des § 93c AO an die Finanzbehörde zu übermitteln. Die Übermittlung erfolgt im Wege der Fremddeklaration. Der Dritte bleibt auch nach der Übermittlung der eDaten für deren Richtigkeit und Vollständigkeit verantwortlich. Im Fall unzutreffender eDaten treffen den Dritten Berichtigungspflichten sowohl aus § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO als auch aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO. Im Verhältnis zum Steuerpflichtigen ist der Dritte zur Mitteilung i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO verpflichtet, wobei Rentenbezieher die Mitteilung nur auf Antrag erhalten.

6. Stellung als Steuerpflichtiger

Nunmehr kann der Frage nachgegangen werden, ob der Dritte im Zusammenhang mit der Datenübermittlung i. S. d. § 93c AO selbst Steuerpflichtiger ist oder mit *Driens* Worten gesagt, ob er „*Dritter*“ oder „*Erster*“ ist. Die Einordnung hat insbesondere für die Tatbestände des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, der nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbewehrt ist, sowie des § 378 AO Relevanz, die im Tatbestand jeweils an die Stellung als Steuerpflichtiger anknüpfen. Eine konkrete Auseinandersetzung mit der Einordnung des Dritten i. S. d. § 93c AO als Steuerpflichtiger hat soweit ersichtlich bisher weder im Schrifttum noch in der Rechtsprechung stattgefunden.

Allein aus der sprachlichen Differenzierung von § 93c AO ließe sich folgern, dass die mitteilungspflichtige Stelle kein Steuerpflichtiger sein soll: Im Wortlaut des § 93c AO unterscheidet der Gesetzgeber zwischen dem „*Steuerpflichtigen*“ und dem „*Dritten*“ bzw.

als Synonym der „*mitteilungspflichtigen Stelle*“. Allerdings können im steuerrechtlichen Sprachgebrauch auch Dritte Steuerpflichtige sein. Zu nennen sind etwa der Arbeitgeber, den die Lohnsteuerentrichtungspflicht trifft, oder die Gesellschafter⁸⁰⁵ einer Personengesellschaft, die nach § 128 S. 1 HGB für die Steuerschulden der Gesellschaft haften. Die Wortlautauslegung ist nicht zielführend. Es ist eine Analyse der Fallgruppen des § 33 AO durchzuführen.⁸⁰⁶

a) Steuererklärungsspflichtiger

Fraglich ist, ob die Pflicht zur Übermittlung eines Datensatzes i. S. d. § 93c AO eine Steuererklärungspflicht darstellt.

(1) Umfassende Erklärung

Wie gesehen erfasst die Steuererklärung sämtliche Besteuerungsmerkmale, die für die Steuerfestsetzung relevant sind. Hiernach scheidet eine Steuererklärungspflicht i. S. d. § 149 AO aus. Die mitteilungspflichtigen Stellen sind jeweils nur für die Übermittlung eines Teils der für die Besteuerung relevanten Tatsachen zuständig. So hat etwa der Arbeitgeber die Lohndaten zu übermitteln, der Rentenversicherungsträger die entsprechenden Informationen über die Rentenbezüge und das Versicherungsunternehmen die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung. Konstellationen, in denen nur eine mitteilungspflichtige Stelle sämtliche für die Besteuerung relevanten Merkmale übermittelt, sind derzeit nicht denkbar. Selbst wenn ein Steuerpflichtiger lediglich Einkünfte aus einer Einkunftsquelle – etwa Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit – bezieht, liegen dem Finanzamt nach deren Übermittlung durch den Dritten nicht sämtliche für den einkommensteuerlichen Tatbestand relevanten Informationen vor. Den Einkünften stehen wegen der in Deutschland bestehenden Pflicht zur Kranken- und Pflegeversicherung mindestens immer auch die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung gegenüber. Diese sind gem. § 10 Abs. 2b S. 1 EStG von einer anderen Stelle – den Versorgungseinrichtungen – zu übermitteln. Dies gilt, obwohl der Arbeitgeber gem. § 41b Abs. 1 S. 2 Nr. 13 EStG auch die Beiträge des Arbeitnehmers zur gesetzlichen Krankenversicherung und zur sozialen Pflegeversicherung übermittelt. Die Übermittlungspflicht nach § 10 Abs. 2b EStG ist weiter gefasst. Hiernach werden bspw. auch erstattete Beiträge übermittelt. Der von der einzelnen mitteilungspflichtigen Stelle übermittelte Datensatz kann für die

⁸⁰⁵ BFH v. 9.5.2006 VII R 50/05, DStR 2006, 1649, 1649 ff.

⁸⁰⁶ Die im Zusammenhang mit § 93c AO stehenden Pflichten des Dritten lösen keine Steuerschuldnerschaft, keine Steuerentrichtungspflichten und auch keine Pflichten zur Leistung von Sicherheiten aus, sodass insoweit eine Steuerpflicht nach § 33 Abs. 1 AO ausscheidet.

Steuerfestsetzung mithin nicht allumfassend sein. Dies auch schon aus dem Grund, dass der Steuerpflichtige mindestens den Hauptvordruck einzureichen hat, aus dem sich höchstpersönliche Angaben ergeben, wie ein Wechsel bei der Religionszugehörigkeit oder eine Heirat.

(2) Verspätungsgeld

In systematischer Hinsicht spricht auch das in § 22a Abs. 5 S. 1 EStG vorgesehene Verspätungsgeld gegen die Gleichsetzung der Datenübermittlungspflicht mit der Steuererklärungspflicht. Seine Entstehung setzt voraus, dass eine Rentenbezugsmitteilung durch die mitteilungspflichtige Stelle nicht innerhalb der in § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO genannten Frist übermittelt wird.⁸⁰⁷ Das Verspätungsgeld stellt gem. § 3 Abs. 4 Nr. 9 AO eine steuerliche Nebenleistung dar. Die steuerlichen Nebenleistungen sind grundsätzlich akzessorisch zur Hauptleistung, es sei denn, die Durchbrechung der Akzessorietät ist gesetzlich ausdrücklich vorgesehen.⁸⁰⁸ Vorliegend erschöpft sich die Hauptleistung in der Übermittlung der Rentenbezugsmitteilung. Eine Hauptleistung in Form einer Steuer gem. § 3 Abs. 1 AO wird durch den Rententräger nicht geschuldet. Aus dem Verspätungsgeld könnte der Schluss gezogen werden, dass die Pflicht zur Übermittlung der Rentenbezugsmitteilung eine Steuererklärungspflicht i. S. d. § 33 Abs. 1 Alt. 4 AO darstellt. Es erinnert zunächst an den Verspätungszuschlag gem. § 152 AO. Durch diesen kann die unterbliebene oder nicht fristgerechte Abgabe einer Steuererklärung sanktioniert werden. Der Verspätungszuschlag stellt ebenfalls eine steuerliche Nebenleistung dar, § 3 Abs. 4 Nr. 2 AO. Allerdings unterscheidet der Gesetzgeber gerade in sprachlicher Hinsicht zwischen Verspätungszuschlag und Verspätungsgeld. Ferner werden der Verspätungszuschlag und das Verspätungsgeld in der Aufzählung der steuerlichen Nebenleistungen gem. § 3 Abs. 4 AO in unterschiedlichen Nummern aufgeführt. Wäre die Rentenbezugsmitteilung eine Steuererklärung, hätte es der Einführung des Verspätungsgeldes nicht bedurft. Eine Sanktionierung hätte über den Verspätungszuschlag nach § 152 AO erfolgen können. Darüber hinaus macht auch die Entrichtung des Verspätungsgeldes den Dritten nicht zum Steuerpflichtigen. Steuerpflichtiger i. S. d. § 33 Abs. 1 Alt. 1 AO ist, wer eine Steuer schuldet. Eine Steuer gem. § 3 Abs. 1 AO wird vom Rentenversicherungsträger gerade nicht geschuldet.

⁸⁰⁷ Hingegen ist das Verspätungsgeld grundsätzlich nicht für den Fall einer fehlerhaften Übermittlung einer Rentenbezugsmitteilung vorgesehen, s. BFH v. 6.5.2020 X R 8/19, DStRE 2020, 1364, 1365.

⁸⁰⁸ *Gersch*, in: Klein, AO, AO § 3 Rz. 40.

§ 33 Abs. 1 Alt. 4 AO ist für die Übermittlungspflicht nach § 93c AO im Ergebnis nicht einschlägig.

b) Haftungsschuldner

§ 72a Abs. 4 AO normiert einen Haftungstatbestand im Zusammenhang mit der Datenübermittlung durch Dritte. Grundsätzlich kann die mitteilungspflichtige Stelle mithin als Steuerhaftender gem. § 33 Abs. 1 Alt. 2 AO Steuerpflichtiger sein. Allerdings sind die Anforderungen für die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner nach § 72a Abs. 4 AO hoch.⁸⁰⁹ Auf objektiver Tatbestandsebene ist das pflichtwidrige Verhalten von der Finanzbehörde nachzuweisen, denn eine Vermutung eines Fehlverhaltens sieht die Vorschrift im Gegensatz zu den Abs. 1 und 2 nicht vor.⁸¹⁰ Darüber hinaus setzt der Tatbestand auf subjektiver Ebene Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit voraus. Einfache Fahrlässigkeit genügt mithin nicht. Hierdurch wird den übermittlungspflichtigen Stellen Schutz vor einer Haftung geboten.⁸¹¹ Aufgrund dieser Hürden ist nicht davon auszugehen, dass die mitteilungspflichtigen Stellen regelmäßig als Haftungsschuldner in Frage kommen und zum Steuerpflichtigen i. S. d. § 33 Abs. 1 Alt. 2 AO werden. Potentiell kann der Dritte aber Haftungsschuldner und damit Schuldner i. S. d. § 37 AO sein.

c) Aufzeichnungspflichtiger

Die Aufzeichnungspflicht nach § 93c Abs. 1 Nr. 4 AO stellt eine Steuerpflicht i. S. d. § 33 Abs. 1 Alt. 6 AO dar.

d) Andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen

(1) Pflicht zur Übermittlung der eDaten

Ob die Datenübermittlungspflicht als Kardinalpflicht des Dritten eine andere durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtung darstellt, ist im Rahmen einer Negativabgrenzung über § 33 Abs. 2 AO zu prüfen.

Auf den ersten Blick scheint die Einordnung des Dritten als nicht Steuerpflichtigen über die Fallgruppe der Auskunftserteilung in fremder Sache naheliegend. Dies zeigt die sprachliche Differenzierung in § 93c AO zwischen Steuerpflichtigem und Drittem sowie die Verortung der Vorschrift im Beweismittelrecht.

⁸⁰⁹ *Bruschke*, BB 2021, 544, 545 f., misst § 72a AO für die Praxis aufgrund seiner besonderen Voraussetzungen keine große Bedeutung zu, wobei er eine Inanspruchnahme nach Abs. 4 AO noch deutlich schwieriger als nach den anderen Absätzen hält; ähnlich *Steinhauff*, AO-StB 2021, 241, 242.

⁸¹⁰ *Bruschke*, BB 2021, 544, 546; *Steinhauff*, AO-StB 2021, 241, 242.

⁸¹¹ *Bruschke*, BB 2021, 544, 546.

Unter Heranziehung der Argumentation zur Einordnung der eDaten als Teil des Deklarationsprinzips, nicht des Verifikationsprinzips, scheidet die Annahme einer bloßen Auskunftserteilung in fremder Sache jedoch aus.⁸¹² Zwar kann die Pflicht zur Datenübermittlung nicht mit einer Erklärungspflicht i. S. d. § 33 Abs. 1 Alt. 4 AO gleichgesetzt werden. Dieser Schluss ist jedoch nur aufgrund des reduzierten Umfangs der zu übermittelnden Daten zu ziehen. Es fehlt an der umfassenden Erklärung der für die Steuerfestsetzung relevanten Tatsachen. Dem Grunde nach sind die Steuererklärungspflicht und die Datenübermittlungspflicht aber vergleichbar, sodass gegen die Einordnung der Datenübermittlungspflicht in die Fallgruppe „*andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen*“ keine Bedenken bestehen: Beide Pflichten sind Teil des Deklarationsprinzips und verschaffen der Finanzverwaltung Kenntnis über die festzusetzenden Besteuerungsgrundlagen. Hierdurch erlangt sie die Möglichkeit, eine Veranlagung anhand konkreter, nicht geschätzter Werte vorzunehmen.

(2) Duldung einer Außenprüfung

Der systematische Blick auf die in § 203a AO geregelte Außenprüfung bei der Datenübermittlung durch Dritte ist nicht erhellend. Die Pflicht zur Duldung der Außenprüfung stellt wie gesehen keine Verpflichtung i. S. d. § 33 Abs. 1 AO dar.⁸¹³ Erst recht hat dies für die weniger einschneidende Ermittlungsmöglichkeit nach § 93c Abs. 4 S. 1 AO zu gelten. Die mitteilungspflichtige Stelle wird nicht durch die reine Inanspruchnahme im Rahmen einer Außenprüfung zum Steuerpflichtigen.

(3) Informationspflicht

Die Pflichten nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und § 22a Abs. 3 EStG sind weder unter § 33 Abs. 1 AO noch unter § 33 Abs. 2 AO zu subsumieren. Sie bestehen nicht im Verhältnis zur Finanzbehörde.

e) Ergebnis

Im Ergebnis sind die mitteilungspflichtigen Stellen als Steuerpflichtige i. S. d. § 33 Abs. 1 AO zu qualifizieren. Die Datenübermittlungspflicht stellt eine andere durch die Steuergesetze auferlegte Pflicht i. S. d. § 33 Abs. 1 Alt. 7 AO dar. Sie ist zwar nicht quantitativ, jedoch qualitativ mit der Steuererklärungspflicht nach § 33 Abs. 1 Alt. 4 AO vergleichbar. Die Pflicht zur Erklärung der eDaten ist aus dieser herausgeschnitten und nunmehr dem Dritten auferlegt. Die Dritten deklarieren Besteuerungsgrundlagen und sind

⁸¹² S. F.V.1. und F.V.2.

⁸¹³ S. D.III.2.b).

hierbei die Ursprungsquelle. Die Pflicht erschöpft sich nicht in der Verschaffung von Verifikationsmaterial, wie dies bei einer bloßen Auskunft der Fall ist. Dass die mitteilungspflichtigen Stellen hierbei in fremder Sache tätig werden, ist unschädlich. Bspw. findet die Steuerentrichtung im Lohnsteuerverfahren nach §§ 38, 41a EStG ebenfalls in fremder Sache statt, da sie für den Arbeitnehmer als Steuerschuldner gem. § 38 Abs. 2 S. 1 EStG erfolgt. Die mitteilungspflichtigen Stellen sind mit den Worten von *Drüen* daher hinsichtlich der eDaten „Erster“ und nicht „Dritter“. Sie kann daher eine steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit unabhängig von der Frage treffen, ob bzw. welche Tatbestandsvariante des § 370 Abs. 1 AO man als Sonderdelikt oder als Jedermannsdelikt begreift. Trotz dieser Feststellung wird auch im Weiteren sprachlich zwischen dem Steuerpflichtigen als demjenigen, der die Einkünfte bezieht und für den die Besteuerungsgrundlagen übermittelt werden, und dem Dritten (bzw. dem Gesetz folgend als Synonym der mitteilungspflichtigen Stelle) differenziert.

H. Mitwirkungspflichten und Steuerhinterziehung

I. Überblick

Die steuerlichen Mitwirkungspflichten werden als eine der „wichtigsten Nahtstellen zwischen Steuer- und Steuerstrafrecht“⁸¹⁴ angesehen. Der Verstoß gegen steuerliche Mitwirkungspflichten, der eine Steuerverkürzung zur Folge hat, ist „zentraler Aspekt jeder Steuerhinterziehung“⁸¹⁵. Die Verletzung von steuerlichen Offenbarungs- und Wahrheitspflichten bestimmt dabei das Verhaltensunrecht der Steuerhinterziehung.⁸¹⁶ Die Strafabwehrung dient der Sicherstellung der Pflichtenerfüllung, damit das Informationsdefizit der Finanzbehörde beseitigt wird und Steuern in gesetzmäßiger und gleichmäßiger Weise festgesetzt werden können.⁸¹⁷ Mit der ordnungsgemäßen Erfüllung der Mitwirkungspflichten, d. h. mit der Verschaffung der benötigten Informationen gegenüber der Finanzbehörde, entfällt der Sanktionsgrund.⁸¹⁸ Es bedarf umgekehrt keiner Bestrafung einer fehlenden Mitwirkung, wenn bei der Finanzbehörde kein Informationsdefizit besteht.⁸¹⁹ Die Bezugnahme auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten erfolgt über die normativen Merkmale sowie die Blankettmerkmale des § 370 Abs. 1 AO.⁸²⁰ Besonders deutlich wird

⁸¹⁴ *Schleeh*, BB 1971, 815, 815.

⁸¹⁵ *Peters*, Betrug und Steuerhinterziehung trotz Erklärung wahrer Tatsachen, 292.

⁸¹⁶ *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 18; *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 217 ff., 257 f.; a. A. *Schleeh*, BB 1971, 815, 816, 818, demzufolge die steuerlichen Pflichten nur zur Bestimmung der Garanten im Bereich des Unterlassens herangezogen werden dürfen.

⁸¹⁷ Näher *Wenzig*, DStZ 1986, 375, 381; *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 217.

⁸¹⁸ *Peters*, NZWiSt 2012, 361, 366; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 41.

⁸¹⁹ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 616 f.; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 131.

⁸²⁰ *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 83.

dies bei dem Merkmal der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, welches das Einfallstor einer Ahndung von Mitwirkungspflichtverletzungen ist. Andererseits führt nicht jede Mitwirkungspflichtverletzung auf verfahrensrechtlicher Ebene zur Sanktionierung im Steuerstrafrecht. Die Pflichtverletzung muss einen Unrechtsgehalt aufweisen, der eine Bestrafung rechtfertigt.⁸²¹

Zunächst ist es erforderlich, die dogmatischen Anknüpfungspunkte für die Sanktionierung von Verstößen gegen Mitwirkungspflichten im objektiven Tatbestand des § 370 AO herauszufiltern. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung sanktioniert in § 370 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 AO drei unterschiedliche Verhaltensweisen. Für die vorliegende Betrachtung sind die Tatvarianten des § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO von Relevanz.

II. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wird bestraft, wer den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

1. Täterkreis

Bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO handelt es sich um ein Jedermannsdelikt.⁸²² Die Norm stellt keine besonderen Anforderungen an den potentiellen Täter. Der Täterkreis ist nicht auf Personen beschränkt, die Mitwirkungspflichten hinsichtlich der Aufklärung steuerlicher Sachverhalte treffen.⁸²³ Vielmehr ist jeder tauglicher Täter, der den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht und hierdurch Einfluss auf ein steuerliches Verfahren nimmt.⁸²⁴ Hierzu zählen neben dem Steuerpflichtigen oder seinem steuerlichen Berater auch Dritte.⁸²⁵ Für die Bestimmung des Täters bzw. Teilnehmers gelten im Steuerstrafrecht die Vorschriften des Allgemeinen Teils des StGB gem. § 369 Abs. 2 AO i. V. m. §§ 25 ff. StGB.

⁸²¹ *Liitt*, Handlungsunrecht, 91, 96; *Peters*, Betrug und Steuerhinterziehung trotz Erklärung wahrer Tatsachen, 314.

⁸²² BGH v. 9.4.2013 1 StR 586/12, wistra 2013, 314, 316; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 25a; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 57 f.; *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 90; a. A. *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 436, die auch in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ein Sonderdelikt sehen.

⁸²³ St. Rspr., s. nur BGH v. 5.9.2017 1 StR 198/17, wistra 2018, 263, 264 m. w. N.

⁸²⁴ BGH v. 5.9.2017 1 StR 198/17, wistra 2018, 263, 264.

⁸²⁵ *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 433; *Rolletschke*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 12.

a) Unmittelbare Täterschaft

Nach § 25 Abs. 1 Alt. 1 StGB ist unmittelbarer Täter, wer die Straftat selbst begeht. Dies ist in Bezug auf § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO derjenige, der die unrichtigen Angaben macht. Der Handelnde macht die unrichtigen Angaben unproblematisch selbst, wenn er die Erklärung eigenhändig in den Rechtsverkehr bringt und sie als seine Erklärung der Finanzbehörde zugänglich macht.⁸²⁶ Problematischer sind Fälle, in denen mehrere Personen handeln. Entscheidendes Kriterium zur Bestimmung der Täterschaft ist die Erklärungsherrschaft: Angaben werden demjenigen als Urheber zugerechnet, der diese inhaltlich bestimmt.⁸²⁷ Nicht entscheidend ist, wer die Erklärung angefertigt hat, sondern wer über die Einführung der Erklärung in den Rechtsverkehr entscheidet und sie hiermit als eigene Erklärung anerkennt.⁸²⁸ So kann bspw. ein Steuerberater Täter hinsichtlich einer unrichtigen Steuererklärung sein, wenn er ohne Abstimmung für den Mandanten tätig wird.⁸²⁹

b) Mittelbare Täterschaft

Mittelbare Täterschaft liegt gem. § 25 Abs. 1 Alt. 2 StGB vor, wenn jemand die Straftat durch einen anderen begeht. Der Hintermann (mittelbarer Täter) bedient sich eines Werkzeugs, d. h. einer Person (Tatmittler), die die Tathandlung ausführt, selbst aber nicht alle Merkmale des Tatbestands, z. B. aufgrund fehlenden Vorsatzes, verwirklicht.⁸³⁰ Zur Bestimmung der beherrschenden Stellung des mittelbaren Täters ist im Steuerstrafrecht die Fallgruppe der Tatherrschaft kraft überlegenen Wissens von praktischer Relevanz.⁸³¹ Bspw. ist der Arbeitnehmer mittelbarer Täter, wenn er seinen Arbeitgeber hinsichtlich Steuerabzugsmerkmalen täuscht und hierdurch eine zu niedrige Lohnsteueranmeldung und -festsetzung bewirkt.⁸³²

c) Mittäterschaft

Gem. § 25 Abs. 2 StGB ist Mittäter, wer die Tat gemeinschaftlich mit einem oder mehreren anderen begeht. Voraussetzung ist neben einem gemeinschaftlichen Tatentschluss

⁸²⁶ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 107; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 32, 40, wonach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO kein eigenhändiges Delikt ist.

⁸²⁷ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 107.1 ff.; *Beyer*, NZWiSt 2016, 478, 478; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 40; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 615; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 58; zur Erklärungsherrschaft bei elektronischer Steuererklärung BGH v. 5.9.2017 1 StR 198/17, wistra 2018, 263, 264 f., sowie *Rolletschke*, in: GS Joecks, 571, 584 ff.

⁸²⁸ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. EL 2022, AO § 370 Rz. 107.3 f.; *Rolletschke*, in: GS Joecks, 571, 584.

⁸²⁹ *Beyer*, NZWiSt 2016, 478, 478.

⁸³⁰ *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 214.

⁸³¹ *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 441.

⁸³² BayObLG v. 22.1.1970 4a St 220/69, DStR 1971, 87, 87 ff.

ein Tatbeitrag, den der Beteiligte als Teil der Tätigkeit des anderen und umgekehrt denjenigen Tatbeitrag des anderen als Ergänzung seines Tatanteils will.⁸³³ Die Feststellung einer Mittäterschaft nimmt der BGH anhand der zuvor beschriebenen Gesamtbetrachtung vor. Eine Zurechnung der gegenseitigen Tatbeiträge ist im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO unproblematisch möglich, da es sich nicht um ein Sonderdelikt handelt.

2. Tathandlung

Tatbestandlich i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO handelt, wer gegenüber der Finanzbehörde unrichtige oder unvollständige Angaben macht. Hiermit sanktioniert die Norm die Verletzung steuerlicher Erklärungspflichten, die auf die vollständige und wahrheitsgemäße Erklärung steuerlich erheblicher Tatsachen gerichtet sind.⁸³⁴ Der Umfang der nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bestehenden Mitwirkungspflicht folgt aus § 90 Abs. 1 S. 2 AO⁸³⁵ bzw. konkret für die Steuererklärung aus § 150 Abs. 2 AO.⁸³⁶ Die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen sind hiernach vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Der Erklärende darf daher nicht einen bloßen Teil eines Gesamtsachverhalts darstellen und einen bedeutsamen anderen Teil verschweigen.⁸³⁷ In Abgrenzung zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO betrifft die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Erklärung jedermann, der tatsächlich erklärt.⁸³⁸

§ 370 Abs. 1 AO ist ein Erklärungsdelikt.⁸³⁹ Voraussetzung ist daher ein Akt der Kommunikation zwischen Täter und Erklärungsempfänger.⁸⁴⁰ Die Handlung muss geeignet sein, derart auf einen anderen einzuwirken, dass bei ihm die Vorstellung von Tatsachen geschaffen bzw. beeinflusst wird.⁸⁴¹ Unerheblich ist, ob die falsche Vorstellung beim Erklärungsempfänger tatsächlich entsteht.⁸⁴² Die Tathandlung setzt keinen

⁸³³ BGH v. 12.2.1998 4 StR 428/97, NJW 1998, 2149, 2150 m. w. N.; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 211.

⁸³⁴ *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 41; *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 243.

⁸³⁵ BGH v. 10.11.1999 5 StR 221/99, wistra 2000, 137, 140.

⁸³⁶ Näher *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 243, 246 ff.

⁸³⁷ BGH v. 10.11.1999 5 StR 221/99, wistra 2000, 137, 140; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 38.

⁸³⁸ *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 18.

⁸³⁹ BGH v. 12.5.2009 1 StR 718/08, wistra 2009, 398, 399; v. 22.7.2014 1 StR 189/14, NStZ-RR 2014, 310, 310; *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29, 41 f.

⁸⁴⁰ *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 238; *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 114; nicht ausreichend sind daher bloße Vorbereitungshandlungen, s. *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 606 m. w. N.

⁸⁴¹ *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 181.

⁸⁴² *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 181.

täuschungsbedingt hervorgerufenen Irrtum voraus.⁸⁴³ Die „*Schlechterfüllung*“⁸⁴⁴ dieser Erklärungspflichten ist nach § 370 AO strafbewehrt.

An die Art und Weise des Machens der Angaben werden keine weiteren Voraussetzungen gestellt. Die Tathandlung kann durch jedwede Äußerung begangen werden, also nicht nur durch die Steuererklärung, sondern bspw. auch innerhalb der Außenprüfung oder im Rechtsbehelfsverfahren; auch eine konkludente Erklärung unterfällt dem Tatbestand.⁸⁴⁵ Zudem ist die Erklärung mittels Datenträger bzw. Datenfernübertragung erfasst (vgl. § 150 Abs. 6 AO). Der Inhalt der Erklärung ist durch Auslegung zu bestimmen, wobei es auf den Empfängerhorizont der Finanzbehörde ankommt.⁸⁴⁶

Die Angabe ist unrichtig, wenn ihr Inhalt nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmt, d. h. ein Widerspruch hierzu besteht.⁸⁴⁷ Problematischer gestaltet sich die Beantwortung der Frage, wann Angaben unvollständig sind. Teilweise wird angenommen, dass die Variante der unvollständigen Angaben vorrangig Klarstellungsfunktion habe: Jede unvollständige Steuererklärung lasse sich auch als unrichtige Erklärung verstehen.⁸⁴⁸ Unvollständigkeit liege vor, wenn der erklärte Inhalt nicht dem gesetzlich geforderten Umfang der Erklärung entspreche.⁸⁴⁹ Allerdings ergeben sich bei dieser Sichtweise Abgrenzungsschwierigkeiten zur Unterlassungsvariante.⁸⁵⁰ Es ist daher nicht auf den Umfang der Mitwirkungspflichten abzustellen, sondern darauf, ob der Erklärende die Vollständigkeit ausdrücklich oder konkludent (mit-)behauptet, d. h. ob er zum Ausdruck bringt, er habe sämtliche steuerrelevanten Umstände aus einem bezeichneten Umkreis vollständig offengelegt.⁸⁵¹ Liegt eine derartige Behauptung vor, schließt sich die Frage an, ob die fehlende Angabe dem bezeichneten Umkreis zuzuordnen ist.⁸⁵²

⁸⁴³ Jäger, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 42; Seer, SteuerStud 2016, 35, 36.

⁸⁴⁴ Rolletschke, in: GS Joecks, 571, 575.

⁸⁴⁵ Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 33; Peters, NZWiSt 2012, 361, 362 f.

⁸⁴⁶ Ibold, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 116.

⁸⁴⁷ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 248; Peters, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 123.

⁸⁴⁸ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 250; Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 197.

⁸⁴⁹ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 249; Ibold, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 123.

⁸⁵⁰ Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 197.

⁸⁵¹ Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 197; Ibold, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 123; Peters, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 123; Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 248.

⁸⁵² Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 197.

3. Taterfolg

Die Steuerhinterziehung stellt ein Erfolgsdelikt dar.⁸⁵³ Dies spiegelt sich in den kodifizierten Taterfolgen der Steuerverkürzung und dem Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile wider.

III. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wird bestraft, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

1. Verhältnis zwischen § 13 StGB und § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO stellt ein unechtes Unterlassungsdelikt dar.⁸⁵⁴ Aufgrund dessen könnte zur Bestimmung der Erfolgsabwendungspflichten § 13 StGB anzuwenden sein. Es wären die allgemeinen Garantenstellungen und -pflichten im Rahmen des § 370 AO zu berücksichtigen. Über das Verhältnis zwischen § 13 StGB und dem Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wird gestritten.⁸⁵⁵ Die Ableitung von Handlungspflichten aus § 13 StGB im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO wird größtenteils abgelehnt.⁸⁵⁶ Nichtsdestotrotz geht die h. M. davon aus, dass das Merkmal der Pflichtwidrigkeit zumindest der Sache nach wie eine Garantenstellung i. S. d. § 13 StGB zu behandeln ist.⁸⁵⁷ Die dort entwickelten Grundsätze und Wertungen können mithin auf den Tatbestand des § 370 AO übertragen werden.

2. Das Merkmal der Pflichtwidrigkeit als Begrenzung des Täterkreises

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO stellt nach der h. M. ein Sonderdelikt dar; durch das Tatbestandsmerkmal der Pflichtwidrigkeit wird der Kreis der tauglichen Täter des § 370 Abs. 1

⁸⁵³ BGH v. 12.5.2009 1 StR 718/08, wistra 2009, 398, 399; *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29, 42 f.; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 70 m. w. N.; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 27; *Kirchhof*, DStR 2018, 497, 502.

⁸⁵⁴ BGH v. 25.1.1995 5 StR 491/94, wistra 1995, 189, 190 f.; v. 7.11.2001 5 StR 395/01, wistra 2002, 64, 67; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 23.26; *Rolletschke*, in: Rolletschke/Kemper/Roth, Steuerstrafrecht, 113. EL 2019, AO § 370 Rz. 46; a. A. BGH v. 1.2.2007 5 StR 372/06, wistra 2007, 224, 226; v. 24.9.2019 1 StR 346/18, wistra 2020, 70, 72 m. w. N.; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 239; *Hadamitzky/Senge*, in: Erbs/Kohlhaas, Strafrechtliche Nebengesetze, 249. EL 2023, AO § 370 Rz. 21; offen gelassen: *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 23.

⁸⁵⁵ S. zum Meinungsstand *Bülte*, BB 2010, 607, 610 m. w. N., der die Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO „als eine Art steuerrechtsspezifische Parallelregelung zu § 13 StGB für das Steuerstrafrecht“ auffasst.

⁸⁵⁶ S. H.III.3.a).

⁸⁵⁷ *Bülte*, BB 2010, 607, 610; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 272; *Seer*, SteuerStud 2016, 35, 36; im Ergebnis auch *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 137, 139; *Rolletschke*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 55a.

Nr. 2 AO begrenzt.⁸⁵⁸ Den Unterlassenden muss eine gesteigerte Verantwortung treffen.⁸⁵⁹ Hiernach kann Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nur derjenige sein, der zur Aufklärung der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen besonders verpflichtet ist.⁸⁶⁰ Den potentiellen Täter muss eine Handlungspflicht treffen, die er in Gänze verletzt.⁸⁶¹ Bei nur teilweiser Verletzung von Offenbarungspflichten greift § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.⁸⁶²

3. Strafbewehrung steuerrechtlicher Mitwirkungspflichten

a) Herleitung der Handlungspflichten bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Die Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist Blankettmerkmal. Die Handlungspflichten ergeben sich aus den Steuergesetzen. Es bedarf insoweit einer positiven Anordnung, sodass die Herleitung von Handlungspflichten aus den allgemeinen Garantenstellungen nicht zulässig ist.⁸⁶³

b) Prüfungsmaßstab

Im Rahmen des § 370 AO muss die verletzte steuerliche Offenbarungspflicht den Grad der Strafbewehrung erreichen. Es besteht hierbei kein Automatismus dergestalt, dass jede steuerliche Mitwirkungspflichtverletzung in Bezug auf die Sachverhaltsaufklärung zwangsläufig eine Strafbewehrung nach § 370 Abs. 1 AO zur Folge hat.⁸⁶⁴ Es bestehen

⁸⁵⁸ Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 239; Peters, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 138; Grunst, NStZ 1998, 548, 550; Kasiske, wistra 2014, 100, 101; Wulf, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 90, 104 f.; einschränkend BGH v. 9.4.2013 1 StR 586/12, wistra 2013, 314, 317, der § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO als Jedermannsdelikt anerkennt, gleichzeitig aber unter Hinweis auf den Bestimmtheitsgrundsatz gem. Art 103 Abs. 2 GG daran festhält, dass Täter der Unterlassungsvariante „nur derjenige sein kann, der selbst zur Aufklärung steuerlich erheblicher Tatsachen besonders verpflichtet ist“; a. A. Bender, wistra 2004, 368, 368 ff.; Jäger, DSStJG 38 (2015), 29, 41 f.; von der Heide, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 75 f.; Dannecker, in: FS Achenbach, 83, 91.

⁸⁵⁹ Heine/Weißer, in: Schönke/Schröder, StGB, Vorbem. StGB §§ 25 ff. Rz. 83 m. w. N.

⁸⁶⁰ St. Rspr., s. nur BGH v. 23.10.2018 1 StR 454/17, wistra 2019, 330, 331 m. w. N.; von der Heide, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 74.

⁸⁶¹ Peters, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 138.

⁸⁶² Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 239; Ibold, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 123.

⁸⁶³ BGH v. 11.7.2008 5 StR 156/08, NStZ 2009, 273, 273; Schwedhelm, DSStR 2006, 1017, 1020; Kasiske, wistra 2014, 100, 101; Peters, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 138; Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 67; Wulf, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 105 ff. m. w. N.; offen gelassen, aber im Steuerstrafrecht keine Bedeutung beimessend Spatscheck/Mantas, PStR 2000, 101, 103; a. A. BGH v. 9.4.2013 1 StR 586/12, wistra 2013, 314, 318; v. 9.5.2017 1 StR 265/16, wistra 2017, 390, 395 ff.; Jäger, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 61b.

⁸⁶⁴ Bosch, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 8, unter Bezugnahme auf BGH v. 24.10.2002 5 StR 600/01, wistra 2003, 100; Buschmann, NJW 1968, 1613, 1614; Bülte, BB 2010, 607, 610 f.; Dannecker, in: FS Achenbach, 83, 85, 105; von der Heide, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 79 ff.; a. A. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 23.26, dem zufolge alle steuerlichen Mitteilungs-, Offenbarungs-, Anzeige-, Auskunft- und ähnliche Pflichten der AO und der Einzelsteuergesetze Garantenpflichten i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellen.

außerstrafrechtliche Steuerpflichten ohne Erfolgsabwendungspflicht i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.⁸⁶⁵ Die Annahme der Strafbewehrung einer steuerlichen Pflicht muss im Einklang mit strafrechtlichen sowie verfassungsrechtlichen Vorgaben stehen.⁸⁶⁶ Die Verletzung außerstrafrechtlicher Pflichten ist daher unter dem Gesichtspunkt des Ultima-ratio-Prinzips „an einer zusätzlichen strafrechtlichen „Höhenmarke““⁸⁶⁷ zu messen, um eine Strafbewehrung bejahen zu können.⁸⁶⁸

Die Strafbewehrung setzt einerseits voraus, dass die über die Steuergesetze hergeleiteten Pflichten die Zielrichtung haben, den strafrechtlich sanktionierten Erfolgseintritt zu verhindern.⁸⁶⁹ Andererseits muss „Strafwürdigkeit“⁸⁷⁰ der Mitwirkungspflichtverletzung bestehen.⁸⁷¹ Im Ergebnis kann eine verfahrensrechtliche Mitwirkungspflichtverletzung strafrechtlich folgenlos bleiben.

Zur Veranschaulichung der Problematik dient die folgende Überlegung zur Auskunftspflicht eines Dritten nach § 93 Abs. 1 S. 1 AO. Wird ein Dritter zur Auskunft über einen für die Besteuerung erheblichen Sachverhalt von der Finanzbehörde aufgefordert und kommt er diesem Ersuchen nicht nach, würde er ohne strafrechtliche Wertungskorrektur die ersuchende Finanzbehörde nach dem Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lassen. Eine Strafbewehrung erscheint vor dem Hintergrund des Ultima-ratio-Prinzips jedoch verfehlt. Im Beispielsfall besteht die Auskunftspflicht bloß hinsichtlich eines fremden Steuertatbestands. Die Einkünfte werden in der Herrschaftssphäre des Steuerpflichtigen generiert. Vornehmlich verantwortlich für die Sachverhaltsaufklärung ist daher der Steuerpflichtige selbst. Dies verdeutlicht auch § 93 Abs. 1 S. 3 AO, wonach der Dritte nur subsidiär in Anspruch genommen werden darf. Daneben handelt es sich um eine bloße Beweismittelvorschrift. Soll der Dritte nun täterschaftlich (mit-)verantwortlich für die Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen sein, obwohl das Gesetz der Mitwirkung des Dritten eigentlich nur eine untergeordnete Rolle beimisst?⁸⁷²

⁸⁶⁵ *Samson/Horn*, NJW 1971, 1686, 1687; allgemein *Bülte*, BB 2010, 607, 610.

⁸⁶⁶ *Bülte*, BB 2010, 607, 610.

⁸⁶⁷ *Francuski*, JuS 2014, 886, 888 m. w. N., zur Strafbewehrung zivilrechtlicher Pflichtverletzungen.

⁸⁶⁸ *Bülte*, BB 2010, 607, 610; *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 78, 84 ff., nimmt eine umfassende Prüfung steuerlicher Einzelpflichten auf ihre strafrechtliche Erheblichkeit vor, wie bspw. Pflichten zur Steuererfassung nach §§ 137 ff. AO, im Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren nach §§ 90, 93 ff., 140 ff., 149, 153 AO sowie in besonderen Verfahren nach § 200 AO; zum Ultima-ratio-Prinzip im Steuerstrafrecht s. *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29, 46.

⁸⁶⁹ *Bülte*, BB 2010, 607, 610; *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 78 f.

⁸⁷⁰ *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 92.

⁸⁷¹ Ähnlich *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 78 f.

⁸⁷² Eine Strafbewehrung der Auskunftspflicht Dritter nach § 175 AO a. F. ablehnend *Samson/Horn*, NJW 1970, 593, 597; kritisch ebenfalls *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 252 f.; *von der*

c) Zielrichtung

Für die Frage, ob eine steuerliche Mitwirkungspflicht bei ihrer Verletzung strafbewehrt ist, ist die jeweilige Pflicht darauf zu untersuchen, ob ihr Schutzzweck jedenfalls auch auf die Erfolgsabwendung im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO abzielt.⁸⁷³

Fraglich ist, worauf sich die Erfolgsabwendungspflicht bei § 370 Abs. 1 AO bezieht. Dies könnte rechtsgutbezogen zu beurteilen sein. Allerdings trifft den Steuerpflichtigen keine Garantenstellung hinsichtlich des staatlichen Steueraufkommens.⁸⁷⁴ Der Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO ist vielmehr als Erklärungsdelikt ausgestaltet. Daher wird über ihn allein der Verstoß gegen steuerliche Erklärungspflichten geahndet.⁸⁷⁵ Dies verdeutlicht der eindeutige Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wonach die Mitwirkungspflicht auf die Beseitigung der Unkenntnis der Finanzbehörde gerichtet sein muss.⁸⁷⁶ Strafbewehrt können daher nur Mitwirkungspflichten sein, die sich auf die Informationsvermittlung über steuerlich erhebliche Tatsachen gegenüber der Finanzbehörde als „*Teilabschnitt der Verwirklichung des Steueranspruchs*“⁸⁷⁷ beziehen.⁸⁷⁸ Sowohl die Abgabenordnung als auch die Einzelsteuergesetze normieren weitreichende Pflichten, die der Sachaufklärung durch die Finanzbehörden – und im Ergebnis der Verhinderung einer Steuerverkürzung – dienen.⁸⁷⁹

Die Mitwirkungspflicht zielt darauf ab, dass „*der Fiskus zur Selbsthilfe befähigt wird*“⁸⁸⁰. Hier offenbart sich ein Unterschied zur allgemeinen Erfolgsabwendungspflicht nach § 13 StGB: § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO beinhaltet einschränkende Vorgaben für den abzuwendenden Erfolg. *Wulf* spricht in diesem Zusammenhang von einer „*verkürzten Garantenstellung*“⁸⁸¹. Hiernach scheiden bspw. bloße Ordnungsvorschriften, wie die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten im Rahmen der Außenprüfung nach § 200 Abs. 2

Heide, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 93 ff., geht hingegen von einer Strafbewehrung der Pflichten nach §§ 93 ff. AO aus, ohne jedoch auf mögliche Unterschiede zwischen pflichtigen Beteiligten und anderen Personen einzugehen; für eine Pönalisierung ebenfalls *Lütt*, Handlungsunrecht, 91.

⁸⁷³ *Samson/Horn*, NJW 1970, 593, 597; *Samson/Horn*, NJW 1971, 1686, 1687; *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 80; *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 92.

⁸⁷⁴ *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 376; *Grunst*, NStZ 1998, 548, 551; *Haas*, in: GS Joecks, 447, 450; *Lütt*, Handlungsunrecht, 99 f.; in Bezug auf Steuerberater *Breitenbach*, DStR 2016, 2201, 2202; a. A. *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 77.

⁸⁷⁵ *Jäger*, DStJG 38 (2015), 29, 41 f.

⁸⁷⁶ BGH v. 9.4.2013 1 StR 586/12, wistra 2013, 314, 318; *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 128; *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 75, 79.

⁸⁷⁷ *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 376.

⁸⁷⁸ *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 79; *Lütt*, Handlungsunrecht, 85 f.

⁸⁷⁹ Mit Beispielen *Gaede*, in: Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht, AO § 370 Rz. 122 f., und *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 23.26; s. auch D.III.

⁸⁸⁰ *Samson/Horn*, NJW 1970, 593, 597.

⁸⁸¹ *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 128.

S. 1 AO, aus der Strafbewehrung aus.⁸⁸² Auch Mitwirkungspflichten, die kein Gebot zur Äußerung enthalten, sondern lediglich zur Urkundenvorlage oder Duldung verpflichten, sind nicht strafbewehrt.⁸⁸³ Entscheidend ist daher, ob die einzelne Pflicht aus dem Steuerergesetz – jedenfalls auch – dazu dient, die Finanzbehörde über steuerrelevante Tatsachen in Kenntnis zu setzen, damit diese den Steueranspruch rechtzeitig festsetzen kann.

d) Strafwürdigkeit

(1) Unmittelbarkeit

Dannecker nimmt die Strafwürdigkeit von Verstößen gegen Pflichten an, die die Ermittlung eines konkreten Steueranspruchs unmittelbar gewährleisten sollen und die für die Festsetzung des bereits verwirklichten Steueranspruchs relevant seien.⁸⁸⁴ Pflichten im Vorfeld solcher Ermittlungen, die lediglich der Vorbereitung, Unterstützung bzw. Kontrolle der eigentlichen Sachverhaltsermittlung dienen, seien typischerweise mit einer Geldbuße zu ahnden.⁸⁸⁵ Nicht strafbewehrt ist hiernach die unterlassene Übermittlung von Kontrollmaterial, wenn weitere Mitwirkungspflichten, wie die Steuererklärungspflicht, nachgelagert sind.⁸⁸⁶

(2) Vergleich mit Garantenstellungen i. S. d. § 13 StGB

Aufgrund der Parallele zu § 13 StGB können die dort entwickelten Fallgruppen vergleichend herangezogen werden, um die Strafbewehrung steuerlicher Erklärungspflichten überprüfen zu können.⁸⁸⁷ Derart ging auch der BGH in einer Entscheidung zu § 153 AO vor: § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO begründet nach Ansicht des BGH eine gesetzliche Garantenpflicht, die ihre Rechtfertigung in dem Fehler verursachenden vorangegangenen Tun finde.⁸⁸⁸

Die Garanten lassen sich unterteilen in Beschützergaranten, aus denen sich die Rechtspflicht zum Schutz eines Rechtsguts vor Gefahren aller Art ableiten lässt, und in Überwachungsgaranten, bei denen sich die Rechtspflicht auf den Schutz aller Rechtsgüter vor Gefahren, die aus einer Gefahrenquelle resultieren, für die der Garant verantwortlich ist, bezieht.⁸⁸⁹

⁸⁸² *Von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 79.

⁸⁸³ *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 93.

⁸⁸⁴ *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 92.

⁸⁸⁵ *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 92; zur Strafbarkeit von Vorbereitungshandlungen auch *Flore*, in: *Flore/Tsambikakis*, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 507 ff.

⁸⁸⁶ *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 97 f.

⁸⁸⁷ Ebenso *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 79.

⁸⁸⁸ BGH v. 17.3.2009 1 StR 479/08, wistra 2009, 312, 313 f.

⁸⁸⁹ *Waßmer*, Geschäftsherrenhaftung, 221 ff.; *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 7, 9, 17 ff.; *Ransiek*, JuS 2010, 585, 587 ff.

(a) Beschützergarant

Der Fallgruppe unterfallen bspw. Sonderverantwortungen aufgrund eines besonderen familiären Näheverhältnisses oder aufgrund tatsächlicher Übernahme.⁸⁹⁰ Im Anwendungsbereich des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt sie nicht zum Tragen.⁸⁹¹ Der Steuerpflichtige ist nicht dafür verantwortlich, das staatliche Steueraufkommen als von § 370 AO geschütztes Rechtsgut vor aller Art von Gefahren zu beschützen. Seine Pflichten beziehen sich lediglich auf die gesetzlich vorgeschriebene Informationsvermittlung.

(b) Überwachungsgarant

Der Steuerpflichtige kann hingegen Überwachungsgarant sein.

(i) Beherrschung einer Gefahrenquelle

Eine Garantenstellung entsteht bspw. durch das Innehaben einer Gefahrenquelle, die im eigenen Verantwortungsbereich liegt. Überwachungsgaranten haben zwar das Recht, eine potentiell gefährdende Tätigkeit vorzunehmen, hiermit geht jedoch die Pflicht zur Überwachung und Eindämmung von Gefahren einher.⁸⁹² So hat ein Betriebsinhaber dafür Sorge zu tragen, dass schädliche Folgen aus betriebsbezogenem Verhalten vermieden werden.⁸⁹³ Übertragen auf das Steuerstrafrecht ist die vom Steuerpflichtigen beherrschte Gefahrenquelle der in der Sphäre des Steuerpflichtigen verwirklichte Steuertatbestand, von dem, bzw. von dessen Tatsachen, der Steuerpflichtige vollumfänglich Kenntnis hat.⁸⁹⁴ Ihn treffen daher kraft Gesetzes zahlreiche Aufklärungspflichten.

(ii) Verantwortlichkeit für Verhalten Dritter

Eine Garantenstellung kann sich aus einer Verantwortlichkeit für das Verhalten Dritter ergeben, wobei diese Fallgruppe aufgrund des im Strafrecht geltenden Prinzips der Eigenverantwortlichkeit die Ausnahme bildet.⁸⁹⁵ Es geht darum, die von anderen Personen ausgehende Gefahr zu beherrschen.⁸⁹⁶ Die Garantenstellung wird etwa durch ein

⁸⁹⁰ *Ransiek*, JuS 2010, 585, 587 ff.

⁸⁹¹ S. H.III.3.c); *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 125 m. w. N., 127 f., diskutiert das Bestehen einer „partiellen Beschützergarantenpflicht“ wegen der Pflicht zur Kenntnisverschaffung.

⁸⁹² *Ransiek*, JuS 2010, 585, 588.

⁸⁹³ *Waßmer*, Geschäftsherrenhaftung, 392, zu betriebsbezogenen Delikten weisungsabhängiger Personen; *Ransiek*, JuS 2010, 585, 588 f.; BGH v. 20.10.2011 4 StR 71/11, wistra 2012, 64, 65; *Mansdörfer*, in: Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht, StGB § 13 Rz. 11.

⁸⁹⁴ Ähnlich *Lütt*, Handlungsunrecht, 99 f.; a. A. *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 125 f., der auf die Gefahr der fehlenden Durchsetzung des Steueranspruchs abstellt und hierfür eine Verursachung durch den Steuerpflichtigen ablehnt.

⁸⁹⁵ *Waßmer*, Geschäftsherrenhaftung, 247 f.; *Mansdörfer*, in: Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis, Wirtschaftsstrafrecht, StGB § 13 Rz. 22 m. w. N.

⁸⁹⁶ *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 51.

besonderes Autoritätsverhältnis begründet oder kann durch das Innehaben einer Räumlichkeit entstehen.⁸⁹⁷

(iii) **Gefahr begründendes Vorverhalten**

Eigenes, gefährdendes Vorverhalten (Ingerenz) führt ebenfalls zu einer Garantenstellung und einer hieraus resultierenden Garantenpflicht, sodass den Einzelnen eine Folgenverantwortung für sein Tun trifft.⁸⁹⁸ Die Garantenstellung aus Ingerenz beruht auf dem allgemeinen Gedanken, dass denjenigen die Rechtspflicht zur Abwendung eines drohenden Schadens trifft, der durch sein Verhalten die Gefahr geschaffen oder mitgeschaffen hat.⁸⁹⁹

Voraussetzung ist eine nahe Gefahr für den Schadenseintritt.⁹⁰⁰ Durch das Vorverhalten ist ein Schaden noch nicht endgültig eingetreten, sondern der Schaden bzw. die Schadensgefahr wird durch ein Untätigbleiben vergrößert.⁹⁰¹ Die Erfolgsabwendungspflicht entsteht nur bei pflichtwidrigem Vorverhalten.⁹⁰² Allerdings wird das Erfordernis der Pflichtwidrigkeit dahingehend eingeschränkt, dass durch das Vorverhalten eine Vorschrift missachtet werden muss, die gerade dem Schutz des gefährdeten Rechtsguts dient (Pflichtwidrigkeitszusammenhang).⁹⁰³ Ingerenz setzt ein eigenes Vorverhalten des Unterlassenden voraus, d. h. die Garantenstellung kann nicht durch denjenigen begründet werden, der am Vorverhalten nicht beteiligt war.⁹⁰⁴

In Bezug auf § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO entsteht eine Garantenstellung durch die Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung. Die Erklärung stellt das gefährdende Vorverhalten für den Steuerverkürzungserfolg dar. Allerdings begründet der Berichtigungspflichtige die Gefahr nur dann, wenn er die Erklärung selbst abgegeben hat.⁹⁰⁵ § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO sieht darüber hinaus verfahrensrechtlich eine Berichtigungspflicht auch für unrichtige und unvollständige Erklärungen vor, die für den Steuerpflichtigen, d. h. von einem Dritten, abgegeben wurden. In diesen Fällen wurde die Gefahr nicht durch den Steuerpflichtigen, sondern durch den Dritten begründet, sodass der

⁸⁹⁷ *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 52 ff.

⁸⁹⁸ *Ransiek*, JuS 2010, 585, 589.

⁸⁹⁹ BGH v. 9.5.2017 1 StR 265/16, wistra 2017, 390, 396 m. w. N.

⁹⁰⁰ St. Rspr., s. nur BGH v. 25.9.1991 3 StR 95/81, NJW 1992, 1246, 1247 m. w. N.; v. 19.4.2000 3 StR 442/99, NJW 2000, 2754, 2756.

⁹⁰¹ *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 42.

⁹⁰² BGH v. 19.12.1997 5 StR 569/96, wistra 1998, 180, 186; *Jescheck/Weigend*, Lehrbuch Strafrecht AT, 625 m. w. N.; *Ransiek*, JuS 2010, 585, 589; *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 35, 37; zum Steuerstrafrecht: BGH v. 9.5.2017 1 StR 265/16, wistra 2017, 390, 396; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 61b.

⁹⁰³ BGH v. 9.5.2017 1 StR 265/16, wistra 2017, 390, 396 m. w. N.; *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 35a; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 61b.

⁹⁰⁴ *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 26a.

⁹⁰⁵ *Bülte*, BB 2010, 607, 611.

Steuerpflichtige insoweit keine Garantenstellung zur Gefahrabwendung aus Ingerenz inne hat.⁹⁰⁶

e) **Zumutbarkeit**

Fraglich ist, ob der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch die Zumutbarkeit der Pflichtenerfüllung zu beschränken ist. Dies wird in Abhängigkeit von der Verortung der Zumutbarkeit normgemäßen Verhaltens im Straftatbestand uneinheitlich beantwortet, wobei eine Berücksichtigung auf Tatbestandsebene (über die Begrenzung der Garantenpflicht), auf Rechtfertigungsebene oder auf Ebene der Schuld diskutiert wird.⁹⁰⁷ Wie gesehen stellt die Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein Blankettmerkmal dar, sodass ihr Inhalt maßgeblich über das Verfahrensrecht bestimmt wird. Bereits auf verfahrensrechtlicher Ebene werden die Mitwirkungspflichten durch die Zumutbarkeit ihrer Erfüllung beschränkt. Mithin findet die Zumutbarkeit im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auf Tatbestandsebene bei Bestimmung des Täterkreises Berücksichtigung.⁹⁰⁸

4. **Ergebnis**

Täter einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kann nur sein, wer zur Erfolgsabwendung besonders verpflichtet ist. Die Erfolgsabwendungspflicht in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist nicht rechtsgutbezogen zu beurteilen, sondern bezieht sich ausschließlich auf die Verhinderung einer unzureichenden Kenntnis der Finanzbehörde von steuerlich erheblichen Tatsachen. Die relevanten Pflichten leiten sich insbesondere aus der Abgabenordnung sowie den Einzelsteuergesetzen ab. Um die Strafwürdigkeit der steuerlichen Mitwirkungspflichten im Einzelfall bejahen zu können, müssen diese unmittelbar auf die Ermittlung eines konkreten Steueranspruchs gerichtet sein. Daneben dient als Strafbarkeitsmaßstab die Vergleichbarkeit mit den allgemeinen Garantenstellungen i. S. d. § 13 StGB.

5. **Fallgruppen**

a) **Steuererklärungspflicht nach § 149 AO**

Die Steuererklärungspflicht ist Hauptmitwirkungspflicht zur Sachverhaltsaufklärung gegenüber der Finanzbehörde. Ihre Pflichterfüllung zielt darauf ab, die Finanzbehörde möglichst umfassend und unmittelbar über die steuerlich erheblichen Tatsachen in Kenntnis

⁹⁰⁶ *Bülte*, BB 2010, 607, 611.

⁹⁰⁷ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 302 m. w. N. zum Meinungsstand; näher *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 81 ff.

⁹⁰⁸ Im Ergebnis auch *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 302; *von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 83; zum allgemeinen Strafrecht *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, Vorbem. StGB §§ 13 ff. Rz. 155.

zu setzen, damit diese die Steuern in rechtmäßiger Höhe festsetzen kann. Eine Erfolgsabwendungspflicht i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist unstreitig gegeben.⁹⁰⁹

b) Auskunftspflichten

Nicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbewehrt sind Pflichten zur Beweismittelbeschaffung, sofern sie kein Gebot auf Abgabe einer Äußerung beinhalten.⁹¹⁰

c) Berichtigungspflicht nach § 153 AO

(1) Strafrechtliche Relevanz

Aus § 371 Abs. 4 AO folgt, dass die Verletzung der steuerlichen Berichtigungspflicht i. S. d. § 153 AO strafrechtlich relevant ist.⁹¹¹ Bei gänzlicher Nichterfüllung der Berichtigungspflicht ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung durch Unterlassen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO einschlägig, wohingegen § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch eine nur scheinbare Berichtigung mittels erneut falscher Angaben eintreten kann.⁹¹² Der Verstoß gegen die Berichtigungspflicht aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO kann je nach subjektiver Vorwerfbarkeit auch zur leichtfertigen Steuerverkürzung nach § 378 AO führen.⁹¹³

(2) Verhältnis zur ursprünglichen Erklärungspflicht

Die Berichtigungspflicht nach § 153 AO stellt gegenüber der ursprünglichen Erklärungspflicht eine selbstständige Verpflichtung dar.⁹¹⁴

Der 1. Strafsenat des BGH⁹¹⁵ hat folgende Grundsätze zum strafrechtlichen Verhältnis der ursprünglichen Abgabe und einem späteren Erkennen einer Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit aufgestellt:

Ist dem Steuerpflichtigen bei Abgabe der Steuererklärung kein strafbares Verhalten i. S. d. § 370 AO, aber Leichtfertigkeit i. S. d. § 378 AO vorzuwerfen, erfüllt er den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn er eine Unrichtigkeit nachträglich erkennt und die Berichtigung nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO vorsätzlich unterlässt.⁹¹⁶

⁹⁰⁹ So auch *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 93 f.; im Ergebnis auch *Rolletschke*, ZWH 2018, 345, 346.

⁹¹⁰ *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 94.

⁹¹¹ *Von der Heide*, Tatbestands- und Vorsatzprobleme, 109.

⁹¹² BGH v. 17.3.2009 1 StR 479/08, wistra 2009, 312, 313; *Bülte*, BB 2010, 607, 610 m. w. N.; allgemein zur Strafbewehrung *Hellmann*, in: FS Achenbach, 141, 152 m. w. N.; *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 94; näher zu § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 335.

⁹¹³ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 177. EL 2023, AO § 153 Rz. 35; AEAO zu § 153 Nr. 2.5.

⁹¹⁴ BGH v. 17.3.2009 1 StR 479/08, wistra 2009, 312, 313; *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 153 Rz. 1; kritisch *Bülte*, BB 2010, 607, 612, der in der Berichtigungspflicht eine Sekundärpflicht sieht.

⁹¹⁵ BGH v. 17.3.2009 1 StR 479/08, wistra 2009, 312, 312 ff.

⁹¹⁶ So z. B. auch *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 338, und *Hellmann*, in: FS Achenbach, 141, 152 f.

Hat der Steuerpflichtige die Steuererklärung bewusst unrichtig abgegeben, besteht mangels nachträglichen Erkennens keine Berichtigungspflicht nach § 153 AO.⁹¹⁷ Der Tatbestand des § 370 AO kann nur hinsichtlich der unrichtigen Steuererklärung, nicht aber hinsichtlich einer unterbliebenen Berichtigung eingreifen.

Hat der Steuerpflichtige bei Abgabe der Steuererklärung eine Unrichtigkeit für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen, d. h. eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begangen, geht der BGH bei nachträglich eintretender sicherer Kenntnis der Unrichtigkeit von einer nach § 370 AO strafbewehrten Berichtigungspflicht aus.⁹¹⁸

Wie ein hieraus resultierender Konflikt mit der Selbstbelastungsfreiheit aufzulösen ist, wird unterschiedlich beurteilt. Zum Teil wird von einem Beweisverwertungsverbot der berichtigten Tatsachen bei der Ersttat ausgegangen⁹¹⁹, zum Teil vom ausreichenden Schutz durch eine Selbstanzeige⁹²⁰ oder bei § 378 AO von einer Pflicht zur Einstellung des Verfahrens nach § 47 OWiG⁹²¹.

(3) Erfolgsabwendungspflicht

Die steuerliche Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO begründet eine strafrechtlich relevante Sonderpflicht i. S. d. § 370 Abs. 1 AO.⁹²² Die Berichtigungspflicht zielt darauf ab, eine Fehlvorstellung der Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen zu beseitigen, die durch eine ursprünglich unrichtige oder unvollständige Erklärung entstanden ist. Unterlässt der Steuerpflichtige die Berichtigung, lässt er die Finanzbehörde über den wahren Sachverhalt in Unkenntnis.

(4) Vergleich mit Garantenstellungen i. S. d. § 13 StGB

Hat der Steuerpflichtige selbst eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben, lässt sich die strafbewehrte Sonderpflicht aufgrund von Ingerenz rechtfertigen.⁹²³ Dies ist jedoch entgegen der Rechtsprechung des BGH nur dann der Fall, wenn die ursprüngliche Erklärung nicht bereits mit *dolus eventualis* unrichtig oder unvollständig abgegeben wurde. Andernfalls liegt kein neuer Angriff auf das Schutzgut vor, sodass die

⁹¹⁷ So auch die h. M., zum Meinungsstand s. *Bülte*, BB 2010, 607, 608 m. w. N.

⁹¹⁸ A. A. *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 337; *Hellmann*, in: FS Achenbach, 141, 153 ff.; *Wulf*, PStR 2009, 190, 190 ff.; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 275; *Bülte*, BB 2010, 607, 608 ff.

⁹¹⁹ BGH v. 17.3.2009 1 StR 479/08, wistra 2009, 312, 314; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 65; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2165.

⁹²⁰ BGH v. 17.3.2009 1 StR 479/08, wistra 2009, 312, 314.

⁹²¹ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 338.

⁹²² *Bülte*, BB 2010, 607, 610.

⁹²³ *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 114 ff., 129, ordnet § 153 AO als spezialgesetzliche Regelung von Ingerenz in der Abgabenordnung ein.

unterbliebene nachträgliche Berichtigung keinen eigenständigen Unrechtsgehalt aufweist.⁹²⁴ Im Übrigen kann eine Sonderpflicht aus dem Gedanken der Herrschaft über eine Gefahrenquelle abgeleitet werden.⁹²⁵

Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige auch dann Garant ist, wenn die unrichtige oder unvollständige Erklärung von einem Dritten für ihn abgegeben wurde. Steuerrechtlich besteht nach dem eindeutigen Wortlaut des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO eine Berichtigungspflicht. Hinsichtlich einer Sonderpflicht ist das Argumentationspotential geschmälert. Der Steuerpflichtige hat selbst nicht pflichtwidrig gehandelt, sodass Ingerenz ausscheidet.⁹²⁶ Ob der Steuerpflichtige die Gefahrenquelle bei Abgabe der Erklärung durch einen Dritten beherrscht, ist von den Umständen des Einzelfalles abhängig.⁹²⁷

(5) § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO als lex specialis

Wie oben festgestellt, begründet § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO eine Erfolgsabwendungspflicht des Steuerpflichtigen für vorangegangene unrichtige oder unvollständige Erklärungen, jedenfalls wenn sie von ihm abgegeben wurden. Die h. M. geht vom abschließenden Charakter der Vorschrift aus und folgert daher, dass jenseits von § 153 AO keine Garantenstellung für pflichtwidriges Vorverhalten in Form von unrichtigen oder unvollständigen Erklärungen begründet werden kann.⁹²⁸ Eine Strafbewehrung der Berichtigungspflicht nach § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO wird vor diesem Hintergrund noch zu untersuchen sein.⁹²⁹

IV. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 13 StGB

Fraglich ist, ob die Verwirklichung der Tatbestandsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auch durch Unterlassen möglich ist, sofern die Voraussetzungen des § 13 StGB gegeben sind. Ein Teil der Literatur bejaht dies insbesondere für Fallkonstellationen, in denen zunächst ein anderer unrichtige Angaben gemacht hat, für die der Täter im Folgenden kraft seiner Garantenstellung zur Abwendung des Taterfolges verpflichtet ist.⁹³⁰ Ein Wille des Gesetzgebers, § 13 StGB gerade für § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auszuschließen, sei nicht

⁹²⁴ *Bülte*, BB 2010, 607, 612; *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 96 f.

⁹²⁵ *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 95.

⁹²⁶ S. H.III.3.d)(2)(b)(iii).

⁹²⁷ S. in Bezug auf eDaten I.III.3.c).

⁹²⁸ *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 69 m. w. N.; *Schwedhelm*, DStR 2006, 1017, 1020; *Haas*, in: GS Joecks, 447, 450; *Wulf*, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 105 ff.; *Reichling/Lange*, NStZ 2014, 311, 313; in Bezug auf den steuerlichen Berater *Weckerle*, DStJG 38 (2015), 171, 186 f.; *Bosch*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 13 Rz. 8.

⁹²⁹ S. J.II.2.a)(3).

⁹³⁰ *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 41d, unter Verweis auf BGH v. 19.12.1997 5 StR 569/96, wistra 1998, 180; kritisch *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 223.

erkennbar.⁹³¹ Ferner wird mit ansonsten auftretenden Schutzlücken im Bereich der Delegation von Pflichten innerhalb eines Unternehmens argumentiert.⁹³² Überzeugend trägt die Gegenansicht vor, dass § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO eine abschließende Regelung für das Unterlassen enthält.⁹³³ Die Anwendung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 13 StGB würde dazu führen, dass steuerliche Spezialregelungen, wie § 153 AO, durch die Anwendung des allgemeinen Strafrechts umgangen würden.⁹³⁴ Es würden über das allgemeine Strafrecht strafbewehrte Erklärungspflichten geschaffen, die steuerlich nicht vorgesehen sind.⁹³⁵

I. Die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen betreffend eDaten

Die Digitalisierung des Steuerverfahrens wirkt sich verschiedentlich auf das Steuerstrafrecht aus.⁹³⁶ So stellen sich etwa im Zusammenhang mit der elektronischen Abgabe der Steuererklärung Fragen zur Zurechnung, wenn die Abgabe durch einen Dritten erfolgt⁹³⁷, zum Versuchsbeginn im ELSTER-Verfahren⁹³⁸ oder zum Vorliegen von Tateinheit oder Tatmehrheit bei Übermittlung mehrerer elektronischer Steuererklärungen⁹³⁹. Deutliche Auswirkungen ergeben sich durch die Datenübermittlung durch Dritte. Insbesondere die mit dem StVfModG eingeführte Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO ist „Schnittstelle zwischen Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht“⁹⁴⁰. Die Zurechnungsfiktion modifiziert den Umfang der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und wirkt sich dadurch unmittelbar auf die Strafbewehrung einer diesbezüglichen Mitwirkungspflichtverletzung aus. Ob eine Mitwirkungspflichtverletzung zu einer Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 AO führt, ist in Abhängigkeit von der Ausgestaltung der Steuergesetze oft dem Zufall überlassen, gerade auch weil die Mitwirkungspflichten regelmäßig bloß „nach reinen Zweckmäßigkeit Gesichtspunkten im Interesse besserer Überwachung fiskalisch oder marktordnungsrechtlich erheblicher Vorgänge“⁹⁴¹

⁹³¹ Jäger, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 41d.

⁹³² Dannecker, in: FS Achenbach, 83, 99 f.

⁹³³ Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 59; Wulf, Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, 129 ff., 139 f.; Seer, SteuerStud 2016, 35, 37.

⁹³⁴ Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 179; Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 225 f.; Reichling/Lange, NStZ 2014, 311, 313.

⁹³⁵ Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 374; Reichling/Lange, NStZ 2014, 311, 313.

⁹³⁶ Zur Anwendbarkeit des § 370 AO im digitalisierten Besteuerungsverfahren s. Hellmann, in: GS Joecks, 483, 485 ff.

⁹³⁷ Näher Hellmann, in: GS Joecks, 483, 491 ff.

⁹³⁸ Näher Rolletschke, in: GS Joecks, 571, 576 ff.

⁹³⁹ Näher Rolletschke, in: GS Joecks, 571, 582 ff.

⁹⁴⁰ Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2164, 2167.

⁹⁴¹ BGH v. 25.1.1995 5 StR 491/94, wistra 1995, 189, 191.

geschaffen werden.⁹⁴² Im Nachfolgenden soll daher unter Analyse der eingangs erwähnten Fallgruppen untersucht werden, wie sich die Zurechnungsfiktion im Einzelnen auf den Tatbestand des § 370 AO auswirkt.

I. Bedeutung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO für das Steuerstrafrecht

1. Außerstrafrechtliche Fiktionen im Steuerstrafrecht

Fraglich ist, ob § 150 Abs. 7 S. 2 AO als außerstrafrechtliche Fiktion auch im Strafrecht anwendbar ist.

a) Meinungsstand

Ungeachtet der konkreten Einordnung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO sieht ein Teil der Literatur die Übernahme von Fiktionen ins Strafrecht aufgrund des Schuldgrundsatzes kritisch.⁹⁴³ Dagegen ist bspw. die Anwendung der Nettolohnfiktion des § 14 Abs. 2 S. 2 SGB IV zur Bemessung hinterzogener Sozialversicherungsbeiträge im Rahmen des § 266a StGB von der Rechtsprechung anerkannt.⁹⁴⁴ *Bülte* macht die Geltung einer außerstrafrechtlichen Fiktion im Strafrecht davon abhängig, ob diese das vom Straftatbestand geschützte Rechtsgut mitgestaltet und keine verfassungsrechtlichen oder strafrechtlichen Grundsätze entgegenstehen.⁹⁴⁵ Da § 266a StGB die Funktionsfähigkeit der Sozialversicherung schütze und die Nichtbeachtung der Nettolohnfiktion diese beeinträchtigen könne, hält *Bülte* die Anwendung der Fiktion im Strafrecht für gerechtfertigt.⁹⁴⁶

Konkret zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO führt *Beyer* an, dass die Vorschriften zur Erklärungsabgabe für die Feststellung der Unvollständigkeit bzw. des Fehlens einer Erklärung i. S. d. § 370 AO relevant seien, sodass § 150 Abs. 7 S. 2 AO konsequenterweise auch im Steuerstrafrecht zu berücksichtigen sei.⁹⁴⁷

b) Stellungnahme

Hinter der Argumentation von *Beyer* verbirgt sich ein Automatismus dergestalt, dass die Mitwirkungspflichten des Verfahrensrechts ungeprüft auf das Strafrecht durchschlagen. Wie die Auseinandersetzung mit der Anwendbarkeit des Art. 103 Abs. 2 GG auf außerstrafrechtliche Normen bereits gezeigt hat, verbietet sich eine Übernahme verfahrensrechtlicher Ergebnisse in das Steuerstrafrecht ohne vorherige strafrechtliche Wertungsprüfung und ggf. -korrektur. § 150 Abs. 7 S. 2 AO findet daher nur dann im

⁹⁴² *Dannecker*, in: FS Achenbach, 83, 91.

⁹⁴³ *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 124.

⁹⁴⁴ BGH v. 6.2.2013 1 StR 577/12, wistra 2013, 277, 277 ff.; zustimmend *Bülte*, JZ 2014, 603, 610.

⁹⁴⁵ *Bülte*, JZ 2014, 603, 610; a. A. *Beckemper/Wegner*, wistra 2003, 281, 282.

⁹⁴⁶ *Bülte*, JZ 2014, 603, 610.

⁹⁴⁷ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

Steuerstrafrecht Anwendung, wenn dies – wie *Bülte* im Zusammenhang mit § 266a StGB feststellt⁹⁴⁸ – mit verfassungsrechtlichen oder strafrechtlichen Grundsätzen vereinbar ist. Dies beurteilt sich nach dem jeweiligen Einzelfall und wird nachfolgend innerhalb der einzelnen Fallkonstellation besprochen.

2. Auswirkungen des § 150 Abs. 7 S. 2 AO

Es besteht Uneinigkeit über die Auswirkungen des § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Steuerstrafrecht. Dies betrifft zum einen die Frage nach der Wirkungsrichtung. Ein Teil der Literatur wertet die Zurechnungsfiktion als „*erfreuliche Entkriminalisierung*“⁹⁴⁹ im Bereich der Steuerhinterziehung. *Roth* stellt sogar die Frage auf, ob die Zurechnungsfiktion ein „*Totengräber der Steuerhinterziehung*“ sei.⁹⁵⁰ Ein anderer Teil der Literatur befürchtet das Gegenteil. *Häger* sieht durch die Einführung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO erhebliche Wertungswidersprüche im Bereich des Steuerstrafrechts, die sich allesamt zulasten des Steuerpflichtigen auswirken sollen.⁹⁵¹ Zum anderen ist sich die Literatur hinsichtlich des Ausmaßes der Auswirkungen uneins. So wird zum Teil die Meinung vertreten, dass es „*in zahlreichen Fällen zum Ausschluss oder jedenfalls zu einer erheblichen Einschränkung der Strafbarkeit gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO*“ komme.⁹⁵² *Roth* ist der Ansicht, dass die Auswirkungen des § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Steuerstrafrecht begrenzt seien.⁹⁵³

Wie sich § 150 Abs. 7 S. 2 AO auf den Tatbestand des § 370 AO im Einzelnen auswirkt, wird im Nachfolgenden dargestellt. Höchstrichterliche Rechtsprechung zum Thema existiert bisher nicht.

II. Objektiver Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die steuerstrafrechtlichen Auswirkungen steuererhöhender eDaten beim Steuerpflichtigen, wie bspw. die nach § 22a EStG durch die jeweiligen Versicherer zu übermittelnden Renteneinkünfte.

⁹⁴⁸ Die darüber hinaus von ihm geforderte Mitgestaltung des strafrechtlich geschützten Rechtsguts durch die außerstrafrechtliche Regelung ist bei § 150 Abs. 7 S. 2 AO gegeben: Die Zurechnungsfiktion regelt den Inhalt der Steuererklärungspflichten und steht daher im Zusammenhang mit der das Steueraufkommen sichernden Steuerfestsetzung.

⁹⁴⁹ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 616, 628; zustimmend *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 131; ähnlich auch *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 61.

⁹⁵⁰ Titel des Beitrags von *Roth*, wistra 2018, 152, 152 ff.

⁹⁵¹ *Häger*, wistra 2017, 369, 371 f.

⁹⁵² *Häger*, wistra 2017, 369, 373; *Krug*, NZWiSt 2018, 194, 195, zufolge sei die Relevanz der Zurechnungsfiktion nicht zu unterschätzen.

⁹⁵³ *Roth*, wistra 2018, 152, 154; so auch *Jacobi*, Steuerhinterziehung, 97.

1. Steuererklärung ohne Angabe von Daten i. S. d. § 93c AO

In den nachfolgenden Konstellationen gibt der Steuerpflichtige eine Steuererklärung ab, in der er Einkünfte richtig und vollständig erklärt, die nicht dem Anwendungsbereich des § 93c AO unterfallen. Daneben bezieht der Steuerpflichtige Einnahmen i. S. d. § 93c AO, die er nicht deklariert. Alternativ gibt der Steuerpflichtige, der ausschließlich Einnahmen i. S. d. § 93c AO bezieht, einzig den Hauptvordruck ab.

a) Richtige Übermittlung durch Dritten

(1) Meinungsstand

Es besteht Einigkeit, dass keine Steuerhinterziehung durch das Machen unvollständiger Angaben eintritt, wenn der Steuerpflichtige eine Steuererklärung ohne Angaben i. S. d. § 93c AO abgibt, die der Dritte richtig übermittelt hat.⁹⁵⁴

(2) Stellungnahme

Die Konstellation stellt den vom Gesetzgeber vorgesehenen Regelfall dar. Zu Recht besteht hier Einigkeit über die Anwendbarkeit des § 150 Abs. 7 S. 2 AO auch im Steuerstrafrecht. Die Regelung begünstigt den Steuerpflichtigen bei richtiger Übermittlung der eDaten durch den Dritten. Sie bezweckt die Reduzierung der Mitwirkungspflichten hinsichtlich der Erklärung der eDaten. Die Anwendung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO führt dazu, dass der Steuerpflichtige keine Steuerhinterziehung durch das Machen unvollständiger Angaben hinsichtlich der Daten i. S. d. § 93c AO begeht, wenn er die eDaten selbst nicht deklariert, diese aber vom Dritten richtig übermittelt wurden. Es fehlt an einer Tathandlung i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.⁹⁵⁵ Das Unrecht des § 370 AO ist nicht verwirklicht, da keine Offenbarungspflichten verletzt werden. Ein Informationsdefizit der Finanzbehörde wird durch die Datenübermittlung des Dritten beseitigt.⁹⁵⁶

b) Unrichtige oder unvollständige Übermittlung durch Dritten

(1) Meinungsstand

Es ist strittig, ob den Steuerpflichtigen strafrechtliche Konsequenzen für die unrichtige oder unvollständige Übermittlung des Dritten treffen.

⁹⁵⁴ Häger, wistra 2017, 369, 370; Roth, wistra 2018, 152, 153; Beyer, NZWiSt 2018, 359, 360; Schmitz, in: GS Joecks, 615, 618; Heuel/Harink, AO-StB 2020, 49, 54; Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2164; Beller/Wagner, ZWH 2022, 1, 2; Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 250; Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 38; Ibold, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 124; Grötsch, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 186; Klüger, Die Rolle des Steuerberaters, 379 f.

⁹⁵⁵ S. auch Schmitz, in: GS Joecks, 615, 618.

⁹⁵⁶ Zum strukturellen Informationsdefizit der Finanzbehörde im Kontext des § 370 AO s. Ibold, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 19 f., 124.1.

Der Steuerpflichtige handele nach einer Ansicht tatbestandsmäßig i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wenn er die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Daten des Dritten erkenne oder bezweifele, diese aber nicht in der Steuererklärung richtigstelle.⁹⁵⁷ Durch die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO werde das pflichtwidrige Unterlassen der Richtigkeits-/Vollständigkeitsprüfung zu aktivem Tun.⁹⁵⁸ Ein Teil der Literatur begrenzt das tatbestandsmäßige Verhalten auf eDaten, die dem Steuerpflichtigen bei Nutzung des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung bereitgestellt werden.⁹⁵⁹

Nach anderer Ansicht gelten die unrichtigen eDaten des Dritten nicht als Angaben des Steuerpflichtigen, da die Fiktionswirkung aufgrund des Schuldgrundsatzes nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen herangezogen werden könne.⁹⁶⁰

(2) Stellungnahme

Für das Verfahrensrecht wurde bereits festgestellt, dass den Steuerpflichtigen mittels der Zurechnungsfiktion negative Folgen aus der unrichtigen Übermittlung von eDaten treffen können.⁹⁶¹ Ob dies auch auf steuerstrafrechtlicher Ebene gilt, ist fraglich.

(a) Falleingrenzung

Auch in steuerstrafrechtlicher Hinsicht ist auf die geringere Relevanz der Fallgruppe hinzuweisen. Aufgrund des für die §§ 370, 378 AO erforderlichen Steuerverkürzungserfolges sind allein derartige Fehler betreffend eDaten beachtlich, die zugunsten des Steuerpflichtigen wirken. Hierzu zählen zu niedrig übermittelte Einnahmen sowie zu hoch übermittelte Ausgaben. Zwei Fehlerquellen sind denkbar: Der Dritte übermittelt die eDaten quantitativ falsch, weil er bspw. statt den an den Steuerpflichtigen ausgezahlten Rentenbezügen eines Jahres i. H. v. 20.000 Euro nur 10.000 Euro übermittelt. Daneben sind auch Subsumtionsfehler möglich, wenn bspw. der Arbeitgeber fälschlicherweise Arbeitslohn als steuerfrei einstuft. Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige in der vorliegenden Fallkonstellation unrichtige Angaben macht.

⁹⁵⁷ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 186; *Roth*, wistra 2018, 152, 153; *Rätke*, in: Klein, AO, AO § 150 Rz. 84; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 38; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 63; *Ortward*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 646; wohl auch *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO, Stand 31.3.2017, AO § 93c Rz. 5, und *Klüger*, Die Rolle des Steuerberaters, 380.

⁹⁵⁸ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 186.

⁹⁵⁹ *Beyer*, NWB 2016, 1508, 1509 f.; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2164 f.; *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

⁹⁶⁰ *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 124; im Ergebnis gegen § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wohl auch *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 620, der jedoch eine (strafbewehrte) Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO annimmt.

⁹⁶¹ S. C.IV.2.g).

(b) Bezugspunkt 1: Strafbarkeit hinsichtlich der eDaten

(i) Bestimmtheitsgrundsatz

Gegen eine Strafbarkeit des Steuerpflichtigen nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen der Zurechnung fehlerhafter eDaten spricht der Bestimmtheitsgrundsatz. Insoweit ist das Merkmal „*unrichtige [...] Angaben macht*“ kritisch zu hinterfragen. Es handelt sich wie gesehen um ein normatives Merkmal, das mittels der Wertungen des Steuerrechts ausgefüllt wird.⁹⁶² Insoweit ist § 150 Abs. 7 S. 2 AO Ausfüllungsnorm. Nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO sind die vom Dritten übermittelten eDaten nicht die eigenen Angaben des Steuerpflichtigen, sondern sie gelten als solche. Die Zurechnung gilt aufgrund der systematischen Erwägungen im Verfahrensrecht zwar auch für unrichtige eDaten. Insoweit besteht jedoch ein Widerstreit zum Wortsinn des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, der die äußerste Grenze der Auslegung bildet. Der Wortlaut „*macht*“ setzt ein Handeln, d. h. ein aktives Tun, voraus. Dies zeigen systematische Erwägungen zur Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Allerdings weist schon der Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO den aktiven Part dem Dritten zu: „*Daten, die von mitteilungspflichtigen Stellen [...] übermittelt wurden [...]*.“ Die Fiktion sieht nach dem Wortlaut keinen Mitwirkungsakt des Steuerpflichtigen für die Zurechnung vor. Im Gegenteil führt ein Mitwirkungsakt im Fall des Machens abweichender Angaben nach § 150 Abs. 7 S. 2 Hs. 3 AO zur Unterbindung der Zurechnung.

(ii) Erklärungsdelikt

Auch spricht die Ausgestaltung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als Erklärungsdelikt gegen eine strafbewehrte Zurechnung unrichtiger eDaten zum Steuerpflichtigen.⁹⁶³ Erforderlich ist hiernach ein Kommunikationsakt des Täters gegenüber der Finanzbehörde als Erklärungsempfänger. Hinsichtlich der eDaten übt der Steuerpflichtige aber gerade keine Kommunikation aus, da er die entsprechenden Erklärungsfelder nicht ausfüllt. Hinter dem Nichtausfüllen verbirgt sich aus Sicht der Finanzverwaltung einzig die konkludente Botschaft, dass der Steuerpflichtige eine etwaige Unrichtigkeit der eDaten nicht kennt. Anders mag dies aus Sicht der Finanzverwaltung nur sein, wenn der Steuerpflichtige das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung nutzt. Hier sind die entsprechenden Zeilen in der Steuererklärung (vor-)ausgefüllt. Allerdings darf der Steuerpflichtige bei Nutzung

⁹⁶² S. B.I.2.a)(2) und B.I.2.b).

⁹⁶³ S. H.II.2.

des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung nicht schlechter stehen als ohne Nutzung. Der Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO differenziert insoweit nicht.⁹⁶⁴

(iii) Unmittelbare Täterschaft

Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige in Bezug auf unrichtige eDaten tauglicher unmittelbarer Täter sein kann. Bei der Datenübermittlung nach § 93c AO handeln in Bezug auf die Informationsbeschaffung gegenüber der Finanzbehörde mehrere Personen: der Steuerpflichtige durch die Abgabe der Steuererklärung und der Dritte durch die Übermittlung der eDaten. Es ist für die Beantwortung der Frage daher auf die Erklärungsherrschaft hinsichtlich der eDaten abzustellen. Der Steuerpflichtige bringt in der vorliegenden Konstellation zwar die Steuererklärung eigenhändig in den Rechtsverkehr, allerdings enthält diese keine Angaben zu den eDaten. Diese werden vom Dritten übermittelt. Fraglich ist, wer von beiden den Inhalt der eDaten bestimmt, d. h. wer insoweit über die Einführung der Erklärung in den Rechtsverkehr entscheidet. Hierfür sind die einzelnen Schritte der Datenübermittlung hin zur Veranlagung zu begutachten.

a. Erstellung des Datensatzes

In einem ersten Schritt ist der Inhalt der zu übermittelnden eDaten zu bestimmen. Dieser Vorgang fällt in den Herrschaftsbereich des Dritten. Der Dritte ermittelt die eDaten in der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle eigenständig. Er hat die bessere Kenntnis vom Inhalt der eDaten und ist auf eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht angewiesen. Die eDaten bilden dasjenige ab, was beim Dritten an der Quelle abgeflossen ist bzw. dort vereinnahmt wurde. Abstimmungen sind nur im Ausnahmefall erforderlich, etwa wenn Rückfragen zu persönlichen Merkmalen bestehen, wie zum Familienstatus für die Bestimmung der Lohnsteuerklasse. Eine derartige Abstimmung ändert aber nichts an der Herrschaft des Dritten über den Vorgang. Den Inhalt des Datensatzes bestimmt schlussendlich der Dritte. Eine Freigabe durch den Steuerpflichtigen sieht das Gesetz nicht vor.

b. Übermittlung des Datensatzes

Auch in die Übermittlung der eDaten mittels Datensatz an die Finanzverwaltung ist der Steuerpflichtige nicht eingebunden. Der Datenübermittlungsvorgang wird allein durch den Dritten per Mausklick ausgelöst und vollzieht sich ohne Einbindung des Steuerpflichtigen zwischen den Servern des Dritten und der Finanzverwaltung. Über den Zeitpunkt der Übermittlung entscheidet die mitteilungspflichtige Stelle im Rahmen der gesetzlichen

⁹⁶⁴ S. C.IV.2.h)(2).

Frist frei. Ab dem Zeitpunkt des Eingangs der eDaten auf dem Server der Finanzverwaltung befinden sich die eDaten im Rechtsverkehr. Bis dahin sieht das Gesetz eine Einbindung des Steuerpflichtigen nicht vor.⁹⁶⁵ Insbesondere liegt keine vergleichbare Lage zu § 87d AO vor, wo die Datenübermittlung an Finanzbehörden im Auftrag geregelt ist. Die Regelung sieht die Auftragsdatenübermittlung durch Dritte, insbesondere durch zur Hilfeleistung in Steuersachen befugte Personen, vor.⁹⁶⁶ Im Fall der eDaten erteilt der Steuerpflichtige keinen Auftrag zur Datenübermittlung, sondern die Daten werden kraft gesetzlicher Anordnung durch den Dritten übermittelt.

c. Abgabe der Steuererklärung

Es fragt sich, ob der Steuerpflichtige durch die Abgabe der Steuererklärung täterschaftlich hinsichtlich der unrichtigen eDaten handelt. Durch die Abgabe der Steuererklärung löst der Steuerpflichtige einen Arbeitsanstoß bei der Finanzverwaltung aus. Die Steuererklärung ist Anlass für die vollautomationsgestützte bzw. die personelle Veranlagung. Hierbei finden die eDaten über die Zurechnungsfiktion Eingang in die Steuerfestsetzung, wobei auf verfahrensrechtlicher Ebene auch eine Zurechnung unrichtiger eDaten stattfindet. Der Steuerpflichtige müsste durch die Zurechnung zum Urheber der Erklärung werden, d. h. den Inhalt der eDaten bestimmen. Dagegen spricht zunächst die Tatsache, dass § 150 Abs. 7 S. 2 AO als bloße Fiktion ausgestaltet ist. Der Steuerpflichtige ist von Gesetzes wegen nicht Urheber, er gilt nur als derjenige, der die Angaben gemacht hat. Auch entscheidet der Steuerpflichtige nicht über die Einführung der Erklärung in den Rechtsverkehr. Die eDaten befinden sich bereits im Rechtsverkehr. In diesem Zusammenhang spricht auch die Deliktsnatur des § 370 AO als konkretes Gefährdungsdelikt gegen eine Erklärungsherrschaft. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist bereits im Moment der Datenübermittlung des Dritten eingetreten, weil die Finanzverwaltung ab diesem Zeitpunkt Zugriff auf die fehlerhaften eDaten hat und diese bereits im Rahmen einer Schätzung, vor allem aber bei der Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen verwenden könnte.⁹⁶⁷ Daher ist irrelevant, dass sich durch die Abgabe der Steuererklärung und

⁹⁶⁵ Ursprünglich sah § 10a Abs. 2a EStG a. F. vor, dass der Steuerpflichtige gegenüber der mitteilungs-pflichtigen Stelle in die Datenübermittlung nach § 93c AO einwilligen muss, um einen Sonderausgabenabzug für die entsprechenden Beiträge zur zusätzlichen Altersvorsorge zu erlangen; die Vorschrift wurde durch das DSAnpUG-EU v. 20.11.2019, BGBl. I 2019, 1626, mit Wirkung zum 1.1.2019 aufgehoben, vgl. Art. 155 Abs. 2 DSAnpUG-EU.

⁹⁶⁶ *Brandis*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 147. EL 2017, AO § 87d Rz. 2.

⁹⁶⁷ Zur Qualifizierung von Einkommensteuervorauszahlungen als Steuerschuld und der Möglichkeit einer diesbezüglichen Steuerhinterziehung s. BFH v. 15.4.1997 VII R 74/96, NJW 1997, 2543, 2543 ff.

einen hierdurch ausgelösten Arbeitsanstoß die Gefährdung des von § 370 AO geschützten Rechtsguts vertieft.

(iv) Mittelbare Täterschaft

Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige mittelbarer Täter eines unvorsätzlich handelnden Werkzeugs ist. Der Dritte wird regelmäßig nicht tatbestandsmäßig i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO handeln, weil die unrichtige Datenübermittlung vorsatzlos geschieht. Um einer Haftung nach § 72a AO zu entgehen, wird der Dritte es vermeiden wollen, unrichtige eDaten zu übermitteln. Anders mag dies nur im Fall von kollusivem Zusammenwirken sein, was aufgrund des institutionellen Charakters vieler Arbeitgeber und Rentenversicherer der Ausnahmefall bleiben sollte. Hiernach ist auch mittäterschaftliches Handeln zwischen Steuerpflichtigem und Drittem regelmäßig nicht zu erwarten. Hingegen ist die Annahme mittelbarer Täterschaft nicht gleichermaßen fernliegend. In den Fällen fehlenden Vorsatzes des Dritten bei gleichzeitiger Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Unrichtigkeit der eDaten hat der Letztgenannte überlegenes Wissen. Im Verhältnis zum Dritten nimmt der Steuerpflichtige allerdings keinen Einwirkungsakt vor. Vielmehr übermittelt der Dritte die eDaten aufgrund seiner gesetzlichen Pflicht eigenständig und ohne Einflussnahme des Steuerpflichtigen.⁹⁶⁸ Der Steuerpflichtige nutzt diese Falschübermittlung in einem zweiten Schritt durch sein Untätigbleiben aus. Der Schwerpunkt der Vorwerfbarkeit liegt in Bezug auf den Steuerpflichtigen daher in einem Unterlassen. Die Figur der mittelbaren Täterschaft durch Unterlassen ist jedoch abzulehnen, da für sie keine Notwendigkeit besteht.⁹⁶⁹ Durch ein aktives Tun eines Dritten können eigene strafbewehrte Garantienpflichten des Unterlassenden begründet werden.⁹⁷⁰ Dies ist bspw. im außersteuerrechtlichen Kontext der Fall, wenn ein Elternteil ein vom anderen Elternteil unvorsätzlich vergiftetes, in Lebensgefahr befindliches Kind vorfindet und nun nicht einschreitet.⁹⁷¹ Diese Garantienpflicht besteht jedoch unabhängig vom Einsatz eines Tatmittlers, sodass es keiner Zurechnung fremden Verhaltens bedarf, sondern § 25 Abs. 1 Alt. 1 StGB einschlägig ist.⁹⁷²

⁹⁶⁸ S. G.I.6.

⁹⁶⁹ *Waßmer*, Geschäftsherrenhaftung, 350 f., unter Hinweis auf die fehlende Einflussnahme auf einen Tatmittler; *Ransiek*, JuS 2010, 678, 679; *Bachmann/Eichinger*, JA 2011, 105, 106; *Jescheck/Weigend*, Lehrbuch Strafrecht AT, 673; *Roxin*, Täterschaft und Tatherrschaft, 525 f.; a. A. *Joecks/Scheinfeld*, in: MüKo StGB, StGB § 25 Rz. 183.

⁹⁷⁰ *Ransiek*, JuS 2010, 678, 679.

⁹⁷¹ Abwandlung des Fallbeispiels bei *Ransiek*, JuS 2010, 678, 679.

⁹⁷² *Ransiek*, JuS 2010, 678, 679; *Bachmann/Eichinger*, JA 2011, 105, 106.

(c) Bezugspunkt 2: Unvollständige Steuererklärung als Folgeproblem

Zwar ist der Steuerpflichtige in Bezug auf die unrichtigen oder unvollständigen eDaten nicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verantwortlich. Für ihn stellt sich jedoch ein anderes strafrechtliches Problem: Seine Steuererklärung enthält keine Angaben zu den eDaten. Macht der Steuerpflichtige nunmehr selbst unvollständige Angaben, wenn die eDaten des Dritten unrichtig oder unvollständig sind, d. h. profitiert der Steuerpflichtige in diesem Fall strafrechtlich nicht von der Zurechnungsfiktion? Auf verfahrensrechtlicher Ebene findet eine Zurechnung unabhängig von der Richtigkeit der eDaten statt. Durchschlagende Argumente für eine abweichende steuerstrafrechtliche Beurteilung lassen sich nicht finden. Der Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO lässt eine Zurechnung auch unrichtiger bzw. unvollständiger Angaben zu. Zudem spricht die beabsichtigte begünstigende Wirkung der Zurechnungsfiktion für ein Fortbestehen der Mitwirkungspflichtreduzierung bei fehlerhaften eDaten. Damit scheidet eine Unvollständigkeit der Steuererklärung aus.

(d) Ergebnis

Der Steuerpflichtige verwirklicht in Bezug auf unrichtige oder unvollständige Angaben des Dritten nicht den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Eine Strafbarkeit wegen des Machens von diesbezüglichen Angaben wäre für den Steuerpflichtigen schon nicht vorhersehbar. Daneben trifft den Steuerpflichtigen insoweit keine täterschaftliche Verantwortung.⁹⁷³ Entgegen der Ansicht von *Ibold* muss der Steuerpflichtige daher nicht erst auf Ebene der Schuld vor den negativen Folgen unrichtiger bzw. unvollständiger eDaten geschützt werden. Auch droht dem Steuerpflichtigen keine Bestrafung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 13 StGB, da hierüber eine Strafbarkeit schon grundsätzlich abzulehnen ist. Allerdings könnte eine Verletzung einer Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO strafrechtliche Konsequenzen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO mit sich bringen, was im Folgenden noch zu untersuchen ist.⁹⁷⁴

c) Fehlende Übermittlung durch Dritten

(1) Meinungsstand

Der Teil der Literatur, der sich mit der Fallkonstellation überhaupt auseinandersetzt, geht davon aus, dass der Steuerpflichtige bei fehlender Übermittlung durch den Dritten den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch das Machen unvollständiger Angaben verwirklicht.⁹⁷⁵ Die Zurechnungsfiktion greife bei fehlender Übermittlung

⁹⁷³ In Bezug auf das Verfahrensrecht ausdrücklich AEAO zu § 150 Nr. 3 S. 1.

⁹⁷⁴ S. I.III.3.c).

⁹⁷⁵ Roth, wistra 2018, 152, 153; Schmitz, in: GS Joecks, 615, 620.

durch den Dritten nicht ein.⁹⁷⁶ Der Steuerpflichtige handele jedoch unvorsätzlich, sofern er auf eine Übermittlung vertrauen dürfe, welches sich aus der Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO ergeben soll.⁹⁷⁷

(2) Stellungnahme

Die Zurechnungsfiktion setzt eine tatsächliche Übermittlung der eDaten voraus.⁹⁷⁸ Nur im Umfang der tatsächlichen Datenübermittlung wird der Steuerpflichtige von seiner Mitwirkungspflicht befreit. Dies gilt aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 150 Abs. 7 S. 2 AO auch im Steuerstrafrecht. Bedenken im Hinblick auf das Gesetzlichkeitsprinzip bestehen nicht. Gibt der Steuerpflichtige eine Steuererklärung ab, in der er die eDaten nicht deklariert, obwohl keine eDaten von Dritten zugerechnet werden können, ist eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO durch das Machen unvollständiger Angaben für den Steuerpflichtigen eindeutig zu erkennen. Wie gesehen ist der Steuerpflichtige auch zur Überprüfung der tatsächlichen Übermittlung der eDaten verpflichtet, wobei er eine unterbliebene Übermittlung grundsätzlich an einer fehlenden Information nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO, nach § 22a Abs. 3 EStG oder am Fehlen der eDaten im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung erkennen kann.⁹⁷⁹ Wurden die eDaten nicht übermittelt, ist seine Steuererklärungspflicht nicht suspendiert. Hält der Steuerpflichtige die Besteuerungsgrundlagen nunmehr zurück, überschreitet er objektiv die Schwelle zur Steuerhinterziehung.⁹⁸⁰ Aus Sicht der Finanzbehörde entsteht der Eindruck einer vollständigen Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen durch den Steuerpflichtigen, ohne dass die Finanzbehörde Kenntnis von den eDaten erlangen kann.

2. Steuererklärung mit unrichtiger Angabe von Daten i. S. d. § 93c AO

In den nachfolgenden Konstellationen gibt der Steuerpflichtige eine Steuererklärung ab, in der er Tatsachen, die unter § 93c AO fallen, zu seinen Gunsten unrichtig deklariert.

a) Richtige Übermittlung durch Dritten

(1) Meinungsstand

Die Literatur nimmt eine Versuchsstrafbarkeit für den Fall an, dass der Steuerpflichtige im Vergleich zu den vom Dritten übermittelten eDaten abweichende, unrichtige Angaben

⁹⁷⁶ Roth, wistra 2018, 152, 153; Schmitz, in: GS Joecks, 615, 620.

⁹⁷⁷ Schmitz, in: GS Joecks, 615, 620.

⁹⁷⁸ S. C.IV.2.f).

⁹⁷⁹ S. G.I.4.b)(3).

⁹⁸⁰ Zum subjektiven Tatbestand s. I.IV.

macht.⁹⁸¹ Hierbei wird das Vorliegen eines untauglichen Versuchs nach § 23 Abs. 3 StGB in Erwägung gezogen.⁹⁸²

(2) Stellungnahme

Die von der Literatur angenommene Versuchsstrafbarkeit setzt implizit voraus, dass die unrichtigen eDaten des Steuerpflichtigen nicht Grundlage der Steuerfestsetzung werden. Dies ist nach dem oben geschilderten Praxisbefund zur faktischen Behandlung der eDaten des Dritten als Grundlagenbescheid⁹⁸³ schlüssig, wenn auch nicht zwingend. Die Überlegung zum Vorliegen des § 23 Abs. 3 StGB führt allerdings zu weit. Die Vorschrift setzt einen (strafbaren) untauglichen Versuch voraus.⁹⁸⁴ Hierfür muss der Versuch objektiv von vornherein ungeeignet sein, zur Tatbestandsverwirklichung führen zu können.⁹⁸⁵ Es trifft nicht zu, dass die unrichtigen Angaben des Steuerpflichtigen nicht zur Vollendung führen können. Bei Abweichen der Angaben des Steuerpflichtigen von den eDaten des Dritten ist die Finanzbehörde zur Aufklärung im Rahmen der Amtsermittlung verpflichtet. Das Ergebnis dieser Prüfung kann die Zugrundelegung der Angaben des Steuerpflichtigen sein, wenn die Finanzbehörde diese irrig als richtig einstuft.

b) Unrichtige oder unvollständige Übermittlung durch Dritten

(1) Meinungsstand

Die Fallgruppe wird vereinzelt im Rahmen der überholenden Kausalität angesprochen. Voraussetzung für die Annahme von Kausalität sei, dass die ursprüngliche vom Täter gesetzte Bedingung fortwirke; es fehle am Kausalzusammenhang, wenn die von ihm eingeleitete Kausalkette durch eine zweite, nicht an die erste Kausalkette anknüpfende Kausalkette derart überholt werde, dass die erste Kausalkette nicht mehr fortwirke.⁹⁸⁶ Ein Fall überholender Kausalität soll vorliegen, wenn unrichtige Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung durch unrichtige eDaten des Dritten im Rahmen der automatisierten Veranlagung überschrieben werden.⁹⁸⁷

(2) Stellungnahme

Die geringe Auseinandersetzung mit der Fallvariante wird auf ihre untergeordnete Relevanz zurückzuführen sein: Sowohl der Steuerpflichtige als auch der Dritte müssten

⁹⁸¹ Häger, wistra 2017, 369, 370; Beller/Wagner, ZWH 2022, 1, 4.

⁹⁸² Häger, wistra 2017, 369, 370.

⁹⁸³ S. C.IV.1.e).

⁹⁸⁴ Heger, in: Lackner/Kühl/Heger, StGB, StGB § 23 Rz. 5.

⁹⁸⁵ Engländer, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen/Saliger, StGB, StGB § 22 Rz. 98.

⁹⁸⁶ Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 118 m. w. N.

⁹⁸⁷ Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 118.

unrichtig erklären. Folgendes Beispiel dient der Veranschaulichung der nachstehenden Ausführungen: Die im Veranlagungszeitraum 01 bezogene Leibrente beträgt 15.000 Euro. Die mitteilungspflichtige Stelle übermittelt einen Betrag i. H. v. 12.000 Euro. Der Steuerpflichtige erklärt einen Betrag i. H. v. 10.000 Euro.

Unproblematisch ist, dass der Steuerpflichtige eine Tathandlung i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begeht, wenn er unrichtige Angaben über Besteuerungsgrundlagen i. S. d. § 93c AO macht. Überträgt man den Praxisbefund zur praktischen Bindungswirkung der eDaten auf den vorliegenden Fall, wird die Finanzbehörde regelmäßig die eDaten des Dritten der Besteuerung zugrunde legen. Diese führen mithin zum Steuerverkürzungserfolg, im Beispielsfall in Höhe einer zu niedrigen Bemessungsgrundlage von 3.000 Euro. Es handelt sich im Einklang mit der o. g. Literaturansicht um ein Kausalitätsproblem. Die unrichtigen Angaben des Steuerpflichtigen sind nach der *conditio-sine-qua-non*-Formel nicht kausal für den Verkürzungserfolg in seiner konkreten Gestalt.⁹⁸⁸ Die Angaben des Steuerpflichtigen sind als Reserveursache außer Acht zu lassen.⁹⁸⁹ Die unrichtigen Informationen fließen nicht in die Entscheidung der Finanzverwaltung – in Form der Steuerfestsetzung – ein.⁹⁹⁰ Es bleibt bei entsprechendem Vorsatz eine Strafbarkeit wegen Versuchs nach §§ 370 Abs. 2, 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 22 StGB.

c) **Fehlende Übermittlung durch Dritten**

(1) **Meinungsstand**

Soweit ersichtlich wird diese Sachverhaltsvariante im Schrifttum bisher nicht behandelt.

(2) **Stellungnahme**

Die fehlende Auseinandersetzung mit der Fallgruppe im Schrifttum wird auf ihre unproblematische Lösung zurückzuführen sein. Der Steuerpflichtige verwirklicht durch das Machen unrichtiger Angaben den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Mangels Datenübermittlung durch den Dritten liegt kein zurechenbarer Datenbestand vor. Die Finanzverwaltung wird die unrichtigen Angaben des Steuerpflichtigen daher der Steuerfestsetzung mit der Folge einer Steuerverkürzung zugrunde legen. Etwas anderes gilt nur

⁹⁸⁸ Zur Äquivalenztheorie bei § 370 AO s. *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 451 f.; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 571, 573 f.; *Rolletschke*, in: Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 227; kritisch *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 306 ff.

⁹⁸⁹ *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 118 m. w. N.

⁹⁹⁰ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 574; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 118.

dann, wenn sie die eDaten noch vom Dritten anfordert und diese berücksichtigt: Sind die eDaten des Dritten korrekt, verbleibt eine Versuchsstrafbarkeit.

3. Ergebnis

Die Datenübermittlung durch Dritte wirkt sich auf die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen aus. Macht der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung selbst keine Angaben zu eDaten, kommt eine täterschaftliche Begehung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO nur noch bei einer unterbliebenen Datenübermittlung durch den Dritten in Betracht. Eine täterschaftliche Begehung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO scheidet hingegen für durch den Dritten unrichtig oder unvollständig übermittelte eDaten aus. Deklariert der Steuerpflichtige selbst unrichtige oder unvollständige eDaten, wird ihn in der Praxis aufgrund der grundlagenbescheidähnlichen Berücksichtigung der eDaten des Dritten regelmäßig allein eine Versuchsstrafbarkeit treffen.

III. Objektiver Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen wegen Nichtabgabe einer Steuererklärung bei Vorliegen von eDaten im Finanzamt ist umstritten. Ein Teil der Literatur schätzt das Problem der strafbewehrten Nichtabgabe in der Praxis eher gering ein, da von den eDaten eher Arbeitnehmer ohne Steuererklärungspflicht nach § 46 EStG betroffen seien; zudem veranlasse das mit den eDaten bestehende Entdeckungsrisiko zu einer Abgabe.⁹⁹¹ Dem ist nicht zuzustimmen. Auch im Bereich der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit führt eine Reihe von Sachverhalten zur Abgabepflicht,⁹⁹² wie etwa im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten bei der Wahl der Steuerklassen III und V (§ 56 S. 1 Nr. 1 Buchst. b, Nr. 2 Buchst. b EStDV i. V. m. § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG).⁹⁹³ Daneben haben Rentner eine Steuererklärung abzugeben, wenn ihr jeweiliger Gesamtbetrag der Einkünfte den Grundfreibetrag⁹⁹⁴ nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG überschritten hat (§ 56 S. 1 Nr. 1 Buchst. b, Nr. 2 Buchst. b EStDV).

Es existieren die folgenden Diskussionspunkte bzw. Lösungsansätze.

⁹⁹¹ Roth, wistra 2018, 152, 154.

⁹⁹² S. § 56 S. 1 Nr. 1 Buchst. b, Nr. 2 Buchst. b EStDV i. V. m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 EStG.

⁹⁹³ Häger, wistra 2017, 369, 370, spricht vom „Standardfall“ zweier ausschließlich nichtselbstständig tätiger Ehegatten mit den Lohnsteuerklassen III und V; Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73a, geht von „praktisch sehr häufig anzutreffenden Fällen“ aus.

⁹⁹⁴ Der Grundfreibetrag beträgt für den Veranlagungszeitraum 2023 10.908 Euro.

1. Anwendbarkeit des § 150 Abs. 7 S. 2 AO

Für das Verfahrensrecht wurde bereits festgestellt, dass § 150 Abs. 7 S. 2 AO auch ohne Abgabe einer Steuererklärung greift.⁹⁹⁵ Es fragt sich weiter, ob dies auch im Steuerstrafrecht gilt, d. h., ob § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Anwendungsbereich des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO Anwendung findet.

a) Meinungsstand

Die Literatur führt zur Beantwortung der Frage neben den oben genannten verfahrensrechtlichen Argumenten auch strafrechtsspezifische Argumente an.

Gegen das Erfordernis einer Abgabe der Steuererklärung wird einerseits auf das Bestimmtheitsgebot gem. Art. 103 Abs. 2 GG, Art. 7 Abs. 1 EMRK abgestellt: Die allgemeine Formulierung der Fiktionsregelung schließe den Fall der Nichtabgabe nicht eindeutig aus.⁹⁹⁶ Im Sinne der Rechtsklarheit greife die Fiktionsregel im Strafrecht auch bei Nichtabgabe der Steuererklärung ein.⁹⁹⁷ Andere argumentieren mit dem Wegfall des Sanktionsgrundes: § 370 AO ahnde den Informationsmangel aufgrund dessen die Steuer durch die Finanzbehörde nicht oder nicht in richtiger Höhe festgesetzt werden könne, welcher aufgrund der Datenübermittlung durch den Dritten nicht vorliege.⁹⁹⁸ Die Befürworter der Anwendbarkeit von § 150 Abs. 7 S. 2 AO schließen eine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Bezug auf die nach § 93c AO übermittelten eDaten aus.⁹⁹⁹ Für die Notwendigkeit einer Steuerklärungsabgabe argumentiert *Rolletschke* auf strafrechtlicher Ebene mit der Verhinderung von Schutzlücken für die nach § 370 AO geschützte Möglichkeit, den Steueranspruch richtig festzusetzen.¹⁰⁰⁰ Als Beispiel führt er einen der Entscheidung des LG Aurich ähnlichen Fall an, in dem zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtete Ehegatten keine Steuererklärung einreichen, ihr Arbeitgeber aber die eDaten betreffend Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit an das zuständige Finanzamt übermittelt hat; die eDaten werden nicht an den Veranlagungsbeamten weitergeleitet, sondern verbleiben bei einer Zentralstelle des Finanzamts; daher ist keine Veranlagung erfolgt, was im Beispiel zu einem Steuerverlust von 5.000 Euro führt.¹⁰⁰¹

⁹⁹⁵ S. C.IV.2.e).

⁹⁹⁶ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

⁹⁹⁷ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

⁹⁹⁸ *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55.

⁹⁹⁹ *Häger*, wistra 2017, 369, 370; *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 620 ff.; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55; *Schindler*, in: Gosch, AO/FGO, 175. EL 2023, AO § 150 Rz. 58.

¹⁰⁰⁰ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188 f.

¹⁰⁰¹ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 187, unter Bezugnahme auf LG Aurich v. 8.11.2017 12 Ns 310 Js 8712/15, NZWiSt 2018, 190.

Zum Teil wird die Beantwortung der Frage mangels strafrechtlicher Erheblichkeit aufgrund der nachfolgenden Lösungsansätze offengelassen: Die h. M. löst das Problem über das Merkmal der Unkenntnis.¹⁰⁰² Andere Literaturstimmen verneinen die objektive Zurechnung eines Steuerverkürzungserfolges bei positiver Kenntnis der Behörde von den relevanten Besteuerungsgrundlagen.¹⁰⁰³

b) **Stellungnahme**

Sollte man das Ergebnis der Unschädlichkeit einer Nichtabgabe für die Zurechnungsfiktion auf verfahrensrechtlicher Ebene in Frage stellen, ist dieses Ergebnis im Strafrecht unumgänglich. Die Zurechnungsfiktion greift im Anwendungsbereich des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Es gilt einem Teil der Literatur folgend das Gesetzlichkeitsgebot, wonach der Wortlaut einer Norm die Auslegungsgrenze bildet. Da die Zurechnungsfiktion die Mitwirkungspflichten modifiziert, findet sie über das Blankettmerkmal der Pflichtwidrigkeit Eingang in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Der Wortlaut der Zurechnungsfiktion ist hiernach an Art. 103 Abs. 2 GG zu messen mit dem Ergebnis, dass die Norm keinerlei Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung beinhaltet.

Entgegen der Ansicht von *Rolletschke* kommt es aufgrund der Zurechnungsfiktion im Anwendungsbereich des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO de lege lata auch nicht zu Schutzlücken für das Steueraufkommen. Wie zuvor bestehen (strafbewehrte) Pflichten zur Aufklärung des gesamten Steuersachverhalts, mit der nunmehr bestehenden Besonderheit, dass die Finanzbehörde die Informationen aus zwei Quellen erhält: Die mitteilungspflichtigen Stellen haben die eDaten zu übermitteln,¹⁰⁰⁴ der Steuerpflichtige die übrigen Einkünfte bzw. mindestens den Hauptvordruck. Kommt der Steuerpflichtige seinen Pflichten nicht nach, wird die Veranlagungsfähigkeit über die eDaten-Prüflisten sichergestellt, die einen Arbeitsanstoß beim zuständigen Finanzamt auslösen können.¹⁰⁰⁵

2. **Wegfall der Unterlassungsvariante**

a) **Meinungsstand**

Häger wirft – ergebnisoffen – die Frage auf, ob die Unterlassungsvariante überhaupt noch anwendbar sei, wenn eDaten vorliegen, die gem. § 150 Abs. 7 S. 2 AO als Angaben des

¹⁰⁰² S. I.III.4.a).

¹⁰⁰³ S. I.III.5.a).

¹⁰⁰⁴ Zur Strafbewehrung von diesbezüglichen Pflichtverstößen s. J.

¹⁰⁰⁵ S. G.I.2.b)(1).

Steuerpflichtigen gelten.¹⁰⁰⁶ Hierzu stellt er die Überlegung an, dass die Zurechnungsfiktion im Fall übermittelter eDaten des Dritten in Bezug auf weitere, nicht unter § 93c AO fallende Einkünfte zu unvollständigen Angaben des Steuerpflichtigen nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO führe.¹⁰⁰⁷ Relevanz habe dies für den Beginn der Verjährung nach § 78a StGB.¹⁰⁰⁸ Dem folgend bejaht ein Teil der Literatur die Umqualifizierung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in die Handlungsvariante bei übermittelten eDaten.¹⁰⁰⁹

Aus der Umqualifizierung folgern diese Vertreter einen Wertungswiderspruch.¹⁰¹⁰ Zur Verdeutlichung wird die Fallkonstellation geschildert, in der der Steuerpflichtige neben Einkünften, die in den Anwendungsbereich des § 93c AO fallen, weitere nicht von § 93c AO erfasste Einkünfte erzielt, von denen das Finanzamt jeweils Kenntnis hat.¹⁰¹¹ Es soll in derartigen Fällen zu einer Ausweitung der Strafbarkeit kommen.¹⁰¹² Grund hierfür sei, dass bei der Unterlassungsvariante die Kenntnis tatbestandsausschließende Wirkung gehabt hätte, bei der Begehungsvariante auch bei Kenntnis volle Strafbarkeit bestehe.¹⁰¹³ Als Lösungsmöglichkeiten werden das Hineinlesen einer Kenntnis auch in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, die Abgrenzung der Tatbestandsvarianten nach der Ursache der Rechtsgutbeeinträchtigung¹⁰¹⁴ und die Nichtanwendbarkeit des § 150 Abs. 7 S. 2 AO i. R. d. Unterlassungsvariante vorgeschlagen.¹⁰¹⁵

Ein anderer Teil der Literatur geht davon aus, dass die Datenübermittlung i. V. m. § 150 Abs. 7 S. 2 AO kein aktives Tun fingiert.¹⁰¹⁶ Die Steuerverkürzung hinsichtlich der weiteren Einkünfte werde weiterhin durch ein Unterlassen bewirkt.¹⁰¹⁷

b) Stellungnahme

Den Überlegungen zur Umqualifizierung der Unterlassungs- in die Handlungsvariante kann nicht gefolgt werden. Die Ausführungen zur Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen für unrichtige oder unvollständige eDaten des Dritten sind

¹⁰⁰⁶ Häger, wistra 2017, 369, 370 f.

¹⁰⁰⁷ Häger, wistra 2017, 369, 371.

¹⁰⁰⁸ Häger, wistra 2017, 369, 371.

¹⁰⁰⁹ Grötsch/Stürzl, wistra 2019, 127, 131 f.; Beller/Wagner, ZWH 2022, 1, 4 f.

¹⁰¹⁰ Grötsch/Stürzl, wistra 2019, 127, 132; Beller/Wagner, ZWH 2022, 1, 4 f.

¹⁰¹¹ Beller/Wagner, ZWH 2022, 1, 4 f., dort auch mit dem Gegenbeispiel ausschließlich gewerblich erzielter Einkünfte, die dem Finanzamt bekannt sind.

¹⁰¹² Beller/Wagner, ZWH 2022, 1, 4 f.; Grötsch/Stürzl, wistra 2019, 127, 132.

¹⁰¹³ Grötsch/Stürzl, wistra 2019, 127, 132; Beller/Wagner, ZWH 2022, 1, 4.

¹⁰¹⁴ Schmitz, in: GS Joecks, 615, 623; näher Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 250, 305 ff., die den Handlungstatbestand als erfüllt ansehen, wenn die abgegebene Erklärung den Erfolg kausal verursacht hat.

¹⁰¹⁵ Grötsch/Stürzl, wistra 2019, 127, 132; Beller/Wagner, ZWH 2022, 1, 4 f.

¹⁰¹⁶ Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 63; Schmitz, in: GS Joecks, 615, 623; Jäger, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 60c; Schmitz/Wulf, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 331.

¹⁰¹⁷ Schmitz, in: GS Joecks, 615, 623.

übertragbar.¹⁰¹⁸ Es ist nicht mit dem Bestimmtheitsgrundsatz zu vereinbaren, durch die zugerechneten eDaten ein aktives Tun zu fingieren. Der Steuerpflichtige macht keinerlei Angaben gegenüber der Finanzbehörde, wenn er keine Steuererklärung abgibt. Auch liegt die Erklärungsherrschaft nicht bei ihm, sondern beim Dritten. Es fehlt ein Akt der Kommunikation, mit der der Steuerpflichtige auf die Finanzverwaltung einwirkt. Demgemäß suggeriert der Steuerpflichtige auch nicht die Vollständigkeit der dem Finanzamt vorliegenden Besteuerungsgrundlagen.¹⁰¹⁹ Hierzu müsste der Steuerpflichtige nach der hier vertretenen Ansicht einen Hauptvordruck einreichen.¹⁰²⁰ Insgesamt bleibt der Steuerpflichtige untätig, sodass der Schwerpunkt des vorwerfbaren Verhaltens in einem Unterlassen zu sehen ist. Somit ist § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO einschlägig mit der Folge, dass die oben beschriebenen Wertungswidersprüche nicht auftreten.

3. Pflichtwidrigkeit

a) Eigenständiges Merkmal und Prüfungsreihenfolge

Das Tatbestandsmerkmal „pflichtwidrig“ hat gegenüber dem Tatbestandsmerkmal der „Unkenntnis“ einen eigenständigen Bedeutungsgehalt.¹⁰²¹ Bei dem Merkmal „in Unkenntnis lässt“ handelt es sich um das objektive Tatbestandsmerkmal zur Bestimmung des strafbaren Verhaltens.¹⁰²² Über das Merkmal der Pflichtwidrigkeit wird demgegenüber der Täter bestimmt.¹⁰²³ Da der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO auf Sonderpflichtige beschränkt ist, sollte die Prüfungsreihenfolge mit der Bestimmung der Sonderpflicht beginnen, um den Kreis der potentiellen Täter von vornherein möglichst klein zu halten. Hierhinter verbirgt sich die praktische Erwägung, dass so der Einleitung unnötiger Ermittlungsverfahren entgegengewirkt werden kann. Besondere Bedeutung erlangt die Erwägung für Fälle größerer Konzernstrukturen, in denen regelmäßig eine Vielzahl von Mitarbeitenden in die Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten involviert ist. Darüber hinaus muss die besondere Pflichtenstellung in zeitlicher Hinsicht bereits vor dem Delikt bestanden haben.¹⁰²⁴

¹⁰¹⁸ S. I.II.1.b)(2).

¹⁰¹⁹ Zur Behauptung einer Vollständigkeit als Abgrenzungskriterium s. *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 197.

¹⁰²⁰ S. G.I.2.b)(2).

¹⁰²¹ So im Ergebnis auch *Häger*, wistra 2017, 369, 370.

¹⁰²² *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 394.

¹⁰²³ Zur Einordnung der Garantienstellung als objektives Tatbestandsmerkmal s. *Waßmer*, Geschäftsherrenhaftung, 46.

¹⁰²⁴ *Waßmer*, Geschäftsherrenhaftung, 46 m. w. N.

b) Pflichtwidrigkeit bei fehlender Abgabe der Einkommensteuererklärung

(1) Meinungsstand

Von Häger¹⁰²⁵ aufgeworfen und durch Rolletschke¹⁰²⁶ weiterentwickelt, kursiert die Frage, ob die Nichtabgabe einer Steuererklärung durch § 150 Abs. 7 S. 2 AO gar kein pflichtwidriges Verhalten mehr darstelle. Diese Frage war Ideengrundlage für die vorliegende Arbeit.

Häger, der § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO für anwendbar hält, lehnt die Pflichtwidrigkeit der Nichtabgabe der Steuererklärung hinsichtlich der eDaten durch den Steuerpflichtigen ab, da dieser insoweit keine Mitwirkungspflicht mehr habe.¹⁰²⁷ Auch andere Literaturstimmen halten das Untätigbleiben des Steuerpflichtigen für nicht pflichtwidrig im Sinne der Unterlassungsvariante.¹⁰²⁸ Beyer begründet dies damit, dass ein strafrechtlicher Schutz der Mitwirkungspflichten nicht erforderlich sei, weil bei Untätigkeit Druck über den steuerlichen Verspätungszuschlag nach § 152 AO ausgeübt werden könne.¹⁰²⁹

Rolletschke hingegen kommt zu dem Ergebnis, dass die Nichtabgabe der Steuererklärung de lege lata pflichtwidrig i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO sei.¹⁰³⁰ Dies begründet er mit den bereits o. g. Argumenten zur Voraussetzung der Abgabe einer Steuererklärung für die Anwendung von § 150 Abs. 7 S. 2 AO (ansonsten auftretender Widerstreit zu § 152 Abs. 2 AO) sowie zum Fortbestehen der Steuerklärungspflicht (die aufgrund von § 150 Abs. 7 S. 2 AO bestehende Nicht-Verletzung von Mitwirkungspflichten schließe nicht zwingend die Nicht-Verletzung von Steuerklärungspflichten ein, und es fehle ohne Steuererklärung an einem Arbeitsanstoß).¹⁰³¹ Es würden bei einer anderen Sichtweise Schutzlücken für die durch § 370 AO geschützte Möglichkeit, den Steueranspruch zutreffend festzusetzen, entstehen.¹⁰³² Hierzu führt er ein Beispiel an, in dem Ehegatten, die beide Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehen und den Steuerklassen III und V unterliegen, keine Steuererklärung abgeben; die betreffenden eDaten werden zwar vom

¹⁰²⁵ Häger, wistra 2017, 369, 370.

¹⁰²⁶ Rolletschke, NZWiSt 2018, 185, 188.

¹⁰²⁷ Häger, wistra 2017, 369, 370.

¹⁰²⁸ Beyer, NZWiSt 2018, 359, 360, der diesen Aspekt allerdings im Kontext des Tatbestandsmerkmals der Unkenntnis anspricht; Schmitz, in: GS Joecks, 615, 622, 626; Durst, kösdi 2019, 21201, 21209; so wohl auch Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2164, 2166 f., die die Reduzierung der Mitwirkungspflicht daneben über die objektive Zurechnung lösen.

¹⁰²⁹ Beyer, NZWiSt 2018, 359, 360.

¹⁰³⁰ Rolletschke, ZWH 2018, 345, 346, zum Merkmal der Unkenntnis; Rolletschke, NZWiSt 2018, 185, 188.

¹⁰³¹ Rolletschke, NZWiSt 2018, 185, 188; s. auch C.IV.2.e)(1) und G.I.2.a).

¹⁰³² Rolletschke, NZWiSt 2018, 185, 188 f.

Arbeitgeber ans Finanzamt übermittelt, allerdings verbleiben sie in einer Zentralstelle beim Finanzamt, ohne dass eine Weiterreichung an den zuständigen Veranlagungsbeamten erfolge; eine Veranlagung hätte zu einer Zahllast geführt.¹⁰³³

(2) Stellungnahme

Das nachfolgende Ergebnis unterscheidet sich von den Literaturansichten dergestalt, dass die Pflichtwidrigkeit aufgrund der Zurechnungsfiktion weder gänzlich bestehen bleibt noch gänzlich wegfällt, sondern dass sie nur noch reduziert in einem Teilumfang besteht.

(a) Hauptvordruck

Wie gesehen lässt die Zurechnungsfiktion die Steuererklärungspflicht auf verfahrensrechtlicher Ebene nicht gänzlich entfallen. Es wird lediglich der Umfang der Mitwirkungspflicht reduziert.¹⁰³⁴ Zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung Verpflichtete haben weiterhin mindestens den Hauptvordruck abzugeben.

Fraglich ist, ob die unterlassene Abgabe des Hauptvordrucks strafbewehrt ist. Eine Erfolgsabwendungspflicht i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO besteht. Die Abgabe der Steuererklärung in Form des Hauptvordrucks dient der Informationsvermittlung gegenüber der Finanzbehörde. Der Steuerpflichtige bringt hiermit zum Ausdruck, dass neben den eDaten keine weiteren Einkünfte erzielt wurden. Außerdem stellt die Abgabe des Hauptvordrucks den von *Rolletschke* angesprochenen Arbeitsanstoß zur Steuerfestsetzung sicher. Die Pflichterfüllung bezweckt mithin, dass die Finanzbehörde über steuerrelevante Tatsachen in Kenntnis gesetzt wird, damit diese den Steueranspruch rechtzeitig festsetzen kann. Fraglich ist, ob die Nichtabgabe des Hauptvordrucks strafwürdig ist. Hiergegen spricht, dass die alleinige Einreichung des Hauptvordrucks, verstanden als Mitteilungsakt über das Nichtbestehen weiterer Einkünfte, nicht unmittelbar der Ermittlung des konkreten Steueranspruchs dient. Der Ermittlung des konkreten Steueranspruchs dient unmittelbar nur die Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen, d. h. der Tatsachen, die die einzelnen Besteuerungstatbestände ausfüllen. Liegen sämtliche Besteuerungsgrundlagen in Form von eDaten vor, hat das Finanzamt alle erforderlichen Informationen, um den konkreten Steueranspruch festzusetzen. Der Hauptvordruck dient hierzu nur mittelbar, indem die Finanzbehörde durch ihn die Kenntnis erlangt, keine weiteren Besteuerungsgrundlagen feststellen zu müssen.

¹⁰³³ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 187.

¹⁰³⁴ S. G.I.2.b)(1) und (2).

(b) eDaten

(i) Übermittlung durch den Dritten

Von der Frage der unterlassenen Einreichung des Hauptvordrucks abzugrenzen ist die Frage der Strafbewehrung einer Nichtabgabe der Steuererklärung in Bezug auf die in Folge nicht durch den Steuerpflichtigen erklärten eDaten. Insoweit trifft den Steuerpflichtigen verfahrensrechtlich keinerlei Verpflichtung zur Mitwirkung, wenn der Dritte die eDaten tatsächlich übermittelt hat.¹⁰³⁵ Dies gilt unabhängig davon, ob die Datenübermittlung durch den Dritten richtig und vollständig erfolgte. Es besteht keine diesbezügliche Kontrollpflicht.¹⁰³⁶ Da über das Strafrecht keine neuen Pflichten geschaffen werden können, trifft den Steuerpflichtigen keine strafrelevante Erfolgsabwendungspflicht. Der Steuerpflichtige handelt bei tatsächlicher Übermittlung der eDaten durch den Dritten daher nicht pflichtwidrig i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, sodass für ihn mangels Sonderpflicht eine Bestrafung ausscheidet. Einer Lösung der Fallgruppe über die Tatbestandsmerkmale der Unkenntnis bzw. der objektiven Zurechnung bedarf es nicht.

(ii) Keine Übermittlung durch den Dritten

Die Beurteilung fällt anders aus, wenn der Dritte die eDaten nicht übermittelt. Hier trifft den Steuerpflichtigen weiterhin die verfahrensrechtliche Pflicht zur Erklärung der eDaten,¹⁰³⁷ die auf die Abwendung des Erfolges i. S. d. § 370 Abs. 1 AO in Form eines Informationsdefizites der Finanzbehörde unmittelbar gerichtet ist. Der Steuerpflichtige hat insoweit auch eine Garantenstellung inne. Er beherrscht die Gefahrenquelle. Er ist derjenige, der die Besteuerungstatbestände in seiner Sphäre verwirklicht. Eine Verteidigung mit dem Argument, der Dritte habe seine notwendige Mitwirkungspflicht der Datenübermittlung verletzt, scheidet aus, da im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO das hypothetische Verhalten von Dritten zur Bestimmung des Taterfolges keine Berücksichtigung finden darf.¹⁰³⁸ Strafrechtlichen Schutz bietet dagegen das Argument eines fehlenden Vorsatzes, etwa wenn der Steuerpflichtige irrig davon ausging, dass die eDaten tatsächlich übermittelt wurden. Dies wird plausibel nachweisbar sein, wenn der Steuerpflichtige eine Mitteilung i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO oder i. S. d. § 22a Abs. 3 EStG vorweisen kann.¹⁰³⁹

¹⁰³⁵ S. G.I.1.b).

¹⁰³⁶ S. G.I.4.b)(2).

¹⁰³⁷ S. G.I.1.b).

¹⁰³⁸ BGH v. 14.4.2011 1 StR 112/11, wistra 2011, 269, 269 f.; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 590.

¹⁰³⁹ Näher I.IV.1.

c) Pflichtwidrigkeit bei unterlassener Berichtigung von eDaten

(1) Meinungsstand

Verfahrensrechtlich besteht wie gesehen eine Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO für den Steuerpflichtigen im Hinblick auf die von ihm nachträglich erkannten, zu seinen Gunsten zu hoch übermittelten eDaten i. S. d. 93c AO.¹⁰⁴⁰

Die h. M. geht im Fall der Verletzung der Berichtigungspflicht von einer Strafbewehrung aus, wobei der überwiegende Teil § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO für einschlägig hält.¹⁰⁴¹ Als Bezugspunkt der Berichtigung stellt ein Teil auf die unrichtige bzw. unvollständige Steuererklärung des Steuerpflichtigen ab, da die falschen Angaben über § 150 Abs. 7 S. 2 AO als Angaben des Steuerpflichtigen gelten.¹⁰⁴² Ein anderer Teil knüpft die Berichtigungspflicht unmittelbar an die falsche Erklärung der eDaten des Dritten¹⁰⁴³. *Ibold* lehnt eine strafbewehrte Berichtigungspflicht mit dem Argument des Schuldgrundsatzes ab, wonach § 150 Abs. 7 S. 2 AO nicht zulasten des Steuerpflichtigen herangezogen werden dürfe.¹⁰⁴⁴

Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO merken die Befürworter einer Strafbewehrung eines Berichtigungspflichtverstoßes allerdings Nachweis-schwierigkeiten an: Die Abweichung zwischen eDaten und tatsächlichen Einkünften müsse schon erheblich sein, um Vorsatz annehmen zu können.¹⁰⁴⁵ Aufgrund der Komplexität der eDaten sei der Vorsatz rechtstatsächlich nur schwer fassbar.¹⁰⁴⁶

(2) Stellungnahme

Zur Verdeutlichung der Problematiken sollen folgende Fallbeispiele dienen: Der Dritte übermittelt die eDaten unrichtig bzw. unvollständig an die Finanzverwaltung. Der Steuerpflichtige erkennt dies vor Abgabe der Steuererklärung, berichtigt die Angaben aber nicht, da er innerhalb von zwei Wochen¹⁰⁴⁷ a) eine Steuererklärung abgibt, ohne Angaben

¹⁰⁴⁰ S. G.I.8.

¹⁰⁴¹ *Häger*, wistra 2017, 369, 371; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 620; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 65; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 335 f.; wohl auch *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2165; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 63; offen gelassen von *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 227 f.

¹⁰⁴² *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2165; wohl auch *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 80. EL 2023, AO § 370 Rz. 336; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 63; *Klüger*, Die Rolle des Steuerberaters, 385.

¹⁰⁴³ So wohl *Häger*, wistra 2017, 369, 371; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 620; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 65.

¹⁰⁴⁴ *Ibold*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 370 Rz. 124, allerdings geht dieser bereits davon aus, dass unrichtige Angaben schon nicht zugerechnet werden.

¹⁰⁴⁵ *Häger*, wistra 2017, 369, 371.

¹⁰⁴⁶ *Nöcker*, AO-StB 2022, 226, 227 f.

¹⁰⁴⁷ S. G.I.8.c(5).

zu den eDaten zu machen oder b) keinerlei Steuererklärung und sonstige Berichtigungserklärung abgibt. In der Variante c) erkennt er die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der eDaten des Dritten erst nach Abgabe seiner eigenen Steuererklärung, in der er keine abweichenden eDaten erklärt hat.

(a) Fehlererkennung vor Abgabe der Steuererklärung

(i) Strafbewehrte Sonderpflicht

Verfahrensrechtlich ist der Steuerpflichtige zur Anzeige und Berichtigung der unrichtigen eDaten des Dritten nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO verpflichtet.¹⁰⁴⁸ Ob die Verletzung der Handlungspflicht strafbewehrt ist, richtet sich nach der Zielrichtung sowie der Strafwürdigkeit der Pflicht. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO beinhaltet wie bereits festgestellt eine Erfolgsabwendungspflicht i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.¹⁰⁴⁹ Daneben soll die Berichtungspflicht unmittelbar die Ermittlung des konkreten, gesetzmäßigen Steueranspruchs gewährleisten.

(ii) Vergleich mit Garantenstellungen i. S. d. § 13 StGB

Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige auch eine zu § 13 StGB vergleichbare Garantenstellung hinsichtlich der unrichtigen eDaten des Dritten inne hat. Eine Garantenstellung aus Ingerenz scheidet aus, da der Steuerpflichtige zuvor selbst nicht pflichtwidrig tätig geworden ist.¹⁰⁵⁰

Es fragt sich daher, ob der Steuerpflichtige Herrschaft über die Gefahrenquelle hat. Dagegen spricht, dass die eDaten nicht aus dem Herrschaftsbereich des Steuerpflichtigen entspringen. Der Steuerpflichtige ist auch nicht in den Übermittlungsvorgang zwischen Dritten und Finanzbehörde eingebunden. Es handelt sich um einen eigenständigen Rechtsvorgang. Insbesondere ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, sich bei unrichtiger Übermittlung an den Dritten zu wenden.¹⁰⁵¹ Allerdings beherrscht er die Gefahrenquelle, d. h. die unrichtigen eDaten, mit. Ihn betreffen die eDaten. Sie beinhalten die vom Steuerpflichtigen in seiner Sphäre verwirklichten Besteuerungsgrundlagen. Entscheidend ist aber, dass der Steuerpflichtige im bestehenden Veranlagungsverfahren maßgeblich darauf Einfluss nehmen kann, ob der Sachverhalt betreffend die Unrichtigkeit der eDaten von Seiten der Finanzverwaltung wahrgenommen wird. Für das Finanzamt bietet sich ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen kein ersichtlicher Anlass zur

¹⁰⁴⁸ S. G.I.8.

¹⁰⁴⁹ S. H.III.5.c)(3).

¹⁰⁵⁰ S. H.III.3.d)(2)(b)(iii).

¹⁰⁵¹ S.G.I.6.

Überprüfung der eDaten. Insbesondere wird die Qualität der eDaten als hoch eingeschätzt, was in der Veranlagungswirklichkeit zur grundlagenbescheidähnlichen Behandlung führt. Bei der vollautomationsgestützten Bearbeitung wird dieses Gefahrbeherrschungsgefälle besonders deutlich. Der Gesetzgeber hebt in § 155 Abs. 4 S. 3 AO als Anlass für eine personelle Bearbeitung eines Falles das Machen abweichender Angaben durch den Steuerpflichtigen hervor. Weitere Anlässe werden dort nicht benannt. Das Einschreiten des Steuerpflichtigen ist hiernach für die Aussteuerung von Fällen aus der vollautomationsgestützten Veranlagung von besonderer Bedeutung.¹⁰⁵² Der Steuerpflichtige hat es demgemäß in der Hand, durch die Erklärung abweichender Werte eine automatische Steuerfestsetzung zu verhindern und den Finanzbeamten zu einer personellen Überprüfung zu zwingen. Bei ordnungsgemäßer Ausführung der Amtsermittlungspflichten wird eine zu niedrige Steuerfestsetzung hierdurch vermieden.

Dagegen folgt eine Garantenstellung nicht aus der Verantwortung des Steuerpflichtigen für das Verhalten des Dritten. Wenn überhaupt von einem hierfür erforderlichen Autoritätsverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Dritten auszugehen ist, ist der Dritte die beherrschende Person, z. B. in Gestalt eines weisungsbefugten Arbeitgebers. Daneben sieht das Gesetz keine durchsetzbaren Einwirkungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen gegenüber dem Dritten vor, wenn bspw. die eDaten unrichtig übermittelt wurden.

(iii) Ergebnis

Kommt der Steuerpflichtige seiner Berichtigungspflicht nicht nach, weil er keine abweichenden Angaben zu unrichtigen oder unvollständigen eDaten in seiner Steuererklärung macht, ist der Steuerpflichtige nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 AO strafbar. Hinsichtlich der eDaten folgt die Strafbarkeit trotz abgegebener Steuererklärung nicht aus § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, da der Steuerpflichtige insoweit keine Erklärungsherrschaft hat. Allerdings kann der Steuerpflichtige weiterhin eine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begehen, wenn er in der Steuererklärung andere Besteuerungsgrundlagen unrichtig oder unvollständig angibt.

(iv) Strafbarkeitslücken

Problematisch könnte sein, dass eine Strafbarkeit wegen § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO allein bei positiver Kenntnis in Frage kommt. Es könnten ungewollte Strafbarkeitslücken für den Fall bestehen, dass der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit für möglich hält und

¹⁰⁵² Daneben führt bspw. auch die verfassungsrechtlich erforderliche Zufallsauswahl zur Aussteuerung.

billigend in Kauf nimmt. Hiergegen spricht schon, dass eine strafrechtliche Verantwortlichkeit nicht in Gänze entfällt, sondern sich auf den Dritten verschiebt. Der Dritte hat Strafbarkeitsrisiken nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zu befürchten, wenn er eDaten eventualvorsätzlich unrichtig erklärt. Darüber hinaus ist Strafrecht kein Selbstzweck. Die Schwelle zur Verwirklichung des § 370 Abs. 1 AO wird erst überschritten, wenn der Steuerpflichtige Informationen zurückbehält, die für die Finanzbehörde erkennbare Bedeutung für die Steuerfestsetzung haben.¹⁰⁵³ Der Empfängerhorizont der Finanzbehörde muss durch einen Akt der Kundgabe im Außenverhältnis dokumentiert sein, um einen ausreichenden Schutz des Steuerpflichtigen zu gewährleisten.¹⁰⁵⁴ Hierzu dienen die Steuererklärungsformulare.¹⁰⁵⁵ In Bezug auf unrichtige eDaten weisen die Steuererklärungsformulare den Steuerpflichtigen darauf hin, dass eine Ausfüllpflicht besteht, wenn die Unrichtigkeit der eDaten „bekannt“ ist.¹⁰⁵⁶

(v) Nachweisschwierigkeiten

Dass der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit der eDaten positiv erkennt, wird nicht der Regelfall sein. Die eDaten sind aufgrund der Zusammensetzung aus einer Vielzahl an Einzelwerten (man vergleiche nur die Auflistung in § 41b Abs. 1 S. 2 EStG) und der Komplexität der jeweiligen Höhe (etwa in Abhängigkeit von Beitrags- und Steuersätzen) kaum nachvollziehbar. Etwas anderes gilt bspw. bei eklatanten Unstimmigkeiten aufgrund von Schreibfehlern, wenn bspw. der jährliche Bruttoarbeitslohn anstelle von 50.000 Euro mit 5.000 Euro übermittelt wurde.

In der Praxis wird es für die Ermittlungsbehörden schwierig sein, die Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Unrichtigkeit der eDaten nachzuweisen.¹⁰⁵⁷ Ob der bloße Erhalt eines Informationsschreibens i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO oder die Übernahme der eDaten im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung hierzu ausreicht, ist zu bezweifeln. Erforderlich ist die positive Kenntnis, nicht ein bloßes Kennenkönnen. Aus den Unterlagen des Steuerpflichtigen oder aus anderen Quellen müsste sich ergeben, dass er die richtigen Besteuerungsgrundlagen kannte, sich mit den übermittelten Werten des Dritten auseinandersetzte und zu dem Schluss einer Fehlerhaftigkeit kam. Dies wäre bspw. denkbar, wenn ein kollusives Zusammenwirken mit dem Arbeitgeber nachgewiesen würde oder

¹⁰⁵³ *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 193; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 23.24; *Flore*, in: Flore/Tsambikakis, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 135 f.

¹⁰⁵⁴ *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 50, dort im Zusammenhang mit der Offenbarungspflicht abweichender Rechtsansichten des Steuerpflichtigen.

¹⁰⁵⁵ Näher *Peters*, NZWiSt 2012, 361, 367 f., und E.III.4.c) und d).

¹⁰⁵⁶ S. E.III.4.e)(1), E.III.4.e)(2), E.III.5.d)(1)(a) und E.III.5.d)(1)(b).

¹⁰⁵⁷ *Roth*, wistra 2018, 152, 153.

handschriftliche Notizen auf der Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO gefertigt wurden. Allerdings merkt *Rosenke* zu Recht an, dass der Steuerpflichtige auch über die Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO keine sichere Kenntnis von den tatsächlich übermittelten Werten erlangt, da zwischen der Mitteilung und den tatsächlichen Übermittlungswerten Divergenzen bestehen können.¹⁰⁵⁸ Ferner genügt ein Kennenmüssen nicht, da schon keine Prüfpflicht bezüglich der Richtigkeit der eDaten des Dritten besteht.

(b) Keine Abgabe einer Steuererklärung

Auch in der Fallkonstellation b) trifft den Steuerpflichtigen hinsichtlich der eDaten eine verfahrensrechtliche Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO. Eine Strafbewehrung besteht auch hier. Es ergeben sich keine Unterschiede zur vorherigen Fallvariante a), in der der Steuerpflichtige nach der unrichtigen Übermittlung der eDaten eine Steuererklärung einreicht. Die dortigen Ausführungen sind übertragbar. Das Fallbeispiel soll eines vor Augen führen: Die Berichtigungspflicht besteht unabhängig von der Steuererklärungspflicht. Die Berichtigung kann zeitgleich in der Steuererklärung erfolgen, dies ist jedoch nicht zwingend.

(c) Fehlererkennung nach Abgabe der Steuererklärung

In der Fallkonstellation c) ist es irrelevant, ob der Steuerpflichtige in der Steuererklärung die abweichenden Angaben zu den eDaten (eventual-)vorsätzlich unterlassen hat oder ob dies fahrlässig bzw. unwissend geschah. Dem Streit über das Verhältnis von § 153 AO zur Begehungsvariante kommt im Rahmen bloß zugerechneter, d. h. nicht eigener Angaben, keine Bedeutung zu.¹⁰⁵⁹ Der Steuerpflichtige kann mit der Abgabe der Steuererklärung hinsichtlich der eDaten keine täterschaftliche Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO begehen.¹⁰⁶⁰ Es fehlt daher an einer möglichen Ersttat. Eine Steuerhinterziehung des Steuerpflichtigen in Bezug auf die fehlende Richtigstellung von eDaten ist an § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu messen. Der Steuerpflichtige muss die eDaten daher unverzüglich berichtigen, sobald er die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der eDaten erkannt hat.

¹⁰⁵⁸ *Rosenke*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403.

¹⁰⁵⁹ *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 65; a. A. *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2165.

¹⁰⁶⁰ S. I.II.1.b)(2)(b)(iii) und (iv).

d) Pflichtwidrigkeit bei Nichtnutzung des qualifizierten Freitextfeldes

(1) Meinungsstand

Die Befürworter einer Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes für eDaten nehmen unterschiedliche strafrechtliche Konsequenzen bei Missachtung dieser Pflicht an. Zum Teil wird aus der unterlassenen Berichtigung über das qualifizierte Freitextfeld eine drohende Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gefolgert.¹⁰⁶¹ Ein anderer Teil der Literatur geht vom Machen unrichtiger Angaben i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO aus.¹⁰⁶² Andere lehnen strafrechtliche Folgen bei Nichtnutzung von der Aussteuerung dienenden Kennziffern ab.¹⁰⁶³

(2) Stellungnahme

Der zu untersuchende Vorwurf richtet sich auf die Nichtnutzung des qualifizierten Freitextfeldes. Mithin liegt der Schwerpunkt der Vorwerfbarkeit in einem Unterlassen. Die Thematik ist daher entgegen einiger Literaturansichten im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zu begutachten.

Es besteht schon in verfahrensrechtlicher Hinsicht keine Pflicht zur Nutzung des qualifizierten Freitextfeldes, wenn der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der eDaten des Dritten vor Abgabe der Steuererklärung erkannt hat. Es genügt eine Eintragung in den betroffenen verkennzifferten Feldern auf den einzelnen Steuererklärungsformularen.¹⁰⁶⁴ Über das Strafrecht dürfen keine strafbewehrten Pflichten geschaffen werden, sodass eine Strafbarkeit hiernach ausscheidet.

Selbst wenn man aber auf verfahrensrechtlicher Ebene von einer Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes ausginge, verbietet sich eine Strafbewehrung einer diesbezüglichen Pflichtverletzung.

Eine Sanktionierung der Nichtbenutzung des qualifizierten Freitextfeldes wäre mit dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz nach Art. 103 Abs. 2 GG unvereinbar. Durch die Erklärung der korrigierten eDaten in den einzelnen Anlagen macht der Steuerpflichtige gerade richtige und vollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen.

¹⁰⁶¹ Nöcker, AO-StB 2021, 35, 36.

¹⁰⁶² Haselmann, in: Koenig, AO, AO § 150 Rz. 35; Rätke, in: Klein, AO, AO § 150 Rz. 84.

¹⁰⁶³ Erb, PStR 2017, 144, 144 f., zur fehlenden Strafbarkeit bei Nichtaktivierung der Zeile 75, Kennziffer 23 im Vordruck USt 1 A 2017 (dort wird abgefragt: „Über die Angaben in der Steueranmeldung hinaus sind weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen (falls ja, bitte eine „1“ eintragen)“); offen gelassen von Peters, MBP 2017, 149, 149 f., der für eine strafrechtliche Absicherung zu einer Nutzung rät.

¹⁰⁶⁴ S. G.I.5.c).

Zur näheren Begründung kann die Rechtsprechung des BGH zur Kenntlichmachung günstiger, von der Verwaltungsauffassung abweichender Rechtsauffassungen durch den Steuerpflichtigen fruchtbar gemacht werden:¹⁰⁶⁵ Hiernach stehe es dem Steuerpflichtigen frei, die ihm jeweils günstigste Rechtsauffassung offen oder verdeckt zu vertreten, wobei er dann keine unrichtigen Angaben mache, wenn er die steuerlich erheblichen Tatsachen richtig und vollständig vortrage und es dem Finanzamt dadurch ermögliche, die Steuern unter abweichender rechtlicher Beurteilung zutreffend festzusetzen.

Der Steuerpflichtige muss die eDaten hiernach in einer Weise korrigieren, die dem Finanzamt eine zutreffende Festsetzung ermöglicht. Einer Benutzung des qualifizierten Freitextfeldes bedarf es hierzu nicht. Nimmt der Steuerpflichtige eine Korrektur unrichtiger eDaten des Dritten in den verkennzifferten Feldern der einzelnen Anlagen vor, teilt er der Finanzbehörde die für eine ordnungsgemäße Festsetzung relevanten Sachverhaltselemente offen mit. Der Finanzverwaltung ist es ohne Weiteres möglich, – ggf. nach weiteren Amtsermittlungen – die Steuer zutreffend festzusetzen.¹⁰⁶⁶ Sie hat hierzu alle erforderlichen Erkenntnisse. Dass die Veranlagungsrealität aufgrund einer möglichen derzeitigen Beschränkung der Aussteuerung aus dem vollautomationsgestützten Verfahren ausschließlich bei Nutzung des qualifizierten Freitextfeldes (§ 155 Abs. 4 S. 3 AO), nicht aber bei Nutzung der verkennzifferten Bereiche, eine andere sein könnte, darf nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen reichen.¹⁰⁶⁷ Eine derartige Beschränkung ist ohnehin fernliegend. Die Nutzung des qualifizierten Freitextfeldes ist nach § 155 Abs. 4 S. 3 AO („insbesondere“) kein ausschließlicher Aussteuerungsgrund.¹⁰⁶⁸ Die Risikofilter könnten bspw. auch bei weiteren Unstimmigkeiten innerhalb des vorliegenden Informationsbestands aus Angaben des Steuerpflichtigen und des Dritten eingreifen. Befunde zur derzeitigen Veranlagungsrealität sind allerdings schwer zu erstellen, da die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme gem. § 88 Abs. 5 S. 4 AO nicht veröffentlicht werden dürfen, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte.¹⁰⁶⁹

Diese Feststellungen werden durch die Aufbereitung der Steuererklärungsvordrucke und -formulare im FMS belegt: Dort wird der Steuerpflichtige insbesondere in den Anlagen

¹⁰⁶⁵ BGH v. 10.11.1999 5 StR 221/99, wistra 2000, 137, 139 m. w. N.

¹⁰⁶⁶ Ähnlich *Erb*, PStR 2017, 144, 145, zur Mitteilung von Informationen auf einem gesonderten Schreiben ohne Aktivierung der Zeile 75, Kennziffer 23 mit der Aussteuerungszahl 1 auf dem Vordruck USt 1 A.

¹⁰⁶⁷ Ähnlich *Erb*, PStR 2017, 144, 145.

¹⁰⁶⁸ Ähnlich *Peters*, MBP 2017, 149, 149 f., unter Hinweis auf § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 AO.

¹⁰⁶⁹ *Peters*, MBP 2017, 149, 149 f., weist auf fehlende konkrete Regelungen zum Umfang der Prüfungsintensität ausgesteuerter Fälle hin.

N und R sowie im Infoblatt eDaten bzw. in der Anleitung zum Hauptvordruck ESt 1 A seit 2019 aufgefordert, die mit „e“ gekennzeichneten Zeilen auf den einzelnen Anlagen auszufüllen, wenn die eDaten nicht oder nicht richtig übermittelt wurden.¹⁰⁷⁰ Der Steuerpflichtige darf daher in strafrechtlicher Hinsicht darauf vertrauen, dass die Nichtnutzung des qualifizierten Freitextfeldes keine strafrechtlich relevante Mitwirkungspflichtverletzung darstellt.

4. Unkenntnis

a) Meinungsstand

Der überwiegende Teil der Literatur verortet die Problematik einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch den Steuerpflichtigen bei Vorliegen der eDaten in das Tatbestandsmerkmal „in Unkenntnis lassen“, wobei das Merkmal zum Teil nur hilfsweise herangezogen wird, etwa für den Fall, dass § 150 Abs. 7 S. 2 AO von den Strafgerichten nicht im Rahmen von § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO angewendet werden sollte.¹⁰⁷¹ Wann die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen wird, ist in Rechtsprechung und Literatur umstritten.¹⁰⁷²

(1) Opferbezogene Betrachtungsweise

Eine Literaturansicht nimmt an, dass bei Vorliegen der eDaten keine Unkenntnis vorliege und beruft sich hierzu insbesondere auf die Rechtsprechung des OLG Köln¹⁰⁷³ und auf weitere nachfolgend ergangene Rechtsprechung¹⁰⁷⁴.¹⁰⁷⁵ Hiernach sei das tatbestandsausschließende Merkmal der Unkenntnis in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO hineinzu lesen.¹⁰⁷⁶ Die Gegenansicht knüpfe für eine Sanktionierung allein an die Verletzung

¹⁰⁷⁰ S. E.III.4.e)(1), E.III.4.e)(2), E.III.5.d)(1) und E.III.5.d)(2).

¹⁰⁷¹ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 187 f., 190; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73 f.; *Roth*, wistra 2018, 152, 154; *Webel*, wistra 2018, 182, 183; *Krug*, NZWiSt 2018, 194, 195 f.; hilfsweise: *Häger*, wistra 2017, 369, 370; *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55, 61.

¹⁰⁷² Zum Meinungsstand s. *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 127 ff.; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2165 f.; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 241 ff.

¹⁰⁷³ OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363.

¹⁰⁷⁴ OLG Oldenburg v. 10.7.2018 1 Ss 51/18, wistra 2019, 79; OLG Brandenburg v. 10.2.2022 2 Ws 202/21, wistra 2022, 479; FG Düsseldorf v. 26.5.2021 5 K 143/20 U, wistra 2021, 331; FG Münster v. 24.6.2022 4 K 135/19 E, wistra 2023, 84; höchstrichterliche Rechtsprechung existiert zur Frage nach den Voraussetzungen der Unkenntnis bisher nicht.

¹⁰⁷⁵ *Häger*, wistra 2017, 369, 370, 374; *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 129 f.; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55 f.; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2166; ohne konkreten Bezug zu eDaten: *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 241; *Krug*, NZWiSt 2018, 194, 194 ff.; *Ortwald*, Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, 642.

¹⁰⁷⁶ OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 365; OLG Oldenburg v. 10.7.2018 1 Ss 51/18, wistra 2019, 79, 79; als obiter dictum bereits BGH v. 14.12.2010 1 StR 275/10, wistra 2011, 186, 188, und v. 21.11.2012 1 StR 391/12, wistra 2013, 107, 108.

von Handlungspflichten, was nicht mit dem Wortlaut vereinbar sei und zur Gleichsetzung des Versuchs der Steuerhinterziehung mit deren Vollendung führe.¹⁰⁷⁷ Schutzzweck der Vorschrift sei allein das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuern, nicht der Schutz der steuerlichen Mitwirkungspflichten als solche; ihre Verletzung sei lediglich Voraussetzung für das tatbestandsmäßige Verhalten.¹⁰⁷⁸ Diese Auslegung des Tatbestands führt zu einer opfer- bzw. erfolgsbezogenen Betrachtungsweise, da sie auf die Sicht des Finanzamts abstellt und ein in Unkenntnissein voraussetzt.¹⁰⁷⁹ Bei Vorliegen von eDaten bzw. generell Informationen kommt eine Unkenntnis der Finanzbehörde nicht in Frage. In der Folge lehnte das OLG Köln eine vollendete Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO in Bezug auf Lohneinkünfte ab, für die dem Finanzamt elektronische Lohnsteuerbescheinigungen vorlagen.

Bei den Vertretern der opferbezogenen Betrachtungsweise stellen sich die umstrittenen Folgefragen, welche Umstände die Kenntnis von steuerlich erheblichen Tatsachen hervorrufen und auf wessen Kenntnis es ankommt.¹⁰⁸⁰ Ferner ist strittig, wie etwaige Wertungswidersprüche im Verhältnis zu § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO aufzulösen sind.

(a) Anforderungen an die Kenntnis

Die Anforderungen an den Grad der Kenntnis werden unterschiedlich beurteilt. Zum Teil wird eine positive Kenntnis für erforderlich gehalten.¹⁰⁸¹

Dem OLG Köln¹⁰⁸² zufolge sei bekannt, was sich aus den im konkreten Steuerfall geführten Akten ergebe oder dem zuständigen Bearbeiter sonst bekannt sei. Es mache keinen Unterschied, ob sich die Umstände aus den Akten selbst ergeben oder in dem elektronischen Register zur Verfügung stehen, auf welches der Sachbearbeiter jederzeit Zugriff habe.

Unter Bezugnahme auf diese Entscheidung wird das Ausreichen eines bloßen Kennenmüssens der elektronischen Daten diskutiert.¹⁰⁸³ Ein Teil der Literatur bezieht hierbei den gesamten Informationsstand ein, der in der Sphäre der Finanzverwaltung vorhanden

¹⁰⁷⁷ OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 365.

¹⁰⁷⁸ OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 365; OLG Oldenburg v. 10.7.2018 1 Ss 51/18, wistra 2019, 79, 79; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 129 f.; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73.

¹⁰⁷⁹ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 187; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 55.

¹⁰⁸⁰ Näher *Deckers*, NZWiSt 2019, 146, 147; *Krug*, WiJ 2017, 175, 183.

¹⁰⁸¹ OLG Oldenburg v. 16.11.1998 Ss 319/98, wistra 1999, 151; BayObLG v. 14.3.2002 4 St RR 8/2002, wistra 2002, 393, 393; *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188, 190; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 130.

¹⁰⁸² OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 365.

¹⁰⁸³ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188, hält die Frage für nicht so leicht zu beantworten, wie es vereinzelt in der Literatur angenommen werde; bejahend *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 57.

ist.¹⁰⁸⁴ Andere stellen darauf ab, dass Daten im Veranlagungszeitpunkt elektronisch einsehbar vorliegen.¹⁰⁸⁵ Die Daten müssen lediglich zum Abruf vom Server der Finanzverwaltung zur Verfügung stehen.¹⁰⁸⁶ Teilweise wird die Verknüpfung der Daten mit dem konkreten Steuerfall im Datenverarbeitungsprogramm der Finanzbehörde vorausgesetzt.¹⁰⁸⁷

(b) Personeller Bezugspunkt der Kenntnis

Die Meinungen reichen von einer durch den Akteninhalt vermittelten Kenntnis innerhalb der zuständigen Finanzbehörde¹⁰⁸⁸ über die Kenntnis der für die Bearbeitung des Falles zuständigen Dienststelle innerhalb der Finanzbehörde¹⁰⁸⁹ bis hin zum für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbeamten¹⁰⁹⁰.

(c) Wertungswiderspruch zur Handlungsvariante

Der Rechtsprechung des OLG Köln wird ein Wertungswiderspruch unterstellt: Der Nichterklärer würde bei einer tatbestandsausschließenden Kenntnis im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO besser gestellt als der Halberklärer nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, wo die Kenntnis zu keinem Tatbestandsausschluss führe.¹⁰⁹¹ Eine vergleichbare Diskussion wird in Bezug auf die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO geführt.¹⁰⁹²

Diesen Wertungswiderspruch löst ein Teil der Literatur über die objektive Zurechnung im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO auf: Bei positiver Kenntnis des zuständigen Finanzbeamten von den relevanten Besteuerungsgrundlagen werde dem Steuerpflichtigen der Steuerverkürzungserfolg nicht zugerechnet.¹⁰⁹³ Dies wird mit einer

¹⁰⁸⁴ *Krug*, NZWiSt 2018, 194, 195 m. w. N.

¹⁰⁸⁵ *Häger*, wistra 2017, 369, 374; *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

¹⁰⁸⁶ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 57; *Schott*, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 148; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 243.

¹⁰⁸⁷ *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73a f.

¹⁰⁸⁸ *El Mourabit*, NWB 2017, 2579, 2583; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 56; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 130; *Beller/Wagner*, ZWH 2022, 1, 3; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 243.

¹⁰⁸⁹ *Schott*, in: Hüls/Reichling, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 148.

¹⁰⁹⁰ OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 365 f.; OLG Oldenburg v. 16.11.1998 Ss 319/98, wistra 1999, 151; BayObLG v. 14.3.2002 4 St RR 8/2002, wistra 2002, 393, 393; *Häger*, wistra 2017, 369, 369 f.; *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 188, 190; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73a; *Pflaum*, in: Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 21. Kapitel Rz. 61.

¹⁰⁹¹ *Roth*, NZWiSt 2017, 308, 309 m. w. N.; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73.

¹⁰⁹² S. I.III.2.a).

¹⁰⁹³ *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73, 121; *Hellmann*, DSStJG 38 (2015), 53, 72 f.; zur objektiven Zurechnung im Steuerstrafrecht, speziell bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, s. *Salditt*, wistra 2021, 217, 218 m. w. N., sowie *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 577 ff.; a. A. BGH v. 14.12.2010 1 StR 275/10, wistra 2011, 186, 188; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 42.

eigenverantwortlichen Selbstgefährdung der Finanzbehörde begründet.¹⁰⁹⁴ Die Steuerverkürzung sei kein durch das Handeln des Täters realisiertes Werk, wenn die Finanzbehörde aufgrund der Kenntnis in der Lage sei, die Handlungen des Täters zu neutralisieren.¹⁰⁹⁵ Bei Kenntnis der Finanzbehörde komme es nicht zu einer Gefährdung des Steueraufkommens, da der Staat die Gefahr beherrsche.¹⁰⁹⁶ Es komme daher nur eine Strafbarkeit wegen Versuchs in Betracht.¹⁰⁹⁷ Ein weiterer Vorschlag ist das Stellen strenger Anforderungen an die Kenntnis des Amtsträgers im Rahmen des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.¹⁰⁹⁸

(2) Handlungsbezogene Betrachtungsweise

Die Gegenansicht lehnt das Hineinlesen der Unkenntnis der Finanzbehörde in den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ab und sieht den Tatbestand bereits – täter- bzw. handlungsbezogen – durch die pflichtwidrige Nichtabgabe der Steuererklärung als erfüllt an.¹⁰⁹⁹ Hierzu hat *Roth* eine Reihe von Argumenten vorgebracht, denen sich das LG Aurich vollumfänglich angeschlossen hat:¹¹⁰⁰ Von der Gegenansicht werde die auf das Unterlassen des Täters abstellende täterbezogene Sichtweise der Unterlassensvariante („wer [...] in Unkenntnis lässt“) durch eine opferbezogene, rein objektive Tatsache (Unkenntnis der Finanzbehörde) aufgeladen, wodurch es zu einer Verdoppelung des objektiven Merkmals komme.¹¹⁰¹ Auch sei für § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO anerkannt, dass die Kenntnis eine Strafbarkeit nicht ausschließe.¹¹⁰² Systematisch normieren die Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 Nr. 2 und 3 AO Fälle, in denen die Finanzbehörde Kenntnis aller wesentlichen Umstände habe.¹¹⁰³ Ein Tatbestandsausschluss wäre vom Zufall abhängig, da die Kontrollmitteilungspraxis von Finanzamt zu Finanzamt, gar von

¹⁰⁹⁴ *Webel*, wistra 2017, 366, 367.

¹⁰⁹⁵ *Webel*, wistra 2017, 366, 367 m. w. N.

¹⁰⁹⁶ *Webel*, wistra 2017, 366, 367.

¹⁰⁹⁷ *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 121; *Webel*, wistra 2017, 366, 367; *Hellmann*, DStJG 38 (2015), 53, 73; a. A. BGH v. 14.12.2010 1 StR 275/10, wistra 2011, 186; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 42.

¹⁰⁹⁸ *Ransiek*, in: Kohlmann, Strafverfolgung, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 576.2; *Ortwald*, Steuererklärungs- und Verfahrensfähigkeit, 642 f., hält den Wertungswiderspruch derzeit nicht auflösbar und fordert eine gesetzgeberische Klarstellung.

¹⁰⁹⁹ *Roth*, NZWiSt 2017, 308, 308 ff.; *Roth*, wistra 2018, 152, 154; LG Aurich v. 8.11.2017 12 Ns 310 Js 8712/15, NZWiSt 2018, 190, 190 ff.; offen gelassen BayObLG v. 14.3.2002 4 St RR 8/2002, wistra 2002, 393, 393 f.; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 60b; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 153 ff.

¹¹⁰⁰ *Roth*, NZWiSt 2017, 308, 308 ff.; LG Aurich v. 8.11.2017 12 Ns 310 Js 8712/15, NZWiSt 2018, 190, 193 f.; kritisch zur Übernahme *Krug*, NZWiSt 2018, 194, 194 ff.

¹¹⁰¹ *Roth*, NZWiSt 2017, 308, 308.

¹¹⁰² *Roth*, NZWiSt 2017, 308, 308.

¹¹⁰³ Näher *Roth*, NZWiSt 2017, 308, 308 f.

Prüfer zu Prüfer höchst unterschiedlich ausfalle.¹¹⁰⁴ Das Steueraufkommen sei nach der Veranlagungspraxis trotz Kontrollmitteilungen gefährdet: Es handele sich um ein Massengeschäft, die Datenzulieferungen und Mitteilungen gingen mit erheblichem Zeitversatz zum eigentlichen Veranlagungszeitpunkt ein und seien inhaltlich nicht immer valide.¹¹⁰⁵ In den massenhaft vorkommenden Fällen der Arbeitnehmerveranlagung würde § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ins Leere laufen, da sich der Steuerpflichtige darauf berufen könne, er sei aufgrund ordnungsgemäßem Kontrollmitteilungsverfahren von der Kenntnis der Finanzbehörde ausgegangen.¹¹⁰⁶ Ferner wird mit der Ausgestaltung des Veranlagungsverfahrens argumentiert: Ohne abgegebene Steuererklärung finde in der Regel keine verfahrensbezogene Prüfung des Falles statt.¹¹⁰⁷

b) Stellungnahme

(1) Rechtsprechung mit Bezug zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO

Die angesprochene Rechtsprechung zum Umgang mit bei der Finanzverwaltung vorliegenden Daten und Informationen im Rahmen des § 370 AO beschäftigt sich nur zum Teil auch mit etwaigen Zusammenhängen zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO.

(a) OLG Oldenburg v. 10.7.2018

Bezug auf § 150 Abs. 7 S. 2 AO nimmt nur die Entscheidung des OLG Oldenburg.¹¹⁰⁸ In dem entschiedenen Fall ging es um die Frage einer Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, weil der Angeklagte keine Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2012 abgab, obwohl er hierzu aufgrund eines zuvor gestellten Lohnsteuerermäßigungsantrags verpflichtet war.¹¹⁰⁹ Ein Steuerverkürzungserfolg resultierte daraus, dass der Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber fälschlicherweise mit der Steuerklasse III anstelle der Steuerklasse I erfolgte, obwohl der Angeklagte bereits seit Mai 2011 von seiner Ehefrau getrennt lebte. Das Getrenntleben war im EDV-System der Finanzbehörde zur Anweisungshistorie mit einer Gültigkeit vom 28.4.2011 bis 13.1.2012 und ab dem 14.01.2012 vermerkt. Eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung war auf dem zentralen Server der Finanzverwaltung hinterlegt. Das OLG Oldenburg kam zu dem

¹¹⁰⁴ Roth, NZWiSt 2017, 308, 309.

¹¹⁰⁵ Roth, NZWiSt 2017, 308, 309.

¹¹⁰⁶ LG Aurich v. 8.11.2017 12 Ns 310 Js 8712/15, NZWiSt 2018, 190, 194.

¹¹⁰⁷ Jäger, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 60b.

¹¹⁰⁸ OLG Oldenburg v. 10.7.2018 1 Ss 51/18, wistra 2019, 79, 79; kritisch hierzu Deckers, NZWiSt 2019, 146, 147, der dem Gericht einen Irrtum unterstellt, weil § 150 Abs. 7 S. 2 AO eine abgegebene Steuererklärung voraussetze.

¹¹⁰⁹ Näher zum Sachverhalt s. das Urteil der Vorinstanz LG Aurich v. 8.11.2017 12 Ns 310 Js 8712/15, NZWiSt 2018, 190, 190 f.

Ergebnis, dass dem zuständigen Veranlagungsbeamten alle wesentlichen Umstände, so auch das Getrenntleben, bekannt waren. Das Gericht lehnte die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO daher ab. Daneben stellte es fest, dass gemäß dem neu eingeführten § 150 Abs. 7 S. 2 AO die elektronisch übermittelten Daten als Angaben des Steuerpflichtigen angesehen werden, sodass insoweit auch der Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO aufgrund der der Finanzverwaltung durch Dritte vermittelten Kenntnis ausgeschlossen sein dürfte.¹¹¹⁰

Die Feststellung zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO ist bemerkenswert, da ihre Wirkung verfahrensrechtlich erst für Besteuerungszeiträume greift, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Strafrechtlich ist die zeitliche Wirkung umstritten.¹¹¹¹ Da das OLG Oldenburg eine Strafbarkeit bereits wegen bestehender Kenntnis der Finanzbehörde ausschloss, ist die Feststellung zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO als obiter dictum zu werten.

(b) Übrige Rechtsprechung

Die übrige Rechtsprechung setzte sich hingegen nicht mit §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO auseinander.¹¹¹² Dies kann man sowohl auf ein aus Sicht der Gerichte fehlendes Bedürfnis aufgrund einer Lösung über das Merkmal der Unkenntnis als auch auf den zeitlichen Zusammenhang der Entscheidungen zurückführen. § 150 Abs. 7 S. 2 AO gilt erst für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Im vom OLG Köln entschiedenen Fall bezog der Angeklagte zwar auch Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die nach § 41b EStG übermittelt wurden, allerdings betraf der Fall die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2009. Das FG Münster hatte über die Verlängerung der Festsetzungsfrist aufgrund einer Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 und 2010 zu befinden, obwohl die Lohneinkünfte als elektronische Lohnsteuerbescheinigung beim Finanzamt abrufbar waren.¹¹¹³ Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass zum Teil von einer rückwirkenden Anwendbarkeit des § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Strafrecht ausgegangen wird, weswegen man die fehlende Auseinandersetzung durchaus mit kritischem Blick betrachten kann. So wurden die Entscheidungen des OLG Köln (aus 2017), des LG Aurich (aus 2017) und des FG Münster (aus 2022) nach Inkrafttreten des § 150 Abs. 7 S. 2 AO getroffen. Im

¹¹¹⁰ OLG Oldenburg v. 10.7.2018 1 Ss 51/18, wistra 2019, 79, 79.

¹¹¹¹ S. K.

¹¹¹² OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363; LG Aurich v. 8.11.2017 12 Ns 310 Js 8712/15, NZWiSt 2018, 190; FG Düsseldorf v. 26.5.2021 5 K 143/20 U, wistra 2021, 331; FG Münster v. 24.6.2022 4 K 135/19 E, wistra 2023, 84.

¹¹¹³ FG Münster v. 24.6.2022 4 K 135/19 E, wistra 2023, 84.

Urteil des FG Düsseldorf ging es dagegen nicht um eine Steuerhinterziehung in Bezug auf Einkünfte, die nach § 93c AO übermittelt wurden, sondern um nicht abgegebene Umsatzsteuererklärungen trotz umsatzsteuerpflichtiger Garagenvermietung einer GbR, die dem Finanzamt aus vorliegenden gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärungen bekannt waren.¹¹¹⁴ Ebenso hatte sich das OLG Brandenburg nicht mit dem § 93c AO unterfallenden Einkünften auseinanderzusetzen, sondern mit Abgeordnetenbezügen i. S. d. § 22 Nr. 4 EStG in den Jahren 2015 und 2016.¹¹¹⁵

(2) Irrelevanz des Meinungsstreits

Der Streit um das Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis ist im Kontext der Datenübermittlung durch Dritte irrelevant. Grundsätzlich ist nur noch der Dritte zur Kenntnisvermittlung über die eDaten verpflichtet. Der Steuerpflichtige ist demgegenüber von einer diesbezüglichen Erklärungspflicht grundsätzlich befreit. Es wird daher in der Praxis regelmäßig nicht mehr zu einer Situation kommen, in der eine Strafbarkeit über das Merkmal der Unkenntnis auszuschließen sein könnte.

Unterlassen sowohl der Steuerpflichtige als auch die mitteilungspflichtige Stelle die Erklärung der eDaten, liegt kein eine Kenntnis vermittelnder Inhalt vor. Die erfolgsbezogene Betrachtungsweise greift schon dem Grunde nach nicht.

Unterlässt nur der Steuerpflichtige, nicht aber der Dritte, greift die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO mit der Folge ein, dass der Steuerpflichtige schon kein tauglicher Täter ist und es daher auf die Frage der Unkenntnis der Finanzbehörde nicht ankommt.

Unterlässt der Dritte, nicht aber der Steuerpflichtige, hat die erfolgsbezogene Betrachtungsweise bei der Bestimmung der Strafbarkeit des Dritten ebenfalls keinen Anwendungsbereich: Selbst wenn der Steuerpflichtige Daten i. S. d. § 93c AO mitteilte, wäre fraglich, ob die Angaben des Steuerpflichtigen qualitativ genügen, um eine Kenntnis der Finanzbehörde im Verhältnis zum Dritten zu begründen. Beim Finanzamt vorliegende Informationen vermitteln eine Kenntnis i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO nur dann, wenn sie inhaltlich hinreichend verlässlich¹¹¹⁶ sind und hierbei eine Qualität aufweisen, die eine zutreffende und rechtzeitige Steuerfestsetzung ermöglichen¹¹¹⁷. Hierzu müssen die Informationen so ausgestaltet sein, dass die Finanzbehörde auf ihrer Basis zu einer vom Verhalten des Täters abweichenden Festsetzung kommen kann, um

¹¹¹⁴ FG Düsseldorf v. 26.5.2021 5 K 143/20 U, wistra 2021, 331.

¹¹¹⁵ OLG Brandenburg v. 10.2.2022 2 Ws 202/21, wistra 2022, 479.

¹¹¹⁶ *Webel*, wistra 2018, 182, 183 f.

¹¹¹⁷ OLG Oldenburg v. 16.11.1998 Ss 319/98, wistra 1999, 151; *Beller/Wagner*, ZWH 2022, 1, 3.

das von § 370 Abs. 1 AO geschützte Steueraufkommen zu sichern.¹¹¹⁸ Nicht ausreichend sind unsichere, mit Zweifeln behaftete Kenntnisse.¹¹¹⁹ Die Angaben des Steuerpflichtigen sind aufgrund ihrer geringeren Qualität wohl nicht geeignet, im Verhältnis zum Dritten tatbestandsausschließend zu wirken. Elektronische Lohnsteuerbescheinigungen sowie Rentenbezugsmitteilungen schätzt die Literatur als „klare, verlässliche und zweifelsfreie Grundlage für die Besteuerung“¹¹²⁰ ein. Hingegen wird die Qualität der Angaben des Steuerpflichtigen bemängelt. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung nicht selten Fehler enthalten, wohingegen die von Dritten übermittelten Daten nach internen Untersuchungen sowie Untersuchungen der Rechnungsprüfungsbehörden in nahezu allen Fällen zutreffend sind.¹¹²¹ Auch die Finanzverwaltung hat mit Blick auf die grundlagenbescheidähnliche Behandlung der eDaten in der Praxis größeres Vertrauen in diese. Dies ist jedenfalls dann nachvollziehbar, wenn der Dritte neben der Datenübermittlung auch die Übersendung der Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO bzw. nach § 41b Abs. 1 S. 3 EStG unterlassen hat oder bei der Rentenbezugsmitteilung kein Antrag auf Übersendung gestellt wurde. Die eigenständige Zusammenstellung der Werte durch den Steuerpflichtigen ist komplex und damit fehleranfällig.¹¹²² Das von § 370 AO geschützte Steueraufkommen wird durch die eDaten des Dritten effektiver gesichert.

(3) Wertungswiderspruch zwischen § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO

Im Ergebnis tritt der beschriebene Wertungswiderspruch nicht ein. Die Zurechnungsfiktion greift sowohl bei der Handlungs- als auch bei der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO ein.

5. Kausalität und objektive Zurechnung

a) Meinungsstand

Zur Kausalität einer nicht abgegebenen Steuererklärung für den Steuerverkürzungserfolg bei Vorliegen von eDaten im Finanzamt äußert sich *Rolletschke*: Die Nichtabgabe der Steuererklärung sei äquivalent kausal für den Steuerverkürzungserfolg.¹¹²³ Ein Fall überholender Kausalität¹¹²⁴ wegen Nichtveranlagung liege selbst dann nicht vor, wenn die

¹¹¹⁸ *Webel*, wistra 2017, 366, 367; *Webel*, wistra 2018, 182, 183 f.

¹¹¹⁹ *Webel*, wistra 2017, 366, 367.

¹¹²⁰ *Webel*, wistra 2018, 182, 183.

¹¹²¹ BT-Drucks. 18/8434, 112.

¹¹²² S. G.I.4.b)(2).

¹¹²³ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 189.

¹¹²⁴ Allgemein hierzu *Eisele*, in: Schönke/Schröder, StGB, Vorbem. StGB §§ 13 ff. Rz. 78, 80 m. w. N.

Daten in einer eDaten-Liste des zuständigen Veranlagungsbeamten abgelegt werden und er diese auch kontinuierlich sichte, aber dennoch mangels Steuererklärung keine Veranlagung durchführe.¹¹²⁵

Ein Teil der Literatur lehnt die Strafbarkeit wegen Nichtabgabe einer Steuererklärung über die objektive Zurechnung mit dem Argument einer Selbstschädigung der Finanzbehörde ab, wenn diese Kenntnis von den eDaten hat.¹¹²⁶ Es verwirkliche sich kein rechtlich missbilligtes Risiko, wenn die zuständige Behörde in der Lage wäre, die Steuer aufgrund ihrer Kenntnis richtig festzusetzen.¹¹²⁷ An den Grad der Kenntnis werden auch im Rahmen des Zurechnungszusammenhangs unterschiedliche Anforderungen gestellt.¹¹²⁸ Zum Teil wird auf die digitale Kenntnis, d. h. eine automatisierte Auswertbarkeit, und nicht auf die menschliche Kenntniserlangung abgestellt.¹¹²⁹

b) **Stellungnahme**

Kausalität ist anzunehmen: Denkt man sich die Abgabe einer Steuererklärung hinzu, würde der Steuerverkürzungserfolg in seiner konkreten Gestalt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit entfallen. Die fristgemäße Abgabe der Steuererklärung führte zur Bearbeitung durch den Finanzbeamten und regelmäßig zu einer anschließenden, rechtzeitigen Steuerfestsetzung.

Ein Teil der Literatur verortet die bereits zur Unkenntnis dargestellten Fragen in das Merkmal der objektiven Zurechnung. Das Merkmal der Unkenntnis fungiert hier nicht als Teil des strafbaren Verhaltens, sondern als Bindeglied zwischen Tathandlung und Erfolg. Die angesprochenen Fragen, insbesondere zum erforderlichen Grad der Kenntnis, sind hier genauso ungeklärt, wie beim Merkmal der Unkenntnis. So hat *Salditt* zu Recht die Frage in den Raum gestellt, ab welcher Schwelle staatlicher Mitverantwortung eine Zurechnung an den Steuerpflichtigen entfallt.¹¹³⁰ Unabhängig von diesen Unsicherheiten überzeugt das Argument der Nichtverwirklichung eines rechtlich missbilligten Risikos bei Vorliegen der eDaten nicht. Es handelt sich beim Tatbestand der Steuerhinterziehung um ein Gefährungsdelikt. Durch die Nichtabgabe der Steuererklärung wird das

¹¹²⁵ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 187, 189.

¹¹²⁶ *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 129; *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2166 f.; *Grötsch*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 241; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 576.1; a. A. *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 163.

¹¹²⁷ *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 129; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 576.1.

¹¹²⁸ Näher *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 576 m. w. N., 585.

¹¹²⁹ *Spatscheck/Spilker*, DStR 2021, 2161, 2166 f.; a. A. *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 60d m. w. N.

¹¹³⁰ *Salditt*, wistra 2021, 217, 218.

Steueraufkommen gefährdet. Eine rechtzeitige Veranlagung ist mangels diesbezüglichen Arbeitsanstoßes nicht mehr ohne Weiteres sichergestellt. Es bedarf anderer Mechanismen, wie der Nutzung von eDaten-Prüflisten.

6. Ergebnis

Die Zurechnungsfiktion nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO wirkt sich auf die Sonderpflichtigkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO aus. Der Steuerpflichtige macht sich wegen der Nichtabgabe einer Steuererklärung hinsichtlich der eDaten nicht mehr nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar, wenn diese vom Dritten übermittelt wurden. Im Umfang der vorliegenden eDaten liegt keine Pflichtwidrigkeit vor, sodass der Steuerpflichtige insoweit kein tauglicher Täter ist. Eine Täterschaft kommt nur noch hinsichtlich weiterer steuererhöhender Tatsachen in Betracht, die nicht in den Anwendungsbereich der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO fallen.¹¹³¹ Allerdings trifft den Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO eine nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbewehrte Berichtigungspflicht hinsichtlich unrichtig bzw. unvollständig übermittelter eDaten. Insoweit sind die Strafbarkeitshürden mit Blick auf das kognitive Element der positiven Kenntnis höher als bei der Bestrafung wegen einer Nichtabgabe der Steuererklärung, die lediglich Eventualvorsatz voraussetzt. Volle strafrechtliche Verantwortlichkeit trifft den Steuerpflichtigen darüber hinaus, wenn der Dritte die Übermittlung der eDaten unterlassen hat. Aus einer Nichtnutzung des qualifizierten Freitextfeldes hat der Steuerpflichtige keine strafrechtlichen Folgen zu erwarten. Dagegen kommt dem vielfach von der Literatur und vereinzelt von der Rechtsprechung vorgeschlagenen Lösungsweg der Fälle der Datenübermittlung durch Dritte über das Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis nicht die beigemessene Bedeutung zu. Liegen die eDaten aufgrund einer Datenübermittlung durch Dritte bei der Finanzbehörde vor, ist der Steuerpflichtige schon nicht sonderpflichtig. Liegen die eDaten aufgrund einer Erklärung durch den Steuerpflichtigen vor, sind die Angaben keine taugliche Grundlage für eine Kenntnisvermittlung im Verhältnis zur Strafbarkeit des Dritten. Eine Lösung der Fälle über das Merkmal der objektiven Zurechnung scheidet aus, da die Nichtabgabe der Steuererklärung trotz übermittelten eDaten eine rechtlich missbilligte Gefahr darstellt.

¹¹³¹ Auf die Komplexität der Verkürzungsberechnung sowie die Auswirkungen auf steuerstrafrechtliche Wertgrenzen wie §§ 370 Abs. 3 S. 2 Nr. 1, 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO hinweisend für den Fall, dass der Steuerpflichtige bloß zum Teil Einkünfte bezieht, die den §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO unterfallen *Häger*, wistra 2017, 369, 371, und *Beller/Wagner*, ZWH 2022, 1, 5; zu möglichen Verkürzungsberechnungen s. *Mannefeld*, PStR 2023, 112, 113 ff.

IV. Subjektiver Tatbestand

Zur Verwirklichung der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO genügt auf subjektiver Tatseite Eventualvorsatz, d. h. der Täter muss die Verwirklichung des objektiven Tatbestands für möglich halten und billigend in Kauf nehmen.¹¹³² Dem voluntativen Element des Vorsatzes ist bei der Steuerhinterziehung zwar untergeordnete, nicht aber fehlende Bedeutung zuzumessen: Vertraut der Steuerpflichtige darauf, dass das Finanzamt trotz des Unterlassens von Angaben eine Steuerfestsetzung rechtzeitig und zutreffend vornehmen werde, rechnet er schon nicht mit einem Erfolgseintritt.¹¹³³ Für die Annahme von Vorsatz muss der Steuerpflichtige die ihn treffenden Mitwirkungspflichten mittels einer Parallelwertung in der Laiensphäre erfasst haben.¹¹³⁴ Irrt der Steuerpflichtige über das Bestehen oder den Umfang der ihn treffenden steuerrechtlichen Erklärungs- und Handlungspflichten bzw. über die sie begründenden Umstände, liegt ein Tatbestandsirrtum i. S. d. § 16 Abs. 1 S. 1 StGB, kein Verbotsirrtum i. S. d. § 17 StGB, vor.¹¹³⁵ Dies gilt unabhängig von der Frage, ob man die Merkmale des § 370 Abs. 1 AO als Blankett- oder als normative Merkmale begreift.¹¹³⁶

Wann der Täter die Verwirklichung des objektiven Tatbestands für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, ist für den Tatrichter anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu würdigen.¹¹³⁷ Im Rahmen der Datenübermittlung durch Dritte bestehen verschiedene Indizien, die für oder gegen das Vorliegen von Vorsatz sprechen können.

1. Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und § 22a Abs. 3 EStG

a) Meinungsstand

Hinsichtlich des Vorsatzes wird in der Literatur insbesondere über die Auswirkungen der Information i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO diskutiert.

¹¹³² St. BGH-Rspr., s. nur BGH v. 1.4.2020 1 StR 5/20, NStZ 2021, 301, 301; *Randt*, in: FS Schaumburg, 1255, 1256 f.; näher *Ransiek/Hüls*, NStZ 2011, 678, 678 f.

¹¹³³ *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 614.

¹¹³⁴ *Bülte*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 503 f.

¹¹³⁵ *Bülte*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 370 Rz. 503 ff. m. w. N.; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 128 f.; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 457; OLG Bremen v. 26.4.1985 Ws 111/84, Ws 115/84, Ws 116/84, StV 1985, 282; *Madauß*, NZWiSt 2017, 347, 349, der zu Recht darauf hinweist, dass die Steueranspruchstheorie nicht einschlägig ist, da sie sich nicht auf das Merkmal der Erklärungspflicht bezieht; *Kuhlen*, DSStJG 38 (2015), 117, 120; a. A. BGH v. 18.12.1985 2 StR 461/85, wistra 1986, 219, 219 f.; *Schmitz/Wulf*, in: MüKo StGB, AO § 370 Rz. 417 f., 422 m. w. N.; *Ceffinato*, wistra 2020, 230, 232; *Fischer/Waßmer*, StB 2002, 265, 267.

¹¹³⁶ *Madauß*, NZWiSt 2017, 347, 349; *Ransiek*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 67. EL 2020, AO § 370 Rz. 658 ff.; *Kuhlen*, DSStJG 38 (2015), 117, 125 ff.; *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 2.

¹¹³⁷ *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 175, 177 m. w. N.

Ein Teil der Literatur lehnt vorsätzliches Handeln gem. § 16 Abs. 1 StGB hinsichtlich einer fehlenden Übermittlung durch den Dritten und damit hinsichtlich unvollständiger Angaben i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO für den Fall ab, dass der Steuerpflichtige ein Informationsschreiben nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO erhalten hat.¹¹³⁸ Der Steuerpflichtige soll insoweit von einer Übermittlung ausgehen dürfen. Aus dem Informationsschreiben ergebe sich das notwendige Vertrauen des Steuerpflichtigen auf das Vorliegen der eDaten bei der Finanzbehörde.¹¹³⁹

Bei einer unrichtigen Übermittlung durch den Dritten könne die erforderliche Kenntnis der Unrichtigkeit aus dem Informationsschreiben nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO folgen.¹¹⁴⁰ Ein anderer Teil der Literatur nimmt die Erkennbarkeit nur für eDaten an, die im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung bereitgestellt werden, da nur insoweit eine Pflicht zur Kontrolle und Richtigstellung bestehe.¹¹⁴¹

Bei unterbliebener Information soll nach teilweise vertretener Ansicht von einer fehlenden Übermittlung der Daten auszugehen sein, sodass Eventualvorsatz hinsichtlich § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO vorliege.¹¹⁴² Dieser Schluss wird zum Teil mit dem Argument abgelehnt, dass dem Steuerpflichtigen die fehlende Mitteilung nicht mehr auffallen werde, sofern sich das System der Datenübermittlung durch Dritte erst einmal etabliert haben sollte.¹¹⁴³ Die Gegenansicht lehnt vorsätzliches Handeln gem. § 16 Abs. 1 StGB auch für den Fall ab, dass der Steuerpflichtige trotz fehlender Information irrig von einer Übermittlung der Daten durch den Dritten ausgeht.¹¹⁴⁴

b) Stellungnahme

Bei der Beurteilung des Vorsatzes wird den Mitteilungen nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO sowie nach § 22a Abs. 3 EStG wesentliche Bedeutung zukommen.

Der Literatur ist dahingehend zuzustimmen, dass das Vorliegen eines Informationsschreibens nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO den Vorsatz hinsichtlich einer Unvollständigkeit der Angaben entfallen lassen kann, da der Steuerpflichtige auf eine Übermittlung der eDaten

¹¹³⁸ Roth, wistra 2018, 152, 153; Häger, wistra 2017, 369, 370; Beyer, NZWiSt 2018, 359, 361; Schmitz, in: GS Joecks, 615, 620; das OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 366, lehnt vorsätzliches Handeln in Bezug auf das Merkmal der Unkenntnis für den Fall ab, dass dem Steuerpflichtigen eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung übersandt wurde, durch die er „wusste, dass seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit innerhalb der Finanzbehörden seinem Veranlagungsfinanzamt elektronisch übermittelt und damit bekannt werden würden“.

¹¹³⁹ Schmitz, in: GS Joecks, 615, 620.

¹¹⁴⁰ Roth, wistra 2018, 152, 153.

¹¹⁴¹ Rosenke, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, AO § 150 Rz. 403; Spatscheck/Spilker, DStR 2021, 2161, 2164 f.

¹¹⁴² Roth, wistra 2018, 152, 153.

¹¹⁴³ Schmitz, in: GS Joecks, 615, 620, der allenfalls die Verwirklichung von § 378 AO in Erwägung zieht.

¹¹⁴⁴ Beyer, NZWiSt 2018, 359, 361.

– und damit auf deren Zurechnung – vertrauen darf. Betroffen ist hiervon die wohl wenig praxisrelevante Konstellation, dass die mitteilungspflichtige Stelle über die Datenübermittlung informiert hat, ohne sie tatsächlich durchzuführen. Gleiches gilt für die Mitteilung nach § 22a Abs. 3 EStG, die zwar nicht über den Inhalt, d. h. das „Wie“, der übermittelten Daten informiert, aber über das „Ob“ der Übermittlung.

Auch ist es im Einklang mit der o. g. Literaturansicht richtig, dass die erforderliche Kenntnis der Unrichtigkeit von eDaten aus dem Informationsschreiben nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO folgen kann.¹¹⁴⁵ Zwangsläufige Folge ist dies aber keinesfalls. Das bloße Vorliegen der Information beim Steuerpflichtigen genügt für den Beweis des (Eventual-)Vorsatzes nicht. Es bedarf vielmehr Indizien dafür, dass der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit für möglich gehalten hat, etwa weil er die Informationen tatsächlich überprüft hat. Dies wird vor dem Hintergrund der bereits beschriebenen hohen Komplexität der eDaten in der Praxis nur schwer zu beweisen sein.

Ob der Steuerpflichtige bei unterbliebener Information nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO oder nach § 22a Abs. 3 EStG auch subjektiv den Schluss einer unterbliebenen Datenübermittlung zieht, ist von den Umständen des Einzelfalles abhängig. Von Bedeutung wird hierbei das voluntative Element des Vorsatzes sein, also die Frage, ob der Steuerpflichtige eine Steuerhinterziehung beabsichtigt, sie billigend in Kauf nimmt oder auf das Ausbleiben des Verkürzungserfolges vertraut.

In der Praxis besteht das Problem des Nachweises des subjektiven Tatbestands. Der Steuerpflichtige ist gut beraten, die Mitteilungen i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und § 22a Abs. 3 EStG aufzuheben, um sich hierüber exkulpieren zu können. Andererseits wird die Nichtvorlegbarkeit eines Informationsschreibens im Ermittlungsverfahren mit Blick auf den Zweifelsgrundsatz nicht ohne Weiteres zum Nachweis eines Vorsatzes genügen, wenn bspw. behauptet wird, dem Schreiben sei keine Relevanz beigemessen und es sei daher vernichtet worden. Problematischer gestaltet sich die Lage für den Steuerpflichtigen, wenn der Nachweis gelingt, dass er den Belegabruf im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung genutzt hat und hier eDaten einer mitteilungspflichtigen Stelle gänzlich nicht übermittelt wurden. Dies könnte einen Vorsatz hinsichtlich unvollständiger Angaben i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO belegen.

¹¹⁴⁵ Aus der Mitteilung nach § 22a Abs. 3 EStG kann sie wie gesehen nicht folgen.

2. Steuererklärungsformulare

Fraglich ist, ob die Vorgaben in den Steuererklärungsformularen nebst Anleitungen konkret in Bezug auf die Datenübermittlung durch Dritte einen Vertrauenstatbestand schaffen.

a) Formulare aus dem FMS und Vordrucke

(1) Grundsatz

Nutzt der Steuerpflichtige zur Erstellung seiner Steuererklärung die Formulare aus dem FMS bzw. Vordrucke, wird er regelmäßig darauf vertrauen dürfen, dass ein Untätigbleiben in Bezug auf die eDaten nicht zu einer Steuerhinterziehung führt. Auf den einzelnen Anlagen zur Einkommensteuererklärung, insbesondere auf dem Hauptvordruck sowie den Anlagen R und N, befinden sich seit dem Veranlagungszeitraum 2019 explizite, farblich hervorgehobene Hinweise, dass der Steuerpflichtige die eDaten grundsätzlich nicht mehr einzutragen braucht.¹¹⁴⁶ Für die Veranlagungszeiträume 2017 und 2018 können die Formulare und Vordrucke kein Vertrauen vermitteln, da sie noch keinerlei Hinweise auf eDaten und deren Auswirkungen enthalten.

(2) Fehlende Übermittlung durch Dritten

Fraglich ist, ob die Formulare und Vordrucke dem Steuerpflichtigen auch Vertrauen in reduzierte Mitwirkungspflichten bei fehlender Übermittlung durch den Dritten vermitteln.

Dafür sprechen die unmittelbar auf den Hauptvordrucken und den Anlagen N oder R der Jahre 2019 bis 2023 abgedruckten Hinweise. Dort heißt es, die eDaten „*liegen im Regelfall vor*“. Aus diesem Hinweis lässt sich durchaus Vertrauen für den Steuerpflichtigen schöpfen, dass er sich über die Frage einer tatsächlichen Übermittlung keine Gedanken zu machen braucht. Bei den Formularen im FMS könnte ein derartiges Vertrauen wiederum durch den hinter dem Informationszeichen „i“ verborgenen Hinweis auf eine Ausfüllpflicht bei Kenntnis von einer fehlenden Übermittlung zunichte gemacht werden.¹¹⁴⁷ Allerdings ist nicht sichergestellt, dass der Steuerpflichtige das Informationszeichen überhaupt wahrnimmt, geschweige denn betätigt, sodass die dahinter verborgene Information nicht ohne Weiteres geeignet erscheint, das aus dem unmittelbar abgedruckten Hinweis gewonnene Vertrauen des Steuerpflichtigen zu erschüttern. Zwar ist das

¹¹⁴⁶ S. E.III.4.e)(1) und E.III.4.e)(2).

¹¹⁴⁷ S. E.III.4.e)(1).

Informationszeichen zum Teil¹¹⁴⁸ mit „*Wichtiger Hinweis*“ überschrieben, allerdings befinden sich beide Elemente etwa im zweiten Viertel der Anlage im Bereich der farblich und mit „e“ gekennzeichneten Zeilen. Der unmittelbar abgedruckte Hinweis befindet sich hingegen im ersten Viertel der Anlagen. Dort wird auch auf den Wegfall der Ausfüllpflicht der mit „e“ gekennzeichneten Zeilen hingewiesen. Es ist unwahrscheinlich, dass sich der Steuerpflichtige den nachfolgenden farblich hervorstechenden, mit „e“ gekennzeichneten Bereich dann noch im Detail anschauen wird, wenn er davon ausgeht, hier nicht mehr tätig werden zu müssen. Etwas anderes gilt für die Veranlagungszeiträume 2022 und 2023, da der Hinweis auf die Ausfüllpflicht bei bekannter unterbliebener Datenübermittlung durch den Dritten bei Öffnen der jeweiligen Formulare in einem Pop-up-Feld erscheint.

Neben den Formularen hat der Steuerpflichtige jedoch auch die zugehörigen Anleitungen sorgfältig zu studieren. Im Infoblatt eDaten wird der Steuerpflichtige für die Jahre 2019 bis 2022 sowie in der Anleitung zum Hauptvordruck ESt 1 A für das Jahr 2023 explizit darauf hingewiesen, dass eine Ausfüllpflicht fortbesteht, wenn dem Steuerpflichtigen bekannt ist, dass die eDaten nicht übermittelt wurden.¹¹⁴⁹ Dass der Steuerpflichtige das Infoblatt eDaten bzw. die Anleitung zu beachten hat, ergibt sich wiederum aus den Hinweisen auf dem Hauptvordruck und den jeweiligen Anlagen. Im Ergebnis sind die Formulare aus dem FMS und die Vordrucke bei unterbliebener Übermittlung durch den Dritten daher nicht geeignet, den Steuerpflichtigen hinsichtlich einer fehlenden Deklaration der eDaten durch ihn auf Vorsatzebene zu exkulpieren.

(3) Unrichtige oder unvollständige Übermittlung durch Dritten

Auch vermitteln die Formulare und Vordrucke nebst Anleitungen kein Vertrauen in eine fehlende Mitwirkungspflicht, wenn dem Steuerpflichtigen die Unrichtigkeit der eDaten bekannt ist. Für 2019 ergibt sich schon aus den Hinweisen auf den Anlagen, dass eine Ausfüllpflicht fortbesteht, wenn die eDaten nicht zutreffend sind.¹¹⁵⁰ Für die Veranlagungszeiträume 2020 bis 2022 befindet sich ein entsprechender Hinweis auf dem Infoblatt eDaten¹¹⁵¹ bzw. für den Veranlagungszeitraum 2023 auf der Anleitung zum

¹¹⁴⁸ Z. B. auf den Anlagen N und R 2019 sowie der Anlage R 2020, nicht aber auf der Anlage N 2020 und den Anlagen N und R 2021.

¹¹⁴⁹ S. E.III.5.d)(1)(a) und E.III.5.d)(1)(b).

¹¹⁵⁰ S. E.III.4.e)(1).

¹¹⁵¹ S. E.III.5.d)(1)(a), der Hinweis ist zwar unter der Frage „*Wann muss / kann ich die mit „e“ gekennzeichneten Zeilen weiterhin ausfüllen?*“, die Antwort ist jedoch im Imperativ formuliert: „*Füllen Sie diese Zeilen [...] weiterhin aus, wenn Ihnen bekannt ist, dass die eDaten nicht zutreffend übermittelt wurden.*“, sodass das Ausfüllen vom Empfängerhorizont nicht frei gestellt ist.

Hauptvordruck ESt 1 A¹¹⁵². Zusätzlich wird der Steuerpflichtige für die Jahre 2022 und 2023 im Pop-up-Feld zu den Formularen im FMS auf das Fortbestehen der Ausfüllpflicht bei einer Kenntnis von unzutreffenden eDaten hingewiesen.

(4) Nichtabgabe Steuererklärung

Es scheidet auch ein Vertrauen des Steuerpflichtigen dahingehend aus, dass er keinerlei Steuererklärung mehr einzureichen hat, wenn sämtliche eDaten übermittelt wurden. Im Infoblatt eDaten bzw. in der Anleitung zum Hauptvordruck ESt 1 A wird der Steuerpflichtige explizit und in Fettdruck darauf hingewiesen, dass er in jedem Fall einen Hauptvordruck abzugeben hat.¹¹⁵³

b) ElsterFormular und Mein ELSTER

Bei Erstellung der Steuererklärung in ElsterFormular bzw. in Mein ELSTER wird kein Vertrauenstatbestand für den Steuerpflichtigen hinsichtlich der eDaten geschaffen. Dort fehlen Hinweise auf reduzierte Mitwirkungspflichten gänzlich.

3. Veranlagungssystem

Das OLG Köln lehnte in Bezug auf Einkünfte aus Unternehmensbeteiligungen einen Vorsatz nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO mit der Begründung ab, dass der Angeklagte das grundsätzliche System gekannt habe, wonach die Feststellungsfinanzämter Kontrollmaterial zu Unternehmensbeteiligungen (ESt4B-Mitteilung) an die Veranlagungsfinanzämter schicken.¹¹⁵⁴ Ein Vertrauen des Steuerpflichtigen in die rechtzeitige Kenntniserlangung der Beteiligungsgewinne war für das Gericht daher nicht widerlegbar.¹¹⁵⁵

Dieses Argument lässt sich auf die Datenübermittlung durch Dritte übertragen: Kennt der Steuerpflichtige das grundsätzliche System der Übermittlung der eDaten durch die mitteilungspflichtigen Stellen und die entsprechende Zurechnung der eDaten zu seinem Steuerfall, lässt dies auf einen fehlenden Vorsatz hinsichtlich nicht übermittelter oder unrichtiger eDaten schließen, sofern es in der Vergangenheit zu keinen Beanstandungen durch die Finanzverwaltung kam und der Steuerpflichtige nicht im Einzelfall bösgläubig ist.

Bei der Beurteilung, ob der Steuerpflichtige das System der Datenübermittlung durch Dritte kennt, wird zum einen auf die zeitlichen Gegebenheiten abzustellen sein: Mit Erstellung einer jeden Steuererklärung steigt die Wahrscheinlichkeit, dass der Steuerpflichtige auf die Reduzierung seiner Mitwirkungspflichten aufmerksam wird. Dies gilt

¹¹⁵² S. E.III.5.d)(1)(b).

¹¹⁵³ S. E.III.5.d)(1)(a) und E.III.5.d)(1)(b).

¹¹⁵⁴ OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 366.

¹¹⁵⁵ OLG Köln v. 31.1.2017 1 RVs 253/16, wistra 2017, 363, 366.

insbesondere bei Nutzung der Steuererklärungsformulare aus dem FMS oder von Vor-
drucken, in denen mehrfach auf den grundsätzlichen Wegfall der Mitwirkungspflicht hin-
gewiesen wird. Zum anderen wird das vorangegangene Erklärungsverhalten Aufschluss
geben.¹¹⁵⁶ Hat der Steuerpflichtige bereits in Steuererklärungen der vergangenen Jahre
auf die Erklärung von eDaten verzichtet, aber andere Einkünfte erklärt, die nicht dem
Anwendungsbereich des § 150 Abs. 7 S. 2 AO unterliegen, liegt es nahe, dass er das
System kennt.

Bei der Beurteilung, ob der Steuerpflichtige in einen ordnungsgemäßen Ablauf der Da-
tenübermittlung vertraut, wird ebenfalls auf die zeitlichen Gegebenheiten abzustellen
sein: Je häufiger die Datenübermittlung bereits beanstandungsfrei erfolgte, desto wahr-
scheinlicher ist, dass der Steuerpflichtige von einer ordnungsgemäßen Pflichterfüllung
durch den Dritten ausgeht.

4. Ergebnis

Das Vorliegen und insbesondere der Beweis eines Vorsatzes beim Steuerpflichtigen
hängt auch bei der Steuerhinterziehung im Kontext der Datenübermittlung durch Dritte
von den Umständen des Einzelfalles ab, wobei besonderes Augenmerk auf die Parameter
der Mitteilungen nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und § 22a Abs. 3 EStG sowie des bisherigen
Veranlagungsverhaltens zu legen sein wird. Handelt der Steuerpflichtige in Bezug auf die
objektiven Tatbestände des § 370 Abs. 1 AO zwar nicht vorsätzlich, aber leichtfertig, ist
die leichtfertige Steuerverkürzung gem. § 378 AO einschlägig.

V. Versuch

1. Voraussetzungen

Der Versuch der Steuerhinterziehung ist gem. §§ 370 Abs. 2, 369 Abs. 2 AO i. V. m.
§§ 22, 23 StGB strafbar. Eine Straftat versucht nach § 22 StGB, wer nach seiner Vorstel-
lung von der Tat zur Verwirklichung des Tatbestands unmittelbar ansetzt.

Im Bereich der Zurechnungsfiktion kann der untaugliche Versuch Bedeutung erlangen,
der im Umkehrschluss aus § 23 Abs. 3 StGB strafbar ist. Betroffen sind Konstellationen,
in denen der Steuerpflichtige nicht weiß, dass ihm eDaten zugerechnet werden, er aber
dennoch diesbezügliche Angaben unterlässt, um eine Steuerverkürzung herbeizuführen.
Geht der Steuerpflichtige irrig davon aus, dass keine Übermittlung der eDaten durch den
Dritten stattgefunden hat, kann bei Nichterklärung der eDaten eine Strafbarkeit mittels
untauglichen Versuchs nach §§ 370 Abs. 2, 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 22 StGB

¹¹⁵⁶ *Rolletschke*, NZWiSt 2018, 185, 189.

vorliegen.¹¹⁵⁷ Eine derartige Vorstellung wird dem Steuerpflichtigen in der Praxis vor dem Hintergrund der Information nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO allerdings kaum vorzuwerfen sein.¹¹⁵⁸

Der Täter muss subjektiv mit Eventualvorsatz handeln. Die zuvor genannten Umstände sind zu berücksichtigen, wobei es auf eine Bewertung im Einzelfall ankommt.¹¹⁵⁹ Daher verbieten sich insbesondere automatische Rückschlüsse aus dem (Nicht-)Vorliegen einer Mitteilung nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO oder nach § 22a Abs. 3 EStG. So scheidet bspw. ein untauglicher Versuch aus, wenn die mitteilungspflichtige Stelle die eDaten ans Finanzamt übermittelt, ohne eine Mitteilung hierüber an den Steuerpflichtigen zu versenden, der Steuerpflichtige sich aber nichtsdestotrotz eine Übermittlung vorstellt.¹¹⁶⁰

Wann ein unmittelbares Ansetzen zur Steuerhinterziehung vorliegt, ist bei der Einkommensteuer je nach Tatvariante unterschiedlich: Bei der Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO setzt der Täter mit Einreichung der Steuererklärung unmittelbar zur Tat an.¹¹⁶¹ Bei der Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Steuererklärung beginnt die Versuchsstrafbarkeit zu dem Zeitpunkt, in dem die gesetzliche Frist bzw. eine gewährte Fristverlängerung zur Einreichung abläuft.¹¹⁶² Tatvollendung tritt bei der Hinterziehung von Einkommensteuer durch aktives Tun mit Bekanntgabe des Steuerbescheides ein.¹¹⁶³ Bei der Unterlassensvariante ist der Zeitpunkt der Tatvollendung davon abhängig, wann die Veranlagungsarbeiten im zuständigen Finanzamt im Wesentlichen, d. h. in 95 % der Fälle, abgeschlossen sind, wobei der Zeitpunkt vorverlagert wird, wenn ein Schätzbescheid ergeht.¹¹⁶⁴ Der Zeitpunkt der Tatvollendung fällt mit dem der Tatbeendigung grundsätzlich zusammen.¹¹⁶⁵

2. Rücktritt

Beyer stellt die Überlegung an, ob die Datenübermittlung durch den Dritten vor Tatvollendung aufgrund der Zurechnungsfiktion als strafbefreiender Rücktritt des

¹¹⁵⁷ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

¹¹⁵⁸ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 360.

¹¹⁵⁹ S. I.IV.

¹¹⁶⁰ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 361.

¹¹⁶¹ *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 194; zum Versuchsbeginn bei elektronischer Abgabe von Steuererklärungen s. *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 51 f.

¹¹⁶² *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 195; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 52.

¹¹⁶³ *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 52; s. zu den Bekanntgabezeitpunkten §§ 122 Abs. 2, Abs. 2a, 122a Abs. 4 AO.

¹¹⁶⁴ Im Einzelnen *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 52 f.

¹¹⁶⁵ *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 53 f.

Steuerpflichtigen zu werten sein könnte.¹¹⁶⁶ Er bezweifelt jedoch die Freiwilligkeit eines Rücktritts, da die Erklärung nur gesetzlich fingiert werde.¹¹⁶⁷

a) § 24 Abs. 1 S. 1 StGB

Ein strafbefreiender Rücktritt nach § 24 StGB ist bis zur Vollendung der Tat denkbar.¹¹⁶⁸ Die erforderliche Rücktrittshandlung ist davon abhängig, ob ein unbeendeter oder beendeter Versuch vorliegt, was sich nach der Vorstellung des Täters richtet. Glaubt der Täter, bereits alles Erforderliche für die Vollendung der Tat getan zu haben, liegt ein beendeter Versuch vor.¹¹⁶⁹ Hält der Täter weiteres Tätigwerden zur Tatvollendung für erforderlich, ist der Versuch unbeendet. Bezogen auf die Steuerhinterziehung durch aktives Tun ist regelmäßig von einem beendeten Versuch auszugehen, sobald der Steuerpflichtige die unrichtige bzw. unvollständige Steuererklärung elektronisch ans Finanzamt übermittelt oder die Erklärung auf den Postweg gebracht hat.¹¹⁷⁰ Ab diesem Zeitpunkt hat der Steuerpflichtige aus seiner Sicht alles getan, um eine unrichtige Steuerfestsetzung auszulösen. Für die Strafbefreiung ist es daher regelmäßig notwendig, dass der Steuerpflichtige gem. § 24 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 StGB die Vollendung der Tat verhindert, d. h. einen nach der h. M. mindestens mitursächlichen Beitrag zur Erfolgsabwendung leistet.¹¹⁷¹ Ein bloßes Untätigbleiben genügt nicht. Bezogen auf die Datenübermittlung durch den Dritten leistet der Steuerpflichtige keinerlei mitursächlichen Beitrag zur Verhinderung des Taterfolges. Er bleibt vollkommen untätig. Die eDaten werden ihm mittels Fiktion zugerechnet. Eine Wertung der Datenübermittlung durch den Dritten als Rücktritt des Steuerpflichtigen scheidet daher bei § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO mangels tauglicher Rücktrittshandlung des Steuerpflichtigen aus. Daher stellt sich die Frage einer Freiwilligkeit schon nicht. Bei den Unterlassungsdelikten setzt der Rücktritt nach § 24 Abs. 1 S. 1 StGB stets ein positives Tun des Täters voraus.¹¹⁷² Hieran fehlt es, wenn dem Steuerpflichtigen die eDaten zugerechnet werden, ohne dass er selbst mitwirkt.

¹¹⁶⁶ Beyer, NZWiSt 2018, 359, 362.

¹¹⁶⁷ Beyer, NZWiSt 2018, 359, 362.

¹¹⁶⁸ Karstens, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 369 Rz. 64.

¹¹⁶⁹ Karstens, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 369 Rz. 66.

¹¹⁷⁰ Karstens, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 369 Rz. 66.

¹¹⁷¹ BGH v. 13.3.2008 4 StR 610/07, NStZ 2008, 508, 509; v. 26.2.2019 4 StR 514/18, NStZ-RR 2019, 171, 172; Hoffmann-Holland, in: MüKo StGB, StGB § 24 Rz. 127 m. w. N., 135; a. A. Heger, in: Lackner/Kühl/Heger, StGB, StGB § 24 Rz. 19b, 20.

¹¹⁷² Eser/Bosch, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 24 Rz. 30 m. w. N.

b) § 24 Abs. 1 S. 2 StGB

Im Bereich der Zurechnungsfiktion wird der Rücktritt nach dem zuvor Gesagten regelmäßig an § 24 Abs. 1 S. 2 StGB zu messen sein, da die Tat ohne Zutun des Steuerpflichtigen allein durch die Datenübermittlung des Dritten nicht vollendet wird. Voraussetzung für die Straflosigkeit ist hiernach, dass sich der Steuerpflichtige freiwillig und ernsthaft bemüht, die Vollendung zu verhindern. Allerdings verbleibt auch hier das Problem, dass der Steuerpflichtige sich im Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion passiv verhält und daher gerade keine ernsthaften Bemühungen zur Verhinderung einer Vollendung anstellt. Das ernsthafte Bemühen setzt ebenfalls eine aktive Tätigkeit voraus, die auf die Erfolgsabwendung gerichtet ist.¹¹⁷³ Etwas anderes gilt dann, wenn der Steuerpflichtige im Zeitraum zwischen Versuchsbeginn und Tatvollendung die Erklärung von eDaten selbst nachholt bzw. korrigiert.

3. Ergebnis

Die Datenübermittlung des Dritten ist nicht als strafbefreiender Rücktritt des Steuerpflichtigen zu werten.

VI. Selbstanzeige

Beyer beschäftigt sich auch mit der Frage, ob die Datenübermittlung des Dritten als Selbstanzeige nach § 371 AO zu werten sein könnte. Er nennt diesen Gedanken gewöhnungsbedürftig, da eine Selbstanzeige eine persönliche Erklärung bzw. die eines Vertreters voraussetze und eine Erklärung eines Dritten nur in den Fällen des § 371 Abs. 4 AO genüge, dessen Voraussetzungen bei der Datenübermittlung i. S. d. § 93c AO nicht vorliegen.¹¹⁷⁴ *Beyer* hält es nichtsdestotrotz für konsequent, der Erklärungsfiktion die Wirkung einer Selbstanzeige i. S. d. § 371 AO beizumessen,¹¹⁷⁵ ohne hierfür eine nähere Begründung zu nennen.

1. § 371 Abs. 1 AO

Der Kreis der von einer wirksamen Selbstanzeige profitierenden Personen wird durch den Wortlaut des § 371 Abs. 1 AO begrenzt: „*Wer [...] die unrichtigen Angaben berichtet, [...] wird [...] nicht nach § 370 bestraft.*“¹¹⁷⁶ Straffreiheit erlangt mithin nur der Täter oder Teilnehmer, der die Erklärung persönlich in der gesetzlich vorgeschriebenen Weise

¹¹⁷³ *Hoffmann-Holland*, in: MüKo StGB, StGB § 24 Rz. 141; *Engländer*, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen/Saliger, StGB, StGB § 24 Rz. 50.

¹¹⁷⁴ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 362.

¹¹⁷⁵ *Beyer*, NZWiSt 2018, 359, 362.

¹¹⁷⁶ *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 71. EL 2021, AO § 371 Rz. 81.

abgibt.¹¹⁷⁷ Zwar handelt es sich nicht um eine höchstpersönliche Pflicht, sodass eine Vertretung zulässig ist.¹¹⁷⁸ Die Selbstanzeigeerklärung muss aber stets auf Veranlassung des Tatbeteiligten erfolgt sein und auf seinem Willen beruhen.¹¹⁷⁹

Hiernach scheidet die Einordnung der Datenübermittlung durch den Dritten als Selbstanzeigeerklärung des Steuerpflichtigen aus. Der Steuerpflichtige gibt die eDaten nicht persönlich ab. Die Datenübermittlung ist nicht von ihm veranlasst. Der Dritte übermittelt auf Grundlage seiner gesetzlichen Verpflichtung, nicht aufgrund eines Einwirkungsaktes des Steuerpflichtigen. Die Übermittlung findet regelmäßig ohne Kommunikation zwischen Drittem und Steuerpflichtigem statt.

2. § 371 Abs. 4 AO

Im Gegensatz zu § 371 Abs. 1 AO sieht § 371 Abs. 4 AO eine Fremdanzeige vor, wonach die Erklärung einer Person strafrechtlich zugunsten eines Dritten wirken kann.¹¹⁸⁰ Hiernach wird ein Dritter, der eine Erklärung i. S. d. § 153 AO nicht, nicht richtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, wenn die in § 153 AO vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig von einem anderen erstattet wurde, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Die Fremdanzeige führt zu einem Strafverfolgungshindernis beim untätig gebliebenen Dritten.

Wie von *Beyer* zurecht festgestellt, findet die Vorschrift auf die Datenübermittlung durch Dritte keine Anwendung. Die Datenübermittlung stellt keine Anzeige i. S. d. § 153 AO dar. Die mitteilungspflichtige Stelle bringt hiermit nicht zum Ausdruck, dass eine Erklärung, sei es eine eigene Erklärung oder die ursprüngliche Steuererklärung des Steuerpflichtigen, unrichtig oder unvollständig ist.¹¹⁸¹

3. Ergebnis

Die Wertung der Datenübermittlung des Dritten als Selbst- oder Fremdanzeige des Steuerpflichtigen scheidet aus.

¹¹⁷⁷ *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 71. EL 2021, AO § 371 Rz. 82.

¹¹⁷⁸ *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 71. EL 2021, AO § 371 Rz. 83 ff.

¹¹⁷⁹ *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 71. EL 2021, AO § 371 Rz. 83.

¹¹⁸⁰ Näher *Schauf*, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 73. EL 2021, AO § 371 Rz. 836 ff., und *Madauß*, NZWiSt 2016, 343, 348 f.

¹¹⁸¹ *Kohler*, in: MüKo StGB, AO § 371 Rz. 382; *Joecks/Randt*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 371 Rz. 405; auf die strittige Frage, ob § 371 Abs. 4 AO nur denjenigen schützt, der seiner Berichtigungspflicht i. S. d. § 153 AO nicht hinreichend nachgekommen ist oder auch denjenigen, der die Ursprungserklärung falsch vorsätzlich abgegeben hat, kommt es mithin nicht an, s. hierzu *Binnewies/Görllich*, AG 2021, 439, 439 f.

VII. Ergebnis

Die Strafbarkeitsrisiken des Steuerpflichtigen reduzieren sich bei der Datenübermittlung durch Dritte aufgrund der Verringerung seiner strafrechtlichen Verantwortlichkeit vornehmlich bereits auf objektiver Tatbestandsebene.¹¹⁸² Dies bietet in der Praxis größeren Verteidigungsspielraum als die oft mit Nachweisschwierigkeiten verbundene Verteidigung über den subjektiven Tatbestand.

J. Die Strafbarkeit des Dritten betreffend eDaten

Bisher haben sich Literatur und Rechtsprechung nicht mit der Strafbarkeit der mitteilungspflichtigen Stellen aufgrund der Zurechnungsfiktion auseinandergesetzt. Bezugspunkt der nachfolgenden Auseinandersetzung ist die Sanktionsfähigkeit von Pflichtverstößen in Bezug auf die Einkommensteuer des Steuerpflichtigen.¹¹⁸³

I. § 383b AO-RefE

Im Gesetzgebungsverfahren des StVfModG stand eine Sanktionierung von Pflichtverstößen durch die mitteilungspflichtigen Stellen zunächst im Raum. Der Referentenentwurf des BMF zum StVfModG enthielt in § 383b AO-RefE zwei Bußgeldtatbestände für die Datenübermittlung durch Dritte.¹¹⁸⁴ Die Vorschrift sah eine Ordnungswidrigkeit bei missbräuchlicher Erhebung oder Verwendung von Daten i. S. d. § 93c AO vor (§ 383b Abs. 1 Nr. 1 AO-RefE). Daneben sollte nach § 383b Abs. 1 Nr. 2 AO-RefE ordnungswidrig handeln, wer vorsätzlich oder leichtfertig nach Maßgabe des § 93c Abs. 1 und 2 AO-RefE zu übermittelnde Daten nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittelt. Die Ordnungswidrigkeit sollte gem. § 383b Abs. 2 AO-RefE mit einer Geldbuße i. H. v. bis zu 10.000 Euro geahndet werden können. Im Regierungsentwurf war die Vorschrift inhaltlich ersatzlos gestrichen.¹¹⁸⁵ Sie fand keinen Einzug ins StVfModG. Zu erklären ist dies mit der im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Kritik zu § 383b AO-RefE. So wurde das vorgeschlagene Sanktionssystem rund um die Datenübermittlung durch Dritte mit einem damals noch vorgesehenen zwingenden Verspätungsgeld, einer Haftung der Dritten für entgangene Steuern, einer

¹¹⁸² *Krug*, NZWiSt 2018, 194, 196.

¹¹⁸³ Gleichwohl können Pflichtverstöße bei der Datenübermittlung auch zu einer Strafbarkeit des Dritten im Lohnsteuerverfahren führen, wenn bspw. eine fehlerhafte Datengrundlage die Anmeldung und Abführung unrichtiger Lohnsteuer zur Folge hat.

¹¹⁸⁴ BMF, RefE-StVfModG v. 26.8.2015, 27.

¹¹⁸⁵ BT-Drucks. 18/7457, 1 ff., 26, in § 383b AO-RegE war nunmehr ein Ordnungswidrigkeitstatbestand für Pflichtverletzungen bei der Übermittlung von Vollmachtsdaten vorgesehen, der Einzug ins StVfModG fand.

besonderen Außenprüfung und der Bußgeldvorschrift nach § 383b AO-RefE als überhöht angesehen.¹¹⁸⁶

II. Objektiver Tatbestand des § 370 AO

1. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO

a) Täterschaft

Aufgrund der Eigenschaft als Jedermannsdelikt kommen die mitteilungspflichtigen Stellen als taugliche Täter i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht. Erklärt die mitteilungspflichtige Stelle die eDaten unrichtig oder unvollständig, liegt insoweit unmittelbare Täterschaft vor. Die eDaten werden mittels Datenfernübertragung durch die mitteilungspflichtige Stelle eigenhändig in den Rechtsverkehr gebracht, indem sie über die amtlich bestimmten Schnittstellen auf den Servern der Finanzbehörden eingehen und dort im Folgenden den Risikomanagementsystemen sowie dem Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung zugeführt werden. Die mitteilungspflichtige Stelle trägt die Erklärungsherrschaft hinsichtlich der eDaten: Sie stellt die erforderlichen Informationen zusammen, bündelt sie in dem Datensatz und schickt diese ohne eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen ab.

b) Tathandlung

Durch die Übermittlung fehlerhafter eDaten handelt der Dritte tatbestandlich i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Er macht gegenüber der Finanzbehörde unrichtige oder unvollständige Angaben. Die eDaten stellen Angaben in diesem Sinne dar. Auf die Art der Erklärung kommt es nicht an.¹¹⁸⁷ Darüber hinaus sind die eDaten Teil des Deklarationsverfahrens.¹¹⁸⁸ Dadurch, dass die eDaten unmittelbar in die Sphäre der Finanzverwaltung gelangen, können sie die Vorstellung der Finanzbeamten beeinflussen.¹¹⁸⁹ Zwar leitet sich die strafbewehrte Mitwirkungspflicht zur wahrheitsgemäßen Erklärung mangels Steuerklärungspflicht nicht aus § 150 Abs. 2 AO ab, es ist jedoch § 90 Abs. 1 S. 2 AO einschlägig.

c) Kausalität und objektive Zurechnung

Erklärt der Dritte unrichtige bzw. unvollständige eDaten und finden diese Eingang in die Steuerfestsetzung, besteht der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen

¹¹⁸⁶ Stellungnahme Deutscher Richterbund v. September 2015, 11 f.; Stellungnahme der sechs Spitzenverbände der Kreditwirtschaft v. 23.9.2015, 6, 10.

¹¹⁸⁷ S. H.II.2.

¹¹⁸⁸ S. F.V.2.

¹¹⁸⁹ S. H.II.2.

Tathandlung und Taterfolg. Die eDaten verwirklichen sich im Steuerverkürzungserfolg in seiner konkreten Gestalt. Es fragt sich allerdings, ob der Zurechnungszusammenhang zum Dritten als Verursacher des Erfolges unterbrochen wird, wenn der Steuerpflichtige es nach der fehlerhaften Übermittlung unterlässt, die Angaben zu berichtigen. Eine derartige Unterbrechung ist jedoch abzulehnen, da sich gerade die vom Dritten gesetzte Gefahr in der zu niedrigen Steuerfestsetzung verwirklicht, nicht ein darauf folgendes Unterlassen.¹¹⁹⁰

2. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

a) Pflichtwidrigkeit

Fraglich ist, welche von den o. g. Pflichten des Dritten bei einer Verletzung strafbewehrt sind.

(1) Datenübermittlung

Die Dritten haben gegenüber der Finanzbehörde die Pflicht zur Kenntnisverschaffung von eDaten nach den jeweiligen Einzelsteuergesetzen i. V. m. § 93c AO.¹¹⁹¹ Diese Pflichten zielen darauf ab, eine diesbezügliche Unkenntnis der Finanzbehörde zu beseitigen. Eine Erfolgsabwendungspflicht i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO besteht mithin. Es fragt sich, ob eine Pflichtverletzung auch strafwürdig ist, was sich daran bemisst, ob die Pflicht der Ermittlung des konkreten Steueranspruchs unmittelbar dient. Dies ist zu bejahen. Die eDaten haben unmittelbare Relevanz für die Steuerfestsetzung. Sie stellen kein Verifikationsmaterial dar, sondern sie sind Teil des Deklarationsprinzips.¹¹⁹² Die mitteilungsspflichtigen Stellen haben zudem eine Garantenstellung hinsichtlich der eDaten inne. Auch sie beherrschen die Gefahrenquelle, wenn auch aus einem anderen Grund als der Steuerpflichtige. Der Steuerpflichtige verwirklicht den Steuertatbestand in seiner Sphäre, woraus die Gefahrbeherrschung bei ihm resultiert.¹¹⁹³ Die Dritten sind in die Verwirklichung des Steuertatbestands beim Steuerpflichtigen maßgeblich eingebunden: Sie sind auszahlende Stelle bspw. des Arbeitslohns oder von Rentenbezügen und bestimmen hierüber den Zuflusszeitpunkt i. S. d. § 11 EStG. Darüber hinaus stellen sie die relevanten eDaten zwecks Übermittlung zusammen. Sie haben nicht nur vollumfängliche Kenntnis von den zu übermittelnden eDaten, sondern vor Übermittlung auch die Verfügungsgewalt über diese.

¹¹⁹⁰ Ransiek, JuS 2010, 678, 679.

¹¹⁹¹ S. C.IV.1.d).

¹¹⁹² S. F.V.2.

¹¹⁹³ S. I.III.3.c)(2)(a)(ii).

(2) Informationspflicht

Die Nichterfüllung der Mitteilungspflichten nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und nach § 22a Abs. 3 EStG ist nicht strafbewehrt. Der verfahrensrechtliche Zweck ist nicht auf die Beseitigung eines Informationsdefizites der Finanzbehörde gerichtet, sondern dient der Beseitigung von Unsicherheiten beim Steuerpflichtigen. Eine Erfolgsabwendungspflicht i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist abzulehnen.

(3) Berichtigungspflicht

Den Dritten trifft unter den Voraussetzungen des § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO eine Berichtigungspflicht für die von ihm abgegebene fehlerhafte Erklärung der eDaten.¹¹⁹⁴ Diese ist strafbewehrt.¹¹⁹⁵ Die Berichtigung zielt auf die Beseitigung der Unkenntnis der Finanzbehörde über die Fehlerhaftigkeit der eDaten ab. Die Pflicht dient unmittelbar der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Steuerfestsetzung, indem die Berichtigung die Berücksichtigung der fehlerhaften eDaten bei der Steuerfestsetzung vermeidet oder zur Änderung des Steuerbescheides führt. Erklärt der Dritte die eDaten unrichtig oder unvollständig, ist er Garant aus Ingerenz. Es liegt ein pflichtwidriges Vorverhalten i. S. d. § 90 Abs. 1 S. 2 AO vor.

Fraglich ist, ob auch die Berichtigungspflicht aus § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbewehrt ist. Die zuvor genannten Ausführungen zur Strafbewehrung der Pflicht aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO sind zunächst auf die Berichtigungspflicht nach § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO übertragbar. Entscheidend gegen eine Strafbarkeit von Pflichtverstößen gegen § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO dürfte jedoch sprechen, dass in Bezug aufs Strafrecht § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO als vorrangige strafbewehrte Pflicht anzusehen sein dürfte.¹¹⁹⁶ Hierfür spricht der durch den Wortlaut „*dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist*“ zum Ausdruck kommende Bezug zum Steuerverkürzungserfolg i. S. d. § 370 Abs. 1 und Abs. 4 AO. Ein derartiger Bezug fehlt in § 93c Abs. 3 AO.

Es ist davon auszugehen, dass die Frage zum Verhältnis der Berichtigungspflicht zur (eventual-)vorsätzlich begangenen Ersttat¹¹⁹⁷ regelmäßig keine Rolle spielen wird. Der Dritte wird bei einer unrichtigen oder unvollständigen Datenübermittlung regelmäßig unvorsätzlich handeln. Er hat kein Eigeninteresse an der Steuerverkürzung, da diese einzig

¹¹⁹⁴ S. G.II.4.

¹¹⁹⁵ S. H.III.5.c).

¹¹⁹⁶ S. H.III.5.c)(5); im Ergebnis auch *Volquardsen*, in: Schwarz/Pahlke/Keß, AO, Stand 31.3.2017, AO § 93c Rz. 22.

¹¹⁹⁷ S. H.III.5.c)(2).

dem Steuerpflichtigen zugutekommt. Kollusives Zusammenwirken wird aufgrund des institutionellen Charakters der Rentenversicherungsträger und größerer Arbeitgeber die Ausnahme bleiben.

b) Tatrelevantes Verhalten

Für die Erfüllung der Unterlassungsvariante müsste der Dritte die Finanzbehörde über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lassen. Die eDaten betreffen steuerlich erhebliche Tatsachen in Form von Besteuerungsgrundlagen, wobei sie sich vornehmlich auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie die sonstigen Einkünfte beziehen. Übermittelt der Dritte die eDaten nicht, bleibt die Finanzbehörde in Unkenntnis. Kenntnis i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO tritt auch nicht durch die Erklärung der eDaten durch den Steuerpflichtigen ein. Die Angaben des Steuerpflichtigen genügen in qualitativer Hinsicht nicht, um in Bezug auf das Verhältnis zwischen Drittem und Finanzbehörde eine ausreichende Kenntnis zu vermitteln.¹¹⁹⁸ Im Fall der unterbliebenen Berichtigung lässt der Dritte die Finanzbehörde über die Fehlerhaftigkeit der eDaten in Unkenntnis.

c) Steuerverkürzungserfolg

Steuern sind nach § 370 Abs. 4 S. 1 AO dann verkürzt, wenn sie nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Ob ein derartiger Steuerverkürzungserfolg beim Dritten eingetreten ist, bestimmt sich anhand der Steuerfestsetzung des Steuerpflichtigen. Dort sind die eDaten zu berücksichtigen. Der Dritte erklärt die eDaten im Wege der Fremddeklaration. Eine Steuerfestsetzung für ihn findet nicht statt. Daher löst ein Verstreichenlassen der Übermittlungsfrist nach § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO für sich genommen keinen Steuerverkürzungserfolg aufgrund nicht rechtzeitiger Steuerfestsetzung nach § 370 Abs. 4 S. 1 AO aus. Der Eintritt eines Steuerverkürzungserfolges ermittelt sich vielmehr anhand der allgemein entwickelten Kriterien bei der Steuerfestsetzung: Bei der Hinterziehung von Einkommensteuer durch aktives Tun tritt Tatvollendung mit Bekanntgabe des Steuerbescheides ein.¹¹⁹⁹ Im Bereich der Veranlagungssteuern tritt der Erfolg bei der Steuerhinterziehung durch Unterlassen im Zeitpunkt der Bekanntgabe eines zu niedrigen Schätzungsbescheides ein, spätestens aber im Zeitpunkt des Abschlusses der wesentlichen Veranlagungsarbeiten.¹²⁰⁰

¹¹⁹⁸ S. I.III.4.b)(2).

¹¹⁹⁹ S. I.V.1.

¹²⁰⁰ Näher *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 92 ff.; s. I.V.1.

d) Kausalität und objektive Zurechnung

Übermittelt der Dritte die eDaten nicht und unterbleibt daraufhin eine Steuerfestsetzung beim Steuerpflichtigen, ist die unterbliebene Datenübermittlung kausal für den Steuerverkürzungserfolg. Denkt man sich die Datenübermittlung hinzu, würde der Erfolg mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit entfallen. Die eDaten erscheinen seit 2018 auf eDaten-Prüflisten, die die Finanzverwaltung zur Steuerfestsetzung auf Grundlage der entsprechenden Informationen befähigen und einen Arbeitsanstoß hierzu liefern. Findet eine Steuerfestsetzung bei unterlassener Datenübermittlung ohne steuererhöhende eDaten statt, liegt ebenfalls Kausalität für eine zu niedrige Steuerfestsetzung vor. Bei Vorliegen der eDaten hätten diese Einzug in die Steuerfestsetzung gefunden.

Fraglich ist, wie sich der Umstand auswirkt, dass bei Nichterklärung der eDaten durch den Dritten der Steuerpflichtige weiterhin zur Deklaration der eDaten verpflichtet bleibt, weil die Zurechnungsfiktion nicht eingreift. Der Steuerpflichtige könnte im Fall der Nichtabgabe seiner Steuererklärung eine neue Gefahr begründen, die sich allein im Erfolg niederschlägt und somit den Zurechnungszusammenhang zum Dritten unterbricht. Fraglich ist schon, ob ein bloßes Unterlassen des Steuerpflichtigen geeignet ist, den Zurechnungszusammenhang entfallen zu lassen. Hiergegen spricht, dass beide Unterlassungen unabhängig voneinander auf den Erfolg hinwirken, indem sie das Informationsdefizit der Finanzbehörde nicht beseitigen. Dabei wiegt das Unterlassen des Dritten in Bezug auf die eDaten sogar schwerer. Den Angaben des Dritten wird in qualitativer Hinsicht mehr Vertrauen entgegengebracht als den Angaben des Steuerpflichtigen. Aus diesem Grunde verwirklicht sich auch eine dem Unterlassen des Dritten nachfolgende unvollständige Abgabe einer Steuererklärung ohne eDaten durch den Steuerpflichtigen nicht allein im Steuerverkürzungserfolg.

Eine unterbliebene Berichtigung nach § 153 AO durch den Dritten führt ebenfalls in kausaler wie zurechenbarer Weise zum Verkürzungserfolg.¹²⁰¹

III. Subjektiver Tatbestand

Es sollte in der Praxis nicht die Regel sein, dass die Dritten eDaten vorsätzlich unrichtig oder unvollständig bzw. überhaupt nicht erklären: Sie sind häufig institutionell organisiert und haben kein eigenes Interesse an einer Steuerverkürzung zugunsten des Steuerpflichtigen. Ihnen wird – wenn überhaupt – regelmäßig nur ein ordnungswidrigkeitsrechtlich

¹²⁰¹ So für den berichtigungspflichtigen Erben BFH v. 21.6.2022 VIII R 26/19, NJW 2022, 3534, 3535 f.; kritisch *Sommer/Kauffmann*, NZWiSt 2015, 63, 66 ff.

relevanter Leichtfertigkeitvorwurf nach § 378 AO¹²⁰² entgegenzubringen sein oder ein steuerstrafrechtlich wie -ordnungswidrigkeitsrechtlich irrelevanter Vorwurf der einfachen Fahrlässigkeit. Etwas anders gilt jedoch in Fällen, in denen eDaten bewusst fehlerhaft übermittelt oder insgesamt zurückbehalten werden. Zu denken ist bspw. an die Konstellation des Alleingesellschafter-Geschäftsführers, der Sachbezüge absichtlich zu niedrig bewertet oder bei der Datenübermittlung außen vor lässt. Gerade in größeren Unternehmen sind auch Fälle denkbar, in denen grundsätzliche Schwachstellen im System der Datenübermittlung oder auch einzelfallbezogene Fehler zwar für möglich gehalten werden, von der die Steuern verantwortenden Person jedoch zugunsten vermeintlich relevanterer Aufgaben billigend übergangen werden.

IV. Versuch

Im Zeitraum zwischen einer unrichtigen oder unvollständigen Übermittlung der eDaten an die Finanzbehörde und der Steuerfestsetzung befindet sich der Dritte bei entsprechendem Vorsatz im Versuchsstadium. Es besteht die Möglichkeit eines strafbefreienden Rücktritts für den Dritten. Regelmäßig wird aufgrund der bereits erfolgten und finalen Datenübermittlung ein beendeter Versuch anzunehmen sein, sodass ein mitursächlicher Beitrag zur Verhinderung des Taterfolges – beispielsweise eine Berichtigungserklärung – für den Rücktritt zu fordern ist.¹²⁰³

Erklärt der Steuerpflichtige die eDaten in seiner Steuererklärung, während der Dritte die Übermittlung unterlässt, wird die Finanzverwaltung – wenn sie die Datenübermittlung des Dritten nicht nachfordert – in der Veranlagungsrealität eine Steuerfestsetzung anhand der Angaben des Steuerpflichtigen vornehmen. Auch wenn die Angaben aus Sicht des Gesetzgebers qualitativ minderwertiger sind, haben sie mehr Aussagekraft für die Steuerfestsetzung als die fehlenden Angaben des Dritten. Sind die Angaben des Steuerpflichtigen richtig, bleibt ein Verkürzungserfolg aus. Es verbleibt für den Dritten bei entsprechendem Vorsatz eine Strafbarkeit wegen versuchter Steuerhinterziehung durch Unterlassen.

¹²⁰² Zum subjektiven Tatbestand des § 378 AO s. bspw. *Randt*, in: Joecks/Jäger/Randt, *Steuerstrafrecht*, AO § 378 Rz. 33 ff.; in Bezug auf die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist die Verwirklichung des § 378 AO allerdings nicht denkbar, da die die Berichtigungspflicht voraussetzende positive Kenntnis von der Fehlerhaftigkeit der eDaten die Annahme von Leichtfertigkeit ausschließt, s. *Jesse*, BB 2011, 1431, 1441.

¹²⁰³ S. I.V.2.a).

V. Ergebnis

Im Gleichlauf mit der Verschiebung von verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten auf den Dritten hat sich durch die Zurechnungsfiktion auch die strafrechtliche Verantwortlichkeit für die eDaten auf diesen verlagert. Der Dritte kann im Rahmen der Datenübermittlung nach § 93c AO sowohl den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO als auch den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO verwirklichen. Eine unrichtige oder unvollständige Übermittlung von eDaten durch den Dritten mit anschließender zu niedriger Steuerfestsetzung beim Steuerpflichtigen erfüllt den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO. Eine Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt in Frage, wenn der Dritte die Datenübermittlung unterlässt und die Steuer daraufhin gar nicht oder zu niedrig festgesetzt wird. Ebenso kann die Missachtung der Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zur Verwirklichung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO führen.

In subjektiver Hinsicht ist zu vermuten, dass die Dritten aufgrund mangelnden Eigeninteresses und aufgrund ihrer teilweise institutionellen Organisation regelmäßig nicht vorsätzlich, sondern allenfalls leichtfertig i. S. d. § 378 AO handeln werden. Sollte sich diese Vermutung bewahrheiten, wird die Bestrafung in Bezug auf eDaten insgesamt abnehmen: Die strafrechtliche Verantwortlichkeit nach § 370 AO hat für den Steuerpflichtigen ab- und für den Dritten zugenommen. Die Dritten werden regelmäßig mangels nachzuweisenden Vorsatzes allerdings straffrei bleiben.

Vor Einbringung der Zurechnungsfiktion ins Gesetzgebungsverfahren mag eine Kritik an einem überhöhten Sanktionssystem der Dritten noch gerechtfertigt gewesen sein. Durch die Kodifizierung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO und den damit einhergehenden Mitwirkungspflichtverschiebungen ist eine Sanktionierbarkeit der Dritten aber notwendig geworden. Hierdurch wird eine gesetzmäßige Besteuerung sichergestellt.

K. Zeitliche Anwendung des § 150 Abs. 7 S. 2 AO bei § 370 AO

§ 150 Abs. 7 S. 2 AO gilt verfahrensrechtlich erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2017.¹²⁰⁴ Die Datenübermittlung durch Dritte erfolgte bereits vor der Einführung der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO aufgrund einzelsteuergesetzlicher Anordnung.¹²⁰⁵ Umstritten ist, ob die Zurechnungsfiktion auf Datenübermittlungen Dritter für Veranlagungszeiträume vor 2017 strafrechtlich zurückwirkt. Das OLG Oldenburg ging wie gesehen in

¹²⁰⁴ S. C.IV.2.c).

¹²⁰⁵ So ist bspw. der Arbeitgeber gem. § 41b Abs. 1 S. 2 EStG grundsätzlich bereits seit dem Veranlagungszeitraum 2004 zur Übermittlung einer elektronischen Lohnsteuerbescheinigung verpflichtet, § 52 Buchst. a StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645; zu weiteren Zeitpunkten einer erstmaligen Übermittlungspflicht s. *Mannefeld*, PStR 2023, 86, 87 ff.

seiner Entscheidung betreffend den Veranlagungszeitraum 2012 davon aus, dass § 150 Abs. 7 S. 2 AO einschlägig sein dürfte.¹²⁰⁶ Ob es die nachfolgende Problematik dabei gesehen hat, bleibt offen, dürfte mit Blick auf die Feststellungen zu § 150 Abs. 7 S. 2 AO per obiter dictum jedenfalls kritisch zu hinterfragen sein.

I. Rückwirkung aufgrund von § 2 Abs. 3 StGB

Im Steuerstrafrecht ist das Meistbegünstigungsprinzip des § 2 Abs. 3 StGB zu beachten, § 369 Abs. 2 AO. In der Literatur ist strittig, ob § 2 Abs. 3 StGB in Bezug auf § 150 Abs. 7 S. 2 AO Anwendung findet.¹²⁰⁷

1. Meinungsstand

a) Anwendbarkeit von § 2 Abs. 3 StGB bei Änderung des Verfahrensrechts

Die h. M. vertritt die Ansicht, dass § 2 Abs. 3 StGB auf die Änderung rein verfahrensrechtlicher Vorschriften nicht anwendbar ist.¹²⁰⁸ § 150 Abs. 7 S. 2 AO ist Teil des steuerlichen Verfahrensrechts.¹²⁰⁹ Es herrscht jedoch Einigkeit, dass es sich bei § 150 Abs. 7 S. 2 AO nicht um eine rein verfahrensrechtliche Norm handelt.¹²¹⁰ Die Zurechnungsfiktion wirkt materiell-rechtlich, da sie die Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen sowie des Dritten modifiziert.¹²¹¹

b) Änderung eines Gesetzes i. S. d. § 2 Abs. 3 StGB

Ferner wird diskutiert, ob durch § 150 Abs. 7 S. 2 AO ein Gesetz i. S. d. § 2 Abs. 3 StGB geändert wurde. Ein Straftatbestand als solcher – namentlich § 370 AO – wurde nicht geändert, denn § 150 Abs. 7 S. 2 AO stellt lediglich einen außerstrafrechtlichen Tatbestand dar.¹²¹² Allerdings können nach der h. M. auch blankettausfüllende Vorschriften in den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 3 StGB fallen.¹²¹³ Der Anwendungsbereich des § 2

¹²⁰⁶ S. I.III.4.b)(1)(a).

¹²⁰⁷ Offen gelassen durch *Roth*, wistra 2018, 152, 154, und *Krumm*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. EL 2022, AO § 370 Rz. 73a, der die Frage der Rückwirkung i. R. d. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO für unbeachtlich hält, da er die Fälle über das Tatbestandsmerkmal der Unkenntnis löst.

¹²⁰⁸ BGH v. 19.4.1994 5 StR 204/93, NStZ 1994, 388, 389; *Heger*, in: Lackner/Kühl/Heger, StGB, StGB § 2 Rz. 6a; *Hecker*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 2 Rz. 18; *Häger*, wistra 2017, 369, 372; einschränkend *Schmitz*, in: MüKo StGB, StGB § 1 Rz. 22, und *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 625.

¹²⁰⁹ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 625.

¹²¹⁰ *Häger*, wistra 2017, 369, 372; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 625; *Schmitz*, in: MüKo StGB, StGB § 2 Rz. 50.

¹²¹¹ *Häger*, wistra 2017, 369, 372; *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 625 f.

¹²¹² *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 624 f.

¹²¹³ BVerfG v. 25.7.1962 2 BvL 4/62, NJW 1962, 1563, 1564 f.; BGH v. 8.1.1965 2 StR 49/64, NJW 1965, 981, 982 f.; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 63; *Heger*, in: Lackner/Kühl/Heger, StGB, StGB § 2 Rz. 4; *Schmitz*, in: MüKo StGB, StGB § 2 Rz. 37 ff. m. w. N.; *Rüping*, NStZ 1984, 450, 451; *Bülte*, JuS 2015, 769, 773; a. A. *Hecker*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 2 Rz. 24 f., der nur Änderungen von Steuergesetzen erfasst, die den Steueranspruch berühren.

Abs. 3 StGB ist nach der h. M. hingegen dann nicht eröffnet, wenn lediglich außerstrafrechtliche Vorschriften geändert werden, die zur Auslegung normativer Straftatbestände herangezogen werden.¹²¹⁴ Angelehnt an die Streitfrage¹²¹⁵, ob § 370 AO überhaupt eine Blankettnorm darstellt, bestehen unterschiedliche Ansätze.

Ein Teil der Literatur vertritt die Ansicht, dass § 150 Abs. 7 S. 2 AO blankettausfüllend wirke und daher unmittelbare Auswirkung auf den Tatbestand des § 370 AO habe.¹²¹⁶ In der Folge wird § 2 Abs. 3 StGB für einschlägig gehalten und eine zeitraumunabhängige Anwendung von § 150 Abs. 7 S. 2 AO auf alle noch offenen Fälle, d. h. auch auf Veranlagungszeiträume vor 2017, befürwortet.¹²¹⁷ Ansonsten müssten in Ermittlungsverfahren, die gleichzeitig Veranlagungszeiträume vor und ab 2017 umfassen, verschiedene Rechtslagen angewendet werden, wofür ein sachlicher Grund nicht gegeben sei.¹²¹⁸

Schmitz zufolge müsse nach den einzelnen Tatbestandsvarianten differenziert werden, wobei nur die Tatvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, nicht aber die des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, ein Blanketttatbestandsmerkmal enthalte.¹²¹⁹ § 2 Abs. 3 StGB wird im Zusammenhang mit § 150 Abs. 7 S. 2 AO daher von ihm nur bei der Unterlassungsvariante für anwendbar erachtet.¹²²⁰

c) Unanwendbarkeit wegen Vorliegen eines Zeitgesetzes

§ 2 Abs. 3 StGB wäre dann nicht anwendbar, wenn es sich bei § 150 Abs. 7 S. 2 AO um ein Zeitgesetz i. S. d. § 2 Abs. 4 S. 1 StGB handelte. Zeitgesetze sind vorübergehende Regelungen,¹²²¹ die ständiger Wandlung¹²²² unterworfen sind. So wird einerseits vertreten, dass die blankettausfüllenden Normen des Steuerstrafrechts stets nur auf Zeit angelegt seien.¹²²³ Andere lehnen die undifferenzierte Einordnung des gesamten Steuerrechts

¹²¹⁴ *Esser*, in: *Esser/Rübenstahl/Saliger/Tsambikakis*, Wirtschaftsstrafrecht, StGB § 2 Rz. 4; *Bock*, in: *Graf/Jäger/Wittig*, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, StGB § 2 Rz. 37 f.; *Schmitz*, in: *MüKo StGB*, StGB § 2 Rz. 41, 43.

¹²¹⁵ S. B.I.2.

¹²¹⁶ *Häger*, *wistra* 2017, 369, 372.

¹²¹⁷ *Häger*, *wistra* 2017, 369, 373; *Beyer*, *NZWiSt* 2018, 359, 362; im Ergebnis auch *Heuvel/Harink*, *AO-StB* 2020, 49, 57; offen gelassen von *Beller/Wagner*, *ZWH* 2022, 1, 5 f., die aber die Vermeidung von Wertungswidersprüchen bei Anwendung der Erklärungsfiktion auf die Unterlassungsvariante nur durch Anwendung von § 2 Abs. 3 StGB für möglich halten.

¹²¹⁸ *Häger*, *wistra* 2017, 369, 373.

¹²¹⁹ *Schmitz*, in: *GS Joecks*, 615, 625 f.

¹²²⁰ *Schmitz*, in: *GS Joecks*, 615, 625 f.

¹²²¹ Näher *Gaede*, *wistra* 2011, 365, 366.

¹²²² *BGH v. 8.1.1965 2 StR 49/64*, *NJW* 1965, 981, 983.

¹²²³ *Franzheim*, *NStZ* 1982, 137, 138.

als Zeitgesetze ab.¹²²⁴ Steuergesetze seien bei Erlass i. d. R. als Dauerregelung gedacht.¹²²⁵

In Bezug auf § 150 Abs. 7 S. 2 AO wird vertreten, dass die Norm kein Zeitgesetz i. S. d. § 2 Abs. 4 S. 1 StGB darstelle, weil ihre Geltung in der Zukunft nicht limitiert sei.¹²²⁶

d) Unanwendbarkeit wegen Änderung der Rechtslage nur für die Zukunft

Ein Teil der Literatur nimmt an, dass § 2 Abs. 3 StGB bei Änderung von Steuergesetzen grundsätzlich unanwendbar sei, da Änderungen der Steuerrechtslage i. d. R. nur für zukünftige Besteuerungszeiträume Geltung erlangen und die Steuerrechtslage für die Vergangenheit unberührt lassen.¹²²⁷ Anders sei dies nur zu beurteilen, wenn ein Steuergesetz ausnahmsweise mit Wirkung auch für die Vergangenheit geändert werde.¹²²⁸

Differenzierender sieht dies ein Teil der Literatur, der die Unanwendbarkeit des § 2 Abs. 3 StGB nur für Modifikationen, die den Taterfolg der Steuerverkürzung für die Zukunft betreffen, bejaht, nicht aber für Änderungen von Erklärungspflichten.¹²²⁹ Da § 150 Abs. 7 S. 2 AO die Erklärungspflichten betreffe, werde die Norm von § 2 Abs. 3 StGB erfasst.¹²³⁰

2. Stellungnahme

Betrachtet man das oben gefundene Ergebnis, wonach die Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein Blankettmerkmal ist, der Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO sich im Übrigen jedoch aus normativen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt, ist *Schmitz* folgend § 150 Abs. 7 S. 2 AO über § 2 Abs. 3 StGB rückwirkend nur in der

¹²²⁴ *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 64; *Hecker*, in: Schönke/Schröder, StGB, StGB § 2 Rz. 35; *Kunert*, NStZ 1982, 276, 278 ff., der darauf abstellt, ob ein Gesetz bei seinem Erlass bereits „als vorübergehend gedacht“ war; *Karstens*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 369 Rz. 25, der danach differenziert, ob eine Gesetzesänderung auf einem Wandel der Rechtsüberzeugung beruht (dann sei § 2 Abs. 3 StGB anzuwenden) oder ob der Gesetzesänderung eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse zugrunde liegt (dann gelte § 2 Abs. 4 StGB); *Schäfer*, wistra 1983, 167, 171; *Schmitz*, in: MüKo StGB, StGB § 2 Rz. 69; *Samson*, wistra 1983, 235, 237, der nur die Steuergesetze, die den Steueranspruch betreffen, als Zeitgesetze einordnet.

¹²²⁵ *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 64.

¹²²⁶ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 628.

¹²²⁷ *Hellmann*, DSStJG 38 (2015), 53, 63; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 65; *Jäger*, in: Klein, AO, AO § 370 Rz. 9; *Bergmann*, NJW 1986, 233, 234, in Bezug auf die Problematik bei Parteispenden; a. A. *Tiedemann*, NJW 1986, 2475, 2476 ff., der auch eine nur für die Zukunft wirksame außerstrafrechtliche Gesetzesänderung wegen der gesetzgeberischen Neubewertung nach § 2 Abs. 3 StGB strafrechtlich beachtlich hält.

¹²²⁸ *Hellmann*, DSStJG 38 (2015), 53, 64; *Peters*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 253. EL 2019, AO § 370 Rz. 66.

¹²²⁹ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 628; *Karstens*, in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, AO § 369 Rz. 27 f.; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 131; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 57; kritisch ebenfalls *Samson*, wistra 1983, 235, 237 f.

¹²³⁰ *Schmitz*, in: GS Joecks, 615, 628; *Grötsch/Stürzl*, wistra 2019, 127, 131; *Heuel/Harink*, AO-StB 2020, 49, 57.

Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO anzuwenden. Über das Blankettmerkmal werden die in Bezug genommenen außerstrafrechtlichen Normen Teil des Straftatbestands. Bei den normativen Merkmalen findet ein derartiger Einbezug nicht statt. Mangels Änderung des § 370 Abs. 1 AO fehlt es insoweit an der Änderung eines Strafgesetzes.

§ 2 Abs. 3 StGB ist auch nicht wegen Vorliegen eines Zeitgesetzes unanwendbar: Im Wortlaut des § 150 Abs. 7 S. 2 AO findet sich keinerlei Hinweis, dass die Regelung nur für gewisse Zeit gelten soll. Im Gegenteil verdeutlichen die gesetzgeberischen Bestrebungen des stetigen Ausbaus der Datenübermittlung durch Dritte zur Sicherung des vollautomationsgestützten Verfahrens, dass das System der Zurechnung auch zukünftig gelten soll. Ziel ist es, der Veranlagung die qualitativ hochwertigen eDaten des Dritten automatisch zugrunde zu legen, um personelle Kapazitäten innerhalb der Finanzverwaltung auf die prüfungsintensiven Fälle zu lenken.

Es fragt sich jedoch, ob eine Änderung der Rechtslage durch § 150 Abs. 7 S. 2 AO nur für Besteuerungszeiträume ab 2017 vorgesehen war. Hiergegen spricht, dass durch die Zurechnungsfiktion Erklärungspflichten, nicht der Steueranspruch selbst, geändert wurden. Allerdings ist die Einführung der Vorschrift im Gesamtkontext des StVfModG zu sehen. § 150 Abs. 7 S. 2 AO dient der Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der vollautomationsgestützten Veranlagung. Es sollen vornehmlich die qualitativ als hochwertiger erachteten eDaten des Dritten Einzug in die Veranlagung finden, wozu der Erklärungsverzicht beim Steuerpflichtigen dient. Das mit dem StVfModG etablierte System der vollautomationsgestützten Veranlagung gilt jedoch erst seit dem 1.1.2017. Es ist für Besteuerungszeiträume vor 2017 davon auszugehen, dass die Veranlagungssysteme technisch auf einen Erklärungsverzicht noch nicht eingerichtet waren und § 150 Abs. 7 S. 2 AO daher nicht für die Vergangenheit wirken soll.

In Bezug auf den Dritten scheidet eine Rückwirkung nach § 2 Abs. 3 StGB auch aus dem Grunde aus, dass die Zurechnungsfiktion für ihn nicht begünstigend wirkt, sondern strafbegründend.

II. Rückwirkung aufgrund von Schutzbedürftigkeit

Zum Teil wird die rückwirkende Anwendung der Fiktionsregelung als kompensatorischer Schutz für das Mitteilungsverfahren i. S. d. § 93c AO für notwendig erachtet, ohne konkret auf § 2 Abs. 3 StGB abzustellen.¹²³¹

¹²³¹ Beyer, NZWiSt 2018, 359, 362.

Diese Ansicht umgeht die Wertungen des § 2 Abs. 3 StGB und ist daher abzulehnen.

L. Zusammenfassende Thesen

Die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens hat für die gleichheitsgerechte Bewältigung der steuerlichen Massenverfahren elementare Bedeutung. Die im Rahmen des StVf-ModG geschaffene Möglichkeit einer vollautomationsgestützten Steuerfestsetzung ist ganz wesentlich davon abhängig, dass der Finanzverwaltung ein ausreichender Datenbestand vorliegt. Die Datenübermittlung durch Dritte ist hierbei grundlegend für einen gleichheitsgerechten Steuervollzug. Der Steuerpflichtige profitiert von den eDaten über die Zurechnungsfiktion nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO, da seine Deklarationspflichten und damit seine steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit durch die Zurechnung grundsätzlich reduziert werden. Spiegelbildlich führt die Zurechnungsfiktion zum Anstieg der verfahrens- sowie steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit der mitteilungspflichtigen Stellen. Die vorliegende Bearbeitung führt im Einzelnen zu folgenden Ergebnissen.

I. Abschnitt B.

- Der Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO enthält ausschließlich normative Tatbestandsmerkmale. Das Merkmal der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO stellt hingegen ein Blankettmerkmal dar, das durch die Einzelsteuergesetze nebst Verfahrensrecht ausgefüllt wird.¹²³²
- Unabhängig davon, ob die außerstrafrechtlichen Normen über Blankettmerkmale Teil des strafrechtlichen Tatbestands werden oder bei den normativen Merkmalen bloß wertungsmäßig heranzuziehen sind, gilt für sie der Bestimmtheitsgrundsatz aus Art. 103 Abs. 2 GG.¹²³³
- Durch § 370 AO wird das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen der einzelnen Steuerarten geschützt, nicht aber die Einhaltung der steuerlichen Mitwirkungspflichten.¹²³⁴

II. Abschnitt C.

- Die Datenübermittlung durch Dritte i. S. d. §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO ist elementarer Baustein für das Gelingen des mit dem StVfModG eingeführten vollautomationsgestützten Veranlagungsverfahrens und damit für die Bewältigung des Besteuerungsverfahrens als Massenverfahren.¹²³⁵

¹²³² S. B.I.2.b) und B.IV.

¹²³³ S. B.II.1.c)(4) und B.IV.

¹²³⁴ S. B.III. und B.IV.

¹²³⁵ S. C.I.1., C.I.3., C.II., C.III., C.IV.2.b) und C.VI.

- Durch das StVfModG wurden keine neuen Datenübermittlungstatbestände i. S. d. § 93c AO geschaffen, sondern das diesbezügliche Verfahrensrecht vereinheitlicht und durch qualitätssichernde Maßnahmen, wie eine Außenprüfung bei den mitteilungspflichtigen Stellen nach § 203a AO sowie einen Haftungstatbestand für den Dritten nach § 72a Abs. 4 AO flankiert.¹²³⁶
- Zwar entfalten die eDaten keine Bindungswirkung für die Finanzbehörde, in der Veranlagungspraxis kommt ihnen nichtsdestotrotz grundlagenbescheidähnliche Wirkung zu.¹²³⁷
- Die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO fand erst zum Ende des Gesetzgebungsverfahrens Einzug in den Gesetzesentwurf des StVfModG, ohne dass im Gesetzgebungsverfahren über steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Norm diskutiert wurde.¹²³⁸
- Die Zurechnungsfiktion soll einen Erklärungsverzicht beim Steuerpflichtigen ermöglichen und hierdurch einerseits Vereinfachungspotential für den Steuerpflichtigen bieten, andererseits der vollautomationsgestützten Veranlagung dienen, indem die eDaten als qualitativ hochwertigere Angaben vorrangig Einzug in die Steuerfestsetzung finden.¹²³⁹
- Der sachliche Anwendungsbereich des mit dem StVfModG eingeführten § 150 Abs. 7 S. 2 AO a. F. wurde zunächst zu weit gefasst und in der Folge durch das JStG 2022 auf eDaten beschränkt, die im Rahmen der vollautomationsgestützten Veranlagung nutzbar sind.¹²⁴⁰
- Die von Teilen der Literatur geäußerte Kritik zum begrenzten Anwendungsbereich der §§ 93c AO, 150 Abs. 7 S. 2 AO ist unbegründet. Die Beschränkung auf Datenübermittlungen im Inland ist durch fehlende Eingriffsbefugnisse der Finanzverwaltung im Ausland gerechtfertigt; der Ausschluss von Kontrollmaterial anderer Finanzbehörden rechtfertigt sich mit einer nicht sichergestellten Nutzbarkeit im Rahmen des vollautomationsgestützten Veranlagungsverfahrens.¹²⁴¹
- Die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO setzt entgegen verbreiteter Ansicht keine Abgabe einer Steuererklärung voraus.¹²⁴²

¹²³⁶ S. C.IV.1.a), C.IV.1.c)(5) und C.IV.1.f).

¹²³⁷ S. C.IV.1.e).

¹²³⁸ S. C.IV.2.a).

¹²³⁹ S. C.IV.2.b) und C.VI.

¹²⁴⁰ S. C.IV.2.d).

¹²⁴¹ S. C.IV.2.d)(3) und F.IV.1.

¹²⁴² S. C.IV.2.e)(2).

- Die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO setzt voraus, dass die eDaten durch den Dritten tatsächlich übermittelt wurden, ohne dass es auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit ankommt. Verfahrensrechtlich werden dem Steuerpflichtigen die unrichtigen bzw. unvollständigen eDaten des Dritten zugerechnet.¹²⁴³
- Die Annahme des Gesetzgebers, die eDaten seien „*in nahezu allen Fällen zutreffend*“, ist schon angesichts der Mehrergebnisse der Lohnsteueraußenprüfungen im Kalenderjahr 2022 im dreistelligen Millionenbereich kritisch zu hinterfragen.¹²⁴⁴
- Die Zurechnungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO greift auch bei Nutzung des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung.¹²⁴⁵
- Im Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion wird der Steuerpflichtige von seinen Mitwirkungspflichten entbunden. Die Steuererklärung gilt als vollständig.¹²⁴⁶
- Die Relevanz der Datenübermittlung durch Dritte wird stetig zunehmen: Die Datenübermittlungstatbestände für Dritte sollen erweitert werden und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, etwa über Projekte wie Easy Tax oder über die Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften, weiter reduziert werden.¹²⁴⁷

III. Abschnitte D. bis F.

- Die Sachaufklärung durch die Finanzbehörde erfolgt mithilfe der Kooperation des Steuerpflichtigen sowie Dritter. Eine ausreichende Mitwirkung der Pflichtigen ist gerade im Bereich der Einkommensteuer für die Beseitigung des bestehenden Informationsdefizites bei der Finanzbehörde unerlässlich.¹²⁴⁸
- Wer Steuerpflichtiger ist, bestimmt sich nach § 33 Abs. 1 AO.¹²⁴⁹
- Bei den Auskunft- und Urkundenvorlagepflichten des Beweismittelrechts gelten Subsidiaritätsregeln zugunsten von Dritten. Begründet die jeweilige Mitwirkungspflicht eine eigene Steuerpflicht des Dritten i. S. d. § 33 Abs. 1 AO, greift das Subsidiaritätsrecht nicht ein.¹²⁵⁰

¹²⁴³ S. C.IV.2.f) und C.IV.2.g).

¹²⁴⁴ S. C.IV.2.g)(2).

¹²⁴⁵ S. C.IV.2.h).

¹²⁴⁶ S. C.IV.2.i).

¹²⁴⁷ S. C.V. und C.VI.

¹²⁴⁸ S. D.I.

¹²⁴⁹ S. D.II.2.

¹²⁵⁰ S. D.II.3.a) und D.II.3.b).

- Die Mehrzahl der Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren ist auf die Sachverhaltsvermittlung gegenüber der Finanzbehörde gerichtet.¹²⁵¹
- Die Steuererklärungspflicht ist die Hauptmitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen; als formalisierte Auskunftspflicht hat der Steuerpflichtige bei ihrer Erfüllung die Vorgaben auf den Steuererklärungsformularen und -vordrucken nebst Anleitungen zu beachten. Die dortigen Vorgaben konkretisieren die Mitwirkungspflichten und schaffen verfahrensrechtlich wie strafrechtlich einen Vertrauenstatbestand, dass bei ordnungsgemäßer Beantwortung der Fragen den Mitwirkungspflichten Genüge getan wird.¹²⁵²
- Die Formulare im FMS und die Vordrucke nebst Anleitungen weisen den Steuerpflichtigen für Veranlagungszeiträume ab 2019 verschiedentlich auf den Wegfall oder das Fortbestehen von Mitwirkungspflichten im Zusammenhang mit der Datenübermittlung durch Dritte hin.¹²⁵³
- In ElsterFormular fanden die Neuregelungen des §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO keine sowie in Mein ELSTER nur untergeordnete Beachtung. Für ElsterFormular lässt sich dieser Umstand noch mit der letztmaligen Nutzungsmöglichkeit des Programms für den Veranlagungszeitraum 2019 erklären. Eine Begründung für die wenigen Hinweise in Mein ELSTER ist hingegen nicht ersichtlich und kann insbesondere nicht über das Angebot der vorausgefüllten Steuererklärung gefunden werden.¹²⁵⁴
- Die vom Dritten übermittelten eDaten sind aufgrund der Zurechnungsfiktion Teil des Deklarationsverfahrens und nicht Teil des Verifikationsverfahrens. Der Dritte nimmt die Übermittlung im Wege der Fremddeklaration für den Steuerpflichtigen vor.¹²⁵⁵

IV. Abschnitt G.

- Im Anwendungsbereich der Zurechnungsfiktion ist der Steuerpflichtige verfahrensrechtlich von der Pflicht zur Deklaration der eDaten in seiner Steuererklärung befreit.¹²⁵⁶

¹²⁵¹ S. D.III.

¹²⁵² S. E.I., E.III.4.d) und E.III.5.c).

¹²⁵³ S. E.III.4.e)(1), E.III.4.e)(2), E.III.5.d)(1) und E.III.5.d)(2).

¹²⁵⁴ S. E.III.4.e)(3), E.III.4.e)(4), E.III.4.e)(5), E.III.5.d)(3) und E.III.5.d)(4).

¹²⁵⁵ S. F.V.

¹²⁵⁶ S. G.I.1.b).

- Die Zurechnungsfiktion entbindet den Steuerpflichtigen nicht vollständig von der Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung. Er hat nach dem derzeitigen Veranlagungssystem mindestens einen Hauptvordruck abzugeben, auch wenn sämtliche Einkünfte in Form von eDaten beim Finanzamt vorliegen.¹²⁵⁷
- Der Steuerpflichtige hat vor Abgabe der Steuererklärung zu prüfen, ob die eDaten übermittelt wurden. Hierbei ist er aber nicht verpflichtet, den Belegabruf im Rahmen des Angebots der vorausgefüllten Steuererklärung zu nutzen. Eine Pflicht zur Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der eDaten besteht für den Steuerpflichtigen hingegen weder vor Abgabe der Steuererklärung noch nach Erhalt des Steuerbescheides.¹²⁵⁸
- Eine Ausfüllpflicht des qualifizierten Freitextfeldes existiert in Bezug auf die eDaten nicht. Es genügt die Erklärung abweichender Angaben in den verkennzifferten Bereichen der Steuererklärungsformulare.¹²⁵⁹
- Erkennt der Steuerpflichtige eine Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der eDaten des Dritten, ist er nicht verpflichtet, auf den Dritten zwecks Richtigstellung einzuwirken.¹²⁶⁰ Der Steuerpflichtige ist jedoch zur unverzüglichen Berichtigung der eDaten gegenüber der Finanzbehörde nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO verpflichtet, da die eDaten hiernach eine für ihn abgegebene Erklärung darstellen.¹²⁶¹
- Die einzelsteuergesetzlich angeordneten Datenübermittlungspflichten der eDaten stellen Deklarationspflichten des Dritten dar.¹²⁶²
- Der Dritte hat den Steuerpflichtigen grundsätzlich gem. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO zeitnah über den Inhalt der übermittelten bzw. noch zu übermittelnden eDaten zu informieren.¹²⁶³ Rentenbezieher erhalten die Mitteilung nur auf Antrag. Hierdurch sollen Unsicherheiten dieses Personenkreises über die bestehenden steuerlichen Pflichten verhindert werden.¹²⁶⁴
- Den Dritten trifft hinsichtlich unzutreffender eDaten sowohl die Berichtigungspflicht aus § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO als auch aus § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO.¹²⁶⁵

¹²⁵⁷ S. G.I.2.b).

¹²⁵⁸ S. G.I.3.b), G.I.4.b) und G.I.7.b).

¹²⁵⁹ S. G.I.5.c).

¹²⁶⁰ S. G.I.6.b).

¹²⁶¹ S. G.I.8.c).

¹²⁶² S. C.IV.1.d), F.V.2. und G.II.1.

¹²⁶³ S. C.IV.1.c)(4) und G.II.2.a).

¹²⁶⁴ S. G.II.2.b).

¹²⁶⁵ S. G.II.4.

- Die Datenübermittlungspflichten sind derart weitreichend, dass sie eine Steuerpflicht des Dritten nach § 33 Abs. 1 AO über die Fallgruppe der anderen durch die Steuergesetze auferlegten Verpflichtungen begründen.¹²⁶⁶

V. Abschnitt H.

- Die verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten haben maßgeblichen Einfluss auf das Steuerstrafrecht. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO knüpft auf Tathandlungsebene an Verstöße gegen §§ 90 Abs. 1 S. 2, 150 Abs. 2 AO. Über das Merkmal der Pflichtwidrigkeit in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO definieren die Mitwirkungspflichten den Täterkreis.¹²⁶⁷
- Die für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO relevanten Handlungspflichten setzen eine positive Anordnung, wie insbesondere in den Steuergesetzen, voraus, sodass eine Herleitung über allgemeine Garantenstellungen ausscheidet.¹²⁶⁸
- Nicht jede Mitwirkungspflichtverletzung ist strafbewehrt.¹²⁶⁹ Voraussetzung für eine Strafbewehrung ist die Verletzung einer steuerlichen Erklärungspflicht, die auf die Beseitigung eines Informationsdefizites bei der Finanzbehörde gerichtet ist.¹²⁷⁰ Die Pflicht muss der Ermittlung eines konkreten Steueranspruchs unmittelbar dienen, d. h. sie darf nicht bloß vorbereitender oder unterstützender Art sein.¹²⁷¹ Die Strafwürdigkeit lässt sich ferner unter vergleichender Heranziehung der Garantenstellungen nach § 13 StGB überprüfen.¹²⁷²

VI. Abschnitte I. und J.

- Die Zurechnungsfiktion i. S. d. § 150 Abs. 7 S. 2 AO führt spiegelbildlich zur Reduzierung von verfahrensrechtlichen Mitwirkungspflichten zur Reduzierung von Strafbarkeitsrisiken beim Steuerpflichtigen.¹²⁷³
- Sofern der Dritte eDaten übermittelt, kann der Steuerpflichtige in Bezug auf diese keine unvollständigen Angaben i. S. d. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO machen.¹²⁷⁴
- Übermittelt der Dritte eDaten unrichtig oder unvollständig, ist der Steuerpflichtige hierfür nicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO verantwortlich.¹²⁷⁵ Den

¹²⁶⁶ S. G.II.6.

¹²⁶⁷ S. H.I., H.II.2. und H.III.2.

¹²⁶⁸ S. H.III.3.a).

¹²⁶⁹ S. H.III.3.b).

¹²⁷⁰ S. H.III.3.c).

¹²⁷¹ S. H.III.3.d)(1).

¹²⁷² S. H.III.3.d)(2).

¹²⁷³ S. I.

¹²⁷⁴ S. I.II.1.a)(2) und I.II.1.b)(2)(c).

¹²⁷⁵ S. I.II.1.b)(2)(b).

Steuerpflichtigen trifft insoweit eine strafbewehrte Berichtigungspflicht nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO i. V. m. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO, die aufgrund der vorausgesetzten positiven Kenntnis höhere Anforderungen an die subjektive Seite stellt als § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.¹²⁷⁶

- Macht der Steuerpflichtige vorsätzlich unrichtige oder unvollständige Angaben zu eDaten, führt dies bei unterbliebener Datenübermittlung durch den Dritten zur strafbaren Vollendung des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. bei (un-)richtiger Datenübermittlung durch den Dritten grundsätzlich zu einer Versuchsstrafbarkeit des Steuerpflichtigen.¹²⁷⁷
- § 150 Abs. 7 S. 2 AO greift auch im Anwendungsbereich des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ein, was aufgrund des Bestimmtheitsgrundsatzes nicht zur Umwandlung der Unterlassungstat in eine Tat nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO führt.¹²⁷⁸ Eine Strafbarkeit des Steuerpflichtigen nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet bei tatsächlicher Datenübermittlung durch den Dritten trotz Nichtabgabe der Steuererklärung in Bezug auf die hinter den eDaten stehenden steuerlich erheblichen Tatsachen mangels Sonderpflicht aus.¹²⁷⁹
- Entgegen der h. M. hat das Merkmal der Unkenntnis in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bei Vorliegen von eDaten des Dritten bei der Finanzbehörde keine Relevanz. Auf diesbezügliche Auslegungsfragen kommt es bei der Datenübermittlung durch Dritte daher nicht an. Auch treten behauptete Wertungswidersprüche zwischen den Tatbestandsvarianten des § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO nicht auf.¹²⁸⁰
- Unterbleibt die Datenübermittlung durch den Dritten, beurteilt sich die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO.¹²⁸¹
- Wesentliche Bedeutung für den Nachweis des Vorsatzes beim Steuerpflichtigen wird dem Umstand des (Nicht-)Vorliegens von Mitteilungen i. S. d. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und § 22a Abs. 3 EStG, den Steuererklärungsformularen nebst Anleitungen sowie den Vorstellungen des Steuerpflichtigen hinsichtlich des Ablaufs des vollautomationsgestützten Veranlagungssystems zukommen.¹²⁸²

¹²⁷⁶ S. I.III.3.c)(2).

¹²⁷⁷ S. I.II.2.

¹²⁷⁸ S. I.III.1. und I.III.2.

¹²⁷⁹ S. I.III.3.b).

¹²⁸⁰ S. I.III.4.b)(2) und I.III.4.b)(3).

¹²⁸¹ S. I.II.1.c) und I.III.3.b)(2)(b)(ii).

¹²⁸² S. I.IV.

- Die eDaten des Dritten können weder als wirksamer Rücktritt i. S. d. § 24 StGB noch als wirksame Selbstanzeige i. S. d. § 371 Abs. 1 und Abs. 4 AO des Steuerpflichtigen gewertet werden.¹²⁸³
- Der durch die Datenübermittlung i. S. d. § 93c AO verwirklichte Pflichtentransfer auf den Dritten geht für diesen mit dem Anstieg von Strafbarkeitsrisiken und möglichen ordnungswidrigkeitsrechtlichen Folgen einher.¹²⁸⁴
- Eine unrichtige oder unvollständige Datenübermittlung i. S. d. § 93c AO mit anschließender zu niedriger Steuerfestsetzung beim Steuerpflichtigen erfüllt den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.¹²⁸⁵
- Durch das pflichtwidrige Unterlassen der Datenübermittlung oder der Berichtigung i. S. d. § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO verwirklicht der Dritte bei entsprechendem Steuerverkürzungserfolg beim Steuerpflichtigen den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.¹²⁸⁶
- Verstöße gegen die Informationspflichten nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und § 22a Abs. 3 EStG sowie gegen die Berichtigungspflicht nach § 93c Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO sind nicht strafbewehrt.¹²⁸⁷
- In subjektiver Hinsicht wird dem Dritten regelmäßig mangels Eigeninteresses an der Steuerverkürzung des Steuerpflichtigen sowie aufgrund der institutionellen Organisation vieler Arbeitgeber sowie der Rentenversicherung kein Vorsatz, sondern allenfalls Leichtfertigkeit i. S. d. § 378 AO vorzuwerfen sein.¹²⁸⁸

VII. Abschnitt K.

- Die Anwendung der Zurechnungsfiktion i. S. d. 150 Abs. 7 S. 2 AO in strafrechtlichen Verfahren betreffend Veranlagungszeiträume vor 2017 scheidet bei kontextueller Betrachtung der erst ab diesem Zeitraum geltenden Regelungen zur vollautomationsgestützten Veranlagung aus.¹²⁸⁹

Aufgrund der zunehmenden Bedeutung der Datenübermittlung durch Dritte wird auch die diesbezügliche Frage nach den verfahrens- und steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeiten wesentlicher. Die geplante Ausweitung der Übermittlungstatbestände im Anwendungsbereich der §§ 93c, 150 Abs. 7 S. 2 AO bietet für den Steuerpflichtigen Aussicht

¹²⁸³ S. I.V.2, I.V.3. und I.VI.

¹²⁸⁴ S. J.

¹²⁸⁵ S. J.II.1.

¹²⁸⁶ S. J.II.2.a)(1), J.II.2.a)(3), J.II.2.b), J.II.2.c) und J.II.2.d).

¹²⁸⁷ S. J.II.2.a)(2) und J.II.2.a)(3).

¹²⁸⁸ S. J.III.

¹²⁸⁹ S. K.I.2. und K.II.

auf weitere Entkriminalisierung. Für die mitteilungspflichtigen Stellen ist das Gegenteil der Fall. Ihnen drohen zusätzliche steuerstraft- bzw. ordnungswidrigkeitsrechtliche Risiken. Dies gilt nicht nur in Bezug auf den Umfang der eDaten, sondern auch hinsichtlich des Kreises der Betroffenen. Neue Stellen könnten verpflichtet werden, wie etwa bei einer Umsetzung der geplanten Übermittlung von Spendenbescheinigungen. Die Entwicklungen im Bereich der Datenübermittlung durch Dritte sollten daher sorgsam im Blick behalten werden.

Literaturverzeichnis

Bachmann, Mario/Eichinger, Matthias: Täterschaft beim Unterlassungsdelikt, JA 2011, S. 105.

Baldauf, Sina: Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, DStR 2016, S. 833.

Baum, Michael: Vorausgefüllte Steuererklärung und Vollmachten im Besteuerungsverfahren, Erläuterungen zum neuen Serviceangebot der Finanzverwaltung, NWB 2014, S. 291.

Baum, Michael: Neugestaltung der Verfahrensregeln bei Datenübermittlungspflichten Dritter, NWB 2015, S. 3081.

Baum, Michael: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Teil 1: Untersuchungsgrundsatz, Risikomanagement, Steuererklärungen und „vollautomatische“ Bescheide, NWB 2016, S. 2636.

Baum, Michael: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Teil 3: Neuerungen bei der elektronischen Kommunikation im Besteuerungsverfahren, NWB 2016, S. 2778.

Baum, Michael: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Teil 4: Neuerungen bei der elektronischen Übermittlung steuerrelevanter Daten durch Dritte, NWB 2016, S. 2852.

Beckemper, Katharina/Wegner, Carsten: Der Abfallbegriff - Geltung des § 3 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 KrW/AbfG im Abfallstrafrecht, wistra 2003, S. 281.

Beller, Stephanie/Wagner, Matthias: Die Bedeutung der Kenntnis der Finanzbehörden für den Straftatbestand der Steuerhinterziehung, ZWH 2022, S. 1.

Bender, Peter: Ist der Zigarettenschmuggel seit dem 4. März 2004 straffrei?, wistra 2004, S. 368.

Bergmann, Alfred: Zeitliche Geltung und Anwendbarkeit von Steuerstrafvorschriften, Ein Beitrag zur Parteispendenproblematik, NJW 1986, S. 233.

Beyer, Dirk: Anmerkung zu BGH vom 6.9.2016 1 StR 575/15, NZWiSt 2016, S. 478.

Beyer, Dirk: Abgabe elektronischer Steuererklärungen – Wen trifft die strafrechtliche Verantwortung? Herausforderungen für Steuerpflichtige und Unternehmen, NWB 2016, S. 1508.

Beyer, Dirk: USt-Voranmeldungen 2017: Erweiterte Erklärungspflichten?, DB 2017, S. 2196.

Beyer, Dirk: Auswirkungen der Erklärungsfiktion des § 150 Abs. 7 S. 2 AO im Steuerstrafrecht bei Mitteilungen Dritter gem. § 93 c AO, NZWiSt 2018, S. 359.

Bilsdorfer, Peter/Weyand, Raimund: Die Informationsquellen und -wege der Finanzverwaltung, Auf dem Weg zum „gläsernen Steuerbürger“, 7. Aufl., 2005.

Binnewies, Burkhard/Görlich, Michael: Die Fremdanzeige gem. § 371 Abs. 4 AO: Vergessenes Relikt oder verborgenes Remedium?, AG 2021, S. 439.

Birk, Dieter: Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, Zum Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 9. März 2004 – 2 BvL 17/02, FR 2004, 470, StuW 2004, S. 277.

Bornheim, Wolfgang (Begr.)/Kröber, Nils (Hrsg.): Steuerstrafverteidigung, Strafrecht - Steuerrecht - Wirtschaftliche Folgen, 3. Aufl., 2015.

Braun Binder, Nadja: Ausschließlich automationsgestützt erlassene Steuerbescheide und Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf, Anmerkungen zu den § 88 Abs. 5, § 122a, § 150 Abs. 7 n.F., § 155 Abs. 4 n.F. und § 173a AO, DStZ 2016, S. 526.

Breitenbach, Carolin: Strafbarkeitsrisiko des Steuerberaters bei Nichtkorrektur von Fehlern seines Vorgängers?, DStR 2016, S. 2201.

Breithecker, Volker/Garden, Christian/Thönnies, Marco: Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung, DStR 2007, S. 361.

Bruschke, Gerhard: Die Haftung Dritter bei Datenübermittlungen an Finanzbehörden (§ 72a AO), BB 2021, S. 544.

Buschmann, Walter: Die steuerstrafrechtliche Pflichtverletzung, NJW 1968, S. 1613.

Busl, Peter: Das allgemeine Auskunftersuchen der Finanzbehörde an andere Personen (§§ 92, 93 AO) aus Sicht der Auskunftspersonen, DStZ 2005, S. 446.

Bülte, Jens: Die neuere Rechtsprechung des BGH zur Strafbewehrung von § 153 AO: Prüfstein für Strafrechtsdogmatik und Verfassungsrecht im Steuerstrafrecht, BB 2010, S. 607.

Bülte, Jens: Möglichkeiten und Grenzen beweis erleichternder Tatbestandsfassungen im Strafrecht, JZ 2014, S. 603.

Bülte, Jens: Blankette und normative Tatbestandsmerkmale: Zur Bedeutung von Verweisungen in Strafgesetzen, JuS 2015, S. 769.

Bülte, Jens: Emissionszertifikate als ähnliche Rechte auch im Steuerstrafrecht – Kein Verstoß gegen Art. 103 Abs. 2 GG, NZWiSt 2017, S. 161.

Bülte, Jens: Blankette und normative Tatbestandsmerkmale im Steuerstrafrecht, in: Dünkel, Frieder/Fahl, Christian/Hardtke, Frank/Harrendorf, Stefan/Regge, Jürgen/Sowada, Christoph (Hrsg.), Strafrecht, Wirtschaftsstrafrecht, Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks, 2018, S. 365.

Bültmann, Barbara: Staatscompliance – ein Appell für mehr Rechtstreue durch den Staat, DStR 2017, S. 1.

Ceffinato, Tobias: Der Irrtum des Arbeitgebers und seines Vertreters, wistra 2020, S. 230.

Cirener, Gabriele/Radtke, Henning/Rissing-van Saan, Ruth/Rönnau, Thomas/Schluckebier, Wilhelm (Hrsg.): Strafgesetzbuch, Leipziger Kommentar, Großkommentar, Erster Band, Einleitung §§ 1 bis 18, 13. Aufl., 2020.

Dannecker, Gerhard: Grundfragen der Steuerhinterziehung durch Unterlassen: Pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen als blankettverweisendes Jedermannsdelikt oder als abschließend geregeltes Sonderdelikt?, in: Hellmann, Uwe/Schröder, Christian (Hrsg.), Festschrift für Hans Achenbach, 2011, S. 83.

Deckers, Sebastian: Anmerkung zu OLG Oldenburg vom 10.7.2018 1 Ss 51/18, NZWiSt 2019, S. 146.

Drüen, Klaus-Dieter: Grenzen der Steuerentrichtungspflichten, – Verfassungsrechtliche Bestandsaufnahme angesichts intensivierter Arbeitgeberpflichten beim Lohnsteuerabzug, FR 2004, S. 1134.

Drüen, Klaus-Dieter: Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, in: Widmann, Werner (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 31, 2008, S. 167.

Drüen, Klaus-Dieter: Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, S. 101.

Drüen, Klaus-Dieter: Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012.

Drüen, Klaus-Dieter: Arbeitnehmerbesteuerung im System der Einkommensteuer, in: Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), Besteuerung von Arbeitnehmern, 41. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Hannover, 19. und 20. September 2016, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 40, 2017, S. 11.

Durst, Diana: Strafrechtliche Auswirkungen steuerlicher Erklärungspflichten, kösdi 2019, S. 21201.

Eckhoff, Rolf: Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, StuW 1996, S. 107.

Eckhoff, Rolf: Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999.

Eggert, Andreas: Compliance-Ermittlungen und Korrektur von Erklärungen bei der Besteuerung von Arbeitnehmern, BB 2017, S. 1495.

Eich, Hans Dieter: Auskunftersuchen an Dritte, Die Subsidiarität der Inanspruchnahme wirft viele Fragen auf, AO-StB 2004, S. 18.

El Mourabit, Francis: Keine Steuerhinterziehung durch Unterlassen bei Kenntnis der Finanzbehörde, Urteil des OLG Köln vom 31.1.2017 - III-1 RVs 253/16, NWB 2017, S. 2579.

Enderle, Bettina: Blankettstrafgesetze, Verfassungs- und strafrechtliche Probleme von Wirtschaftsstraftatbeständen, 2000.

Engels, Dieter: Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, in: Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, Band 13, 2006.

Erb, Hilmar: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens und abweichende Rechtsauffassungen, PStR 2017, S. 144.

Erb, Hilmar: USt-Voranmeldungen 2017: „Neue“ Offenlegungspflichten im automatisierten Besteuerungsverfahren?, DB 2017, S. 1469.

Erb, Volker/Schäfer, Jürgen (Hrsg.): Münchener Kommentar zum StGB, Band 1, §§ 1-37, 4. Aufl., 2020.

Erb, Volker/Schäfer, Jürgen (Hrsg.): Münchener Kommentar zum StGB, Band 6, §§ 298-358 StGB, 4. Aufl., 2022.

Erb, Volker/Schäfer, Jürgen (Hrsg.): Münchener Kommentar zum StGB, Band 8, Nebenstrafrecht II, 4. Aufl., 2023.

Erbs, Georg (Begr.)/*Kohlhaas, Max* (vorm. Hrsg.): Strafrechtliche Nebengesetze, Kommentar, Bd. 1-4, (Loseblatt, Stand: 249. Ergänzungslieferung September 2023).

Esser, Robert/Rübenstahl, Markus/Saliger, Frank/Tsambikakis, Michael (Hrsg.): Wirtschaftsstrafrecht, Kommentar mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht, 2017.

Fischer, Thomas: Strafgesetzbuch, Kommentar, 70. Aufl., 2023.

Fischer, Hans-Jörg/Waßmer, Martin: Steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit bei mittelbarem Erwerb grundbesitzender deutscher Kapitalgesellschaften durch inländische Erwerber, StB 2002, S. 265.

Flore, Ingo/Tsambikakis, Michael (Hrsg.): Steuerstrafrecht, Kommentar, 2. Aufl., 2016.

Francuski, Ramona: Zivilrechtsakzessorische Tatbestände in der strafrechtlichen Fallbearbeitung, JuS 2014, S. 886.

Franzen, Klaus/Gast-de Haan, Brigitte (Begr.): Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht, Kommentar, §§ 369-412 AO; § 32 ZollVG; §§ 26a, 26c UStG; §§ 73 ff., § 261 StGB, 9. Aufl., 2023.

Franzheim, Horst: Parteispenden – Steuerhinterziehung – Straffreiheit?, NStZ 1982, S. 137.

Frizen, Friederike: Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, Steuerehrlichkeit, Sachverhaltsverantwortung und Kontrolle, 2009.

Gaede, Karsten: Zeitgesetze im Wirtschaftsstrafrecht und rückwirkend geschlossene Ahndungslücken, - Auslaufmodelle infolge des Meistbegünstigungsprinzips der EU-Grundrechtecharta? -, wistra 2011, S. 365.

Gebhardt, Thomas: Praxisfragen zu einer Berichtigungspflicht nach § 153 AO von Bescheinigungen und elektronischen Daten bei der Einkommensteuererklärung, Zugleich Anmerkungen zu Nöcker: „§ 93c AO – die Beistellung eDaten und ihre Folgen“, AO-StB 8/2020, 261 ff., AO-StB 2021, S. 32.

Gehm, Matthias: Anmerkung zu BGH vom 7.9.2016 1 StR 57/16, NZWiSt 2017, S. 34.

Gläser, Sven/Schöllhorn, Christian: Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStR 2016, S. 1577.

Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hrsg.): Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, (Loseblatt, Stand: 181. Ergänzungslieferung März 2024).

Graf, Jürgen Peter/Jäger, Markus/Wittig, Petra (Hrsg.): Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kommentar, 2. Aufl., 2017.

Gribbohm, Günter/Utech, Hans: Probleme des allgemeinen Steuerstrafrechts, NSTZ 1990, S. 209.

Grötsch, Andreas/Stürzl, Anja: Die „Unkenntnis“ in § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO – zugleich Besprechung von OLG Oldenburg vom 10.7.2018, wistra 2019, 79 –, wistra 2019, S. 127.

Grunst, Bettina: § 370 I Nr. 2 AO - Sonderdelikt und besonderes persönliches Merkmal (§ 28 I StGB) Anmerkung zu BGH, NSTZ 1995, 405, NSTZ 1998, S. 548.

Haas, Peter: Strafbarkeit der Nichtabgabe von Steuererklärungen, in: Dünkel, Frieder/Fahl, Christian/Hardtke, Frank/Harrendorf, Stefan/Regge, Jürgen/Sowada, Christoph (Hrsg.), Strafrecht, Wirtschaftsstrafrecht, Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks, 2018, S. 447.

Haunhorst, Sabine: Risikomanagement in der Finanzverwaltung – ein Fall für die Finanzgerichte?, DStR 2010, S. 2105.

Häger, Jan: Wegfall der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung bei dem Finanzamt vorliegenden Daten – Auswirkungen des § 150 Abs. 7 S. 2 AO und des Urteils des OLG Köln wistra 2017, 363 auf die Anwendung des § 370 AO –, wistra 2017, S. 369.

Hellmann, Uwe: Plädoyer für das strafrechtliche Denken im Steuerstrafrecht, in: Hellmann, Uwe/Schröder, Christian (Hrsg.), Festschrift für Hans Achenbach, 2011, S. 141.

Hellmann, Uwe: Stellung, Abgrenzung und Sanktionierung der Steuerhinterziehung im Strafrechtssystem – aus der Sicht der Wissenschaft, in: Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht, 39. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bremen, 22. und 23. September 2014, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 38, 2015, S. 53.

Hellmann, Uwe: Steuerhinterziehung im „digitalisierten“ Besteuerungsverfahren, in: Dünkel, Frieder/Fahl, Christian/Hardtke, Frank/Harrendorf, Stefan/Regge, Jürgen/Sowada, Christoph (Hrsg.), Strafrecht, Wirtschaftsstrafrecht, Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks, 2018, S. 483.

Heuel, Ingo/Harink, Sarah: Steuerhinterziehung im Zeitalter elektronischer Steuererklärungen – Welche Auswirkungen hat das BestVerfModG auf das Steuerstrafrecht?, AO-StB 2020, S. 49.

Heuermann, Bernd: Was ist eigentlich eine Entrichtungssteuerschuld?, StuW 2006, S. 332.

Hey, Johanna: Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen, in: Dreseck, Walter/Seer, Roman (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, 2001, S. 269.

Hey, Johanna: Vollzugsdefizite bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen – Zugleich Anmerkung zum BVerfG-Urteil vom 9.3.2004 2 BvL 17/02 zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen –, DB 2004, S. 724.

Hey, Johanna: Resümee, in: Hey, Johanna (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln, 17. und 18. September 2018, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 42, 2019, S. 429.

Hidien, Jürgen: E-Commerce: Mitteilungspflichten der Plattformbetreiber und Informationsaustausch im EU-Steuerpaket 2020 (“DAC 7”), BB 2021, S. 346.

Huber, Erich/Seer, Roman: Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, StuW 2007, S. 355.

Humm, Stefan: Kontrollmitteilungen im Steuerrecht, System – Rechtsvergleich – Reformimpulse, 2014.

Hummel, Lars: Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren unter Einsatz digitaler Methoden, Einige grundsätzliche Überlegungen, beck.digitax 2020, S. 60.

Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Begr.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, (Loseblatt, Stand: 278. Ergänzungslieferung Januar 2024).

Hüls, Silke: Bestimmtheitsgrundsatz, § 266 StGB und § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO, Die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 23.6.2010 (2 BvR 2559/08, 2 BvR 105/09, 2 BvR 491/09) und vom 16.6.2011 (2 BvR 542/09), NZWiSt 2012, S. 12.

Hüls, Silke/Reichling, Tilman (Hrsg.): Steuerstrafrecht, 2. Aufl., 2020.

Isensee, Josef: Aussetzung des Steuerstrafverfahrens - rechtsstaatliche Ermessensdirektiven, NJW 1985, S. 1007.

Jacobi, Florian: Steuerhinterziehung durch aktives Tun und durch Unterlassen, 2019.

Jäger, Markus: Stellung, Abgrenzung und Sanktionierung der Steuerhinterziehung im Strafrechtssystem, in: Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht, 39. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bremen, 22. und 23. September 2014, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 38, 2015, S. 29.

Jescheck, Hans-Heinrich/Weigend, Thomas: Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil, 5. Aufl., 1996.

Jesse, Lenhard: Anzeige- und Berichtigungspflichten nach § 153 AO, BB 2011, S. 1431.

Juchem, Mathias: § 370 AO - ein normativer Straftatbestand!, wistra 2014, S. 300.

Kaluza, Daniela/Baum, Michael: Korrektur von Steuerbescheiden im Zeitalter elektronischer Steuererklärungen, Elektronische Steuererklärung und Bestandskraft, NWB 2013, S. 2728.

Kasiske, Peter: Anmerkung zu BGH vom 9.4.2013 1 StR 586/12, *wistra* 2014, S. 100.

Kindhäuser, Urs/Neumann, Ulfrid/Paeffgen, Hans-Ullrich/Saliger, Frank (Hrsg.): *Strafgesetzbuch, Kommentar*, 6. Aufl., 2023.

Kirchhof, Gregor: Die Überforderung der Arbeitgeber durch den Lohnsteuerabzug, Zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, dem „ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse“ (BFH) und dem aktuellen Reformvorschlag zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, *FR* 2015, S. 773.

Kirchhof, Gregor: Rechtsetzung und Rechtsanwendung im steuerlichen Massenfallrecht, Zu den lohnsteuerlichen Sachbezügen, der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, der gesetzlichen Typisierung sowie der Ist- und Soll-Ertragsbesteuerung, in: Drüen, Klaus-Dieter (Hrsg.), *Besteuerung von Arbeitnehmern*, 41. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Hannover, 19. und 20. September 2016, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 40, 2017, S. 47.

Kirchhof, Gregor/Kulosa, Egmont/Ratschow, Eckart (Hrsg.): *Beck'scher Online-Kommentar EStG*, (online, Stand: 17. Edition 1.10.2023).

Kirchhof, Paul: Die steuerrechtliche Bedeutung der Digitalisierung für Unternehmen und Unternehmensberater, *DStR* 2018, S. 497.

Kleemann, Roland: Mit vorausgefüllter Steuererklärung und Vollmachtsdatenbank fit für die Zukunft, *DStR* 2013, S. 2721.

Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.): *AO, Abgabenordnung, Kommentar*, 17. Aufl., 2023.

Klüger, Lisa: *Die Rolle des Steuerberaters im elektronischen Veranlagungsverfahren*, 2023.

Koenig, Ulrich (Hrsg.): *Abgabenordnung, Kommentar*, 5. Aufl., 2024.

Kohlmann, Günter (Begr.): *Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht, Kommentar*, (Loseblatt, Stand: 81. Ergänzungslieferung Oktober 2023).

Kohlmann, Günter/Hilgers-Klautzsch, Brigitte: Bestrafung wegen Hinterziehung verfassungswidriger Steuern?, *wistra* 1998, S. 161.

Krug, Björn: Keine Steuerverkürzung durch Unterlassen i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bei Kenntnis der Finanzbehörde, *WiJ* 2017, S. 175.

Krug, Björn: Anmerkung zu LG Aurich vom 8.11.2017 12 Ns 310 Js 8712/15 (158/15), *NZWiSt* 2018, S. 194.

Krumm, Marcel: Zur Zukunft des Steuerstrafrechts, in: Sternberg, Christian/Schön, Wolfgang (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III*, 2018, S. 1.

Kuhlen, Lothar: Vorsatz und Irrtum im Steuerstrafrecht, in: Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), *Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht*, 39. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bremen, 22. und 23. September 2014, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 38, 2015, S. 117.

Kunert, Karl Heinz: Zur Rückwirkung des milderen Steuerstrafgesetzes – Nicht nur ein Beitrag zur Parteispendenaffäre –, NStZ 1982, S. 276.

Kußmaul, Heinz/Ruiner, Christoph: ELSTER - Das Elektronische Steuererklärungssystem, StB 2008, S. 238.

Lackner, Karl/Kühl, Kristian/Heger, Martin (Fortg.): Strafgesetzbuch, Kommentar, 30. Aufl., 2023.

Lang, Joachim: Das neue Lohnsteuerrecht, StuW 1975, S. 113.

Lang, Joachim/Herzig, Norbert/Hey, Johanna/Horlemann, Heinz-Gerd/Pelka, Jürgen/Pezzer, Heinz-Jürgen/Seer, Roman/Tipke, Klaus: Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005.

Lippross, Otto-Gerd/Seibel, Wolfgang (Hrsg.): Basiskommentar Steuerrecht, (Loseblatt, Stand: 142. Ergänzungslieferung Februar 2024).

Lütt, Hans-Jürgen: Das Handlungsunrecht der Steuerhinterziehung, 1988.

Madauß, Norbert: Steuerstrafrechtliche Einzelaspekte der Berichtigung nach § 153 AO, NZWiSt 2016, S. 343.

Madauß, Norbert: Praxisprobleme im Bereich der Steuerhinterziehung von Erbschaft- und Schenkungssteuer, NZWiSt 2017, S. 347.

Mannefeld, Meike: Steuerhinterziehung: Elektronische Datenübermittlung an die Finanzverwaltung und ihre Folgen, PStR 2023, S. 86.

Mannefeld, Meike: Steuerhinterziehung: Umfang der Steuerverkürzung durch Unterlassen bei elektronischer Datenübermittlung, PStR 2023, S. 112.

Nagel, Sibylle/Waza, Thomas: Risikomanagement beim Steuervollzug - ein Weg aus der Krise!, DSStZ 2008, S. 321.

Nöcker, Gregor: § 93c AO – die Beistellung von eDaten und ihre Folgen, AO-StB 2020, S. 261.

Nöcker, Gregor: Prüfungspflichten trotz Beistellung von eDaten, Zugleich eine kurze Replik auf den Beitrag von Gebhardt: „Praxisfragen zu einer Berichtigungspflicht nach § 153 AO von Bescheinigungen und elektronischen Daten bei der Einkommensteuer“, AO-StB 1/2021, 32, AO-StB 2021, S. 35.

Nöcker, Gregor: E-Daten und Änderungspflicht, Droht bei fehlender Überprüfung die Verwirklichung der leichtfertigen Steuerverkürzung durch Unterlassen?, AO-StB 2022, S. 226.

Ortward, Dominik: Steuererklärungspflicht und Verfahrensleistungsfähigkeit, Eine Untersuchung im Steuerverfahren und Strafverfahren unter besonderer Berücksichtigung der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, 2021.

Pelka, Jürgen/Petersen, Karl: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, 18. Aufl., 2021.

Peters, Norman: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Nachjustierungsbedarf hinsichtlich der Risiko- und Lastenverteilung, FR 2015, S. 1026.

Peters, Sebastian: Betrug und Steuerhinterziehung trotz Erklärung wahrer Tatsachen, 2010.

Peters, Sebastian: Steuerhinterziehung trotz Erklärung wahrer Tatsachen?, NZWiSt 2012, S. 361.

Peters, Stephan: Steuererklärungen: Vordruckmuster mit qualifiziertem Freitextfeld: Wann sind hier Eintragungen zu machen?, MBP 2017, S. 149.

Peuthert, Benjamin/Schmidt, Christoph/Müller, Robert/Schaebbs, Daniel Simon: Perspektiven für den künftigen Umfang und die Nutzung von digitalen Daten im Besteuerungsverfahren (Teil II), beck.digitax 2021, S. 309.

Pfarrmann, Volker/Rosenke, Torsten/Wagner, Klaus J. (Hrsg.): Beck'scher Online-Kommentar AO, (online, Stand: 27. Edition 15.1.2024).

Pohl, Rolf: Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, Zugleich eine Studie zur Umgehungs-
bekämpfung im Strafrecht, 1990.

Puppe, Ingeborg: Tatirrtum, Rechtsirrtum, Subsumtionsirrtum, GA 1990, S. 145.

Randt, Karsten: Reichweite und Grenzen der steuerlichen Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht, in: Spindler, Wolfgang/Tipke, Klaus/Rödter, Thomas (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, 2009, S. 1255.

Ransiek, Andreas: Bestimmtheitsgrundsatz, Analogieverbot und § 370 AO, in: Sieber, Ulrich/Dannecker, Gerhard/Kindhäuser, Urs/Vogel, Joachim/Walter, Tonio, Strafrecht und Wirtschaftsstrafrecht – Dogmatik, Rechtsvergleich, Rechtstatsachen –, Festschrift für Klaus Tiedemann zum 70. Geburtstag, 2008, S. 171.

Ransiek, Andreas: Das unechte Unterlassungsdelikt, JuS 2010, S. 585.

Ransiek, Andreas: Das unechte Unterlassungsdelikt, JuS 2010, S. 678.

Ransiek, Andreas/Hüls, Silke: Zum Eventualvorsatz bei der Steuerhinterziehung, NStZ 2011, S. 678.

Reichling, Tilman/Lange, Moritz: Der Täterkreis der Steuerhinterziehung durch Unterlassen, zugleich Bespr. BGH Urt. v. 9.4.2013 – 1 StR 586/12, NStZ 2014, S. 311.

Reimann, Philip: Auswirkungen der Digitalisierung auf die Kommunikation und Datenübergabe zwischen Mandant, Kanzlei und Finanzverwaltung – Teil II, StB 2019, S. 381.

Reiter, Christian: „Nemo tenetur se ipsum prodere“ und Steuererklärungspflicht, Zur Strafbarkeit der wiederholenden Hinterziehung periodischer Veranlagungs- und Fälligkeitssteuern im anhängigen Steuerstrafverfahren, 2007.

Reuß, Andreas: Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten, Dargestellt am Beispiel der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, 1979.

Rolletschke, Stefan: Auswirkungen der elektronischen Datenübermittlung (§ 93c AO) auf die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, NZWiSt 2018, S. 185.

Rolletschke, Stefan: Die Unkenntnis der Finanzbehörde bei § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, Zugleich Besprechung von OLG Oldenburg, Beschl. v. 10.7.2018 - 1 Ss 51/18, ZWH 2018, S. 345.

Rolletschke, Stefan: Die steuerstrafrechtlichen Aspekte der elektronischen Steuererklärung, in: Dünkel, Frieder/Fahl, Christian/Hardtke, Frank/Harrendorf, Stefan/Regge, Jürgen/Sowada, Christoph (Hrsg.), Strafrecht, Wirtschaftsstrafrecht, Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks, 2018, S. 571.

Rolletschke, Stefan/Kemper, Martin/Roth, David (Hrsg.): Steuerstrafrecht, AO – UStG – ZollVG, Kommentar, (Loseblatt, Stand: 125. Ergänzungslieferung Dezember 2023).

Roth, David: Steuerhinterziehung durch Unterlassen: bei Kenntnis der Finanzbehörden ausgeschlossen?, NZWiSt 2017, S. 308.

Roth, David: Elektronische Daten im Finanzamt: § 150 Abs. 7 Satz 2 AO n.F. als Totengräber der Steuerhinterziehung?, wistra 2018, S. 152.

Roth, David: Gesetzliche Neuregelungen: JStG 2022: Steuerstrafrechtliche Aspekte, PStR 2023, S. 163.

Roxin, Claus: Täterschaft und Tatherrschaft, 11. Aufl., 2022.

Ruß, Julia/Ismer, Roland/Margolf, Juliane: Digitalisierung des Steuerrechts: Eine Herausforderung für die Ausgestaltung von materiellen Steuergesetzen, DStR 2019, S. 409.

Rüping, Hinrich: Blankettnormen als Zeitgesetze, NStZ 1984, S. 450.

Salditt, Franz: Über die Relevanz des Verifikationsprinzips für den Tatbestand der Steuerhinterziehung, wistra 2021, S. 217.

Samson, Erich: Möglichkeiten einer legislatorischen Bewältigung der Parteispendenproblematik, wistra 1983, S. 235.

Samson, Erich/Horn, Eckhard: Steuerunehrlichkeit und Steuerhinterziehung durch Unterlassen, NJW 1970, S. 593.

Samson, Erich/Horn, Eckhard: Nochmals: Zur Steuerverkürzung durch Unterlassen., NJW 1971, S. 1686.

Schaeps, Daniel Simon/Hessel, Katja/Bernhardt, Wilfried: Agenda für die Steuerverwaltung in Deutschland – „Digitales FA 2030“ –, DB 2021, S. 412.

Schäfer, Helmut: Amnestie für verdeckte Parteispenden durch Änderung des Steuerrechts?, wistra 1983, S. 167.

Schick, Walter: Die Steuererklärung, StuW 1988, S. 301.

Schleeh, Jörg: Die Bedeutung der steuerlichen Pflichten für das Steuerstrafrecht, BB 1971, S. 815.

Schmidt, Christoph: Risikoorientierte Fallauswahl, automationsgestützte Fallbearbeitung und elektronische Steuerfestsetzung, Chancen, Herausforderungen und Grenzen des digitalen Steuervollzugs, 2021.

Schmidt, Christoph: (Abweichende) Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen im digitalen Besteuerungsverfahren - Das qualifizierte Freitextfeld (§ 150 Abs. 7 S. 1 AO) und sein ambivalenter Charakter, BB 2022, S. 2327.

Schmidt, Christoph: Ausfüllen der Steuerformulare und Abgabe der ESt-Erklärung – Reine Wissenserklärung oder arbeitsteilige Do-it-yourself-Subsumtion?, DB 2022, S. 2566.

Schmidt, Christoph: Vorausgefüllte Steuererklärung und eDaten-Deklarationsfiktion gemäß § 150 Abs. 7 S. 2 AO (Teil I), Eine kritische Bestandsaufnahme eindeutig zweideutiger zentraler Regelungen des digitalen Besteuerungsverfahrens, beck.digitax 2023, S. 254.

Schmidt, Christoph: Vorausgefüllte Steuererklärung und eDaten-Deklarationsfiktion gemäß § 150 Abs. 7 S. 2 AO (Teil II), Eine kritische Bestandsaufnahme eindeutig zweideutiger zentraler Regelungen des digitalen Besteuerungsverfahrens, beck.digitax 2023, S. 330.

Schmidt, Eckehard: Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, in: Widmann, Werner (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 31, 2008, S. 37.

Schmitz, Roland: § 150 Abs. 7 S. 2 AO und seine Auswirkungen auf das Steuerstrafrecht, in: Dünkel, Frieder/Fahl, Christian/Hardtke, Frank/Harrendorf, Stefan/Regge, Jürgen/Sowada, Christoph (Hrsg.), Strafrecht, Wirtschaftsstrafrecht, Steuerrecht, Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks, 2018, S. 615.

Schönke, Adolf/Schröder, Horst: Strafgesetzbuch, Kommentar, 30. Aufl., 2019.

Schuhmann, Helmut: Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten der Beteiligten, DStZ 1986, S. 583.

Schulze-Osterloh, Joachim: Unbestimmtes Steuerrecht und strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz, in: Kohlmann, Günter (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, Grundfragen des Steuerstrafrechts heute, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., 1983, S. 43.

Schuster, Frank Peter: Das Verhältnis von Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten, Eine Untersuchung zum Allgemeinen Teil im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2012.

Schwabe, Markus: Die Digitalisierung der Amtsermittlung im Steuerverfahren, 2023.

Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin/Keß, Thomas (Hrsg.): AO/FGO Kommentar, (Loseblatt, Stand: 214. Ergänzungslieferung Juli 2023).

Schwedhelm, Rolf: Strafrechtliche Risiken steuerlicher Beratung, DSStR 2006, S. 1017.

Seer, Roman: Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 2003, S. 40.

Seer, Roman: Reform der Steuerveranlagung, in: Herzig, Norbert/Günkel, Manfred/Niemann, Ursula (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005*, zugleich Bericht über den 56. Fachkongress der Steuerberater Köln, 12. und 13. Oktober 2004, Herausgegeben im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater, 2005, S. 53.

Seer, Roman: Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, *DStR* 2008, S. 1553.

Seer, Roman: Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in: Widmann, Werner (Hrsg.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 31, 2008, S. 7.

Seer, Roman: Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, *FR* 2012, S. 1000.

Seer, Roman: Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *StuW* 2015, S. 315.

Seer, Roman: Das Delikt der Steuerhinterziehung im Kernbereich des Steuerstrafrechts, Wichtiges Detailwissen für die Prüfung und Praxis, *SteuerStud* 2016, S. 35.

Seer, Roman: Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, in: Rödder, Thomas/Hüttemann, Rainer (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 2016/2017*, zugleich Bericht über den 68. Fachkongress der Steuerberater Köln, 25. und 26. Oktober 2016, Herausgegeben im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater, 2017, S. 539.

Solka, Peter-Jan: Vorsatz und Irrtum bei der Steuerhinterziehung, *BLJ* 2013, S. 19.

Sommer, Alexander/Kauffmann, Philipp: Verklammerung der Steuerhinterziehung (durch aktives Tun) des Erblassers und der Steuerhinterziehung (durch Unterlassen) des Erben – ein rein fiskalisches Konstrukt contra legem?, *NZWiSt* 2015, S. 63.

Sowinski, Norbert: Amtsveranlagung für Inlandsrentner, Ein Pilotprojekt in Mecklenburg-Vorpommern, *NWB* 2017, S. 2170.

Sowinski, Norbert: Einkommensteuererklärung 2021, Allgemeine Veranlagungshinweise und Erläuterungen zu den Vordrucken 2021, *NWB* 2022, S. 1092.

Spatscheck, Rainer/Mantas, Christos: Strafrechtlich relevante Pflichten bei der Abgabe von Erklärungen, *PStR* 2000, S. 101.

Spatscheck, Rainer/Spilker, Bettina: Sorgfaltspflichten, Haftungsrisiken und steuerstrafrechtliche Aspekte bei der elektronischen Kommunikation mit dem Finanzamt, *DStR* 2021, S. 2161.

Spilker, Bettina: Digitalisierung in der Finanzverwaltung, Chancen und Grenzen, *FR* 2022, S. 211.

Spilker, Bettina: E-Government – Anforderungen an das Verwaltungsverfahren, Verfahrensrechte und Mindestanforderungen am Beispiel der AO?, *NVwZ* 2022, S. 680.

Steinhauff, Dieter: Die Änderung der Korrekturvorschriften durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG), *jurisPR-SteuerR* 33/2016, Anm. 1.

Steinhauff, Dieter: Die Haftung Dritter bei Datenübermittlungen an Finanzbehörden (§ 72a AO), *AO-StB* 2021, S. 241.

Streck, Michael: Auswirkungen der Ertrags- und Verwaltungshoheit auf die steuerliche Belastung, in: Friauf, Karl Heinrich (Hrsg.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 12, 1989, S. 187.

Streck, Michael: Steuerstrafrecht – Steuerrecht oder Strafrecht?, in: Dünkel, Frieder/Fahl, Christian/Hardtke, Frank/Harrendorf, Stefan/Regge, Jürgen/Sowada, Christoph (Hrsg.), *Strafrecht, Wirtschaftsstrafrecht, Steuerrecht*, Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks, 2018, S. 631.

Tiedemann, Klaus: Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht, Untersuchungen zu einem rechtsstaatlichen Tatbestandsbegriff, entwickelt am Problem des Wirtschaftsstrafrechts, 1969.

Tiedemann, Klaus: Das Parteienfinanzierungsgesetz als strafrechtliche *lex mitior*, *NJW* 1986, S. 2475.

Tiedemann, Klaus: *Wirtschaftsstrafrecht*, 5. Aufl., 2017.

Tipke, Klaus: Über Deklarieren und Verifizieren, in: Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beer-mann, Albert (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform*, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, 1999, S. 819.

Tipke, Klaus/*Kruse*, Heinrich Wilhelm (Begr.): *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, Kommentar, (Loseblatt, Stand: 180. Ergänzungslieferung März 2024).

Tipke, Klaus (Begr.)/*Lang*, Joachim: *Steuerrecht*, 24. Aufl., 2021.

Trossen, Nils: Die Auswirkungen der Modernisierung des steuerlichen Verfahrensrechts auf den gerichtlichen Rechtsschutz, *FR* 2015, S. 1021.

Trossen, Nils: Das qualifizierte Freitextfeld (§ 150 Abs. 7 S. 1 und 2 AO), Zukünftige Praxisprobleme und offene Fragen, *AO-StB* 2017, S. 309.

Trzaskalik, Christoph: Die Steuererhebungspflichten Privater, in: Friauf, Karl Heinrich (Hrsg.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 12, 1989, S. 157.

Ulmer, Eckhart: Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, *DStZ* 1986, S. 292.

Vetten, Alexander: Steuermodernisierungsgesetz – ein zweiter Blick, Praxisrelevante Änderungen, *NWB* 2016, S. 3187.

Vinken, Horst: Vollmachtsdatenbank und vorausgefüllte Steuererklärung, *DStR* 2012, S. 1205.

Von der Heide, Isabella Maria: Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO – zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung der Blankettstrafgesetze von Strafgesetzen mit normativen Tatbestandsmerkmalen, 1986.

Wabnitz, Heinz-Bernd/Janovsky, Thomas/Schmitt, Lothar (Hrsg.): Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5. Aufl., 2020.

Walter, Tonio: Ist Steuerstrafrecht Blankettstrafrecht?, in: Sieber, Ulrich/Dannecker, Gerhard/Kindhäuser, Urs/Vogel, Joachim/Walter, Tonio, Strafrecht und Wirtschaftsstrafrecht – Dogmatik, Rechtsvergleich, Rechtstatsachen –, Festschrift für Klaus Tiedemann zum 70. Geburtstag, 2008, S. 969.

Walter, Tonio/Lohse, Christian/Dürrer, Rainer: Innergemeinschaftliche Lieferung und Mehrwertsteuerhinterziehung in Deutschland und im EU-Ausland, - Zugleich Besprechung von BGH wistra 2012, 114 und EuGH wistra 2011, 99 -, wistra 2012, S. 125.

Waßmer, Martin: Die strafrechtliche Geschäftsherrenhaftung, 2006.

Webel, Karsten: Anmerkung zu OLG Köln vom 31.1.2017 - 1 RVs 253/16 - u.a., wistra 2017, S. 366.

Webel, Karsten: Anmerkung zu LG Aurich vom 8.11.2017 - 12 Ns 310 Js 8712/15 - u.a., wistra 2018, S. 182.

Weckerle, Thomas: Steuerstrafrechtliche Verantwortung des Beraters, in: Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.), Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht, 39. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bremen, 22. und 23. September 2014, Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 38, 2015, S. 171.

Weidemann, Jürgen: Ist der Steuerhinterziehungstatbestand ein Blankettgesetz?, wistra 2006, S. 132.

Wenzig, Herbert: Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und ihre Grenzen, DStZ 1986, S. 375.

Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH: Der Arbeitgeber als kostenloses Hilfsorgan der Finanzverwaltung?, DB 2013, S. 139.

Wittmann, Rolf: Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO – Reduktion der Mitwirkungspflicht durch finanzbehördliches Verhalten –, StuW 1987, S. 35.

Wulf, Martin: Handeln und Unterlassen im Steuerstrafrecht, Eine Untersuchung zum Verhaltensunrecht der Steuerhinterziehung, 2000.

Wulf, Martin: Strafbarkeit der Vermögensteuerhinterziehung und § 370 AO als Blankettgesetz, wistra 2001, S. 41.

Wulf, Martin: § 153 AO: Die strafbewehrte Berichtigungspflicht - eine Kritik an der neuen BGH-Rechtsprechung, PStR 2009, S. 190.

Wulf, Martin: Praxishinweise zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO, Stbg 2010, S. 295.

Zaumseil, Peter: Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, NJW 2016, S. 2769.