

MPI Studies in Tax Law and Public Finance 8



Wolfgang Schön  
Christian Sternberg *Hrsg.*

# Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III

# MPI Studies in Tax Law and Public Finance

---

Weitere Bände in dieser Reihe  
<http://www.springer.com/series/10393>



# MPI Studies in Tax Law and Public Finance

---

Volume 8

*Series Editors*

Kai A. Konrad  
Wolfgang Schön

Wolfgang Schön · Christian Sternberg  
Hrsg.

---

# Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III

*Herausgeber*

Wolfgang Schön  
Max-Planck-Institut für Steuerrecht und  
Öffentliche Finanzen  
München  
Deutschland

Christian Sternberg  
Max-Planck-Institut für Steuerrecht und  
Öffentliche Finanzen  
München  
Deutschland

ISSN 2196-0011                      ISSN 2196-002X (electronic)  
MPI Studies in Tax Law and Public Finance  
ISBN 978-3-662-56057-0                      ISBN 978-3-662-56058-7 (eBook)  
<https://doi.org/10.1007/978-3-662-56058-7>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Springer-Verlag GmbH Germany 2018

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer ist Teil von Springer Nature  
Die eingetragene Gesellschaft ist Springer-Verlag GmbH Deutschland  
Die Anschrift der Gesellschaft ist: Heidelberger Platz 3, 14197 Berlin, Germany

# Vorwort

In den vergangenen Jahren hat sich die Steuerpolitik großen Entwürfen verweigert und – neben der Auseinandersetzung mit vielfältigen Herausforderungen aus europäischen und internationalen Zusammenhängen – eher die Kontinuität der Steuergesetzgebung gewahrt. So vernünftig es erscheinen mag, der Praxis Zeit für Erfahrungen mit dem geltenden Recht zu lassen, und so risikoreich weitgehende Reformen der auf Akzeptanz und Haushaltsverantwortung blickenden Politik erscheinen mögen, so wenig kann indessen auf ein Nachdenken über die Grundlagen unserer Besteuerungsordnung verzichtet und dauerhaft einem alltäglichen Pragmatismus gehuldigt werden. Nicht zuletzt das Verfassungs- und Europarecht fordern vom Gesetzgeber folgerichtiges Denken, wie in jüngerer Zeit der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs zum Sanierungserlass oder die Verfahren zu § 8c KStG vor dem Bundesverfassungsgericht und vor dem Europäischen Gerichtshof gezeigt haben. Gerade in einer Zeit relativen Stillstands der Steuergesetzgebung ist es eine vordringliche Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, die Zukunft zu prognostizieren und zu gestalten.

Um diesen Prozess zu unterstützen, hat das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen im Jahre 2016 bereits zum dritten Mal führende Steuerrechtswissenschaftlern der jüngeren Generation dazu eingeladen, im Rahmen einer Vortragsreihe zu selbstgewählten Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts zu referieren. Es knüpfte damit an erfolgreiche Vorgängerveranstaltung aus den Jahren 2008 und 2012 an.

In den hier publizierten Vorträgen zeigt sich nicht nur eine erstaunliche Vielfalt „neuer“ Zukunftsfragen, sondern auch die wissenschaftliche Qualität einer neuen Generation von Steuerwissenschaftlern, die bereit sind, in wenig bearbeitete Gebiete vorzudringen. So unterzieht *Marcel Krumm* das in den letzten Jahren in den Vordergrund getretene Steuerstrafrecht einer Grundsatzanalyse und –kritik, während *André Meyer* das ebenfalls expandierende Insolvenzsteuerrecht neu vermisst. *Henning Tappe* exemplifiziert Grundsatzfragen der Privatisierung steuerlichen Verwaltungsaufgaben am Beispiel der Risikoverteilung bei der Einbehaltung von Kapitalertragsteuer. *Gregor Kirchhof* fragt nach Optionen für eine „Renaissance der Sollertragsteuer“. Und während *Michael Stöber* die „Zukunft der Zinsschranke“

vor dem Hintergrund verfassungsrechtlicher und europarechtlicher Entwicklungen prognostiziert, greift *Heribert Anzinger* mit der „Internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung“ eine weit über das deutsche Steuerrecht hinausreichende Problematik der Einkommen- und Körperschaftsteuer im internationalen Kontext auf.

Die Herausgeber wünschen den in diesem Band versammelten Beiträgen eine interessierte Aufnahme und eine breite Diskussion durch das Fachpublikum.

München, im September 2017

Wolfgang Schön  
Christian Sternberg

# Inhaltsverzeichnis

|          |                                                                                                      |            |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>1</b> | <b>Zur Zukunft des Steuerstrafrechts</b> .....                                                       | <b>1</b>   |
|          | Marcel Krumm                                                                                         |            |
| <b>2</b> | <b>Das Insolvenzsteuerrecht am Scheideweg</b> .....                                                  | <b>45</b>  |
|          | André Meyer                                                                                          |            |
| <b>3</b> | <b>Privatisierung der Steuerverwaltung – am Beispiel des neuen<br/>§ 44 Abs. 1 Satz 3 EStG</b> ..... | <b>77</b>  |
|          | Henning Tappe                                                                                        |            |
| <b>4</b> | <b>Renaissance der Soll-Ertragsbesteuerung?</b> .....                                                | <b>99</b>  |
|          | Gregor Kirchhof                                                                                      |            |
| <b>5</b> | <b>Zur Zukunft der Zinsschranke</b> .....                                                            | <b>121</b> |
|          | Michael Stöber                                                                                       |            |
| <b>6</b> | <b>Internationale Kapitaleinkommensbesteuerung</b> .....                                             | <b>159</b> |
|          | Heribert M. Anzinger                                                                                 |            |



# Autorenverzeichnis

**Heribert M. Anzinger** Fachgebiet Wirtschafts- und Steuerrecht, Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, Universität Ulm, Helmholtzstraße 22, 89081 Ulm, Deutschland, e-mail: heribert.anzinger@uni-ulm.de

**Gregor Kirchhof** Juristische Fakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanzrecht und Steuerrecht, Universität Augsburg, Universitätsstraße 24, 86159 Augsburg, Deutschland, e-mail: sekretariat.kirchhof@jura.uni-augsburg.de

**Marcel Krumm** Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Rechtswissenschaftliche Fakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht, Universitätsstraße 14-16, 48143 Münster, Deutschland, e-mail: mkrum\_01@uni-muenster.de

**André Meyer** Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht und Steuerrecht, Gesellschafts- und Bilanzrecht, Universität Bayreuth, Zivilrecht XI, 95440 Bayreuth, Deutschland, e-mail: zivilrecht11@uni-bayreuth.de

**Michael Stöber** Rechtswissenschaftliche Fakultät, Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, deutsches und internationales Steuer-, Handels- und Wirtschaftsrecht sowie Zivilverfahrensrecht, Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, Leibnizstraße 6, 24118 Kiel, Deutschland, e-mail: mstoeber@law.uni-kiel.de

**Henning Tappe** Fachbereich V, Rechtswissenschaft, Lehrstuhl für Öffentliches Recht, deutsches und internationales Finanz- und Steuerrecht, Universität Trier, 54286 Trier, Deutschland, e-mail: steuerrecht@uni-trier.de

# 1

## Zur Zukunft des Steuerstrafrechts

Marcel Krumm

### Inhaltsverzeichnis

|         |                                                                                                                        |    |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1     | Entwicklung des steuerlichen Sanktionsregimes im 19. und 20. Jahrhundert                                               | 3  |
| 1.1.1   | Sanktionierung steuerlichen Fehlverhaltens bis in die frühen Jahre der Bundesrepublik                                  | 3  |
| 1.1.2   | Vom 2. AOStrafÄndG vom 12.08.1968 bis in die Gegenwart                                                                 | 5  |
| 1.2     | Das Zusammenspiel von Steuerrecht, Steuervollzug und Strafrecht als Herausforderung                                    | 6  |
| 1.2.1   | Herausforderungen bei der Anwendung des objektiven Tatbestandes                                                        | 6  |
| 1.2.1.1 | „Rechtsanwendungsfehler“ als tatbestandsmäßiges Verhalten?                                                             | 6  |
| 1.2.1.2 | Strafrechtliche Fragen des privatisierten Vollzugs in Zeiten von Automatisierung, Digitalisierung und Risikomanagement | 10 |
| 1.2.1.3 | Bewältigung der Erklärung mit „offenem Visier“ im Unternehmenssteuerrecht                                              | 12 |
| 1.2.2   | Herausforderungen in Ansehung des subjektiven Tatbestandes                                                             | 14 |
| 1.2.2.1 | Das Vorsatzerfordernis zwischen Obersatz und praktischer Handhabung                                                    | 14 |
| 1.2.2.2 | Insbesondere: Folgewirkungen für das Unternehmens- und Bilanzsteuerrecht                                               | 16 |
| 1.3     | Recht und Wirklichkeit                                                                                                 | 18 |
| 1.4     | Zur Zukunft des Steuerstrafrechts                                                                                      | 20 |

---

Prof. Dr. iur.; Der Verfasser ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms Universität Münster. Im zweiten Hauptamt ist er Richter am Finanzgericht Münster. Bei dem Beitrag handelt es sich um die Schriftfassung des Vortrages vom 23.02.2016. Die Vortragsform wurde weitgehend beibehalten. Einige Passagen des Vortrages hat der Verfasser in seine im Dezember 2016 erschienene Kommentierung des § 370 AO im Tipke/Kruse, Kommentar zur AO/FGO, übernommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis April 2017 berücksichtigt.

---

M. Krumm (✉)

Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Rechtswissenschaftliche Fakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht, Universitätsstraße 14-16, 48143 Münster, Deutschland  
e-mail: [mkrum\\_01@uni-muenster.de](mailto:mkrum_01@uni-muenster.de)

|           |                                                                                                                          |    |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.4.1     | Formulierung der Anforderungen an ein auf steuerliche Pflichtverletzungen reagierendes Sanktionsregime . . . . .         | 20 |
| 1.4.1.1   | Reflektion des materiellen Steuerrechts und der Vollzugsrealität . . . . .                                               | 20 |
| 1.4.1.2   | Strafrecht kann <i>kein</i> Ersatz für einen funktionierenden verwaltungsrechtlichen Vollzugsrechtsrahmen sein . . . . . | 21 |
| 1.4.1.3   | Verhinderung der (faktischen) Dysfunktionalität des Sanktionsregimes. . . . .                                            | 22 |
| 1.4.2     | Strukturelle Defizite des Steuerstrafrechts . . . . .                                                                    | 23 |
| 1.4.3     | Entkriminalisierung als Antwort (?) . . . . .                                                                            | 25 |
| 1.4.3.1   | Herabstufung der einfachen Steuerhinterziehung zur Ordnungswidrigkeit? . . . . .                                         | 25 |
| 1.4.3.2   | Sanktionierung <i>einfacher</i> Pflichtverletzungen durch ein verwaltungsrechtliches Zuschlagssystem? . . . . .          | 26 |
| 1.4.3.3   | Stellungnahme . . . . .                                                                                                  | 26 |
| 1.4.4     | Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen eines Zuschlagssystems . . . . .                                               | 29 |
| 1.4.4.1   | Grundrechtskonformität eines Zuschlagssystems . . . . .                                                                  | 29 |
| 1.4.4.1.1 | Vorbemerkung zum Maßstab: Nationaler und unionsrechtlicher Grundrechtsschutz . . . . .                                   | 29 |
| 1.4.4.1.2 | Vereinbarkeit mit dem Grundsatz <i>ne bis in idem</i> . . . . .                                                          | 30 |
| 1.4.4.1.3 | Verhältnismäßige Ausgestaltung des Steuerzuschlags . . . . .                                                             | 34 |
| 1.4.4.1.4 | Garantie der gerichtlichen Entscheidung . . . . .                                                                        | 36 |
| 1.4.4.2   | Zuschlagssystem und unionsrechtlicher Effektivitätsgrundsatz . . . . .                                                   | 37 |
| 1.4.5     | Freiheits- und Gleichheitsgewinne durch ein Zuschlagssystem? . . . . .                                                   | 38 |
| 1.5       | Schluss. . . . .                                                                                                         | 40 |
|           | Literatur. . . . .                                                                                                       | 41 |

Das Steuerstrafrecht ist aus der rechtspolitischen und rechtsdogmatischen Debatte derzeit nicht wegzudenken. So ist die strafbefreiende Selbstanzeige zuletzt an immer enger werdende Voraussetzungen geknüpft worden, der BGH hat in Bezug auf die Strafzumessung auf den ersten Blick klare (als Verschärfung empfundene) Worte gefunden, durch den Ankauf von Steuer-CDs und den Ausbau des Informationsaustausches wird erheblicher (Entdeckungs-) Druck auf die Hinterzieher von Einkommen- und Erbschaftsteuer-/Schenkungssteuer ausgeübt, die Strafrechtspraxis sieht sich aber auch zunehmend in Gestalt der Umsatzsteuerkarusselle und ähnlicher Erscheinungen mit organisierter Steuerkriminalität konfrontiert und zugleich scheint die strafrechtliche Diskussion dem Vernehmen nach auch vermehrt unternehmenssteuerrechtliche (Alltags-) Fälle zu erreichen. Dies alles muss Anlass dazu geben, sich mit dem Stand und den Perspektiven des Steuerstrafrechts auseinanderzusetzen. Ich bin kein Strafrechtler. Ich nähere mich dem Thema aus der Perspektive eines (Steuer-) Verwaltungsrechtlers, für den das Steuerstrafrecht Teil eines ganzheitlich zu betrachtenden Vollzugsrechtsrahmens ist. Die Pönalisierung ist allerdings nur eines von mehreren Steuerungsmitteln im Baukasten des Gesetzgebers und im Gesamtkonzept der gesetzgeberischen Möglichkeiten durchaus austauschbar. Der Beitrag verfolgt daher auch explizit ein rechtspolitisches Anliegen.

## 1.1 Entwicklung des steuerlichen Sanktionsregimes im 19. und 20. Jahrhundert

### 1.1.1 Sanktionierung steuerlichen Fehlverhaltens bis in die frühen Jahre der Bundesrepublik

In der Zeit vor 1919 waren es die Einzelsteuergesetze, die jeweils eigenständige Sanktionsregime für die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten vorsahen. Auch das StGB von 1871 brachte hier keine Reichseinheitlichkeit; es sparte die Verletzung von Steuergesetzen bewusst aus. Hier lässt sich nicht die ganze Breite des damaligen Normenbestandes wiedergeben.<sup>1</sup> Ich möchte aber ein paar Gemeinsamkeiten nennen: Nicht die Schädigung des staatlichen Steueranspruchs oder gar der Steuerzahlergemeinschaft soll im Vordergrund gestanden haben. Prägend soll vielmehr der ethisch neutrale Ungehorsam gegenüber dem Staat gewesen sein, der in der Nichterfüllung steuerrechtlicher Pflichten zum Ausdruck kam.<sup>2</sup> Tatbestandlich wurde vielfach an die vorsätzliche Pflichtverletzung angeknüpft. Es existierten allerdings gerade im Verbrauchsteuer- und Zollbereich viele Vorsatzvermutungen. Auf der Rechtsfolgenreihe sahen die Einzelsteuergesetze vielfach ein sog. Multipliarstrafensystem vor, d. h. die Sanktion bestand in einer Geldzahlungspflicht, die sich nach einem Vielfachen des Hinterziehungsbetrages berechnete. Zum Teil war der Multiplikator vom Gesetz strikt vorgegeben; zum Teil war er in das Ermessen von Behörde oder Gericht gestellt.<sup>3</sup> Mancherorts kannten die Einzelsteuergesetze auch Ersatzfreiheitsstrafen.

Mit der Reichsabgabenordnung<sup>4</sup> änderten sich einige dieser Parameter. Wir finden hier § 359 RAO 1919, der erstmals einen reichseinheitlichen Tatbestand der Steuerhinterziehung vorsah:

Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit den in den einzelnen Gesetzen hierfür angedrohten Strafen bestraft.

Die Norm stellt eine vorsätzlich begangene Tat unter Strafe. § 367 RAO 1919 tat dies ergänzend für den Fall der fahrlässigen Tatbegehung. Der Gesetzgeber sah

---

<sup>1</sup> Instrukтив zum Beispiel Gaede, Der Steuerbetrug, 141 ff.; Schneider, Die historische Entwicklung des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung, 10 ff.

<sup>2</sup> Pollack, Das Finanzdelikt als Verwaltungsdelikt, 59, 73.

<sup>3</sup> Siehe z. B. § 66 preußEstG v. 24.06.1891 (PrGS 1891, 175): vier- bis zehnfacher Betrag der Verkürzung, und § 43 preußErgStG v. 14.07.1893 (PrGS 1893, 134): zehn- bis fünfundsingzigfacher Betrag der Jahressteuer, um welche der Staat verkürzt worden ist.

<sup>4</sup> RAO v. 13.12.1919, RGBl. I 1919, 1993.

sowohl die vorsätzliche auch als die fahrlässige Steuerhinterziehung nicht mehr als neutralen Regelverstoß an, sondern als sozial-ethisch zu missbilligendes, strafwürdiges Unrecht.<sup>5</sup> Nach *Enno Becker* sollte hiermit der in der Bevölkerung vorherrschenden Auffassung vom Charakter der Steuerhinterziehung als Delikt des anständigen Mannes eindeutig entgegengewirkt werden.<sup>6</sup>

Organisatorisch wiederum ist berichtenswert, dass jenseits der Verhängung einer Freiheitsstrafe (nach wie vor) die Finanzbehörden für die Ahndung der Steuerverfehlungen zuständig waren. Die RAO sah zum einen ein sog. Unterwerfungsverfahren vor, wenn der Steuerpflichtige den Vorwurf einräumte (§ 410 RAO 1919). Zum anderen existierte ein sog. Strafbescheidsverfahren. Der Strafbescheid konnte mit der Beschwerde zum Landesfinanzamt angefochten werden. Alternativ konnte der Adressat die Entscheidung eines ordentlichen Gerichts beantragen (§ 412 RAO 1919).

In den folgenden fünf Jahrzehnten widmete sich der Gesetzgeber vornehmlich der Rechtsfolgenseite, die 1919 noch keine Vereinheitlichung erfahren hatte: 1924 erhielt § 359 RAO 1919 einen einheitlichen Strafraumen. Dieser sah eine unbegrenzte Geldstrafe vor; bei Verbrauchsteuern musste sie aber mindestens das vierfache des Hinterziehungsbetrages betragen. Hier zeigt sich nach wie vor der Geist des Multiplarstrafensystems. Zudem war die Anordnung von Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren möglich; bei Rückfall auch bis zu fünf Jahren.<sup>7</sup> Im Jahr 1939 wurden dann im Steuerhinterziehungsdelikt, das sich zwischenzeitlich in § 396 RAO 1931 fand, die letzten Reste des Multiplarstrafensystems gestrichen. Zudem wurden die Vorsatzvermutungen, die im Verbrauchsteuer- und Zollbereich überdauert hatten, abgeschafft.<sup>8</sup> Nach dem 2. Weltkrieg wurde sodann der Strafraumen deutlich angezogen. In der amerikanischen und britischen Besatzungszone wurde die Freiheitsstrafe zur Regelstrafe; nur bei mildernden Umständen konnte auf eine Geldstrafe erkannt werden.<sup>9</sup> Diese Regelung wurde allerdings später nicht von allen Ländern übernommen, sodass wir in den ersten Jahren der Bundesrepublik uneinheitliche Strafraumenregelungen hatten. 1956 nahm der Bundesgesetzgeber die Strafschärfungen zurück. Die Geldstrafe wurde wieder zur Regelstrafe; die Freiheitsstrafe erhielt den bis heute geltenden Rahmen.<sup>10</sup>

---

<sup>5</sup> So Schneider (Fn. 1), 71.

<sup>6</sup> Becker, Die Reichsabgabenordnung, § 359 Rz. 1.

<sup>7</sup> VO v. 14.02.1924, RGBI. 1924, 74.

<sup>8</sup> Gesetz zur Änderung der Reichsabgabenordnung vom 04.07.1939, RGBI. I 1939, 1181.

<sup>9</sup> Siehe Abschnitt III § 9 Nr. 1 des 2. Gesetzes zur vorläufigen Neuordnung der Steuern v. 20.04.1949, WiGBI 1949, 69.

<sup>10</sup> Gesetz v. 11.05.1956, BGBl. I 1956, 418.

### 1.1.2 Vom 2. AOStrafÄndG vom 12.08.1968 bis in die Gegenwart

Die RAO galt in der Bundesrepublik zuerst fort und damit auch die (Erst-) Strafzuständigkeit der Finanzbehörden im Unterwerfungs- und Strafbescheidsverfahren (siehe zuvor [Abschn. 1.1.1](#)). Das BVerfG erklärte diese Zuständigkeit allerdings mit seinem Beschluss vom 06.06.1967 für verfassungswidrig.<sup>11</sup> Es stellt heraus, dass zwischen den Kriminalstrafen als echten Strafen mit sozial-ethischen Schuldvorwurf einerseits und anderen Verwaltungssanktionen, denen der Ernst der staatlichen Strafe fehle, andererseits zu unterscheiden sei. Echte Strafen dürften nach Art. 92 GG nur durch den Richter verhängt werden; auch ein verwaltungsrechtliches Vorschaltverfahren sei hier unzulässig. Gemessen an diesen Vorgaben war das damalige Recht verfassungswidrig. Denn der Gesetzgeber hatte sowohl die vorsätzliche wie auch die fahrlässige Verletzung der steuerlichen Pflichten als echtes Strafdelikt ausgestaltet. An dieser formalen Einordnung musste sich der Gesetzgeber festhalten lassen.<sup>12</sup>

Der Gesetzgeber griff die Vorgaben des BVerfG zeitnah auf. Mit dem Zweiten Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetze vom 12.08.1968<sup>13</sup> erfolgte die Trennung zwischen dem Straftatbestand der Steuerhinterziehung in § 370 AO auf der einen Seite und dem Ordnungswidrigkeitentatbestand der leichtfertigen Steuerverkürzung in § 378 AO auf der anderen Seite. Damit hat der Gesetzgeber den staatlichen Vorwurf sozial-ethisch vorwerfbaren Verhaltens bei fahrlässiger (leichtfertiger) Steuerverkürzung deutlich zurückgenommen. Hierauf verzichten tut er gleichwohl nicht. Die ältere Auffassung, wonach die Ordnungswidrigkeit (nur) den Ungehorsam des Bürgers gegenüber dem Staat sanktioniere und insoweit eine nüchterne Zweckmäßigkeitmaßnahme der Verwaltung sei,<sup>14</sup> ist längst überwunden. Sie ließ sich nur historisch erklären, wird aber dem heutigen Bestand an Ordnungswidrigkeiten nicht mehr gerecht. Gerade § 378 AO bildet hierfür ein anschauliches Beispiel, der kein Aliud zu § 370 AO darstellt, sondern sich nur quantitativ von dem Kriminalstrafatbestand unterscheidet. Der Unrechts- und Schuldgehalt ist nach der Bewertung des Gesetzgebers lediglich geringer als bei einer Straftat.<sup>15</sup>

Dieses System finden wir heute immer noch vor. Die jüngeren Änderungen haben diese Struktur im Kern unverändert gelassen. Sie betrafen vornehmlich die Strafzumessung. Der Gesetzgeber hat mehrfach von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, den § 370 Abs. 3 AO um weitere Regelbeispiele zu ergänzen – zuletzt mit dem Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz durch Anfügung eines auf die Verschleierung durch Drittstaatengesellschaften zugeschnittenen besonderen schweren Falls (§ 370

---

<sup>11</sup> BVerfG BVerfGE 22, 49.

<sup>12</sup> BVerfG BVerfGE 22, 49.

<sup>13</sup> BGBl. I 1968, 953.

<sup>14</sup> Schmidt, Das neue deutsche Wirtschaftsstrafrecht, 49.

<sup>15</sup> Eingehend Krumm, in: Tipke/Kruse, § 378 AO, Rz. 1 mit Nachweisen.

Abs. 3 Nr. 6 AO).<sup>16</sup> Zudem haben wir in den letzten Jahren mehr als eine Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige erlebt.<sup>17</sup>

## 1.2 Das Zusammenspiel von Steuerrecht, Steuervollzug und Strafrecht als Herausforderung

Damit sind wir im hier und jetzt angekommen. Lassen Sie mich skizzieren, was die Steuerhinterziehung heute jenseits der „eindeutigen Verkürzungsfälle“ so diskussionswürdig macht und zwar unter besonderer Berücksichtigung des Zusammenwirkens von materiellem Steuerrecht, Steuervollzug und dem strafrechtlichen Steuerhinterziehungstatbestand. Denn hier liegen die Herausforderungen, denen sich § 370 AO und seine praktische Handhabung stellen müssen, und gerade hier lassen sich die Ursachen für die im weiteren Verlauf des Vortrages noch beklagte Dysfunktionalität ausmachen.<sup>18</sup>

### 1.2.1 Herausforderungen bei der Anwendung des objektiven Tatbestandes

#### 1.2.1.1 „Rechtsanwendungsfehler“ als tatbestandsmäßiges Verhalten?

§ 370 AO setzt in objektiver Hinsicht eine Steuerverkürzung voraus und nennt verschiedene Begehungsformen. Die Norm nimmt letztlich das gesamte Steuerrecht in sich auf: In Bezug auf den Erfolg beantwortet nur das materielle Steuerrecht die Frage, ob eine Steuerverkürzung eingetreten ist oder ein ungerechtfertigter Steuervorteil erlangt wurde. Hinsichtlich der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ist es ebenfalls das Steuerrecht, das in Gestalt seiner Mitwirkungspflichten (nach zutreffender Ansicht: abschließend<sup>19</sup>) strafrechtlich relevante Handlungspflichten vorgibt.

Es gibt gewiss viele Fälle, in denen die Steuerhinterziehung jenseits steuerrechtlicher Rechtsanwendungsfragen verwirklicht wird. Der Steuerpflichtige verschweigt bzw. verschleiert den wahren (vollständigen) Sachverhalt und wenn dieser bekannt

<sup>16</sup> Gesetz vom 23.06.2017, BGBl. I 2017, 1682.

<sup>17</sup> Eingehend Seer, in: Tipke/Kruse, § 371 AO, Rz. 11 ff.

<sup>18</sup> Im Rahmen dieses Beitrages werden allerdings die steuerstrafrechtlichen Fragen im Kontext der digitalen, automationsunterstützten Außenprüfung (zu den rechtsstaatlichen Herausforderungen dieser Vorgehensweise siehe nur Krumm, DB 2017, 1105 [1110] m. w. Nachw.) nicht behandelt.

<sup>19</sup> Siehe zum Streitstand Krumm, in: Tipke/Kruse, § 370 AO, Rz. 59.

wäre, würde man über die Steuerrechtslage nicht lange nachdenken müssen. Die Bandbreite der hier anzutreffenden Steuerhinterziehungen ist allerdings äußerst facettenreich. Auf der einen Seite der Skala steht der Steuerpflichtige, der einzelne Einnahmen nicht angibt oder der zu Unrecht einzelne Ausgaben als Erwerbsaufwendungen geltend macht. Auf der anderen Seite dieser Skala stehen Steuerpflichtige, die mit einem immensen Aufwand Belege fälschen, Sachverhalte vortäuschen bzw. verheimlichen und die Briefkastenfirmen und andere Tarnfirmen zwischenschalten. Hier geht es vielfach auch gar nicht mehr darum, dem Staat seine Steuereinnahmen vorzuenthalten. Vielmehr wird der Staat zu unberechtigten Auszahlungen veranlasst (Stichwort: Umsatzsteuerkarusselle). § 370 AO erfasst alle diese Fälle gleichermaßen. Ausdifferenzierungen finden erst bei der Strafzumessung statt; hier wirken vor allem die Regelbeispiele des § 370 Abs. 3 AO.

In vielen Fällen steht allerdings nicht (nur) die „bloße Sachverhaltsverdeckung“ im Raum. Das Problem erscheint (jedenfalls) dem Steuerrechtler kaum erklärungsbedürftig: Das Steuerrecht ist eine komplexe Rechtsmaterie. Vor allem sind die Normen nicht immer zweifelsfrei formuliert und sie erlauben mehrere Auslegungsmöglichkeiten. Auch die Subsumtionen und Zuordnungen verlangen Wertungen, die je nach Rechtsanwender unterschiedlich ausfallen können. Dies reicht thematisch vom Veranlassungszusammenhang und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bis hin zu wertungsoffener, (vermeintlich) zielgenauer Missbrauchsabwehr im Unternehmenssteuerrecht und im Internationalen Steuerrecht. Ein wirtschaftliche Zusammenhänge abbildendes Steuerrecht kann auf solche Normen grundsätzlich nicht verzichten. Man muss aber zumindest reflektieren, dass dies die Orientierungskraft des Gesetzestextes entwertet und sich eine „objektive Rechtslage“ erst dann ergibt, wenn ein Richter (letzterverbindlich) über den konkreten Fall entschieden hat. Damit drängt sich die erste steuerstrafrechtliche Frage auf: Kann eine Steuererklärung auch dann steuerstrafrechtlich relevant werden, wenn der Steuerpflichtige das Gesetz anders auslegt als die Finanzverwaltung oder er anders subsumiert bzw. bei Typusbegriffen anders zuordnet? Im Ausgangspunkt ist dazu festzuhalten, dass Rechtsansichten oder das Ergebnis des Rechtsanwendungsvorgangs von § 370 I Nr. 1 AO nicht erfasst werden. Dies ist auch konzeptionell richtig. Allein die Ausschöpfung von Auslegungs- und Subsumtionsspielräumen kann kein sozial-ethisch vorwerfbares Verhalten darstellen. Denn solche Spielräume sind im Rechtsanwendungsvorgang strukturell angelegt.<sup>20</sup>

Gleichwohl kann die Betrachtung hier nicht stehen bleiben. Das Problem liegt in der Art und Weise, wie die Informationen zur Finanzverwaltung gelangen. Die Steuererklärung enthält in der Regel eine umfassende formalisierte Auskunft.<sup>21</sup> Die Vordrucke verlangen dabei nicht nur reine Tatsachenangaben. Der Steuerpflichtige muss der Finanzverwaltung vielmehr einen Rechtsanwendungsvorschlag unterbreiten („Subsumtionsvorschlag in Vordruckform“<sup>22</sup>). Angesichts dessen passt das

---

<sup>20</sup> Seer/Krumm, DStR 2013, 1813 (1814).

<sup>21</sup> BFH BStBl. II 1999, 203 (204).

<sup>22</sup> Drüen, Die Indienstrafe Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 130.



im Verwaltungsrecht häufig bemühte Bild von der Verwaltung als „Erstinterpret“ und „Erstkonkretisierer“<sup>23</sup> zumindest im Steuerrecht kaum noch. Die erstmalige Verbindung vom abstrakt-generellen Gesetz zum konkreten Einzelfall leistet vielmehr der Steuerpflichtige. Der Finanzbehörde kommt (allenfalls) die hoheitliche (!) Erstkonkretisierung zu. Aber selbst dies trifft heute in vielen Fällen nicht mehr zu. Auf der einen Seite ist der Vollzugsalltag durch die Steueranmeldung geprägt, mit welcher der Steuerpflichtige letztlich sogar den Rechtserkenntnisakt selbst schafft.<sup>24</sup> Auf der anderen Seite hat der Gesetzgeber auch in den (ertragsteuerlichen) Veranlagungsfällen einer faktischen Selbstveranlagung mehr und mehr den Weg bereitet.<sup>25</sup> Hierauf werde ich später noch zurückkommen. Die dem Steuerpflichtigen überantwortete Erstkonkretisierung prägt jedenfalls die Gestaltung des Steuererklärungsformulars. Das kennt jeder aus seiner Steuererklärung: Man kann die Steuererklärung nur ausfüllen, wenn man das steuerrechtliche Programm einmal vollständig „durchspielt“.<sup>26</sup> Hat man dies getan, erschöpft sich der Erklärungsakt dann aber vielfach nur noch in der Mitteilung von (aggregierten) Zahlen an der jeweils dafür vorgesehenen (verkennzifferten) Stelle. Dies ist die Logik einer EDV-gestützten und automatisiert arbeitenden Verwaltung (dazu auch noch sogleich). Erläutern der Text ist selten möglich. Er ist allenfalls bei den Überschusseinkünften denkbar, weil man dort einzelne Werbungskostenpositionen im Textfeld bezeichnen kann. Jedenfalls ist aus der Steuererklärung selbst nicht ersichtlich, wie der Steuerpflichtige zu seinem Ergebnis gelangt ist. Geht der Steuerpflichtige von einer anderen Rechtsansicht als die Finanzverwaltung aus, dann wird der Finanzverwaltung also in fast allen Fällen die Chance genommen, die gegenteilige Position einzunehmen. Verschweigt der Steuerpflichtige durch die Zugrundelegung seiner Rechtsansicht deshalb auch Tatsachen?

Der Streit ist bekannt. Während dem Steuerpflichtigen zum Teil zugestanden wird, dass er seiner Steuererklärung jede vertretbare Normauslegung und Subsumtion zugrunde legen darf, ohne dies kenntlich zu machen,<sup>27</sup> geht die überzeugende Gegenansicht hingegen in bestimmten Fällen von einer Offenbarungspflicht aus. Dem liegt die Annahme zugrunde, dass der Steuerpflichtige nicht vermittelt über eine bestimmte Rechtsansicht in der Steuererklärung bestimmte Tatsachen verschweigen darf, die aus dem durch eine bestimmte Rechtsansicht geprägten

---

<sup>23</sup> Zum Beispiel Kirchhof, in: FS Juristische Fakultät Heidelberg, 11 (20 ff.); Kopp, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrensrecht, 209 f.; Möllers, in: Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts, § 3 Rn. 24.

<sup>24</sup> Seer, *StuW* 2015, 315 (321 f.).

<sup>25</sup> Seer (Fn. 24), 321 f.

<sup>26</sup> Drüen (Fn. 22), 130; Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 149 ff. AO, Rz. 5; Seer, in: Tipke/Kruse, 150 AO, Rz. 14.

<sup>27</sup> OLG Düsseldorf Stbg 1991, 521; Danzer, *DStJG* 6 (1983), 67 (94 f.); Dörn, *wistra* 1992, 241; Krieger, Täuschung über Rechtsauffassung, 106 f.; Randt, in: FS Schaumburg, 1255 (1259 ff.); Schick, *StuW* 1988, 301 (319); Tipke, *BB* 2009, 636; Wulf, in: FS Streck, 627 (637 ff.).

Empfängerhorizont entscheidungserheblich sind. Dies entspricht im Ausgangspunkt der Rechtsprechung<sup>28</sup> und Teilen der Literatur.<sup>29</sup> Abgestellt wird auf den Empfängerhorizont der Finanzbehörde als Empfänger der Steuererklärung: Der Steuerpflichtige hat dann eine Offenbarungspflicht, wenn die Finanzverwaltung (wahrscheinlich) den Gegenstandspunkt zu seinem Subsumtionsvorschlag einnehmen wird. Sehr unterschiedlich beantwortet wird allerdings die Frage, wie dieser Empfängerhorizont zu bestimmen ist.

Nach zutreffender Ansicht wird man *zum einen* auf den typisierten Empfängerhorizont der Finanzbehörde abstellen müssen, wie er durch die Verwaltungsvorschriften der Finanzbehörde für den Steuerpflichtigen nach außen erkennbar wird. Maßgeblich sind also die im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlichten Erlasse sowie die Entscheidungen des BFH, die sich die Finanzverwaltung in Teil II, zu eigen macht.<sup>30</sup> Dem Bedürfnis nach Schutz des Steuerpflichtigen, der sich ansonsten nie sicher sein kann, ob seine Rechtsanwendung von der Finanzbehörde akzeptiert und ggf. in einem Finanzgerichtsstreit verworfen wird, wird hier vor allem durch die nach außen erfolgende Dokumentation der Verwaltungsmeinung Rechnung getragen.<sup>31</sup> Mit dem Schutz des Steuerpflichtigen korrespondiert insoweit zugleich eine Schutzfunktion der Verwaltungsvorschriften zugunsten der Finanzverwaltung. Denn positioniert sich die Finanzbehörde mittels einer im BStBl. I veröffentlichten Stellungnahme, dann zwingt sie den Steuerpflichtigen zu einer Erklärung mit offenem Visier.<sup>32</sup>

Dies alles darf freilich nicht im Sinne eines strafrechtlich flankierten Verwaltungsgehorsams missverstanden werden: Der Steuerpflichtige darf im Erklärungs-vordruck natürlich eine Zahl zugrunde legen, die seiner Rechtsansicht bzw. seinem Subsumtionsergebnis entspricht. Es besteht also keine Verpflichtung, der Ansicht der Finanzverwaltung zu folgen.<sup>33</sup> Er muss aber zugleich der Finanzbehörde die Chance geben, um die Berechtigung ihrer Rechtsansicht streiten zu können. Der Steuerpflichtige wiederum muss bereit sein, jede seiner in der Steuererklärung berücksichtigten Rechtsanwendungen notfalls streitig zu verteidigen. Dies ist ihm ohne weiteres zuzumuten. Trefflich bemerkt das BVerfG in einer Kammerentscheidung: „[Den] Steuerpflichtigen [ist es] regelmäßig möglich und zumutbar, aus

---

<sup>28</sup> BGH NStZ 2000, 203; BGH wistra 2000, 217; BFH v. 16.12.2008, I R 23/07, juris; FG Köln EFG 2012, 1011.

<sup>29</sup> Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rz. 86; Rolletschke, in: Rolletschke/Kemper, § 370 AO, Rz. 76 ff.; Seer/Krumm (Fn. 20), 1814 f.; Sontheimer, DStR 2014, 357 (358).

<sup>30</sup> Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 370 AO, Rz. 87; Seer/Krumm (Fn. 20), 1815; Sontheimer (Fn. 29), 358; dagegen z. B. Schmitz/Wulf, in: Joecks/Miebach, § 370 AO, Rz. 234: maßgeblich sei die geltende Rechtsprechung.

<sup>31</sup> Krumm, in: Tipke/Kruse, § 370 AO, Rz. 50, dort auch zu weiteren Einzelfragen der Maßgeblichkeit der nach außen dokumentierten Verwaltungsauffassung.

<sup>32</sup> Seer/Krumm (Fn. 20), 1815.

<sup>33</sup> BGH NStZ 2000, 203; BGH wistra 2000, 217.

*ihrer Sicht bestehende offene Rechtsfragen nach Aufdeckung des vollständigen und wahren Sachverhalts im Besteuerungsverfahren zu klären [...]“<sup>34</sup>*

Zum anderen wird man auch ohne veröffentlichte Verwaltungsverlautbarung von einer Offenbarungspflicht ausgehen müssen, wenn sich das Rechtsanwendungsergebnis des Steuerpflichtigen (eindeutig) jenseits der Vertretbarkeit befindet. Gemeint sind Fälle, in denen kein vernünftiger Zweifel daran bestehen kann, dass das Rechtsanwendungsergebnis einer gerichtlichen Kontrolle nicht standhält. Hierbei darf allerdings kein allzu strenger Maßstab angewendet werden. „Eindeutig“, „jenseits der Vertretbarkeit“ und „kein vernünftiger Zweifel“ sollen insoweit zum Ausdruck bringen, dass es der Staat hinnehmen muss, wenn der Steuerpflichtige in Grenzbereichen für sich entscheidet, auch wenn eine andere Auslegung oder Subsumtion ebenso möglich erscheint.<sup>35</sup> Dieses Risiko ist der Staat bewusst eingegangen, als er den Rechtsanwendungsvorgang dadurch privatisiert hat, dass er von dem Steuerpflichtigen als Erstkonkretisierer einen Subsumtionsvorschlag einfordert. Betrachtet man die Möglichkeiten der Finanzverwaltung, so ist dies auch ein gerechter Interessenausgleich. Auf die Schutzfunktion der Verwaltungsvorschriften wurde bereits hingewiesen: Die Finanzbehörde hat es stets in der Hand, den maßgeblichen Empfängerhorizont zu konkretisieren. Bleibt sie untätig oder wählt sie (z. B.) den Weg der nicht ausreichend publizierten („abgestimmten“) OFD-Verfügung, so geht dies nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen.<sup>36</sup>

Gerichtlich geklärt ist der Anwendungsbereich der Offenbarungspflicht derzeit allerdings nicht. Der BGH hat bisher offengelassen, ob sich eine Offenbarungspflicht nicht vielleicht sogar schon dann ergibt, wenn das Ergebnis des Steuerpflichtigen nur juristisch vertretbar ist.<sup>37</sup> Einer derart weiten Offenbarungspflicht ist allerdings entgegenzuhalten, dass eine solche (nicht objektivierbare) Zweifelhaftigkeit der Rechtslage bzw. des Subsumtionsergebnisses für den Steuerpflichtigen nicht ausreichend erkennbar ist.<sup>38</sup>

### **1.2.1.2 Strafrechtliche Fragen des privatisierten Vollzugs in Zeiten von Automatisierung, Digitalisierung und Risikomanagement**

Folgt man der Ansicht zur „Erklärung mit offenem Visier“ (Abschn. 1.2.1.1), so muss der Steuerpflichtige in den beiden genannten Fallgruppen (Abweichung von Verwaltungsvorschriften, unvertretbare Rechtsanwendung) ein erläuterndes Schreiben beifügen. Wie sieht es allerdings in Zeit des digitalisierten, automatisierten und risikobasierten Steuervollzugs aus? Betrachten wir dazu die Entwicklungen der letzten Jahre: Die Finanzverwaltung hat ihre Verifikations- und Veranlagungstätigkeit

<sup>34</sup> BVerfG BVerfGK 18, 482.

<sup>35</sup> Krumm, in: Tipke/Kruse, § 370 AO, Rz. 50a.

<sup>36</sup> Krumm, in: Tipke/Kruse, § 370 AO, Rz. 50a.

<sup>37</sup> BGH NStZ 2000, 203.

<sup>38</sup> Gaede (Fn. 1), 712 ff.

zunehmend einer Risikosteuerung überantwortet. Der Gesetzgeber hat hierfür zwischenzeitlich mit § 88 AO n. F. auch die – m. E. hierfür notwendige – gesetzliche Grundlage geschaffen: „Die Finanzbehörden können zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen sowie Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen automationsgestützte Systeme einsetzen (Risikomanagementsysteme).“ Diese Regelung ist eines der Herzstücke der Automatisierungsstrategie der Finanzverwaltung.

Risikomanagement bedeutet, dass Risikopotenziale systematisch erfasst und bewertet und die Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotenzialen gesteuert werden.<sup>39</sup> Es sollen mithin nur noch die Fälle „händisch“, „menschlich individuell“ geprüft werden, die nach sachlichen Parametern als Risiko erkannt oder per Zufall ausgewählt worden sind. Alle anderen Fälle werden nicht mehr menschlich bearbeitet, sondern abschließend durch den Algorithmus und zwar auf der Grundlage der Erklärungsangaben des Steuerpflichtigen und der von Dritten eingeliferten Daten. Dies läuft auf eine faktische Selbstveranlagung auch bei den „normalen Steuererklärungen“ hinaus (zu den Steueranmeldungen bereits [Abschn. 1.2.1.1](#)). Ein solches Automationskonzept wird natürlich „gestört“, wenn ein Steuerpflichtiger individuelle Daten eingeben will.<sup>40</sup> Gleichwohl muss dies möglich sein. Richtigerweise sieht § 155 Abs. 4 Satz 2 AO n. F. daher vor, dass „ein Anlass zur Bearbeitung durch [einen] Amtsträger [...] insbesondere [dann vorliegt], soweit der Steuerpflichtige in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld Angaben gemacht hat.“ Man spricht von einem sog. qualifizierten Freitextfeld.

Warum rechtfertigt sich eine gesonderte Betrachtung dieser Entwicklung? Die Antwort liegt in dem spezifischen Gefährdungspotenzial eines solchen Vollzugsystems. Denn ein vor allem auf sachliche Parameter setzendes Risikomanagement dürfte in besonderem Maße dafür anfällig sein, dass es selbst bei zutreffender Angabe des Sachverhaltes zu einer Steuerverkürzung kommt. So dürfte ein Computer derzeit selbst die grob unvertretbare Fehlsubsumtion des Steuerpflichtigen nicht erkennen können. Das Problem soll ein Beispiel verdeutlichen: A surft jeden Abend in seiner Freizeit. Die Ausgaben für sein neues Surfbrett setzt er als Werbungskosten an und benennt diese Ausgabenposition ausdrücklich mit „Surfbrett zwecks Entspannung nach der Arbeit“.<sup>41</sup> Die Subsumtion unter den durch das Veranlassungsprinzip konkretisierten § 9 EStG ist unvertretbar; der Bezug zur privaten Lebensführung und damit die Einkommensverwendung steht dem Sachverhalt auf die Stirn geschrieben. Legt man die vorgenannten Maßstäbe zugrunde, hat sich A im Falle einer konventionellen Veranlagung durch das Finanzamt wohl nicht strafbar gemacht.<sup>42</sup> Wie geht man mit diesem Sachverhalt im neuen Vollzugsalltag um?

---

<sup>39</sup> So die Gesetzesbegründung in BT-Drucks. 18/7457, 69 zu § 88 Abs. 5 AO n. F.

<sup>40</sup> Seer (Fn. 24), 323 f.

<sup>41</sup> Beispiel nach Ransiek, in: Kohlmann, § 370 AO, Rz. 243.

<sup>42</sup> So auch Ransiek, in: Kohlmann, § 370 AO, Rz. 245.

Was bedeutet „Erklären mit offenem Visier“, wenn man um die beschränkte Kognitions- und Subsumtionsfähigkeit eines Computers weiß?

Meines Erachtens muss sich die mit dem elektronischen Risikomanagement verbundene strukturelle Verifikationsverschiebung auf die Art und Weise der Offenbarung auswirken. Man kann vor allem nicht geltend machen, dass der Staat dieses Risiko bewusst in Kauf genommen hat und sich daher daran festhalten lassen muss. Dies bedeutet: Sobald die (elektronischen) Steuererklärungsformulare qualifizierte Freitextfelder vorsehen, muss der Steuerpflichtige diese verwenden, wenn er entweder von einer Verwaltungsansicht abweichen will oder wenn er das Recht unvertretbar anwendet. Er darf sich nicht mit einem Eintrag in die betreffende Sachzeile (im Beispiel: Werbungskosten) begnügen.<sup>43</sup> Er muss vielmehr durch die Nutzung des Freifeldes eine Aussteuerung seines Falls anstreben. Dies entspricht letztlich der Konzeption des grünen und roten Ausgangs am Flughafen betreffend den Zoll. Nach Ansicht des BFH erklärt der Reisende, der den grünen Ausgang verwendet, konkludent, dass er nichts zu verzollen hat.<sup>44</sup> Dementsprechend erklärt der Steuerpflichtige, der das Freitextfeld ungenutzt lässt, dass er bei seiner Rechtsanwendung nicht von einer (veröffentlichten) Verwaltungsvorschrift abgewichen ist bzw. dass er das Gesetz nicht unvertretbar angewendet hat.

Für das Beispiel bedeutet dies: A hat unrichtige Angaben gemacht. Die Subsumtion des Sachverhalts unter die „Veranlassung durch die nicht selbständige Tätigkeit“ bewegt sich meines Erachtens eindeutig jenseits der Vertretbarkeit. Sollte A dies gewusst und darauf spekuliert haben, dass das Risikomanagementsystem seinen Fall nicht aussteuert und er erklärungsgemäß veranlagt wird, dann hat A vorsätzlich unrichtige Angaben gemacht. Sollte A von seinem Rechtsanwendungsergebnis hingegen überzeugt gewesen sein – trifft also vor allem der Vorwurf nicht zu, dass er das Risikomanagement „austesten“ wollte –, dann bleibt es gleichwohl beim Machen unrichtigen Angaben. Seine Fehlvorstellung über die Abziehbarkeit der Surfbrett-Aufwendungen ist hingegen eine Frage des Vorsatzes (und wohl vor allem seines Nachweises).

### **1.2.1.3 Bewältigung der Erklärung mit „offenem Visier“ im Unternehmenssteuerrecht**

Freitextfelder erscheinen lediglich in der Welt der Überschusseinkünfte praktikabel. Denn hier dürfte die Anzahl der steuerrelevanten Einzelsachverhalte überschaubar sein. Ausnahmen sind aber denkbar. Dies gilt vor allem für die Einkünfte aus

---

<sup>43</sup> Krumm, in: Tipke/Kruse, § 370 AO, Rz. 51, wohl auch Seer (Fn. 24), 322 f.; a. A. wohl Sterzinger, NZWiSt 2012, 286 (289).

<sup>44</sup> BFH BFH/NV 2007, 1263.

Vermietung und Verpachtung. Jedenfalls bei den Gewinneinkunftsarten stößt die Idee des Freitextfeldes an ihre Grenzen. Dies betrifft selbst kleine Gewinnermittler. Spätestens bei mittleren und großen Unternehmen mit unzähligen Geschäftsvorfällen und einer Vielzahl von bilanziellen Ansatz- und Bewertungsfragen ist dies offenkundig. Wie kann hier eine Erklärung mit „offenem Visier“ geleistet werden?

Nach meinem Dafürhalten ist es (auch) größeren Unternehmen zuzumuten, dass sie Abweichungen von Verwaltungsvorschriften und zu eigen gemachten BFH-Entscheidungen offenlegen. Wenn das Freitextfeld ob der Menge und Komplexität hierzu praktisch untauglich sein sollte, dann führt eben kein Weg an einer anderweitig versendeten Anlage vorbei. Die Untauglichkeit des „technischen Angebots“ führt jedenfalls nicht zur Dispensierung von der Offenbarungspflicht. Die Offenbarungsnotwendigkeiten werden dadurch auch nicht unüberschaubar. Denn allein die Tatsache, dass ein anderes, für den Fiskus günstigeres Rechtsanwendungsergebnis ebenso vertretbar ist, reicht nach hier vertretener Ansicht für eine Offenbarungspflicht eben nicht aus (siehe bereits [Abschn. 1.2.1.1](#)). Dies dürfte die Offenbarungspflicht bereits erheblich begrenzen.

Dies zeigt vor allem die Bewertung – sei es die Verkehrswertbewertung anlässlich der Erbschaftsteuer, sei es die Rückstellungsbewertung im Bilanzsteuerrecht. Die Konkretisierung bestimmter Bewertungsparameter und die Auswahl eines Wertes aus der Bandbreite vertretbarer Werte sind immer ein Willkürakt und diesen darf der Steuerpflichtige nach meiner Ansicht auch zu seinen Gunsten (niedrigster, vertretbarer Wert) vornehmen. Der Steuerpflichtige hat also jenseits von Rechts- und (dem Beweis zugänglichen) Tatfragen eine Bewertungsprärogative; er leistet hiermit einen nur eingeschränkt kontrollierbaren Rechtsanwendungsbeitrag. Damit er die Prärogative wirksam wahrnimmt, muss der Steuerpflichtige den Bewertungsvorgang allerdings dokumentieren. Mit der Steuererklärung offenlegen muss er ihn allerdings nicht. Eine Ausnahme hiervon würde lediglich dann gelten, wenn die Finanzverwaltung ein bestimmtes Bewertungsverfahren oder bestimmte Bewertungsparameter vorgibt und hiervon abgewichen werden soll (dies ist vor allem bei Verrechnungspreisen denkbar). Dann gilt natürlich auch die Offenbarungspflicht. Vernachlässigen wir diese Konstellation aber und unterstellen wir einen Fall ohne Abweichung von einer Verwaltungsvorschrift. Dann kommen falsche Angaben nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige ohne jede Dokumentation ins Blaue hinein bewertet hat oder wenn seine Bewertung die Bandbreite vertretbarer Ergebnisse deutlich verfehlt. Damit kommt es zu einem gerechten Interessenausgleich: Die Bewertungsprärogative schützt den Steuerpflichtigen vor einem nicht kalkulierbaren Strafbarkeitsrisiko. Alles andere wäre gerade verfassungsrechtlich auch nicht hinnehmbar.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Zur Bewertungsprärogative als Kompetenz- und Richtungsfrage siehe eingehend Krumm, Steuerliche Bewertung als Rechtsproblem, passim sowie die Zusammenfassung bei Krumm, FR 2015, 481 ff.

## 1.2.2 Herausforderungen in Ansehung des subjektiven Tatbestandes

### 1.2.2.1 Das Vorsatzerfordernis zwischen Obersatz und praktischer Handhabung

Kommen wir zum Vorsatz. Der erforderliche (Tatbestands-) Vorsatz wird begrifflich häufig auf die Kurzformel „Wille zur Verwirklichung eines Straftatbestandes in Kenntnis aller objektiven Umstände“ gebracht.<sup>46</sup> Bei der Steuerhinterziehung muss der Täter jedenfalls wissen, dass er bestimmte (verschwiegene) Einnahmen hatte oder dass er bestimmte (geltend gemachte) Ausgaben nicht hatte oder dass sie jedenfalls nicht in dem (Erwerbs-) Zusammenhang angefallen sind, den er behauptet hat.<sup>47</sup> Darüber hinaus muss der Vorsatz nach h. M. aber auch den Steueranspruch umfassen, also die aus den vorgenannten Tatsachen gezogenen steuerlichen Folgerungen. Der BGH hat diese sog. Steueranspruchstheorie wie folgt zusammengefasst:

Nach ständiger Rechtsprechung des BGH gehört zum Vorsatz der Steuerhinterziehung, dass der Täter den Steueranspruch dem Grunde und der Höhe nach kennt oder zumindest für möglich hält und ihn auch verkürzen will ([...]). Für eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung bedarf es dabei keiner Absicht oder eines direkten Hinterziehungsvorsatzes; es genügt, dass der Täter die Verwirklichung der Merkmale des gesetzlichen Tatbestands für möglich hält und billigend in Kauf nimmt. Der Hinterziehungsvorsatz setzt deshalb weder dem Grunde, noch der Höhe nach eine sichere Kenntnis des Steueranspruchs voraus ([...]).<sup>48</sup>

Dafür ist ausreichend, wenn der Täter das normative Merkmal in seiner Laiensphäre ausreichend erfasst hat (sog. Parallelwertung in der Laiensphäre): Der Täter muss anhand einer laienhaften Bewertung erkannt haben, dass ein Steueranspruch existieren könnte und er durch seine unvollständigen oder unrichtigen Angaben eine Steuerverkürzung bestimmten Umfangs bewirken kann.<sup>49</sup> Das voluntative Element des Vorsatzes spielt hingegen keine Rolle. Der BGH mag es im Obersatz mit erwähnen („billigend in Kauf nehmen“), praktisch hat er es hingegen eliminiert. Dies ist auch nachvollziehbar. Denn wer es gemessen am Empfängerhorizont der Finanzbehörde für möglich hält, dass ein Steueranspruch bestehen könnte (wer also über den Steueranspruch ausreichend reflektiert hat) und der Finanzverwaltung den Sachverhalt gleichwohl nicht offenlegt, nimmt die Steuerverkürzung immer auch billigend in Kauf.<sup>50</sup> In der Literatur wird zu Recht darauf hingewiesen,

<sup>46</sup> BGH BGHSt 19, 295 (298); NStZ 2013, 159.

<sup>47</sup> Krumm in Tipke/Kruse, § 370 AO Rz. 125 (Okt. 2016).

<sup>48</sup> BGH NStZ 2012, 160.

<sup>49</sup> BGH wistra 1998, 225; FG Rheinland-Pfalz DStRE 2011, 1347; FG Münster EFG 2013, 1345.

<sup>50</sup> BGH NStZ 2012, 160