

**Protokoll zum
162. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 26.10.2019¹**

Dominik Ortwald
Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht

Vortrag
Steuererklärungspflicht und Leistungsfähigkeit im Steuerverfahren

¹ Dipl. Jurist Armin Wulfinghoff, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A. Einleitung	2
B. Vortrag	3
I. Die Steuererklärung im kooperativen Steuerverfahren	3
1. Kooperativer Verwaltungsvollzug als Grundlage des Steuerverwaltungsverfahrens.....	3
2. Die allgemeine Mitwirkungspflicht.....	4
3. Überblick über die speziellen Mitwirkungspflichten.....	4
II. Steuerklärungen und Steueranmeldung als Bestandteil des Besteuerungsverfahrens	4
1. Begriff und Funktion	4
2. Kompetenz zur Erstellung der Formulare.....	7
3. Rechtsnatur der Formulare	9
4. Übermittlung an das Finanzamt.....	10
III. Inhalt und Rechtsnatur der Steuererklärung	12
IV. Folgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten	12
V. Aspekte einer verfahrensrechtlichen Leistungsfähigkeit	12
1. Systematische Einordnung	12
2. Merkmale einer Verfahrensleistungsfähigkeit	12
a. Kognitives Element.....	12
b. Tatsächliches Element	13
3. Bestimmung der Leistungsfähigkeit im Steuerverfahren	13
C. Abschluss	14

A. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 162. Bochumer Steuerseminars und betont die fruchtbare Mischung zwischen Wissenschaft und Praxis, die das Seminar auszeichne. *Prof. Seer* weist auf den Inhalt des heutigen Seminars – die Leistungsfähigkeit im steuerlichen Verfahren – hin. Seine Lehrer *Tipke* und *Lang* haben sich in ihrer wissenschaftlichen Karriere mit dem materiellen Leistungsfähigkeitsprinzip auseinandergesetzt. Die Kernfrage des Dissertations- und Vortragsthemas von *Herrn Ortwald* ist, ob es ein solches Leistungsfähigkeitsprinzip ebenfalls im steuerlichen Verfahren gibt.

Zwar wurde ein solches in der Habilitation des ehemaligen Schülers von *Prof. Seer*, *Prof. Drüen*, nicht ausdrücklich genannt. Allerdings habe dieser sich mit der Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen auseinandergesetzt. Auch hier sei die Frage, wie viel an Verfahrensaufwand einem Steuerpflichtigen zugemutet werden könne.

Herr Ortwald hat vor seiner Tätigkeit am Lehrstuhl für Steuerrecht eine Ausbildung zum Diplom Finanzwirt (FH) an der Fachhochschule für Finanzen in Nordkirchen absolviert und während des Studiums der Rechtswissenschaft fünf Jahre in Teilzeit in der Finanzverwaltung im Veranlagungsbezirk gearbeitet. Daher könne *Herr Ortwald* seine Praxiserfahrung in seine Dissertation einbringen.

B. Vortrag

Herr Ortwald begrüßt die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars. *Herr Ortwald* erläutert, dass sich das Thema seiner Dissertation im Laufe der Zeit gewandelt habe. Ursprünglich habe er sich mit dem Begriff der formellen Leistungsfähigkeit beschäftigt. Da dies allerdings für eine Dissertation viel zu umfangreich sei, habe er sich nunmehr auf die Leistungsfähigkeit im Steuerverfahren konzentriert. *Herr Ortwald* ist für Anregung aus dem Teilnehmerkreis dankbar, da seine Dissertation noch nicht abgeschlossen ist.

I. Die Steuererklärung im kooperativen Steuerverfahren

1. Kooperativer Verwaltungsvollzug als Grundlage des Steuerverwaltungsverfahrens

Im Steuerrecht gelte wie in anderen Verwaltungsverfahren auch der Untersuchungsgrundsatz, der in den verschiedenen Rechtsgebieten sogar identisch formuliert sei.² Der Begriff werde aber unterschiedlich verstanden und sei bereichsspezifisch zu konkretisieren, je nach Vollzugauftrag der Behörde. Hinsichtlich des Vollzugauftrags im Steuerrecht gelte keine 100%-Doktrin, sondern § 85 S. 2 AO gebe der Verwaltung den Auftrag, einen gesetzmäßigen und gleichmäßigen Gesamtvollzug sicherzustellen. *Herr Ortwald* verdeutlicht dies anhand eines Beispiels aus dem Veranlagungsbezirk, das zeige, dass die schiere Masse der zu prüfenden Sachverhaltsangaben die Kapazitäten der Finanzverwaltung bei weitem übersteige.

Die Finanzverwaltung sei somit darauf angewiesen, dass der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung die erforderlichen Besteuerungsgrundlagen mitteile. Aus diesen Erkenntnisquellen ergäben sich für die Finanzbehörden Anknüpfungspunkte für die eigene Ermittlungstätigkeit. Entscheidend für die Erreichung des Vollzugauftrags der Finanzverwaltung sei somit das Zusammenwirken von Finanzbehörde und Steuerpflichtigem und bei letzterem insbesondere die verschiedenen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen.

² Siehe § 24 VwVfG, § 20 Abs. 1 SGB X, § 88 Abs. 1, 2 AO.

2. Die allgemeine Mitwirkungspflicht

Die allgemeine Mitwirkungspflicht aus § 90 Abs. 1 AO begründe keine speziellen Pflichten des Steuerpflichtigen und sei nicht – wie etwa § 14 OBG – als generalklauselartige Eingriffsermächtigung zu verstehen. Vielmehr sei § 90 Abs. 1 AO eine Programmnorm, die die Ausgestaltung des Steuerverwaltungsverfahrens im Zusammenspiel mit § 88 AO näher beschreibe, nämlich in Form eines kooperativen Steuervollzuges.

3. Überblick über die speziellen Mitwirkungspflichten

Die allgemeine Mitwirkungspflicht reiche allerdings nicht aus, um das kooperative Steuerverfahren konkret auszugestalten. Deshalb gebe es jeweils spezielle Mitwirkungspflichten. Beispielhaft ließen sich hierfür die Auskunftspflicht der Beteiligten gem. § 93 AO, Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten gem. §§ 140 ff. AO, die Anzeige- und Berichtigungspflicht gem. § 153 AO und die erweiterte Mitwirkungspflicht bei der Außenprüfung gem. § 200 AO anführen. Primäre Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen sei aber die Steuererklärungspflicht der §§ 149, 150 AO. Bezüglich der Steuerklärungspflichten des Steuerpflichtigen lasse sich feststellen, dass es hierzu wenig Literatur gebe, obwohl die Mitwirkungspflicht seit über 100 Jahren Grundpfeiler des Besteuerungsverfahrens sei. Daher möchte *Herr Ortwald* das Institut der Steuerklärung im Folgenden näher beleuchten.

II. Steuererklärungen und Steueranmeldung als Bestandteil des Besteuerungsverfahrens

1. Begriff und Funktion

Der Begriff der Steuerklärung werde vielfach undifferenziert in verschiedenen Verfahrensstadien verwendet. Um nicht bereits an schwammigen Begrifflichkeiten zu scheitern, sei eine chronologische Differenzierung zwischen dem Steuerklärungsformular, der Übermittlung der Erklärung und der Steuerklärung wie sie dann bei der Finanzbehörde vorliege, vorzunehmen.

Die Funktion der Steuerklärung und auch der Steueranmeldung lasse sich als Vermittler zwischen dem materiellen Steuerrecht einerseits und dem Verfahrensrecht andererseits kategorisieren, denn die Steuerklärung transformiere den der Besteuerung unterliegenden Sachverhalt in das Steuerverfahren, das der Durchsetzung des materiellen Steuerrechts diene. Zwar würden sich Steuerklärung und Steueranmeldung nach ihrer verfahrensrechtlichen Konzeption unterscheiden: Während die Steuerklärung stets einer personellen oder vollautomatisierten Bearbeitung bedürfe, die in die Erzeugung eines per Post oder digital übermittelten Steuerbescheides münde, stelle die Steueranmeldung – einen Schwarzbetrag vorausgesetzt – bereits mit Eingang bei der Finanzbehörde eine Steuerfestsetzung unter

Vorbehalt der Nachprüfung dar. Das Bedeute aber nicht, dass die beiden Arten der Steuererklärung einer unterschiedlichen systembedingten Kontrolldichte unterlägen. Vielmehr sei die Anwendung des Risikomanagementsystems und eine ggf. personelle Prüfung bei der Steueranmeldung nachgelagert. Insbesondere die Tatsache, dass bei der Steuererklärung ein Steuerbescheid als Mittel der Verwirklichung des Steueranspruchs erzeugt werden müsse, ändere nichts daran, dass mit Blick auf den selbstregulierenden Vollzug die Unterschiede tatsächlich nur von gradueller Natur seien.

Eine *Teilnehmerin* weist darauf hin, dass zwischen der Übermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der Übermittlung der geschuldeten Steuer ein sehr großer Unterschied bestehe, der sich auch in den verschiedenen Instrumentarien der Steuererklärung und Steueranmeldung manifestiere. *Herr Ortwald* erläutert dazu, dass mittlerweile unzählige Steuererklärungs-Programme dem Steuerpflichtigen die Ermittlung der geschuldeten Steuer abnehmen und bereits vor Übersendung an das Finanzamt auch auf dem Bildschirm anzeigen würden, sodass das Argument der rechnerischen Komplexität – etwa des § 32a EStG – nicht einschlägig sei. Insbesondere bei der Körperschaftsteuer mit ihrem Steuersatz von 15% biete sich doch gerade für eine Steueranmeldung an. Insbesondere seien Probleme der Bemessungsgrundlage bei dieser Diskussion unberücksichtigt zu lassen. *Prof. Seer* ergänzt, dass auch Länder mit komplexem Steuerrecht eine Selbstveranlagung kennen würden.

Herr Ortwald führt weiter aus, dass aus seiner Sicht eine Angleichung zwischen Steuererklärung und Steueranmeldung stattfinde. Im Besteuerungsverfahren schränke die Steuererklärung den Amtsermittlungsgrundsatz ein. Nach diesem ermittle Finanzbehörde als Herrin des Verfahrens den Sachverhalt von Amts wegen und grundsätzlich nach eigenem Ermessen. Dort aber, wo die Steuererklärungspflichten als Ausprägung des Amtsermittlungsgrundsatzes vorgesehen seien, sei der behördliche Spielraum entsprechend eingeschränkt. Die Finanzbehörde sei daher gehindert, weitere Maßnahmen zur Ermittlung des Sachverhalts zu ergreifen, wenn die Steuererklärung noch nicht abgegeben worden ist. Vielmehr sei die Finanzbehörde gehalten bei fehlender Mitwirkung des Steuerpflichtigen primär die Erfüllung der Steuererklärungspflichten ggf. mit Zwangsmaßnahmen einzufordern. Erst danach dürften separate Auskunftersuchen ergehen, die Sachverhalte betreffen, die in der Steuererklärung abgefragt werden.

Prof. Seer sagt, dass dies ein interessanter Gedanke sei und fasste diesen zusammen: Die Steuererklärungspflicht diene nicht nur der Finanzverwaltung zur Sachverhaltsermittlung, sondern entfalte darüber hinaus auch Schutzwirkung für den Steuerpflichtigen. Fraglich sei allerdings, ob diese These auch wirklich zutrefte. Sind also alle Einzelermittlungsmaßnahmen in der Zeit, in der der Steuerpflichtige seine Steuererklärung noch fristgemäß abgeben könnte, unzulässig?

Herr Ortwald erläutert, dass seiner Ansicht nach solche Maßnahmen grds. nicht zulässig seien. Denkbar sei dies nur in Bereichen, die nicht von der Steuererklärungspflicht abgedeckt seien, zB. im Einkommensteuervorauszahlungsverfahren. *Prof. Seer* fragt, ob dies auch gelte, wenn das Finanzamt von Dritter Seite Kenntnis von bestimmten in vorherigen Steuererklärungen nicht angegebenen Einnahmen hat. Ist dann die Finanzbehörde gehindert, auch für das noch nicht abgeschlossene Veranlagungsverfahren Einzelermittlungsmaßnahmen zu ergreifen?

Ein *Teilnehmer* ergänzt, dass isolierte Anfragen aus praktischer Sicht sinnlos seien. Da es sich hierbei um belastende Verwaltungsakte handele, seien diese zudem rechtswidrig, da § 93 AO – solange die Steuererklärungspflichten noch fristgemäß erfüllbar seien – teleologisch zu reduzieren sei. Ein anderer *Teilnehmer* führt als Gegenbeispiel Schätzungsfälle an. *Prof. Seer* entgegnet, dass in den Schätzungsfällen bereits eine Verletzung der Mitwirkungspflicht vorliege. Solange allerdings noch keine Verletzung vorliege, sei die These, dass eine Sperrwirkung für Einzelauskunftersuchen vorliege. Ein *Teilnehmer* führt zu Unterstützung der These von *Herrn Ortwald* an, dass die Steuererklärungspflicht als *lex specialis* zu den Einzelauskunftersuchen zu werten sei. *Herr Mirbach* ergänzt, dass ein Einzelauskunftersuchen zur Umgehung der Frist für die Steuererklärung führe. Ein weiterer *Teilnehmer* verweist auf den Fragebogen zur steuerlichen Erfassung, der noch vor Veranlagung dem Steuerpflichtigen zugehe. *Herr Ortwald* entgegnet, dass dieser Fragebogen einen anderen Zweck verfolge: nämlich nur die Einkommensteuervorauszahlungen zu ermitteln, nicht aber die endgültige Festsetzung der Steuer. Ein anderer *Teilnehmer* ergänzt, dass ein Verbot von Einzelauskunftersuchen auf Ebene der Verhältnismäßigkeitsprüfung erfolgen könne. Demnach müsste ein solches erforderlich sein. An diesem Merkmal mangle es, sofern die Steuerklärungsfrist noch nicht abgelaufen ist, da die Finanzverwaltung dementsprechend warten könne.

2. Kompetenz zur Erstellung der Formulare

Herr Ortwald erläutert nunmehr die Fragestellung, woraus sich überhaupt die Kompetenz für die Erstellung der Vordrucke ergeben könnte. In tatsächlicher Hinsicht werden diese durch das BMF in Absprache mit den Ländern erstellt. Zweck der Vordrucke sei die Durchführung der Steuergesetze, was Teil des Gesetzesvollzugs sei und somit der Verwaltungstätigkeit der Exekutive als Annex zuzurechnen sei. Zuständig sei damit diejenige Verwaltung, die in der föderalen Struktur über Art. 108 GG für die Verwaltung der jeweiligen Steuer zuständig sei. Gem. Art. 108 Abs. 1 könne dies entweder der Bund oder gem. Art. 108 Abs. 2 GG die Länder sein. Allerdings gebe der Art. 108 Abs. 3 GG für die Bundesauftragsverwaltung insb. im Fall der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer vor, dass die Länder die Wahrnehmungskompetenz haben, der Bund jedoch eine Direktionskompetenz besitze. Fraglich sei somit, ob die Vordrucke von dieser Direktionskompetenz gedeckt sein. Dies hänge davon ab, ob die Direktionskompetenz allgemeine Weisungen umfasse – dazu würden auch die Steuererklärungsformulare zählen – oder nur ein Recht zu Einzelweisungen gebe. Das Weisungsrecht des Bundes aus Art. 108 Abs. 3 iVm. Art. 85 Abs. 3 GG werde allerdings durch Art. 108 Abs. 7 GG dahingehend eingeschränkt, dass allgemeine Verwaltungsanweisungen nur durch die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates möglich seien. Somit könne nicht allein der Bundesminister der Finanzen über Art. 108 Abs. 3 iVm. 85 Abs. 3 GG allgemeine Weisungen erteilen und somit die Entscheidungen des höherrangigen Kollegialorgans Bundesregierung obsolet machen. Möglicherweise gebe aber Art. 108 Abs. 4 GG als verfassungsrechtliche „Ermächtigungsgrundlage“ die Möglichkeit einer einfachgesetzlichen Durchbrechung der vorgenannten Grundsätze. Erforderlich sei dann aber eine erhebliche Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze. Als Einstieg in das Ermittlungsverfahren bestimme der Umfang, die Art und die Tiefe der Fragen in den Formularen im Wesentlichen den weiteren Lauf des steuerlichen Ermittlungsverfahrens. Gleichmäßig gestaltete Vordrucke auf Bundesebene tragen aufgrund dieser wichtigen Ausgangsposition zu einer gleichmäßigen Besteuerung bei. Vorteile würden sich aus der Sicht des Bürgers auch dadurch ergeben, dass er sich beispielsweise bei einem Umzug nicht immer neuen Formularen gegenübersehe. Allerdings bedürfe es einer einfachgesetzlichen Konkretisierung für die Durchbrechung der grundsätzlichen Systematik des Art. 108 GG durch Art. 108 Abs. 4 GG. Für die Einkommensteuerformulare sei diese in § 51 Abs. 4 Nr. 1 lit. b EStG zu sehen. Eine entsprechende Regelung für die Umsatz- oder Körperschaftsteuer bestehe allerdings nicht. Möglicherweise genüge aber auch der § 21a Abs. 1 S. 1 FVG. Danach

bestimme das BMF einheitliche Verwaltungsgrundsätze und erteile allgemeine fachliche Weisungen, soweit dies zur Verbesserung und Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze und im Interesse des Zieles der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfolge. Einheitliche Steuererklärungsvordrucke würden wohl einem solchen Ziel dienen. Aber Art. 108 Abs. 4 GG könne nur insoweit zu Gesetzen ermächtigen, wie die allgemeine Systematik des Art. 108 GG unangetastet bleibe. Nach zutreffender herrschender Meinung ermächtige Art. 108 Abs. 4 GG nämlich nur zu punktuellen Durchbrechungen der grundsätzlich verbotenen Mischverwaltung. Dementsprechend könne die allgemeine Weisungsbefugnis iSd. Art. 108 Abs. 7 GG, die weiterhin nur der Bundesregierung unter Zustimmung des Bundesrates obliege, durch Abs. 4 S. 1 nicht unterlaufen werden. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, hätte er Art. 108 Abs. 7 GG ändern müssen. Eine Regelung wie § 21a Abs. 1 S. 1 FVG, die letztlich weitestgehend identisch mit dem Wortlaut von Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG ist, sei somit nicht von Abs. 4 GG gedeckt. Vielmehr muss bereits das Art. 108 Abs. 4 GG konkretisierende Gesetz die punktuelle Durchbrechung vorschreiben, um den Anforderungen an die Wesentlichkeitstheorie zu genügen. Es dürfe nicht der Exekutive überlassen sein, diesen originär gesetzgeberischen Spielraum auszufüllen. An der Verfassungswidrigkeit des § 21a FVG ändere auch der neu eingefügte S. 3 nichts, da die Systematik von Art. 108 GG dadurch unangetastet bleibe.

Prof. Seer ergänzt, er habe den Rechtsausschuss des deutschen Bundestages auf das Problem des § 21a FVG hingewiesen, allerdings ohne Erfolg. In der Praxis werde aber losgelöst hiervon der § 21a FVG einfach angewendet. Ein *Teilnehmer* erkundigt sich nach den praktischen Auswirkungen einer möglichen Verfassungswidrigkeit des § 21a FVG. *Prof. Seer* erläutert hierzu, dass ein möglicher Anwendungsfall im Steuerstrafrecht liege. Es stelle sich nämlich das Problem, dass der Steuerpflichtige möglicherweise Fragen im Vordruck falsch beantwortet habe und diesem daraus ein strafrechtlicher Vorwurf gemacht werde. Wenn der Vordruck aber verfassungswidrig sei, bestehe unter Umständen keine Pflicht des Bürgers auf einzelne Fragen wahrheitsgemäß zu antworten. *Prof. Seer* weist im Übrigen auf ein weiteres praktisches Beispiel hin: Angenommen die Anlage EÜR werde nicht abgegeben, da die Datenaufbereitung im DATEV-Programm zur Auswertung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens geeigneter sei. Dann stelle sich die Frage der Zulässigkeit einer Weigerung der Abgabe der Anlage EÜR, wenn diese mit Kosten für den Steuerberater verbunden sei. Der BFH habe die Zulässigkeit der Anlage EÜR trotz aller Bedenken gerade noch

bejaht.³ Gerade mit Blick auf die E-Bilanz stelle sich somit die Frage, ob diese überhaupt verfassungsrechtlich zulässig sei. Ein *Teilnehmer* fragt, ob die Vordrucke nicht gleichlautende Erlasse der Länder seien. *Herr Ortwald* antwortet darauf, dass für die entsprechende Qualifikation die Art der Veröffentlichung ein mitentscheidendes Kriterium sei. Ein Erlass als gleichlautende Ländererlasse müsse dann auch auf entsprechendem Weg erfolgen. Dies sei aber nicht der Fall. Manche Vordrucke würden im Bundessteuerblatt in Form von BMF-Schreiben veröffentlicht, anderer tauchten einfach irgendwann auf.

3. Rechtsnatur der Formulare

Außerdem stelle sich die Frage, was die Rechtsnatur der Steuererklärungsformulare ist. *Schick* vertrat die Auffassung es handele sich insoweit um Verwaltungsakte. Jedem Veranlagungsverfahren sei ein VA vorgeschaltet, mit dem die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen zur Abgabe einer Steuererklärung auffordere und die Steuererklärungsformulare in diesem Steuerverfahren für anwendbar erkläre. Damit würden diese Bestandteil der Regelung des Verwaltungsaktes und damit selbst Verwaltungsakt. *Heuermann* modifiziert *Schicks* Auffassung, dass im Fall der Anforderung der Steuererklärung durch das Finanzamt lediglich Verwaltungsakte hinsichtlich der Fragen nach steuererhöhenden Tatsachen vorliegen. *Herr Ortwald* erläutert dazu, dass seiner Ansicht nach weder die Steuererklärungsformulare noch die einzelnen Fragen in ihnen Verwaltungsakte darstellen. Zunächst sei die Finanzbehörde nicht verpflichtet, den Steuerpflichtigen zur Abgabe der Steuererklärung aufzufordern, wie *Schick* es fordert. Die Steuererklärungspflicht bestehe bereits kraft Gesetzes. Die Regelungen der §§ 30, 31 ErbStG sowie § 3 Abs. 1 Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO würden Sonderfälle darstellen und eben keinen allgemeinen Grundsatz statuieren. Es sei außerdem fernliegend, eine Pflicht der Finanzbehörde zu statuieren, den Steuerpflichtigen jedes Jahr über die Abgabepflicht einer Steuererklärung zu informieren. Hierfür gebe es im Gesetz keinerlei Anknüpfungspunkt. Zudem habe die Aufforderung auch keinerlei eigenen Wert, solange die Normen, die die Erklärungspflicht begründen verständlich seien. Unabhängig davon könne das Finanzamt könne jedoch auch in dem Fall der Steuererklärungspflicht kraft Gesetzes den Steuerpflichtigen zur Abgabe der Steuererklärung auffordern, denn nur dieser Verwaltungsakt – nicht bereits die Verpflichtung kraft Gesetzes – könne mit Zwangsmitteln i.S.d. §§ 328 ff. AO durchgesetzt werden. Allerdings

³ BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129.

liege auch in diesem Fall nur ein VA vor, wenn das Finanzamt zu erkennen gibt, dass es Zwangsvollstreckungsmaßnahmen ergreifen wolle.

App beschäftige sich mit der Frage, ob es sich bei den Vordrucke um Rechtsverordnungen handele und verneinte dies zutreffend. Dazu müsse nämlich eine Rechtsverordnungsermächtigung vorliegen, die den Anforderungen des Art. 80 GG genüge. Dies sei bei den Steuererklärungsformularen regelmäßig nicht der Fall. Im Übrigen finde auch keine entsprechende Veröffentlichung der Formulare im Bundesgesetzblatt statt, wie es Art. 82 Abs. 1 S. 5 GG fordere. Nach *Meinzenbach* seien die Vordrucke als Verwaltungshilfsmittel zu qualifizieren. Konkrete Rechtsfolgen auch hinsichtlich des Rechtsschutzes ziehe *Meinzenbach* daraus allerdings nicht. *Herr Ortwald* vertritt die Auffassung, dass es sich bei den Vordrucken um Verwaltungsvorschriften handele. Diese binden grds. nur die Verwaltung und haben somit keine Außenwirkung. Anders sei dies zu beurteilen, wenn es sich hierbei um normenkonkretisierende Verwaltungsvorschriften handele. Diese im Umwelt- und Technikrecht entwickelte Art von Verwaltungsvorschriften beruhe jedoch auf einem Verständnis, dass ein Gefälle im Wissensstand zwischen Exekutive und Judikative voraussetzt. Im Steuerrecht sei ein solches allerdings nicht ersichtlich. Eine Einordnung der Vordrucke als normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften scheidet somit aus. Im Ergebnis handele es sich bei den Steuererklärungsformularen somit um Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung, denen eine partielle Außenwirkung zukomme. In Verbindung damit stehe eine nur partielle Anfechtbarkeit mit der Feststellungsklage hinsichtlich unzulässiger Elemente der Steuererklärung, nicht jedoch bzgl. der Art und Weise der Ausgestaltung der Vordrucke.

4. Übermittlung an das Finanzamt

Die Übermittlung an das Finanzamt erfolge bei Papiervordrucken nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck und elektronisch über ELSTER nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz. Bei ersterem sei die Identifikation des Steuerpflichtigen durch die Unterschrift möglich. Eine Verarbeitbarkeit werde durch die Verpflichtung gewährleistet, die Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck vorzunehmen, dh. es können den Vordrucken nachempfundene Dokumente von Drittanbietern genutzt werden, wenn sie optisch dem Vordruck entsprechen.

Bei dem elektronisch vorgeschriebenen Datensatz werde das ELSTER Portal bzw. bei Drittprogrammen der Elster Rich Client (ERIC) verwendet. ELSTER wurde vor 20 Jahren als

Pilotprojekt eingeführt und später Stück für Stück für viele Steuerarten verpflichtend. Zunächst lasse sich feststellen, dass zwischen dem analogen Vordruck und der elektronischen Darstellung im finanzverwaltungseigenen Programm ELSTER-Formular selbst keine wesentlichen Unterschiede im Aufbau bestehen. Bei Drittanbietern hingegen sehe das Interface zur Abfrage des Sachverhaltes bisweilen vollkommen anders aus. Dies liege daran, dass nur die Übermittlung der Daten anhand des elektronischen Datensatzes vorgeschrieben sei, nicht hingegen die Gestaltung des diese Daten abfragenden Interfaces. Daraus ergebe sich, dass bei der elektronischen Steuererklärung die Unterstützungsfunktion der Vordrucke wegfallen und auf Drittanbieter „outsourced“ werde. Der Datensatz stelle somit nur die Verarbeitung auf Seiten der Finanzverwaltung sicher. Ein *Teilnehmer* erkundigt sich, ob die App von Drittanbietern autorisiert werde. Dies wird von *Herrn Ortwald* verneint. *Prof. Seer* fragt, ob es für die Drittanbieter einen Haftungstatbestand gebe, wenn der Steuerpflichtige aufgrund der vom Drittanbieter verwendeten Maske unvollständige Angaben macht. Auch dies verneint *Herr Ortwald*, da nur eine Datenübermittlung die im Auftrag des Steuerpflichtigen von einem Dritten vorgenommen wird von einem Haftungstatbestand erfasst werde und § 87c AO lediglich die richtige Verarbeitung von Daten bei einem Drittanbieterprogramm fordere, nicht jedoch eine bestimmte Erhebung dieser Daten fordere.⁴ Ein *Teilnehmer* erkundigt sich, was man konkret auf dem Bildschirm bei ELSTER bzw. einem Drittprogramm als Eingabeinterface sehe. *Herr Ortwald* erläutert, dass es sich hierbei um eine Interpretation des elektronischen Datensatzes handele, die sich je nach Anbieter zwar am klassischen Formular orientieren könne, dies aber nicht müsse.

Insgesamt sei bei der elektronischen Übermittlung problematisch, dass keine Unterschrift geleistet werde und auch kein Unterschriftsurrogat vorliege. Letzteres wäre nur bei einer qualifizierten elektronischen Signatur möglich, die aber bei ELSTER nicht verwendet werde. Zudem müsse der Datenübermittler nicht zwangsweise derjenige sein, der die Steuererklärung inhaltlich zu verantworten habe. Diesen Bruch versuche der Gesetzgeber über § 87d Abs. 3 AO zu schließen, der eine nicht zu dokumentierende und nachweisbare Vorlage der übermittelten Daten enthalte. *Prof. Seer* ergänzt, dass die Vorschrift bei steuerlich beratenden Bürgern weniger problematisch sei, da diese Organe der Steuerrechtspflege seien und ein besonderes Vertrauen genießen würden. Vielmehr sehe er das Problem darin, dass der Auftragnehmer auch sonst nicht weiter vom Wortlaut der Vorschrift eingeschränkt werde.

⁴ Siehe § 72a AO.

Ein *Teilnehmer* stimmt den Ausführungen von *Prof. Seer* mit Verweis auf den Nachweis der Vollmacht im Anwalt- Mandatverhältnis zu.

III. Inhalt und Rechtsnatur der Steuererklärung

Hinsichtlich des Inhalts und der Rechtsnatur der Steuererklärung lasse sich festhalten, dass es sich hierbei um eine Verfahrenshandlung handele, durch die die Finanzbehörde in die Lage versetzt werden müsse, die richtige Bemessungsgrundlage herauszufinden. Dieser Zweck begrenze wiederum das Fragerecht in den Vordrucken.

IV. Folgen der Verletzung von Mitwirkungspflichten

Verletze der Steuerpflichtige die Mitwirkungspflichten, ergeben sich für ihn verschiedene Nachteile im Steuerverfahren. Exemplarisch lasse sich im Strafverfahren die Rechtsprechung des BGH zum Vorsatz anführen, sowie möglichen Zinsen und Zwangsgelder. Das Beweismaß werde zuungunsten des Steuerpflichtigen herabgesetzt und die Korrektur von Steuerbescheiden werde zuungunsten des Steuerpflichtigen eingeschränkt bzw. zugunsten der Finanzverwaltung erweitert.

V. Aspekte einer verfahrensrechtlichen Leistungsfähigkeit

1. Systematische Einordnung

Im Unterschied zum klassischen Leistungsfähigkeitsprinzip frage das verfahrensrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nach dem wirtschaftlichen Leistungsvermögen des Steuerpflichtigen, sondern stelle die Frage, welche Belastung einem einzelnen Individuum in einem Steuerverfahren zumutbar seien.

Zu beachten sei, dass die verfahrensrechtliche Belastung des Steuerpflichtigen von der Belastung durch den Steuereingriff selbst – also die Zahlung eines Geldbetrages – zu trennen sei.

2. Merkmale einer Verfahrensleistungsfähigkeit

Die Verfahrensleistungsfähigkeit erfasse zum einen ein kognitives und ein tatsächliches Element.

a. Kognitives Element

Das kognitive Element beinhalte, dass der Steuerpflichtige verstehen müsse, welche konkrete Verfahrenspflicht ihm aufgebürdet werde. Verfassungsrechtlich sei dies im Bestimmtheitsgebot gem. Art. 20 Abs. 3 GG einzuordnen. Fraglich sei der Bezugspunkt der Verständlichkeit. Geht man davon aus, dass das Gesetz die Pflichten für den Bürger normiert, müsste es für diesen verständlich sein. Nach der Rspr. des Bundesverfassungsgerichts sei aber

ausreichend, dass ein steuerlich Vorgebildeter die konkrete Handlungspflicht aus dem Gesetz verstehe, diese also durch die anerkannten Auslegungsmethoden aus dem Gesetz lesen könne. Somit zeigt sich eine Diskrepanz, die einerseits dadurch aufgelöst werden könnte, dass Ausgangspunkt für die Verständlichkeit von Pflichten des Bürgers nicht die Gesetze selbst sind, sondern diese konkretisierende Informationen des Staates. Darunter könnte man auch die Steuererklärungsformulare als „Übersetzungen des materiellen Steuerrechtes“ fassen. Andererseits käme auch eine Pflicht in Betracht, dass nicht steuerrechtlich Vorgebildete zwingend einen Steuerberater aufsuchen müssen, der sie über ihre Mitwirkungspflichten aufklärt und das Gesetz so übersetzt.

b. Tatsächliches Element

Das tatsächliche Element umfasse, dass der Steuerpflichtige, nachdem er verstanden habe, was er machen solle, dies auch tatsächlich umsetzen könne. Gegenstand des tatsächlichen Elements sei also, ob die konkrete Handlungspflicht verhältnismäßig ist.

3. Bestimmung der Leistungsfähigkeit im Steuerverfahren

Für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit im Steuerverfahren sei zunächst entscheidend, dass es den einheitlichen Steuerpflichtigen nicht gebe. Vielmehr sei hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Leistungsfähigkeit zwischen den verschiedenen Steuerpflichtigen zu differenzieren. Diese Differenzierung dürfe nicht anhand der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgen, da die im Verfahren nicht zu berücksichtigen sei. Hier lasse sich das Beispiel aus einem Urteil des FG Köln anführen⁵: Ein Unternehmer habe hier komplexe steuerliche Sachverhalte verwirklicht. Das Gericht argumentiere, wer solche komplexen Sachverhalte verwirkliche, müsse sich auch mit komplexem Steuerrecht auseinandersetzen. Eine Differenzierung hinsichtlich der Leistungsfähigkeit könne somit nach *Herrn Ortwald* über eine Typenbildung erfolgen. Die Verwaltung und der Gesetzgeber müssten sich fragen, welcher Typus vom Steuerpflichtigen durch die konkrete Verpflichtung im Verfahren angesprochen werde. Wenn ein Typus betroffen sei, dem keine komplexen Verfahrenshandlungen aufgebürdet werden dürfen und eine Vereinfachung nicht möglich sei, müssten Unterstützungsmaßnahmen durch die Finanzverwaltung ergriffen werden, damit die konkrete Pflicht noch verhältnismäßig sei. Im Bereich der Arbeitnehmer zeige sich das in der vereinfachten Steuererklärung für Arbeitnehmer. Zu beachten sei hier aber, dass zB. verkürzte Darstellungen in Vordrucken zu Problemen hinsichtlich der Vollständigkeit führen können. So

⁵ FG Köln vom 22.4.1983, V 57/82 F, EFG 1984, 55.

seien etwa Einträge zu Verpflegungsmehraufwendungen oder doppelter Haushaltsführung in den Vordrucken für Arbeitnehmer nicht vorgesehen. Eine Vereinfachung könne somit auch zu Informationsdefiziten führen.

Ein *Teilnehmer* fragt, ob die vorausgefüllte Steuererklärung auch darunter zu fassen sei. Dies wird von *Herrn Ortwald* zwar grds. bejaht. Notwendig sei allerdings, dass der Steuerpflichtige die Eintragungen sehen könne. Ein Teilnehmer weist darauf hin, dass nunmehr sog. grüne Felder eingeführt werden sollen, die dem Steuerpflichtigen anzeigen, dass die Finanzverwaltung für bestimmte Kennzahlen elektronische Daten vorliegen habe ohne aber den Inhalt dieser Daten dem Steuerpflichtigen zu offenbaren. Diese sieht *Herr Ortwald* kritisch, da ein echter Informationsgehalt fehle und damit der Servicecharakter aufgehoben werde.

C. Abschluss

Prof. Seer ergänzt, dass die vorausgefüllte Steuererklärung hilfreich sein könne, wenn die Finanzverwaltung ihre Daten offenlege. Im Übrigen sei ein weiterer Gedanke, den Abzug der Steuerberaterkosten zumindest zum Teil von der Steuerschuld zuzulassen und nicht bloß von der Bemessungsgrundlage. Bei Indienstgenommenen der Finanzverwaltung zeige sich ebenfalls die Praxisrelevanz des Themas. Der Blick sollte daher insbesondere neben Arbeitnehmern auch auf große Wirtschaftsakteure gelenkt werden. Mit diesen Worten verabschiedet *Prof. Seer* die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars und verweist auf das nächste Seminar über die Zukunft der Verrechnungspreise.