

Schriften zum Steuerrecht

Band 32

Verschulden im Steuerrecht

Eine Untersuchung zu Vorsatz und Fahrlässigkeit
im formellen und materiellen Steuerrecht,
exemplarisch vertieft anhand des Einkommensteuergesetzes

Von

Dr. Werner Barwitz



Duncker & Humblot · Berlin

WERNER BARWITZ

Verschulden im Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 32

Verschulden im Steuerrecht

**Eine Untersuchung zu Vorsatz und Fahrlässigkeit
im formellen und materiellen Steuerrecht,
exemplarisch vertieft anhand des Einkommensteuergesetzes**

Von

Dr. Werner Barwitz



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Barwitz, Werner:

Verschulden im Steuerrecht: e. Unters. zu Vorsatz
u. Fahrlässigkeit im formellen u. materiellen
Steuerrecht, exemplar. vertieft anhand d. Einkom-
mensteuergesetzes / von Werner Barwitz. — Berlin:
Duncker u. Humblot, 1987.

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 32)

ISBN 3-428-06289-2

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1987 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Satz: Hermann Hagedorn GmbH & Co, Berlin 46

Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3-428-06289-2

Vorwort

In der zivil- und strafrechtlichen Dogmatik hat sich mittlerweile weithin die Erkenntnis durchgesetzt, daß Vorsatz und in besonderem Maße Fahrlässigkeit als Zurechnungsmodi im Sinne einer verschuldensabhängigen Verantwortlichkeit ihrem Inhalt nach weniger von semantischen oder formalen Kriterien beeinflußt werden dürfen, sondern sich auszurichten haben nach „der Ordnungsaufgabe und der Funktion der Rechtsfolgenorm“ (Erwin Deutsch). Diese Erkenntnis auch für den Bereich des öffentlichen Rechts — hier am Beispiel des Steuerrechts — fruchtbar zu machen, ist das Ziel dieser Untersuchung über das „Verschulden im Steuerrecht“.

Die Arbeit wurde Ende September 1986 abgeschlossen und im Wintersemester 1986/87 von der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg als Dissertation angenommen. Sie wurde betreut von Herrn Prof. Dr. Wolfgang Jakob, dem ich für weiterführende Anregungen und hilfreiche Hinweise danke. Ferner gilt mein Dank Herrn Prof. Dr. Gunnar Folke Schuppert, der mir als Mitarbeiter an seinem Lehrstuhl während des Entstehens der Arbeit den nötigen Freiraum und jegliche Unterstützung angedeihen ließ, meinem Kollegen Herrn Akad. Rat Roland Jüptner für vielerlei konstruktive Kritik sowie anregende Gespräche und nicht zuletzt Frau Ursula Derakhchan für sorgfältigste Betreuung des Manuskripts.

Werner Barwitz

Inhaltsübersicht

Einführung	13
-------------------	----

Erster Teil

Überblick über die zur Untersuchung gelangenden Normen des Steuerrechts, bei deren Anwendung Verschuldensfragen Bedeutung erlangen	14
---	----

A. Bestimmungen aus dem Bereich des materiellen Steuerrechts	14
I. Einkommensteuerrechtliche Normen	14
II. Bestimmungen der Abgabenordnung über das Steuerschuldrecht	14
B. Steuerverfahrensrechtliche Normen der Abgabenordnung	15
C. Bestimmungen des finanzgerichtlichen Verfahrensrechts	15

Zweiter Teil

Grundsätzliches zu Begriff und Inhalt des Verschuldens in den (traditionellen) Rechtsgebieten des Zivil- und Strafrechts	17
---	----

A. Inhalt und Funktion des Verschuldens im Zivilrecht	18
I. Allgemeines	18
1. Der Normbestand des BGB	18
2. Der Geltungsbereich des § 276 BGB	18
II. Vorsatz	19
1. Definition	19
2. Intellektuelle Vorsatzelemente	20
3. Voluntative Vorsatzelemente	21
III. Fahrlässigkeit	21
1. Die Funktion der Fahrlässigkeit im Zivilrecht	21

2. Der Streit um die erforderliche Sorgfalt — das zentrale Problem der zivilrechtlichen Fahrlässigkeit	22
a) Gründe für die Schwierigkeiten bei der Bestimmung der zu wahrenen Sorgfalt	22
b) Der Meinungsstand	23
aa) Die sogenannte „subjektive Lehre“ — Fahrlässigkeit als individueller Vorwurf	23
bb) Die sogenannte „objektive Lehre“ — Fahrlässigkeit als objektiviertes (typisiertes) Verschulden	24
cc) Differenzierende Betrachtung der erforderlichen Sorgfalt nach dem jeweiligen Zweck der Verschuldensnorm	27
dd) Zur Individualbetrachtung drängende Gesichtspunkte	32
ee) Grobe Fahrlässigkeit als qualifizierte Form der Fahrlässigkeit	33
B. Inhalt und Funktion des Verschuldens im Strafrecht	37
I. Allgemeines	37
1. Der Normbestand des Strafgesetzbuchs	37
2. Folgerungen für die strafrechtliche Verschuldensdogmatik	38
II. Vorsatz	38
1. Vorsatz als Element des subjektiven Tatbestands	38
2. Vorsatz als Kategorie der Schuld (sog. Vorsatzschuld)	39
III. Fahrlässigkeit	41
1. Fahrlässigkeit als Unrechtsmerkmal	42
2. Fahrlässigkeit als Element der Schuld (sog. Fahrlässigkeitsschuld) ..	42
3. Die sachliche Rechtfertigung der Doppelstellung der strafrechtlichen Fahrlässigkeit	43
4. Differenzierung nach Fahrlässigkeitsgraden	44
C. Ergebnis der Betrachtung von Verschuldensfragen des Zivil- und Strafrechts	45

Dritter Teil

Grundsätzliches zur Auslegung und Anwendung von Verschuldensnormen im Steuerrecht	47
A. Zur Möglichkeit einer einheitlichen Auslegung steuerrechtlicher Verschuldensnormen	47
I. Der Wortlaut des Gesetzes als Auslegungskriterium	47
1. Die Terminologie der Verschuldensnormen	48
2. Steuerrechtliche Fahrlässigkeit und „Einheit der Rechtsordnung“ ..	49
II. Die Auslegung nach dem Zweck steuerlicher Verschuldensnormen ...	54
1. Der hohe „Bedarf“ an Teleologie bei der Auslegung von Zurechnungs- normen des Steuerrechts	54

2. Notwendigkeit der differenzierenden Betrachtung steuerlicher Verschuldensnormen nach ihrer Zugehörigkeit zu den Teilgebieten des materiellen Steuerrechts, des Verwaltungsverfahrenrechts sowie des Finanzprozeßrechts	56
B. Verschulden in den Tatbeständen des materiellen Steuerrechts	59
I. Zurückhaltende Verwendung von Verschuldensnormen durch den Steuergesetzgeber	59
II. Rechtsfragen des vorsätzlichen Verhaltens	60
III. Rechtsfragen der Fahrlässigkeit insbes. im Hinblick auf die in Steuerangelegenheiten zu wahrende Sorgfalt	62
1. Untauglichkeit des Maßstabs der (zivilrechtlichen) diligentia quam in suis	63
2. Zur Sachgerechtigkeit generalisierender und individueller Sorgfaltsanforderungen im Steuerschuldrecht	63
a) Unmaßgeblichkeit der Fahrlässigkeitsbegriffe des Zivil- und Strafrechts	64
b) Kein strafähnlicher Charakter steuerschuldrechtlicher Rechtsfolgen	65
c) Zur Hafttiefe steuerschuldrechtlicher Rechtsbeziehungen	66
d) Steuerliche Fahrlässigkeit im Blickwinkel des Prinzips der Steuergerechtigkeit	68
e) Veranlassung und Verschulden (insbes. Fahrlässigkeit) als Zurechnungselemente im Rahmen der Feststellung steuerrechtlicher Leistungsfähigkeit	73
aa) Allgemeines	73
bb) Veranlassung als Kausalzurechnung zur beruflichen/betrieblichen Sphäre	74
f) Steuerliche Fahrlässigkeit im Blickwinkel der Einfachheit der Rechtsanwendung	82
g) Zur Möglichkeit einer Entlastung aufgrund individuellen Unvermögens bei der Feststellung grober Fahrlässigkeit	85
h) Ergebnis	86
3. Zur Zulässigkeit der Ermittlung steuerlicher Fahrlässigkeit im Wege der typisierenden Betrachtungsweise	86
a) Ausgangslage und „Typisierungsbedarf“	86
b) Notwendigkeit zur Herstellung größtmöglicher Konkordanz von Legalität und Praktikabilität	87
C. Verschulden im steuerlichen Verwaltungsverfahrenrecht	89
I. Vorsatz	89
II. Fahrlässigkeit und gebotene Sorgfalt	89
1. Unbrauchbarkeit des Maßstabs der eigenüblichen Sorgfalt	90
2. Zur Sachgerechtigkeit individueller bzw. generalisierender Sorgfaltsanforderungen	90

a) Folgerungen aus der dienenden Funktion des Verwaltungsverfahrensrechts im Hinblick auf die Verwirklichung des materiellen Rechts	90
b) Rechtssicherheit und Fahrlässigkeitsmaßstab	91
c) Zur Unverträglichkeit eines personalen Sorgfaltsmaßstabs mit der Zurechnung des Verschuldens eines steuerlichen Beraters	92
d) Notwendigkeit einer subjektiven Betrachtung zum Schutz des rechtsunkundigen Steuerpflichtigen?	94
e) Objektive Beurteilung der groben Fahrlässigkeit	95
3. Zulässigkeit der typisierenden Feststellung verfahrensbezogener Fahrlässigkeit	95
D. Verschulden im Finanzprozeßrecht	96
I. Vorsatz	96
II. Fahrlässigkeit und Sorgfaltsmaßstab	96
1. Zur Angemessenheit individueller bzw. objektiver Sorgfaltsanforderungen	96
a) Prozessuales Verschulden im Brennpunkt zwischen materialer Einzelfallgerechtigkeit und Rechtssicherheit	96
b) Zurechnung eines Vertreterverschuldens und Sorgfaltsmaßstab ...	97
c) Zum Schutzbedürfnis des prozessual unerfahrenen Steuerpflichtigen	98
2. Unzulässigkeit einer typisierenden Fahrlässigkeitsfeststellung	98

Vierter Teil

Die Verschuldensnormen im einzelnen — Darstellung unter Bildung von Fallgruppen 100

I. Fallgruppe: Verschuldensfragen an der Nahtstelle zwischen steuerrechtlicher Sphäre und Privatsphäre — zur Abzugsfähigkeit auf schuldhaftes Verhalten zurückzuführender Aufwendungen als Werbungskosten/Betriebsausgaben und außergewöhnliche Belastungen im Einkommensteuerrecht	100
1. Abzugsfähigkeit von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben trotz schuldhafter Verursachung?	100
a) Problemstellung	100
b) Werbungskosten und Betriebsausgaben als verschuldensindifferente Größen	101
2. Verschulden und Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Belastungen ...	102
a) Zur „Verortung“ des Verschuldens im Tatbestand des §33 EStG ..	102
b) Zwangsläufigkeit bei fahrlässigem Verhalten des Steuerpflichtigen	103

II. Fallgruppe: Haftung für Schädigungen des Steuergläubigers bei Verletzung steuerlicher Rechtspflichten	106
1. Haftung des Steuerpflichtigen nach §§ 69, 72 AO	106
a) Rechtsnatur der Haftung	106
b) Normzweck der Haftungstatbestände	107
c) Verschulden	107
2. Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers nach § 42 d EStG	110
a) Rechtsnatur der Haftung	110
b) Normzweck der Lohnsteuerhaftung	110
c) Verschuldenserfordernis und Verortung des Verschuldens	110
d) Objektivierter Fahrlässigkeitsmaßstab	112
III. Fallgruppe: Rechtsfolgen der Verletzung von steuerverfahrensrechtlichen Rechtspflichten	113
1. Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 AO)	113
a) Rechtsnatur	113
b) Normzweck	113
c) Entschuldigbarkeit und Fahrlässigkeit	113
2. Möglichkeit eines Haftbefehlsantrags zum Vollstreckungsgericht bei unentschuldigtem Fernbleiben des Vollstreckungsschuldners im Termin zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung (§ 284 Abs. 7 Satz 1 AO)	115
a) Regelungszweck	115
b) Parallelregelung in § 901 ZPO	115
c) Unentschuldigte Säumnis des Vollstreckungsschuldners	115
IV. Fallgruppe: Verstöße gegen steuerverfahrensrechtliche Obliegenheiten ..	116
1. Ausschluß der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei verschuldeter Fristversäumnis, § 110 Abs. 1 Satz 1 AO	116
a) Rechtsnatur und Normzweck der Wiedereinsetzung	116
b) Fristgerechtes Handeln als Obliegenheit des Verfahrens Beteiligten	116
c) Ausschluß der Wiedereinsetzung bei schuldhafter Verspätung ..	117
2. Ausschluß einer Änderung von Steuerbescheiden zugunsten des Steuerpflichtigen, wenn diesen am nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen oder Beweismittel ein grobes Verschulden trifft, § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO	118
a) Rechtsnatur und Normzweck	118
b) Rechtzeitiges Vorbringen steuermindernder Tatsachen oder Beweismittel als Obliegenheit des Steuerpflichtigen	119
c) Grobes Verschulden des Steuerpflichtigen	119
aa) Meinungsstand zur groben Fahrlässigkeit	119
bb) Zur Begründung und Kritik eines subjektiven Fahrlässigkeitsmaßstabs	120
cc) Die Argumente Eggesieckers	121
dd) Objektivierter Sorgfaltsanforderungen als sachgerechter Zurechnungsmaßstab	122

3.	Rücknehmbarkeit eines rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakts bei grob fahrlässiger Unkenntnis des Begünstigten von dessen Rechtswidrigkeit, §130 Abs.2 Nr.4 2. Alt. AO	123
a)	Rechtsnatur und Normzweck	123
b)	Grobe Fahrlässigkeit und Sorgfaltsmaßstab	123
V.	Fallgruppe: Zuwiderhandlungen gegen finanzprozessuale Mitwirkungspflichten	125
1.	Rechtsnatur und Normzweck	125
2.	Schuldhaftes Ausbleiben des Verpflichteten	125
VI.	Fallgruppe: Verstöße gegen finanzprozessuale Obliegenheiten	126
1.	Ausschluß der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei verschuldeter Fristversäumung, §56 Abs.1 FGO	126
2.	Zulässigkeit der Auferlegung von Prozeßkosten bei verschuldetem prozessuaem Fehlverhalten eines Beteiligten, §§135 Abs.4, 137 FGO	126
a)	Rechtsnatur und Normzweck	126
b)	Verschulden des Beteiligten	127
aa)	Zum Verschuldenserfordernis	127
bb)	Fahrlässigkeit und Sorgfaltsmaßstab	127
3.	Verletzung von prozessualen Obliegenheiten nach dem Gesetz zur Entlastung der Gerichte in der Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit (VGFG EntlG)	129
a)	Rechtsnatur und Normzweck	130
b)	Von den Präklusionsvorschriften erfaßtes Fehlverhalten	130
c)	Zum Fahrlässigkeitsmaßstab in Art. 3 §3 VGFG EntlG	130
d)	Zum Fahrlässigkeitsmaßstab in Art. 3 §7 Abs.2 VGFG EntlG ...	131

Fünfter Teil

Ergebnisse	133
-------------------	-----

Literaturverzeichnis	136
-----------------------------	-----

Einführung

Während sich im Zivil- und Strafrecht Zurechnungsfragen fahrlässiger oder vorsätzlicher Tatbestandsverwirklichung bzw. Tatbegehung eingehender und nachhaltiger Diskussion erfreuen, führen sie im Steuerrecht bislang ein Schattendasein, das allenfalls blitzlichtartig und zumeist kasuistisch im Bereich einiger weniger Normen¹ beleuchtet worden ist. In Anbetracht der Tatsache, daß Verschuldensprobleme an durchaus exponierten und für die Rechtspraxis bedeutsamen Stellen² des Steuerrechts auftreten, muß dies als Mangel empfunden werden.

Diese Arbeit soll ein Versuch sein, das Defizit an Grundsätzlichem hinsichtlich Funktion und Inhalt des Verschuldens im Steuerrecht zu vermindern.

Nach einer Auflistung der zu untersuchenden Steuerrechtsnormen (Erster Teil) und einer Tour d'horizon über die Zurechnungssysteme des Zivil- und Strafrechts (Zweiter Teil) folgt im dritten Teil eine nach den Teilmaterien des materiellen Steuerrechts — beschränkt auf den Bereich des Einkommensteuergesetzes und den steuerschuldrechtlichen Teil der Abgabenordnung —, Verwaltungsverfahrenrechts und des finanzgerichtlichen Verfahrensrechts differenzierende teleologische Betrachtung der Verschuldensprobleme, wobei den Rechtsfragen der Fahrlässigkeit, insbes. der zu beachtenden Sorgfalt, besondere Aufmerksamkeit gilt. Ein vierter Teil ist der Verprobung der gewonnenen Erkenntnisse anhand der einzelnen Normsituationen gewidmet.

Nicht behandelt werden Rechtsprobleme schuldhaften Verhaltens im Sinne der steuertraf- und bußgeldrechtlichen Vorschriften des achten Teils der Abgabenordnung, da diese Bestimmungen kraft der Verweisung in § 369 Abs. 2 AO auf das Vorliegen strafrechtlicher Schuld abstellen.

¹ Etwa bei §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 Satz 1 EStG — schuldhaft verursachte Aufwendungen als Betriebsausgaben/Werbungskosten — oder §§ 110, 173 AO.

² Hier sei nur auf die steuerlichen Haftungsstatbestände und die „Zwangsläufigkeit“ außergewöhnlicher Belastungen hingewiesen.

Erster Teil

Überblick über die zur Untersuchung gelangenden Normen des Steuerrechts, bei deren Anwendung Verschuldensfragen Bedeutung erlangen

A. Bestimmungen aus dem Bereich des materiellen Steuerrechts:

Hierbei sollen nicht umfassend Verschuldensfragen sämtlicher Einzelsteuergesetze dargestellt werden — dies würde den Ertrag dieser Untersuchung auch nicht erheblich vermehren —, sondern unter Beschränkung auf die materiellrechtlichen Regelungen des Einkommensteuergesetzes und der Abgabenordnung die Frage nach dem Inhalt steuerrechtlichen Verschuldens gestellt werden.

I. Einkommensteuerrechtliche Normen:

Fraglich ist hier die Abzugsfähigkeit schuldhaft herbeigeführter Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bzw. Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Ähnlich stellt sich die Frage, ob durch schuldhaftes Verhalten entstandene Aufwendungen eines Steuerpflichtigen zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 1, 2 Satz 1 EStG und damit als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein können.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung über die Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung im Lohnsteuerabzugsverfahren nach § 42 d EStG hat die Frage, ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer schuldhaft nicht oder zu niedrig einbehalten hat, erhebliche Bedeutung.

II. Bestimmungen der Abgabenordnung über das Steuerschuldrecht:

§ 69 Satz 2 AO statuiert die steuerliche Haftung von Vertretern, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge „*vorsätzlicher oder grob fahrlässiger* Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten“ nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden.

Eine Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit in *vorsätzlicher oder grob fahrlässiger* Weise ordnet § 72 AO an.

B. Steuerverfahrensrechtliche Normen der Abgabenordnung:

- I. Nach § 110 AO hindert *Verschulden* bei der Einhaltung einer gesetzlichen Frist die Gewährung von Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.
- II. Im Rahmen der Änderung von Verwaltungsakten sieht das Gesetz in zwei Fällen Rechtsnachteile bei Verschulden des Steuerpflichtigen vor:

§ 130 Abs. 2 Nr. 4 AO erlaubt die Rücknahme rechtswidriger begünstigender Verwaltungsakte u.a. dann, wenn die Rechtswidrigkeit (scilicet des Verwaltungsaktes) dem Begünstigten infolge *grober Fahrlässigkeit* nicht bekannt war.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO hindert „*grobes Verschulden*“ des Steuerpflichtigen am nachträglichen Bekanntwerden von Tatsachen und Beweismitteln, die zu einer niedrigeren Steuer führen, eine Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen.
- III. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist nach § 152 Abs. 1 Satz 2 AO abzusehen, wenn die Versäumnis (bei der Abgabe einer Steuererklärung) *entschuldbar* erscheint.
- IV. § 169 Abs. 2 Satz 2 AO ordnet an, daß die Festsetzungsfrist im Falle leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre, bei (vorsätzlicher) Steuerhinterziehung zehn Jahre beträgt. Da diese Vorschrift, was das Verschulden angeht, tatbestandlich Schuld i.S. der steuerstraf- und bußgeldrechtlichen Normen der §§ 369 ff. AO voraussetzt, wird sie im Rahmen dieser Untersuchung nicht behandelt.
- V. Bleibt der Vollstreckungsschuldner *ohne ausreichende Entschuldigung* dem Termin zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung fern, so läßt § 284 Abs. 7 Satz 1 AO ein Ersuchen zum Amtsgericht um Anordnung der Erzwingungshaft zu.
- VI. Rechtsfragen im Zusammenhang mit Verschulden i.S. der §§ 369 ff. AO bleiben als strafrechtliche Materie bei dieser Untersuchung außer Betracht.

C. Bestimmungen des finanzgerichtlichen Verfahrensrechts:

- I. Nach § 30 Abs. 1 Satz 1 FGO kann gegen einen ehrenamtlichen Richter, der sich *ohne genügende Entschuldigung* zu einer Sitzung nicht rechtzeitig einfindet, ein Ordnungsgeld festgesetzt werden.
- II. § 56 Abs. 1 FGO, der § 110 Abs. 1 Satz 1 AO in seinem Regelungsinhalt entspricht, schließt für den Bereich des gerichtlichen Verfahrens die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei schuldhafter Versäumung der Frist aus.
- III. § 80 Abs. 1 Satz 3 FGO regelt, daß bei *schuldhaftem* Ausbleiben eines Beteiligten von der mündlichen Verhandlung trotz Anordnung des persön-