

Steuerhinterziehung: straftatbestandsmäßiges In-Unkenntnis-Lassen bei eDaten

- 1. Zur Beantwortung der Frage, ob die Finanzbehörde Kenntnis von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen hat, ist auf diejenigen Personen abzustellen, die innerhalb der zuständigen Finanzbehörde organisationsmäßig für die Bearbeitung des Steuerfalls berufen sind beziehungsweise die den (zu ändernden) Steuerbescheid erlassen haben.**
- 2. Elektronische Daten, die nicht automatisch zur Papierakte/elektronischen Akte gelangen, sondern lediglich auf Datenspeichern der Finanzbehörde zum Abruf bereitliegen, sind nicht schon deshalb bekannt im Sinne des § 370 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung, weil sie mit der Steuernummer des Steuerpflichtigen verknüpft sind.**

*BFH, Urt. v. 14.05.2025 - VI R 14/22

Festsetzungsfrist

Eine Steuerfestsetzung ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die Festsetzungsfrist beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Hiervon abweichend beginnt die Festsetzungsfrist, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Für die Einkommensteuer beträgt die Festsetzungsfrist regelmäßig vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Sie liegt jedoch bei zehn Jahren, soweit eine Steuer hinterzogen worden ist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).

Steuerhinterziehung

Ob eine Steuerhinterziehung vorliegt, bestimmt sich auch bei Prüfung der Festsetzungsverjährung nach § 370 AO; hinterzogen sind die Beträge, für die der objektive und subjektive Tatbestand des § 370 AO erfüllt ist. Der objektive Tatbestand der Unterlassungsvariante des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt. Bei der Hinterziehung von Veranlagungssteuern durch Unterlassen tritt (sofern nicht vorher ein Schätzungsbescheid ergangen ist) der Taterfolg der Steuerverkürzung zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Veranlagung stattgefunden hätte, wenn die Steuererklärung pflichtgemäß eingereicht worden wäre. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung spätestens dann der Fall, wenn das zuständige Finanzamt die Veranlagungsarbeiten für die betreffende Steuerart und den betreffenden Zeitraum im Wesentlichen abgeschlossen hat.

"In-Unkenntnis-Lassen"

Der Steuerpflichtige muss die Finanzbehörde in Unkenntnis gelassen haben. Hat die Finanzbehörde - auf welchem Weg auch immer - die erforderlichen Informationen (trotz der pflichtwidrigen Untätigkeit des Steuerpflichtigen) erhalten, scheidet nach der Rechtsauffassung eine vollendete Steuerhinterziehung durch Unterlassen aus (vgl. Krumm in Tipke/Kruse, § 370 Rdnr. 73 m. w. N.). Dies ist jedoch umstritten; die Gegenansicht legt das "In-Unkenntnis-Lassen" handlungsbezogen aus und stellt maßgeblich auf das (pflichtwidrige) Nichthandeln des Steuerpflichtigen ab. Der Wortlaut des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO gibt keine zwingende Auslegung vor. Entscheidend muss aber letztlich sein, dass es nicht der Zweck des § 370 AO sein kann, allein die Nichtabgabe einer Steuererklärung unter Strafe zu stellen, wenn die Steuererklärung bzw. die Anzeige bedingt durch die bereits vorhandene Kenntnis der Finanzbehörde funktionslos geworden ist.

Auslegungsleitende Fragen

Die entscheidenden Fragen sind in diesem Zusammenhang, wer (oder was) der Bezugspunkt für "die Kenntnis" ist und welche Anforderungen man an diese Kenntnis stellt. Auslegungsleitend muss nach Krumm (in Tipke/Kruse, § 370 Rdnr. 73a) hierbei sein, dass der Finanzbehörde die Gelegenheit gegeben werden soll, ein steuerliches Verwaltungsverfahren zu betreiben (hier: das Steuerfestsetzungsverfahren). Bezugspunkt für die Kenntnis muss daher die zuständige Dienststelle und der dort für das Verwaltungsverfahren zuständige Sachbearbeiter sein. Er muss positive Kenntnis von den Besteuerungsgrundlagen haben, damit die Finanzbehörde nicht in Unkenntnis ist. Ob in einer digitalisierten und (zumindest in Teilstücken) automatisiert (entpersonalisiert) ablaufenden Steuerverwaltung auf den Sachbearbeiter als (alleinigen) Bezugspunkt abgestellt werden kann, ist jedoch offen.

Vorinstanz FG Münster

Nach dem Verständnis des FG Münster (Urt. v. 24.06.2022 - 4 K 135/19 E) kann ein Steuerpflichtiger eine Finanzbehörde nicht "in Unkenntnis lassen", wenn sie tatsächlich über alle wesentlichen für die Steuerfestsetzung maßgeblichen Umstände informiert ist. Das von § 370 Abs. 1 AO geschützte Rechtsgut ist das öffentliche Interesse am rechtzeitigen und vollständigen Aufkommen der von dieser Norm erfassten Steuern. Eine Gefährdung für dieses Rechtsgut durch die Steuerpflichtigen besteht aber nicht, wenn die Finanzbehörden tatsächlich über die für die Besteuerung wesentlichen Umstände informiert sind.

Entscheidungssachverhalt

Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute. Da bis einschließlich 2008 lediglich der Ehemann Arbeitslohn bezog, hatte das Finanzamt den Fall als Antragsveranlagung gespeichert. In den Streitjahren 2009 und 2010 erzielte auch die Ehefrau Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Lohnsteuerabzug erfolgte bei den Klägern nach den Steuerklassen III (Kläger) und V (Klägerin). Ihr Steuerfall blieb beim Finanzamt als Antragsveranlagung gespeichert. Die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen wurden im Datenverarbeitungsprogramm des Finanzamts unter der Steuernummer der Kläger erfasst. Außerdem händigten die Arbeitgeber den Klägern Ausdrucke der jeweiligen elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen aus, auf denen vermerkt war, dass die Daten maschinell an die Finanzverwaltung übertragen worden seien. Steuererklärungen reichten die Kläger für die Streitjahre nicht mehr ein. Aufforderungen zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen erließ das Finanzamt nicht, da der Fall weiterhin als Antragsveranlagung gespeichert war. Die wesentlichen Veranlagungsarbeiten (zu 95 %) schloss es für das Streitjahr 2009 am 31.03.2011 und für das Streitjahr 2010 am 31.03.2012 ab.

Anfang 2018 fiel bei der Bearbeitung einer von der Oberfinanzdirektion übersandten eDaten-Prüfliste auf, dass mit Aufnahme der nichtselbständigen Arbeit durch die Klägerin im Jahr 2009 ein Wechsel von der Antrags- zur Pflichtveranlagung erfolgt war und die Kläger daher entsprechend verpflichtet gewesen wären, Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre abzugeben. Daraufhin wurden Mitte 2018 für die Streitjahre 2009 und 2010 Schätzungsbescheide erlassen. Hiergegen machten die Kläger geltend, dass Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Das Finanzamt ging demgegenüber von einer verlängerten Festsetzungsfrist wegen vollendeter Steuerhinterziehung aus.

Das FG Münster gab der Klage statt. Es war im Wesentlichen der Ansicht, dass der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) nicht erfüllt sei, weil dem zuständigen Bearbeiter die für eine Veranlagung der Kläger erforderlichen Informationen abrufbar zur Verfügung gestanden hätten. Das Finanzamt habe deshalb zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen Kenntnis gehabt (FG Münster, Urt. v. 24.06.2022 - 4 K 135/19 E).

Entscheidung des BFH

Auf die Revision des Finanzamts hob der BFH das Urteil des FG Münster auf und wies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass vorliegend eine Verlängerung der regulären Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO deshalb nicht in Betracht komme, weil das Finanzamt zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen Kenntnis gehabt habe und der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (bzw. einer leichtfertigen Steuerverkürzung) daher nicht erfüllt sei.

In-Unkenntnis-Lassen

Ob ein tatbestandsmäßiges In-Unkenntnis-Lassen bereits dann vorliegt, wenn Steuererklärungen pflichtwidrig nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben werden, oder ob die Norm - im Sinne eines ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals - darüber hinaus erfordert, dass die Finanzbehörde im maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt (Abschluss der wesentlichen Veranlagungsarbeiten) über den wahren Sachverhalt (die steuerlich erheblichen Tatsachen) (noch) keine Kenntnis hat, konnte der BFH offenlassen, denn im Streitfall hatte das Finanzamt zum maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen noch keine Kenntnis.

Kenntnis der zuständigen Person

Zur Beantwortung der Frage, ob die Finanzbehörde Kenntnis von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen hat, ist auf diejenigen Personen abzustellen, die innerhalb der zuständigen Finanzbehörde organisationsmäßig für die Bearbeitung des Steuerfalls berufen sind bzw. die den (zu ändernden) Steuerbescheid erlassen haben.

Akteninhalt und eDaten

Die Finanzbehörde muss sich den gesamten Inhalt der bei ihr geführten Papierakten, aber ebenso auch einer elektronisch geführten Akte als bekannt zurechnen lassen. Bekannt sind neben dem Inhalt dieser geführten Akten auch sämtliche Informationen, die dem Sachbearbeiter von anderen (Dienst-)Stellen über ein elektronisches Informationssystem zur Verfügung gestellt werden, ohne dass es insoweit auf die individuelle Kenntnis des jeweiligen Bearbeiters ankommt.

Nicht bekannt: Datenspeicher

Nicht bekannt sind dagegen elektronische Daten, die nicht automatisch zur Papierakte oder elektronischen Akte gelangen und lediglich auf abrufbaren Datenspeichern der Finanzbehörde liegen. Dies gilt auch dann, wenn die Daten mit der Steuernummer verknüpft sind. Bei Heranziehung dieser Grundsätze ist das FG im Streitfall zu Unrecht von einer den Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO ausschließenden Kenntnis des sachlich zuständigen Bearbeiters im maßgeblichen Veranlagungszeitpunkt ausgegangen. Der Steuerfall der Kläger war auch in den Streitjahren als Antragsveranlagung gespeichert. Die mit den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen an das Finanzamt übermittelten Daten waren zwar mit der gemeinsamen Steuernummer der Kläger verknüpft und dieser tatsächlich zugeordnet. Sie waren aber nur aus einem Datenspeicher in einer Übersicht über elektronische Bescheinigungen abrufbar, ohne dass sie bereits automatisch zu einer Papierakte oder elektronischen Akte gelangt waren. Angesichts der Speicherung als Antragsveranlagung bestand für den Bearbeiter keine Veranlassung zur Einsicht in den Datenspeicher und zum Datenabruf. Kenntnis von dem steuerrelevanten Tatbestand hat der sachlich zuständige Bearbeiter erstmals Anfang des Jahres 2018 durch die von der OFD übersandte eDaten-Prüfliste erlangt.

Fazit:

Schon bisher war zur Beantwortung der Frage, ob die Finanzbehörde Kenntnis von den für die Steuerfestsetzung wesentlichen tatsächlichen Umständen hat, auf diejenigen Personen abzustellen, die innerhalb der zuständigen Finanzbehörde organisationsmäßig für die Bearbeitung des Steuerfalls zuständig sind. Die Finanzbehörde muss sich den gesamten Inhalt der bei ihr geführten Papierakten, elektronisch geführten Akten und sämtlicher Informationen, die dem Sachbearbeiter von anderen (Dienst-)Stellen über ein elektronisches Informationssystem automatisch zur Verfügung gestellt werden, als bekannt zurechnen lassen. Die Verfügbarkeit von (nicht konkret verknüpften, nicht tatsächlich zugeordneten) Daten ist allerdings nicht ausreichend; die Daten müssen tatsächlich abgerufen werden. In diesem Fall fehlt der Anknüpfungspunkt für eine (wertungsmäßige) Gleichstellung mit der Kenntnis des Sachbearbeiters.

Ihre Steuerberater

Steuertermine November 2025

- 10.11. Umsatzsteuer für Monatszahler u. Vierteljahreszahler (mit Dauerfristverlängerung)
- 10.11. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer
- 17.11. Gewerbesteuer

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief