

# Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

## Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Prof. Dr. ROMAN SEER, Bochum\*

### Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einführung</li> <li>II. Stärkung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns durch Neufassung des § 88 AO-E             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Wortlaut des § 88 AO-E</li> <li>2. Realistische Begrenzung des Untersuchungsgrundsatzes auf ein Prinzip behördlicher Letztverantwortung</li> <li>3. Nur eingeschränkte Anwendbarkeit des Wirtschaftlichkeitsprinzips</li> </ul> </li> <li>III. Einführung automatischer Steuerveranlagungen unter Einsatz von Risikomanagementsystemen             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Automatische Steuerveranlagung nach § 88 Abs. 6, § 118a AO-E                 <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Idee des selbstregulierenden Steuervollzugs</li> <li>b) Keine Ausweitung der steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit</li> <li>c) Automatische Steuerveranlagung statt Selbstveranlagung</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>2. Automatisierte Verifikation der Steuerfestsetzungen durch Risikomanagementsysteme</li> <li>IV. Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern bei Steuerbescheiden (§ 173a AO-E)             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Regelungsbedürfnis und Reichweite der Norm</li> <li>2. Wandel von der Berichtigung zur bestandskraft-durchbrechenden Korrektur</li> </ul> </li> <li>V. Regelungsregime für elektronische Kontrollmitteilungssysteme             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Vereinheitlichung und Erweiterung des Pflichtenkanons (§ 93c AO-E)</li> <li>2. Spezielle Korrektornorm des § 175b AO-E</li> </ul> </li> <li>VI. Steuererklärungsfristen und Verspätungszuschlag             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Gesetzliche Fristen für von steuerberatenden Berufsträgern erstellte Steuererklärungen (§ 149 Abs. 3–6 AO-E)</li> <li>2. Neuregelung des Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 2 AO-E</li> </ul> </li> <li>VII. Unverändertes Bedürfnis einer umfassenden AO-Reform</li> </ul> |
|--|---|

### I. Einführung

Meine akademischen Lehrer *Joachim Lang* und *Klaus Tipke* feiern in diesem Jahr besondere (runde) Geburtstage. Dies ist Anlass, beiden Kölner Steuerrechtswissenschaftlern den nachfolgenden Beitrag zu widmen. Dabei soll es nicht um einen Rückblick auf ihr großes wissenschaftliches Werk gehen. Dies ist bereits mehrfach zu unterschiedlichen Anlässen geschehen<sup>1</sup>. Vielmehr werden im Mittelpunkt der Überlegungen die gesetzgeberischen Bemühungen um eine Modernisierung des Besteuerungsverfahrens stehen, wie sie jüngst in einem Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen mit dem Stand vom 26.8.2015 ihren Ausdruck gefunden haben<sup>2</sup>. Unlängst hat *Klaus Tipke* mit der Vorlage des III. Bandes auch die zweite Auflage seines dreibändigen Werks „Die Steuerrechtsordnung“ abgeschlossen<sup>3</sup>. In *StuW* 2013 sind eine ganze Reihe von Aufsätzen erschienen, die sich aus un-

terschiedlichen Perspektiven mit der „Steuerrechtsordnung“ *Tipkes* beschäftigen<sup>4</sup>. Deren zweite Auflage hat die ebenfalls dreibändige Erstauflage<sup>5</sup> nicht lediglich durch Aktualisierung einiger Textstellen und Fußnoten aufgefrischt. Vielmehr hat sich der Autor der Mühe unterzogen, zwischenzeitliche Entwicklungen in der Steuerrechtswissenschaft, aber auch in der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis aufzunehmen und zu reflektieren<sup>6</sup>. Dazu finden sich auch gewichtige Aussagen zum Steuervollzug, die den Kontext des jüngsten Modernisierungsvorhabens betreffen und nachfolgend reflektiert werden sollen. *Joachim Lang* hat nachdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass steuertheoretische Reformüberlegungen ihren Lackmoustest erst durch eine konkrete Kodifikation im Gesetz bestehen. Als „*Kodifikationspräparator*“<sup>7</sup> ist er diesem Anspruch durch konkret durchnormierte Gesetzesvorschläge gerecht geworden<sup>8</sup>. Dabei spielte im Vierten Teil des „Entwurfs eines

\* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

1 Siehe im Einzelnen: *Lang*, in: FS *Tipke*, 1995, 3 ff.; *Seer*, *StuW* 2000, 301 ff.; *Tipke/Seer/Hey/Englisch*, in: FS *Lang*, 2010, 1 ff.

2 Abrufbar unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwuerfe/2015-08-27-entwurf-eines-Gesetzes-zur-modernisierung-des-besteuerungsverfahrens.html> (zuletzt besucht am 17.9.2015).

3 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012 (zuvor Bd. I, 2. Aufl. 2000; Bd. II, 2. Aufl. 2003).

4 *Lang*, *StuW* 2013, 53; *Schaumburg/Schaumburg*, *StuW* 2013, 61; *Drüen*, *StuW* 2013, 72; *Bozza-Bodden*, *StuW* 2013, 84; *Brandis*, 2013, 88; *Hey*, *StuW* 2013, 107.

5 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I–III, 1993.

6 Diesen Kraftakt hat *Tipke* im fortgeschrittenen Alter eines Mitachtzigjährigen bei deutlich eingeschränkter Sehkraft vollzogen. Seine wissenschaftliche Leistung nötigt allerhöchsten Respekt ab.

7 So bezeichnete ihn *Tipke*, *StuW* 2000, 309.

8 *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993, *passim*; als Sprecher der Forschergruppe mit dem *Kölner Entwurf* eines Einkommensteuergesetzes, 2005; als Leiter der *Kommission „Steuergesetzbuch“* der Stiftung Marktwirtschaft, dazu *Lang/Eilfort* (Hrsg.), *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, 2013.

Steuergesetzbuchs“ auch das Steuerverfahrensrecht eine Rolle<sup>9</sup>. Sowohl im Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes als auch im späteren Entwurf eines Steuergesetzbuchs („Stiftung Marktwirtschaft“) finden sich verfahrensrechtliche Reformvorschläge, die in die Zukunft gewiesen haben.

Um es vorwegzunehmen: Der vorgelegte Referentenentwurf enthält keine fundamentale Reform der Abgabenordnung 1977. Er schließt vielmehr an das sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008, BGBl. I 2850, an, das den Weg in die Elektronifizierung des Steuerverfahrens normativ geebnet hat. Als wesentliche Inhalte des Entwurfs nennt die Begründung:<sup>10</sup>

1. Stärkung von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns,
2. ausschließlich automationsgestützte Bearbeitung,
3. neue Änderungsmöglichkeit für Rechen- und Schreibfehler des Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung,
4. Wandlung von Belegvorlagepflichten in Belegvorhaltepflichten,
5. zusammengefasste Regelung der Datenübermittlungspflichten Dritter als Grundlage zur verstärkten Nutzung der von dritter Seite elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelten Daten,
6. Neuregelung der Steuererklärungsfristen und des Verspätungszuschlags,
7. flankierende Maßnahmen:
  - a) Weiterer Ausbau der elektronischen Kommunikation,
  - b) Ausweitung der Serviceleistungen, z. B. durch die „vorausgefüllte Steuererklärung“.

Im Folgenden werden diese geplanten Änderungen erläutert und das Reformvorhaben insgesamt kritisch gewürdigt. Es wird sich dabei zeigen, dass es – ähnlich wie bereits das sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008 – mit einem starken Übergewicht im Interesse der Finanzverwaltung liegt und weniger den Bedürfnissen der vom Steuereingriff betroffenen Personen und Unternehmen dient. Das wesentliche Defizit sowohl dieses Entwurfs als auch der zurückliegenden Änderungen der Abgabenordnung besteht in der *Vernachlässigung von Verfahrenserleichterungen zugunsten der Steuerpflichtigen*. Positiv hervorzuheben ist aber die frühzeitige Transparenz und Beteiligung der interessierten Öffentlichkeit an der Entstehung der Gesetzesvorlage. Bereits im Herbst 2014 haben Bundes- und Länderfinanzministerien ein gemeinsames Konzept zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 30.10.2014 veröffentlicht<sup>11</sup>, auf dessen Basis zunächst ein Diskussionsentwurf, nun der Referentenentwurf vom 26.8.2015 verfasst worden ist. Diese frühzeitige Mitnahme der Fachöffentlichkeit zeugt immerhin von einer erfreulichen Diskussionsbereitschaft und -kultur, die auch hier im Folgenden gepflegt werden soll.

## II. Stärkung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns durch Neufassung des § 88 AO-E

### 1. Wortlaut des § 88 AO-E

Für einen Kernpunkt zur Modernisierung des Steuerverfahrens hält der Entwurf eine umfangreiche Neufassung der Vorschrift des § 88 AO zum Untersuchungsgrundsatz. Die Vorschrift soll nach Art. 1 Nr. 12 des Änderungsgesetzes zukünftig wie folgt lauten:

#### § 88 AO-E

(1) Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Dabei hat sie alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

(2) Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls und den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der Rechtmäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte berücksichtigt werden.

(3) Zur Gewährleistung eines zeitnahen und gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze können die obersten Finanzbehörden für bestimmte oder bestimmbare Fallgruppen Weisungen über Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten erteilen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Bei diesen Weisungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte berücksichtigt werden. Die Weisungen dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Weisungen nach Satz 1 zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen fest.

(4) Kann das Bundeszentralamt für Steuern ihm zugegangene und zur Weiterleitung an die Landesfinanzbehörden bestimmte Daten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand einem bestimmten Steuerpflichtigen oder einem bestimmten Finanzamt zuordnen, soll es auf die Weiterleitung dieser Daten an die Landesfinanzbehörden verzichten. Das Gleiche gilt für die Deutsche Rentenversicherung Bund, soweit diese nach § 5 Absatz 1 Nummer 18 des Finanzverwaltungsgesetzes im Wege der Organleihe als zentrale Stelle im Sinne des § 81 des Einkommensteuergesetzes tätig wird. Die nicht weitergeleiteten Daten sind vom Bundeszentralamt für Steuern oder der Deutschen Rentenversicherung Bund bis zum Ablauf des zwanzigsten Jahres nach dem Jahr der Datenübermittlung zu speichern; die gespeicherten Daten dürfen nur an Finanzbehörden übermittelt werden.

(5) Die Finanzbehörden können zur Bewertung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Steuerfestsetzung und Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen automationsgestützte Systeme einsetzen (Risikomanagementsysteme). Dabei soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung berücksichtigt werden. Das Risikomanagement muss mindestens folgende Anforderungen erfüllen:

<sup>9</sup> Lang (FN 8), Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Rz. 800 ff., S. 349 ff.

<sup>10</sup> Begründung des Referentenentwurfs (FN 2), 57–62.

<sup>11</sup> Abgedruckt etwa in: Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, DWS Symposium, DWS-Schriftenreihe Nr. 30, 2015, 77 ff.

1. die Gewährleistung einer hinreichenden Anzahl zufällig ausgewählter Fälle zur umfassenden Prüfung,
2. die personelle Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte,
3. die Möglichkeit der personellen Fallauswahl zur umfassenden Prüfung,
4. die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung.

Einzelheiten der Risikomanagementsysteme dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen fest.

(6) Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben der Steuerpflichtigen auch ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall personell zu bearbeiten. Das gilt auch für den Erlass, die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von mit den Steuerfestsetzungen verbundenen Verwaltungsakten sowie für Nebenbestimmungen, soweit diese durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet sind.

Die damit deutlich erweiterte Vorschrift enthält eingangs – wie bisher – den Untersuchungsgrundsatz. Sie wendet sich zugleich aber gegen ein Vollzugsmodell, das in das finanzbehördliche Massenfallrecht die ermittlungsrichterliche Überzeugung in jedem Einzelfall antizipiert (dazu im Folgenden unter 2.)<sup>12</sup>. Dazu implementieren § 88 Abs. 5 und 6 AO-E die Möglichkeit einer risikoorientiert-systematischen Auswahl und Prüfung von Fällen, die von einer vollautomatischen Steuerfestsetzung bis hin zu personellen Einzelfallprüfungen, die sich nach Risikoparametern und/oder einer Zufallsauswahl richten, reichen. Allgemein sollen die Finanzbehörden gem. § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E auch berechtigt sein, ihre Entscheidungen über Art und Umfang der Ermittlungen an Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen auszurichten. Dasselbe soll nach § 88 Abs. 3 Satz 2 AO-E auch bei der Erteilung von fallgruppenspezifischen Weisungen durch die obersten Finanzbehörden gelten.

## 2. Realistische Begrenzung des Untersuchungsgrundsatzes auf ein Prinzip behördlicher Letztverantwortung

Das Gesetzmäßigkeitsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) schließen es aus, die Steuerfestsetzung allein von einer ungesicherten und ungeprüften Dekla-

rationsbereitschaft der Steuerpflichtigen abhängig zu machen. Deshalb sieht § 88 Abs. 1 AO zur Verwirklichung des Vollzugszwecks nicht etwa den Verhandlungsgrundsatz, sondern den Untersuchungsgrundsatz vor. Er dient dem Zweck materieller Wahrheitsfindung, der seinerseits durch das Gesetzmäßigkeitsprinzip vorgegeben wird<sup>13</sup>. Daraus wollen einige Autoren die Aufgabe der Finanzbehörde ableiten, die Feststellung des wahren (realen, wirklichen) Sachverhalts „in jedem Einzelfall“ gewährleisten zu müssen<sup>14</sup>. Unter Vernachlässigung der Grundbedingungen steuerlicher Massenverfahren leiten sie aus dem Gesetzmäßigkeitsprinzip sogar die Regel ab, dass wie im Prozessrecht steuerrelevante Sachverhalte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, m.a.W. zur vollen Überzeugung der jeweils zuständigen Beamten, festgestellt werden müssten<sup>15</sup>.

Diese in der Literatur teilweise immer noch geforderte 100 %-Doktrin<sup>16</sup> ist jedoch wirklichkeitsfremd und ebenso wie eine Absolutierung des Untersuchungsgrundsatzes abzulehnen. Weder das Grundgesetz (Art. 3 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG) noch die Abgabenordnung fordern einen realitätsblinden Gesetzesvollzug. § 88 AO sagt über das Beweismaß überhaupt nichts aus. Die Untersuchungsmaxime erweist sich insoweit nur als ein *negatives Prinzip*<sup>17</sup>: Sie verneint die Abhängigkeit der Sachaufklärung vom Parteivortrag (§ 88 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 AO), lässt im Übrigen aber offen, wie die zur Amtsermittlung verpflichtete Behörde die ihr unbekanntes Tatsachen in Erfahrung bringen soll. Nicht nur eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung, sondern bereits eine durchschnittliche Einkommensteuererklärung enthält so viele steuererhebliche Tatsachen, dass der Finanzbeamte sie unmöglich zu seiner vollen Überzeugung feststellen kann. Wollte man dies von ihm ernsthaft verlangen, so wäre er gezwungen, entweder die Beweislastentscheidung zur Regel werden zu lassen oder nur noch einige Fälle ganz genau, die überwiegende Anzahl der Fälle aber überhaupt nicht mehr zu bearbeiten. Beide Verhaltensalternativen sind mit den Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung schlechterdings unvereinbar<sup>18</sup>.

Diese Erkenntnis hat sich zuletzt auch bei Klaus Tipke durchgesetzt. In seiner „Steuerrechtsordnung“ spricht er von „Ideal und Realität“ des Steuervollzugs<sup>19</sup>. Als Verfassungsideal bezeichnet er einen gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzug i.S.d. § 85 AO. In der Erstauflage formulierte er noch wie folgt:

„Die den Finanzbehörden durch § 85 AO gestellte Aufgabe, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt werden, ist ein Ideal, das der Verfassung entspricht“<sup>20</sup>.

<sup>12</sup> Siehe bereits Drüen, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 1, 13; gegen die Vorstellung v. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, 2004, 135 ff.

<sup>13</sup> Nierhaus, Beweismaß und Beweislast, 1989, 478.

<sup>14</sup> Wittmann, StuW 1987, 35 (36); Müller-Franken (FN 12), 279 ff., 305 ff.; im Ausgangspunkt auch zuletzt Jansen, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 30.

<sup>15</sup> Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im

Steuerrecht, 1998, 42 ff.; Müller-Franken (FN 12), 277 ff.

<sup>16</sup> Begriff nach Ahrens, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländ. Belastungsdienst, 2005, 91 ff.

<sup>17</sup> Pestalozza, Der Untersuchungsgrundsatz, in: Verwaltungsverfahren – Festschrift für den Boorberg Verlag, 1977, 185 (186).

<sup>18</sup> Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 184 ff.

<sup>19</sup> Tipke, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1404.

<sup>20</sup> Tipke, StRO III<sup>1</sup> (FN 5), 1196.

Dieser so umschriebene Steuervollzugsauftrag überfordert allerdings – wie *Klaus Tipke* auch klar erkannt hat – in der Wirklichkeit die Finanzbehörden. Deshalb führt er in der Zweitaufgabe wie folgt fort:<sup>21</sup>

„Mit dem Verlangen der ‚Sicherstellung‘ geht das Gesetz über das den Finanzbehörden Mögliche hinaus. Dass niemand Steuern verkürzt, können Finanzbehörden ebenso wenig sicherstellen, wie Polizei und Justizbehörden sicherstellen können, dass keine strafbaren Handlungen begangen werden. *Impossibilium nulla obligatio*<sup>22</sup> gilt nicht nur für Bürger, sondern auch für Behörden. Unmögliches lässt sich rechtlich nicht umsetzen“.

Einige Seiten zuvor fordert er allerdings auch:

„Im Rechtsstaat sollte die Wirklichkeit an das Recht angepasst werden, nicht das Recht an die Wirklichkeit“<sup>23</sup>.

Wo sich allerdings die Wirklichkeit nicht an das Recht anpassen lässt, muss das Recht diese Erkenntnis verarbeiten und sich ihrerseits fortbilden, wenn es seine Rechtsgeltung nicht verlieren will. Die vom BVerfG in seinen beiden fundamentalen Entscheidungen zum sog. Vollzugsdefizit erhobene Forderung nach struktureller Vollzugskonsequenz<sup>24</sup> ist daher reziprok in umgekehrter Richtung zu ergänzen<sup>25</sup>: Das materielle Gesetz muss auch so ausgestaltet sein, dass es verfahrensrechtlich überhaupt durchsetzbar ist. *Klaus Tipke* erkennt diesen Zusammenhang<sup>26</sup>, zieht daraus für das „Ideal“ des Steuervollzugs aber keine Konsequenzen.

Wer das „Ideal“ des Steuervollzugs allein auf die Maxime einer gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung bezieht, verfällt leicht auf den schlichten Zusammenhang: „Egalität verwirklicht sich durch Legalität“<sup>27</sup>. Daraus ließe sich dann die *Forderung nach unbegrenzter Personalausstattung der Finanzverwaltung* mit unbegrenzten Eingriffsrechten ableiten, damit in jedem Einzelfall in jedem Steuerrechtsverhältnis die Verwirklichung der gesetzlichen Steuerbelastung gewährleistet wird. Ein Zurückbleiben hinter diesem „Ideal“ wäre ein Vollzugsdefizit, wenn auch noch nicht unbedingt ein „strukturelles“. Dies ist aber weder die Vorstellung des Grundgesetzes noch der Abgabenordnung. Zunächst ist das Budgetrecht als garantierte Kernkompetenz der Parlamente<sup>28</sup> mit der Folge zu respektieren, dass eine unbegrenzte Personalausstattung der Finanzverwaltung praktisch ausgeschlossen ist. Ein solches „Ideal“ würde aber auch die *Freiheitsgrundrechte* der betroffenen Steuerpflichtigen ausblenden, durch welche die Sachaufklärungsmaßnahmen der Fi-

nanzbehörden beschränkt werden. Eine rechtsstaatlich und freiheitsgrundrechtlich gezähmte Finanzverwaltung kann nicht jederzeit in die Privat- und Betriebssphäre der Bürger und Unternehmen eindringen und sich ohne weiteres zu Kontrollzwecken Informationen beschaffen. Eine solche flächendeckende Vorgehensweise würde ein Heer von Finanzbeamten mit Eingriffsbefugnissen bedeuten, die bis in den Kern der ehelichen und familiären Lebensgemeinschaften hineinreichen. Ein solches „Ideal“ wäre angesichts des unverhältnismäßigen Freiheitseingriffs und seiner Unwirtschaftlichkeit verfassungswidrig. In den steuerlichen Massenverfahren kann die Finanzbehörde der Untersuchungsmaxime a priori nur durch ein am *strukturellen* Kontrollbedürfnis der Fälle ansetzendes Risikomanagement nachkommen. Die finanzbehördliche Sachaufklärung wird generell durch das freiheitsschützende Übermaßverbot mit den Prüfungsfiltern der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Proportionalität beschränkt<sup>29</sup>. Der freiheitsgrundrechtlichen Dimension des Steuervollzugs widmet *Klaus Tipke* leider weder ein eigenes Kapitel noch spielt sie im Zusammenhang eine tragende Rolle. Im Gesamtwerk der vom Gleichheitssatz her entfalteten „Steuerrechtsordnung“ kommt sie zu kurz<sup>30</sup>.

Das von *Klaus Tipke* an den Ausgangspunkt seiner Überlegungen gesetzte „Ideal“ des Steuervollzugs ist damit alles andere als klar. M.E. lässt es sich nicht eindeutig fixieren. Wie ich an anderer Stelle begründet habe, verläuft der Steuervollzug in dem *verfassungsrechtlichen Dreieck* zwischen gesetz-, gleichmäßiger und freiheitsschonender Besteuerung<sup>31</sup>. Das „Ideal“ ist damit kein statischer Parameter, von dem aus ohne weiteres eine Abweichung gemessen werden könnte. Da die Ausgestaltung des Steuervollzugs zwischen mehreren verfassungsrechtlichen Rechtsgütern abwägen muss, handelt es sich vielmehr um einen *Optimierungsauftrag*<sup>32</sup>. Der „ideale“ Steuervollzug sucht nach einer Ausgestaltung, welche die drei genannten Rechtsgüter der Gesetzmäßigkeit, der Gleichheit und der Wahrung der Freiheitsgrundrechte der Betroffenen zu einem solchen Ausgleich bringt, dass *jedes* der genannten Rechtsgüter zur *höchstmöglichen Verwirklichung* gelangt. Deshalb ist es richtig, wenn § 88 Abs. 2 Satz 1 AO-E die „Grundsätze der Verhältnismäßigkeit“ als Grenze der behördlichen Ermittlungsbefugnisse ausdrücklich nennt.

21 *Tipke*, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1416.

22 Scil.: Hervorhebung im Original.

23 *Tipke*, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1406.

24 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 115.

25 *Seer*, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 8 f.

26 *Tipke*, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1408, dort FN 12.

27 *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, 1976, 134.

28 Der in Art. 109 Abs. 1 GG normierte bundesstaatliche Trennungsgrundsatz garantiert den Landesparlamenten politische Autonomie durch Eigenständigkeit und Eigenverantwortung bei der Haushaltswirtschaft, vgl. BVerfG v. 27.5.1992 – 2 BvF 1/88, BVerfGE 86, 148, 264; *Kube*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 109 GG Rz. 41 (Mai 2011) m.w.N.; zur herausragenden Bedeutung der haushaltswirtschaftlichen Eigenverantwortlichkeit der Parlamente s. *Gröpl*, in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 110 GG,

Rz. 5 ff. (Dezember 2001) (zu den Art. 110 GG im Wesentlichen entsprechenden Art. der Landesverfassungen s. dort unter Rz. 194 ff.); *Heun*, in: Dreier, GG, Bd. III, 2. Aufl. 2008, Art. 109 GG Rz. 14; BayVerfGH v. 17.11.1994 – Vf. 96-IX-94 u.a., DVBl. 1995, 419, 425.

29 Dazu *Seer* (FN 18), 288 ff.

30 Dem formellen Übermaßverbot widmet *Tipke*, StRO I<sup>2</sup> (FN 3), 205-207, nur wenige knappe Seiten. Dem Datenschutz und Steuergeheimnis steht er eher distanziert-kritisch gegenüber (a.a.O., 208-225). Dem materiellen Übermaßverbot misst er unter Ablehnung des sog. Halbteilungsgrundsatzes nur eine eher geringe Bedeutung zu (a.a.O., 417-468).

31 *Seer* (FN 18), 296 ff.; *ders.* (FN 25), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 13 ff.

32 Dem folgt auch *Jansen* (FN 14), 224 ff., wo er von einem „Optimierungsmodell“ spricht.

Der Optimierungsauftrag richtet sich sowohl an den Gesetzgeber als auch an die Verwaltung. Beide Gewalten genießen dabei eine beachtliche Gestaltungsfreiheit<sup>33</sup>. Die Rechtsprechung überprüft deren Akte dagegen nur an *Erträglichkeitsgrenzen*. Aus der Sicht des Freiheitsgrundrechtsschutzes bildet eine solche Erträglichkeitsgrenze das *Übermaßverbot*. Zur Wahrung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung lässt sich das *Untermaßverbot* als Kennzeichnung einer *unverhältnismäßigen staatlichen Zurückhaltung* verwenden. Eine solche liegt unter Rezeption der Rechtsprechung des BVerfG<sup>34</sup> etwa vor, wenn *strukturelle Vollzugshindernisse* errichtet worden sind, welche die Umsetzung der normativen Belastungsentscheidung vereiteln. *Klaus Tipke* verteidigt die Rechtsprechung des BVerfG gegen die in der Literatur geäußerte Kritik<sup>35</sup> und fordert ihre Ausdehnung über die bereits in der Gesetzgebung angelegten Vollzugsdefizite hinaus auch auf rein tatsächliche Vollzugsdefizite der Finanzverwaltung (so etwa auch aufgrund mangelnder Personalausstattung). Auch hier kann es m.E. allerdings nur um die Überschreitung einer Erträglichkeitsgrenze gehen, wenn die Finanzverwaltung etwa eine Verwaltungsvorschrift erlässt, die generell einen gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzug vereitelt. Für die Frage einer unzureichenden Personalausstattung wird man den Gerichten allenfalls ein Recht zur Evidenzkontrolle zubilligen können. Es stellt sich zudem die – von *Klaus Tipke* nicht beantwortete – Frage nach den Rechtsfolgen.

Der Untersuchungsgrundsatz fordert von der Finanzbehörde damit nicht, jeden einzelnen Steuerfall nach Art eines Untersuchungsrichters auszuermitteln. Das Untermaßverbot ist erst verletzt, wenn die Finanzbehörde für die Besteuerung erheblichen Sachverhalten nicht nachgeht, die sich ihr nach den Umständen des Einzelfalls *ohne weiteres hätten aufdrängen müssen*. Das Untermaßverbot verlangt gem. § 85 Satz 2 AO von den Finanzbehörden, zur Sicherstellung der Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug ein *Verifikationssystem* einzuführen und vorzuhalten, das *strukturell* der Gefahr von Steuerverkürzungen wirksam begegnet. Als „Treuhanderin von Gemeinwohlinteressen“ trägt die Finanzbehörde die (im Untersuchungsgrundsatz dokumentierte) *Letztverantwortung* für die materielle Richtigkeit der Sachaufklärung. Positiv lässt sich dem Untersuchungsgrundsatz für die Finanzverwaltung im Sinne dieser Letztverantwortung nur die Aufgabe ent-

nehmen, für eine *strukturelle Verifikation* der Angaben der Stpfl. zu sorgen<sup>36</sup>. Dem will § 88 Abs. 5 AO-E durch die ausdrückliche gesetzliche Implementierung von Risikomanagementsystemen<sup>37</sup> nachkommen (dazu unten III.2.). Diese Erweiterung beseitigt eine gewisse gesetzliche Steuerungsschwäche und ist ausdrücklich zu begrüßen.

### 3. Nur eingeschränkte Anwendbarkeit des Wirtschaftlichkeitsprinzips

Nicht gelungen ist es dagegen, in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E für die Entscheidung über Art und Umfang der finanzbehördlichen Ermittlungen ohne weiteres berücksichtigungsfähige Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte anzuführen. Dieser Hinweis kann bei isolierter Lesart die Verwaltungssteuerung vernebeln und zu einer mit den Grundprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu vereinbarenden Verwaltung verleiten. Zwar ist das angesprochene Wirtschaftlichkeitsprinzip der öffentlichen Haushaltswirtschaft als *Prinzip des schonenden Umgangs mit steuerfinanzierten Ressourcen* durchaus immanent<sup>38</sup>. In Ausübung ihres Ermessens zur Ausgestaltung des Gesetzesvollzugs ist die Finanzverwaltung deshalb berechtigt, ja sogar verpflichtet, Aspekte der Verwaltungsökonomie in ihre Abwägungsentscheidung einzubeziehen<sup>39</sup>. Die Exekutive verfügt über ihre sachlichen und persönlichen Mittel nur als Treuhänderin der Allgemeinheit und hat sie deshalb so einzusetzen, dass sie etwas *bewirken* (s. auch §§ 156 Abs. 2, 281 Abs. 3 AO)<sup>40</sup>. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG nimmt demgemäß für die Delegation von Zuständigkeiten des Steuervollzugs ausdrücklich auf Effizienzgesichtspunkte Bezug, so dass die *Verwaltungseffizienz* hier sogar zum *verfassungsimmanenten Ziel* wird<sup>41</sup>. In Übereinstimmung mit dem ökonomischen Begriffsverständnis besagt das Effizienzprinzip, dass von allen erreichbaren Alternativen diejenige auszuwählen ist, die den größten Nettonutzen erbringt<sup>42</sup>. § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E lässt aber offen, wie dies zu geschehen hat.

Unter Hinweis auf eine ältere Entscheidung des BVerfG<sup>43</sup> will die Begründung des Referentenentwurfs das Wirtschaftlichkeitsprinzip dahingehend verstehen, dass für die Aufklärungsintensität auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden kann<sup>44</sup>. Da-

33 Seer (FN 18), 297 f.

34 Siehe oben FN 24.

35 Tipke, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1461 ff. (zu Funke, Gleichbehandlungsgrundsatz und Verwaltungsverfahren, AöR Bd. 132 [2007], 168 ff.).

36 Nach Jansen (FN 14), 30 ff., muss sich die Finanzbehörde ein „eigenes Bild“ vom steuerrelevanten Sachverhalt machen. Zugleich weist aber auch er richtig darauf hin, dass dies keine Pflicht zur Verifikation der Angaben des Stpfl. in jedem Einzelfall, sondern nur eine *strukturelle Verifikation* bedeuten kann.

37 Die von Tipke, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1479, geäußerte Kritik an (auch von mir) verwendeten Anglizismen wie „Compliance“, „Risikomanagement“, „E-Government“ ist unberechtigt, da diese Begriffe mittlerweile im internationalen Sprachgebrauch üblich sind und mit ihnen ein gewisser Bedeutungsgehalt verbunden wird. § 88 Abs. 5 AO-E trifft

diese Kritik zudem nicht, weil in Satz 1 der Begriff „Risikomanagementsystem“ in deutscher Sprache (§ 87 AO) auf m.E. nachvollziehbare Weise definiert wird.

38 Siehe Schmidt-Abmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 2. Aufl. 2006, 317 ff.

39 Seer, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 17.

40 Siehe BVerfG-Beschl. v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226 ff.; Berg, Zur Untersuchungsmaxime im Verwaltungsverfahren, Die Verwaltung, Bd. 9 (1976), 161, 182.

41 Seer/Drüen, in: Kluth (Hrsg.), Föderalismusreformgesetz, 2007, Art. 108 GG Rz. 31.

42 Simon, Das Verwaltungshandeln – Eine Untersuchung der Entscheidungsvorgänge in Behörden und privaten Unternehmen, 1955, 111 ff.; v. Arnim, Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip, 1988, 47.

43 BVerfG v. 20.6.1973 – 1 BvL 9-10/71, BVerfGE 35, 283, 294.

44 Siehe Referentenentwurf (FN 2), 74.

mit übernimmt die Begründung die im Anwendungserlass zu § 88 AO Nr. 1 Abs. 2 Satz 3<sup>45</sup> seit Jahren enthaltene Wendung und will sie nun offenbar einfachgesetzlich abstützen. Gegen eine derartige „ökonomische“ Ausrichtung des Steuervollzugs hat sich *Klaus Tipke* von jeher mit Verve ausgesprochen<sup>46</sup>. Seine Kritik ist und bleibt berechtigt. Ein „ökonomischer Gesetzesvollzug“ rechtfertigt jedenfalls *kein wirtschaftliches Maximalprinzip*<sup>47</sup>, das darauf ausgerichtet ist, mit einem begrenzten Verwaltungsaufwand einen *höchst-möglichen fiskalischen Ertrag* zu erzielen. Die Intention des Staates, Einnahmen zu erzielen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AO), ist zwar *Motiv* der Steuergesetzgebung und kennzeichnet die finanzpolitische Aufgabe der Steuergesetze. Dieser sog. *Fiskalzweck* gibt aber weder ein Maß für die Auslegung noch für den Vollzug des Gesetzes<sup>48</sup>. Das Ertragsinteresse des Staates ist kein eigenständiges Rechtsgut, das über die Anwendung der Steuergesetze, die der Finanzierung des Staatshaushalts dienen, hinausreichen könnte. Das quantitative steuerliche Ergebnis bleibt lediglich ein *Reflex* behördlicher Kontrolle<sup>49</sup>. Versucht die Finanzverwaltung, mit dem vorhandenen Personal in der zur Verfügung stehenden Zeit möglichst viel „hereinzuholen“, so wendet sie das Recht ohne innere Rechtfertigung *ungleich* an und verstößt gegen den Gleichheitssatz<sup>50</sup>. Dies zeigt sich besonders bei der nach wie vor einseitig nach Größenklassen orientierten Auswahl von Betriebsprüfungsfällen<sup>51</sup>.

Die vorgeschlagene Ergänzung in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E ist unscharf, weil sie das Wirtschaftlichkeitsprinzip schlicht additiv zusätzlich neben den „Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und der Rechtmäßigkeit“ aufführt, ohne deren Beziehung zueinander zu verdeutlichen. Sie fällt damit hinter den zwischenzeitlich erreichten Diskussionsstand zurück<sup>52</sup>. So hat schon auf der 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft der Steuerabteilungsleiter im Bayerischen Staatsministerium für Finanzen *Eckehard Schmidt* im Jahre 2007 den eingeleiteten Paradigmenwechsel wie folgt formuliert:<sup>53</sup>

„Bisher stand das *fiskalische*<sup>54</sup> Ausfallrisiko im Vordergrund: Sowohl die GNOFÄ<sup>55</sup> als auch die Größenklasseneinteilung für Zwecke der Betriebsprüfung stellen vorwiegend auf die finanzielle Bedeutung des Steuerfalls ab. Dieser konventionelle Ansatz beschreibt sicher einen wichtigen Aspekt: Wenn es bei einem finanziell gewichtigen Fall zu Unregelmäßigkeiten kommt, ist der Schaden meist groß. Er sagt aber nichts zu einer anderen, ebenso wichtigen Dimension des

Ausfallrisikos: Wie hoch nämlich im Einzelfall die Wahrscheinlichkeit ist, dass es zu solchen Unregelmäßigkeiten kommt.

Gerade diese einseitige Ausrichtung am fiskalischen Risiko hat auch die Kritik der Wissenschaft hervorgeufen: Es gibt eben keinen Erfahrungssatz, dass die Steuererklärungen ‚kleiner‘ Steuerpflichtiger grundsätzlich richtiger sind als die der ‚Großen‘.

Hier setzen nun die innovativen Versuche an, den Steuerwiderstand im Einzelfall und damit das *individuelle* Ausfallrisiko zu bestimmen: Hierfür bedarf es auf den betreffenden Steuerpflichtigen bezogener Risikomerkmale.“

Verwaltungsökonomie (Effizienz) ist kein von außen in das Recht einfließendes, selbständiges Gut, sondern kann nur *innerhalb des Rechts* stehen<sup>56</sup>. Effizienz bezeichnet danach einen *optimierten Verwirklichungsgrad* der in Verfassung und Gesetz vorgegebenen *Handlungsziele* der Verwaltung<sup>57</sup>. Verwaltungseffizienz deckt sich also mit dem an die Adresse der Verwaltung gerichteten Gesamtauftrag des „möglichst schonenden Ausgleichs“ zwischen den im Einzelfall betroffenen Rechtsgütern. Gleichmäßiger Gesetzesvollzug verlangt aber keine Kontrolle entsprechend dem quantitativen Ergebnis, sondern entsprechend dem *Kontrollbedürfnis*<sup>58</sup>. Die fiskalische Bedeutung der Fälle wird am Maßstab des Kontrollbedürfnisses nur insoweit relevant, als aufgrund einer gesteigerten Fallkomplexität eine gewisse Korrelation zwischen Umsatz- bzw. Einkunftsgrößen einerseits und dem Fehlerrisiko andererseits besteht. Dieser Zusammenhang kann zwar eine gewisse Gewichtung zugunsten der Kontrollintensität fiskalisch bedeutender Steuerfälle, die eine größere Komplexität aufweisen, rechtfertigen<sup>59</sup>. Die fiskalische Größe bleibt aber auch dann nur eines von mehreren Kriterien, die eine verstärkte Kontrolle indizieren. Damit verträgt es sich, wenn § 88 Abs. 5 Satz 2 AO-E den „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit“ im Zusammenhang mit der Einrichtung von Risikomanagementsystemen, die nach Satz 1 der gleich- und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung dienen sollen, nennt. Das in § 88 Abs. 3 Satz 2 AO-E für gruppenbezogene Weisungen ebenfalls genannte Wirtschaftlichkeitsprinzip ist im Zusammenhang mit dem nach § 88 Abs. 3 Satz 1 AO-E übergeordneten Zweck, der Gewährleistung eines zeitnahen und gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze, zu lesen: Das Wirtschaftlichkeitsprinzip dient funktional der Verwirklichung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteue-

45 Siehe BMF v. 31.1.2014, BStBl. I 2014, 290, 357.

46 Zuletzt *Tipke*, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1440 ff.

47 Siehe dazu nur v. *Amim* (FN 42), 19 f.

48 *Vogel*, in: FS Döllerer, 1988, 677, 687; *Drüen*, in: FS Kruse, 2001, 191, 204 f.

49 *Seer*, FR 1997, 553, 561; a.A. aber *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, Steuerehrlichkeit, Sachverhaltsverantwortung und Kontrolle, 2009, 245.

50 Übereinstimmend bereits *Tipke*, StRO III<sup>1</sup> (FN 5), 1219 f.; *Kruse*, DStJG Bd. 18 (1995), 115, 120; kritisch auch *Leisner*, StuW 2007, 241, 247 f.

51 Zur aktuellen Kritik s. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 193 AO Tz. 41 ff. (Oktober 2013).

52 Darauf weisen *Münch/Sendke*, DStZ 2015, 487, 489, richti-

gerweise hin.

53 *Schmidt*, DStJG Bd. 31 (2008), 37, 43.

54 Scil.: Hervorhebungen im zitierten Original.

55 Gleich lautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.11.1996, BStBl. I 1996, 1391 („GNOFÄ 1997“).

56 *Häberle*, Effizienz und Verfassung, AöR Bd. 98 (1973), 625, 631; s. auch *Siekmann*, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 114 GG Rz. 14.

57 *Seer* v. *Mutius*, NJW 1982, 2150, 2152; *Wahl*, VVDStRL Bd. 41 (1983), 151, 188; *Pietzcker*, VVDStRL Bd. 41 (1983), 193, 196 f.

58 *Tipke*, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1460 ff.

59 *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 511 f.

nung im Gesamtvollzug, steht aber nicht eigenständig neben diesen beiden Prinzipien.

### III. Einführung automatischer Steuerveranlagungen unter Einsatz von Risikomanagementsystemen

#### 1. Automatische Steuerveranlagung nach § 88 Abs. 6, § 118a AO-E

##### a) Idee des selbstregulierenden Steuervollzugs

Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens soll erreichen, dass sich die Finanzbehörden in jeder Stufe des Besteuerungsverfahrens auf die Bearbeitung *tatsächlich prüfungsbedürftiger* Fälle konzentrieren können. Um dieses Ziel zu erreichen, bedarf es unter den Bedingungen begrenzter personeller Verwaltungsressourcen einer deutlich wachsenden Zahl von Steuerveranlagungen, die automatisch durchgeführt werden. Eine derartige Neuorientierung der Steuerveranlagung habe ich vor mehr als 12 Jahren in dieser Zeitschrift vorgeschlagen<sup>60</sup> und an anderer Stelle unter dem Paradigmenwechsel „vom hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung“ wiederholt<sup>61</sup>. Klaus Tipke hat das Reformkonzept holzschnittartig im III. Band der „Steuerrechtsordnung“ dargestellt und gewürdigt<sup>62</sup>. Er zeigt sich skeptisch und wendet gegen eine Selbstveranlagung ein, dass dem Steuererklärungsspflichtigen nur die Angaben von Tatsachen und keine Steuerrechtskenntnisse abverlangt werden könnten. Bei der Selbstveranlagung müsse der Steuerpflichtige dem Finanzamt aber auch das Recht liefern<sup>63</sup>. Wie die drucktechnische Hervorhebung zeigt, sieht er dies mit Argwohn:

„Selbstveranlagung ist eine teilweise Entstaatlichung der Besteuerung – zur Entlastung der Steuerbehörden. Die Steuerlast beruht aber nicht auf einer Selbstverpflichtung der Steuerbürger; sie ist eine vom Staat auferlegte Last. Daher ist die Selbstveranlagung keine Selbstverständlichkeit.“

Beide Kritikpunkte bedürfen der Reflektion. Spätestens seit der Einführung der AO 1977 ist die „Entstaatlichung der Besteuerung“ millionenfacher Alltag. Auf dem Vorbild des § 100 Abs. 2 RAO fußend begleitete die AO 1977 die fortschreitende Automation durch die Möglichkeit eines umfassenden Vorbehalts der Nachprüfung des § 164 AO. Gleichzeitig schuf der Gesetzgeber die verfahrensrechtliche *Rechtsform der Selbstveranlagung* in Gestalt der sog. *Steueranmeldung*. Die Steueranmeldung setzt die Selbstveranlagung um und besitzt eine Doppelfunktion, indem sie die Steuererklärung mit den Wirkungen einer Steuerfestsetzung nach § 168 Satz 1 AO verbindet. Durch die *Fiktion eines Steuerbescheides*, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht, schafft die AO eine Rechtsform, welche die Idee einer kontrollierten Selbstregulierung im Verfahren längst abbildet.

Damit hat die AO 1977 den verfahrensrechtlichen Schritt in einen *selbstregulierenden Steuervollzug* be-

reits vollzogen: Der Steuerpflichtige erklärt nicht nur die Besteuerungsgrundlagen, sondern setzt zugleich die Steuer fest, erledigt damit das Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren in einem Arbeitsgang. In letzter Konsequenz schafft er zugleich den Vollstreckungstitel gegen sich selbst! Zugleich rationalisiert die Verwaltungsaktfiktion das Verfahren bis hin zur Möglichkeit des Einspruchs, den der Anmeldende gegen den selbstgeschaffenen fiktiven Steuerbescheid einlegen kann. Die von Otto Mayer geprägte Handlungsform des Verwaltungsakts (§ 118 AO) hat sich so in weiten Bereichen des Besteuerungsverfahrens gewandelt, da es zu einer Selbstregulierung durch die Steuerpflichtigen kommt. Denn in diesen Bereichen sagt nicht mehr die Behörde dem Bürger, was rechtens ist, sondern umgekehrt zunächst der Bürger der Behörde, die ihn aber bei dieser Selbstregulierung hoheitlich kontrolliert.

Es kann nicht gesagt werden, dass dies der seltene Ausnahmefall ist und der hoheitliche Steuerbescheid das Steuerrechtsverhältnis dominiert. Es ist bereits heute eher umgekehrt. Literarisch wenig beachtet wird mehr als 2/3 des gesamten Steueraufkommens durch Akte der Selbstregulierung erbracht, insbesondere bei:<sup>64</sup>

- der Umsatzsteuer (Vor Anmeldung u. Jahreserklärung),
- den besonderen Verbrauchsteuern (Alkohol-, Tabak-, Kaffeeesteuern),
- den Energie- und Stromsteuern,
- der Luftverkehrssteuer,
- der Kernbrennstoffsteuer,
- der Lohnsteuer,
- der Kapitalertragsteuer,
- der Bauabzugsteuer,
- der Aufsichtsratssteuer,
- der Abzugsteuer für Steuerausländer,
- der Versicherungs- und Feuerschutzsteuer,
- den Wettsteuern.

Auf eine bemerkenswert geräuschlose Weise wird so das Gros des Steueraufkommens von Steuer(entrichtungs-)pflichtigen im Wege von Selbstveranlagungen erbracht (errechnet und bezahlt), so dass sich der staatliche Ermittlungsauftrag allein auf die Überwachung dieser Personen und Unternehmen beschränkt. Darin, dass die Steuern nicht einseitig-hoheitlich vom Staat festgesetzt und begetrieben, sondern – allerdings auf staatlichen Druck hin – von den Bürgern und Unternehmen aus der Mitte der Gesellschaft selbstregulierend erbracht werden, vermag ich keinen Nachteil zu erkennen. Ganz im Gegenteil, es stellt sich hier nur die Frage, ob der Staat ausreichend viel getan hat, um diese Selbstregulierung den Beteiligten möglichst bequem zu machen oder wenigstens zu erleichtern. Auch darf nach der Rechtfertigung ei-

60 Seer, StuW 2003, 40, 45 ff.

61 Seer (FN 25), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 31 ff.; Seer, FR 2012, 1000, 1002 ff.; zuletzt Seer, Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, in: DWS Symposium 2014 (FN 11), 7 ff.

62 Tipke, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1475 ff.

63 Tipke, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1479 f.

64 Siehe die Aufzählung von Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 167 AO Rz. 3 (November 2010).

ner entschädigungslosen Sozialpflicht ebenso gefragt werden wie umgekehrt nach der Rechtfertigung einer Gebührenpflicht für staatliche Auskünfte. Darüber hinaus hat der Selbstregulierungsprozess aber längst Einzug in die übrige Steuerveranlagungspraxis gehalten. Angesichts der jährlich zu verarbeitenden Verfahrensmassen können Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen nur in einem sehr geringen Umfang manuell geprüft werden. Deshalb handelt es sich bei den heutigen „hoheitlichen“ Steuerveranlagungen *faktisch um Selbstveranlagungen*, die nur einer *eingeschränkten manuellen Kontrolle* unterliegen<sup>65</sup>. Davor kann ein verantwortungsvoller Gesetzgeber nicht die Augen verschließen.

Auch unter der derzeitigen Geltung der AO 1977 ist es keineswegs so, dass der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung den Finanzbehörden nur den Sachverhalt gibt und die Behörde ihm dann das Recht („da mihi factum, dabo tibi ius“). In jeder Steuererklärung wird dem Erklärenden vielmehr zugleich ein Subsumtionsakt abverlangt, weil er die *steuerliche Relevanz* der sich hinter den eingetragenen Zahlen verbergenden Sachverhalte vorab beurteilen muss. Seine Steuererklärung beinhaltet damit bereits heute nicht nur „facta“, sondern „facta et ius“. Der einzige Schritt, der hinzukommt, ist die Berechnung der Steuer als Rechenvorgang, den heute die für die Erstellung elektronischer Steuererklärungen verwendeten Rechenprogramme ohne weiteres leisten können.

#### b) Keine Ausweitung der steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit

Gegen ein automatisches Selbstveranlagungssystem wird eingewandt, dass es den Bürgern die Verantwortung nicht nur für die Sachverhaltsermittlung, sondern auch für die Berechnung des Steuerbetrages auferlege. Nun sei der Steuerpflichtige nicht nur für die vollständige und wahrheitsgemäße Offenbarung der steuererheblichen Tatsachen, sondern auch für die richtige Rechtsanwendung verantwortlich. Dadurch ergebe sich eine erhebliche Ausweitung der Strafbarkeitszone zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Jedoch kann sich der Steuerpflichtige bereits heute nicht uneingeschränkt auf die Vertretbarkeit seiner Rechtsauffassung berufen. So darf er nach der BGH-Rechtsprechung nicht unter Berufung auf seine eigene, ihm günstige Rechtsansicht bestimmte Tatsachen in der Steuererklärung verschweigen, die aus dem durch eine abweichende Rechtsansicht geprägten *Empfängerhorizont der Finanzbehörde entscheidungserheblich* sind<sup>66</sup>. Dort, wo der Steuerpflichtige erkennen kann, dass die Finanzbehörde bestimmte Tatsachen aufgrund einer von ihr formulierten Rechtsauffassung für erheblich hält, darf er sie in seinem formalisierten Subsumtionsvorschlag nicht einfach übergehen, sondern muss der Finanzbehörde diese Tatsachen offen-

baren. Dies bedeutet im Ergebnis, dass der Steuerpflichtige zwar im Erklärungsvordruck eine Zahl zugrunde legen darf, die seiner Rechtsansicht bzw. seinem Subsumtionsergebnis entspricht. Er muss aber zugleich der Finanzbehörde die Chance geben, die Berechtigung seiner Rechtsansicht zu prüfen. Dies mag folgendes einfache Beispiel verdeutlichen:

*Der Steuerpflichtige darf keinen Werbungskostenbetrag in Höhe von 3.000 € ohne weiteren Kommentar in seiner Steuererklärung geltend machen und später auf Nachfrage des Finanzamts erklären, er sei der Auffassung, dass all seine Straßenanzüge Werbungskosten seien, da er diese nur in seiner beruflichen Sphäre trage. Dies wäre eine Steuerhinterziehung, da er einer klaren Rechtsauffassung der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis widersprochen und dies nicht nach außen hin deutlich gemacht hätte. Um keine Missverständnisse entstehen zu lassen: Es kann jede Rechtsauffassung vertreten werden, sie muss aber für den Empfänger sichtbar werden. Auf das Beispiel bezogen bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung in einer Anlage aufführen müsste, dass er 3.000 € als Werbungskosten unter der Position „Aufwendungen für ausschließlich beruflich genutzte Straßenanzüge“ geltend macht. Wenn dies von einem Risikomanagementsystem nicht beanstandet und deshalb aus der entsprechenden Steuerfestsetzung ein Steuerschaden resultieren würde, wäre es gleichwohl noch keine Steuerhinterziehung.*

Der für den Steuerpflichtigen erkennbare Empfängerhorizont der Finanzbehörde darf dabei jedoch nicht auf Spekulationen beruhen, sondern muss eine *Entäußerung in die Außenwelt* gefunden haben<sup>67</sup>. Deshalb ist zum einen auf die Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung abzustellen, sofern sie im *Bundessteuerblatt Teil I* veröffentlicht worden sind. Verwaltungsvorschriften erlangen damit ungeachtet ihrer Funktion, durch ihre innerdienstliche Verbindlichkeit einen gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten, auch eine im Außenverhältnis wirkende *Schutzfunktion*: Die (frühzeitige) Stellungnahme der Exekutive zwingt den Steuerpflichtigen trotz aller Formalisierung in den Erklärungsvordrucken zu einem *Erklärungsverhalten mit offenem Visier*. Zum anderen wird der Empfängerhorizont der Finanzbehörde durch die im *Bundessteuerblatt Teil II* veröffentlichten und nicht mit einem Nichtanwendungserlass gebannten Entscheidungen des BFH konkretisiert. Denn hierdurch hat der Bundesminister der Finanzen – wengleich ohne Bindungswirkung – zum Ausdruck gebracht, dass diese Judikate bei der Bearbeitung gleichgelagerter Fälle allgemein angewendet werden sollen<sup>68</sup>. Beides zusammen ergibt einen „*typisierten Empfängerhorizont*“ der Finanzbehörde, der vom Steuerpflichtigen nicht einfach ignoriert werden darf. Soweit der Empfängerhorizont des Finanzamtes allerdings nicht dergestalt vorab konkretisiert ist, bleibt es dem Steuer-

65 Zur Entwicklung einer faktischen Selbstveranlagung s. Seer, StuW 2003, 40, 42 f.

66 BGH v. 19.12.1990 – 3 StR 90/90, BGHSt 37, 266, 284 f.; BGH v. 15.11.1994 – 5 StR 237/94, wistra 1995, 69; BGH v. 10.11.1999 – 5 StR 221/99, wistra 2000, 137, 139; zum Problemerkis s. Hellmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler

(FN 64), § 370 AO Rz. 86 (November 2013); Ransiek, in: Kohlmann, Strafsteuerrecht, § 370 AO Rz. 237 ff. (Juni 2012).

67 Siehe Seer/Krumm, DStR 2013, 1814, 1816.

68 BFH v. 31.8.2011 – X R 19/10, BStBl. II 2012, 190.

pflichtigen unbenommen, seine Rechtsansicht bis zur Grenze evidenter Unvertretbarkeit in der Steuererklärung ohne besondere Erläuterungen umzusetzen.

Diese Demarkationslinie verschiebt sich durch eine Selbstveranlagung nicht weiter zu Lasten des Steuerpflichtigen. Bei der Selbstveranlagung kann der Steuerpflichtige ebenfalls *jede vertretbare, ihm günstige Rechtsauffassung* zugrunde legen. Weicht diese allerdings von dem nach außen hin verlautbarten „*typisierten Empfängerhorizont*“ der Finanzverwaltung ab, muss die Abweichung *kennlich gemacht* werden. Nur so ist es der Finanzbehörde überhaupt möglich, die abweichende Rechtsauffassung zu prüfen. Trägt der Steuerpflichtige in eine entsprechende (elektronische) Anlage die „Divergenz“ oder „unsichere Position“ ein, hat er seiner Mitwirkungspflicht – wie bisher auch – Genüge getan. Eine Ausdehnung des Strafbarkeitsrisikos findet dann nicht statt. Letztlich bleibt damit als Einwand nur, dass das geltende Steuerrecht so kompliziert ist, dass die Steuerklärungspflicht von Steuerlaien ohne die Unterstützung von Steuerberatern nicht erfüllt werden kann. Dieser Befund ist aber unabhängig von einer Selbstveranlagung. Dasselbe gilt für die folgende drucktechnisch hervorgerufene Kritik *Tipkes*<sup>69</sup>:

„Gesetze sind nur so viel Wert wie ihr Vollzug. Aber umgekehrt gilt auch: Ungerechte materielle Steuergesetze werden durch effizienten Vollzug nicht zu gerechten Gesetzen. [...] Den Steuervollzug auf Effizienz hin zu reformieren, die besonders reformbedürftigen materiellen Gesetze aber in ihrem mangelhaften Zustand zu belassen, heißt: das Pferd am Schwanz aufzäumen.“

Diesen Aussagen will ich nicht widersprechen. Allerdings ist auch nicht behauptet worden, dass Selbstveranlagung und Risikomanagement die Probleme unseres materiellen Steuerrechts lösen könnten. Mängel des materiellen Steuerrechts sollten uns aber auch nicht daran hindern, über eine Reform des Steuerverfahrens konstruktiv nachzudenken. Beides muss angegangen werden.

### c) Automatische Steuerveranlagung statt Selbstveranlagung

Der Referentenentwurf sieht für die genannten direkten Veranlagungssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) jedoch keine Selbstveranlagung durch Steueranmeldung i.S.d. §§ 167, 168 AO vor. Vielmehr eröffnet er nur die Möglichkeit einer *vollautomatisierten* Steuerfestsetzung (s. den Text des § 88 Abs. 6 AO-E, zit. oben unter II.1.). Dies bedeutet, dass sich zwar – wie bei einer Selbstveranlagung – vor Erlass des Bescheides kein Finanzbeamter die (elektronisch) eingehende Steuererklärung ansieht. Jedoch braucht der Steuerpflichtige – anders als bei einer Steueranmeldung – den Steuerbetrag nicht selbst zu berechnen. Der Rationalisierungs- und Beschleuni-

gungseffekt tritt bei der automatisierten Veranlagung ebenso wie bei der Selbstveranlagung ein, weil sie automatisch auf der Grundlage der mit der Steuererklärung übermittelten und der sonstigen bereits auf dem Server der Finanzbehörde gespeicherten Daten ergeht<sup>70</sup>. § 88 Abs. 6 AO-E ist dabei in der Zusammenschau mit § 118a AO-E zu sehen, der den folgenden Wortlaut hat<sup>71</sup>:

#### § 118a AO-E

(1) Soweit es gesetzlich zugelassen ist, können Verwaltungsakte auch ausschließlich automationsgestützt erlassen werden. In diesem Fall gilt die Willensbildung über den Erlass des Verwaltungsakts und über seine Bekanntgabe im Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung als abgeschlossen.

(2) Absatz 1 gilt für die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung eines Verwaltungsakts entsprechend.

§ 118a AO-E stellt zunächst klar, dass es sich auch bei einem automatischen Steuerbescheid um einen Verwaltungsakt handelt. Anders als bei der Steueranmeldung wird aber kein Verwaltungsakt fingiert. Denn es ist nicht die Steuererklärung, der nach § 168 Satz 1 AO etwa bereits die Wirkung einer Steuerfestsetzung (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) beigemessen wird. Vielmehr ergeht auf der Basis der Steuerklärung, ggf. unter Ergänzung weiterer vorhandener digitaler Daten, noch ein davon zu unterscheidender *hoheitlicher* Steuerbescheid. Die volle Automation ändert nichts daran, dass es sich um eine verwaltungsrechtliche Willenserklärung der Finanzbehörde handelt<sup>72</sup>. Der antizipierte Handlungs-, Regelungs- und Bekanntgabewille der Finanzbehörde hat seinen Ausdruck bereits in der *Vorprogrammierung* des Datenverarbeitungssystems erfahren. § 118a Abs. 1 Satz 2 AO-E legt nur den Abschluss des Willensbildungsprozesses auf den Zeitpunkt der maschinellen Verarbeitung. Dieser Zeitpunkt besitzt eine Bedeutung für das Merkmal des „nachträglichen Bekanntwerdens“ von Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 AO. Diese Korrekturvorschrift besitzt auch bei einem vollautomatischen Steuerbescheid ihre Relevanz, weil dieser – anders als die Steueranmeldung i.S.d. § 168 AO – nicht bereits kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. § 88 Abs. 6 AO-E lässt es allerdings zu, dass auch Nebenbestimmungen automatisch beigestellt werden, soweit diese durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet sind. Da der Vorbehalt der Nachprüfung i.S.d. § 164 AO von der Rechtsprechung und h.M. als unselbständige Nebenbestimmung nach § 120 Abs. 1 AO qualifiziert wird<sup>73</sup>, wäre es möglich, dass oberste Finanzbehörden vollautomatisierte Steuerbescheide generell oder nur fallgruppenorientiert automatisch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen.

Auch in einem vollautomatisierten Veranlagungsverfahren muss es dem Steuerpflichtigen möglich sein, in seiner Steuererklärung eine von der Verwaltungsauf-

69 *Tipke*, StRO III<sup>2</sup> (FN 3), 1482.

70 Zum Konzept der automatisierten Veranlagung s. *Seer*, in: Lang/Eilfort (Hrsg.), *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, 2013, 183 f.

71 Referentenentwurf (FN 2), 15.

72 Zur Qualität eines Verwaltungsakts als sowohl selbst- als auch fremdverpflichtende verwaltungsrechtliche Willenserklärung s. *Seer* (FN 18), 96 ff.

73 Siehe *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (FN 51), § 164 AO Tz. 24 (Mai 2014).

fassung abweichende Rechtsauffassung zu vertreten, ohne sich damit strafbar zu machen (s. vorstehend unter 1.b)). Deshalb erwähnt der Referentenentwurf in seiner Begründung explizit, dass der Steuerpflichtige durch Ausfüllen sog. Freifelder ausdrücklich um eine nähere Prüfung bestimmter Sachverhalts- oder Rechtsfragen bitten oder von einer Verwaltungsauffassung abweichen kann<sup>74</sup>. In diesen Fällen soll nach § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO-E der Fall als prüfungsbedürftig ausgesteuert werden und personell bearbeitet werden.

§ 88 Abs. 6 Satz 2 AO-E erstreckt die Möglichkeit einer Vollautomatisierung (d.h. ohne zusätzliche personelle Handlung eines Finanzbeamten) auch auf die Fälle der Berichtigung (§ 129 AO) und der Aufhebung/Änderung (§§ 172ff. AO), soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall personell zu bearbeiten. Weiterhin können auch mit den Steuerfestsetzungen verbundene Verwaltungsakte (z.B. die Festsetzung von Annexsteuern [Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer], Zinsen oder Verspätungszuschlägen) erlassen bzw. berichtigt (§ 129 AO), aufgehoben/geändert (§§ 172ff. AO), zurückgenommen (§ 130 AO) oder widerrufen (§ 131 AO) werden. § 118a Abs. 2 AO-E stellt klar, dass es sich in diesen Fällen auch um automatische Verwaltungsakte handelt. Ergänzend schlägt der Referentenentwurf zwei zusätzliche Korrekturatbestände vor (§§ 173a, 175 b AO-E), auf die noch gesondert eingegangen wird.

## 2. Automatisierte Verifikation der Steuerfestsetzungen durch Risikomanagementsysteme

Ein vollautomatisiertes Veranlagungsverfahren entspricht nur dann den verfassungsrechtlichen Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn es durch ein effizientes Kontrollsystem abgesichert wird<sup>75</sup>. Die Untersuchungsmaxime wird letztlich zur *strukturellen Verifikationsmaxime*<sup>76</sup>. Der Referentenentwurf definiert das Risikomanagement wie folgt:<sup>77</sup>

„Risikomanagement besteht aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotenzialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotenzialen“.

Das Ziel des eingesetzten Risikomanagements soll sein<sup>78</sup>,

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

- qualitativ hochwertige Rechtsanwendung durch bundeseinheitlich abgestimmte Vorgaben gleichmäßig zu gestalten.

§ 88 Abs. 5 Satz 3 AO-E vertraut allerdings nicht allein auf den Einsatz elektronischer Risikomanagementsysteme zur Verifikation elektronisch erfasster Steuererklärungen. Vielmehr fordert § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO-E eine hinreichende Anzahl zufällig ausgewählter Fälle, die umfassend personell geprüft werden. Dieser Fundus an zufällig „intensiv“ geprüften Fällen hat zwei Funktionen. Zum einen wird *nach außen hin* gegenüber den Steuerpflichtigen das Signal gesendet, dass auch völlig unabhängig von der Erfüllung bestimmter Parameter Fälle ausgewählt und manuell durch Finanzbeamte überprüft werden. Es soll für die Steuerpflichtigen eine gewisse Unsicherheit verbleiben, ob ihr Fall nicht doch unabhängig von (ihnen ggf. bekanntgewordenen) Risikoparametern einer intensiven personellen Prüfung unterzogen wird. Die damit verbundene prophylaktische Wirkung hängt von der Anzahl der ausgewählten Stichproben und damit der Prüfungswahrscheinlichkeit ab. Zum anderen dienen die Erkenntnisse aus der Zufallsüberprüfung *nach innen hin* dazu, die Ausgestaltung des Risikomanagements und die eingesetzten Risikofilter zu evaluieren (Gedanke des selbstlernenden Systems). Diese regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme erhebt § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO-E zu einer generellen Mindestanforderung.

Risikomanagementsysteme dienen dazu, die begrenzten personellen Verwaltungsressourcen dem Kontrollbedürfnis entsprechend risikoorientiert zu steuern. Ein Risikomanagementsystem ersetzt aber die eigentliche Prüfung nicht. Deshalb verlangt § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO-E die jeweilige personelle Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte. Außerdem sollen die sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörden (Finanzämter) durch den IT-Einsatz nicht entmündigt, sondern unterstützt werden. Deshalb bleibt ihnen nach § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AO-E auch die Möglichkeit unbenommen, Fälle zur personellen (umfassenden) Prüfung auszuwählen.

Insgesamt entspricht diese Ausgestaltung den vom Verfasser seit einigen Jahren vorgetragenen Überlegungen zur Verbesserung des Steuervollzugs. § 88 Abs. 5 Satz 4 AO-E verbietet die Veröffentlichung von Einzelheiten der Risikomanagementsysteme, soweit dies die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Dafür wird man Verständnis aufbringen können. Allerdings ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung diesen an sich *nur konditionierten* Vorbehalt weit verstehen wird. Der Finanzverwaltung sollte bewusst sein, dass eine „Geheimwissenschaft“ weder dem rechtsstaatlichen Gebot einer transparenten Verwaltung entspricht noch auf Akzeptanz seitens der betroffenen Steuerpflichtigen und steuerlichen Berater treffen wird. Nach wie vor halte ich es für geboten, dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen und deren Beratern möglichst weitgehend „mit offenem Visier“ begegnet. Dazu gehört es, dass zumindest über

<sup>74</sup> Referentenentwurf (FN 2), 77.

<sup>75</sup> Siehe bereits Seer, StuW 2003, 40, 46 ff.

<sup>76</sup> Seer (FN 25), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 16 f., 29 ff.

<sup>77</sup> Referentenentwurf (FN 2), 75 f.

<sup>78</sup> Referentenentwurf (FN 2), 76.

die Art der Risikoparameter Auskunft erteilt und idealerweise die steuerberatenden Berufe bei der Erarbeitung eines Risikoprofils exemplarisch eingebunden werden. Dies gilt umso mehr, als die Erfordernisse einer sog. Tax Compliance-Struktur sich mittlerweile nicht mehr nur auf börsennotierte DAX-Unternehmen beschränken lassen<sup>79</sup>.

#### IV. Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern bei Steuerbescheiden (§ 173a AO-E)

##### 1. Regelungsbedürfnis und Reichweite der Norm

Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten können nach § 129 AO jederzeit – zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen – berichtigt werden. Dies setzt allerdings voraus, dass sie der Finanzbehörde „beim Erlass“ des Verwaltungsakts unterlaufen sind. Zwar rechnet die ständige Rechtsprechung dazu auch sog. *Übernahmefehler*, bei denen die Finanzbehörde in der Steuererklärung enthaltene offenbare (als solche ohne weiteres erkennbare) Unrichtigkeiten übernimmt und sich damit zu eigen macht<sup>80</sup>. Dies gilt auch für elektronische Steuererklärungen, die im sog. ELSTER-Verfahren vom Steuerpflichtigen übermittelt werden<sup>81</sup>. Dadurch hat der praktische Anwendungsbereich des § 129 AO eine nicht unerhebliche Erweiterung erfahren. Gleichwohl werden Fälle einer vollautomatischen Steuerveranlagung i.S.d. § 88 Abs. 6 AO-E häufig nicht erfasst sein. Wenn den Steuererklärungen zukünftig keine Belege oder ergänzenden Berechnungen mehr beigelegt sind<sup>82</sup>, bleiben Widersprüche (zumindest zunächst) unerkannt, so dass sie der Finanzbehörde selbst dann nicht mehr als „offenbare Unrichtigkeit“ zurechenbar sein werden, wenn man in der automatischen Veranlagung die hoheitliche Übernahme von Fehlern sehen will.

Um vor diesem Hintergrund trotzdem zur Korrektur materiell unrichtiger Steuerbescheide (und diesen gleichgestellten Verwaltungsakten, z.B. Feststellungsbescheiden, s. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO) zu gelangen, statuiert § 173a AO-E den folgenden neuen Korrekturatbestand:

*Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.*

Auffällig ist, dass § 173a AO-E einerseits anders als § 129 AO keinen Ermessenstatbestand enthält, sondern die Finanzbehörde zur Korrektur des Steuerbescheides zwingt. Zwar liegt der Anlass für die Einführung der Norm in der Konzeption der vollautomatischen Steuerbescheide. Jedoch beschränkt sich der Anwendungsbereich des § 173a AO nicht darauf, sondern umfasst auch personell erstellte Steuerbescheide. Andererseits sind die Korrekturanlässe aber auf Schreib- oder Rechenfehler beschränkt und beinhalten keine *ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten*. Die Begründung schweigt sich über das Motiv für diese Verengung der Norm aus<sup>83</sup>. Gerade bei den gewünschten elektronischen Steuererklärungen werden „Schreibfehler“ eher selten auftreten; stattdessen werden „Eingabe-“ oder „Übertragungsfehler“ bei Anwendung der von Steuerpflichtigen oder deren steuerlichen Beratern genutzten Computerprogramme die praktischen Anwendungsfälle bilden. Es stellt sich insoweit die Frage, ob diese als „Schreibfehler“ i.S.d. § 173a AO-E zu verstehen sind. Eine unterschiedliche Behandlung derartiger mechanischer Fehler lässt sich weder im Hinblick auf § 129 AO noch sachlich begründen<sup>84</sup>.

§ 173a AO-E ist als echte Korrekturvorschrift, die auf einer Ebene mit Hauptkorrekturnormen wie § 173 AO<sup>85</sup> steht, konzipiert worden. Die Vorschrift ist für Steuerbescheide und diesen ausdrücklich gleichgestellte Verwaltungsakte *lex specialis* zu § 129 AO. Dies bedeutet, dass § 129 AO für alle sonstigen Verwaltungsakte anwendbar bleibt, aber auch für Steuerbescheide (und diesen gleichgestellte Verwaltungsakte) subsidiär gilt, soweit die Spezialnorm des § 173a AO-E nicht greift.

##### 2. Wandel von der Berichtigung zur bestandskraftdurchbrechenden Korrektur

In Übereinstimmung mit §§ 42 VwVfG, 38 SGB X, 118 VwGO, 319 ZPO, 107 Abs. 1 FGO, § 138 Satz 1 SGG enthält § 129 AO den allgemeinen Rechtsgedanken, dass die nach außen hin erfolgte Willensäußerung keinen Vertrauensschutztatbestand bildet, wenn der Sinn des Ausgedrückten vom erkennbar Gewollten abweicht<sup>86</sup>. Der von § 129 AO erfasste Fehler ist nicht bereits auf der Ebene der Willensbildung, sondern erst bei der Willensäußerung unterlaufen<sup>87</sup>. Die Vorschrift meint einen unabsichtlichen Fehler im Ausdruck des Gewollten vergleichbar mit einer falschen demonstratio, was das FG Sachsen-Anhalt wie folgt um-

<sup>79</sup> Zu den Möglichkeiten der Verknüpfung unternehmensinterner Tax Compliance mit der finanzbehördlichen Prüfung s. *Schützler*, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, 2014, 183 ff.; aus der Sicht des internationalen Konzerns *Risse*, Tax Compliance und Tax Risk Management, 2015, 67 ff.

<sup>80</sup> BFH v. 24.7.1984 – VIII R 304/81, BStBl. II 1984, 785, 786; BFH v. 2.4.1987 – IV R 255/84, BStBl. II 1987, 762, 763; BFH v. 27.5.2009 – X R 47/08, BStBl. II 2009, 946, 947.

<sup>81</sup> BFH v. 13.8.2010 – IX B 20/10, BFH/NV 2010, 2232.

<sup>82</sup> Ein wichtiger Baustein der automatischen Veranlagung soll der Verzicht auf Belegvorlagepflichten in den Einzelsteuergesetzen sein. An deren Stelle sollen *Belegvorhaltepflichten* treten, s. Referentenentwurf (FN 2), 59.

<sup>83</sup> Der Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteue-

ungsverfahrens“ des BMF v. 30.10.2014 (s. FN 11), Tz. 79, begründet dies damit, dass ein mechanisches Versehen des Steuerpflichtigen nur schwer aufklärbar und zu beweisen sei.

<sup>84</sup> Zutreffend bereits *Münch/Sendke*, DStZ 2015, 487, 495.

<sup>85</sup> Es ist zwischen selbständigen („aktiven“) Hauptkorrekturatbeständen und dem unselbständigen („passiven“) Saldierungstatbestand des § 177 AO zu unterscheiden; s. *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rz. 448.

<sup>86</sup> *Seer*, in: *Tipke/Lang* (FN 85), § 21 Rz. 389.

<sup>87</sup> Siehe *Wernsmann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler* (FN 64), § 129 AO Rz. 9 (November 2012); v. *Wedelstädt*, in: *Beer-mann/Gosch*, AO/FGO, § 129 AO Rz. 2 (April 2014).

schreibt<sup>88</sup>: „Vereinfacht gesagt: Es wurde zwar richtig gedacht, das Gedachte aber falsch geäußert, weil sich ein Fehler eingeschlichen hat.“ Gestützt auf die mit dem vorgenannten Normenkanon übereinstimmende Terminologie des Gesetzes, das nicht von „Aufhebung/Änderung“ oder von „Rücknahme/Widerruf“, sondern von „Berichtigung“ der offenbaren Unrichtigkeit spricht, vertritt die Rechtsprechung nach wie vor, dass § 129 AO – anders als §§ 172ff. AO oder §§ 130, 131 AO – den materiellen Bestand des Verwaltungsakts – nicht anders als § 42 VwVfG – stets unberührt lasse und nur sein äußeres Erscheinungsbild korrigiere<sup>89</sup>. Danach soll die Berichtigung nach § 129 AO nur *deklaratorisch* klarstellen, was materiell-rechtlich von Anfang an gegolten hat.

Gleichzeitig begrenzt die Rechtsprechung die Anwendung des § 129 AO aber nicht auf solche (wohl eher seltenen) Fälle, in denen das mechanische Versehen dem Verwaltungsakt bereits äußerlich aus dem Empfängerhorizont des Adressaten anzusehen ist. Unter Hinweis auf den von § 42 VwVfG abweichenden Wortlaut („beim Erlass“) und den subjektiven Willen des Gesetzgebers<sup>90</sup> sollen auch solche mechanischen Fehler, die erst bei der Durchsicht der Akten aus der Sicht eines verständigen Dritten, der nicht der Adressat des Verwaltungsakts sein muss, erkennbar werden, den Berichtigungstatbestand des § 129 AO erfüllen<sup>91</sup>. Damit wird der Anwendungsbereich der Vorschrift über den des § 42 VwVfG deutlich hinaus erweitert. Wer dem folgt<sup>92</sup>, muss sich aber von der Vorstellung einer bloß klarstellenden „Berichtigung“ des Verwaltungsakts verabschieden. Kann man dem Verwaltungsakt seinen „offenbaren“ Fehler äußerlich gar nicht ansehen, führt dessen spätere „Berichtigung“ zur *Durchbrechung der Bestandskraft* des ursprünglichen Verwaltungsakts<sup>93</sup>. Der Berichtigungstatbestand ist dann in Wirklichkeit ein *Änderungstatbestand*, der auf derselben Ebene wie §§ 130, 131 AO und §§ 172-175 a AO steht. Er beinhaltet dann auch eine selbständige Hauptkorrekturnorm; seine Gleichstellung mit materiellen Fehlern in § 177 Abs. 3 AO im Sinne eines bloßen Saldierungspotenzials ist dann systematisch deplatziert und läuft letztlich leer. Spätestens mit der Einfügung einer auf Steuerbescheide (und diesen gleichgestellte Verwaltungsakte) beschränkten besonderen Korrekturnorm des § 173a AO sollte der Gesetzgeber seine Gesamtkonzeption der Bewältigung „mechanischer Fehler“ kritisch überdenken und einer einheitlichen, dogmatisch geschlossenen Regelung zuführen. Die derzeitige, mehr und mehr ausufernde Kasuistik hinterlässt den Eindruck einer schwer zu kalkulierenden Zufälligkeit im jeweiligen Einzelfall<sup>94</sup>.

## V. Regelungsregime für elektronische Kontrollmitteilungssysteme

### 1. Vereinheitlichung und Erweiterung des Pflichtenkanons (§ 93c AO-E)

Die Funktionsfähigkeit eines vollautomatischen Steuerveranlagungsverfahrens hängt ganz wesentlich davon ab, ob die Finanzverwaltung über einen elektronischen Datenbestand sowohl als Grundlage der Steuerfestsetzung als auch zur Verifikation der vom Steuerpflichtigen erklärten Daten verfügt. Deshalb sind die Mitteilungspflichten für Dritte (z.B. Arbeitgeber, Rentenversicherungsträger, Leistungsträger, Versicherer, Banken und andere Finanzinstitute) deutlich ausgeweitet worden. Sie finden sich derzeit in den Einzelsteuergesetzen, insbesondere im Einkommensteuergesetz. § 93c AO-E soll diese Pflichten nach Art einer Rahmenregelung vereinheitlichen. Dazu sieht § 93c Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO-E eine Frist zur elektronischen Datenübermittlung innerhalb von zwei Monaten bis zum 28.2. für den abgelaufenen Besteuerungszeitraum vor und definiert die Mindestanforderungen an den zu übermittelnden Datensatz. Gleichzeitig hat die mitteilungspflichtige Stelle den Steuerpflichtigen darüber zu informieren, welche für seine Besteuerung relevanten Daten sie an die Finanzbehörden übermittelt hat oder übermitteln wird (§ 93c Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO-E). Die Daten sind bis zum siebten auf den Besteuerungszeitraum/-zeitpunkt folgenden Kalenderjahr von dem Dritten zu speichern und aufzubewahren. Innerhalb dieses Zeitraums sind unrichtige Daten ggf. zu korrigieren oder gar zu stornieren (§ 93c Abs. 2 AO-E). § 93c Abs. 3 AO-E berechtigt die zuständigen Finanzbehörden, die Einhaltung der Datenerfassung, -übermittlung und -aufbewahrung zu überprüfen und dazu Ermittlungen durchzuführen. § 203a AO-E ergänzt, dass dazu grundsätzlich auch eine Außenprüfung bei der mitteilungspflichtigen Stelle durchgeführt werden darf. Die Nichteinhaltung der Mitteilungspflichten sanktioniert § 93c Abs. 4 AO-E mit einem *Verspätungsgeld* i.H.v. 10 € für jeden ausstehenden Datensatz. Die Summe der Verspätungsgelder darf aber insgesamt 50.000 € für jeden Besteuerungszeitraum nicht übersteigen. § 93c Abs. 5 AO-E statuiert schließlich einen verschuldensabhängigen Haftungstatbestand für eine mindestens grob fahrlässige Mitteilung unrichtiger oder unvollständiger Daten oder gar unterlassene Übermittlung von Daten. Die Haftung bezieht sich auf die durch den unrichtigen oder fehlenden Datenbestand entgangene Steuer. Als *lex generalis* gelten die Regeln des § 93c AO-E aller-

88 FG Sachsen-Anhalt v. 15.8.2012 – 3 K 325/08, EFG 2013, 996, 998.

89 BFH v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101, 102; BFH v. 8.3.1989 – X R 116/87, BStBl. II 1989, 531, 533; BFH v. 10.10.2002 – VI R 13/01, BStBl. II 2003, 156, 159.

90 Bericht des Finanzausschusses v. 7.11.1975 zum Entwurf einer Abgabenordnung, BT-Drucks. 7/4292, 29.

91 Siehe aus der Rechtsprechung: BFH v. 22.2.2006 – I R 125/04, BStBl. II 2006, 400, 402 f.; BFH v. 13.6.2012 – VI R 85/10, BStBl. II 2013, 5, 7 Tz. 19; BFH v. 28.10.1992 – II R 111/89,

BFH/NV 1993, 637, 638; BFH v. 11.7.2007 – XI R 17/05, BFH/NV 2007, 1810, 1811.

92 Kritisch weiterhin Seer, in: Tipke/Kruse (FN 51), § 129 AO Tz. 6 f. (November 2015).

93 So zutreffend Kuhfus, Die Berichtigung offener Unrichtigkeiten nach § 129 AO, 1999, 97 f.; v. Wedelstädt, in: Beermann/Gosch (FN 87), § 129 AO Rz. 2.2.; Werth, in: Kühn/v.Wedelstädt, AO/FGO, 21. Aufl. 2015, § 129 AO Rz. 1.

94 Zum derzeitigen Stand s. Seer, in: Tipke/Kruse (FN 51), § 129 AO Tz. 9 ff., 18 ff. (November 2015).

dings nur, soweit sie nicht durch speziellere Vorschriften überlagert werden. Dies ist nach dem Referentenentwurf etwa für Mitteilungen von Krankenversicherern i.S.d. § 10 Abs. 2 a EStG oder von Finanzinstituten im Bereich der Kapitalertragsteuer der Fall.

## 2. Spezielle Korrektornorm des § 175b AO-E

Der Referentenentwurf flankiert die Vereinheitlichung des Pflichtenkanons (§ 93c AO-E, s. vorstehend 1.) um eine spezielle Korrekturvorschrift, welche auf die Datenübermittlung Dritter reagiert. § 175b AO-E besitzt den folgenden Wortlaut:

*„(1) Ein Steuerbescheid ist aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörden übermittelte Daten im Sinne von § 93c bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden.“*

*„(2) Ist eine Einwilligung des Steuerpflichtigen in die Übermittlung von Daten im Sinne von § 93c an die Finanzbehörden Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Daten, ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit die Einwilligung nicht vorliegt.“*

Die Vorschrift verallgemeinert die derzeit nur für Vorsorgeaufwendungen geltende Regelung des § 10 Abs. 2 a Satz 8 EStG. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass die Mitteilung Dritter mangels eines Verwaltungsakt-Charakters kein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) ist und damit nicht zu einer Folgekorrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zwingen kann. § 175b AO hat aber auch nicht die Wirkung, dass die Mitteilung einem Grundlagenbescheid gleichgestellt wird. Dies stellt die Begründung zum Referentenentwurf zutreffend mit den folgenden Worten klar<sup>95</sup>:

*„Die von Dritten mitgeteilten Daten dienen lediglich der Unterstützung der Finanzbehörden bei der Ermittlung der festzusetzenden Steuer. Sie sind bei der steuerlichen Sachverhaltsermittlung (§ 88 AO) wie die Auskunft eines Dritten nach § 93 Abs. 1 AO zu berücksichtigen. Die von einem Dritten übermittelten Daten enthalten daher rechtlich keine Bindungswirkung, sondern unterliegen den allgemeinen Grundsätzen der Beweiswürdigung.“*

Die Mitteilung von bisher nicht oder unzureichend berücksichtigten Daten durch Dritte rechtfertigt damit nur dann nach § 175b Abs. 1 AO-E eine Änderung des Steuerbescheides, wenn die bisherige Steuerfestsetzung insoweit materiell-rechtlich unzutreffend war. Die ursprüngliche Steuerfestsetzung wird aber nicht bereits durch die Mitteilung des Dritten rechtswidrig. Vielmehr hat die Finanzbehörde von Amts wegen zu prüfen, ob die mitgeteilten Daten zur Fehlerhaftigkeit des Steuerbescheides führen. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, ob der Steuerpflichtige in der Steuererklärung abweichende Angaben gemacht hat. Ist dies der Fall, ist er nach § 91 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich anzuhören. Ihm ist die Gelegenheit zu geben, zu der Abweichung Stellung zu nehmen. Vermag er substantielle Zweifel an der Richtigkeit der vom Dritten übermittelten Daten zu begründen, hat die Finanzbehörde eigene Ermittlungen anzustellen und ggf. die mitteilungspflichtige Stelle um die Verifizierung der von ihr gemachten Angaben zu ersuchen.

Lässt sich nicht aufklären, ob die von dritter Seite oder vom Steuerpflichtigen erklärten Daten zutreffend sind, finden schließlich die allgemeinen Regeln der Beweislast Anwendung. Danach trägt die Finanzbehörde die objektive Feststellungslast, wenn sich die Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde. Fiele die Änderung dagegen zugunsten des Steuerpflichtigen aus, muss dieser die Folgen des non-liquet tragen.

## VI. Steuererklärungsfristen und Verspätungszuschlag

### 1. Gesetzliche Fristen für von steuerberatenden Berufsträgern erstellte Steuererklärungen (§ 149 Abs. 3–6 AO-E)

Eine praktisch höchst relevante Änderung der Steuererklärungsfristen enthält § 149 Abs. 3 AO-E für Angehörige der steuerberatenden Berufe, soweit diese Steuererklärungen für ihre Mandanten erstellen. Die Vorschrift ersetzt die regelmäßig jährlich ergehenden koordinierten Ländererlasse zur Abgabe von Steuererklärungen (sog. *Fristenerlasse*)<sup>96</sup> und stellt die – im internationalen Vergleich – sehr großzügige Regelung in modifizierter Form auf eine gesetzliche Grundlage. Während die reguläre Frist nach § 149 Abs. 2 AO-E (für von den Steuerpflichtigen selbst gefertigte Steuererklärungen) weiterhin fünf Monate beträgt, wird sie bei der Beauftragung von Angehörigen steuerberatender Berufe gem. § 149 Abs. 3 AO-E auf vierzehn Monate ausgedehnt. Dies bedeutet etwa für die laufenden Einkommensteuer-Veranlagungen, dass eine Einkommensteuererklärung grundsätzlich weiterhin bis zum 31.5. des Folgejahres abzugeben ist. Wird sie jedoch von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt, verlängert sich die Abgabefrist bis zum 28.2. des Folge-Folgejahres<sup>97</sup>. Die Begründung des Referentenentwurfs rechtfertigt die nicht unerhebliche Ungleichbehandlung von steuerlich beratenen und steuerlich nicht beratenen Erklärungspflichtigen mit dem regelmäßig größeren Umfang der Einkünfte und der regelmäßig höheren Komplexität der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der steuerlich beratenen Erklärungspflichtigen sowie mit deren fehlendem steuerrechtlichen Fachwissen<sup>98</sup>. Hier würde es eine längere Zeit erfordern, um die Steuererklärungen sorgfältig zu erstellen. Der entscheidende Grund des bemerkenswerten Entgegenkommens gegenüber den steuerberatenden Berufen liegt aber weniger in der besonderen Komplexität der betreuten Steuerfälle, sondern mehr im Interesse an einer möglichst kontinuierlichen Auslastung der Steuerberatungsbüros einschließlich der dort beschäftigten Angestellten. Letztlich soll der Arbeitsanfall geglättet und die Auswirkungen eines „Saisongeschäfts“ für beide Seiten vermieden werden. Die regelmäßige Erweiterung der Abgabefrist sogar bis zum 28. Februar des Folge-Folgejahres begründet der Referentenent-

95 Referentenentwurf (FN 2), 98.

96 Siehe zuletzt: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen v. 2.1.2015, BStBl. I 2015, 41.

97 Allerdings gilt dies nach h.M. nicht für eine Einkommen-

steuererklärung, die ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe für sich selbst fertigt und einreicht, s. BFH v. 29.1.2003 – XI R 82/00, BStBl. II 2003, 550.

98 Referentenentwurf (FN 2), 85.

wurf damit, dass die Anfertigung von Steuererklärungen praktisch erst ab März und nicht bereits ab Januar des Folgejahres beginnen könne, weil die erforderlichen Daten und Bescheinigungen in den ersten beiden Monaten des Folgejahres noch nicht vorliegen würden<sup>99</sup>. Die dem Veranlagungsprinzip folgenden, jeweils auf ein Jahr anzulegenden Steuererklärungsarbeiten erfahren damit eine Phasenverschiebung von zwei Monaten.

Allerdings versucht § 149 AO-E gleichzeitig auch, die fiskalischen Interessen des Staates durch die Möglichkeit von *Vorabanforderungen* von Steuer- und Feststellungserklärungen zu wahren. § 149 Abs. 4 AO-E enthält einen Kanon von Fallgruppen, in denen auch bei ersichtlicher Betreuung durch Angehörige steuerberatender Berufe auf die Veranlagungssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer) bezogene Steuer- und Feststellungserklärungen vorab angefordert werden können<sup>100</sup>, so wenn

- für den Steuerpflichtigen für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum Erklärungen nicht oder verspätet abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum kurz vor Abgabe der Steuererklärung oder kurz vor dem Beginn des Zinslaufs i.S.d. § 233a Abs. 2 Satz 1 nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- für den Besteuerungszeitraum Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung herabgesetzt wurden,
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat bzw. die Steuerfestsetzung für den Erklärungszeitraum voraussichtlich zu einer hohen Abschlusszahlung führen wird,
- eine Außenprüfung vorgesehen ist,
- der betroffene Steuerpflichtige im Besteuerungszeitraum einen Betrieb eröffnet oder eingestellt hat,
- beim Insolvenzgericht ein Antrag gestellt wurde, über das Vermögen des betroffenen Steuerpflichtigen das Insolvenzverfahren zu eröffnen, oder
- für Beteiligte an Gesellschaften oder Gemeinschaften Verluste festzustellen sind.

Die Anordnung der Abgabe der Steuer- oder Feststellungserklärung vor Ablauf der verlängerten Steuererklärungsfrist ist ein Verwaltungsakt i.S.d. § 118 Satz 1 AO. Für die Befolgung der Anordnung statuiert § 149 Abs. 4 Satz 2 AO-E eine gesetzliche Frist von drei Monaten; in dem von § 149 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 AO-E genannten Insolvenzfall verkürzt sich die Frist auf einen

Monat. Schließlich flankiert § 149 Abs. 4 Satz 3 AO-E den anlassbezogenen Kanon von Vorabforderungen durch die Möglichkeit einer automationsgestützten Zufallsauswahl von Steuerfällen, in denen eine vorzeitige Anforderung der Steuer- oder Feststellungserklärung mit einer Drei-Monatsfrist angeordnet werden kann. Zur Begründung der Anordnung soll es ausreichen, dass auf die Zufallsauswahl hingewiesen wird<sup>101</sup>. Keine der Vorabanforderung darf allerdings die für jedermann geltende fünfmonatige Abgabefrist (regelmäßig: zum 31.5. des Folgejahres) unterschreiten<sup>102</sup>.

§ 149 Abs. 6 Satz 1 AO-E öffnet das „Steuererklärungsgeschäft“ schließlich für das in zwei Bundesländern (Bayern, Nordrhein-Westfalen) in den letzten Jahren praktizierte sog. *Kontingentierungsverfahren*<sup>103</sup>. Danach können oberste Landesfinanzbehörden (Landesfinanzministerium, Senator/in für Finanzen) oder eine von ihr bestimmte Finanzbehörde (z.B. Oberfinanzdirektion, Landesfinanzamt) zulassen, dass Angehörige der steuerberatenden Berufe zu bestimmten Stichtagen jeweils einen bestimmten prozentualen Anteil der für ihre jeweilige Mandantschaft zu erstellenden Steuer- und Feststellungserklärungen einreichen<sup>104</sup>. Nehmen Steuerberater bzw. Steuerberatungsgesellschaften an einem solchen Kontingentierungsverfahren teil, ist eine automationsgesteuerte, anlasslose Zufallsanforderung von Erklärungen (§ 149 Abs. 4 Satz 3 AO-E) ausgeschlossen (§ 149 Abs. 6 Satz 2 AO-E). Die Idee des Kontingentierungsverfahrens entspricht dem Gedanken eines kooperativen Steuervollzugs und nimmt auf die Interessen einer möglichst kontinuierlichen Arbeitsauslastung der steuerberatenden Berufe ebenso Rücksicht wie auf den spiegelbildlichen Arbeitsanfall in den Finanzämtern. Gleichwohl hat sich das Verfahren bisher nicht flächendeckend durchsetzen können. Der wesentliche Einwand gegen dieses Verfahren ist, dass das sich bei einer verspäteten Abgabe realisierende Risiko von Verspätungszuschlägen für den Steuerpflichtigen kaum kalkulierbar vom Abgabeverhalten Dritter, nämlich des kollektiven Mandantenstamms des jeweiligen Steuerberaters, abhängt<sup>105</sup>. Diesem Bedenken kann aber durch eine sachgerechte Ausübung des Entschließungsermessens hinsichtlich eines Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 1 AO (s. nachfolgend 2.) Rechnung getragen werden. Die Teilnahme bleibt für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe zudem weiterhin freiwillig; umgekehrt besitzen sie allerdings auch keinen Anspruch auf Einrichtung eines Kontingentierungsverfahrens.

99 Referentenentwurf (FN 2), 86.

100 Angelehnt an: Gleich lautende Ländererlasse v. 2.1.2015 (FN 96), BStBl. I 2015, 41, unter II.(2).

101 Derzeit ist eine einzelfallbezogene Begründung des Auswahlermessens erforderlich, s. FG Hamburg v. 27.4.2012 – 6 K 95/11, EFG 2012, 2256 m. Anm. v. Siegers.

102 Ebenso Sächs. FG v. 20.5.2009 – 4 K 1352/08, SteuK 2010, 64 m. Anm. v. Eichhorn.

103 FinMin. NW v. 30.11.2010 – S 0320 – 1/6 – VA 2 (n.v.); unbeanstandet v. FG Düsseldorf v. 15.3.2012 – 12 K 509/12 AO, EFG 2012, 890 m. Anm. v. Korte (Nichtzulassungsbeschwerde durch BFH v. 15.10.2012 – III B 62/12, BFH/NV

2013, 80, als unzulässig verworfen). Zu den Teilnahmebedingungen in NRW s. [http://www.ofd.nrw.de/diefd\\_nrw/aktuelles/kontingentierungsverfahren.php](http://www.ofd.nrw.de/diefd_nrw/aktuelles/kontingentierungsverfahren.php) (zuletzt besucht am 22.9.2015).

104 So z.B. in NRW: bis zum 30.9. des Folgejahres 40 %, bis zum 31.12. des Folgejahres 75 % und bis zum 28.2./29.2. des Folgejahres 100 % der von dem jeweiligen Steuerberater mit seiner Kanzlei zu erstellenden Steuererklärungen.

105 Kritisch etwa Eichhorn, Stbg. 2010, 55, 56; s. auch Seer, in: Tipke/Kruse (FN 51), § 149 AO Tz. 14 (Januar 2012).

## 2. Neuregelung des Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 2 AO-E

Parallel zu der in § 149 Abs. 3 AO-E formulierten vierzehnmönatigen Frist für die Abgabe von Steuererklärungen, die von Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt werden, enthält der Referentenentwurf in § 152 Abs. 2 Nrn. 1 AO-E einen *obligatorischen* Verspätungszuschlag für Steuer- und Feststellungserklärungen, die nicht binnen vierzehn Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums eingereicht werden. Dieser Verspätungszuschlag trifft nicht nur Steuerpflichtige, deren Steuer- bzw. Feststellungserklärungen durch steuerliche Berater angefertigt werden, sondern gilt generell. Der obligatorische Verspätungszuschlag findet darüber hinaus auf die Fälle des § 149 Abs. 4 AO-E Anwendung, wenn Steuerpflichtige bzw. deren steuerliche Berater auf die Anordnung hin die vorab angeforderten Steuer- oder Feststellungserklärungen nicht fristgemäß einreichen und die Finanzbehörde keine Fristverlängerung gewährt hat. Der Verspätungszuschlag soll in diesen Fällen zukünftig nicht mehr von einer einzelfallbezogenen Ermessensentscheidung abhängen, sondern sich eindeutig kalkulierbar nach der Dauer der Säumnis richten. Dazu ordnet § 152 Abs. 3 AO-E einen Zuschlag i.H.v. 0,25 % der festgesetzten Steuer (mindestens 10 €) für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung an. Bei Feststellungserklärungen soll der Zuschlag stattdessen ein fester Betrag i.H.v. 50 € pro Monat der Verspätung sein, § 152 Abs. 4 Satz 2 AO-E. Wie bisher begrenzt § 152 Abs. 8 AO-E den Verspätungszuschlag auf eine Obergrenze i.H.v. 25.000 €.

Mit der Einführung eines obligatorischen Verspätungszuschlages kommt der Referentenentwurf nicht nur einer von dem Verfasser<sup>106</sup>, sondern auch des Bundesrechnungshofs<sup>107</sup> erhobenen Forderung nach. In dem jährlich wiederkehrenden Massenverfahren des Steuererklärungsgeschäfts ist ein ermessensgeleiteter Verspätungszuschlag nicht nur aus Sicht der Finanzbehörden unpraktikabel, sondern führt auch zu erheblicher Vollzugsungleichheit und Zufälligkeiten. Daher ist die Neuregelung grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings bleibt eine Rechtsunsicherheit, weil § 152 Abs. 1 AO-E außerhalb des Anwendungsbereichs des § 152 Abs. 2 AO-E den Verspätungszuschlag weiterhin von einer Ermessensentscheidung des zuständigen Finanzamts abhängig machen will. Dies betrifft vor allem Steuerpflichtige, die ihre Steuer- und Feststellungserklärungen selbst erstellen, ohne die Hilfe von Angehörigen der steuerberatenden Berufe in Anspruch zu nehmen. Die nicht unerhebliche Ungleichbehandlung je nachdem, ob ein steuerlicher Berater oder der Steuerpflichtige selbst die Steuererklärung erstellt hat (s. oben 1.) sollte bei der Ermessensaus-

übung des § 152 Abs. 1 AO berücksichtigt werden. Dies könnte dadurch geschehen, dass nur nach einer erfolglosen Mahnung seitens der Finanzbehörden ein Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 1 AO festgesetzt wird. Bei steuerlich beratenen Steuerpflichtigen, deren Steuerberater an einem Kontingentierungsverfahren teilnimmt (s. § 149 Abs. 6 AO-E) und die Quoten nicht einzuhalten vermag, sollte ein Verspätungszuschlag regelmäßig nur dann erhoben werden, wenn seine Steuererklärung nach dem 28.2. des Folge-Folgejahres eingeht. Dadurch würden die jeweiligen Steuerpflichtigen so wie jeder andere steuerlich Beratene gestellt, ohne dass es auf ein kollektives Fehlverhalten anderer Mandanten ankäme (s. Kritikpunkt unter 1.). Letztlich sollte der Gesetzgeber aber gänzlich darauf verzichten, die Festsetzung eines Verspätungszuschlages von Ermessenserwägungen abhängig zu machen.

## VII. Unverändertes Bedürfnis einer umfassenden AO-Reform

Als Fazit kann festgehalten werden: Der Referentenentwurf enthält allenfalls eine punktuelle Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Es bleibt letztlich bei der gewohnten Flickschusterei; ein AO-Reformentwurf aus einem Guss ist nicht erkennbar. *Klaus Tipke* hat in der „Steuerrechtsordnung“ nachdrücklich auf die Reformbedürftigkeit des AO-Besteuerungsverfahrens hingewiesen<sup>108</sup>. Über das dort angesprochene Reformspektrum hinaus sind insbesondere die folgenden Bereiche reformbedürftig:

- Einführung eines Rechtsanspruchs auf verbindliche Auskunft unter Aufgabe der Gebührenpflicht für Negativauskünfte<sup>109</sup>,
- Zentralisierung der Zuständigkeit für verbindliche Auskünfte unter Vermeidung von Mehrfachzuständigkeiten<sup>110</sup>,
- Einführung einer fristgebundenen, gebührenfreien Anrufungsauskunft zugunsten aller Steuerentrichtungspflichtigen und aller lediglich als „Steuereinsammler“ fungierenden Unternehmer als Kompensation für ihre Indienstnahme für steuerliche Zwecke des Staates,
- Kodifizierung der sog. tatsächlichen Verständigung und aller verbindlichen Auskünfte/Zusagen zusammenhängend in einem besonderen Abschnitt der „konsensualen Handlungsformen“<sup>111</sup>,
- Einführung eines Rechts auf Akteneinsicht und auf Informationsfreiheit<sup>112</sup>,
- Aufgabe des § 30a AO im Kontext des automatischen Informationsaustausches zur Erfassung des Finanzkapitals<sup>113</sup>,

106 Siehe bereits Seer (FN 60), 40, 56 f.; ders. (FN 25), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 33 f.

107 Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2007 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes v. 21.11.2007, BT-Drucks. 16/7100, 40 u. 223 f.

108 Tipke (FN 3), StRO III<sup>2</sup>, 1482 ff.

109 Dazu Seer, StbJb. 2012/13, 557.

110 Zu dem Problem s. Seer/Geitmann, Steuer & Studium

2015, Beilage 1, S. 8 ff., am Beispiel von Umwandlungsfällen.

111 Ausführlich Seer (FN 18); zuletzt an der Schnittstelle zum Steuerstrafverfahren ders., DStJG Bd. 38 (2015), 313 ff.

112 Dazu Seer in: Tipke/Kruse (FN 51), § 91 AO Tz. 25–32 (August 2013).

113 Dazu jüngst Seer/Wilms, StuW 2015, 118 ff.

- Abstimmung der AO mit den Anforderungen des nationalen und europäischen Datenschutzrechts<sup>114</sup>,
- Einführung eines allgemeinen Nachschautatbestandes und eines Verbots manipulationsfähiger Registrierkassen,
- deutliche Verkürzung der äußersten zeitlichen Grenze für den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO),
- Ausdünnung der Ablaufhemmungstatbestände des § 171 AO auf das notwendige Maß mit deutlicher Verkürzung der auf eine Außenprüfung bezogenen Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO,
- Kodifizierung der zeitnahen Außenprüfung und der Möglichkeit von Prüfungserleichterungen bei Unterhaltung einer unternehmenseigenen Tax Compliance-Struktur<sup>115</sup>,
- Aufgabe des Dualismus der Rechtsregime für die Korrektur von Steuerverwaltungsakten,
- Aufgabe der kapitalmarktunabhängigen Sollverzinsung zugunsten einer kapitalmarktorientierten Ist-Verzinsung<sup>116</sup> und Anpassung der Regelung über den Säumniszuschlag,
- Abschied des Einspruchsverfahrens vom Grundsatz der Vollüberprüfung durch Begrenzung des Streitprogramms auf die vom Einspruchsführer gerügten Gegenstände<sup>117</sup>.

Wenn darüber hinaus der derzeit als konkreter Gefährdungstatbestand ausladende Straftatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO) zu einem echten Erfolgsdelikt „Steuerbetrug“, der auch mit Bereicherungsabsicht unternommen sein muss, zurückgestutzt würde, wäre das Besteuerungsverfahren dort, wo es hingehört, nämlich weg vom Damoklesschwert der Kriminalstrafe, unter dem Fehler ein die Freiheitsgrundrechte in ganz besonderem Maße einschränkendes Steuerstrafverfahren auslösen können. Der unpopulären Idee der Entpönalisierung des Steuerrechts kann auch *Klaus Tipke* viel abgewinnen<sup>118</sup>. Es bleibt noch viel zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens zu tun.

114 Zu dem Problemkreis s. *Seer*, in: FS Meilicke, 2010, 687 ff.; *Seer/Wilms*, StuW 2015, 118, 130 ff.

115 Siehe dazu *Seer*, in: FS Streck, 2011, 403 ff.

116 *Seer/Klemke*, ifst-Schrift Nr. 490, 2013; *Seer*, DB 2014, 1945 ff.

117 Dadurch würde sich auch das derzeit die Waffengleich-

heit störende Problem der Teileinspruchsentscheidungen (§ 367 Abs. 2a AO) „ohne Streitfrage“ weitgehend erledigen, s. *Seer*, in: *Tipke/Kruse* (FN 51), § 367 AO Tz. 60 ff. (Mai 2015).

118 *Tipke* (FN 3), StRO III<sup>2</sup>, 1776 ff.