Protokoll zum

139. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden Vom 5.2.2016^{1*}

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer

Ruhr-Universität Bochum

"Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – kritische Analyse des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung"

_

^{*} Dipl.-Juristin Vanessa Y. Olshagen, Wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	l Einleitung	2
2	2 Veröffentlichung	2
	a. Gesetzgebungsverfahren für das Modernisierungsgesetz	
	b. Stand des Besteuerungsverfahrens	3
3	3 Diskussion	20
	a. Einfügung des § 150 Abs. 7 AO	20
	b. Einfügung des § 175b AO	20
	aa) Auslegung des § 175b Abs. 1 AO	21
	bb) Auslegungsalternative zu § 175b Abs. 1 AO	21
	cc) Zusammenfassung	22
	c. Einfügung des § 149 Abs. 4 AO	22
4	4 Fazit	23
5	5 Schluss	23

1 Einleitung

Herr Prof. Dr. Seer begrüßt die Teilnehmer des 139. Bochumer Steuerseminars und erläutert, dass er im folgenden Vortrag die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens durch den Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 18.12.2015² vorstellen und kritisch analysieren werde. Im Anschluss daran werde er die nach seiner Ansicht reformbedürftige Aspekte des Besteuerungsverfahrens aufzeigen, die er für eine umfassende AO-Reform in dem Gesetzesentwurf vermisse und Verbesserungsvorschläge benennen. Abschließend werde er zu dem Gesetzesentwurf ein Fazit ziehen.

2 Veröffentlichung

Prof. Seer hatte 2015 in der Zeitschrift "Steuer und Wirtschaft" einen Beitrag mit dem Titel "Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens" veröffentlicht. Der Beitrag nimmt Bezug auf den Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen mit dem Stand vom 26.8.2015.

_

² BR-Dr. 631/15.

³ Seer, Steuer und Wirtschaft 2015, S. 315-330.

a. Gesetzgebungsverfahren für das Modernisierungsgesetz

Dem Referentenentwurf vom 26.8.2015 folgten ein Beschluss der Bundesregierung vom 9.12.2015 und der inhaltsgleiche Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 18.12.2015. *Prof. Seer* erläutert, dass eine erste Beratung im Bundesrat am 29.1.2016 mit einer Stellungnahme des Bundesrats stattgefunden habe. Anschließend folgte eine erste Lesung am 25.2.2016 im Bundestag. Beratungen im Finanzausschuss des Bundestags seien zwischen dem 16.3-11.5.2016 angesetzt. Des Weiteren sollen am 13.5.2016 die zweite und dritte Lesung im Bundestag erfolgen. Am 2.6.2016 und 17.6.2016 sollen die Beratungen im Finanzausschuss des Bundesrats stattfinden. Die Verkündung im Bundesgesetzblatt I und das Inkrafttreten des Gesetzes seien für den 1.1.2017 angesetzt. *Prof. Seer* bezeichnet den geplanten Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens für das Modernisierungsgesetz als ambitioniert, jedoch nicht als unrealistisch.

b. Stand des Besteuerungsverfahrens

Bevor *Prof. Seer* näher auf den Inhalt des Gesetzesentwurfs eingeht, zeigt er den jetzigen Stand des Besteuerungsverfahrens auf. Seit einiger Zeit vollziehe sich schon ein Paradigmenwechsel im Besteuerungsverfahren: Dieser erfolge weg von der "einzelfallorientierten hoheitlichen Besteuerung, ausgerichtet am Bild eines Untersuchungsbeamten", hin zu einem "selbstregulierenden Steuervollzug aus der Mitte der Gesellschaft", der aber durch eine "Verifikationsverwaltung" kontrolliert werde. Seines Erachtens werde durch das Modernisierungsgesetz dieser schon stattfindende Prozess noch verstärkt. Von einer in sich geschlossenen Kodifikation könne dabei jedoch nicht gesprochen werden. Vielmehr würden durch nach dem Gesetzesentwurf nur bestimmte Punkte in der AO geändert werden. Die Darstellung dieser Punkte im Vortrag durch *Prof. Seer* entsprach im Wesentlichen dem zitierten Beitrag, der in "Steuer und Wirtschaft" erschienen ist, sodass dieser im Folgenden abgedruckt ist:

StuW 4/2015

315

Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Prof. Dr. ROMAN SEER, Bochum*

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Stärkung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns durch Neufassung des 8 88 AO-E
 - 1. Wortlaut des § 88 AO-E
 - Realistische Begrenzung des Untersuchungsgrundsatzes auf ein Prinzip behördlicher Letztverantwortung
 - Nur eingeschränkte Anwendbarkeit des Wirtschaftlichkeitsprinzips
- III. Einführung automatischer Steuerveranlagungen unter Einsatz von Risikomanagementsystemen
 - Automatische Steuerveranlagung nach § 88 Abs. 6, § 118a AO-E
 - a) Idee des selbstregulierenden Steuervollzugs
 - b) Keine Ausweitung der steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit
 - c) Automatische Steuerveranlagung statt Selbstveranlagung

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 geschehen¹. 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 haben². Unlängst hat Klaus Tipke mit der Vorlage des III. Bandes auch die zweite Auflage seines dreibändigen Werks "Die Steuerrechtsordnung" abgeschlossen3. In StuW 2013 sind eine ganze Reihe von Aufsätzen erschienen, die sich aus un-

- 2. Automatisierte Verifikation der Steuerfestsetzungen durch Risikomanagementsysteme
- IV. Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern bei Steuerbescheiden (§ 173a AO-E)
 - 1. Regelungsbedürfnis und Reichweite der Norm
 - 2. Wandel von der Berichtigung zur bestandskraftdurchbrechenden Korrektur
- V. Regelungsregime für elektronische Kontrollmitteilungssysteme
 - Vereinheitlichung und Erweiterung des Pflichtenkanons (§ 93c AO-E)
 - 2. Spezielle Korrekturnorm des § 175b AO-E
- VI. Steuererklärungsfristen und Verspätungszuschlag
 - Gesetzliche Fristen für von steuerberatenden Berufsträgern erstellte Steuererklärungen (§ 149 Abs. 3–6 AO-E)
- Neuregelung des Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 2 AO-E
- VII. Unverändertes Bedürfnis einer umfassenden AO-Reform

terschiedlichen Perspektiven mit der "Steuerrechtsordnung" Tipkes beschäftigen4. Deren zweite Auflage hat die ebenfalls dreibändige Erstauflage⁵ 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 reflektieren⁶. 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 Lackmustest erst durch eine konkrete Kodifikation im Gesetz bestehen. Als "Kodifikationspräparator" ist er diesem Anspruch durch konkret durchnormierte Gesetzesvorschläge gerecht geworden8. 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 Rolle⁹. 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:10

- Stärkung von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns,
- 2. ausschließlich automationsgestützte Bearbeitung,
- neue Änderungsmöglichkeit für Rechen- und Schreibfehler des Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung,
- Wandlung von Belegvorlagepflichten in Belegvorhaltepflichten,
- zusammengefasste Regelung der Datenübermittlungspflichten Dritter als Grundlage zur verstärkten Nutzung der von dritter Seite elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelten Daten,
- 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", 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 Wittschaftlichkeits-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 Ermitflungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten erteilen, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Bei diesen Weisungen können allgemeine Erfahnungen 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 Steuem legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Weisungen nach Satz 1 zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvermehmen 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 Steuerpflichtgien 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 Steuem oder der Deutschen Rentenversicherung Bund bis zum Ablauf des zwanzigsten Jahres nach dem Jahr der Datenübermittlung zu speichem; die gespeicherten Daten dürfen nur an Finanzbehörden übermittelt werden.
- (5) Die Finanzbehörden können zur Bewertung der Notwendigkeit weiterer Ermitltungen und Pr\u00e4tungen f\u00fcr eine gleichm\u00e4\u00e4\u00e4bige und gesetzm\u00e4\u00e4bige Steuer\u00e4estsetzung und Anrechnung von Steuerabzugsbetr\u00e4gen automationsgest\u00e4titzte Systeme einsetzen (Risikomanagementsysteme). Dabei soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung ber\u00fccksichtigt werden. Das Risikomanagement muss mindestens folgende Anforderunqen erf\u00fcllen:

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

¹⁰ Begründung des Referentenentwurfs (FN 2), 57-62.

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

- die Gewährleistung einer hinreichenden Anzahl zufällig ausgewählter Fälle zur umfassenden Prüfung,
- die personelle Pr
 üfung der als pr
 üfungsbed
 ürftig ausgesteuerten Sachverhalte,
- die Möglichkeit der personellen Fallauswahl zur umfassenden Prüfung,
- die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung.

Einzelheiten der Risikomanagementsysteme dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnle. Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Finzelheiten 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.)12. 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 wird¹³. Daraus wollen einige Autoren die Aufgabe der Finanzbehörde ableiten, die Feststellung des wahren (realen, wirklichen) Sachverhalts "in jedem Einzelfall" gewährleisten zu müssen¹⁴. 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 müssten¹⁵.

Diese in der Literatur teilweise immer noch geforderte 100 %-Doktrin16 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 Prinzip¹⁷: 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 unbekannten 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 unvereinbar¹⁸.

Diese Erkenntnis hat sich zuletzt auch bei Klaus Tipke durchgesetzt. In seiner "Steuerrechtsordnung" spricht er von "Ideal und Realität" des Steuervollzugs¹⁹. 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"²⁰.

¹² 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.

¹³ Nierhaus, Beweismaß und Beweislast, 1989, 478.

¹⁴ 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.

¹⁵ Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im

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

¹⁶ Begriff nach Ahrens, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländ. Belastingdienst, 2005, 91 ff.

¹⁷ Pestalozza, Der Untersuchungsgrundsatz, in: Verwaltungsverfahren – Festschrift für den Boorberg Verlag, 1977, 185 (186)

¹⁸ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 184 ff.

¹⁹ Tipke, StRO Ⅲ2 (FN 3), 1404.

²⁰ Tipke, StRO III¹ (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 Zweitauflage wie folgt fort:21

"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 wer-den. Impossibilium nulla obligatio²² 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"2

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 Vollzugskonsequenz24 ist daher reziprok in umgekehrter Richtung zu ergänzen25: Das materielle Gesetz muss auch so ausgestaltet sein, dass es verfahrensrechtlich überhaupt durchsetzbar ist. Klaus Tipke erkennt diesen Zusammenhang26, 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"27. 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 Parlamente²⁸ 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 beschränkt29. 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 kurz30.

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 Besteuerung³¹. 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 Optimierungsauftrag³². 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 III2 (FN 3), 1416.

²² Scil.: Hervorhebung im Original.

²³ Tipke, StRO III² (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 III² (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.

Dem formellen Übermaßverbot widmet Tipke, StRO I2 (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 Gestaltungsfreiheit³³. 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 BVerfG34 etwa vor, wenn strukturelle Vollzugshindemisse errichtet worden sind, welche die Umsetzung der normativen Belastungsentscheidung vereiteln. Klaus Tipke verteidigt die Rechtsprechung des BVerfG gegen die in der Literatur geäußerte Kritik³⁵ 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 "Treuhänderin 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 entnehmen, für eine strukturelle Verifikation der Angaben der Stpfl. zu sorgen³⁶. Dem will § 88 Abs. 5 AO-E durch die ausdrückliche gesetzliche Implementierung von Risikomanagementsystemen³⁷ 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 angespro-Wirtschaftlichkeitsprinzip der öffentlichen Haushaltswirtschaft als Prinzip des schonenden Umgangs mit steuerfinanzierten Ressourcen durchaus immanent³⁸. In Ausübung ihres Ermessens zur Ausgestaltung des Gesetzesvollzugs ist die Finanzverwaltung deshalb berechtigt, ja sogar verpflichtet. Aspekte der Verwaltungsökonomie in ihre Abwägungsentscheidung einzubeziehen³9. 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)40. 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 wird41. In Übereinstimmung mit dem ökonomischen Begriffsverständnis besagt das Effizienzprinzip, dass von allen erreichbaren Alternativen diejenige auszuwählen ist, die den größten Nettonutzen erbringt⁴². § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E lässt aber offen, wie dies zu geschehen hat.

Unter Hinweis auf eine ältere Entscheidung des BVerfG⁴³ will die Begründung des Referentenentwurfs das Wirtschaftlichkeitsprinzip dahingehend verstehen, dass für die Aufklärungsintensität auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden kann⁴⁴. Da-

³³ Seer (FN 18), 297 f.

³⁴ Siehe oben FN 24

³⁵ Tipke, StRO III2 (FN 3), 1461 ff. (zu Funke, Gleichbehandlungsgrundsatz und Verwaltungsverfahren, AöR Bd. 132

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 IIf² (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.

Siehe Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 2. Aufl. 2006, 317 ff. 39 Seer DSIJG 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. 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. Amim, 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 345 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 ausgesprochen⁴⁶. Seine Kritik ist und bleibt berechtigt. Ein "ökonomischer Gesetzesvollzug" rechtfertigt jedenfalls kein wirtschaftliches Maximalprinzip47, das darauf ausgerichtet ist, mit einem begrenzten Verwaltungsaufwand einen höchstmöglichen 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 Gesetzes48. 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 Kontrolle49. 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 Gleichheitssatz⁵ Dies zeigt sich besonders bei der nach wie vor einseitig nach Größenklassen orientierten Auswahl von Betriebsprüfungsfällen⁵¹.

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 zurück52. So hat schon auf der 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft der Steuerabteilungsleiter im Bayrischen Staatsministerium für Finanzen Eckehard Schmidt im Jahre 2007 den eingeleiteten Paradigmenwechsel wie folgt formuliert:53

"Bisher stand das *fiskalische*⁵⁴ Ausfallrisiko im Vordergrund: Sowohl die GNOFÄ⁵⁵ 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 hervorgerufen: 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 stehen⁵⁶. Effizienz bezeichnet danach einen optimierten Verwirklichungsgrad der in Verfassung und Gesetz vorgegebenen Handlungsziele der Verwaltung⁵⁷. 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 $^{58}.$ 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, rechtfertigen59. 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 III2 (FN 3), 1440 ff.

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

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 III1 (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. Scil.: Hervorhebungen im zitierten Original.

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

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

GG Rz. 14. Siehe v. Mutius, NJW 1982, 2150, 2152; Wahl, VVDStRL Bd. 41 (1983), 151, 188; Pietzcker, VVDStRL Bd. 41 (1983),

^{193, 196} f. Tipke, StRO III2 (FN 3), 1460 ff.

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

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

III. Einführung automatischer Steuerveranlagungen unter Einsatz von Risikomanagementsystemen

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 vorgeschlagen⁶⁰ und an anderer Stelle unter dem Paradigmenwechsel "vom hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung wiederholt⁶¹. Klaus Tipke hat das Reformkonzept holzschnittartig im III. Band der "Steuerrechtsordnung" dargestellt und gewürdigt⁶². Er zeigt sich skeptisch und wendet gegen eine Selbstveranlagung ein, dass dem Steuererklärungspflichtigen nur die Angaben von Tatsachen und keine Steuerrechtskenntnisse abverlangt werden könnten. Bei der Selbstveranlagung müsse der Steuerpflichtige dem Finanzamt aber auch das Recht liefern⁶³. 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 Steuerermittlungsund Steuerfestsetzungsverfahren in einem Arbeitsgang. In letzter Konseguenz 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 hobeitliche 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:⁶⁴

- der Umsatzsteuer (Voranmeldung u. Jahreserklärung),
- den besonderen Verbrauchsteuern (Alkohol-, Tabak-, Kaffeesteuern),
- den Energie- und Stromsteuern.
- der Luftverkehrsteuer.
- der Kernbrennstoffsteuer,
- der Lohnsteuer.
- der Kapitalertragsteuer,
- der Bauabzugsteuer,
- der Aufsichtsratsteuer.
- der Abzugsteuer für Steuerausländer,
- der Versicherung- 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 beigetrieben, 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 Seet StuW 2003, 40, 45 ff.

⁶¹ Seer (FN 25), DSLIG 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 III2 (FN 3), 1475 II.

⁶³ Tipke, StRO III2 (FN 3), 1479 f.

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

StuW 4/2015

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-, Körperschaftund 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 unterliegen⁸⁵. 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 sind⁶⁶. 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 Entäu-Berung in die Außenwelt gefunden haben⁶⁷. 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 - wenngleich ohne Bindungswirkung - zum Ausdruck gebracht, dass diese Judikate bei der Bearbeitung gleichgelagerter Fälle allgemein angewendet werden sollen68. 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 Problemkreis s. *Hellmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler

⁽FN 64), § 370 AO Rz. 86 (November 2013); Ransiek, in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 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 kenntlich 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 Steuererklärungspflicht 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 Tipkes69:

"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 vollautomatisienen 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 ergeht⁷⁰. § 88 Abs. 6 AO-E ist dabei in der Zusammenschau mit § 118a AO-E zu sehen, der den folgenden Wortlaut hat⁷¹:

§ 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 Steuererklärung, 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 handelt72. 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 wird73, 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 III² (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 Seez 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 kann⁷⁴. 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 Korrekturtatbestände 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 75 . Die Untersuchungsmaxime wird letzlich zur strukturellen Verifikationsmaxime 76 . Der Referentenentwurf definiert das Risikomanagement wie folgt: 77

"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 $sein^{70}$.

- 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 vorgetragen 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

⁷⁴ Referentenentwurf (FN 2), 77.

⁷⁵ Siehe bereits Seer, StuW 2003, 40, 46 ff.

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

⁷⁷ Referentenentwurf (FN 2), 75 f.

⁷⁸ Referentenentwurf (FN 2), 76.

StnW 4/2015

Seer, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

325

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?³.

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 macht⁸⁰. Dies gilt auch für elektronische Steuererklärungen, die im sog. ELSTER-Verfahren vom Steuerpflichtigen übermittelt werden⁸¹. 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 beigefügt sind82, 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 Korrekturtatbestand:

Steuerbescheide sind aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklänung Schreiboder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Talsachen unzutreffend mitgeleilt 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 aus⁸³. 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 begründen84.

§ 173a AO-E ist als echte Korrekturvorschrift, die auf einer Ebene mit Hauptkorrekturnormen wie § 173 AO-85 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 ŚGG enthält § 129 AO den allgemeinen Rechtsgedanken, dass die nach außen hin erfolgte Willensäußerung keinen Vertrauensschutztatbestand büdet, wenn der Sinn des Ausgedräckten vom erkennbar Gewollten abweicht²⁶. Der von § 129 AO erfasste Fehler ist nicht bereits auf der Ebene der Willensbildung, sondern erst bei der Willensäußerung unterlaufen²⁷. Die Vorschrift meint einen unabsichtlichen Fehler im Ausdruck des Gewollten vergleichbar mit einer falsa demonstratio, was das FG Sachsen-Anhalt wie folgt um-

⁷⁹ 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.

⁸⁰ BFH v. 24.7.1984 - VIII R 304/81, BStBl. II 1984, 785, 786; BFH v. 24.1987 - IV R 255/84, BStBl. II 1987, 762, 763; BFH v. 27.5.2009 - X R 47/08, BStBl. II 2009, 946, 947.

⁸¹ BFH v. 13.8.2010 - IX B 20/10, BFH/NV 2010, 2232.

⁸² 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.

⁸³ Der Diskussionsentwurf "Modernisierung des Besteue-

rungsverfahrens* 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.

⁸⁴ Zutreffend bereits Münch/Sendke, DStZ 2015, 487, 495.

⁸⁵ Es ist zwischen selbständigen ("aktiven") Hauptkorrekturtafbeständen und dem unselbständigen ("passiven") Saldierungstafbestand des § 177 AO zu unterscheiden; s. Seez in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rz. 448.

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

⁸⁷ Siehe Wemsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (FN 64), § 129 AO Rz. 9 (November 2012); v. Wedelstädt, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 129 AO Rz. 2 (April 2014).

schreibt⁸⁸: "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 korrigiere⁵⁹. Danach soll die Berichtigung nach § 129 AO nur deklautorisch 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 Gesetzgebers90 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 erfüllen91. Damit wird der Anwendungsbereich der Vorschrift über den des § 42 VwVfG deutlich hinaus erweitert. Wer dem folgt⁹², 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 Verwaltungsakts93. 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 blo-Ben 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 Einzelfall⁹⁴.

V. Regelungsregime f\u00fcr elektronische Kontrollmitteilungssysteme

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

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 offenbarer 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 Korrekturnorm 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 Übermitlung 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 klar³⁶:

"Die von Dritten mitgeteilten Daten dienen lediglich der Unterstützung der Finanzbehörlen bei der Ermittlung der festzusetzenden Steuer. Sie sind bei der steuerlichen Sachverhaltsermitlung (§ 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, sondem 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

Gesetzliche Fristen f ür von steuerberatenden Berufstr ägern erstellte Steuererkl ärungen (§ 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)96 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-Folgejahres⁹⁷. 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 Fachwissen98. 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 würden⁹⁹. 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 können¹⁰⁰, 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 wirdler, Keine der Vorabanforderung darf allerdings die für jedermann geltende fünfmonatige Abgabefrist (regelmäßig: zum 31.5. des Folgejahres) unterschreiten 102.

§ 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. Kontingentierungsverfahren¹⁰³. 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 einreichen¹⁰⁴. 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, abhänge¹⁰⁵. 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. Eichhom.

¹⁰³ FinMin. NW v. 30.11.2010 - S 0320 - 1/6 - V A 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 (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 Folge-Folgejahres 100 % der von dem jeweiligen Steuerberater mit seiner Kanzlei zu erstellenden Steuererklärungen.

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

StuW 4/2015

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

Parallel zu der in § 149 Abs. 3 AO-E formulierten vierzehnmonatigen 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 Verspätungszuschlags kommt der Referentenentwurf nicht nur einer von dem Verfasser 106, sondern auch des Bundesrechnungshofs107 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 hingewiesen108. Über das dort angesprochene Reformspektrum hinaus sind insbesondere die folgenden Bereiche reformbedürftig:

- Einführung eines Rechtsanspruchs auf verbindliche Auskunft unter Aufgabe der Gebührenpflicht für Negativauskünfte109,
- Zentralisierung der Zuständigkeit für verbindliche Auskünfte unter Vermeidung von Mehrfachzuständiakeiten110
- 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"¹¹¹,
- Einführung eines Rechts auf Akteneinsicht und auf Informationsfreiheit112
- Aufgabe des § 30a AO im Kontext des automatischen Informationsaustausches zur Erfassung des Finanzkapitals113,

329

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 III2, 1482 ff.

¹⁰⁹ Dazu Seer, StbJb. 2012/13, 557.

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

^{2015,} Beilage 1, S. 8 ff., am Beispiel von Umwandlungsfäl-

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 Datenschutzrechts¹¹⁴.
- Einführung eines allgemeinen Nachschautatbestandes und eines Verbots manipulationsfähiger Registrierkassen,
- deutliche Verkürzung der äußersten zeitlichen Grenze für den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164
- 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-Struktur¹¹⁵,
- Aufgabe des Dualismus der Rechtsregime für die Korrektur von Steuerverwaltungsakten,
- Aufgabe der kapitalmarktunabhängigen Sollverzinsung zugunsten einer kapitalmarktorientierten Ist-

- Verzinsung¹¹⁶ und Anpassung der Regelung über den Säumniszuschlag,
- Abschied des Einspruchsverfahrens vom Grundsatz der Vollüberprüfung durch Begrenzung des Streitprogramms auf die vom Einspruchsführer gerügten Gegenstände 117.

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 118. 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,

¹¹⁷ Dadurch würde sich auch das derzeit die Waffengleich-

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

¹¹⁸ Tipke (FN 3), StRO III², 1776 ff.

3 Diskussion

Im Rahmen des Vortrags vertieft *Prof. Seer* aufgrund von Nachfragen und Anregungen seitens der Seminarteilnehmer seine Ausführungen zu den Einfügungen der §§ 150 Abs. 7, 175b Abs. 1 AO und der Einfügung des neuen § 149 Abs. 4 AO.

a. Einfügung des § 150 Abs. 7 AO

Prof. Seer erläutert, dass die Einfügung des qualifizierten Freitextfeldes durch § 150 Abs. 7 AO dazu diene, dass der Steuerpflichtige seine eigene Auffassung vertreten könne. Um keine Steuerhinterziehung zu begehen, müsse er diese aber auch durch Schreiben einer eigenen Anlage deutlich machen, was durch das Freitextfeld ermöglicht werde. Es stelle eine Alternative dazu dar, dass steuerpflichtige Bürger die Meinung der Finanzverwaltung übernehmen müssten und erst im zweiten Schritt Einspruch gegen den Steuerbescheid einlegen könnten. Durch Eintragung des Freitextfeldes sei angedacht, dass der Steuerpflichtige sogar die manuelle Bearbeitung durch die Finanzbeamten selbst steuere. Auf die Nachfrage eines Seminarteilnehmers, ob von der manuellen Überprüfung nur punktuell der Gegenstand im Freitextfeld erfasst sei, führt Prof. Seer aus, dass er der Ansicht sei, dass sich diese primär auf den Gegenstand im Freitextfeld beziehe. Der Bearbeiter sei aber nicht gehindert, den Fall auch weitergehend zu prüfen. Er sehe auch keinen rechtlichen Grund dafür, die Prüfung zu begrenzen.

Ein weiterer Seminarteilnehmer richtet an *Prof. Seer* die Frage, was durch die Einfügung eines solchen Freitextfeldes von den nicht steuerberatenen Bürgern abverlangt werde. *Prof. Seer* versteht die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs dahingehend, dass der Bürger bei für ihn erkennbarem Abweichen von der Auffassung der Finanzverwaltung, die für die Entscheidung der Finanzverwaltung entscheidungserheblich sei, das Abweichen kenntlich mache, damit die Finanzverwaltung überhaupt einen Prüfungsvorgang vornehmen könne.

b. Einfügung des § 175b AO

Prof. Seer führt aus, dass die durch den Gesetzesentwurf vorgesehene Einfügung des § 175b AO der Mitteilung von Daten durch Dritte einen grundlagenähnlichen Charakter verleihe. Es sei jedoch kein echter Grundlagenbescheid im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr.1 AO. An sich entspreche die Regelung des § 175b Abs. 1 AO der Grundlagenbescheidsfolgekorrektur nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO: Nach Erhalt der Mitteilung, die zwar kein Grundlagenbescheid sei, solle der Steuerbescheid geändert werden. Dies erinnere ihn auch an den § 35b GewStG. Daher sieht Prof. Seer Schwierigkeiten in der dogmatischen Zuordnung dieser Regelung.

aa) Auslegung des § 175b Abs. 1 AO

Prof. Seer versteht die Regelung des § 175b Abs. 1 AO dahingehend, dass der Steuerbescheid zu ändern sei, wenn damit auch die Steuerfestsetzung materiell falsch sei. Im Gegensatz zu der Regelung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO, wo das Finanzamt den Grundlagenbescheid umzusetzen habe, da es einem "Umsetzungszwang" unterliege, auch wenn die Feststellung im Grundlagenbescheid falsch sei, bleibe es hier hingegen bei der Prüfung, ob die Mitteilung materiell richtig sei. Von Seiten der Seminarteilnehmer wird der Wortlaut des § 175b Abs. 1 AO, der auf die "übermittelten Daten" abstelle, dahingehend hinterfragt, ob nicht nur der Fall gemeint sei, dass die Finanzbehörde die übermittelten Daten nicht richtig in dem Steuerbescheid abgebildet habe und es keine Rolle spiele, ob die Daten an sich richtig oder falsch seien. Prof. Seer verneint dies und führt als Beispiel den Fall an, dass ein Steuerpflichtiger in eine vollautomatische Steuererklärung die von ihm angenommenen Krankenversicherungsbeiträge eingetragen habe. Diese sollen richtig sein. Wenn jedoch der Krankenversicherer im Folgenden einen davon abweichenden Datensatz mit falschen Beiträgen übermittele, dann sei § 175b Abs. 1 AO nicht ein Anlass zur vollautomatischen Folgekorrektur, sondern die Finanzbehörde sei sehr wohl zur Prüfung der materiellen Richtigkeit gezwungen. Ansonsten sei der Steuerpflichtige in gewisser Weise rechtsschutzlos gestellt, da anders als bei einem Grundlagenbescheid, gegen den er Einspruch oder eine Klage erheben, d.h. Rechtsschutz erwirken könne, das Rechtsbehelfsverfahren gegenüber privaten Organisationen wie dem Versicherer nicht sichergestellt sei. Dies spreche für seine Sicht bei der Auslegung des § 175b Abs. 1 AO. Auch in den Gründen der Bundesrats-Drucksache⁴ stehe: "Dies enthebt die Finanzbehörde nicht von der Überprüfung." Er stimme jedoch zu, dass der Wortlaut problematisch sei, da er eher zu einem Grundlagenbescheid passe. Ob diese Formulierung glücklich gewählt sei, sei nach Prof. Seer eines der Probleme, die im Finanzausschuss noch einmal besprochen werden sollten.

bb) Auslegungsalternative zu § 175b Abs. 1 AO

Aufgrund einer weiteren Nachfrage zu der von *Prof. Seer* vorgenommenen Auslegung stellt dieser klar, dass der Steuerpflichtige mangels Vorliegen einer Präklusion nicht rechtsschutzlos gestellt sei. Da es eben keinen Grundlagenverwaltungsakt gebe, gegen den sich der Steuerpflichtige hätte wenden müssen, wären § 351 Abs. 2 AO und die entsprechenden Vorschriften der FGO nicht anwendbar. Es sei jedoch schon eine gewisse Beeinträchtigung des Rechtsschutzes,

⁴ S. BR-Dr. 631/15.

wenn der Steuerpflichtige zum Einspruchsverfahren gezwungen werde, wenn die materielle Richtigkeit von Amts wegen bei Divergenz zu überprüfen gewesen wäre. Jedoch könnte § 175b Abs. 1 AO auch so auszulegen sein, dass erst der gesamte Vorgang vollautomatisiert sein soll und der Steuerpflichtige sich im Anschluss "wehren" solle. Mit dieser Auslegungsalternative sei er jedoch nicht wirklich zufrieden. Ein weiterer Seminarteilnehmer führt an, dass er sich aufgrund seines Staatsverständnisses nicht vorstellen könne, dass ein privates Unternehmen die Finanzverwaltung binden könne, was für die von *Prof. Seer* vertretene Auslegung spreche. Dem stimmt *Prof. Seer* zu, da gegen eine solche Bindung der Finanzverwaltung durch ein privates Unternehmen spreche, dass die Mitteilung nach der Begründung des Gesetzesentwurfs eben kein Grundlagenbescheid sein solle. Vor allem könne von der Finanzverwaltung bei einer Divergenz nicht verlangt werden, sehenden Auges keine Prüfung anzustellen.

cc) Zusammenfassung

Zusammenfassend hält *Prof. Seer* fest, dass aus der Bundesrats-Drucksache widersprüchliche Signale kämen: Zum einen enthebe die Regelung des § 175b Abs. 1 AO die Finanzbehörde nicht von der Prüfung, andererseits könnte sie auch so zu verstehen sein, dass abweichende Verhältnisse von dem Steuerpflichtigen erst im Einspruchsverfahren berücksichtigt werden könnten. Letzteres würde ihn mit der zuvor genannten Begründung nicht zufrieden stellen. Ein Seminarteilnehmer führt zur Bekräftigung der Ansicht von *Prof. Seer* an, dass nur ein ganz geringer Anteil der nicht steuerlich beratenen Steuerpflichtigen überhaupt erkennen könne, dass eine falsche Datenübermittlung erfolgt sei, was eine faktische Rechtsschutzlosigkeit darstelle.

c. Einfügung des § 149 Abs. 4 AO

Prof. Seer erläutert, dass die Vorabanforderungen von Steuererklärungen erhalten geblieben seien. Es würden jedoch durch die Einfügung des § 149 Abs. 4 AO Fallgruppen genannt, da die Vorabanforderungen strukturiert und willkürfrei geschehen müssen. Prof. Seer stört sich an der in § 149 Abs. 4 lit. d AO vorgesehenen Schwelle in Höhe von 10.000 Euro. Diese sei zwar für einen kleinen Handwerksmeister eine hohe Summe, für einen Konzern sei es hingegen eine "Punktlandung". Daher passe diese festgelegte Schwelle nicht. Aufgrund der Formulierung "kann anordnen" und dem dadurch vorgesehenen Ermessen würde Prof. Seer die Summe als eine Mindestschwelle ansehen. Ein Seminarteilnehmer ergänzt, dass die Summe in Höhe von 10.000 Euro aus der Rechtsprechung entnommen sei. Diesen störe wiederum die Koppelung der Vorabanforderungen an die Vorauszahlungen nach § 149 Abs. 4 lit. c AO, da das Vorauszah-

lungsverfahren ein eigenständiges Verfahren sei. *Prof. Seer* entgegnet daraufhin, dass der Steuerpflichtige eine Mitverantwortung dafür trage, dass die Vorauszahlungen richtig seien. Seiner Meinung nach bestehe daher eine Verbindung. Auch bewirke diese Vorschrift lediglich, dass die sowieso abzugebende Steuererklärung angefordert werde und daraufhin habe der Steuerpflichtige eine dreimonatige Frist um die Steuererklärung zu erstellen. Er sehe eine innere Berechtigung dafür, dass bei einem Steuerpflichtigen, der zu geringe Vorauszahlungen "abgenickt" habe, die Steuererklärung eher angefordert werde. Aufgrund der besseren Vorhersehbarkeit im Sinne einer besseren Kalkulationsmöglichkeit stelle § 149 Abs. 4 lit. c AO für den Steuerpflichtigen letztlich jedoch eine Verbesserung dar.

Auf Nachfrage eines weiteren Seminarteilnehmers hebt *Prof. Seer* hervor, dass § 149 Abs. 4 lit. b AO eine Erweiterung des § 149 Abs. 4 lit. d AO auf das vorvorrangegangene Jahr sei.

4 Fazit

Zum Ende des Vortrags hält *Prof. Seer* fest, dass trotz des Modernisierungsgesetzes noch viel zu "tun" bleibe. Dieser Gesetzesentwurf sehe keine AO-Reform aus einem Guss vor. Das Modernisierungsgesetz habe auch gar nicht diesen Anspruch, da es keine Kodifikationsidee sei. Der Gesetzesentwurf zum Modernisierungsgesetz "drehe" lediglich an ein paar "Schrauben".

5 Schluss

Prof. Seer bedankt sich bei den Teilnehmern des Seminars für das zahlreiche Erscheinen und lädt zum 140. Bochumer Steuerseminar am Freitag, dem 4. März 2016 mit anschließender Mitgliederversammlung ein. Hierbei werden Herr Dipl. Finanzwirt Andreas Wähnert und Herr Hermann Pump (Richter am Finanzgericht a.D.) zu dem Thema "Problemfragen der Schätzung nach § 162 AO" referieren.