

# DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

## DER PRÄSIDENT

Frau  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Ingrid Arndt-Brauer  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages  
RiBFH Prof. Jürgen Brandt  
  
Tel. 089-9231-288 (Handy 0177-77 69 721)  
Fax 03212-1122823  
E-Mail [juerbrandt@web.de](mailto:juerbrandt@web.de)  
  
Geschäftsstelle  
Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Per Mail

Köln, den 8. April 2016

## **Stellungnahme**

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ (BT-Drs. 18/7457)**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,  
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Zu den Gegenständen des Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

## **A. Einschränkung des Amtsermittlungsgrundsatzes (Untersuchungsgrundsatz -§ 88 AO-)**

### **I. Bindung von Art und Umfang der Ermittlungen an „allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit“**

Nach Auffassung des Finanzgerichtstages bedarf die im Regierungsentwurf vorgeschlagene Neufassung zum Untersuchungsgrundsatz in § 88 Abs. 1 und Abs. 2 AO einer Überarbeitung, weil die vorgeschlagene Fassung

- dem Zweck des Untersuchungsgrundsatzes unzureichend Rechnung trägt,
- von einer nicht praxisgerechten Fehlvorstellung über die Anforderungen des Untersuchungsgrundsatzes an die Prüfung steuerrechtlicher Sachverhalte durch die Finanzbehörden ausgeht und
- im Ergebnis zu Verzögerungen im Abschluss der Besteuerungsverfahren führen wird.

#### **1. Zweck des Untersuchungsgrundsatzes**

Der Untersuchungsgrundsatz liegt nicht nur § 88 AO und korrespondierend für das finanzgerichtliche Verfahren der Regelung in § 76 FGO zugrunde, sondern gilt als tragendes Prinzip auch für andere Bereiche der Verwaltung wie dem Sozialverwaltungsrecht nach dem SGB X sowie den Verwaltungsverfahrensgesetzen des Bundes und der Länder und gehört zu den tragenden Strukturprinzipien aller anderen öffentlichrechtlichen Gerichtsbarkeiten nach Maßgabe des SGG und der VwGO.

a) Verfassungsrechtlich ist der Untersuchungsgrundsatz auf das in Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurückzuführen und soll das

öffentliche Interesse an einer sachlich richtigen Entscheidung gewährleisten.<sup>1</sup> Zugleich dient er dem Schutz der Betroffenen, deren **Grundrechte ohne effektive Verfahrensgarantien leer laufen** würden<sup>2</sup> und die deshalb im Bereich des Verwaltungsrechts auch aus der Sicht des Gesetzgebers eines besonderen Schutzes durch den Untersuchungsgrundsatz bedürfen.<sup>3</sup>

Der Untersuchungsgrundsatz gilt vor allem deshalb im Besteuerungsverfahren, weil die finanzbehördlichen Aufgaben (§ 85 AO) im öffentlichen Interesse erfüllt werden und ein besonderes **öffentliches Interesse an der sachlichen Richtigkeit der Entscheidung** besteht. Soll die Steuerverwaltung rechtmäßig handeln, darf es nicht der Willkür der Beteiligten überlassen sein, welcher Sachverhalt Grundlage einer Entscheidung ist; die Finanzbehörden müssen den Sachverhalt so ermitteln, dass der Besteuerung nur das zugrunde gelegt wird, was dem Steuergläubiger „gebührt, nicht weniger, aber auch nicht mehr“. Der Untersuchungsgrundsatz ist folglich rechtsstaatlich begründet, weil er die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verwirklicht, mithin ohne ihn die im Allgemeininteresse unverzichtbare gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung aller Stpfl. nicht gewährleistet ist.<sup>4</sup>

b) Auf dieser Grundlage sind steuerungsrelevante gesetzliche oder untergesetzliche Verfahrensnormen, die abstrakt generell --ohne Bezug zu den jeweils zu erfassenden Einzelfällen-- eine sachliche Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen ausschließen oder beschränken, nach der Rechtsprechung des BVerfG mit dem Grundgesetz unvereinbar. Denn der Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG und der aus ihm abzuleitende Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt eine „rechtlich und tatsächlich gleiche Belastung der Steuerpflichtigen“ und erfordert deshalb ein normatives Umfeld, das die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet,<sup>5</sup> also kein **strukturelles Vollzugsdefizit** aufweist.<sup>6</sup>

## **2. Vereinbarkeit des verfassungsrechtlich fundierten Untersuchungsgrundsatzes mit dem Anliegen IT-gestützter Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**

<sup>1</sup> Marwinski in Brandt/Sachs, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess*, 3. Aufl., Anm. B 125 .m.w.N.

<sup>2</sup> BVerfG vom 18. 4. 1984, BVerfGE 67, 42.

<sup>3</sup> Vgl. BR-DrS 288/96 zum Untersuchungsgrundsatz in sozialgerichtlichen Verfahren; SG München, vom 27. 4. 2015 – S 38 KA 5034/12 : „Ausfluss des Sozialstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 1 GG)“.

<sup>4</sup> Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), *AO/FGO*, 10. Aufl., § 88 AO Rz. 8 m.w.N.

<sup>5</sup> BVerfG, Urteil vom 27. 6. 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654; ebenso BFH-Urteil vom 18. 2. 1997 VIII R 33/95, BFHE 183, 45, BStBl II 1997, 499, Rn. 2.

<sup>6</sup> Vgl. dazu BVerfG in BVerfGE 84, 239, BStBl II 1991, 654; BFH-Urteil in BFHE 183, 45, BStBl II 1997, 499, Rn. 2.

Die dem Regierungsentwurf ersichtlich zugrunde liegende Auffassung, die Einführung der Kriterien von „Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit“ in § 88 Abs. 2 AO-E, sei erforderlich, um die Mehrheit elektronisch eingereicher Steuererklärungen –ohne „manuelle Bearbeitung“ auch computergestützt bearbeiten zu können, berücksichtigt nur unzureichend die zu Gunsten der Finanzverwaltung ergangene **Rechtsprechung zu den Grenzen des Untersuchungsgrundsatzes** nach § 88 AO.

Danach sind die Finanzbehörden, wie der BFH schon seit den 50iger Jahren entschieden hat, schon dann **nicht zur weiteren Erforschung oder Überprüfung von Besteuerungssachverhalten verpflichtet, wenn sich insoweit keine Zweifel aufdrängen.**<sup>7</sup> Insbesondere unterliegen sie nicht der Pflicht, ohne jeden Anlass die theoretische Möglichkeit für eine andere rechtliche Würdigung der jeweils erklärten Steuersachverhalte zu prüfen.<sup>8</sup> Erst bei erkennbaren Unklarheiten oder sich nach den Umständen des Falls aufdrängenden Zweifelsfragen muss danach ermittelt werden.<sup>9</sup> Auf dieser Grundlage gilt auch **schon nach bisherigem Recht**, dass die Finanzbehörden nicht jede Steuererklärung „argwöhnisch bis aufs letzte prüfen“ und alle nur denkbaren Fehlerquellen - selbst die entfernt liegende Möglichkeiten eines Irrtums des Erklärungspflichtigen - ins Auge fassen müssen.<sup>10</sup>

Für den Regelfall können und dürfen sie vielmehr nach ständiger Rechtsprechung **davon ausgehen, dass die Erklärungen des Stpfl. richtig und vollständig (= wahrheitsgemäß) sind** und dass der Stpfl. seine Angaben entsprechend der von ihm abgegebenen Versicherung „nach bestem Wissen und Gewissen“ und nach einer sorgfältigen Prüfung der Sach- und Rechtslage gemacht hat<sup>11</sup>. Auf dieser Grundlage können folglich deren Erklärungen auch einer „elektronischen Erfassung“ zugeführt werden, solange weder aus den Akten noch aus sonstigen Unterlagen der Finanzverwaltung Anhaltspunkte für eine Falschbehandlung ersichtlich sind<sup>12</sup>.

Diese Rechtsprechung entspricht im Übrigen der **ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung** zum allgemeinen Verwaltungsrecht, nach der auch die aus dem

<sup>7</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 5. 12. 1958 VI 296/57, BStBl II 1959, 86; BFH-Beschluss vom 28. 4. 2006 VI B 13/05, BFH/NV 2006, 1345; Söhn in HHSP, AO/FGO, § 88 AO Rz. 145 m.w.N.

<sup>8</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1960 IV 226/58 S, BStBl III 1960, 291.

<sup>9</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 3. 7. 2002 XI R 27/01, BFH/NV 2003, 19; weitere zahlreiche Nachweise aus der BFH-Rechtsprechung bei Söhn in HHSP, § 88 AO Rz. 145.

<sup>10</sup> BFH-Urteil vom 16.1.1964 V 94/01 U, BStBl III 1964, 149.

<sup>11</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 24. 1. 2002 XI R 2/01, BFH/NV 2002, 719; vom 28. 6. 2006 XI R 58/05, BStBl II 2006, 835; weitere Nachweise bei Söhn in HHSP, § 88 AO Rz. 146.

<sup>12</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 24. 1. 2002 XI R 2/01, BFH/NV 2002, 719.

Untersuchungsgrundsatz abzuleitende gerichtliche Aufklärungspflicht dort endet, wo das Vorbringen der Beteiligten **keinen tatsächlichen Anlass zu weiterer Aufklärung** bietet<sup>13</sup>.

### 3. Problematik der Kriterien „Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit“ als Grenze des Untersuchungsgrundsatzes

a) Wie unter I. 2. ausgeführt, erfordert die Rechtsprechungspraxis zur Anwendung des § 88 AO keine Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes, um das mit dem Regierungsentwurf verfolgte Ziel verstärkten IT-Einsatzes in der Bearbeitung von Steuererklärungen zu erreichen.

Vielmehr führt die Einführung der Parameter „Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit“ zu Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Rechtsgrundlage, zumal diese Kriterien mit Blick auf ihre Abgrenzbarkeit zur gebotenen Gesetzmäßigkeit der Besteuerung in hohem Maße konturlos sind.

Sie lassen nämlich dem Wortlaut nach **selbst bei sich aufdrängenden Zweifeln ein Absehen von weiterer Prüfung durch die Finanzbehörde** zu, selbst wenn eine solche Prüfung rechtlich und tatsächlich möglich, verhältnismäßig und zumutbar sowie „im Rahmen der vorhandenen (unzureichenden) Ressourcen machbar“ ist.

b) Ein solcher bewusster Verzicht auf eine mögliche, vollständige Sachverhaltsaufklärung und eine damit verbundene Abwälzung umfassender Aufklärung – von im Einzelfall ersichtlich zweifelhaften Fällen- auf die Finanzgerichte stünde ersichtlich im Widerspruch zu dem in § 88 Abs. 2 Satz 1 AO-E statuierten Gebot, den jeweils beststeuerungsrelevanten Sachverhalt „nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit“ zu prüfen und wird deshalb zu Recht weithin abgelehnt.<sup>14</sup>

Denn das Prinzip der **Gesetzmäßigkeit der Verwaltung** wie auch das Prinzip der **Allgemeinheit der Besteuerung** lassen nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 1 GG Ermessen lediglich für die Entscheidung der Finanzbehörden zu, in welchem Umfang der jeweilige Einzelfall Ermittlungen zur weiteren Sachverhaltsaufklärung erfordert. Ein **nicht einzelfallbezogener genereller Verzicht auf Sachverhaltsermittlung** ist dagegen mit dem

<sup>13</sup> BVerwG, Urteile vom 29. 6. - 9 C 36.98 - BVerwGE 109, 174 <177 f.> = Buchholz 11 Art 16a GG Nr. 12 S. 17 und vom 13. April 2005 - 10 C 8.04 - Buchholz 401.68 Vergnügungssteuer Nr. 39 S. 51.

<sup>14</sup> Vgl. Söhn in HHSP, § 88 AO Rz. 136.

Untersuchungsgrundsatz **unvereinbar**, so dass allgemeine Verwaltungsvorschriften zu Art und Umfang von Prüfungen steuerrelevanter Sachverhalte die „Zielsetzung jeder Sachverhaltsermittlung (materielle Wahrheitserforschung) nicht unterlaufen, sondern sich lediglich am jeweiligen Kontrollbedürfnis orientieren dürfen.<sup>15</sup>

Mit den materiellen Steuergesetzen hat der **Gesetzgeber** nämlich die Tatbestandsvoraussetzungen für die Besteuerung geschaffen und die Finanzverwaltung als Teil der Exekutive gemäß § 85 Abs. 1 AO **verpflichtet, die Erhebung und Festsetzung der Steuern nach Maßgabe der Gesetze vorzunehmen.**

Die in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E vorgesehene –weitgefaste- Möglichkeit der Finanzverwaltung, die daraus folgende Pflicht zur Besteuerung an allgemeinen Erfahrungen der Finanzbehörden sowie an Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten auszurichten, ist mit dem Grundsatz der **Gewaltenteilung** wegen der Gesetzesgebundenheit und der Eingriffsqualität staatlichen Handelns wie auch mit dem **Gebot effektiven Rechtsschutzes** mangels Überprüfbarkeit dieser Kriterien nicht vereinbar. Denn nach welchen Maßstäben solche „allgemeinen Erfahrungen“ anzunehmen oder Wirtschaftlichkeits- sowie Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte zu bejahen sein sollen, ist nicht geregelt und lässt mithin auch die Einschränkung der Sachaufklärung bei Gewichtung von Ermittlungsaufwand und möglichem steuerlichen (Mehr-) Ergebnis zu, obwohl das **Gebot** der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) auf die Pflicht der Behörden bezogen ist, das **Risiko einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung zu minimieren.**

Abgesehen davon würde ein durch die Neuregelung angestrebter weitgehender Verzicht auf eine Sachprüfung selbst in Zweifelsfällen lediglich zu einer **vermeidbaren und verfahrensverzögernden Vielzahl von Einspruchs- und Klageverfahren** führen, in denen sodann die unterlassene Amtsprüfung nach Maßgabe des § 367 Abs. 2 AO (im Einspruchsverfahren) sowie des § 76 FGO (im finanzgerichtlichen Verfahren) nachgeholt werden muss.

---

<sup>15</sup> Vgl. Söhn in HHSP, § 88 AO Rz. 140 m.w.N sowie BVerwG, Urteil vom 20. 3. 2012 – 5 C 1/11 –, BVerwGE 142, 132, nachdem sich das Ermessen bei der Sachaufklärung (nur) auf die „Entscheidung über die Art der heranzuziehenden Beweismittel und den Umfang der Beweisaufnahme“ bezieht.

Vor diesem Hintergrund sollte die Neufassung des § 88 Abs. 1 und des Abs. 2 AO-E nur unter Verzicht auf die Neuregelung in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO ( „Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden“).

#### 4. Neuregelung zu Weisungen gemäß § 88 Abs. 3 AO-E

a) Die dargestellten Einwände gegen die Einführung der Parameter „Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit“ gelten gleichermaßen für deren Berücksichtigung in den vorgesehenen Weisungen nach Maßgabe des § 88 Abs. 1 AO –E, in denen nach § 88 Abs. 3 Satz 2 und 3 AO –E, „allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden“ sollen.

Die Tatsache, dass der **Gesetzgeber** in Satz 3 der Regelung schon ein Veröffentlichungsverbot der Weisungen vorgesehen hat, zeigt, dass er **selbst von einer potenziellen Gefährdung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ausgeht**. Diese Annahme ist berechtigt, weil die vorgesehenen Weisungen ihrer Natur nach nicht auf einzelfallbezogene –rein prozedurale- Beschränkungen der Sachaufklärungspflicht, sondern ersichtlich auch auf normative --bestimmte Sachgebiete ausschließende-- Begrenzungen ausgerichtet sind und damit –wie ausgeführt- im **Widerspruch zu den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung sowie der Allgemeinheit der Besteuerung** stehen.

b) Abgesehen davon dürfte es kaum möglich sein, ein tatsächliches Bekanntwerden der entsprechenden Weisungen zu vermeiden. Schließlich haben der Deutsche Richterbund sowie der Bund Deutscher Verwaltungsrichter in diesem Zusammenhang auf die Gefahren der Regelung für den grundrechtlichen Anspruch auf effektiven Rechtsschutz gemäß Art. 19 Abs. 4 GG hingewiesen. Denn ungeachtet sog. „in camera“-Verfahren gemäß § 86 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 FGO könnte der Steuerpflichtige regelmäßig mangels Erkennbarkeit solcher Weisungen im Sinne des § 88 Abs. 3 AO-E von den Steuerpflichtigen keinen Anlass sehen, von der Existenz einer solchen Weisung ausgehen und sie deshalb zum Gegenstand ihrer Rechtsschutzverfahren gegen Steuerverwaltungsakte machen zu müssen.

## II. Die Neuregelung zu Risikomanagementsystemen (RMS) in § 88 Abs. 5 AO-E

a) Mit § 88 Abs. 5 Satz 1 AO-E wird für die RMS begrüßenswerterweise eine gesetzliche Grundlage geschaffen, weist aber bislang noch keine Kriterien für die Entscheidung darüber auf, welche Kriterien darüber entscheiden, ob und zu welchem Grad ein Steuerfall risikoarm oder risikoreich ist. Die Konkretisierung dieser Kriterien entsprechend § 88 Abs. 5 Satz 5 AO-E den obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem BMF --und damit ausschließlich der Exekutive ohne parlamentarische Kontrolle-- zu überlassen, ist auf dem Finanzgerichtstag 2016 zu Recht wegen möglicher Grundrechtseingriffe durch die Risikoanalyse problematisiert worden.

### Beispiel:

Die Einteilung eines Steuerfalls in eine Risikoklasse erfolgt nicht nur nach objektiven, sondern auch nach subjektiven Maßstäben, dh nach der steuerlichen Integrität des Steuerpflichtigen. Um diesen sog „Compliance-Faktor“ zu bestimmen, betrachten die Finanzbehörden ua die Zuziehung eines Steuerberaters. Es liegt nahe, diese Zuziehung zugunsten des Steuerpflichtigen zu werten ; zwingend ist das jedoch nicht. Angesichts der den Finanzbehörden zur Verfügung stehenden Datenmenge besteht die Gefahr, dass sämtliche Mandate eines Steuerberaters daraufhin untersucht werden, ob er im Verwaltungsverfahren kooperiert und wie kreativ er steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nutzt. Je nach Ergebnis könnte sich seine Bevollmächtigung dann auch zu Lasten des Mandanten auswirken, wenn es um die Beurteilung der steuerlichen Integrität geht. Eine derartige Risikoanalyse würde in die grundrechtlich geschützte Berufsfreiheit (Art. 12 GG) des Steuerberaters eingreifen. Er wäre in seiner Berufsausübung beeinträchtigt, wenn er stets im Hinterkopf behalten müsste, wie sich sein Verhalten auf die Risikoeinstufung der Mandanten auswirkt.

Vor diesem Hintergrund sollten die Parameter für die Aussteuerung der (Risiko-) Fälle zumindest in Grundzügen –insbesondere auch hinsichtlich subjektiver Risikokriterien- gesetzlich festgelegt werden, weil die gegenwärtige Fassung die verfassungrechtlich dem Gesetzgeber zustehende Entscheidungshoheit über Art und Ausmaß der steuerlichen Ermittlungen und daran anknüpfend der Steuerfestsetzung und Erhebung in zu weitreichendem Umfang auf die Finanzverwaltung überträgt.

b) Entsprechendes gilt für das auch in diesem Zusammenhang benannte Kriterium „Wirtschaftlichkeit der Verwaltung“ und seine bereits dargestellte **Abgrenzung zu den Prinzipien der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.**



Zu Recht ist insoweit auf dem Finanzgerichtstag die Sorge geäußert worden, dass in der Praxis vorrangig die vorhandenen personellen und sachlichen Ressourcen das Risiko eines Steuerfalles in der Weise bestimmen, dass die Einstellung des Risikofilters „gröber“ ausfällt, wenn nicht genügend Personal zur Bearbeitung aller ausgesteuerten Fälle vorhanden ist.

Dies folgt schon aus den Feststellungen des Bundesrechnungshofs zur **Neigung der Finanzverwaltungen, ihre RMS stärker an dem vorhandenen Personal in den Veranlagungsstellen und weniger an dem Risikopotenzial der Steuerfälle auszurichten.**

Dies bildet sich auch in der Entwurfsbegründung dadurch ab, dass bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden kann. Einen Erfahrungssatz dergestalt, dass die Steuererklärungen „kleiner“ Steuerpflichtiger grundsätzlich richtiger sind als die der „Großen“, gibt es jedoch nicht, so dass das Wirtschaftlichkeitsprinzip nicht gleichwertig neben den Grundsätzen der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung steht und folglich **Art und Umfang der Ermittlungen nicht am finanziellen Ausfallrisiko, sondern –wie bereits oben ausgeführt- am Verifikationsbedürfnis auszurichten** sind. Danach kann das –im Gesetz klarzustellende- Ziel der RMS nur sein, das Risiko einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung zu minimieren.

c) Zudem müssen die Prüfparameter der Risikomanagementsysteme auf sachlich **nachvollziehbaren und kontrollierbaren Auswahlkriterien** beruhen, damit das Verfahren rechtsstaatlichen Grundsätzen genügt. Auch hieran fehlt es im vorliegenden Referentenentwurf.

Zu den rechtlichen Bedenken bezüglich der Wirtschaftlichkeit als unbestimmten Rechtsbegriff wird auf die Ausführungen zu § 88 Abs. 2 und Abs. 3 AO-E verwiesen. Darüber hinaus ist es in erhöhtem Maße bedenklich, dass § 88 Abs. 5 Satz 2 AO-E auf den „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung“ abstellt und als Sollvorschrift ausgestaltet ist, während in § 88 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 AO-E lediglich die Möglichkeit der Berücksichtigung von (allgemeinen) Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten eröffnet wird. Damit wird dem „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung“ ein nicht gerechtfertigter Stellenwert eingeräumt, der sich mit dem Zweck des Untersuchungsgrundsatzes, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, aus den bereits oben dargestellten Gründen nicht vereinbaren lässt.

## **B. Weitere Anmerkungen zu sonstigen Regelungen des Entwurfs**

### **I. Vollautomatische Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 4 AO-E)**

#### **1. Inhalt der Neuregelung**

Nach § 155 Abs. 4 AO-E können die Finanzbehörden Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, zurücknehmen, widerrufen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall durch Amtsträger zu bearbeiten. Das gilt auch

1. für den Erlass, die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von mit den Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen verbundenen Verwaltungsakten sowie
2. wenn die Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen mit Nebenbestimmungen nach § 120 versehen oder verbunden werden, soweit dies durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet ist.

Bei vollständig automationsgestütztem Erlass eines Verwaltungsakts gilt die Willensbildung über seinen Erlass und über seine Bekanntgabe im Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung als abgeschlossen.

#### **2. Zweck und Bewertung der Neuregelung**

a) Mit den Sätzen 1 und 2 soll eine Rechtsgrundlage für die vollständig elektronische Festsetzung von Steuern geschaffen werden. Die Regelung gestattet es, Steuerbescheide und mit ihnen verbundene Verwaltungsakte sowie Nebenbestimmungen ausschließlich per Computer zu erlassen. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass ein Verwaltungsakt als hoheitliche Willenserklärung grundsätzlich den Regelungswillen eines Amtsträgers voraussetzt. Künftig ist dieser entbehrlich, wenn kein Anlass für eine Mitwirkung des Menschen besteht. Das gilt nicht nur für den Erlass, sondern auch für die Berichtigung (§

129 AO), die Rücknahme (§ 130 AO), den Widerruf (§ 131 AO) und die Korrektur (§ 164 Abs. 2 S. 1 und §§ 172ff. AO) von Steuerbescheiden, Nebenbestimmungen und verbundenen Verwaltungsakten.

b) Satz 3 hat **Bedeutung für die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel gemäß § 173 AO**. Letztere Vorschrift besitzt auch bei einer vollautomatischen Steuerfestsetzung Relevanz. Denn bislang ist nicht vorgesehen, dass vollautomatisch erlassene Steuerbescheide – wie die Steueranmeldung nach § 168 AO – kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen.

Gemäß § 173 Abs. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden. Für das **nachträgliche Bekanntwerden** ist nach der hM der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Willensbildung des für die Steuerfestsetzung zuständigen Beamten abgeschlossen ist. Das ist der Zeitpunkt, in dem der Beamte den Berechnungsbogen oder den Eingabewertbogen abschließend unterzeichnet. Zu einer solchen Unterzeichnung durch einen Amtsträger kommt es bei der vollmaschinellen Steuerfestsetzung allerdings nicht mehr. Die Finanzbehörde hat ihren Regelungswillen bereits mit der Programmierung des Computers zum Ausdruck gebracht. Diese Situation bestand bisher schon bei der Kfz-Steuerfestsetzung; der Bescheid wurde ausschließlich programmgesteuert erstellt. In einem solchen Fall hat der BFH entschieden, dass für Zwecke des § 173 AO auf den Zeitpunkt der Einrichtung des Rechnerprogramms abzustellen sei.

c) An diesen Zeitpunkt knüpft der Regierungsentwurf zu Recht nicht an. Vielmehr fingiert er den für das nachträgliche Bekanntwerden maßgeblichen Abschluss des Willensbildungsprozesses der Finanzbehörde in § 155 Abs. 4 S. 3 AO-E mit dem Abschluss der maschinellen Verarbeitung (=Rechentermin/Produktion des Steuerbescheids im Rechenzentrum der Finanzverwaltung).

Die Fiktion schafft Rechtssicherheit und ist daher ihrer Art nach zu befürworten. Nach diesem (fingierten) Zeitpunkt bekannt werdende Umstände werden damit zu nachträglich bekannt werdenden Tatsachen, die nach den Voraussetzungen des § 173 AO eine Änderung zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen ermöglichen.

Im Interesse der Rechtssicherheit sollte auf den im Entwurf eingestellten –und leicht verifizierbaren- Rechentermin, nicht aber (wie zT im Schrifttum gefordert) auf den Zeitraum abgestellt werden, zu dem „die Erklärungsdaten die Risikoprüfung ohne Beanstandung passiert haben und an das Rechenzentrum weitergeleitet werden“ Denn dieser Zeitpunkt dürfte regelmäßig schwieriger festzustellen sein und im Allgemeinen auch von dem Rechentermin nicht wesentlich abweichen.

d) Soweit es für die Anwendung des § 173 AO auf die Kenntnis der zuständigen Finanzbehörde ankommt, ist nach der BFH-Rechtsprechung zu über EDV bereitgestellten Tatsachen das als dem Finanzamt bekannt anzusehen, was der Steuerpflichtige in der elektronischen Steuererklärung angegeben hat. Das sind die Tatsachen, die der Bearbeiter zur Kenntnis nehmen würde, wenn der Steuerfall zur personellen Bearbeitung ausgesteuert und umfassend geprüft werden würde.

Dazu müssen auch ggfs. mitgeteilte unstrukturierte Informationen gerechnet werden, die der Computer nicht verarbeiten kann. Haben solche Informationen keinen Eingang in den Steuerbescheid gefunden, scheidet mithin eine nachträgliche Änderung gemäß § 173 AO sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen aus. Denn die Tatsachen oder Beweismittel waren der Finanzbehörde zum Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung bekannt.

Handelt es sich um Informationen, die zuungunsten des Steuerpflichtigen wirken, könnte das Finanzamt nach § 129 AO vorgehen, soweit ein mechanisches Versehen vorliegt und nicht eine unzureichende Sachaufklärung gegeben ist. Wirken die nicht berücksichtigten Informationen zugunsten des Steuerpflichtigen, kann er Einspruch einlegen oder einen Änderungsantrag nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a AO stellen. Hat er die Monatsfrist versäumt, ist ihm Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, denn eine unterlassene Anhörung – wie die Nichtberücksichtigung von unstrukturierten Informationen – führt dazu, dass die Versäumung der Einspruchsfrist nach § 126 Abs. 3 AO als nicht verschuldet gilt.

## **II. Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten nach Maßgabe des § 173a AO-E**

Nach § 173a AO-E sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung **Schreib- oder Rechenfehler** unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.

Die mit § 129 AO verwandte Norm gilt sowohl für den vollautomatischen als auch für den manuellen Bescheiderlass,<sup>16</sup> enthält aber anders als § 129 S. 1 AO **keine –unbefristete-Korrektur für ähnliche offenbare Unrichtigkeiten** bei Erlass eines Verwaltungsakts wie die Übernahme eines aus der Steuererklärung ersichtlichen offenbaren Fehlers des Steuerpflichtigen durch das Finanzamt.<sup>17</sup> Dies für den Anwendungsbereich des § 173a AO nach der Gesetzesbegründung ausschließen zu wollen, weil man zwischen einer versehentlich falschen und einer vergessenen Eintragung differenzieren will, führt zu einem Wertungswiderspruch zwischen den Regelungen in § 129 AO einerseits und § 173a AO andererseits, indem der Finanzbehörde bei Eingabe- und Übertragungsfehlern die Korrektur nach § 129 AO auch bei ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten eröffnet, dem Steuerpflichtigen aber eine entsprechende Änderung nach § 173a AO-E versperrt.<sup>18</sup> Deshalb wird zu Recht im Interesse einer gleichmäßigen Risiko- und Lastenverteilung gefordert, den Tatbestand des § 173a AO-E um „ähnliche offenbare Unrichtigkeiten“ zu erweitern.<sup>19</sup>

### **III. Länderübergreifender Abruf und Verwendung von Daten zur Verhütung, Ermittlung und Verfolgung von Steuerverkürzungen (§ 88b AO-E, Umdruck 1)**

Die vorgesehene Regelung dient ersichtlich der Umsetzung des Gebots, den gesetzlichen Steueranspruch gegenüber allen durchzusetzen, die die jeweiligen Besteuerungsvoraussetzungen erfüllen; zugleich ist er Ausdruck des in den §§ 111 ff. AO zum Ausdruck kommenden Grundprinzips, dass Behörden sich untereinander zur Durchführung einer gesetzmäßigen Besteuerung wechselseitig Amtshilfe leisten.

<sup>16</sup> *Seer* StuW 2015, 315 (325).

<sup>17</sup> BFH v. 24.7.1984 – VIII R 304/81, BStBl. II 1984, 785; v. 27.5.2009 – X R 47/08, BStBl. II 2009, 946.

<sup>18</sup> *Münch/Sendke* DStZ 2015, 487 (495).

<sup>19</sup> Gemeinsame Stellungnahme des Deutschen Richterbundes und des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 27.8.2015, Nr. 20/15, S. 24 (abrufbar unter [http://www.drb.de/cms/fileadmin/docs/Stellungnahmen/2015/DRB\\_150923\\_Stn\\_Nr\\_20](http://www.drb.de/cms/fileadmin/docs/Stellungnahmen/2015/DRB_150923_Stn_Nr_20); *Steinhauff* jurisPR-SteuerR 32/2015 Anm. 1.

§ 88b AO ist als sog. Befugnis-Norm ausgestaltet („Daten..dürfen..bereit gestellt werden“), sieht aber keine Bereitstellungspflicht vor. Eine solche generelle Bereitstellungspflicht --ohne Rücksicht auf konkrete Anhaltspunkte für eine anzunehmende Bedeutung hinsichtlich anderer Steuerpflichtiger im Zuständigkeitbereich anderer Finanzbehörden-- wäre wohl auch mit dem Blick auf den damit verbundenen Aufwand nicht angemessen.

Bedenkenswert wäre allerdings eine Bereitstellungspflicht für diejenigen Daten, die aus der ihrer Art ersichtlich Bedeutung für Besteuerungsverfahren Dritter im Zusammenhang mit länderübergreifenden Steuerverkürzungen sowie mit Steuerverkürzungen im internationalen Bereich haben.

Mit freundlichen Grüßen

*Jürgen Brandt*