

Inhaltsverzeichnis

1

Einführung und Gang der Untersuchung

1

Teil I

Die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren

2

Das Besteuerungsverfahren im Allgemeinen und die Sachverhaltsermittlung im Speziellen

7

2.1

Das Besteuerungsverfahren im Allgemeinen

7

2.2

Die Sachverhaltsermittlung im Speziellen

8

3

Gesetzliche Regelung der Sachverhaltsermittlung unter dem früheren Rechtsregime

11

3.1

§ 85 AO: Besteuerungsgrundsätze

12

3.1.1

Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

12

3.1.2

Sicherungsauftrag nach § 85 S. 2 AO

14

3.2

§ 88 AO a.F.: Untersuchungsgrundsatz

14

3.2.1

Allgemeines

14

3.2.2

Elemente des § 88 AO

16

3.2.2.1

Sachverhaltsermittlung als Amtsermittlung

16

3.2.2.2

Objektivitätsgrundsatz und Einzelfallfokus

17

3.2.2.3

Verfahrensherrschaft

17

3.2.2.4

Umsetzungsherrschaft

18

3.3

§ 88 AO a.F.: Erste Schritte zum Einsatz von Risikomanagementsystemen

18

3.3.1

Risikomanagementsysteme in der Abgabenordnung

19

3.3.2

Historische Vorläufer des Einsatzes von Risikomanagementsystemen

20

VII

4	Die Gesetzesnovelle und ihre Auswirkungen auf die Sachverhaltsermittlung	21
4.1	Allgemeines zu den Maßnahmen	21
4.1.1	Ziele des Gesetzgebungsverfahrens	21
4.1.2	Geschichte des Gesetzgebungsverfahrens	22
4.2	§ 85 AO: Besteuerungsgrundsätze	23
4.3	§ 88 AO n.F.: Untersuchungsgrundsatz	23
4.3.1	Bisheriger und neuer Wortlaut im Vergleich	23
4.3.2	Elemente der Norm	24
4.3.3	Weisungen über Fallgruppen	25
4.3.4	Zusammenfassung	26
4.4	§ 88 AO n.F.: Einsatz von Risikomanagementsystemen	26
4.4.1	Rechtliche Grundlagen des Einsatzes von Risikomanagementsystemen	26
4.4.2	Der Einsatz von Risikomanagementsystemen: Regelungsziel und Gegenstand	27
4.4.2.1	Regelungsziel	27
4.4.2.2	Anwendungsbereich	28
4.4.2.3	Ermessen der Finanzbehörde	29
4.4.3	Elemente der Kodifizierung des Einsatzes von Risikomanagementsystemen	29
4.4.3.1	Hinreichende Zufallsauswahl	29
4.4.3.2	Persönliche Prüfung ausgesteuerter Fälle	29
4.4.3.3	Auswahl zur persönlichen Prüfung durch Amtsträger	30
4.4.3.4	Regelmäßige Überprüfung des Risikomanagementsystems	30
4.4.4	Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes	30
4.4.5	Inhaltliche Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme	31
4.4.6	§ 88 Abs. 5 S. 4 AO n.F.: Geheimhaltung beim Einsatz von Risikomanagementsystemen	31
4.4.7	Zusammenfassung	32

Teil II Verfassungsrechtliche Vorgaben für das Steuerrecht

5	Verfassungsrechtliche Vorüberlegungen	35
5.1	Historische verfassungsrechtliche Regelungen für das Steuerrecht	35
5.2	Der Staat als Steuerstaat	36
5.3	Zweck und Rechtfertigung der Besteuerung	37
6	Verfassungsrechtliche Grenzen im Steuerrecht	39
6.1	Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	40
6.1.1	Vorrang der Verfassung – Bindung des Gesetzgebers	40
6.1.2	Vorrang des Gesetzes – Bindung der Verwaltung	41
6.1.3	Vorbehalt des Gesetzes – Regelungsverpflichtung für den Gesetzgeber	42
6.1.3.1	Allgemeines zum Vorbehalt des Gesetzes	42
6.1.3.2	Der Anwendungsbereich des Vorbehalts des Gesetzes	44
6.1.3.3	Art und Umfang der nötigen Regelung	45
6.1.3.3.1	Art der Regelung	45
6.1.3.3.2	Inhalt der Regelung – Bestimmtheit und Klarheit von Steuernormen	46
6.1.4	Auswirkungen auf die Besteuerung	48
6.2	Gleichmäßigkeit der Besteuerung	49
6.2.1	Der Allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	50
6.2.1.1	„Gleichheit“	50
6.2.1.2	Vorliegen einer Ungleichbehandlung	51
6.2.1.3	Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	52
6.2.2	Bereichsspezifische Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht	54
6.2.2.1	Notwendigkeit einer bereichsspezifischen Anwendung des Allgemeinen Gleichheitssatzes	54
6.2.3	Bereichsspezifische Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht	55

6.2.3.1	Allgemeines	55
6.2.3.2	Das Leistungsfähigkeitsprinzip	56
6.2.3.3	Das Folgerichtigkeitsgebot	58
6.2.4	Auswirkungen auf Gesetzgebung und Steuervollzug	59
6.3	Der mangelhafte Steuervollzug und das strukturelle Vollzugsdefizit	60
6.3.1	Vorüberlegungen	60
6.3.2	Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Auswirkungen eines mangelhaften Steuervollzugs	61
6.3.2.1	Zinsurteil	61
6.3.2.1.1	Sachverhalt/Vorgeschichte	61
6.3.2.1.2	Aussagen des Bundesverfassungsgerichts ...	62
6.3.2.2	Urteil zur Besteuerung von Spekulationsgewinnen	64
6.3.2.2.1	Sachverhalt/Vorgeschichte	64
6.3.2.2.2	Aussagen des Bundesverfassungsgerichts ...	65
6.3.2.3	Anmerkungen zu den Urteilen	66
6.3.2.4	Das strukturelle Vollzugsdefizit in der nachfolgenden Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	67
6.3.3	Folgen für die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren	69
6.4	Freiheitsrechtliche Schranken für die Besteuerung	70
6.4.1	Eigentumsgarantie Art. 14 GG	71
6.4.2	Berufsfreiheit Art. 12 GG	74
6.4.2.1	Steuerpflichtiger als Grundrechtsträger	74
6.4.2.2	Steuerberater als Grundrechtsträger	76
6.4.3	Allgemeine Handlungsfreiheit Art. 2 Abs. 1 GG	77
6.4.4	Recht auf informationelle Selbstbestimmung Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG	79
6.4.5	Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	80
6.5	Fazit	82

7	Verfassungsrechtlicher Maßstab in der	
	Sachverhaltsermittlung	85
7.1	Aspekte der Sachverhaltsermittlung	85
7.1.1	Gegenstand der Sachverhaltsermittlung	86
7.1.2	Aufklärungsmittel und Beweisführung	87
7.1.3	Beweislast im Besteuerungsverfahren	87
7.1.4	Konfrontativer und kooperativer Steuerstaat	89
7.1.4.1	Konfrontativer Steuerstaat	90
7.1.4.2	Kooperativer Steuerstaat	90
7.1.4.2.1	Tax Compliance	92
7.1.4.2.2	Selbstveranlagung	94
7.1.4.3	Zusammenfassung	95
7.1.5	Die Überzeugung regelnde Vorschriften	95
7.1.6	Rechtsprechung zum nötigen Überzeugungsgrad	97
7.2	Notwendiges Überzeugungsmaß der Finanzbehörden	97
7.2.1	Diskussion um nötigen Überzeugungsgrad in anderen Rechtsgebieten	98
7.2.2	Beweismaß im steuerrechtlichen Sachverhaltsermittlungsverfahren	99
7.2.2.1	Umstände des Besteuerungsverfahrens	101
7.2.2.2	Gesetzmäßigkeit der Besteuerung im Besteuerungsverfahren	104
7.2.2.3	Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Besteuerungsverfahren	106
7.2.2.4	Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung	109
7.2.2.5	Ermessen hinsichtlich des Umfangs der Ermittlungen	109
7.2.2.6	Verringerung der Ermittlungsbemühungen aufgrund der Mitwirkung des Steuerpflichtigen	111
7.2.2.6.1	Absenkung der nötigen Überzeugung basierend auf den Steuererklärungen der Steuerpflichtigen – Der Vertrauensvorschuss	112

7.2.2.6.2	Verifikation von Steuererklärungen	115
7.2.2.6.3	Wechselseitiger Bezug zwischen Amtsermittlung und Mitwirkung	118
7.2.2.6.4	Fazit	122
7.2.2.7	Verhältnis zwischen Verwaltung und Gerichtsbarkeit	122
7.2.2.8	Über- und Untermaß der Ermittlung	123
7.2.2.9	Das zu vollziehende Recht	126
7.2.2.10	Unterscheidung zwischen den Grundlagen der Sachverhaltsinformationen	128
7.2.2.11	Abschließende Stellungnahme	128

Teil III Die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens als Antwort auf die Herausforderungen des Massenvollzugs

8	Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Umfeld der Digitalisierung der Verwaltung	137
8.1	Automatisierung und Digitalisierung der Verwaltung	137
8.2	Gesetzgebung zur digitalisierten/automatisierten Verwaltung	138
8.3	Vollautomatisierter Erlass von Verwaltungsakten	139
8.3.1	§ 155 Abs. 4 AO n.F.: Ausschließlich automationsgestützte Steuerfestsetzung	140
8.3.2	Vollständig automatisierter Erlass eines Verwaltungsaktes nach dem VwVfG	142
8.3.2.1	Vollautomatisierter Verwaltungsakt: § 35a VwVfG n.F.	142
8.3.2.1.1	Vollautomation und das Vorliegen eines Verwaltungsaktes	142
8.3.2.1.2	Begrenzung auf bestimmte Verfahren	144
8.3.2.2	Ergänzung des Amtsermittlungsgrundsatzes: § 24 Abs. 1 S. 3 VwVfG n.F.	146
8.3.3	Vollständig automatisierter Erlass im SGB X	147
8.3.4	Zusammenfassung	147

9	Anpassung des Amtsermittlungsgrundsatzes in § 88 Abs. 1–3	
	AO n.F.	149
9.1	Elemente des Amtsermittlungsgrundsatzes nach	
	§ 88 AO n.F.	149
9.1.1	Sachverhaltsermittlung als Amtsermittlung	149
9.1.2	Objektivitätsgrundsatz und Einzelfallfokus	152
9.1.3	Verfahrensherrschaft	152
9.1.4	Umsetzungsherrschaft	153
	9.1.4.1 Einzelfallumstände	153
	9.1.4.2 Grundsätze der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit	153
	9.1.4.3 Allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden	154
	9.1.4.4 Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit	157
	9.1.4.4.1 Kriterium der Zweckmäßigkeit	158
	9.1.4.4.2 Kriterium der Wirtschaftlichkeit	158
	9.1.4.4.3 Verhältnis der Kriterien zueinander	161
	9.1.4.5 Ermessensausübung durch die Finanzbehörde in Anbetracht des Einsatzes von Risikomanagementsystemen	163
	9.1.5 Abschließende Bewertung	164
9.2	Weisungen über Fallgruppen	165
9.3	Verwaltungsvorschriften zum angepassten Amtsermittlungsgrundsatz	167
9.4	Abschließende Würdigung	169
10	Einsatz von Risikomanagementsystemen	171
10.1	Der Einsatz von Risikomanagementsystemen im Besteuerungsverfahren – Eine praktische Betrachtung	171
	10.1.1 Wesen von Risikomanagementsystemen	171
	10.1.2 Technischer Hintergrund eingesetzter Risikomanagementsysteme	172
	10.1.2.1 Datengewinnung und -verarbeitung	173

10.1.2.2	Regelbasiertes oder selbstlernendes System	174
10.1.3	Bisheriger Einsatz von RMS	176
10.1.4	Konkreter Einsatz im Besteuerungsverfahren	178
10.1.4.1	Relevantes Risiko	178
10.1.4.2	Konkreter Inhalt der Risikoparameter	180
10.1.4.2.1	Eigene Erarbeitung der verwendete Risikokriterien ...	181
10.1.4.2.2	Objektives und subjektives Risiko	182
10.1.4.3	Rechtliche Zulässigkeit der Risikokriterien	183
10.1.4.3.1	Vergleich mit anderen Fällen	183
10.1.4.3.2	Anknüpfen an subjektive Kriterien	184
10.1.4.3.3	Vorverhalten des Steuerpflichtigen	185
10.1.4.3.4	Heranziehen der Person des Steuerberaters	187
10.1.4.3.5	Steuerlicher Ertrag	190
10.1.4.4	Unterschiedliche Ermittlungsintensität auf Basis von Risikokriterien	191
10.1.4.5	Zusammenfassung	192
10.2	Gesetzliche Regelungen zum Einsatz von Risikomanagementsystemen	192
10.2.1	§ 88 Abs. 5 AO n.F.: Einsatz von Risikomanagementsystemen	193
10.2.2	Zurückhaltender Regelungsansatz des Gesetzgebers	194
10.2.2.1	Vorbehalt des Gesetzes	194
10.2.2.2	Notwendige Regelungstiefe des Einsatzes von Risikomanagementsystemen	197
10.2.2.3	Exekutiver Kernbereich	199
10.2.2.4	Fazit	201
10.2.3	Rechtliche Bewertung der gesetzlichen Mindestanforderungen	202

10.2.3.1	Aussteuerung von Fällen und deren Auswahl	202
10.2.3.1.1	Prüfungsbedingte Aussteuerung	202
10.2.3.1.2	Zufallsbedingte Aussteuerung von Fällen zur persönlichen Prüfung	203
10.2.3.1.3	Manuelle Aussteuerung durch Amtsträger	206
10.2.3.1.4	Zusammenfassung	207
10.2.3.2	Persönliche Prüfung ausgesteuerter Steuerfälle	207
10.2.3.3	Regelmäßige Prüfung der Risikomanagementsysteme	208
10.2.3.4	Zusammenfassung	210
10.2.4	Nichtvorliegen der gesetzlichen Mindestvoraussetzungen	211
10.2.5	Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes	212
10.2.6	§ 88 Abs. 5 S. 4 AO n.F.: Geheimhaltung beim Einsatz von Risikomanagementsystemen	213

Teil IV Grundlegende Bewertung des Steuervollzugs nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

11	Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung unter dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	219
11.1	Bewertung des bisherigen Einsatzes von Risikomanagementsystemen	220
11.2	Gewährleistung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung über Verifikation	223
11.2.1	Schematisierung des Besteuerungsverfahrens	223
11.2.2	Komplexität des Steuerrechts als Herausforderung ...	226
11.2.3	Primat des geltenden Rechts	228
11.2.4	Komplexität der Systeme als Herausforderung	231
11.2.5	Verifikationssystem	235
11.3	Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	240
11.3.1	Grundlage der rechtlichen Bewertung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	241

11.3.2	Entlastung der Finanzverwaltung	243
11.3.3	Massenvollzug	245
11.3.4	Parallelität der Besteuerungsverfahren	246
11.4	Fazit	247
12	Rechtsschutz des Steuerpflichtigen und Kontrolle durch die Gerichte unter dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	249
12.1	Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG	249
12.2	Rechtsschutz für den Bürger	250
12.2.1	Notwendigkeit einer persönlichen Betroffenheit	250
12.2.2	„Blindes Vorgehen“ durch den Steuerpflichtigen aufgrund Geheimhaltung	252
12.3	Kontrolle durch die Gerichte	254
12.3.1	Prüfungsprogramm der Finanzgerichte	255
12.3.2	Relevanz der Regelungen des Risikomanagementsystems	255
12.3.3	Gerichtliche Überprüfung erst nach Anstoß durch Steuerpflichtigen	258
12.3.4	Geheimhaltung gegenüber der Finanzgerichtsbarkeit	259
12.4	Fazit	262
13	Wahrung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung	265
13.1	Relevanz im digitalisierten Besteuerungsverfahren	265
13.2	Zu beachtende Rechtfertigungsanforderungen	266
13.3	Rechtsgrundlage für die Datenerhebung und -verwendung ...	267
13.4	Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der Rechtsgrundlage	270
13.5	Zweck der Datenerhebung und -verwendung	271
13.6	Verhältnismäßigkeit des Eingriffs	272
13.7	Fazit	273
14	Fazit	275
15	Schluss	277
	Literaturverzeichnis	281