

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einführung und Gang der Untersuchung .....</b>	<b>1</b>
<b>Teil I Die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren</b>		
<b>2</b>	<b>Das Besteuerungsverfahren im Allgemeinen und die Sachverhaltsermittlung im Speziellen .....</b>	<b>7</b>
2.1	Das Besteuerungsverfahren im Allgemeinen .....	7
2.2	Die Sachverhaltsermittlung im Speziellen .....	8
<b>3</b>	<b>Gesetzliche Regelung der Sachverhaltsermittlung unter dem früheren Rechtsregime .....</b>	<b>11</b>
3.1	§ 85 AO: Besteuerungsgrundsätze .....	12
3.1.1	Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	12
3.1.2	Sicherstellungsauftrag 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

<b>4 Die Gesetzesnovelle und ihre Auswirkungen auf die Sachverhaltsermittlung .....</b>	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**

<b>5 Verfassungsrechtliche Vorüberlegungen .....</b>	<b>35</b>
5.1 Historische verfassungsrechtliche Regelungen für das Steuerrecht .....	35
5.2 Der Staat als Steuerstaat .....	36
5.3 Zweck und Rechtfertigung der Besteuerung .....	37
<b>6 Verfassungsrechtliche Grenzen im Steuerrecht .....</b>	<b>39</b>
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

---

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

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**

<b>8</b>	<b>Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Umfeld der Digitalisierung der Verwaltung .....</b>	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

<b>9 Anpassung des Amtsermittlungsgrundsatzes in § 88 Abs. 1–3</b>	
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
<b>10 Einsatz von Risikomanagementsystemen</b> ....	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	Pramat 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
<b>12</b>	<b>Rechtsschutz des Steuerpflichtigen und Kontrolle durch die Gerichte unter dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens .....</b>	<b>249</b>
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
<b>13</b>	<b>Wahrung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung .....</b>	<b>265</b>
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
<b>14</b>	<b>Fazit .....</b>	<b>275</b>
<b>15</b>	<b>Schluss .....</b>	<b>277</b>
	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>281</b>