

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	15
Einleitung	27
A. Grundfragen der Automatisierung des Steuerverfahrens	27
B. Digitalisierung, Automatisierung und moderne Regulierungsansätze im Blickpunkt des allgemeinen Verwaltungsrechts	31
C. Grundkonzeption und Ziel der Arbeit: Zusammenführung der aufgezeigten Perspektiven	33
D. Gang der Untersuchung und Einschränkungen von Betrachtungsgegenstand und Herangehensweise	37
Erster Teil: Grundlagen und Kontext der Automatisierung des Steuerverfahrens	39
A. Überblick über die wichtigsten Modernisierungsschritte des Besteuerungsverfahrens	39
B. Der übergeordnete Rahmen der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens: Electronic Government	43
C. Aktuelle Entwicklungen, Potentiale und Grenzen bei der Bewältigung rechtlicher Fragestellungen durch Algorithmen	68
Zweiter Teil: Deklaration und Verifikation im modernisierten Steuerverfahren	101
A. Rechtstatsächliche Herausforderungen des Steuerverfahrens	101
B. Verfassungsrechtliche Grundanforderungen	106
C. Grundlegende Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im modernisierten Besteuerungsverfahren	121
D. Verifikationsinstrumente der Finanzverwaltung	135
E. Steuerung der Verifikationsressourcen, insbesondere elektronisches Risikomanagement	149
	13

F. Fazit und Bewertung des derzeitigen Steuerverfahrens	175
Dritter Teil: (Verfassungs-)Rechtlicher Rahmen des elektronisch gestützten, risikoorientierten Steuervollzugs	179
A. Das „Ob“ des risikoorientierten Steuervollzugs und des Einsatzes von Risikomanagementsystemen	179
B. Das „Wie“ des risikoorientierten Steuervollzugs und des Einsatzes von Risikomanagementsystemen	224
C. Fazit	305
Vierter Teil: Rechtskonzeptionelle Einordnung des modernisierten Steuerverfahrens	309
A. Zum Verhältnis von Steuerrecht und allgemeinem Verwaltungsrecht	310
B. Hintergründe, Inhalt und Herausforderungen von Kooperation und Selbstregulierung in der allgemeinverwaltungsrechtlichen Diskussion	314
C. Klassifikation des derzeitigen Steuervollzugssystems	327
Fünfter Teil: Reformperspektiven des modernen Steuervollzugs	349
A. Grundgedanken	350
B. E-Daten, Mitwirkungspflichten und Kontrollmitteilungswesen	351
C. Risikomanagement	356
D. Materielles Recht	362
E. Kooperation und Elemente einer Selbstregulierung	369
Zusammenfassung	383
Literaturverzeichnis	395

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	27
A. Grundfragen der Automatisierung des Steuerverfahrens	27
B. Digitalisierung, Automatisierung und moderne Regulierungsansätze im Blickpunkt des allgemeinen Verwaltungsrechts	31
C. Grundkonzeption und Ziel der Arbeit: Zusammenführung der aufgezeigten Perspektiven	33
D. Gang der Untersuchung und Einschränkungen von Betrachtungsgegenstand und Herangehensweise	37
Erster Teil: Grundlagen und Kontext der Automatisierung des Steuerverfahrens	39
A. Überblick über die wichtigsten Modernisierungsschritte des Besteuerungsverfahrens	39
B. Der übergeordnete Rahmen der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens: Electronic Government	43
I. Ziele und Leitlinien des E-Governments	45
1. Politische und exekutive Leitbilder	45
2. Konkrete Konzepte, Reformen und Ziele	46
a) Nutzerfreundlichkeit und Service-Gedanke	46
b) Transparenz	47
c) One-Stop-Government	48
d) Once-Only-Prinzip	49
e) Automatisierung und Digitalisierung von Verwaltungsverfahren	49
II. Rechtliche Herausforderungen des E-Governments	51
1. IT-Sicherheit	51
2. Datenschutz	53
3. Verteilte Zuständigkeiten	53

4. Zulässigkeit und Folgefragen elektronischer und automatisierter Verwaltungsverfahren	55
a) Rechtliche Grundlagen elektronischer Verwaltungsakte	55
b) Rechtliche Anforderungen und Problemstellungen bei automatisierten Verwaltungsakten und dem Einsatz von Algorithmen im Allgemeinen	57
aa) Zulässigkeit	57
(1) Grundsätzliche Zulässigkeit	57
(2) Zulässigkeit im Einzelfall	58
bb) Problemstellungen	59
(1) Gefahr einer Relativierung des Rechts	59
(2) Typisierungstendenzen	60
(3) Diskriminierungsrisiken	61
(4) Recht auf menschliche Bearbeitung und Rechtsschutzgesichtspunkte	62
cc) Überlegungen zu einem digitalisierungsfreundlichen Recht	65
III. Fazit und Einordnung des Steuerverfahrens	67
C. Aktuelle Entwicklungen, Potentiale und Grenzen bei der Bewältigung rechtlicher Fragestellungen durch Algorithmen	68
I. Der Begriff Legal Tech	69
II. Blickpunkte auf Legal Tech	70
III. Kategorisierung verschiedener Anwendungsstufen von Legal Tech	73
IV. Technische Grundlagen der Nachbildung juristischer Arbeitsvorgänge durch Algorithmen	75
1. Konventionelle Algorithmen	75
a) Technische Funktionsweise	75
b) Herausforderungen bei der Umsetzung juristischer Prüfungsvorgänge	76
aa) Grundlegende strukturelle Schwierigkeiten	76
bb) Interpretationsoffenheit der rechtlichen Sprache, Entscheidungsspielräume und unbestimmte Rechtsbegriffe	77
cc) Herausforderungen auf der Sachverhaltsebene	79
c) Praktische Anwendungsbeispiele	81
d) Potentiale und Grenzen	83

2. Auf maschinellem Lernen basierende Algorithmen	85
a) Technische Funktionsweise	86
b) Grundlagen einer Anwendung im Rechtsbereich	88
c) Praktische Anwendungsbeispiele	89
d) Vorteile und Grenzen bei der Auswertung großer Datenmengen	90
e) Maschinelles Lernen als Schlüssel zum Rechtsautomaten?	91
aa) Vorteile gegenüber konventionellen Algorithmen bei der Umsetzung komplexerer Entscheidungsvorgängen	92
bb) Verbleibende Herausforderungen und Limitationen	93
cc) Fazit	95
f) Probleme im Hinblick auf die Nachvollziehbarkeit der Ergebnisse	96
V. Fazit	98
 Zweiter Teil: Deklaration und Verifikation im modernisierten Steuerverfahren	
A. Rechtstatsächliche Herausforderungen des Steuerverfahrens	101
I. Steuvollzug als Massenverwaltung	101
II. Informationsasymmetrie zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen	103
B. Verfassungsrechtliche Grundanforderungen	106
I. Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Grundprinzipien der Abgabenordnung	106
1. Legalitätsprinzip	107
2. Untersuchungsgrundsatz	109
II. Vorgaben aus dem Gleichheitssatz	112
III. Schutz des Steuerpflichtigen durch die Freiheitsgrundrechte	115
IV. Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns	118
C. Grundlegende Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im modernisierten Besteuerungsverfahren	121
I. Anzeigepflichten zur Erfassung der Steuerpflichtigen und relevanter wirtschaftlicher Tätigkeiten	121

II.	Inhalt und Umfang der (elektronischen) Steuererklärung	123
1.	Einordnung der Angaben	124
2.	Zur Elektronifizierung der Steuererklärung	125
a)	Verbreitung der elektronischen Steuererklärung	125
b)	Schwierigkeiten bei der elektronischen Abgabe von Belegen und Unterlagen	126
c)	Geltendmachung abweichender Ansichten in der elektronischen Steuererklärung	128
III.	Besonderheiten und Bedeutung der Steueranmeldung	130
IV.	Verpflichtungen zur Aufzeichnung und Aufbewahrung	130
V.	Erweiterte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten	132
D.	Verifikationsinstrumente der Finanzverwaltung	135
I.	Ermittlungsbefugnisse gegenüber dem Steuerpflichtigen nach den §§ 93 ff. AO	137
II.	Außenprüfung	138
1.	Zulässigkeit und Umfang der Überprüfung	138
2.	Auswahl der Prüfungssubjekte und Überblick über die Betriebsprüfungspraxis	139
3.	Im Besonderen: Die zeitnahe Betriebsprüfung	140
4.	Reformen durch das DAC-7-Umsetzungsgesetz	142
III.	Nachschauf	144
IV.	Die Einbindung Dritter in die Kontrolle des Steuerpflichtigen	144
1.	Ermittlungen gegen Dritte nach den §§ 93 ff. AO	145
2.	Kontrollmitteilungen	145
3.	Mitwirkungspflichten von Finanzdienstleistern	146
V.	Internationaler Informationsaustausch	147
E.	Steuerung der Verifikationsressourcen, insbesondere elektronisches Risikomanagement	149
I.	Allgemeiner Verfahrensgang	150
II.	Der automatisierte Steuerbescheid	151
III.	Beschreibung und Einordnung des finanzbehördlichen Risikomanagements	153
1.	Ziele des Risikomanagements	153
a)	Zielbeschreibung des Gesetzgebers	153

b) Nähere Spezifizierung der Zielrichtung bei der Fallauswahl	154
2. Einfachgesetzliche Vorgaben zum Risikomanagement	156
3. Einsatzbereiche	157
4. Funktionsweise	157
a) Verfahren der Aussteuerung	158
b) Einteilung in Risikoklassen	159
c) Für die Aussteuerung relevante Parameter	162
aa) Probabilistische Prüffilter	162
bb) Deterministische Prüffilter	164
5. Technische Einordnung des derzeitigen Risikomanagements	165
6. Chancen, Grenzen und Gefahren für den Steuervollzug beim Einsatz von elektronischen Risikomanagementsystemen	166
a) Chancen	166
b) Gefahren und Grenzen	167
aa) Grundgedanken bei der Beurteilung von elektronischen Risikomanagementsystemen	167
bb) Systemimmanente Grenzen einer vorwiegend probabilistischen Prüfung	169
cc) Auslotung und Umgehung der Prüffilter	171
dd) Institutionalisierungsrisiko	172
ee) Auswirkungen auf das materielle Recht	173
IV. Weitere Prüffälle	174
F. Fazit und Bewertung des derzeitigen Steuerverfahrens	175
Dritter Teil: (Verfassungs-)Rechtlicher Rahmen des elektronisch gestützten, risikoorientierten Steuervollzugs	179
A. Das „Ob“ des risikoorientierten Steuervollzugs und des Einsatzes von Risikomanagementsystemen	179
I. Verfassungsrechtliche Erwägungen zur Ausrichtung des Steuerverfahrens am Gesamtvollzug	179
1. Die rechtliche Bewertung von finanzbehördlichen Strategien zur Bewältigung des Massenverkehrs als Urproblem des Steuerverfahrensrechts	180
a) Massenfallrecht als Dauerzustand	180

b)	Überblick über die finanzbehördlichen Vollzugsstrategien und ihre rechtliche Bewertung in der Steuerrechtswissenschaft	183
aa)	Kritik am Zustand des Steuervollzugs und das Modell eines Totalvollzugs	184
bb)	Vergangene Legalisierungsansätze finanzbehördlicher Vollzugsstrategien	186
2.	Das Optimierungsmodell der heute herrschenden Meinung	189
3.	Stellungnahme	193
a)	Das Gesetz als Grenze jeglicher aus der Rechtsanwendungsgleichheit folgender Optimierungsbestrebungen	193
aa)	Rechtstheoretische Grundlagen	194
bb)	Allgemeine Bedenken bezüglich der Prinzipientheorie	196
cc)	Würdigung der konkreten Konfliktsituation	197
dd)	Fazit	200
b)	Zur Ausrichtung der Abgabenordnung am Gesamtvollzug und zum geforderten Beweismaß	200
aa)	Ausgangspunkt	201
bb)	Einfachgesetzlich gestützte Argumente	203
cc)	Verfassungsrechtliche Argumente	207
dd)	Einordnung der jüngsten Gesetzesänderungen	210
ee)	Fazit	211
c)	Abschließendes Fazit zur Debatte um den Ausgleich zwischen Einzelfallermittlungen und Gesamtvollzug	212
d)	Folgerungen für die grundsätzliche Zulässigkeit des risikoorientierten Steuervollzugs	214
II.	Vereinbarkeit mit der Datenschutzgrundverordnung dem Grunde nach	215
1.	Anwendbarkeit	216
a)	Überblick über die bestehenden Kontroversen	216
b)	Praktische Probleme einer „gespaltenen“ Anwendbarkeit	219
c)	Methodische Überlegungen	220
2.	Zulässigkeit der dem Risikomanagement immanenten Datenverarbeitung	221

III. Fazit	223
B. Das „Wie“ des risikoorientierten Steuervollzugs und des Einsatzes von Risikomanagementsystemen	224
I. Rechtliche Grenzen mit Blick auf Vollzugsungleichheiten	224
1. Objektiv-rechtliche Vorgaben für das Risikomanagement und den risikoorientierten Steuervollzug	225
2. Grundsätzlich keine Rechtsschutzmöglichkeiten mit Blick auf den Gesamtvollzug	227
3. Ansätze aus der steuerrechtlichen Literatur zur Begründung subjektiv-rechtlicher Positionen im Hinblick auf den Gesamtvollzug	229
4. Risikomanagement und die Figur des strukturellen Vollzugsdefizits in seiner bisherigen Handhabung durch das Bundesverfassungsgericht	230
a) Kernaussagen und Grundgedanken der Rechtsprechung zum strukturellen Vollzugsdefizit	231
b) Anwendbarkeit auf Risikomanagement und Gesamtvollzug	233
aa) Grundüberlegungen	233
bb) Positionen in der Literatur	234
cc) Stellungnahme	235
c) Zum Erfordernis hinreichender tatsächlicher Vollzugsschwierigkeiten	237
aa) Konkretisierung der Maßstäbe des Bundesverfassungsgerichts	237
bb) Darlegungsschwierigkeiten beim Risikomanagement	238
d) Zum Erfordernis der Normativität des Vollzugshindernisses	241
aa) Grundlagen	241
bb) Konkrete Voraussetzungen	242
(1) Zusammenhang der Vollzugsschwierigkeiten mit einer bestehenden oder fehlenden Regelung	242
(2) Das „Sich-aufdrängen“ der Vollzugsschwierigkeiten	244

(3) Keine Rechtfertigung des Vollzugshindernisses	245
cc) Anwendungskonstellationen beim Risikomanagement	245
(1) Keine unmittelbaren Vollzugseinschränkungen durch die derzeitigen Regelungen	245
(2) Das konkrete Risikomanagementsystem als normatives Vollzugshindernis	247
e) Fazit	252
5. Mögliche Erweiterung des Anwendungsbereichs des strukturellen Vollzugsdefizits mit Blick auf das Risikomanagement	254
a) Ausdehnung auf rein exekutive Vollzugsmängel	254
b) Reziproke Ausdehnung der Figur auf das materielle Recht	258
c) Pflicht zur Schaffung erweiterter Evaluationspflichten aus Art. 19 Abs. 4 GG	261
aa) Urteile des Bundesverfassungsgerichts zur sicherheitsrechtlichen Datenerhebung	261
bb) Position der Befürworter einer Übertragung auf das Risikomanagement	262
cc) Stellungnahme	263
d) Fazit	266
6. Fazit	267
II. Rechtliche Grenzen der individuellen Prüffallauswahl	269
1. Zur Ableitung subjektiv-rechtlicher Grenzen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz und dem Willkür- und Schikaneverbot	271
a) Grundaussagen und subjektiv-rechtliche Relevanz des allgemeinen Gleichheitssatzes	271
aa) Überblick und konkrete Fragestellung	271
bb) Diskussion der verschiedenen potentiell gleichheitsrelevanten Handlungen	272
b) Grundaussagen und Anwendbarkeit des allgemeinen Willkürverbots	275
aa) Vorgaben des Willkürverbots	275
bb) Relevanz für das Risikomanagement	276

c) Grundgedanken zur hinreichenden Relevanz bestimmter Filter	278
aa) Erklärungsbezogene Filterkriterien	280
bb) Subjektbezogene Filterkriterien	280
2. Unzulässigkeit bestimmter Anknüpfungsmerkmale aufgrund spezieller Diskriminierungsverbote	283
a) Maßstäbe und Anwendbarkeit des Art. 3 Abs. 3 GG und des Art. 6 Abs. 1 GG	283
aa) Grundlagen	283
bb) Anwendung auf das Risikomanagement	284
b) Grenzen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten besonderer Kategorien aufgrund der Datenschutzgrundverordnung und des allgemeinen Persönlichkeitsrechts	287
c) Relevanz der Berufsfreiheit	288
aa) Differenzierung nach Berufsgruppen und Branchen	289
bb) Filterung von Steuerberatern	289
3. Erwägungen mit Blick auf die eingeschränkte Transparenz des Risikomanagements	290
a) Vorgaben der Datenschutzgrundverordnung	292
aa) Allgemeine Transparenzpflichten	292
(1) Vorliegen der von Art. 22 DS-GVO vorausgesetzten automatisierten Entscheidung	292
(2) Grundlegende Vorgaben des Art. 22 Abs. 2 lit. b) DS-GVO	295
(3) Weitergehende Vorgaben	295
bb) Auskunftsansprüche	298
cc) Evaluationspflichten	298
b) Folgerungen aus Art. 19 Abs. 4 GG und dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht	300
aa) Bedeutung im Rahmen des In-Camera-Verfahrens	300
bb) Auskunftsansprüche	301
cc) Begründungspflichten	302
dd) Evaluationspflichten	303
4. Fazit	304

C. Fazit	305
Vierter Teil: Rechtskonzeptionelle Einordnung des modernisierten Steuerverfahrens	309
A. Zum Verhältnis von Steuerrecht und allgemeinem Verwaltungsrecht	310
I. Entfremdungstendenzen	310
II. Gründe für die gebotene Reflexion und Rückkopplung	312
B. Hintergründe, Inhalt und Herausforderungen von Kooperation und Selbstregulierung in der allgemeinverwaltungsrechtlichen Diskussion	314
I. Hintergründe der zunehmenden Bedeutung des Verwaltungsverfahrens	315
II. Herausforderungen und Regulierungsstrategien in verschiedenen Bereichen des Verwaltungsrechts	317
1. Kooperation	318
2. Regulierte Selbstregulierung	322
3. Einhergehende Informations-, Mitwirkungs- und Organisationspflichten	325
III. Potentielle Folgen für die gerichtliche Kontrolle	326
C. Klassifikation des derzeitigen Steuervollzugssystems	327
I. Abgleich mit den aufgezeigten Herausforderungen im besonderen Verwaltungsrecht und Überlegungen zur prinzipiellen Übertragbarkeit der vorgestellten Regulierungsansätze	328
1. Abweichender Ausgangspunkt der tatsächlichen Schwierigkeiten	328
2. Folge: Keine behördlichen Letztentscheidungsbefugnisse und Rechtssetzungskompetenzen im Steuerrecht	330
3. Aber: Hinreichende Basis für die Übertragbarkeit von Regulierungsstrategien	331
II. Kooperation als Prinzip der Abgabenordnung?	332
1. Schwierigkeiten und Bedeutung der Anerkennung eines steuerlichen Kooperationsprinzips	333
2. Empirische Grundlagen einer Kooperation im Besteuerungsverfahren	335

3. Anknüpfungspunkte für eine gesetzliche Verankerung	337
4. Abschließende Würdigung	342
III. Die Funktionsweise der Abgabenordnung als kontrollierte Selbstregulierung?	344
1. Maßgebliche Argumente	344
2. Stellungnahme	345
3. Zum Bestehen einer (faktischen) Selbstveranlagung	347
IV. Fazit	348
 Fünfter Teil: Reformperspektiven des modernen Steuervollzugs	349
A. Grundgedanken	350
B. E-Daten, Mitwirkungspflichten und Kontrollmitteilungswesen	351
I. Überlegungen zur Ausweitung der finanzbehördlichen Datenbasis	352
II. (Verfassungsrechtliche) Bedenken	353
C. Risikomanagement	356
I. Potentiale des Einsatzes von Lernalgorithmen	357
II. Bedenken und Limitationen	359
D. Materielles Recht	362
I. Grundüberlegungen	363
II. Konflikt- und Leitlinien	364
III. Stellungnahme	365
E. Kooperation und Elemente einer Selbstregulierung	369
I. Ansätze zum steuerlichen Massenvollzug	370
1. Grundlagen	370
2. Die Compliance-Strategie des Australian Taxation Office	371
3. Überlegungen zum deutschen Steuerverfahren	373
II. Tax-Compliance-Programme im Besonderen	375
1. Grundlegendes Konzept	376
2. Überblick über das österreichische Verfahren	377
3. Überlegungen zu einer Übertragbarkeit in das deutsche Steuerrecht	378
a) Verhältnis zur Anzeigepflicht für Steuergestaltungen	379
b) Rechtliche Fragestellungen	380

Zusammenfassung	383
Literaturverzeichnis	395