

Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung

**Die Anforderungen an den Gesetzgeber zur Einrichtung
eines risikoorientierten und automatisierten Steuervollzugs**

Stefanie Koch

Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung

Die Anforderungen an den Gesetzgeber zur Einrichtung
eines risikoorientierten und automatisierten Steuervollzugs

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von Stefanie Koch
aus Oldenburg

Erster Berichtstatter: Prof. Dr. Marcel Krumm
Zweiter Berichtstatter: Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet
Dekan: Prof. Dr. Klaus Boers
Tag der mündlichen Prüfung: 9.7.2019

Stefanie Koch

Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung



Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster

Reihe III

Band 42

Stefanie Koch

Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung

Die Anforderungen an den Gesetzgeber zur Einrichtung eines
risikoorientierten und automatisierten Steuervollzugs

Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster

herausgegeben von der Universitäts- und Landesbibliothek Münster

<http://www.ulb.uni-muenster.de>



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <https://www.dnb.de> abrufbar.

Dieses Buch steht gleichzeitig in einer elektronischen Version über den Publikations- und Archivierungsserver der WWU Münster zur Verfügung.

<https://www.ulb.uni-muenster.de/wissenschaftliche-schriften>

Stefanie Koch

„Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung. Die Anforderungen an den Gesetzgeber zur Einrichtung eines risikoorientierten und automatisierten Steuervollzugs“

Wissenschaftliche Schriften der WWU Münster, Reihe III, Band 42

Verlag readbox publishing GmbH – readbox unipress, Münster

<http://unipress.readbox.net>

Zugl.: Diss. Universität Münster, 2019

Dieses Werk ist unter der Creative-Commons-Lizenz vom Typ 'CC BY-SA 4.0 International'

lizenziert: <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.de>

Von dieser Lizenz ausgenommen sind Abbildungen, welche sich nicht im Besitz der Autorin oder der ULB Münster befinden.



ISBN 978-3-8405-0216-3

(Druckausgabe)

URN urn:nbn:de:hbz:6-93189465841

(elektronische Version)

direkt zur Online-Version:

© 2019 Stefanie Koch

Satz: Stefanie Koch

Umschlag: ULB Münster



Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Jahr 2019 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung wurden bis Dezember 2018 berücksichtigt.

Ich möchte mich bei all denjenigen bedanken, die zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben. Mein Dank gebührt dabei insbesondere meinem Doktorvater *Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm* sowohl für die kontinuierliche Unterstützung und den fachlichen Rat als auch für die lehrreiche und spannende Zeit am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht. Zudem danke ich *Herrn Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet* für die schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein herzlicher Dank gilt meinen Lehrstuhl- und Institutskollegen für die fachliche und moralische Unterstützung, die super Arbeitsatmosphäre und die tolle Zeit innerhalb und außerhalb des Büros.

Besonders bedanken möchte ich mich bei *Wiebke Töpfer*, die mir bei der Erstellung dieser Arbeit stets mit einem offenen Ohr zur Seite stand.

Letztlich danke ich meinen Eltern und Schwiegereltern, meiner Schwester und insbesondere meinem Verlobten für den regelmäßigen Ansporn und die liebevolle Unterstützung.

Münster, Juli 2019

Stefanie Koch

Inhaltsverzeichnis

A. EINFÜHRUNG IN DIE PROBLEMATIK UND GANG DER UNTERSUCHUNG	1
B. DER WEG ZU EINEM COMPUTERBASIERTEM STEUERVOLLZUG	5
C. DIE VERFASSUNGSRECHTLICHEN VORGABEN FÜR DIE STEUERGESETZE UND DEREN VOLLZUG	13
I. Die Grundsätze formaler und materialer Rechtsstaatlichkeit	13
II. Gegenseitige Kontrolle und funktionsgerechte Aufgabenzuteilung	15
III. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	17
IV. Die Bedeutung der Grundrechte für die Steuergesetzgebung	20
1. Der Schutz durch die Freiheitsrechte	20
2. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung	21
V. Der Steuervollzug durch die Finanzverwaltung	28
1. Der Amtsermittlungsgrundsatz	28
2. Der Vollzugauftrag der Finanzverwaltung	30
3. Die Aufklärung des Sachverhalts entsprechend des Aufklärungsbedürfnisses	40
a) Mögliche Differenzierungskriterien zur Beurteilung des Aufklärungsbedürfnisses	40
b) Gleichmäßige und Gesetzmäßige Besteuerung per Zufallsauswahl?	41
c) Der Einfluss von Wirtschaftlichkeitserwägungen auf das Aufklärungsbedürfnis	43
4. Zwischenfazit	44
VI. Das Verhältnis von Steuergesetzgebung und Steuervollzug	45

1. Das vollzugsfähige Steuergesetz – die Befugnis des Gesetzgebers zur Pauschalierung und Typisierung	46
2. Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug	48
a) Der Einfluss der tatsächlichen Belastungsgleichheit auf das Steuergesetz	48
b) Der Einfluss von Intransparenz, fehlendem Rechtsschutz und unzureichender Kontrolle auf die Verfassungsmäßigkeit einer Norm	55
VII. Fazit	57
D. DAS RISIKOMANAGEMENTSYSTEM IM LICHT DES VERFASSUNGSRECHTS	61
I. Die normative Grundlage der Risikomanagementsysteme	61
1. Die Einrichtung von Risikomanagementsystemen als verfassungsrechtliche Pflicht?	61
2. Das Risikomanagementsystem – technische Anforderungen und Möglichkeiten	66
a) Die Digitalisierung der Mitteilung steuerlicher Sachverhalte	66
b) Die Einrichtung sogenannter selbstlernender Systeme	71
3. Die Einrichtung der Risikomanagementsysteme durch § 88 Abs. 5 AO in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016	72
a) Überblick über den gesetzlichen Regelungsinhalt	72
b) Die „Einzelheiten“ der Risikomanagementsysteme	74
aa) Das „Risiko“ als Differenzierungskriterium	74
bb) Mögliche Risikofaktoren	76
cc) Die Wandelbarkeit der Risikofaktoren und deren Kontrolle	79
dd) Geheimhaltung der Risikoparameter	80

c) Die Möglichkeit der Aussteuerung durch den Finanzbeamten	83
d) Die Möglichkeit der Aussteuerung per Zufallsauswahl	86
e) Die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung	91
f) Die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen	92
g) Das Risikomanagementsystem und das Recht des Steuerpflichtigen auf Verfahrensteilhabe	97
h) Zwischenfazit: Das Risikomanagementsystem und die Gewährleistung normativer Gleichheit im Belastungserfolg	98
4. Der Vollzugauftrag der Finanzverwaltung: Normative Grundlagen versus Vollzugsrealität	99
a) Die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme	99
b) Die Erfüllung der Mindestanforderungen nach § 88 Abs. 5 S. 3 AO durch die Finanzverwaltung	102
c) Die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen bei der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme	104
d) Zwischenfazit: Vollzugsrealität und Gefahrenpotenzial	105
5. Der Einfluss der Risikoparameter auf die materielle Steuernorm	107
a) Problemaufriss: Welche Konsequenzen ergeben sich aus dem automatisierten Steuervollzug auf die Anwendung der materiellen Steuernorm?	107
b) Die Risikoparameter als Verwaltungsvorschriften 2.0	110
c) Der Einfluss der Risikoparameter auf die materielle Steuernorm	117
d) Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekten bei der Pauschalierung des Beweismaßes	125

e) Die Außenwirkung der Risikoparameter – Verbindliche Festschreibung des Aufklärungsbedürfnisses auch für die Finanzgerichte?	128
f) Zwischenfazit: Der zulässige Einfluss der Risikoparameter auf die materielle Steuernorm	132
6. Der Gestaltungsspielraum der Finanzverwaltung und das damit einhergehende Gefahrenpotenzial: Bedarf es einer Konkretisierung des § 88 Abs. 5 AO?	134
a) Der Gestaltungsspielraum der Finanzverwaltung	134
b) Festlegung der Risikofaktoren durch Gesetz?	137
c) Konkretisierung der gesetzlichen Mindestanforderungen?	139
II. § 88 Abs. 5 AO und das Untermaßverbot: Genügt der Gesetzgeber seinem Regelungsauftrag?	140
1. Bewirkt der Steuervollzug mittels Risikomanagementsystemen ein strukturelles Vollzugsdefizit?	141
a) Der Weg des Steuerpflichtigen zum Bundesverfassungsgericht	141
b) Das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits	144
c) Die strukturelle Gegenläufigkeit von Erhebungsregelung und Besteuerungstatbestand und die Zurechnung zum Gesetzgeber	150
d) Die Folge eines strukturellen Vollzugsdefizits	154
e) Kritische Würdigung	158
2. Das Verhältnis von Transparenz, Rechtsschutz und Kontrolle	166
a) Die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen vor den Finanzgerichten	167
aa) Finanzgerichtliche Kontrolle mittels Feststellungsklage	167
bb) Die Ermittlung des Sachverhalts durch die Finanzgerichte	171

cc) Abschließende Beurteilung der Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen vor dem Finanzgericht	177
b) Die Kontrolle der Risikomanagementsysteme durch die Rechnungshöfe	178
aa) Die Notwendigkeit der Kontrolle der Risikomanagementsysteme	178
bb) Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Prüfung durch die Rechnungshöfe	179
cc) Die Prüfung des Steuervollzugs durch den Bundesrechnungshof und die Landesrechnungshöfe	185
dd) Abschließende Beurteilung der Kontrolle der Risikomanagementsysteme	187
c) Antiterrordatei und Risikomanagementsystem – Eine vergleichbare Gefährdungslage	187
d) Die Konsequenz dieser Gefährdungslage: das Erfordernis einer unabhängigen Kontrollinstanz	194
 III. Abschließende Beurteilung: tatsächliche Belastungsungleichheit und defizitäres Regelungsgeflecht de lege lata	 195
1. Defizitäres Regelungsgeflecht aufgrund unzureichender Kontrollsysteme	195
2. Die Konsequenzen von Erhebungsdefiziten ohne defizitäres Regelungsgeflecht	202
3. Fazit	204
 E. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE UND SCHLUSSBETRACHTUNG	 207
 LITERATURVERZEICHNIS	 211
 ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	 229

A. Einführung in die Problematik und Gang der Untersuchung

Die Bemühungen um ein dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG genügendes Steuerrecht lenken seit langem den Gesetzgeber – und dies nicht zuletzt wegen des regelmäßigen Antriebs durch das Bundesverfassungsgericht.¹ Diese Bemühungen wirken sich nicht nur auf die materiellen Steuernormen aus, die in dem vermeintlichen Bestreben, jedem Steuerfall gerecht zu werden, beinahe unüberschaubar geworden sind;² sie haben auch Niederschlag in den Regelungen des Steuervollzugs gefunden. So sollen die Steuern durch die Finanzbehörden insbesondere gleichmäßig festgesetzt und erhoben werden (§ 85 AO). Doch wie der Bundesrechnungshof bereits 2006 eindrucksvoll darstellte, wird die rein manuelle Bearbeitung der Steuerfälle bei anhaltend knappen Personalressourcen einer gleichmäßigen Steuerverwaltung nicht mehr gerecht.³ Dem Finanzbeamten bleibt für die vollständige Bearbeitung einer Steuererklärung, also der Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts sowie der sich anschließenden Rechtsanwendung einschließlich technischer Umsetzung, ca. 20 Minuten Zeit.⁴ „Die Finanzverwaltung steht vor dem Dilemma, entweder eine (annähernd) gleichmäßige und gesetzmäßige oder aber eine zeitnahe und fiskalisch effiziente Besteuerung verwirklichen zu können.“⁵

Abhilfe soll die computergestützte Risikoprüfung schaffen, die bereits seit längerem Einzug in die einzelnen Steuerbehörden gehalten hat.⁶ Dabei stellt ein solches Risikomanagement nur einen Teil der in den letzten Jahren zunehmenden

¹ Siehe u.a. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., NJW 2018, 1451; v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285; v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

² Vgl. *Kirchhof*, StuW 2017, 3 (13); *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2108); *Bröhmer*, Transparenz als Verfassungsprinzip, S. 199; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 32; *Papier*, KritV 1987, 140 (149). Siehe dazu auch die Darstellung des Präsidenten des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 27 ff.

³ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 34 ff.

⁴ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 14.

⁵ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 8.

⁶ Siehe zur Historie der Einführung der Risikomanagementsysteme noch unter B.

Digitalisierung auch in der Steuerveranlagung dar.⁷ Auf diese Weise soll nicht zuletzt das Vertrauen und die Akzeptanz des Steuerpflichtigen in den Steuervollzug gestärkt werden. Denn „mangelhafte Akzeptanz auf der einen Seite und Mängel in der zwangsweisen Durchsetzung auf der anderen stellen letztlich die Geltung der Steuerrechtsordnung in Teilen in Frage“⁸. Das Risikomanagement ist damit Teil einer Compliance-Strategie, die dem rechtstreuen Steuerpflichtigen einerseits mit einem besseren Service, dem unehrlichen Steuerpflichtigen hingegen andererseits mit einer zuverlässigen Sanktionierung entgentreten soll.⁹

Diesem Erfordernis einer zuverlässigen Sanktionierung geht zunächst eine hinreichende Verifizierung der Angaben der Steuerpflichtigen voraus. Bereits in seinem Zinsurteil von 1991 hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass nicht nur die materielle Besteuerungsnorm oder die Erhebungsregelungen für sich betrachtet, sondern auch deren Zusammenspiel im Sinne des Gleichheitssatzes ausgestaltet, dass also eine Gleichheit im Belastungserfolg insgesamt gewährleistet werden muss.¹⁰ „Die Herstellung steuerlicher Lastengleichheit ist eine Aufgabe, der sich Gesetzgeber und Verwaltung gleichermaßen zu stellen haben.“¹¹ Insofern ist nicht nur die Verwaltung angehalten, die Steuergesetze gleichmäßig zu vollziehen. Bereits der Gesetzgeber muss dafür Sorge tragen, dass materielle Steuernormen und Erhebungsregelungen nicht strukturell gegenläufig sind. Dabei darf sich auch der Gesetzgeber nicht der Umsetzung in der Besteuerungswirklichkeit verschließen. Aus diesem Grund wurde die (gesetzliche) Einführung der Risikomanagementsysteme insbesondere vor dem Hintergrund einer solchen hinreichenden Verifikationsverwaltung ausdrücklich begrüßt.¹²

⁷ So bspw. die Einführung der elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen durch das Bürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008, BGBl. 2008, 2850. Siehe dazu noch unter D.I.2.a). Zum Electronic Government allgemein *Eifert*, Electronic Government, S. 20 ff.

⁸ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 9; vgl. auch *Pezzer*, StuW 2007, 101 m.w.N.

⁹ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 28 ff. (Jan. 2017); *Schmidt*, DStJG 31 (2008), S. 37 (41 ff.).

¹⁰ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

¹¹ *Birk*, StuW 2004, 277.

¹² So u.a. *Maier*, JZ 2017, 614 (615); *Heintzen*, DÖV 2015, 780 (784); *Münch/Sendke*, DStZ 2015, 487 (489); *Seer*, StuW 2015, 315 (324). Siehe auch bereits die Empfehlung des Präsidenten des BRH aus 2006, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 157.

Doch scheint auch der computergestützte und risikoorientierte Steuervollzug noch kein Garant für die Herstellung von Gleichheit im Belastungserfolg.¹³ Jedenfalls dann nicht, wenn das Risikomanagementsystem selbst nicht hinreichend kalibriert ist. Der Gesetzgeber hat es nach § 88 Abs. 5 S. 5 AO ausdrücklich der Verwaltung überlassen, die „Einzelheiten“ der Risikomanagementsysteme festzulegen. Gerade dieser weitreichende Gestaltungsspielraum ist es jedoch, der die Sorge begründet, in dem Einsatz solcher Systeme die Möglichkeit zunehmender durch die Finanzverwaltung institutionalisierter struktureller Vollzugsdefizite zu sehen.¹⁴ Dabei wird nicht nur die Gefahr einer unzureichenden Kontrolle der Steuererklärungen erkannt, auch der Einfluss der Risikomanagementsysteme letztlich auf die materielle Steuernorm wird diskutiert. So wird zum Teil schon von „gesetzlichen Pauschbeträgen“¹⁵ oder aber von einer Konkurrenz zum geltenden Recht „in der Gestalt eines programmierten und durch seinen Vollzug geltenden code law“¹⁶ gesprochen.

In dieser Arbeit soll nun die Verfassungsmäßigkeit eines Steuervollzugs mittels Risikomanagementsystemen diskutiert werden. Dabei wird zunächst ein kurzer Blick auf die gesetzliche Normierung eines computergestützten und risikoorientierten Steuervollzugs geworfen. Ausgehend von der grundsätzlichen Verantwortlichkeit des Gesetzgebers einerseits und der Finanzverwaltung andererseits soll dann der Frage nachgegangen werden, ob der Gesetzgeber seinem Auftrag zur Schaffung eines normativen Umfeldes und die Finanzverwaltung zur Anwendung dieses normativen Umfeldes insbesondere im Rahmen der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme hinreichend nachgekommen sind. Anhand der verfassungsrechtlichen Wertungen soll sodann festgestellt werden, welche Anforderungen an Gesetzgeber einerseits und Verwaltung andererseits gestellt werden dürfen oder gar müssen. Diese Erkenntnisse sollen dazu beitragen zu erkennen, inwieweit jedenfalls die Gefahr flächendeckender objektiver Gleichheitsverstöße beim Einsatz der Risikomanagementsysteme besteht und inwie-

¹³ Siehe dazu die Ergebnisse des BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11.

¹⁴ *Spindler*, FR 2011, 122; siehe auch *Haunhorst*, DStR 2010, 2105.

¹⁵ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 13.

¹⁶ *Ahrendt*, NJW 2017, 537 (540).

weit bereits nach der gesetzlichen Ausgestaltung versucht wird, dieser Gefahr zu begegnen.

Aus diesem Grund darf auch der Blick auf die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen nicht vernachlässigt werden. Denn wie noch zu zeigen sein wird, wirkt sich die Gefahr eines rechtswidrigen Steuervollzugs, welchem sich der Steuerpflichtige nur unzureichend mittels gerichtlichen Rechtsschutzes erwehren kann, auch auf die Frage aus, welche normative Rechtsgrundlage vom Gesetzgeber zu erwarten ist. Daran schließt sich die Erkenntnis an, dass nicht nur Gesetzgeber und Verwaltung für die Herstellung von Belastungsgleichheit gleichermaßen verantwortlich sind, sondern auch, dass insoweit mögliche Defizite des Gesetzgebers oder aber der Verwaltung auch auf den Verantwortungsbereich des jeweils anderen durchgreifen können. Denn wenn „die Ausgestaltung des Steuerrechts nicht in der Lebenswirklichkeit vorzufinden ist und das fiskalische Ziel der Besteuerung dem Steuerzugriff weder Maß noch Grenze gibt, so muss erst der Steuergesetzgeber die Steuerrechtsordnung schaffen“.¹⁷

¹⁷ *Drüen*, in *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, S. 1 (6).

B. Der Weg zu einem computerbasierten Steuervollzug

Die Verwendung von Risikomanagementsystemen ist nicht neu. Die ausdrückliche gesetzliche Verankerung eines solchen im Gesetz ist die Konsequenz einer sich bereits seit mehreren Jahren abzeichnenden Entwicklung. So stellte der BRH schon 2006 fest, dass die Masse an Veranlagungsverfahren eine zunehmende Digitalisierung der Verwaltung zur Sicherstellung des gleichmäßigen Steuervollzugs gebiete.¹⁸ Mit dem Einsatz solcher Risikomanagementsysteme will der Gesetzgeber nun eine Konzentration der personellen Ressourcen auf die wirklich prüfungsbedürftigen Fälle erreichen.¹⁹ Dies geschieht dadurch, dass das Risikomanagementsystem risikobehaftete Fälle zur manuellen Prüfung durch einen Finanzbeamten aussteuert. Ein erhöhtes Risiko kann z.B. dann gegeben sein, wenn bestimmte Wertgrenzen überschritten sind oder sich im Vergleich zu den Vorjahren Änderungen im Sachverhalt ergeben.²⁰

Die Grundlagen für ein weitgehend automatisiertes Besteuerungsverfahren wurden mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008²¹ geschaffen, indem Steuerpflichtige verpflichtet wurden, die Steuererklärungen für Unternehmen (§ 31 KStG, § 14a GewStG, § 181 AO und § 25 EStG), die Steuerbilanzen (§ 5b EStG) und die Einnahmenüberschussrechnungen (§ 60 Abs. 4 EStDV) grundsätzlich elektronisch zu übermitteln.²² Schon zu dieser Zeit ging der Gesetzgeber von einer vielfachen Verwendung von Risikomanagementsystemen aus.²³ Der damals neu eingefügte § 88 Abs. 3 AO sollte dabei den gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze insbesondere bei Einsatz vollautomatischer Besteuerungsverfahren sicherstellen.²⁴

¹⁸ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 157.

¹⁹ BT-Drucks. 18/7457, S. 48.

²⁰ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2009 v. 7.12.2009, BT-Drucks. 17/77, S. 177; LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 207 ff. Siehe dazu noch unter D.I.3.b)aa) und bb).

²¹ BGBl. I 2008, 2850.

²² BT-Drucks. 16/10940, S. 9. Siehe insbesondere zu den verfahrensrechtlichen Fragen des Projekts ELSTER bei *Musil/Burchard*, DStR 2007, 2290; *Plikat*, UStB 2006, 286.

²³ BT-Drucks. 16/10940, S. 9.

²⁴ Vgl. BT-Drucks. 16/10940, S. 9.

§ 88 Abs. 3 AO a.F. lautet:

„Zur Sicherstellung einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern kann das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Anforderungen an Art und Umfang der Ermittlungen bei Einsatz automatischer Einrichtungen bestimmen. Einer Zustimmung des Bundesrates bedarf es nicht, soweit die Kraftfahrzeugsteuer, die Luftverkehrsteuer, die Versicherungssteuer oder Verbrauchsteuern, mit Ausnahme der Biersteuer, betroffen sind.“

Von der Möglichkeit einer solchen Rechtsverordnung hat das Bundesministerium der Finanzen jedoch nie Gebrauch gemacht.

Die Nutzung eines Risikomanagementsystems wurde, wie vom Gesetzgeber angenommen²⁵, bei der Veranlagung schon vielfach tatsächlich erprobt.²⁶ Wesentliche Grundlage dafür war das länderübergreifende Projekt KONSENS („Koordinierte Neue Softwareentwicklung der Steuerverwaltung“). In diesem zum 1.1.2007 in Kraft getretenen Verwaltungsabkommen haben sich alle Bundesländer auf die Verwendung einer einheitlichen Software geeinigt. Das in dieser Software inbegriffene Risikomanagementsystem wurde von den Ländern NRW und Bayern entwickelt.

Am 22.7.2016 wurde dann das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG) vom 18.7.2016 im Bundesgesetzblatt verkündet.²⁷ Dieses Gesetz soll die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs unter den gegebenen Bedingungen sichern. Dabei sollen insbesondere der Einsatz der Informationstechnologie und ein zielgenauerer Ressourceneinsatz zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit und Effizienz beitragen.²⁸

Unverändert gilt nach § 88 Abs. 1 AO weiterhin der Amtsermittlungsgrundsatz, wonach die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat. Erstmals ausdrücklich geregelt ist nun, dass die Finanzbehörde Art und Umfang

²⁵ BT-Drucks. 16/10940, S. 9.

²⁶ Bereits 2012 wenden alle Länder für die Arbeitnehmerveranlagung ein maschinelles RMS an, BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 3.

²⁷ BGBl. I 2016, 1479.

²⁸ BT-Drucks. 18/7457, S. 1.

der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit bestimmt (§ 88 Abs. 2 S. 1 AO). Auch sind die Finanzbehörden nun ebenfalls ausdrücklich ermächtigt, bei Art und Umfang der Untersuchung ihre Erfahrungen sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen (§ 88 Abs. 2 S. 2 AO). Im Hinblick auf die Zweckmäßigkeitserwägungen soll dies jedoch nur die bereits geltende Rechtslage widerspiegeln.²⁹ Der Gesetzgeber geht davon aus, dass hinsichtlich der Aufklärungspflicht der Finanzbehörden berücksichtigt werden darf, ob die Aufklärung einen vertretbaren Zeitaufwand erfordert. Dabei soll unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten auch auf ein Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden können.³⁰

Der neu eingefügte § 88 Abs. 3 S. 1 AO gibt den obersten Finanzbehörden ein Weisungsrecht über Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten, um einen zeitnahen und gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze zu gewährleisten. Auch hier können Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden (§ 88 Abs. 3 S. 2 AO). Im Gegensatz zu den, die Einzelfallentscheidungen betreffenden § 88 Abs. 1 und 2 AO, soll dieser neu eingefügte Absatz 3 nun gruppenbezogene Entscheidungen ermöglichen.³¹ Dabei dürfen die Weisungen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte (§ 88 Abs. 3 S. 3 AO). Hiermit soll verhindert werden, dass die Steuerpflichtigen ihr Erklärungsverhalten an solchen Anweisungen ausrichten.³² Für die Weitergabe der Anweisungen an Gerichte, Rechnungsprüfungsbehörden und Parlamente gelten die gleichen Grundsätze wie für Daten, die nach § 30 AO dem Steuergeheimnis unterliegen.³³ Die Veröffentlichung ist auch ihnen grundsätzlich verboten.³⁴ Eine spezialgesetzliche Regelung im Finanzgerichtsverfahren findet sich in § 86 Abs. 2 S. 2 FGO. Außerdem verwehrt § 3 Nr. 1 Buchstabe d IFG einen Anspruch auf Informationszugang,

²⁹ BT-Drucks. 18/7457, S. 68 mit Verweis auf BVerfG v. 20.6.1973 – 1 BvL 9/71 u.a., BVerfGE 35, 283, Juris Rn. 32; BFH v. 5.3.2007 – IX B 29/06, BFH/NV 2007, 1174, Juris Rn. 3.

³⁰ BT-Drucks. 18/7457, S. 68.

³¹ BT-Drucks. 18/7457, S. 68.

³² BT-Drucks. 18/7457, S. 68.

³³ BT-Drucks. 18/7457, S. 68.

³⁴ BT-Drucks. 18/7457, S. 68.

soweit das Bekanntwerden von Informationen nachteilige Auswirkungen auf Kontroll- oder Aufsichtsaufgaben der Finanzbehörden haben kann. Im Falle der Bundesauftragsverwaltung bedürfen die obersten Finanzbehörden der Länder des Einvernehmens mit dem Bundesministerium der Finanzen (§ 88 Abs. 3 S. 4 AO).

In dem neu eingefügten Absatz 5 des § 88 AO wurde nun erstmals der Einsatz automationsgestützter Systeme (Risikomanagementsysteme) ausdrücklich gesetzlich gestattet. Die Risikomanagementsysteme dürfen nach § 88 Abs. 5 S. 1 AO für die Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen sowie die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen eingesetzt werden. Dabei ist der Einsatz von Risikomanagementsystemen nicht auf die Einkommensteuerveranlagung beschränkt. Vielmehr ist er auch im Rahmen von Außenprüfungen bei der Auswahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen und bei der Auswertung von Kontrollmaterial möglich.³⁵ Zudem soll beim Einsatz eines Risikomanagementsystems nach § 88 Abs. 5 S. 2 AO der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung berücksichtigt werden. Insofern soll erreicht werden, dass sich die Finanzbehörden auf die Bearbeitung tatsächlich prüfungsbedürftiger Fälle konzentrieren können.³⁶

In der Gesetzesbegründung zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wird das Risikomanagement wie folgt beschrieben:

„Risikomanagement besteht aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotenzialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotenzialen. Ziel des Risikomanagements kann es allerdings nicht sein, jedes abstrakt denkbare Risiko auszuschalten. Risikomanagement hat vielmehr zum Ziel,

- Steuerverkürzungen zu verhindern und damit präventiv zu wirken,
- gezielt Betrugsfälle aufzudecken, zumindest aber die Chancen ihrer Aufdeckung deutlich zu erhöhen,
- die individuelle Fallbearbeitung durch Amtsträger durch eine risikoorientierte Steuerung der Bearbeitung zu optimieren,

³⁵ BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

³⁶ BT-Drucks. 18/7457, S. 69.

- die Bearbeitungsqualität durch Standardisierung der Arbeitsabläufe bei umfassender Automationsunterstützung nachhaltig zu verbessern und
- qualitativ hochwertige Rechtsanwendung durch bundeseinheitlich abgestimmte Vorgaben gleichmäßig zu gestalten; diese Vorgaben können auch regionale Besonderheiten berücksichtigen.

Ein Risikomanagement hilft dabei, mit den vorhandenen Ressourcen das bestmögliche Ergebnis im Spannungsverhältnis zwischen gesetz- und gleichmäßiger Besteuerung einerseits und zeitnahe und wirtschaftlichem Verwaltungshandeln andererseits zu erreichen.³⁷

Auch die Mindestanforderungen an den Einsatz eines Risikomanagementsystems sind nun gesetzlich verankert. Nach § 88 Abs. 5 AO n.F. erforderlich ist damit,

1. die Gewährleistung, dass durch Zufallsauswahl eine hinreichende Anzahl von Fällen zur umfassenden Prüfung durch Amtsträger ausgewählt wird,
2. die Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte durch Amtsträger,
3. die Gewährleistung, dass Amtsträger Fälle für eine umfassende Prüfung auswählen können,
4. die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung.

Auf dem Gebiet der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten Steuern legen die obersten Finanzbehörden der Länder die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme zur Gewährleistung eines bundeseinheitlichen Vollzugs der Steuergesetze im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen fest (§ 88 Abs. 5 S. 5 AO). Hierdurch soll die verfassungsrechtliche Organisations-, Personal- und Haushaltshoheit der Länder jedoch unberührt bleiben.³⁸ Die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme dürfen nach § 88 Abs. 5 S. 4 AO nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. In entsprechender Anwendung der nach § 30 AO geltenden Grundsätze dürfen die Einzelheiten an Rechnungs-

³⁷ BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

³⁸ BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

prüfungsbehörden und Parlamente weitergegeben werden. Im finanzgerichtlichen Verfahren ist erneut § 86 Abs. 2 S. 1 FGO zu beachten.³⁹ Auch ist ebenfalls ein Anspruch auf Informationszugang nach dem IFG zu verwehren, sofern die Informationen nachteilige Auswirkungen auf die Kontroll- oder Aufsichtsaufgaben der Finanzbehörden hätten (§ 3 Nr. 1 Buchstabe d IFG).⁴⁰

Mit der gesetzlichen Verankerung der Risikomanagementsysteme in dem neu eingefügten Abs. 5 des § 88 AO einher geht nun auch die durch § 155 Abs. 4 AO eingeräumte Möglichkeit der vollständig automatisierten Steuerfestsetzung und zwar dann, wenn „kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall durch Amtsträger zu bearbeiten“. Ein solcher Anlass soll z.B. dann gegeben sein, wenn der Steuerpflichtige vom qualifizierten Freitextfeld nach § 150 Abs. 7 AO Gebrauch gemacht hat oder wenn das Risikomanagementsystem oder vergleichbare Mechanismen oder eine Entscheidung durch den Amtsträger dazu geführt haben, dass der Fall zur individuellen Prüfung ausgesteuert wird. Nach Ansicht des Gesetzgebers würden dann das Risikomanagementsystem oder vergleichbare Mechanismen gewährleisten, dass signifikant risikobehaftete oder unplausible Fälle durch Amtsträger geprüft werden.⁴¹ Dabei kann die Überprüfung durch den Amtsträger je nach Sachlage punktuell oder auch umfassend erfolgen.⁴² In risikoarmen Fällen kann die Erstellung des Steuerbescheids damit gänzlich ohne Prüfung durch einen Amtsträger auskommen.⁴³

Die Möglichkeit einer vollständig automatisierten Steuerfestsetzung gilt nach § 155 Abs. 4 Nr. 2 AO auch, wenn sie mit Nebenbestimmungen (§ 120 AO) versehen oder verbunden werden, soweit dies durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministers der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet ist. Laut Gesetzesbegründung soll eine solche automatisierte Festsetzung in derartigen Entscheidungen, die eigentlich ein Ermessen des Amtsträgers vorsehen, unproblematisch sein, da insoweit eine Ermessensbindung der für den Erlass des Verwaltungsaktes zuständigen Finanzbehörde vorliegt, die im Ergebnis einer Ermessensreduzierung auf Null gleich kommt. Die fraglichen Nebenbestimmungen werden somit auch bei Fallbearbeitung durch

³⁹ BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

⁴⁰ BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

⁴¹ BT-Drucks. 18/7457, S. 82 f.

⁴² BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

⁴³ BT-Drucks. 18/7457, S. 82.

Amtsträger wie bisher schon ohne Einflussmöglichkeit des Bearbeiters automationsgestützt berücksichtigt.⁴⁴

Ein besonderer Hinweis auf den vollständig automationsgestützten Erlass des Steuerbescheids soll nicht erforderlich sein.⁴⁵

⁴⁴ BT-Drucks. 18/7457, S. 83.

⁴⁵ BT-Drucks. 18/7457, S. 83.

C. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Steuergesetze und deren Vollzug

I. Die Grundsätze formaler und materialer Rechtsstaatlichkeit

Der deutsche Staat ist ein Steuerstaat.⁴⁶ Er deckt seinen enormen Finanzbedarf im Wesentlichen nicht durch eigene wirtschaftliche Betätigung, sondern durch öffentliche Abgaben, insbesondere Steuern.⁴⁷ Die Steuer ist das Hauptfinanzierungsinstrument der öffentlichen Hand; sie ist „die Rückseite der Medaille, auf deren Vorderseite das Prinzip der Freiheit geprägt ist.“⁴⁸ Die Besteuerung ist also kein originärer Staatszweck⁴⁹, sondern vielmehr konstitutives Element des freiheitssichernden Verfassungsstaates, der die Eigentumsfreiheit seiner Bürger garantiert und deshalb nicht selbst wirtschaftend am Markt teilnimmt.⁵⁰ Die Erhebung von Steuern dient der Sicherung der Freiheit der Bürger; sie ist „der Preis der Freiheit“.⁵¹ Gleichzeitig darf sich der Staat aber nur in Achtung dieser Freiheit und Gleichheit seiner Bürger finanzieren.⁵² *Kirchhof* spricht insoweit von einem Dreiklang gesellschaftlicher Freiheit, staatlicher Besteuerung und demokratischer Legitimation.⁵³ „Der Steuerstaat muss (sic!) in vollem Umfange und in jeder Hinsicht Rechtsstaat sein, damit unser Gemeinwesen seinem rechtsstaatlichen Auftrag gerecht werden kann“.⁵⁴ Zwar ist von einem Rechtsstaat ausdrücklich nur in Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG die Rede; doch spricht sich das Bundes-

⁴⁶ *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 6; *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, S. 7, 13 f.; *Tipke*, StRO I², S. 1 f.; *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 348 ff.; *Friauf*, in DStJG 12 (1989), S. 3 f.; *Birk*, StuW 1989, 212; *Kirchhof*, in Staatsfinanzierung im Wandel, S. 33 ff.; *Isensee*, in FS Ipsen, S. 409 ff. Siehe dazu auch bei *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 327 ff.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 290; *Söhn*, FinArch 46 (1988), S. 154 (161).

⁴⁷ *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 2.

⁴⁸ *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 5.

⁴⁹ *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 2; *Tipke*, StRO I², S. 2.

⁵⁰ *Birk*, StuW 1989, 212; *Friauf*, in DStJG 12 (1989), S. 3 f.; *Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), S. 213 (215 ff.).

⁵¹ *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 2; vgl. auch *ders.*, AöR 128 (2003), S. 1 (10).

⁵² *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 2.

⁵³ *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 2.

⁵⁴ *Friauf*, StbJb 1977/78, S. 39 (44).

verfassungsgericht bereits im Jahr 1953 dafür aus, dass „das Verfassungsrecht nicht nur aus den einzelnen Sätzen der geschriebenen Verfassung besteht, sondern auch aus gewissen sie verbindenden, innerlich zusammenhaltenden allgemeinen Grundsätzen und Leitideen, die der Verfassungsgesetzgeber, weil sie das vorverfassungsmäßige Gesamtbild geprägt haben, von dem er ausgegangen ist, nicht in einem besonderen Rechtssatz konkretisiert hat. Zu diesen Leitideen (...) gehört das Rechtsstaatsprinzip.“⁵⁵ Dies ergibt sich aus einer Zusammenschau der Bestimmungen des Art. 20 Abs. 3 GG über die Bindung der Einzelgewalten und der Art. 1 Abs. 3, 19 Abs. 4, 28 Abs. 1 GG sowie aus der Gesamtkonzeption des Grundgesetzes.⁵⁶ Neben dem Demokratieprinzip und dem Bundesstaatsprinzip ist das Rechtsstaatsprinzip damit eines der elementaren Grundsätze des Grundgesetzes.⁵⁷

In der Staatsrechtslehre wird zwischen formaler und materialer Rechtsstaatlichkeit unterschieden. Dabei sorgt die formale Rechtsstaatlichkeit vor allem für Rechtssicherheit, indem sie insbesondere Gesetz und Recht zur Grundlage staatlichen Handelns macht.⁵⁸ Während dessen verlangt die materiale Rechtsstaatlichkeit insbesondere nach Freiheitlichkeit und Rechtsgleichheit der Bürger.⁵⁹ Für das Steuerrecht meint dies ein Streben nach einer gerechten Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die Steuerpflichtigen sowie einer Begrenzung der Steuerbelastung.⁶⁰ Vor allem die Grundrechte, die als Bestandteil des rechtsstaatlichen Prinzips angesehen werden⁶¹, setzen dem Steuerrecht Grenzen. Jede Steuererhebung stellt einen Eingriff in die Freiheit der Bürger dar (Art. 2 Abs. 1, Art. 12, Art. 14 GG).⁶² Daneben wird Art. 3 Abs. 1 GG das Gebot der Steuergerechtigkeit entnommen.⁶³ Und auch das Sozialstaatsprinzip beeinflusst das Steuerrecht inso-

⁵⁵ BVerfG v. 1.7.1953 – 1 BvL 23/51, BVerfGE 2, 380, Juris Rn. 80 f.; zum Begriff des Rechtsstaatsprinzips siehe eingehend *Stern*, Staatsrecht I², S. 781 ff.

⁵⁶ BVerfG v. 1.7.1953 – 1 BvL 23/51, BVerfGE 2, 380, Juris Rn. 81.

⁵⁷ BVerfG v. 25.10.1966 – 2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323, Juris Rn. 33; v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1,14 (Leitsatz 28).

⁵⁸ *Tipke*, StRO I², S. 106, 118 ff.; *Stern*, Staatsrecht I², S. 784, 796 ff.

⁵⁹ *Stern*, Staatsrecht I², S. 788 f.

⁶⁰ *Tipke*, StRO I², S. 106.

⁶¹ *Stern*, Staatsrecht I², S. 790 m.w.N.

⁶² Statt vieler s. *Tipke*, StRO I², S. 117.

⁶³ BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvR 6/11, BVerfGE 145, 106, Juris Rn. 99; v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, Juris Rn. 42; v. 10.2.1987 – 1 BvL 18/81 u.a., BVerfGE 74, 182, Juris Rn. 56; v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319,

weit, als es eine Ungleichverteilung von Einkommen und Vermögen abmildern will.⁶⁴ Insofern wird auch von einem freiheitlich-sozialen Rechtsstaat gesprochen, dessen Grundprinzipien in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen.⁶⁵ Dabei ist die „gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast (...) der oberste Wert des auf Steuern angewiesenen freiheitlich-sozialen Rechtsstaates“.⁶⁶ Diese sich aus der Verfassung ergebenden Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung werden für die Verwaltung der inländischen Steuern durch die Finanzbehörden in § 85 AO wiederholt.⁶⁷

II. Gegenseitige Kontrolle und funktionsgerechte Aufgabenzuteilung

Ausgangspunkt für diese Betrachtung ist der für die Demokratie und Rechtsstaatlichkeit notwendige Grundsatz der Gewaltenteilung, also „die Zuordnung unterschiedlicher Staatsfunktionen zu unterschiedlichen organisatorischen Einheiten einer einheitlichen Staatsgewalt“.⁶⁸

Ein wesentlicher Gehalt dieses Gewaltenteilungsgrundsatzes ist dabei die wechselseitige Kontrolle der drei Gewalten, die dafür sorgen soll, dass die ihnen anvertraute Kompetenz bzw. Macht nicht missbraucht wird.⁶⁹ So kontrolliert etwa die Rechtsprechung die Verwaltung am Maßstab des geltenden Rechts, welches wiederum durch den Gesetzgeber vorgegeben wird. Dieses vom Gesetzgeber vorgegebene Recht wiederum unterliegt der Verfassungskontrolle durch die Verfassungsgerichtsbarkeit. Währenddessen unterliegt die Rechtsprechung der politischen Kontrolle durch den Gesetzgeber, welcher mittels Gesetz Einfluss auf die

Juris Rn. 74; v. 13.3.1979 – 2 BvR 72/76, BVerfGE 50, 386, Juris Rn. 14; v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302, Juris Rn. 33; v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, Juris Rn. 47 (st. Rspr.); Heun, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 75; Di Fabio, JZ 2007, 749 ff.; Mellinshoff, in FS Bareis, S. 171 (176 ff.); Seiler, JZ 2004, 481 ff.; Kirchhof, AöR 128 (2003), S. 1 (34 ff.); Mellinshoff, DStR-Beih. 2003, 3 (8 ff.); Tipke, StRO I², S. 240; Birk, StuW 1989, 212 ff.

⁶⁴ Tipke, StRO I², S. 117; vgl. auch Kloepfer, Finanzverfassungsrecht, S. 42.

⁶⁵ Tipke, StRO I², S. 116; Stern, Staatsrecht I², S. 868 ff.

⁶⁶ Tipke, StRO I², S. 117.

⁶⁷ Söhn, in H/H/S, AO/FGO, § 85 AO Rn. 12 (Aug. 2016).

⁶⁸ Poscher, in GVwR I², § 8 Rn. 14, 19 ff.

⁶⁹ Kahl, in GVwR III², § 47 Rn. 63.

rechtsdogmatischen Entwicklungen nehmen kann.⁷⁰ Dabei sieht sich insbesondere die Verwaltung einem „besonders intensiven und vielfältigen, nicht nur rechtlichen Kontrollregime ausgesetzt“, welches zugleich durch die verwaltungsinterne Kontrolle ergänzt wird.⁷¹

Die Effektivität der Kontrolle gebietet dabei grundsätzlich eine Distanz zwischen Kontrollorgan und Kontrolliertem.⁷² Andererseits jedoch darf die Distanz nicht so weit gehen, dass dem kontrollierenden Organ der notwendige Einblick in das zu kontrollierende Geschehen fehlt.⁷³ Auch kann einer Selbstkontrolle nicht gänzlich ihre Sinnhaftigkeit abgesprochen werden; so kann in ihr insbesondere eine Ergänzung der Fremdkontrolle gesehen werden. Doch basiert eine solche Selbstkontrolle letztlich immer auf Vertrauen, welches einer konkreten Grundlage, etwa in Form von regelmäßigen Berichts- und Dokumentationspflichten gegenüber der Öffentlichkeit oder den Behörden, bedarf.⁷⁴

Die Gewaltenteilung dient jedoch nicht nur der gegenseitigen Machtbegrenzung und Kontrolle, sie soll auch zu einer „funktionsadäquaten Aufgabenwahrnehmung“⁷⁵ führen, also bewirken, dass „staatliche Entscheidungen möglichst richtig, das heißt von den Organen getroffen werden, die dafür nach ihrer Organisation, Zusammensetzung, Funktion und Verfahrensweise über die besten Voraussetzungen verfügen“.⁷⁶ Insofern ist der Legislative grundsätzlich die Entscheidung über abstrakt-generelle Regelungen mit großer Reichweite zu überlassen, während der Exekutive nicht nur die Umsetzung dieser abstrakt-generellen Regelungen vorbehalten ist, sondern auch diejenigen Entscheidungen, die einer flexiblen Anpassung an sich ständig wechselnde Umstände bedürfen.⁷⁷

⁷⁰ Siehe zu diesem „Kontrollkreislauf“ bei *Poscher*, in GVwR I², § 8 Rn. 24.

⁷¹ *Poscher*, in GVwR I², § 8 Rn. 24.

⁷² *Scheuner*, in FS Müller, S. 379 (392); *Poscher*, in GVwR I², § 8 Rn. 25.

⁷³ *Kahl*, in GVwR III², § 47 Rn. 37.

⁷⁴ *Kahl*, in GVwR III², § 47 Rn. 43.

⁷⁵ *Poscher*, in GVwR I², § 8 Rn. 28; vgl. auch *Kahl*, in GVwR III², § 47 Rn. 72; *Burgi*, VVDStRL 62 (2003), S. 405 (430 f.); *Schmidt-Aßmann*, in Verwaltungskontrolle, S. 9 (36 ff.); v. *Armin*, in Finanzkontrolle im Wandel, S. 39 (41).

⁷⁶ BVerfG v. 18.12.1984 – 2 BvE 13/83, BVerfGE 68, 1, Juris Rn. 137.

⁷⁷ *Poscher*, in GVwR I², § 8 Rn. 28; vgl. auch *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), S. 151 (160).

III. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist Ausdruck des Prinzips der formalen Rechtsstaatlichkeit. Er besagt zum einen, dass die Auferlegung von Steuerlasten nur dann zulässig ist, wenn und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist (sog. Vorbehalt des Gesetzes). Zum anderen dürfen staatliche Willensäußerungen niedrigeren Ranges (Rechtsverordnungen, Satzungen, Verwaltungsvorschriften, Verwaltungsakte) dem Gesetz nicht widersprechen (sog. Vorrang des Gesetzes).⁷⁸ Dabei erstreckt sich der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung auch auf Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen und sonstige Steuervergünstigungen.⁷⁹

Die Steuerverwaltung ist eine klassische Eingriffsverwaltung. Die Erhebung einer Steuer bedarf daher stets einer gesetzlichen Ermächtigung.⁸⁰ Dabei ist der Gesetzgeber an den Wesentlichkeitsgrundsatz gebunden: Das Wesentliche muss der Gesetzgeber selbst regeln.⁸¹ Dies bedeutet einerseits eine Kompetenzzuweisung an den Gesetzgeber, wirkt sich jedoch auch auf die erforderliche Regelungsdichte aus. Entsprechend ist der Gesetzgeber verpflichtet, „– losgelöst vom Merkmal des ‚Eingriffs‘ – in grundlegenden normativen Bereichen, zumal im Bereich der Grundrechtsausübung, soweit diese staatlicher Regelung zugänglich ist, alle wesentlichen Entscheidungen selbst zu treffen“.⁸² Die Kriterien zur Beurteilung solcher wesentlicher Regelungen „sind dabei in erster Linie den tragenden Prinzipien des Grundgesetzes, insbesondere den vom Grundgesetz anerkannten und verbürgten Grundrechten zu entnehmen“.⁸³ Insbesondere hat der Gesetzgeber dabei „die wesentlichen normativen Grundlagen des zu regelnden Rechtsbereichs selbst“ festzulegen „und dies nicht dem Handeln etwa der Ver-

⁷⁸ *Tipke*, StRO I², S. 120.

⁷⁹ *Tipke*, StRO I², S. 129; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 117 ff.

⁸⁰ *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 36; *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 90; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 15.

⁸¹ Statt vieler *Krebs*, in HStR V³, § 108 Rn. 85; *Stern*, Staatsrecht I², S. 811 ff.; *Reimer*, in GVWR I², § 9, Rn. 47 ff. jeweils m.w.N.

⁸² BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89, Juris Rn. 77; vgl. auch BVerfG v. 19.12.2017 – 1 BvL 3/14, 1 BvL 4/14, NJW 2018, 361, Juris Rn. 116; v. 21.4.2015 – 2 BvR 1322/12, 2 BvR 1989/12, BVerfGE 139, 19, Juris Rn. 52; v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210, Juris Rn. 38; v. 22.6.1977 – 1 BvR 799/76, BVerfGE 45, 400, Juris Rn. 68.

⁸³ BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89, Juris Rn. 78.

waltung“ zu überlassen.⁸⁴ Hinsichtlich der Abgabenerhebung als Grundrechtseingriff kommt daher nur ein formelles Gesetz in Betracht (Parlamentsvorbehalt).⁸⁵ In den Grenzen des Art. 80 Abs. 1 GG ist eine Delegation an den Verordnungsgeber nur zulässig, sofern das Parlamentsgesetz den Steuergrund maßgeblich vorformt.⁸⁶

Während das Bundesverfassungsgericht den Gesetzesvorbehalt mangels ausdrücklicher verfassungsrechtlicher Regelung aus dem Rechtsstaatsprinzip bzw. rechtsstaatlichen Erwägungen ableitet,⁸⁷ sehen andere diesen Grundsatz im Grundgesetz direkt verwurzelt:⁸⁸ So gehöre zur allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG), dass der Bürger nur aufgrund solcher Rechtsvorschriften zur Steuer herangezogen wird, die formell und materiell verfassungsgemäß sind und daher auch zur verfassungsmäßigen Ordnung gehören.⁸⁹ Die Besteuerung schränke die ökonomische Freiheit ein und sei damit außerhalb des Gesetzes (*extra legem*) oder gegen das Gesetz (*contra legem*) verfassungswidrig.⁹⁰ Auch Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG bestimmt, dass Inhalt und Grenzen des Eigentums und des Erbrechts durch die Gesetze bestimmt werden. Nach Art. 14 Abs. 3 S. 2 GG darf eine Enteignung nur durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes erfolgen, das Art und Ausmaß der Entschädigung regelt. Da die Besteuerung mangels Entschädigung insofern ein schwererer Eingriff sei als die Enteignung, ist die verfassungsmäßige Bindung an das Gesetz auch im Verhältnis zu Art. 14 Abs. 3 GG konsequent.⁹¹ Im Übrigen bestimmt Art. 20 Abs. 3 GG schon grundlegend, dass die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden

⁸⁴ BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89, Juris Rn. 79.

⁸⁵ *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 36; *Papier*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 14 Rn. 182 (Juli 2010); *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen², Rn. 300.

⁸⁶ *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 37; *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 104.

⁸⁷ BVerfG v. 10.5.1988 – 1 BvR 482/84 u.a., BVerfGE 78, 179, Juris Rn. 51; v. 27.1.1976 – 1 BvR 2325/73, BVerfGE 41, 251, Juris Rn. 25; v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253, Juris Rn. 44; v. 10.6.1953 – 1 BvF 1/53, BVerfGE 2, 307, Juris Rn. 38.

⁸⁸ Siehe dazu ausführlich bei *Tipke*, StRO I², S. 126 f.; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 3 Rn. 232.

⁸⁹ Diese Auslegung entspricht auch der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, BVerfG v. 12.7.2017 – 1 BvR 2222/12 u.a., BVerfGE 146, 164, Juris Rn. 81; v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BVerfGE 21, 1, Juris Rn. 8; v. 14.12.1965 – 1 BvR 413/60 u.a., BVerfGE 19, 206, Juris Rn. 30; v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253, Juris Rn. 10; v. 3.12.1958 – 1 BvR 488/57, BVerfGE 9, 3, Juris Rn. 29.

⁹⁰ *Tipke*, StRO I², S. 126.

⁹¹ *Tipke*, StRO I², S. 127; *Kruse*, in Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, S. 93 (113).

sind. Und auch einfachgesetzlich kommt der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zum Ausdruck, indem § 3 Abs. 1 AO und § 38 AO das Bestehen von Steuern bzw. Steueransprüchen davon abhängig machen, dass der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.

Der Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes bindet die Verwaltung an das Gesetz und zwingt sie zu gesetzmäßigem Verhalten:⁹² „Kein Verwaltungshandeln ohne Gesetz“⁹³ impliziert zum einen ein Abweichungsverbot, wonach die Finanzbehörden nicht gegen geltende Rechtssätze verstoßen dürfen und zum anderen ein Anwendungsgebot, wonach die Finanzbehörden nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet sind, die gesetzlich geschuldete Steuer fest- und durchzusetzen.⁹⁴ Insofern ist das Gesetz nicht nur Schranke, sondern auch Antrieb des Verwaltungshandelns.⁹⁵

Als spezielle Ausprägung des Vorbehalts des Gesetzes besteht der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Steuer.⁹⁶ Danach müssen steuerrechtliche Regelungen derart bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die auf ihn entfallene Steuerlast vorausberechnen kann.⁹⁷ Eine derartige Gesetzesbestimmtheit ist insbesondere auch im Hinblick auf das Steuerstrafrecht von besonderer Bedeutung.⁹⁸ Auch fordert dieser die Regelung des Steuereingriffs „ohne Zutat irgendwelchen freien

⁹² *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 33; *Grzeszick*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 20 Abs. 3 Rn. 73 (Dez. 2007).

⁹³ *Kloepfer*, Verfassungsrecht I, § 10 Rn. 111; vgl. auch *Badura*, Staatsrecht⁷, Kap. D Rn. 54 ff.

⁹⁴ *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³, § 21 Rn. 1; *Tipke*, StRO I², S. 131; *Birk*, StuW 1989, 212 (213).

⁹⁵ *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³, § 21 Rn. 1; *Tipke*, StRO I², S. 131; *Puhl*, DStR 1991, 1141 f.; *Birk*, StuW 1989, 212 (213); *Isensee*, in FS Flume II, S. 129 (133); *Vogel*, in GS Martens, S. 265 (S. 270 f.); *Hahn*, Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, S. 69 f.; *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 155 f.; *Bühler*, Lehrbuch des Steuerrechts I, S. 70 f. Siehe auch BVerfG v. 12.2.1969 – 1 BvR 687/62, BVerfGE 25, 216, Juris Rn. 46.

⁹⁶ BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343, Juris Rn. 71; v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253, Juris Rn. 44; vgl. *Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, S. 153 ff.

⁹⁷ BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343, Juris Rn. 71; v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253, Juris Rn. 44; *Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, S. 137 ff.; vgl. auch *Kirchhof*, AöR 128 (2003), S. 1 (38); *Tipke*, StRO I², S. 128.

⁹⁸ Siehe dazu *Mellinghoff*, DStR-Beih. 2003, 3 (14 f.).

Ermessens⁹⁹ und stellt damit eine Einschränkung der Entscheidungsmöglichkeiten der Behörde dar.¹⁰⁰

IV. Die Bedeutung der Grundrechte für die Steuergesetzgebung

1. Der Schutz durch die Freiheitsrechte

Der Gesetzgeber ist nach Art. 20 Abs. 3 GG an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden. Die Tatsache, dass die Grundlage für die Erhebung von Steuern in einem ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahren geschaffen wurde, führt aber nicht zwangsläufig dazu, dass diese Besteuerung auch verfassungsmäßig und damit insbesondere gleichmäßig ist.¹⁰¹ Zwar entscheiden die Bürger mittelbar selbst über die Steuerlast, doch sehen sich die demokratisch legitimierten Volksvertreter von eben diesen Bürgern auch Forderungen nach weiteren Staatsleistungen gegenüber;¹⁰² ganz zu schweigen von machtpolitischen Erwägungen.¹⁰³ Daher sind es die Grundrechte, die die äußere materiell-rechtliche Grenze ziehen, um eine ungebremste Ausweitung der staatlichen Abgaben zu verhindern.¹⁰⁴

Im Steuerrecht kommt den Freiheitsgrundrechten insbesondere im Hinblick auf den Schutz vor zu hoher Steuerbelastung eine besondere Bedeutung zu. Sie geben einen allgemeinen Maßstab für die Unter- und Obergrenze der Besteuerung und konkretisieren die Grenzen der Besteuerungsgewalt, wenn spezielle Grundrechtsgewährleistungen betroffen sind.¹⁰⁵ Denn auch wenn die Besteuerungsgleichheit aller Steuerpflichtigen sichergestellt ist, ist eine übermäßige Belastung aller denkbar.¹⁰⁶ Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts greifen Steuergesetze in die allgemeine Handlungsfreiheit, gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen (Art. 14 GG) und

⁹⁹ Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht I³, S. 316.

¹⁰⁰ Heun, DÖV 1989, 1053 (1059).

¹⁰¹ Tipke, StRO I², S. 124 f.

¹⁰² Kirchhof, in HStR V³, § 118 Rn. 93.

¹⁰³ Kloepfer, Finanzverfassungsrecht, S. 43.

¹⁰⁴ Kloepfer, Finanzverfassungsrecht, S. 43; Kirchhof, in HStR V³, § 118 Rn. 94.

¹⁰⁵ Mellinshoff, DStR-Beih. 2003, 3 (11).

¹⁰⁶ Mellinshoff, DStR-Beih. 2003, 3 (10).

beruflichen Bereich (Art. 12 GG) ein.¹⁰⁷ Daher darf das geschützte Freiheitsrecht nur so weit beschränkt werden, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich als Ausdruck der grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt.¹⁰⁸

2. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Nach Art. 3 Abs. 1 GG sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. Daraus wird der Auftrag abgeleitet, wesentlich gleiche Sachverhalte gleich und wesentlich ungleiche Sachverhalte ungleich zu behandeln.¹⁰⁹ Gemeint ist dabei ein Streben nach rechtlicher, nicht faktischer Gleichheit¹¹⁰ oder gar Identität.¹¹¹ Dieses Gebot der rechtlichen Gleichbehandlung muss stets im verfassungsrechtlichen Kontext gesehen werden. Insofern ist auch der Anspruch der Verfassung an der verfassungsrechtlich verbürgten Garantie der Freiheit der Bürger zu beachten. Denn die Freiheit der Menschen setzt die rechtliche Gleichstellung jener voraus.¹¹² Gleichheit meint immer eine Relation zwischen verschiedenen Personen oder Sachen.¹¹³ Dabei wird eine Ungleichbehandlung in zwei Schritten festgestellt: Zunächst muss ein einheitlicher Oberbegriff gefunden werden, unter den die verschiedenen Personen oder Sachverhalte vollständig und abschließend fallen.¹¹⁴

¹⁰⁷ BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17, Juris Rn. 51; v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153, Juris Rn. 64.

¹⁰⁸ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, Juris Rn. 49; v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153 (169), Juris Rn. 64.

¹⁰⁹ BVerfG v. 7.5.2016 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Juris Rn. 72; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 35; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210, Juris Rn. 56; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Juris Rn. 69; v. 24.3.1976 – 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64, Juris Rn. 23; v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14, Juris Rn. 139; *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 53; *ders.*, Gleichheit als Verfassungsfrage, S. 29.

¹¹⁰ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 68.

¹¹¹ *Kirchhof*, in HStR VIII³, § 181 Rn. 19; *Tipke*, BB 1973, 157 (158); *Hesse*, AöR 77 (1951/1952), S. 167 (172 ff.).

¹¹² *Kriele*, in HbVerfR, S. 129 (133 ff.); vgl. auch *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 17.

¹¹³ *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Abs. 1 Rn. 44; *Huster*, in Friauf/Höfling, GG, Art. 3, Rn. 25 (VI 2016); *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 19; *Pietzcker*, in HGR V, § 125 Rn. 3; *Hesse*, AöR 77 (1951/1952), S. 167 (172 ff.).

¹¹⁴ *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 24; *Pietzcker*, in HGR V, § 125 Rn. 3; *Rüfner*, in BK, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 13 f. (Okt. 1992).

Anschließend wird die Ungleichbehandlung anhand eines Differenzierungskriteriums festgestellt.¹¹⁵ Art. 3 Abs. 1 GG distanziert sich also von der Regelung des Einzelfalles und erzielt damit einen Geltungsanspruch für unzählige Sachverhalte.¹¹⁶ Gerade diese Allgemeinheit und Generalität des Gesetzes ist es, die ein hohes Maß an Rechtsgleichheit verbürgt.¹¹⁷ Dies spiegelt auch Art. 19 Abs. 1 GG wider, indem er bei grundrechtseingreifenden Gesetzen eine allgemeine Geltung und nicht eine Geltung für den Einzelfall verlangt. Hier zeigt sich erneut, dass mit dem Freiheitsschutz auch Gleichheit einhergeht.¹¹⁸

Eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem bzw. die Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem ist jedoch nicht per se verfassungswidrig, sie bedarf vielmehr einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung.¹¹⁹ Zu diesem Zweck hat das Bundesverfassungsgericht verschiedene Formeln aufgestellt, um den allgemeinen Gleichheitssatz näher zu konkretisieren. So formulierte es bereits 1955, dass der Gesetzgeber „weder wesentlich Gleiches willkürlich ungleich noch wesentlich Ungleiches willkürlich gleich behandeln darf“.¹²⁰ Unter Willkür versteht das Bundesverfassungsgericht dabei jene im objektiven Sinne, „d.h. die tatsächliche und eindeutige Unangemessenheit der Regelung in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand“.¹²¹ Willkür sei also nur dann gegeben, wenn sich ein sachgerechter Grund für eine gesetzliche Bestimmung nicht finden lässt.¹²² Dabei soll sich der Maßstab willkürlichen Verhaltens nicht aus den subjektiven Gerechtigkeitsvorstellungen des gerade zur Rechtsanwendung Berufenen ergeben, sondern aus den in den Grundrechten konkretisierten Wertentscheidungen und den fundamentalen Ordnungsprinzipien des Grundgesetzes.¹²³ Mit seiner

¹¹⁵ *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 24.

¹¹⁶ BVerfG v. 24.3.1976 – 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64, Juris Rn. 24.

¹¹⁷ *Kirchhof*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 1 ff., 323 (Sep. 2015).

¹¹⁸ *Kloepfer*, Gleichheit als Verfassungsfrage, S. 47.

¹¹⁹ *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 32.

¹²⁰ BVerfG v. 16.3.1955 – 2 BvK 1/54, BVerfGE 4, 144 (155).

¹²¹ BVerfG v. 16.3.1955 – 2 BvK 1/54, BVerfGE 4, 144, Juris Rn. 37.

¹²² BVerfG v. 21.4.2016 – 2 BvR 273/16, EUGRZ 2016, 309, Juris Rn. 10; v. 3.11.1992 – 1 BvR 1243/88, BVerfGE 87, 273, Juris Rn. 16; v. 24.3.1976 – 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64 (73), Juris Rn. 24.

¹²³ BVerfG v. 24.3.1976 – 2 BvR 804/75, BVerfGE 42, 64, Juris Rn. 24; vgl. auch *Kirchhof*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 432 (Sep. 2015); *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 32; *Müller*, VVDStRL 47 (1989), S. 37 (45 f.); *Hesse*, AöR 77 (1951/1952), S. 167 (219).

Entscheidung vom 7.10.1980 hat der 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts die „neue“ Formel entwickelt: Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, „alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Demgemäß ist dieses Grundrecht vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.“¹²⁴ In Anlehnung an die Freiheitsrechte erfolgt die Beurteilung des Gleichheitssatzes damit nach dem Verhältnismäßigkeitsprinzip.¹²⁵ Dabei müssen sowohl das Differenzierungsziel als auch das Differenzierungskriterium verhältnismäßig sein.¹²⁶ Eine Ungleichbehandlung lässt sich danach nicht durch jeden sachlichen Grund rechtfertigen, sondern nur durch einen solchen, der in angemessenem Verhältnis zur Ungleichbehandlung steht.¹²⁷ Diese Vorgehensweise wird vielfach als „Aufwertung und Effektivierung“ des Grundrechts gegenüber dem Gesetzgeber gelobt.¹²⁸

Die Kontrolldichte soll somit vom „bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse“¹²⁹ reichen, je nach Intensität der Ungleichbehandlung. Insbesondere bei einer Ungleichbehandlung von Personen oder Personengruppen soll dieser strengere Maßstab herangezogen werden.¹³⁰

¹²⁴ BVerfG v. 7.10.1980 – 1 BvL 50/79 u.a., BVerfGE 55, 72, Juris Rn. 47; vgl. auch BVerfG v. 30.3.2007 – 1 BvR 3144/06, BVerfGK 10, 553, Juris Rn. 23.

¹²⁵ *Kirchhof*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 268 (Sep. 2015).

¹²⁶ *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 27; *Rüfner*, in BK, GG, Art. 3 Abs. 1 GG Rn. 26 (Okt. 1992); vgl. auch *Brüning*, JZ 2001, 669 (670 ff.).

¹²⁷ BVerfG v. 30.5.1990 – 1 BvL 2/83 u.a., BVerfGE 82, 126, Juris Rn. 73; *Nußberger*, in Sachs, GG⁸, Art. 3 Rn. 14; *Pietzcker*, in HGR V § 125 Rn. 37.

¹²⁸ *Nußberger*, in Sachs, GG⁸, Art. 3 Rn. 13 ff.; vgl. *Jarass*, NJW 1997, 2545; *Sachs*, JuS 1997, 124 (130); *Hesse*, in FS Lerche, S. 121; *Maaß*, NVwZ 1988, 14 (21); *Schoch*, DVBl. 1988, 863 (875 f.); *Wendt*, NVwZ 1988, 778 (781); *Hesse*, AöR 109 (1984), S. 174 (188 ff.).

¹²⁹ BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Juris Rn. 74; v. 21.6.2011 – 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49, Juris Rn. 64; v. 6.7.2010, 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 35; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230), Juris Rn. 56; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Juris Rn. 69; v. 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, Juris Rn. 32; v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00 u.a., BVerfGE 110, 274, Juris Rn. 56, st. Rspr.

¹³⁰ BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Juris Rn. 75; v. 7.7.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199, Juris Rn. 86; v. 30.7.2008 – 1 BvR 3262/07 u.a., BVerfGE 121, 317, Juris Rn. 150; v. 13.3.2007 – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79, Juris Rn. 79; v. 13.6.2006 – 1 BvR 1160/03, BVerfGE 116, 135, Juris Rn. 87; v. 20.4.2004 –

Betrachtet man den allgemeinen Gleichheitssatz jedoch nicht isoliert, sondern im Zusammenspiel mit den übrigen Freiheitsrechten, wird deutlich, dass sich die jeweilige gesetzliche Regel in derartigen Fällen ohnehin am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz messen lassen muss. Somit gibt schon der verfassungsrechtliche Kontext die Intensität der Ungleichbehandlung vor.¹³¹ Dies erkennt auch das Bundesverfassungsgericht und führt insofern aus, dass „die Schranken, die die Verfassung außerhalb des von Art. 3 Abs. 1 GG erfassten Bereichs einer bestimmten Steuer zieht, (...) in die Prüfung des Gleichheitssatzes hinein (wirken), indem sie darüber Aufschluss geben, ob für eine Ungleichbehandlung verschiedener Gruppen ein sachlicher Grund besteht“.¹³² Kurz gesagt kann sich eine strengere Bindung des Gesetzgebers also dann ergeben, wenn Freiheitsrechte betroffen sind, wenn der Einzelne über die Differenzierungsmerkmale nicht verfügen kann oder wenn diese Merkmale sich jenen des Art. 3 Abs. 3 GG annähern.¹³³

Im Hinblick auf das Steuerrecht hat der Gleichheitssatz insbesondere durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine weitergehende Konkretisierung erfahren. Wenn Art. 3 Abs. 1 GG davon spricht, dass alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind, so wird daraus nicht gefolgert, dass alle Menschen auch tatsächlich gleich viel Steuern zu zahlen haben, dass also der Belastungserfolg pro Kopf gleich ist. Vielmehr ist die jeweilige Lebenslage zu berücksichtigen, also inwieweit arme und reiche Menschen ihren Anteil am Staatsaufkommen auch leisten können.¹³⁴ Steuerliche Gleichheit meint also die Fähigkeit der Menschen in ihren jeweiligen konkreten Lebenssituationen Steuern zu bezahlen¹³⁵ und damit Gleichheit in der finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

1 BvR 905/00 u.a., BVerfGE 110, 274, Juris Rn. 56; v. 4.4.2001 – 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310, Juris Rn. 41, st. Rspr.; *Hesse*, in FS Lerche, S. 121 (128).

¹³¹ Vgl. *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Abs. 1 Rn. 146 ff.; vgl. auch *Kirchhof*, in HStR VIII³, § 181 Rn. 66 ff.; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Juris Rn. 122.

¹³² BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, Juris Rn. 39; vgl. auch *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 26, 31; *Pietzcker*, in HGR V, § 125 Rn. 38; *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 172; *Brüning*, JZ 2001, 669 (672 f.); *Rüfner*, in BK, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 66 ff. (Okt. 1992); *Zippelius*, VVDStRL 47 (1989), S. 7 (29).

¹³³ BVerfG v. 27.7. 2016 – 1 BvR 371/11, BVerfGE 142, 353, Juris Rn. 69; v. 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1, Juris Rn. 39.

¹³⁴ *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 168; *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 55 f.

¹³⁵ *Kirchhof*, StuW 2017, 3 (4).

des Einzelnen.¹³⁶ Als Rechtfertigung für eine ungleiche Belastung durch konkretisierende Ausgestaltung einer steuerrechtlichen Grundentscheidung kann hingegen nicht schon allein der Finanzbedarf des Staates oder eine knappe Haushaltslage angeführt werden.¹³⁷ Denn obgleich der Fiskalzweck hauptsächlicher Beweggrund für die Steuererhebung ist, ist er aufgrund seiner „Maßlosigkeit“¹³⁸ für den Steuervollzug ungeeignet.¹³⁹

Besondere Auswirkungen erfährt das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss daher darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss (vertikale Steuergerechtigkeit).¹⁴⁰

¹³⁶ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303, Juris Rn. 106; v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350, Juris Rn. 43; v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179, Juris Rn. 32; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 36; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Juris Rn. 57; v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108, Juris Rn. 43; v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, Juris Rn. 68, st. Rspr.; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, Rn. 40 ff.; *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Abs. 1 Rn. 281; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 75 f.; *Kirchhof* in HStR V³, § 118 Rn. 170, 183; *Mellinghoff*, in FS Bareis, S. 171 (177 ff.); *Becker*, Transfergerechtigkeit und Verfassung, S. 94 ff.; *Birk*, in Tipke/Bozza, Besteuerung von Einkommen, S. 103 ff.; *Tipke*, StRO I², S. 479 ff.; *Vogel/Waldhoff*, Grundlagen des Finanzverfassungsrechts, Rn. 516 ff.; *Jüptner*, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, S. 88 ff.; *Söhn*, FinArch 46 (1988), S. 154 (167); *Walzer*, StuW 1986, 201 ff.; *Kirchhof*, StuW 1985, 319 ff.

¹³⁷ BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Juris Rn. 104; v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Juris Rn. 96; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182), Juris Rn. 73; v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17, Juris Rn. 82; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/86 u.a., BVerfGE 82, 60, Juris Rn. 110; v. 1.6.1965 – 2 BvR 616/63, BVerfGE 19, 76, Juris Rn. 39; v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, Juris Rn. 85.

¹³⁸ *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, S. 189; vgl. auch *Papier*, DVBl. 1980, 787 (793).

¹³⁹ *Schmidt/Schmitt*, in FS Spindler, S. 529 (530); vgl. auch *Waldhoff*, in Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 125 (133); *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 236 f.; *Lehner*, in FS Tipke, S. 237 (S. 240).

¹⁴⁰ BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Juris Rn. 99; v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801, Juris Rn. 33; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 36; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210, Juris Rn. 57; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Juris Rn. 70; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27, Juris Rn. 51; v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, Juris Rn. 68.

Dabei ist die Wechselwirkung von Art. 3 Abs. 1 GG mit den Freiheitsrechten zu beachten. Denn wenn die Besteuerung gerade an die wirtschaftliche Lebenssituation des Menschen knüpft, dann konkretisieren die in den Freiheitsrechten angelegten Wertungen letztlich die Ausgestaltung der Leitungsfähigkeit.¹⁴¹ Insofern sind bei der Beurteilung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Verschiedenheiten der Eigentümer und ihre individuellen Belastbarkeiten zu berücksichtigen.¹⁴² So sind auch Ausgaben einkommensteuerrechtlich von Bedeutung, die außerhalb der Sphäre der Einkommenserzielung – also im privaten Bereich – anfallen und für den Steuerpflichtigen unvermeidbar sind.¹⁴³ Dies ergibt sich insbesondere im Zusammenspiel mit der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und dem Sozialstaatsprinzip.¹⁴⁴ Folglich ist insbesondere der Teil des Einkommens, der zur Existenzsicherung des Steuerpflichtigen, sowie seiner Familie (Art. 6 GG) erforderlich ist, für die Einkommensteuer unantastbar.¹⁴⁵ Diesem Erfordernis wird der Gesetzgeber u.a. durch den einheitlichen Grundfreibetrag gerecht.¹⁴⁶ Auch liegt der Einkommensteuer das sog. objektive Nettoprinzip zugrunde, welches die Verschonung des erwerbssichernden Aufwands von der Besteuerung sichert.¹⁴⁷ Dabei fordert der Gleichheitssatz jedoch nicht stets die Erfassung des tatsächlichen Aufwands, sondern lässt eine Typisierung in realitätsgerechter Höhe zu.¹⁴⁸ Die Abzugsmöglichkeit sämtlicher Aufwendungen, die im Zusam-

¹⁴¹ *Mellinghoff*, DStR-Beih. 2003, 3 (8).

¹⁴² *Kirchhof*, in FS Sandler, S. 65 (76).

¹⁴³ BVerfG v. 17.10.1984 – 1 BvR 527/80 u.a., BVerfGE 68, 143, Juris Rn. 30; v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319, Juris Rn. 76.

¹⁴⁴ *Mellinghoff*, DStR-Beih. 2003, 3 (11); *Kirchhof*, StuW 1985, 319 (328); vgl. BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171, Juris Rn. 35; v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, Juris Rn. 104; v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/86 u.a., BVerfGE 82, 60, Juris Rn. 99; ausführlich dazu *Tipke*, StRO I², S. 420 ff.

¹⁴⁵ BVerfG v. 27.7.2016 – 1 BvR 371/11, BVerfGE 142, 353, Juris Rn. 36; v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282, Juris Rn. 32.

¹⁴⁶ BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153, Juris Rn. 66. Zu den Besonderheiten bei Ehe und Familie siehe insb. *Kloepfer*, in FS Stober, S. 703 (708 f.) m.w.N.

¹⁴⁷ BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 39; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, Juris Rn. 39; v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, Juris Rn. 50. Die Frage, ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt, wird unterschiedlich beurteilt. Bejahend *Englisch*, DStR-Beih. 2009, 92; *Tipke*, BB 2007, 1525 (1527); *Lehner*, DStR 2009, 185; *Drüen*, StuW 2008, 3 (4 f.). Währenddessen lässt das Bundesverfassungsgericht die Frage ausdrücklich offen, BVerfG v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 0216, 557, Juris Rn. 33.

¹⁴⁸ BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 40; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, Juris Rn. 39.

menhang mit der Erwerbsgrundlage stehen, wird von Art. 3 Abs. 1 GG jedoch nicht gefordert.¹⁴⁹

Der Gesetzgeber hat die Aufgabe, sämtliche Bürger zur Steuer heranzuziehen (Allgemeinheit der Besteuerung)¹⁵⁰, sowie eine gleiche Belastung gleichartiger Sachverhalte sicherzustellen.¹⁵¹ Bei seinen Entscheidungen darf sich der Gesetzgeber von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und steuerrechtlichen Erwägungen leiten lassen.¹⁵² Diese Gestaltungsfreiheit¹⁵³ findet ihre Grenze dort, wo eine gleichmäßige und gerechte Abgabenlast nicht mehr gegeben ist.¹⁵⁴ Zu diesen Grenzen gehört der Gedanke der Systemgerechtigkeit. Wenn sich der Gesetzgeber bei mehreren zur Verfügung stehenden Regelungsmöglichkeiten für ein bestimmtes System entschieden hat, müssen auch die künftigen Regelungen systemgerecht erfolgen, sofern sich der Gesetzgeber nicht für die Umsetzung eines neuen Systems entscheidet.¹⁵⁵

Für die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands bedeutet dies, dass die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umgesetzt werden muss. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung sind nur bei Vorliegen eines besonderen sachlichen Grundes zulässig.¹⁵⁶ Eine Systemabwei-

¹⁴⁹ *Kirchhof*, in HStR, V³, § 118 Rn. 187.

¹⁵⁰ Vgl. BVerfG v. 5.11.1975 – 2 BvR 193/74, BVerfGE 40, 296, Juris Rn. 62 ff.

¹⁵¹ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 106; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 76.

¹⁵² BVerfG v. 3.5.2001 – 1 BvR 624/00, DVBl. 2001, 1135, Juris Rn. 20; v. 10.2.1987 – 1 BvL 18/81 u.a., BVerfGE 74, 182 (200), Juris Rn. 56; v. 13.3.1979 – 2 BvR 72/76, BVerfGE 50, 386, Juris Rn. 14; *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 54; *ders.*, in FS Stober, S. 703 (703); *Rüfner*, in BK, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 199. (Okt. 1992); *Selmer*, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, S. 356 ff.

¹⁵³ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Juris Rn. 166; v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05 u.a., BVerfGE 127, 61, Juris Rn. 64; v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00 u.a., BVerfGE 110, 274, Juris Rn. 61; v. 3.5.2001 – 1 BvR 624/00, DVBl. 2001, 1135, Juris Rn. 20; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 76; *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 171.

¹⁵⁴ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165, Juris Rn. 36; v. 10.2.1987 – 1 BvL 18/81 u.a., BVerfGE 74, 182, Juris Rn. 56; *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 54; *ders.*, in FS Stober, S. 703.

¹⁵⁵ Statt vieler siehe *Kirchhof*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 404 ff. (Sep. 2015); *Kloepfer*, in FS Stober, S. 703 (713 f.).

¹⁵⁶ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Juris Rn. 123; v. 21.7.2010 – 1 BvR 611/07 u.a., BVerfGE 126, 400, Juris Rn. 80; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 36; v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210, Juris Rn. 57; v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Juris Rn. 94; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99,

chung bedeutet damit nicht zwangsläufig einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Schließlich gehört zu jedem demokratischen Gemeinwesen auch das Prinzip der Herrschaft auf Zeit, weshalb der Gesetzgeber befugt sein muss, neue Systementscheidungen zu treffen und diese sukzessiv umzusetzen.¹⁵⁷ Der Systemabweichung kommt daher lediglich Indizwirkung zu.¹⁵⁸

V. Der Steuervollzug durch die Finanzverwaltung

1. Der Amtsermittlungsgrundsatz

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung kann nur erfüllt werden, wenn die maßgeblichen Gesetze für jeden sie betreffenden Steuerfall auch von den Finanzbehörden angewendet werden. Dies wiederum setzt voraus, dass die Steuerbehörden jenen Sachverhalt auch kennen. Im Interesse einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung kann diese Sachverhaltsermittlung jedoch nicht allein durch das Vorbringen der Parteien erfüllt werden.¹⁵⁹ Denn das wiederum würde die Gefahr bedeuten, dass die Finanzbehörden die „Willkür der Beteiligten“ zur Grundlage der Besteuerung machten.¹⁶⁰ Vielmehr müssen im Sinne des öffentlichen und rechtstaatlichen Interesses die Verantwortung und die Verfahrensherrschaft der Sachverhaltsaufklärung bei den Finanzbehörden liegen.¹⁶¹ Die Pflicht zur umfassenden Sachverhaltsaufklärung

BVerfGE 116, 164, Juris Rn. 70; v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27, Juris Rn. 51; v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, Juris Rn. 161.

¹⁵⁷ *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Rn. 200; *Kloepfer*, in FS Stober, S. 703 (714).

¹⁵⁸ *Kloepfer*, in FS Stober, S. 703 (714); vgl. BVerfG v. 7.11.1972 – 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103, Juris Rn. 36; v. 16.2.1965 – 1 BvL 20/64, BVerfGE 18, 366, Juris Rn. 20 ff. Siehe dazu auch *Englisch*, in FS Lang, S. 167 (192 ff.); *Schoch*, DVBl. 1988, 863 (878 f.); *Tipke*, BB 1973, 157 (159).

¹⁵⁹ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 1 (Jan. 2017); *Söhn*, in H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 8 (März 2010).

¹⁶⁰ *Söhn*, in H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 8 (März 2010).

¹⁶¹ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 1 (Jan. 2017); *Marwinski*, in Brandt/Domgörgen, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozessrecht*⁴, Anm. B 128; *Söhn* in H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 8 m.w.N. (März 2010); siehe auch BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvR 12/58 u.a., BVerfGE 9, 256, Juris Rn. 7. So auch im allgemeinen Verwaltungsrecht, siehe *Schenk*, in Obermayer/Funke-Kaiser, *VwVfG*⁵, § 24, Rn. 6 ff.; *Ramsauer*, in Kopp/Ramsauer, *VwVfG*¹⁸, § 24 Rn. 6 ff.; *Ritgen*, in Knack/Henneke, *VwVfG*¹⁰, § 24 Rn. 3 ff.; *Martens*, *Die Praxis des Verwaltungsverfahrens*, S. 81 ff.

wird daher auch als „rechtsstaatliche Selbstverständlichkeit“ bezeichnet.¹⁶² Das bedeutet auch, dass die Finanzbehörden nicht an das Vorbringen des Steuerpflichtigen gebunden sein dürfen.¹⁶³ Vielmehr steht der Verwaltung ein nicht unerheblicher Gestaltungsspielraum hinsichtlich Art und Umfang der Sachverhaltsaufklärung zu.¹⁶⁴ Auf der anderen Seite handelt es sich bei der Steuerverwaltung jedoch um ein Massenverfahren, welchem nicht selten komplexe Sachverhalte zu Grunde liegen. Die Aufklärung jedes Steuerfalls, also die präzise Erfassung der sich häufig aus einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen ergebenden Einkünfte ausschließlich durch die Finanzverwaltung, ist also gar nicht möglich.¹⁶⁵ Der Finanzbeamte ist tatsächlich schon gar nicht in der Lage, den einzelnen Steuerfall nach Art eines Untersuchungsrichters aufzuklären.¹⁶⁶ Auch lässt sich eine Pflicht zur einseitigen behördlichen Sachverhaltsaufklärung weder aus dem Charakter des Eingriffsrechts¹⁶⁷ noch aus den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ableiten. Vielmehr wäre der gleichmäßige und gesetzmäßige Steuervollzug unter Berücksichtigung des steuerlichen Massenfallrechts gefährdet, würde man die Ermittlung des Einzelfalls allein der Steuerbehörde übertragen.¹⁶⁸ Unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten ist damit eine Kooperation von Steuerbehörden und Steuerpflichtigem erforderlich.¹⁶⁹ Zur Erfüllung des Vollzugauftrags ist die Finanzverwaltung daher jedenfalls auf das Mitwirken der Steuerpflichtigen angewiesen.¹⁷⁰ Eine solche Mitwirkung Privater entspricht daher nicht nur dem öffentlichen Interesse an Gesetzeskonformität und sachlicher Richtigkeit des Verwaltungshandelns¹⁷¹, sondern

¹⁶² Riedl, in Obermayer/Funke-Kaiser, VwVfG⁵, Einl. Rn. 66; vgl. auch Kallerhoff/Fellenberg, in Stelkens/Bonk/Sachs, § 24 VwVfG⁹ Rn. 1; Ramsauer, in Kopp/Ramsauer, VwVfG¹⁸, § 24 Rn. 3a.

¹⁶³ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 175; Berg, Die Verwaltung Band 9 (1976), S. 161 (165).

¹⁶⁴ Seer, DStJG 31 (2008), S. 7 (12); Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 175 ff.

¹⁶⁵ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 175; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 288 f.

¹⁶⁶ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 175.

¹⁶⁷ So noch Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht I³, S. 320 ff.

¹⁶⁸ Drüen, FR 2011, 101 (104).

¹⁶⁹ Drüen, FR 2011, 101 (104 f.); Seer, StbJb 2004/2005, S. 53 (56 ff.); Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 456.

¹⁷⁰ Seer, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 2 (Jan. 2017); siehe zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Kobar, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, S. 122 ff.

¹⁷¹ Kobar, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, S. 59.

begünstigt letztlich auch den erforderlichen Grundrechtsschutz des Einzelnen. Denn die Mitwirkungspflicht führt zu einer Teilhabe am Verwaltungsverfahren und verhindert so, den Betroffenen zum bloßen Objekt des Verfahrens werden zu lassen.¹⁷²

2. Der Vollzugauftrag der Finanzverwaltung

Die früher vorherrschende Ansicht, dass dem Grundsatz der Rechtsanwendungsgleichheit nur dann eigenständige Bedeutung zukäme, sofern das Gesetz der Verwaltung einen eigenen Wertungs- oder Entscheidungsspielraum zugesteht, ist überholt.¹⁷³ So führte bspw. *Isensee* aus, dass schon der reguläre Gesetzesvollzug die Gleichheit der Rechtsfolge gewährleiste, ohne dass es einer Zutat des Rechtsanwenders bedürfe. „Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit fallen im Stadium der Vollziehung zusammen. Egalität verwirklicht sich durch Legalität.“¹⁷⁴ Tatsächlich ergäbe sich ein solches Ergebnis jedoch nur dann, wenn der Gesetzgeber alle erforderlichen Differenzierungsentscheidungen selbst trifft. Dies entspricht jedoch auch im „strikt gesetzlich determinierten Steuerrecht“ nicht der Realität.¹⁷⁵ Vielmehr muss die Verwaltung bei der Anwendung der Gesetze an die gleichen Maßstäbe zur Herstellung der Gleichmäßigkeit gebunden sein wie der Gesetzgeber.¹⁷⁶ Kern der Rechtsanwendungsgleichheit ist daher, dass das geltende Recht „ohne Ansehen der Person“ angewandt wird.¹⁷⁷ Aber auch darüber hinaus ist es der Verwaltung verwehrt, Differenzierungen ohne sachlichen Grund vorzunehmen oder anhand sachfremder Motive zu entscheiden.¹⁷⁸ Ebenso wenig wie

¹⁷² *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (15); *Tipke*, StRO III², S. 1419.

¹⁷³ Siehe dazu ausführlich bei *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 475; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 47 jeweils m.w.N.

¹⁷⁴ *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, S. 134.

¹⁷⁵ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 485.

¹⁷⁶ *Nußberger*, in Sachs, GG⁸, Art. 3 Rn. 115; *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Rn. 216; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 499; *Schoch*, DVBl. 1988, 863 (868); *Rittler*, DB 1987, 2331 (2332).

¹⁷⁷ BVerfG v. 4.8.2004 – 1 BvR 1557/01, NVwZ 2005, 81, Juris Rn. 9; v. 14.1.1986 – 1 BvR 209/79 u.a., BVerfGE 71, 354, Juris Rn. 23; v. 4.4.1984 – 1 BvR 276/83, BVerfGE 66, 331, Juris Rn. 18; *Hesse*, AöR 109 (1984), S. 174 (185). Siehe dazu ausführlich bei *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 479 f.

¹⁷⁸ *Tipke*, StRO III³, S. 1405; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 57; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 500 f.

der Gesetzgeber¹⁷⁹ kann auch die Verwaltung eine Ungleichbehandlung nicht allein aus einem Fiskalzweck rechtfertigen.¹⁸⁰

Für einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug bedarf es zunächst der Ermittlung des steuerlichen Sachverhaltes. Speziell im Fall des Steuerrechts stellt sich jedoch das Problem der Massenverwaltung, die aufgrund der Komplexität des Steuerrechts und den begrenzten Verwaltungsressourcen eine 100%ige Kontrolle jedes einzelnen Steuerfalls unmöglich macht.¹⁸¹ So hat insbesondere die Prüfung durch den Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung im Jahre 2006 gezeigt, dass „ein Großteil der Steuererklärungen in den Finanzämtern nicht mehr ordnungsgemäß geprüft werden kann.“¹⁸² Dieses Ergebnis wurde durch den Bundesrechnungshof in seinem Bericht nach § 99 BHO aus 2012 noch einmal bestätigt.¹⁸³ Dennoch wäre wohl auch bei Vereinfachung des Steuersystems und Aufstockung der Personals „die vollständige Ermittlung aller besteuereungsrelevanten Sachverhalte durch die Finanzbehörden angesichts der Komplexität der heutigen Lebenssachverhalte eine Utopie“.¹⁸⁴ Dies gilt nicht zuletzt deshalb, weil bereits die Idee einer „einzig richtigen Entscheidung“ mitunter eine Fiktion darstellt.¹⁸⁵ Die Komplexität des Steuerrechts und insbesondere seiner Bewertungsvorschriften machen die Feststellungen in steuerlichen Verfahren „alles andere als eindeutig“¹⁸⁶. Vielmehr besitzt die Finanzbehörde für die Beurteilung und Festlegung der von ihr gewählten richtigen Entscheidung einen Konkretisierungsspielraum.¹⁸⁷ Daneben

¹⁷⁹ Siehe dazu bereits unter C.IV.2.

¹⁸⁰ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 253.

¹⁸¹ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 228 f.; vgl. auch BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 4; *Drüen*, FR 2011, 101 (106); *Schmidt/Schmitt*, FS Spindler, S. 529 (532); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 528.

¹⁸² Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 13.

¹⁸³ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 17.

¹⁸⁴ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 228; vgl. auch *Söhn*, in H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 74 (März 2010); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 507; *Isensee*, in Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren, S. 19 (20 f.).

¹⁸⁵ *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts²⁰, § 2 Rn. 76; *Vogel*, in FS Döllerer, S. 677 (686). Insbesondere in Bezug auf das Steuerverfahren veranschaulicht bei *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 170.

¹⁸⁶ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 170.

¹⁸⁷ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 171.

wäre es nicht nur schon tatsächlich gar nicht durchführbar, würde man von den Finanzbehörden verlangen, sich den Steuerfällen mit der gleichen Intensität und dem gleichen Zeitaufwand zu widmen, wie die Gerichte.¹⁸⁸ Im Übrigen wäre mit Blick auf das Budgetrecht als garantierte Kernkompetenz der Parlamente¹⁸⁹ eine unbegrenzte Personalausstattung der Finanzverwaltung bereits praktisch ausgeschlossen.¹⁹⁰ Auch würde es einen unverhältnismäßigen Eingriff in die Kernbereiche der ehelichen und familiären Lebensgemeinschaft bedeuten.¹⁹¹ „Die Finanzbehörden befinden sich deshalb *dauerhaft* in einem *Zielkonflikt* zwischen der periodischen (zeitgerechten) Sicherstellung des Gesamtvollzugs und der sorgfältigen Sachaufklärung im Einzelfall.“¹⁹²

Um diesen Konflikt zu lösen, wurden verschiedene Vorschläge gemacht, um die Anforderungen an Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit zu einem schonenden Ausgleich zu führen. Dabei wurde insbesondere der Versuch unternommen, die Legalität des Verwaltungsvollzugs zu relativieren bzw. sie hinter der Egalität zurücktreten zu lassen. Ein derartiger Vorschlag *Arndts*¹⁹³, im Falle eines Vollzugsnotstands einen vereinfachenden Gesetzesvollzug durchzuführen, aber auch die Lösung *Isensees*¹⁹⁴, die Verwaltung habe eine Notkompetenz und ein Verwaltungsermessen, die vorhandenen Kapazitäten möglichst effektiv bei größtmöglicher Nähe zum Gesetz zu verwenden, sind vehement auf Kritik gestoßen.¹⁹⁵ Eine solche Lösung würde der Bedeutung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht gerecht werden. Denn diese ist nicht bloß „Mittel zum Zweck der willkürfreien, gleichmäßigen Normrealisation“¹⁹⁶, sondern ein zentraler Verfassungsgrundsatz zur Wahrung der Kompetenzordnung.¹⁹⁷ Dass eine Erhöhung der Verwaltungskapazitäten diese „Diskrepanz zwischen Vollzugauftrag und Voll-

¹⁸⁸ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 25 (Jan. 2017).

¹⁸⁹ BVerfG v. 27.5.1992 – 2 BvF 1/88, BVerfGE 86, 148, Juris Rn. 389; *Gröpl*, in BK, GG, Art. 110 Rn. 79 ff. (Sep. 2015); *Kube*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 109 Rn. 41 (Mai 2011).

¹⁹⁰ *Seer*, StbJb 2016, S. 55 (57).

¹⁹¹ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 25 (Jan. 2017).

¹⁹² *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 228 (Hervorhebung im Original).

¹⁹³ *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, S. 87 f.

¹⁹⁴ *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, S. 171 ff.

¹⁹⁵ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 229 ff.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 507; *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 42 ff.; *Lambrecht*, DStJG 12 (1989), S. 79 (103 ff.) jeweils m.w.N.

¹⁹⁶ *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, S. 86.

¹⁹⁷ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 233.

zugskapazität“¹⁹⁸ überwinden kann, wird schon aus praktischen und politischen Gründen versagt.¹⁹⁹ *Eckhoff* hält die Herstellung von Rechtsanwendungsgleichheit durch Erhöhung der Kapazität der Finanzverwaltung schon theoretisch für unmöglich.²⁰⁰

Die Frage nach der richtigen Bearbeitungs- bzw. Aufklärungsintensität bleibt damit. Fest steht, dass sie durch die (vor der Bearbeitung) erkennbaren Umstände des konkreten Falles gesteuert werden muss und eben nicht allein durch die Auslastung der Verwaltungskapazität.²⁰¹ Doch wie intensiv muss die Prüfung nun ausfallen, um dem Gleichheitssatz Genüge zu tun? Oder mit *Eckhoffs* Worten: „Wieviel ‚Gleichheit durch Gesetzmäßigkeit‘ (fordert) der allgemeine Gleichheitssatz der Verfassung mindestens“?²⁰²

Die genaue Überprüfung jeder Steuererklärung auf ihren kompletten Inhalt hin, also das Ausräumen sämtlicher erdenklicher und noch so entfernter Zweifel, bedeutet es jedenfalls nicht.²⁰³ Zwar wird zum Teil noch immer für das Besteuerungsverfahren wie für das allgemeine Verwaltungsverfahren auch das Prinzip von der vollen Wahrheitsüberzeugung als Regelbeweismaß angenommen.²⁰⁴ Danach müsste der Finanzbeamte die erklärten Sachverhaltselemente jeweils mit „an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“²⁰⁵ für zutreffend erachten. Doch wäre dies im Fall der Massenverwaltung für jeden einzelnen Steuerfall weder tatsächlich möglich, noch ist es für die Sicherstellung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich.²⁰⁶ Steuerrelevante Sachverhalte

¹⁹⁸ So *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 508.

¹⁹⁹ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 508; vgl. auch *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 25 (Jan. 2017); *ders.* DStJG 31 (2008), S. 7 (31); *Schmidt*, DStJG 31 (2008), S. 37 (39).

²⁰⁰ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 508.

²⁰¹ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 504.

²⁰² *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 508.

²⁰³ *Schmidt/Schmitt*, in FS Spindler, S. 529 (533); *Söhn*, in H/H/S, AO/FGO, § 85 Rn. 46 (Aug. 2016), § 88 AO Rn. 175, 194 (März 2010); *Driien*, in Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 1 (13); *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (11); so auch *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, S. 292 ff.

²⁰⁴ *Lambrecht*, DStJG 12 (1989), S. 79 (81); *Nierhaus*, Beweismaß und Beweislast, S. 61 ff. Siehe für eine ausführliche Darstellung *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 182 ff. m.w.N.

²⁰⁵ *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, S. 292.

²⁰⁶ *Seer*, StuW 2015, 315 (317); vgl. auch *Spindler*, FR 2011, 122.

können und müssen daher schon gar nicht zur vollen Überzeugung des Bearbeiters festgestellt werden.²⁰⁷ Wenn aber die Einzelfallprüfung eines jeden Sachverhalts unmöglich ist und damit nur ein Teil der Steuererklärungen vollumfänglich geprüft werden, ergeben sich erneut gleichheitsrechtliche Probleme.²⁰⁸

Dementsprechend fordert *Seer*, „die begrenzten Verwaltungsressourcen nicht durch einen geringen Teil der Fälle zu binden, sondern ihrer spezifischen Eigenart entsprechend auf alle Fälle gleichermaßen zu verteilen, d.h. die Sachaufklärung insgesamt *relativ gleich* zu beschränken“.²⁰⁹ Dies wiederum hätte zur Folge, dass der Einzelvollzug im Ergebnis an der praktischen Realisierbarkeit des Gesamtvollzugs ausgerichtet wird, mithin an den Kapazitäten der Finanzverwaltung.²¹⁰ Eine solche Ausrichtung an der tatsächlichen Arbeitsauslastung der Finanzbehörden dürfte aber nur grundsätzlich erfolgen, nicht bezogen auf den Einzelfall.²¹¹ Willkürlich wäre es also, wenn der einzelne Finanzbeamte die Intensität der Überprüfung der einzelnen Steuererklärung von seiner aktuellen Arbeitssituation abhängig machte. Eine solche Vorgehensweise „beschwörte (...) die Gefahr einer so unterschiedlichen Handhabung herauf, dass (sic!) dies nicht mehr als ein auf die einzelne Rechtssache bezogener, sondern von ihr nahezu völlig unabhängiger, mehr oder minder dem Zufall überlassener und mithin willkürlicher Maßstab erschiene. Dies verstieße gegen das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit, Art. 3 Abs. 1 GG.“²¹²

Gleiches gilt auch dann, wenn die Bearbeitungsintensität nicht bezogen auf die Verwaltungskapazität des jeweiligen Bearbeiters, sondern bezogen auf die Verwaltungskapazitäten der Finanzverwaltung insgesamt und ausschließlich anhand dessen gesenkt würden. Denn eine solche ausschließliche Ausrichtung der Prü-

²⁰⁷ *Seer*, StSud 2010, 369 (370); anders aber *Söhn*, in H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 222 ff. (März 2010); *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, S. 292 ff.; *Schmidt*, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, S. 47; *Birkenfeld*, Beweis und Beweiswürdigung, S. 146 f.

²⁰⁸ So nimmt *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 232, insoweit eine willkürliche Besteuerung an.

²⁰⁹ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 232 (Hervorhebung im Original); ebenso *Söhn*, in H/H/S, AO/FGO, § 88 AO Rn. 223 (März 2010); *Rittler*, DB 1987, 2331 (2332); *Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, S. 93.

²¹⁰ Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 232.

²¹¹ Wohl auch *Rittler*, DB 1987, 2331 (2332).

²¹² BVerfG v. 11.6.1980 – 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277, Juris Rn. 50 in Bezug auf die Zulassung einer Revision in Abhängigkeit von der Arbeitsauslastung.

fung einer Steuererklärung an den Verwaltungskapazitäten der Finanzverwaltung würde schließlich dazu führen, dass die Intensität der Prüfungen insgesamt monoton verlief, eine intensivere oder weniger intensive Prüfung im Einzelfall anhand weiterer Anhaltspunkte also nicht erfolgte.²¹³ Dies wiederum kann im Einzelfall dazu führen, dass eine offensichtlich an vielen Stellen rechtswidrige Steuererklärung in gleich intensivem Maße zu prüfen wäre, wie eine plausible. Zugespitzt gesagt, müsste der Bearbeiter eine Steuererklärung sehenden Auges rechtswidrig „durchwinken“ und dies nur, weil das Maß an relativer Bearbeitungsintensität für diesen Sachverhalt erfüllt wäre. Die Aussage, dass die Bearbeitungsintensität in Relation zu den Verwaltungskapazitäten der Finanzverwaltung verlaufen müsse, führt damit lediglich zu der bereits festgestellten Ausgangslage: Die begrenzten Kapazitäten in der Finanzverwaltung „zwingen“ zur Herabsetzung der Bearbeitungsintensität insgesamt, wenngleich weder der einzelne Sachbearbeiter seine Auslastung als Maßstab heranziehen darf, noch Umstände des Einzelfalls außer Acht gelassen werden dürfen.

Einen äußeren Rahmen erfährt der Vollzugauftrag der Finanzverwaltung durch das Über- und Untermaßverbot.²¹⁴ Das Untermaßverbot ist dabei aus der grundrechtlichen Schutzpflicht des Staates geboren und kennzeichnet eine unverhältnismäßige staatliche Zurückhaltung.²¹⁵ Bezogen auf den Steuervollzug meint das Untermaßverbot daher insbesondere die Nichtanwendung entgegen gesetzlicher Anordnung, also einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.²¹⁶ Eine solche unverhältnismäßige staatliche Zurückhaltung käme dabei insbesondere dann in Betracht, wenn die Finanzverwaltung bereits ihrer Aufklärungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Währenddessen statuiert das Übermaßverbot eine Obergrenze für den Eingriff in die Freiheitsgrundrechte.²¹⁷ Diese Obergrenze wäre jedenfalls dann überschritten, wenn die freiheitsbeschränkende Sachverhaltsermittlung durch die Finanzverwaltung zu keinem oder nur zu einem geringen Mehr an Gesetzmäßigkeit führte.²¹⁸ Die Grund-

²¹³ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 509.

²¹⁴ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 288 ff. Siehe zu den Auswirkungen des Untermaßverbotes auf die Gesetzgebung noch unter C.VI.2.

²¹⁵ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 299, insb. Fn. 371; *ders.*, in FS BFH Band II, S. 1717 (1724).

²¹⁶ Siehe dazu bereits unter C.III.

²¹⁷ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 299.

²¹⁸ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 298 f.

sätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung sind insofern stets in Relation zu den betroffenen Freiheitsgrundrechten der Steuerpflichtigen zu setzen.²¹⁹ Daher wird auch von einem „Optimierungsauftrag“ der Finanzbehörden gesprochen, der letztlich auf einen angemessenen Ausgleich der divergierenden Rechtsgüter abzielt.²²⁰ So darf der Staat auf der einen Seite nicht insgesamt übermäßig zur Sachverhaltsaufklärung in die Freiheitsrechte der Betroffenen eingreifen (Übermaßverbot).²²¹ Auf der anderen Seite darf sich der Staat aber auch nicht auf den Angaben des Betroffenen ausruhen (Untermaßverbot). Ein übermäßiger Eingriff ist daher ebenso unzulässig wie eine übermäßige staatliche Zurückhaltung.²²²

Die Frage nach der erforderlichen Aufklärungsintensität hängt im Wesentlichen auch davon ab, in wessen Verantwortungsbereich die zutreffende Sachverhaltsermittlung fällt. Denn insbesondere in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige keine oder nur unzureichende oder gar fehlerhafte Angaben macht, muss entschieden werden, zu wessen Lasten dies gehen soll. Eine Alleinverantwortlichkeit der Finanzbehörde ist jedenfalls abzulehnen.²²³ Zwar gebietet es der rechtsstaatliche Untersuchungsgrundsatz, dass die Aufklärung des Sachverhaltes nicht allein vom Vorbringen der Parteien abhängig sein darf; insofern ist die Finanzverwaltung verpflichtet, im Sinne einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung auch dafür Sorge zu tragen, eine materiell richtige Gesetzesanwendung zu erreichen. Doch kann die Mitwirkung der Steuerpflichtigen nicht allein als ein mögliches Mittel des Amtsermittlungsgrundsatzes gesehen werden.²²⁴ Denn dieser Ansatz würde die Bedeutung verkennen, die einer Mitwirkung der Beteiligten in Steuerverfahren zukommt. Ohne die vom Steuerpflichtigen oder von Dritten übermittelten Informationen wäre die Ermittlung des Sachverhaltes schon tatsächlich nicht möglich und damit auch nicht im Sinne einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung. Dies verdeutlichen auch die Regelungen der §§ 328 ff. AO,

²¹⁹ Seer, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 26 (Jan. 2017).

²²⁰ Seer, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 26 (Jan. 2017); vgl. *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), S. 151 (157); *Schwarze*, DÖV 1980, 581 (591).

²²¹ Siehe dazu bereits unter C.IV.1.

²²² Seer, in T/K, AO/FGO, § 85 Rn. 27 (Jan. 2017); Seer, *Verständigungen in Steuererfahren*, S. 298 f.

²²³ So aber *Kobor*, *Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht*, S. 126 ff.; *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, S. 166 ff.; *Wittmann*, *StuW* 1987, 35 (44 f.).

²²⁴ Seer, *Verständigungen in Steuererfahren*, S. 177 f.

die bei Verletzung der Mitwirkungspflicht den Einsatz von Zwangsmitteln zulassen und § 162 Abs. 2 AO, der die Finanzbehörde sogar zur Schätzung ermächtigt. Im Ergebnis ist daher jedenfalls von einer Verantwortungsgemeinschaft von Steuerpflichtigem und Steuerbehörde bei der Sachverhaltsaufklärung auszugehen.²²⁵ Doch schwebt auch im Falle der dem Steuerpflichtigen zugesprochenen Verantwortung jene der Steuerbehörden gleichsam noch mit. Auch eine Mitwirkungspflichtverletzung durch den Steuerpflichtigen kann die Pflicht der Finanzverwaltung zur Sachaufklärung nicht gänzlich beseitigen.²²⁶ Sie beeinflusst aber das seitens der Finanzverwaltung mögliche und zumutbare Maß der Sachaufklärung. Die Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen zur Sachverhaltsaufklärung geht daher jedenfalls so weit, dass sich im Falle der Verletzung der ihm auferlegten Mitwirkungspflichten das Beweismaß der Finanzbehörden entsprechend § 162 Abs. 2 AO auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit minimiert und aus diesem Verhalten auch für den Steuerpflichtigen nachteilige Schlüsse gezogen werden können.²²⁷ Dies gilt jedenfalls solange und soweit die Finanzbehörden den Sachverhalt nicht anderweitig in zumutbarer Weise aufklären können.²²⁸ Denn wenngleich die Absenkung des Beweismaßes von der vollen Überzeugung letztlich aus dem Ziel der Herstellung von Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit folgt, so widerspräche es diesem Ziel, wenn einzelne Steuerpflichtige dadurch in unzulässiger Weise begünstigt würden. Gerade dann, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, darf ihm die Absenkung des Beweismaßes nicht zum Vorteil gereichen.²²⁹ Erfüllt der Steuerpflichtige hingegen seine Mitwirkungspflichten, dürfen die Finanzbehörden ihn auch nicht mittels Beweislastentscheidung benachteiligen.²³⁰ Der Amtsermittlungsgrundsatz begründet daher eine Letztverantwortung der Finanzverwaltung als „Treuhanderin

²²⁵ BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462, Juris Rn. 14 ff.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 179.

²²⁶ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 177.

²²⁷ Vgl. BFH v. 29.11.2017 – X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Juris Rn. 43; v. 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015, Juris Rn. 58; v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462, Juris Rn. 17, 23, st. Rspr.; *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 3 (Jan. 2017); *ders.* Verständigungen in Steuerverfahren, S. 193.

²²⁸ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 195.

²²⁹ *Seer*, StStud 2010, 369 (371); *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 193.

²³⁰ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 194.

der Gemeinwohlinteressen“, die Steuerfälle unter Zuhilfenahme der Steuerpflichtigen hinreichend aufzuklären.²³¹

Unter Berücksichtigung des jeweiligen Norminhalts kann richtiger Weise das Beweismaß daher nur dann auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit reduziert werden, wenn das Sachaufklärungsdefizit im Falle von steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen auf einer Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen beruht oder ein solches im Falle von steuerentlastenden oder -mindernden Tatsachen eben keine Folge einer Mitwirkungspflichtverletzung ist. Im Übrigen bleibt es beim Regelbeweismaß der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit.²³² Liegt ein offensichtliches Versehen seitens des Steuerpflichtigen vor oder wurde die Mitwirkung aus Unkenntnis verletzt, treffen die Steuerbehörden daneben noch nach § 89 AO Fürsorge- und Beratungspflichten.²³³

Wenn daher die Aufklärung des Sachverhaltes jedenfalls in einer Letztverantwortung der Finanzbehörden liegt, aber das Beweismaß einer vollen Überzeugung jedes Sachverhaltselements eines jeden Steuerfalles schon an der praktischen Durchführbarkeit scheitert, so müssen jedenfalls diejenigen Steuerfälle mehr Beachtung finden, bei denen die Gefahr einer unzutreffenden Sachverhaltsmitteilung besonders hoch ist. Insoweit gebietet es auch die tatsächlich mangelnde Möglichkeit der Verifizierung sämtlicher Angaben der Steuerpflichtigen, diesem grundsätzlich einen Vertrauensvorschuss zu gewähren, sofern keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die von ihm erklärten Tatsachen unrichtig oder unvollständig sind.²³⁴ Nur dann, wenn sich dem Bearbeiter Zweifel aufdrängen, muss er diesen nachgehen.²³⁵ Dies gab bis zum 11. Januar 2017 auch noch der

²³¹ Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 21 Rn. 4; Kühn, FR 2008, 506 (510).

²³² Seer, StStud 2010, 369 (371); ders., Verständigungen in Steuerverfahren, S. 184 ff.

²³³ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 180.

²³⁴ BFH v. 25.1.2017 – I R 70/15, BStBl. II 2017, 780, Juris Rn. 14; v. 28.6.2006 – XI R 58/05, BStBl. II 2006, 835, Juris Rn. 19; v. 7.7.2004 – XI R 10/03, BStBl. II 2004, 911, Juris Rn. 12, st. Rspr.; Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 21 Rn. 5; Söhn, in H/H/S, AO/FGO, § 85 AO Rn. 46 (Aug. 2016); Münch, DStR 2013, 2150 (2151); Schmidt/Schmitt, in FS Spindler, S. 529 (533); Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 278 f.; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 292 ff.; Friauf, StbJb. 1977/78, S. 39 (60), jeweils m.w.N.

²³⁵ BFH v. 5.8.2004 – VI R 90/02, BFH/NV 2005, 559, Juris Rn. 18; v. 24.1.2002 – XI R 2/01, BStBl. II 2004, 444, Juris Rn. 13; v. 23.6.1993 – I R 14/93, BFHE 171, 521, Juris Rn. 25; v. 10.2.1988 – II R 206/84, BFHE 152, 412, Juris Rn. 14; v. 13.11.1985 – II R 208/82, BFHE 145, 487, Juris Rn. 13; v. 28.1.1970 – I R 123/67, BFHE 98, 171, Juris Rn. 20; Schmidt/Schmitt, in FS Spindler, S. 529 (534); vgl. auch Seer, DStJG 31 (2008), S. 7 (14 ff.).

Anwendungserlass zur Abgabenordnung vor. Im AEO zu § 88 Ziffer 2 S. 2 bis 4 hieß es:

„Die Finanzbehörden sind nicht verpflichtet, den Sachverhalt auf alle möglichen Fallgestaltungen zu erforschen. Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind (...). Die Finanzbehörde kann den Angaben eines Steuerpflichtigen Glauben schenken, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass seine Angaben falsch oder unvollständig sind (...).“

Insoweit wird die Prüfung des Steuerfalls wenigstens zu einer stichprobenhaften Plausibilitätskontrolle, die sich an den Erfahrungen der Behörde misst.²³⁶ Es findet also eine Konzentration der Sachverhaltsaufklärung auf die zweifelhaften Steuerfälle statt, die wohl letztendlich mit einer erheblichen Senkung des Beweismaßes einhergeht.²³⁷ Zur Sicherung einer Vollzugsgleichheit ist damit eine hinreichende Kontrolle der Angaben des Steuerpflichtigen bzw. sonstiger Mitwirkender erforderlich.²³⁸

Die Aufklärung eines Steuersachverhaltes hat damit nach dem ihm zugrunde liegenden Aufklärungsbedürfnis zu erfolgen. In welchem Umfang der jeweilige Sachverhalt einer weiteren Aufklärung bedarf, liegt dann im Ermessen des Sachbearbeiters. Das bedeutet auf der einen Seite, dass die Aufklärungspflicht dort ihre Grenze findet, wo das Vorbringen der Beteiligten keinen tatsächlichen Anlass zu weiterer Aufklärung bietet.²³⁹ Auf der anderen Seite kann ein solcher Verzicht auf eine weitere Sachverhaltsermittlung aber nur einzelfallbezogen und eben nicht generell erfolgen.²⁴⁰ Ausgehend von der einzelnen Steuererklärung könnte man mehrere Anhaltspunkte heranziehen, um ein solches Aufklärungsbedürfnis festzustellen. Dies wären beispielsweise die Höhe der wohlmöglich verkürzten Steuer bzw. der erwarteten Steuermehreinnahmen, die Einkunftsart

²³⁶ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 190, 236; Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierung, S. 290 ff.

²³⁷ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 190.

²³⁸ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 65 ff.; v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 115; BFH v. 29.11.2005 – IX R 49/04, BStBl. II 2006, 178, Juris Rn. 19 ff.; Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 21 Rn. 4; Seer, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 27 (Jan. 2017); Tipke, StRO III², S. 1461 ff.

²³⁹ Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 5; BVerwG v. 29.6.1999 – 9 C 36/98, BVerwGE 109, 274, Juris Rn. 9.

²⁴⁰ Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 5.

bzw. das Unternehmen an sich sowie etwaige subjektive Merkmale des Steuerpflichtigen, wie etwa eine frühere Steuerhinterziehung.

3. Die Aufklärung des Sachverhalts entsprechend des Aufklärungsbedürfnisses

a) Mögliche Differenzierungskriterien zur Beurteilung des Aufklärungsbedürfnisses

Wenn sich das Aufklärungsbedürfnis daraus ergibt, dass dem Finanzbeamten Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen erwachsen, so kann der Ursprung dieser Zweifel zwei Ursachen haben: einerseits Zweifel hinsichtlich der zutreffenden Mitteilung des Sachverhalts, andererseits Zweifel hinsichtlich der Rechtsanwendung durch den Steuerpflichtigen. Insofern ist es an dem Finanzbeamten aufzuklären, wann der Steuerpflichtige den Sachverhalt unzutreffend mitgeteilt hat und/oder ihm Fehler in der anschließenden Subsumtion unterlaufen sind.

Die Merkmale, anhand derer dem Finanzbeamten Zweifel erwachsen, sind vielfältig. Einerseits sind es die Angaben des Steuerpflichtigen für sich gesehen aber auch in Beziehung untereinander. So müssten dem Sachbearbeiter Zweifel an der Richtigkeit der Angaben erwachsen, wenn der Steuerpflichtige einerseits Werbungskosten wegen eines häuslichen Arbeitszimmers geltend macht, andererseits aber hohe Fahrtkosten von Wohnung zur Tätigkeitsstätten.²⁴¹ Ebenso könnten aber auch Mitteilungen durch Dritte dazu führen, dass die Richtigkeit einer Steuererklärung hinterfragt wird, etwa in den Fällen, in denen Kontrollmitteilungen eines anderen Finanzamtes vorliegen.

Eine Orientierung zur Höhe der Bearbeitungsintensität anhand der Art der Einkünfte sah die GNOFÄ²⁴² von 1981 vor. Diese teilten die Einkünfte in drei Gruppen auf: in diejenigen Steuerfälle, die der regelmäßigen Betriebsprüfung unterliegen bzw. in denen innerhalb der nächsten drei Jahre eine Betriebsprüfung vorgesehen ist (Gruppe 1), Steuerfälle mit Einkünften nach § 2 I Nr. 4 bis 7 EStG

²⁴¹ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11.

²⁴² Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens, BStBl. I 1981, 270. Diese Dreiteilung wurde durch die GNOFÄ 1997 durch eine Zweiteilung ersetzt, welche Intensivprüffälle auf der einen und sonstige Fälle auf der anderen Seite unterschied, BStBl. I 1996, 1391.

sowie Einkünften nach § 2 I Nr. 1 bis 3 EStG, sofern im letztgenannten Fall die Betriebe als Kleinbetriebe i.S.d. Betriebsprüfungsordnung eingestuft sind (Gruppe 2) und die übrigen Steuerfälle (Gruppe 3). Die Rechtswidrigkeit einer solch pauschalen Einordnung ist offensichtlich, liegen doch keine Anhaltspunkte oder Erfahrungswerte dahingehend vor, dass Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft ihre Einkünfte weniger zutreffend erklären, als Steuerpflichtige mit Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen.²⁴³

Die Höhe der Einkünfte könnte jedoch als Maßstab für das Aufklärungsbedürfnis dienen. Die Rechtfertigung einer damit einhergehenden Ungleichbehandlung kann sich freilich nicht darauf stützen, dass mit höheren Einkünften auch höhere Steuerverkürzungen einhergingen, dass also reiche Steuerpflichtige mehr Steuern hinterziehen würden als weniger wohlhabende. Eine solche pauschale Differenzierung muss mit denselben Argumenten begegnet werden wie die Ausrichtung des Aufklärungsbedürfnisses anhand der Art der Einkünfte. Schaut man sich jedoch Steuerfälle mit höheren Einkünften einmal genauer an, so wird deutlich, dass die Sachverhalte in der Regel weitaus facettenreicher sind. Auch bergen höhere Einkünfte nicht nur die Gefahr der durch den Steuerpflichtigen versuchten Steuerverkürzung, sondern auch der zu hohen Steuerfestsetzung durch das Finanzamt. Insoweit kann damit auch dem Argument begegnet werden, dass die Höhe der Bearbeitungsintensität anhand der Höhe der Einnahmen aus rein fiskalischen Motiven erfolge.²⁴⁴

b) Gleichmäßige und Gesetzmäßige Besteuerung per Zufallsauswahl?

Daneben ist fraglich, ob auch eine zufallsgesteuerte Auswahl der Steuerfälle – losgelöst vom jeweiligen Aufklärungsbedürfnis – zu einem insgesamt gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug führen könnte. Dass die Zufallsauswahl dabei insgesamt die Beurteilung eines Steuerfalles anhand dessen Aufklärungsbedürfnisses ersetzt, ist unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten an dieser Stelle fernliegend. Zwar ist auch der deutschen Rechtsordnung die Entscheidung oder Beurteilung von Sachverhalten mittels Zufall nicht gänzlich fremd,²⁴⁵ doch glei-

²⁴³ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 510.

²⁴⁴ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 511.

²⁴⁵ Siehe dazu die Beispiele bei v. Arnould, Recht und Spielregeln, S. 181 ff.: So erfolgt eine Zufallsauswahl z.B. im Falle der Stimmgleichheit bei der Besetzung öffentlicher Ämter

chen sich diese Fälle in den wesentlichen Punkten: Zum einen darf es zu einer Zufallsauswahl erst dann kommen, wenn eine Situation vorliegt, in der entschieden werden *muss*.²⁴⁶ Auch bedarf es stets einer objektiven Vorauswahl derjenigen Fälle, die dann mittels Zufallsauswahl weiter reduziert werden. „Eine reine Losentscheidung darf es im Recht nicht geben“.²⁴⁷ Zum anderen kann die Zufallsauswahl berechtigterweise erst dann zum Einsatz kommen, wenn die Auswahl anhand objektiver Kriterien nicht weiterführt, weil die Alternativen gleichwertig sind.²⁴⁸ Wenn es also wie im Fall der Besetzung öffentlicher Ämter (§ 5 S. 3 BWahlG) zu einer Stimmgleichheit mehrerer Kandidaten kommt, so ist die Entscheidung für nur einen Kandidaten unbedingt erforderlich. Die Entscheidung per Los ist daher auch unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten angemessen, da die Kandidaten die gleichen objektiven Voraussetzungen (gleiche Anzahl der Stimmen) aufweisen.

Im Falle des Steuervollzugs wäre eine Zufallsauswahl daher erst dann denkbar, wenn einerseits eine Reduzierung der zu prüfenden Fälle rechtsstaatlich geboten ist, andererseits die prüfbedürftigen Fälle bereits anhand objektiver Kriterien ausgewählt wurden und die Möglichkeiten zur weiteren Beurteilung des Aufklärungsbedürfnisses ausgeschöpft sind. Doch wird wohl einerseits die Vielfältigkeit der steuerlichen Sachverhalte immer zu einem, wenn auch nur geringfügig abweichenden Unterschied in ihrem Aufklärungsbedürfnis führen. Daneben führen diese Unterschiede im jeweiligen Aufklärungsbedürfnis bereits zu einer deutlichen Senkung der zu prüfenden Sachverhalte, sodass eine weitere Reduzierung mittels Zufallsauswahl an dieser Stelle wohl schon nicht angezeigt ist. Anders, als im Fall der Besetzung öffentlicher Ämter, gäbe es daher wohl keinen Grund, die zu prüfenden Steuerfälle losgelöst vom Aufklärungsbedürfnis weiter zu reduzieren. Der Zufall allein ist kein zulässiges Differenzierungskriterium.

Rechtsstaatlich zulässig oder gar geboten könnte eine Zufallsauswahl daher allenfalls dann sein, wenn sie nicht die Aussteuerung der prüfungsbedürftigen Sachverhalte ersetzen, sondern vielmehr ergänzen soll. Dies wäre dann denkbar,

(§ 5 Satz 3 BWahlG), bei der Aufteilung von Gütern einer Gemeinschaft (§ 752 S. 2 BGB) oder aber bei der Teilhabe an staatlichen Leistungen, wie etwa bei Numerus-Clausus-Entscheidungen.

²⁴⁶ V. Arnauld, *Recht und Spielregeln*, S. 189 f.

²⁴⁷ V. Arnauld, *Recht und Spielregeln*, S. 189.

²⁴⁸ V. Arnauld, *Recht und Spielregeln*, S. 187 f.

wenn sie einen darüber hinausgehenden Zweck verfolgt, wie etwa einen positiven Einfluss auf das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen oder aber letztlich als Kontrollinstrument der Verwaltung fungiert.²⁴⁹

c) Der Einfluss von Wirtschaftlichkeitserwägungen auf das Aufklärungsbedürfnis

Eine weitere Ausprägung des Rechtsstaatsprinzips stellt das Wirtschaftlichkeitsgebot dar, das alle Staatsgewalt bindet.²⁵⁰ Verwurzelt im Verhältnismäßigkeitsprinzip fordert es bei allen Maßnahmen, die günstigste Relation zwischen dem gesteckten Ziel und den eingesetzten Mitteln anzustreben.²⁵¹ Dies spiegelt auch Art. 108 Abs. 4 S. 1 GG wider, der bei messbarer Effizienzsteigerung ein Zusammenwirken von Bundes- und Landesfinanzbehörden sowie Aufgabenübertragungen erlaubt; alles im Lichte eines gleich- und gesetzmäßigen Steuervollzugs.²⁵² Insofern ist ebenso die Finanzverwaltung verpflichtet, auch Wirtschaftlichkeitsaspekte in die Abwägungsentscheidung einzubeziehen.²⁵³ Denn letztlich verfügt die Exekutive über ihre sachlichen und persönlichen Mittel nur als Treuhänderin der Allgemeinheit.²⁵⁴ Daher ist sie dazu angehalten, die Ressourcen möglichst effizient einzusetzen. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund des Verwaltungsvollzugs im Rahmen der Massenverwaltung. Denn wenn es der Verwaltung schon nicht möglich ist, sämtliche Steuererklärungen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen, so muss sie jedenfalls dafür Sorge tragen, die begrenzten Verwaltungsressourcen möglichst zweckmäßig einzusetzen, um ein Höchstmaß an Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit zu erreichen.²⁵⁵ Dieses Ziel eines Höchstmaßes an Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit erfordert also gerade einen effizienten Einsatz der Verwaltungsressourcen und ist daher im Rahmen des Steuervollzugs zugleich Ursprung und Grenze des Wirtschaftlichkeitsgebots. Denn der Fiskalzweck allein vermag dieses Ziel nicht herzustellen. Er kann die

²⁴⁹ Siehe dazu noch unter D.I.3.d).

²⁵⁰ VerfGH NRW v. 2.9.2003 – 6/02, NVwZ 2004, 217, Juris Rn. 47; *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (17 f.) m.w.N.; v. *Armin*, Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip, S. 71, 82, 121.

²⁵¹ VerfGH NRW v. 2.9.2003 – 6/02, NVwZ 2004, 217, Juris Rn. 48.

²⁵² *Seer/Drüen*, in Kluth, Föderalismusreformgesetz, Art. 108 GG Rn. 31.

²⁵³ *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (17 f.).

²⁵⁴ *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (18).

²⁵⁵ Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 302 f.; *Wahl*, VVDStRL 41 (1983), S. 151 (163).

Auslegung eines Steuergesetzes nicht strukturieren, weil er kein Maß in sich trägt.²⁵⁶ Das Interesse des Staates, Einnahmen zu erzielen, kann damit nicht als Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung dienen und folglich auch nicht unter dem Deckmantel des Wirtschaftlichkeitsgebotes als Prämisse des Verwaltungsvollzugs gelten.²⁵⁷ Nicht im Sinne des Wirtschaftlichkeitsgebots ist es also, wenn sich die Finanzverwaltung am Ziel eines höchstmöglichen fiskalischen Ertrages ausrichtet. Das Wirtschaftlichkeitsgebot ist daher vielmehr als „Sekundär- oder Relationswert“ zu sehen, dessen Regelungswirkung im Rahmen der vorrangigen Wertentscheidungen und Verfassungsmaßstäbe liegt.²⁵⁸ Es dient dazu, das Ziel der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu optimieren, nicht jedoch, dieses Ziel um seiner selbst willen einzuschränken.²⁵⁹

4. Zwischenfazit

Die obigen Ausführungen legen nahe, dass eine strikte Aufgabentrennung von Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung besteht. Während der Gesetzgeber die Steuergesetze freiheitsschonend und dem Gleichheitssatz entsprechend auszugestalten hat, ist es Aufgabe der Finanzverwaltung, diese Gesetze gleichmäßig und gesetzmäßig zu vollziehen. Dabei darf sich die Finanzverwaltung einerseits nicht über das geltende Recht hinwegsetzen, darf es andererseits aber auch nicht unangewendet lassen. Vielmehr hat sie entsprechend ihrer tatsächlichen Möglichkeiten insbesondere unter Berücksichtigung des Massenvollzugs für eine größtmögliche Herstellung von Rechtsanwendungsgleichheit zu sorgen. Dies wiederum bedeutet, die Steuerfälle anhand des ihnen jeweils innewohnenden Aufklärungsbedürfnisses zu prüfen und dann im Sinne des materiellen Steuergesetzes zu veranlagern.

Doch darf von der Finanzverwaltung nichts Unmögliches verlangt werden.²⁶⁰ So wird die tatsächliche Möglichkeit der Herstellung von Rechtsanwendungsgleich-

²⁵⁶ *Vogel*, in FS Döllerer, S. 677 (687). Siehe dazu bereits unter C.V.2.

²⁵⁷ *Tipke*, StRO III², S. 1456; *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (19); *Drüen*, in FS Kruse, S. 191 (204).

²⁵⁸ *Drüen*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (262 f.); *Jestaedt*, in Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht¹⁵, § 11 Rn. 3.

²⁵⁹ *Drüen*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (262 f.); *Gröpl*, in Gröpl, BHO/LHO, § 7 Rn. 17; *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (18 f.); v. *Armin*, in FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, S. 259 (265 f.).

²⁶⁰ Siehe dazu bereits unter C.V.2.

heit nicht nur durch das Problem der Massenverwaltung erschwert; vielmehr beeinflussen gerade die materiellen Steuergesetze aber auch das vom Gesetzgeber geschaffene Verfahrensrecht die tatsächliche Durchführung eben jener. Insbesondere der Gesetzgeber hat es in der Hand, auf die rein tatsächlichen Gegebenheiten zu reagieren um die Herstellung von Rechtsanwendungsgleichheit erst zu ermöglichen. Insofern hat der Gesetzgeber bereits bei der gesetzlichen Regelung einer Materie stets die sich anschließende Umsetzung eben jener in den Blick zu nehmen.

VI. Das Verhältnis von Steuergesetzgebung und Steuervollzug

Der Einfluss des Steuervollzugs auf die Steuergesetzgebung wird wohl so weit gehen müssen, dass das materielle Steuergesetz bereits seine Vollzugsfähigkeit in sich selbst tragen muss, dass das materielle Steuergesetz also so ausgestaltet ist, dass es auch tatsächlich gleichmäßig und gesetzmäßig vollzogen werden kann. Andererseits könnte dieses Zusammenspiel auch einen weitergehenden Regelungsauftrag für den Gesetzgeber insbesondere im Hinblick auf Verfahrens- und Kontrollvorschriften bedeuten, insbesondere dann, wenn die gesetzliche Ausgestaltung von materieller Steuernorm und Vollzug sich bereits selbst im Wege steht, der Gesetzgeber die Möglichkeit der Umsetzung der eigenen Normen also selbst sabotiert. Daneben stellt sich die Frage, ob eine Steuerverwaltungspraxis, die eben nicht ihren verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechend durchgeführt wird, dann auch die Verfassungswidrigkeit der Vollzugsnormen oder gar materiellen Steuernormen bewirken kann.

Doch auch die sich dem Steuervollzug anschließenden Folgefragen müssen in den Blick genommen werden. Denn auch einem (für sich betrachtet) gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug einer (für sich betrachtet) verfassungsmäßigen Steuernorm kann eine besondere Gefährdungslage zugrunde liegen, nämlich dann, wenn der vom Gesetzesvollzug Betroffene mangels Transparenz und Rechtsschutzmöglichkeiten nicht erkennen kann, ob und inwieweit er von der jeweiligen Norm und deren Vollzug betroffen ist und sich (daher) auch nicht mit Rechtsschutzmöglichkeiten dagegen zur Wehr setzen kann. Auch in diesem Fall ist daher die gesetzliche Ausgestaltung in den Blick zu nehmen, insbesondere im Hinblick auf die Frage, ob insofern eine übermäßige staatliche Zurückhaltung und damit letztlich ein Verstoß gegen das Untermaßverbot vorliegt.

1. Das vollzugsfähige Steuergesetz – die Befugnis des Gesetzgebers zur Pauschalierung und Typisierung

Schon bei der gesetzlichen Ausgestaltung des materiellen Besteuerungstatbestandes hat der Gesetzgeber dafür Sorge zu tragen, dass der Vollzug dieser Norm tatsächlich möglich und durchführbar ist. Dies betrifft insbesondere die für den Besteuerungstatbestand notwendige Aufklärung des steuerlichen Sachverhalts. Das Bestreben nach einer insbesondere durch den Massenvollzug bedingten Verwaltungsvereinfachung schlägt daher bereits auf die Anforderungen an die materielle Steuernorm durch. So hat der Gesetzgeber bei der Ordnung steuerlicher Massenerscheinungen und deren Abwicklung einen Gestaltungsraum für typisierende und pauschalierende Regelungen.²⁶¹ Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Dabei darf sich der Gesetzgeber am Regelfall orientieren und Besonderheiten generalisierend vernachlässigen.²⁶² Als Maßstab ist dabei realitätsgerecht der typische Fall als Leitbild zu Grunde zu legen; ein atypischer Fall darf also nicht das Leitbild sein.²⁶³ Die aus einer Pauschalierung resultierenden gleichheitsrechtlichen Nachteile müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den Vorteilen der Verwaltungsvereinfachung stehen.²⁶⁴ Auch hier steigen die

²⁶¹ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., DStR 2018, 791, Juris Rn. 136; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 37; v. 13.3.2007 – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79, Juris Rn. 97; v. 4.4.2001 – 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310, Juris Rn. 42; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, Juris Rn. 37; v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, Juris Rn. 23, st. Rspr. jeweils m.w.N.; *Nußberger*, in Sachs, GG⁸, Art. 3 Rn. 104 ff.; *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 55; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 34; *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 101 f.; *Rüfner*, in BK, GG, Art. 3 Rn. 111 ff. (Okt. 1992); *Schoch*, DVBl. 1988, 863 (879 f.); *Isensee*, Die typisierende Verwaltung, S. 136 ff. Siehe allgemein zu Praktikabilitätsauswirkungen im Gesetzesvollzug bei *Lohmann*, AöR 100 (1975), S. 415.

²⁶² BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106, Juris Rn. 107; v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Juris Rn. 38; v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, Juris Rn. 37; v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96,1, Juris Rn. 24; v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159, Juris Rn. 111.

²⁶³ BVerfG v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, Juris Rn. 25; v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Juris Rn. 52; v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Juris Rn. 83; v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Juris Rn. 96; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, Juris Rn. 75; v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, Juris Rn. 70; v. 7.10.1969 – 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, 142, Juris Rn. 26; *Kloepfer*, in FS Stober, S. 703 (704).

²⁶⁴ BVerfG v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, Juris Rn. 25; v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Juris Rn. 52; v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, Juris Rn. 55; v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Juris Rn. 83; v. 7.11.2006 –

Anforderungen an die Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung, sofern mit der Typisierung gleichzeitig Eingriffe in Freiheitsrechte mit hoher Intensität vorliegen.²⁶⁵ Der Gesetzgeber muss bereits existierende typisierende oder pauschalisierende Steuertatbestände ständig auf ihre Angemessenheit hin überprüfen und im Fall einer Veränderung der ursprünglich herangezogenen Vergleichsmaßstäbe entsprechend anpassen.²⁶⁶ Das Bundesverfassungsgericht betont stets, dass derartige Typisierungen auf die Verwaltungsökonomie gestützt werden dürfen.²⁶⁷ Ist die Typisierung hingegen zu weitreichend, hat sie vor Art. 3 Abs. 1 GG keinen Bestand.²⁶⁸ So dürfen nach Ansicht der Rechtsprechung nicht mehr als 10 v.H. der von der Regel betroffenen Fälle dem „Typ“ widersprechen, mithin atypisch sein.²⁶⁹ Die mit der Typisierung einhergehenden individuellen Härten dürfen daher nur eine relativ kleine Anzahl von Personen treffen und müssen von geringer Intensität sein.²⁷⁰ Ebenso darf die Ungerechtigkeit auch nur unter Schwie-

1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Juris Rn. 96; v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, Juris Rn. 58; v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, Juris Rn. 40; BVerwG v. 19.1.2000 – 11 C 8/99, BVerwG, DVBl. 2000, 918, Juris Rn. 40; *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 55; *ders.*, in FS Stober, S. 703 (704); *Henneke*, Öffentliches Finanzwesen², Rn. 320; *Arndt*, NVwZ 1988, 787 (789 f.).

²⁶⁵ BVerfG v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15, Juris Rn. 30 ff.; v. 15.7.1998 – 1 BvR 1554/89 u.a., BVerfGE 98, 365, Juris Rn. 64; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 34.

²⁶⁶ BVerfG v. 8.6.1993 – 1 BvL 20/85, BVerfGE 89, 15, Juris Rn. 39; *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 55.

²⁶⁷ BVerfG v. 16.6.2016 – 1 BvL 9/14, n.v., Juris Rn. 19; v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, Juris Rn. 25; v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Juris Rn. 52; v. 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, Juris Rn. 55; v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Juris Rn. 96; v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274, Juris Rn. 58; v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, Juris Rn. 40; v. 8.2.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119, Juris Rn. 39; vgl. auch *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Abs. 1 Rn. 202; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 34; *Weyreuther*, DÖV 1997, 521; *Huster*, Rechte und Ziele, S. 249 ff.; *Rüfner*, in BK, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 113 (Okt. 1992).

²⁶⁸ BVerfG v. 8.2.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119, Juris Rn. 38 ff.; v. 26.4.1978 – 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227, Juris Rn. 41; BGH v. 27.10.1982 – IVb ZB 537/80, NJW 1983, 336, Juris Rn. 35.

²⁶⁹ BVerwG v. 1.8.1986 – 8 C 112/84, NVwZ 1987, 231, Juris Rn. 21; v. 19.9.1983 – 8 N 1/83, BVerwGE 68, 36, Juris Rn. 9.

²⁷⁰ BVerfG v. 16.6.2016 – 1 BvL 9/14, n.v., Juris Rn. 20; v. 6.7.2010 – 1 BvL 9/06 u.a., BVerfGE 126, 233, Juris Rn. 80; v. 28.4.1999 – 1 BvL 22, 34/95, BVerfGE 100, 59, Juris Rn. 130.

rigkeiten vermeidbar gewesen sein.²⁷¹ Auch können andere verfassungsrechtliche Wertentscheidungen einer Praktikabilitätsentscheidung vorgehen.²⁷²

2. Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug

a) Der Einfluss der tatsächlichen Belastungsgleichheit auf das Steuergesetz

Damit die Steuergesetze rechtlich und tatsächlich gleichmäßig angewendet werden, müssen sie zunächst selbst den Anforderungen des Gleichheitssatzes genügen. Dies gilt für die materiellen Steuergesetze ebenso wie für das Verfahrensrecht. Insoweit muss der Gesetzgeber die Gewähr dafür bieten, dass Belastungsnormen und auch das Steuerverfahrensrecht den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG genügen. Doch auch der tatsächliche Steuervollzug muss die Steuerpflichtigen gleichermaßen treffen. Schwierigkeiten bereitet dann die Frage, wie auf einen rechtswidrigen Steuervollzug zu reagieren ist. Dass sich der Einzelne gegen den jeweiligen, ihn nachteilig betreffenden Rechtsakt wehren kann, steht außer Frage. Interessanter sind jedoch diejenigen Situationen, in denen sich der Einzelne auf die Rechtswidrigkeit einer gesamten Verwaltungspraxis beruft, und dass, obwohl er selbst der materiellen Norm entsprechend behandelt wurde.

Insofern ist zu differenzieren, ob eine Verwaltungspraxis vorliegt, die im Einzelfall zu rechtswidrigen Ergebnissen führt, oder die Verwaltungspraxis die Konsequenz eines „defizitären Regelungsgeflechts“ ist, ob also der „Fehler“ in der Verwaltungspraxis oder aber dem Gesetz zu suchen ist. Denn sollte der Steuervollzug insgesamt willkürlich oder „strukturell gegenläufig“²⁷³ erfolgen, so könnte auch die Verfassungsmäßigkeit der materiellen Norm in Frage stehen.

²⁷¹ BVerfG v. 16.6.2016 – 1 BvL 9/14, n.v., Juris Rn. 20; v. 8.11.2012 – 1 BvR 2153/08, Juris Rn. 45; v. 6.7.2010 – 1 BvL 9/06 u.a., BVerfGE 126, 233, Juris Rn. 80; v. 23.6.2004 – 1 BvL 3/98 u.a., BVerfGE 111, 115, Juris Rn. 63; v. 8.2.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119, Juris Rn. 39; v. 22.6.1977 – 1 BvL 2/74, BVerfGE 45, 376, Juris Rn. 48.

²⁷² BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvL 22/65, BVerfGE 26, 321, Juris Rn. 24; v. 24.1.1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290, Juris Rn. 83; v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, Juris Rn. 48.

²⁷³ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

Auf den erstgenannten Fall wird überwiegend mit dem Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ reagiert. Von der Verpflichtung des Staates zur Gleichbehandlung (objektives Recht) ist die Berechtigung des Bürgers (subjektives Recht) zu unterscheiden.²⁷⁴ Diese Differenzierung ist insbesondere dann maßgeblich, wenn sich ein rechtmäßig belasteter Bürger gegen die unrechtmäßige Verschonung eines anderen wehren möchte. Denn wenngleich der Staat nicht berechtigt ist, einen Bürger rechtswidriger Weise zu verschonen und insoweit objektiv verpflichtet ist, Abhilfe zu schaffen, so kann der rechtmäßig Behandelte dennoch kein Abwehrrecht geltend machen.²⁷⁵ Diesem Bürger gegenüber ist das Gesetz schließlich rechtmäßig vollzogen worden. Aus diesem Grund wird der Grundsatz auch mit „Kein Rechtsanspruch auf Wiederholung etwaiger fehlerhafter Entscheidungen in der Verwaltung“²⁷⁶ bezeichnet. Ohne diesen Grundsatz bestünde die Gefahr, dass die Berufung auf den Gleichheitssatz von der Befolgung nicht in jedem Fall akzeptierter oder durchgesetzter Gesetze befreien könnte.²⁷⁷ Auf der anderen Seite soll auch die Verwaltung nicht dazu befähigt werden, sich eigene Maßstäbe für ihr Handeln zu setzen, insbesondere durch konsequente Nichtbefolgung der Anwendungsbefehle.²⁷⁸ Daher ergibt sich der Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“²⁷⁹ als „notwendige Voraussetzung für den Bestand der Rechtsordnung“.²⁸⁰ Dennoch ist die überwiegende Nichtbefolgung oder fehlende Umsetzung von materiell-rechtlichen Grundlagen nicht ganz folgenlos für deren Rechtmäßigkeit. Denn wie *Kruse* zutreffend formulierte, kann die Steuer als Leistung ohne Gegenleistung nur dann erträglich sein, wenn alle Betroffenen sie erbringen müssen.²⁸¹

Entsprechend ergibt sich ein anderes Ergebnis bei Vorliegen einer strukturellen Gegenläufigkeit von Erhebungsregel und Belastungsnorm. Einen solchen Zusam-

²⁷⁴ *Seiler*, JZ 2004, 481 (482); siehe dazu ausführlich bei *Stern*, Staatsrecht III/1, S. 478 ff.

²⁷⁵ *Seiler*, JZ 2004, 481 (482).

²⁷⁶ *Pietzcker*, in HGR V, § 125 Rn. 104; *Götz*, in FS 25 Jahre BVerwG, S. 245 (248).

²⁷⁷ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 60.

²⁷⁸ *Meyer*, DÖV 2005, 551 (558); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 544.

²⁷⁹ Siehe allgemein zur Kritik einer solchen „juristischen Formel“ bei *Arndt*, in FS Armbruster, S. 233.

²⁸⁰ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 60 f.; siehe dazu auch die Zusammenfassung abweichender Lösungsansätze bei *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 543 ff. Siehe ausführlich insbesondere zu den prozessualen Konsequenzen bei *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, S. 281 ff.

²⁸¹ *Kruse*, FR 1995, 525.

menhang hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Zinsurteil vom 27.6.1991²⁸² erstmals erkannt und ausgeführt, dass eine Ungleichheit im Belastungserfolg beim Steuervollzug auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durchschlagen und der materielle Besteuerungstatbestand somit gleichheitswidrig i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG, mithin verfassungswidrig sein kann. Das Bundesverfassungsgericht stützt diese Aussage dabei auf folgende Begründung:

„Die Steuer ist eine Gemeinlast, die alle Inländer nach ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit trifft (...). Der darin liegende Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Steuerpflichtigen gewinnt seine Rechtfertigung daher auch und gerade aus der Gleichheit der Lastenzuteilung. (...) Aus dem Gebot der möglichst gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen folgt: Der Gesetzgeber hat zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. In der Regel wird der Steuergegenstand zunächst in der Bemessungsgrundlage so verdeutlicht und zählbar gemacht, dass (sic!) jede Bemessungsgrundlage möglichst vollständig festgestellt und die Steuer deshalb prinzipiell gleichmäßig erhoben werden kann (vgl. § 85 AO). In dem von den Grundsätzen der Gleichheit und Gesetzmäßigkeit geprägten Steuerschuldverhältnis entspricht der Pflicht des Schuldners zur gesetzmäßigen Steuerzahlung die Pflicht des Gläubigers zur gesetzmäßigen Steuererhebung. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten die Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Im Rahmen einer gewaltenteilenden Verfassungsordnung regelt der Gesetzgeber den Maßstab der gleichen Lastenzuteilung und verpflichtet die mit dem Vollzug dieses Gesetzes beauftragte Finanzverwaltung, diese Besteuerungsvorgaben in strikter Legalität (...) umzusetzen und so Belastungsgleichheit zu gewährleisten. Art. 3 Abs. 1 GG verbietet eine Regelung der Steuererhebung, welche die Gleichheit des Belastungserfolgs prinzipiell verfehlt. Daraus folgt, dass (sic!) das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss (sic!), welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet. Die steuerliche Lastengleichheit fordert mithin, dass (sic!) das materielle Steuer-

²⁸² BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

gesetz die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich selbst trägt. Der Gesetzgeber hat demgemäß die Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abzustimmen. Führen Erhebungsregelungen dazu, dass (sic!) ein gleichmäßiger Belastungserfolg prinzipiell verfehlt wird, kann die materielle Steuernorm nicht mehr gewährleisten, dass (sic!) die Steuerpflichtigen nach Maßgabe gleicher Lastenzuteilung belastet werden; sie wäre dann gerade umgekehrt Anknüpfungspunkt für eine gleichheitswidrige Lastenverteilung.“²⁸³

Dies soll jedoch nicht schon bei den üblichen im Rahmen Steuererhebung hervorgerufenen Vollzugsmängeln, wie sie immer wieder vorkommen können und sich auch tatsächlich ereignen, der Fall sein. Vielmehr führe die Gleichheitswidrigkeit erst dann zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Norm, wenn sich

„eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig aus(wirkt), dass (sic!) der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann, und (...) dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen (ist) (...). Zuzurechnen ist dem Gesetzgeber eine im Erhebungsverfahren angelegte, in der dargestellten Weise erhebliche Ungleichheit im Belastungserfolg nicht nur dann, wenn sie ihre Ursache in gesetzlichen Regelungen des Erhebungsverfahrens hat, sondern auch, wenn sie auf Verwaltungsvorschriften beruht, die der Gesetzgeber bewusst (sic!) und gewollt bei seiner Regelung hingenommen hat. Die Zurechnung setzt weiter voraus, dass (sic!) sich dem Gesetzgeber – sei es auch nachträglich – die Erkenntnis aufdrängen musste (sic!), dass (sic!) für die in Frage stehende Steuer mit Blick auf die Erhebungsart sowie die nähere Regelung des Erhebungsverfahrens das von Verfassung wegen vorgegebene Ziel der Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell nicht zu erreichen ist und er sich dieser Erkenntnis daher nicht verschließen durfte. Drängt sich ein struktureller Erhebungsmangel dem Gesetzgeber erst nachträglich auf, so trifft ihn die verfassungsrechtliche Pflicht, diesen Mangel binnen angemessener Frist zu beseitigen.“²⁸⁴

Das Bundesverfassungsgericht spricht dem Gesetzgeber damit nicht nur eine Verantwortung hinsichtlich seiner eigenen Gesetzgebung zu, sondern begründet eine solche auch dann, wenn der fehlerhafte Vollzug nicht auf einem Gesetz son-

²⁸³ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 105 ff.

²⁸⁴ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

dem auf einer Verwaltungsvorschrift beruht und der Gesetzgeber diesen Zustand über einen längeren Zeitraum toleriert.²⁸⁵ Insoweit wird dem Steuerpflichtigen damit auch die Möglichkeit geschaffen, das Verhalten der Exekutive durch Verfassungsbeschwerde anzugreifen.²⁸⁶

Im dargestellten Zinsurteil konkretisierte das Bundesverfassungsgericht seine Auffassung noch dahingehend, dass eine solche Belastungsungleichheit dann gegeben sei, wenn die Steuerbelastung allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen beruht, weil eine Kontrolle der Steuererklärungen durch die Erhebungsregelungen weitgehend ausgeschlossen ist:²⁸⁷

„Regelungen, die die Durchsetzung des Steueranspruchs sichern und Steuerverkürzungen verhindern sollen, müssen auf die Eigenart des konkreten Lebensbereichs und des jeweiligen Steuertatbestandes ausgerichtet werden. Wird eine Steuer nicht an der Quelle erhoben, hängt ihre Festsetzung vielmehr von der Erklärung des Steuerschuldners ab, werden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen gestellt. Der Gesetzgeber muss (sic!) die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen. Im Veranlagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip.“²⁸⁸

Der Gesetzgeber muss damit nicht nur die Rahmenbedingungen für einen gleichmäßigen Steuervollzug aufstellen, er muss auch dafür Sorge tragen, dass die Verwaltung die Steuernormen gleichmäßig anwendet und im Falle der Mitwirkungspflicht der Bürger für hinreichende Kontrollmechanismen sorgen.²⁸⁹

Im Falle eines zurechenbaren strukturellen Vollzugsdefizits kann damit die Belastungsungleichheit der Steuerpflichtigen die Verfassungswidrigkeit der materiellen Norm bewirken. So gesehen begründet es eine „Haftung“ des Gesetzgebers für den gleichmäßigen Verwaltungsvollzug.²⁹⁰ Ein isoliert betrachtet materiell

²⁸⁵ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 528.

²⁸⁶ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 525. Siehe zum Rechtsschutz noch unter D.II.1.a).

²⁸⁷ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 113 ff.

²⁸⁸ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 115.

²⁸⁹ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 525 f.

²⁹⁰ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 523.

rechtmäßiger, insbesondere gleichmäßiger Steuertatbestand schafft also für sich allein noch keine Rechtsanwendungsgleichheit.²⁹¹

Das Zinsurteil wurde von der Literatur überwiegend positiv aufgenommen.²⁹² Gleichwohl darf dessen Geltungsanspruch nicht überdehnt werden. Nicht jeder Vollzugsmangel kann zur Rechtswidrigkeit der materiellen Steuernorm führen. Insoweit müssen auch die Verantwortungsbereiche von Exekutive und Legislative beachtet werden.²⁹³ Auch muss beachtet werden, inwieweit Gleichmäßigkeit und in diesem Zusammenhang auch Kontrolle und Verifikation überhaupt möglich sind. Dem Gesetzgeber darf nichts abverlangt werden, was er nicht erfüllen kann.²⁹⁴ Daher gilt es vielmehr Kriterien aufzustellen, die dafür Sorge tragen, dass Gesetzmäßigkeit auch Gleichmäßigkeit bewirkt.²⁹⁵

Die Grundaussagen des Zinsurteils hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zur Spekulationssteuer noch einmal bestätigt und im Zuge dessen auch einzelne Merkmale konkretisiert.²⁹⁶ Im Ergebnis lassen sich die folgenden Erkenntnisse aus dem Zinsurteil und der Entscheidung zu den Spekulationseinkünften wie folgt zusammenfassen:²⁹⁷

Zur Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm bedarf es eines strukturellen Vollzugsmangels, der von den einfachen „gewöhnlichen“²⁹⁸ Vollzugsmängeln abzugrenzen ist. Eine solche Abgrenzung geschieht dadurch, dass der festgestellte Vollzugsmangel den Regelfall des Besteuerungsverfahrens widerspiegeln muss.²⁹⁹ Es ist dabei stets der „typische Verfahrensablauf“³⁰⁰ in den Blick

²⁹¹ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 525.

²⁹² *Wernsmann*, in H/H/S, AO/FGO, § 4 AO Rn. 425, 436 (Nov. 2014); *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Rn. 56; *Tipke*, StRO III³, S. 1407 f.; *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 26; *Pelka*, StuW 2005, 378; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 527, 529 ff.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 225 f.; *Birk*, in FS Stree und Wessels, S. 1173 (1178); *Bryde*, Effektivität von Recht als Rechtsproblem, S. 6; *Tipke*, in Perspektiven der Finanzverwaltung, S. 95 (121 ff.).

²⁹³ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 528.

²⁹⁴ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 530.

²⁹⁵ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 530.

²⁹⁶ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 63 ff.

²⁹⁷ Siehe dazu im ausführlich *Birk*, StuW 2004, 277 (278 ff.).

²⁹⁸ *Birk*, StuW 2004, 277 (278).

²⁹⁹ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 67 ff.

³⁰⁰ *Birk*, StuW 2004, 277 (279).

zu nehmen. Dabei kann auch die Privilegierung einer Einkunftsart gegenüber einer anderen für das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits sprechen.³⁰¹ Für das Vorliegen eines Vollzugsmangels ist dabei insbesondere wesentlich, ob Erhebungsform und Besteuerungspraxis eine Gleichheit im Belastungserfolg bewirken und inwieweit unzureichende Angaben des Steuerpflichtigen mit einem Entdeckungsrisiko behaftet sind.³⁰² Ein hinreichendes Entdeckungsrisiko besteht demnach dann nicht, wenn die maßgeblichen Erhebungsregeln im regulären Besteuerungsverfahren keinen konkreten Anlass vermitteln, die Angaben des Steuerpflichtigen zu verifizieren.³⁰³ Gegenläufig zum Entdeckungsrisiko würden konkrete Nachfragen im Einzelfall und nachträgliche Kontrollen, etwa durch Außenprüfungen, wirken.³⁰⁴

Ergänzend stellte das Bundesverfassungsgericht klar, dass auch dann ein strukturelles Vollzugsdefizit angenommen werden könne, wenn „gesicherte Kenntnisse über das tatsächliche Ausmaß steuerlich nicht erfasster Spekulationsgewinne und korrespondierender Steuerausfälle fehlen“.³⁰⁵ Ausreichend für eine solche Feststellung seien vielmehr „Diagnosen der Verwaltungswirklichkeit in Verbindung mit Analysen des Verfahrensrechts“.³⁰⁶ Denn die Erkenntnis einer strukturellen Gegenläufigkeit von Erhebungsregeln durch eine verfahrensrechtliche Analyse ließe bereits das tatsächliche Bestehen eines Erhebungsdefizits hinsichtlich der materiellen Steuernorm vermuten.³⁰⁷ Solche verfahrensrechtlichen Mängel entfaltetten dann ein derartiges Gewicht, dass sich auch ohne tatsächliche Messwerte mit hinreichender Sicherheit feststellen ließe, inwieweit die materiellen Steuernorm auch die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs gewährleistet.³⁰⁸

Der festgestellte Vollzugsmangel müsste dem Gesetzgeber ferner zuzurechnen sein.³⁰⁹ Eine solche Zurechnung wird dann bejaht, wenn das Verfahrensrecht hin-

³⁰¹ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 73; vgl. auch *Birk*, *StuW* 2004, 277 (279).

³⁰² BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 68.

³⁰³ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 92 ff.

³⁰⁴ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 92.

³⁰⁵ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 76.

³⁰⁶ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 78.

³⁰⁷ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 80.

³⁰⁸ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 81.

³⁰⁹ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 125 ff.; v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

sichtlich der gewählten Erhebungsform keine Regelungen bereitstellt, die eine hinreichende Kontrolle gewährleisten oder einer solchen gar entgegenwirken.³¹⁰

Unterschiede bestehen hinsichtlich der Rechtsfolgen, die das Bundesverfassungsgericht aus den erkannten strukturellen Vollzugsmängeln zog. Während das Bundesverfassungsgericht im Zinsurteil dem Gesetzgeber noch die Gelegenheit gab, die verfassungswidrige Lage zu beseitigen,³¹¹ erklärte es die maßgebliche Norm bei der Entscheidung zu den Spekulationseinkünften für nichtig.³¹²

b) Der Einfluss von Intransparenz, fehlendem Rechtsschutz und unzureichender Kontrolle auf die Verfassungsmäßigkeit einer Norm

Grundlegend in seinem Urteil zur Antiterrordatei³¹³ hat das Bundesverfassungsgericht Rückschlüsse von fehlenden Rechtsschutzmöglichkeiten und unzureichender Kontrolle auf die Verfassungsmäßigkeit einer Norm gezogen. In diesem Urteil wendete sich der Beschwerdeführer gegen das Gesetz zur Errichtung einer standardisierten zentralen Antiterrordatei von Polizeibehörden und Nachrichtendiensten von Bund und Ländern (Antiterrordateigesetz – ATDG).³¹⁴ Die durch dieses Gesetz geschaffene Antiterrordatei soll den Informationsaustausch zwischen den beteiligten Polizeibehörden und Nachrichtendiensten erleichtern und beschleunigen, indem bestimmte Erkenntnisse aus dem Zusammenhang der Bekämpfung des internationalen Terrorismus, über die einzelne Behörden verfügen, für alle beteiligten Behörden schneller auffindbar und leichter zugänglich werden.³¹⁵ Dabei machte der Beschwerdeführer nicht nur die Verletzung seines Grundrechtes auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG sowie seiner Grundrechte aus Art. 10 und 13 GG geltend, sondern auch die Verletzung seines Grundrechts auf Beschreiten des Rechtswegs gegen Akte der öffentlichen Gewalt nach Art. 19 Abs. 4 GG. Schließlich nehme die „durchgängige Verheimlichung der Maßnahmen (...) dem Beschwerdeführer

³¹⁰ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 125.

³¹¹ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 147.

³¹² BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 130.

³¹³ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277.

³¹⁴ Gesetz v. 22.12.2006, BGBl. I 2006, 3409.

³¹⁵ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 2.

jede Chance einer gerichtlichen Überprüfung. Es fehle auch an einer anderen, den Rechtsweg ersetzenden Nachprüfung.“³¹⁶

Bereits die Zulässigkeit dieser Verfassungsbeschwerde wurde bestritten. So stellte die Bundesregierung dar, dass der Beschwerdeführer durch das Antiterrordateigesetz schon nicht unmittelbar betroffen sei. Vielmehr müsse der Beschwerdeführer darauf verwiesen werden, sich Auskunft über eine Speicherung in der Antiterrordatei einzuholen, um eine solche Betroffenheit nachzuweisen.³¹⁷ Doch entgegnete hier das Bundesverfassungsgericht zutreffend, dass der Betroffene seinem Rechtsschutzanliegen entsprechend nicht gegen eine mögliche tatsächliche Speicherung vorgehen wollte, sondern gegen die Tatsache, dass eine solche Speicherung überhaupt jederzeit möglich ist; und dies ohne die Möglichkeit der Einflussnahme oder gar Kenntnis des Betroffenen.³¹⁸ Insofern ist die unmittelbare Betroffenheit hier schon deshalb gegeben, weil der Kläger mangels Kenntnis um die betreffenden Vollziehungsmaßnahmen den Rechtsweg nicht beschreiten konnte.

In seinem Urteil stellte das Bundesverfassungsgericht dann die Verfassungswidrigkeit des Antiterrordateigesetzes in Teilen fest und erklärte die betroffenen Regelungen für mit den Art. 2 Abs. 1 und Art. 1 Abs. 1 GG unvereinbar. Gestützt hat das Bundesverfassungsgericht diese Unvereinbarkeit unter anderem auch auf den auch im Rahmen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung geltenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Denn dieser stelle „auch Anforderungen an Transparenz, individuellen Rechtsschutz und aufsichtsrechtliche Kontrolle.“³¹⁹ Die „Transparenz der Datenverarbeitung soll dazu beitragen, dass Vertrauen und Rechtssicherheit entstehen können und der Umgang mit Daten in einen demokratischen Diskurs eingebunden bleibt. Zugleich ermöglicht sie den Bürgerinnen und Bürgern, sich entsprechend zu verhalten. Gegenüber den Betroffenen bildet sie überdies die Voraussetzung für einen wirksamen Rechtsschutz. Indem sie den Einzelnen Kenntnis hinsichtlich der sie betreffenden Datenverarbeitung verschafft, setzt sie sie in die Lage, die Rechtmäßigkeit der entsprechenden Maßnahmen – erforderlichenfalls auch gerichtlich – prüfen zu lassen und etwaige

³¹⁶ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 41 ff., 51.

³¹⁷ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 54.

³¹⁸ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 84.

³¹⁹ BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 134; v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 204.

Rechte auf Löschung, Berichtigung oder Genugtuung geltend zu machen“.³²⁰ Diese Grundsätze hat das Bundesverfassungsgericht im Urteil zum BKA-Gesetz noch einmal bestätigt.³²¹

Das Bundesverfassungsgericht macht in diesen Urteilen deutlich, dass sich Transparenz, Rechtsschutz und Kontrolle gegenseitig bedingen, dass also ein Defizit bei einem dieser freiheitssichernden Schutzmechanismen ein umso stärkeres Bedürfnis nach dem verbleibenden Schutzmechanismus erwächst. Wenn also, wie im Fall des ATDG, die Transparenz der Datenerhebung und -verarbeitung einerseits sowie die Ermöglichung individuellen Rechtsschutzes für heimliche Überwachungsmaßnahmen andererseits nur sehr eingeschränkt sichergestellt werden können, erwächst hieraus unmittelbar das Erfordernis und die hervorgehobene Bedeutung der gesetzlich festgelegten aufsichtlichen Kontrolle.³²²

VII. Fazit

Ausgehend von dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung hat der Gesetzgeber die Steuernormen so auszugestalten, dass sie einerseits entsprechend des „Wesentlichkeitsgrundsatzes“ bereits in der materiellen Steuernorm erkennen lässt, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um zur Zahlung eben jener konkreten Steuer verpflichtet zu sein.³²³ Andererseits müssen sich eben jene Steuernormen selbst anhand der verfassungsrechtlichen Leitprinzipien oder jedenfalls der sich vom Gesetzgeber selbst gemachten Vorgaben als folgerichtig darstellen. Zu diesen Prinzipien gehört insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip.³²⁴

Doch folgt aus dem Vorhandensein eines verallgemeinernden Gesetzes nicht schon seine gleichmäßige Anwendung.³²⁵ Insofern erschöpft sich die Rechtsanwendungsgleichheit auch nicht in dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Erfor-

³²⁰ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 206.

³²¹ BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 135.

³²² BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 140; v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 214.

³²³ Siehe dazu unter C.III.

³²⁴ Siehe dazu unter C.VI.2.

³²⁵ So stellt das „Maschinen-Modell“ der Rechtsanwendung eine nicht realitätsgerechte Fiktion dar, *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 484; *Dreier*, Hierarchische Verwaltung, S. 36 ff.

derlich ist darüber hinaus die Gleichmäßigkeit der sich an die Verwaltung richtenden Anwendungsbefehle.³²⁶ Unzulässig ist daher „nicht nur die Besteuerung außerhalb des Gesetzes, sondern auch die Nichtbesteuerung trotz gesetzlicher Anordnung. Gesetzmäßigkeit und Gleichheit fordern nicht nur eine einheitliche Geltung der Norm, sondern auch die Gewissheit (sic!), dass die Norm von allen Betroffenen befolgt wird. Der Staat, der die Verbindlichkeit einer Steuernorm festlegt, muss (sic!) auch die Normbefolgung garantieren.“³²⁷

Nicht nur der Gesetzgeber, auch die Steuerverwaltung ist an jene verfassungsrechtlichen Grundlagen gebunden und hat die Steuern damit gleichmäßig und gesetzmäßig zu vollziehen. Die begrenzten Verwaltungskapazitäten in der Finanzverwaltung führen jedoch zwangsläufig zu einer Reduzierung der Bearbeitungsintensität der einzelnen Steuererklärungen. Dabei dürfen weder alle Sachverhalte gleichermaßen unzulänglich geprüft werden, noch darf die Prüfung anhand willkürlicher Maßstäbe – wie etwa der Art der Einkünfte oder der Person des Steuerpflichtigen – vorgenommen werden. Es ist vielmehr ein größtmöglicher schonender Ausgleich von Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie den Freiheitsrechten des Steuerpflichtigen zu fordern,³²⁸ der seinen Niederschlag in dem jeweiligen Aufklärungsbedürfnis des Steuerfalles gefunden hat. Weniger aufklärungsbedürftige Sachverhalte werden damit weniger geprüft, als aufklärungsbedürftige Sachverhalte, „um insgesamt, in der Summe der Fälle, ein größtmögliches Gleichmaß zu verwirklichen“.³²⁹ Das Aufklärungsbedürfnis darf sich daher nicht allein daran orientieren, ob in dem einzelnen Steuerfall „viel zu holen“ ist.³³⁰ Auch eine Orientierung an den Berufsgruppen ist wohl gleichheitswidrig, unabhängig davon, ob man eine Berufsgruppe von einer genaueren Prüfung ausschließt, weil diese Einkünfte aus einer bestimmten Einkunftsart bezieht oder ob man der Prüfung etwaiger streitanfälliger Berufsgruppen aus dem Weg zu gehen versucht.³³¹ Eine Ungleichbehandlung im Steuervollzug kann sich damit einmal in Bezug auf willkürlich gewählte Differenzierungsmerkmale ergeben, aber auch dann, wenn die Freiheit des Steuerpflichtigen zu-

³²⁶ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 481 f.

³²⁷ *Birk*, *StuW* 1989, 212 (213).

³²⁸ Siehe insbesondere *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 234 m.w.N.

³²⁹ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 512.

³³⁰ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 150; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 235; *Rittler*, *DB* 1987, 2331 (2332).

³³¹ *Rittler*, *DB* 1987, 2331 (2332).

gunsten der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung unverhältnismäßig weit eingeschränkt bzw. zulasten der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung unverhältnismäßig weit ausgedehnt wird.³³²

Die Verknüpfung derjenigen Vorgaben, die an den Gesetzgeber zu stellen sind einerseits sowie derjenigen Vorgaben, die an die Steuerverwaltung zu stellen sind andererseits, zeigen eines ganz deutlich: Weder lässt sich ein gleichmäßiger und gesetzmäßiger Steuervollzug allein durch gleichmäßige und gesetzmäßige Steuergesetze noch durch die gleichmäßige und gesetzmäßige Anwendung eben jener allein verwirklichen. Denn nicht zuletzt die Erkenntnisse des Zins- und Spekulationseinkünfte-Urteils zeigen, dass nicht nur die Verfassungsmäßigkeit der Gesetze die Verfassungsmäßigkeit ihrer Anwendung bedingt, sondern mitunter auch umgekehrt. Insoweit bedarf es einerseits sowohl materieller Steuergesetze, die eine gleichmäßige Besteuerung gewährleisten, als auch entsprechende Erhebungsregelungen, die ihrerseits zu einer Gleichheit im Belastungserfolg führen. Hieraus lässt sich bereits der Auftrag an den Gesetzgeber ableiten, die normative Grundlage der Besteuerung derart auszugestalten, dass materielle Steuernorm und Erhebungsregel nicht „strukturell gegenläufig“ verlaufen. Die im Zins- und Spekulationseinkünfte-Urteil dargestellten Grundsätze vom Bundesverfassungsgericht statuieren daher das vom Gesetzgeber einzuhaltende Untermaßverbot.³³³

Gleiches gilt auch für die sich aus dem Urteil zum BKA-Gesetz und zum ATDG ergebenden Aussagen. Hier geht das Bundesverfassungsgericht noch einen Schritt weiter und weitert den Regelungsauftrag des Gesetzgebers auch dahingehend aus, dass ein Mindestmaß an gesetzlichen Schutzmechanismen in Gestalt von Transparenz, Rechtsschutz und Kontrolle vorliegen muss, um dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Genüge zu tun. Wenn sich also die verfassungsrechtliche Notwendigkeit von fehlender Transparenz und in Folge dessen auch fehlendem Rechtsschutz ergibt, dann hat der Gesetzgeber auf anderem Wege sicherzustellen, dass die Rechte des Betroffenen gewahrt werden und muss insofern auf eine intensivere Kontrolle setzen. Hier wird deutlich, dass es bereits Aufgabe des Gesetzgebers ist, derartige organisationsrechtliche Strukturen zu implementieren, um

³³² *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 512; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 295 ff.

³³³ Vgl. *Seer*, in FS BFH Band II, S. 1717 (1724); *Müller-Franken*, *StuW* 2018, 113 (118).

die Rechte der Betroffenen insbesondere durch die größtmögliche Gewähr der Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben durch die Verwaltung sicherzustellen.³³⁴

³³⁴ Vgl. zum Erfordernis der Kontrolle für den Individualrechtsschutz auch bei *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 270 ff.

D. Das Risikomanagementsystem im Lichte des Verfassungsrechts

Um die Verfassungsmäßigkeit des Steuervollzugs mittels Risikomanagementsystemen beurteilen zu können, wird zunächst die normative Grundlage in den Blick genommen. Insofern stellt sich die Frage, ob mit der Einrichtung von Risikomanagementsystemen in § 88 Abs. 5 AO überhaupt dem Grunde nach ein gleichmäßiger und gesetzmäßiger Steuervollzug erreicht werden kann, ob also der Gesetzgeber den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die normative Grundlage hinreichend nachgekommen ist. Daneben muss auch die konkrete Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme durch die Finanzverwaltung in den Blick genommen werden. Mangels Kenntnis ist eine Prüfung der tatsächlich festgelegten Einzelheiten der Risikomanagementsysteme natürlich schlichtweg unmöglich. Doch möglicherweise ist die genaue Kenntnis um die Ausgestaltung auch gar nicht erforderlich. In dieser Arbeit soll vielmehr abstrakt hinterfragt werden, inwieweit gerade die gesetzlich eingeräumten Gestaltungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung ein Gefahrenpotenzial in sich tragen und sich insoweit in Kombination mit den möglicherweise nur unzureichenden Überprüfungsmöglichkeiten eben dieser Gestaltungsmöglichkeiten auch auf die Verfassungsmäßigkeit der normativen Grundlage oder gar auf die materiellen Steuernormen auswirken können.

I. Die normative Grundlage der Risikomanagementsysteme

1. Die Einrichtung von Risikomanagementsystemen als verfassungsrechtliche Pflicht?

Grundvoraussetzung für eine hinreichende normative Grundlage ist, dass eine solche Einrichtung der Risikomanagementsysteme per se zulässig und vor allem dem Grunde nach im Sinne eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs ist. Bereits 1993 rügte der Bundesrechnungshof, dass die Finanzverwaltung in zunehmendem Maße Schwierigkeiten habe, ihren gesetzlichen Auftrag zur

Steuerfestsetzung und -erhebung ordnungsgemäß zu erfüllen.³³⁵ Den Grund dafür sah der Bundesrechnungshof in der immer komplizierter werdenden Gesetzgebung, einer stetigen Zunahme von Verwaltungsvorschriften und insbesondere im erheblichen Anstieg der Steuerfälle bei einer gleichbleibenden, teilweise sogar rückläufigen Personalausstattung.³³⁶ Eine Verbesserung dieses Zustandes war jedoch weder 2006³³⁷ noch 2012³³⁸ zu verzeichnen.

Den betreffenden Jahren lag bereits die GNOFÄ zugrunde, die eine gewichtende Arbeitsweise je nach steuerlicher Bedeutung des Falls vorsah.³³⁹ Danach sollen Steuerfälle intensiv zu bearbeiten sein, soweit dies generell oder im Einzelfall angeordnet wird, sie maschinell hierzu ausgewählt werden, sich Zweifelsfragen von erheblicher steuerlicher Bedeutung ergeben oder der Bearbeiter nach pflichtgemäßem Ermessen einen Anlass zur intensiven Bearbeitung sieht. Dabei stellte sich die maschinelle Zufallsauswahl in 2006 noch als ein nach der Höhe der Einkünfte des letzten gespeicherten Veranlagungszeitraums gewichtetes Stichprobenverfahren dar.³⁴⁰ Intensivprüffälle waren insofern grundsätzlich solche Fälle, die eine hohe (positive oder negative) Summe der Einkünfte aufwiesen. Daneben wurden mit den sog. Prüffeldern solche Fälle ausgesteuert, die zwar kein Intensivprüffall im Ganzen waren, jedoch bestimmte, von der Oberfinanzdirektion und den Finanzamtsvorstehern festgelegte Merkmale aufwiesen.³⁴¹ Im Übrigen sollte den Angaben der Steuerpflichtigen gefolgt werden, soweit sie schlüssig und glaubhaft sind. Ohne hinreichende maschinelle Unterstützung waren es im Jahr 2006 also noch überwiegend die Finanzbeamten, die über die Intensität der Prüfung entschieden. Sind die Anweisungen zur Intensivprüfung jedoch nicht

³³⁵ Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Lage der Steuerverwaltung vom 15.09.1993 – VIII 1/VIII 2/ IX 6 – 02 10 15 (93), zitiert nach Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 13.

³³⁶ Stellungnahme des Bundesrechnungshofes zur Lage der Steuerverwaltung vom 15.09.1993 – VIII 1/VIII 2/ IX 6 – 02 10 15 (93), zitiert nach Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 13, 25.

³³⁷ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 19 ff.

³³⁸ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 17.

³³⁹ Gleichlautender Erlass betr. Organisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens; hier: Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen v. 19.11.1996, BStBl. I 1996, 1391; siehe zur Entwicklung der GNOFÄ bei *Hoffmann*, DStR 1997, 1189.

³⁴⁰ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 27.

³⁴¹ Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen v. 19.11.1996, BStBl. I 1996, 1391; LRH Mecklenburg-Vorpommern, Jahresbericht 2001, S. 80.

hinreichend konkretisiert oder auf die Lebenswirklichkeit angepasst, kam es zu Unsicherheiten beim Bearbeiter³⁴² oder gar Ignoranz der Anweisungen³⁴³. Dies führte zu Abweichungen hinsichtlich derjenigen Steuerfälle, die tatsächlich einer intensiven Prüfung bedurften und derjenigen Steuerfälle, die ohne Notwendigkeit tatsächlich intensiv geprüft wurden.³⁴⁴ So stellte beispielsweise der Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen 2004 fest, dass die Intensivprüffälle eine Fehlerquote von rund 12 v.H. aufwiesen, während bei rund 41 v.H. der Veranlagungen eine intensive Überprüfung durch einen Finanzbeamten gar nicht erforderlich gewesen wäre.³⁴⁵ Auch der Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern kam 2001 zu dem Ergebnis, dass in zahlreichen Fällen Aufwendungen ohne weiteres anerkannt wurden, obwohl sich eine intensivere Prüfung aufgedrängt hätte.³⁴⁶ Denn eine Intensivprüfung hatte laut GNOFÄ nicht nur dann stattzufinden, wenn ein Intensivprüffall oder ein Prüffeld vorliege, sondern auch bei Zweifelsfragen von erheblicher steuerlicher Bedeutung oder soweit der Bearbeiter dazu einen Anlass sieht. Genau diese Fälle wurden jedoch von den Finanzbeamten ignoriert. Vielmehr sei – so die Entgegnung durch die Finanzbeamten – die Beschränkung der Prüfungen auf die insoweit vorgegebenen Intensivprüffälle und Prüffelder erforderlich gewesen, um das Veranlagungssoll bewältigen zu können.³⁴⁷ Wenn dann auch noch die maschinelle Fallauswahl der intensiv zu prüfenden Steuerfälle nicht den tatsächlich prüfungsbedürftigen Fällen entspricht³⁴⁸, kann von einer an Art. 3 Abs. 1 GG ausgerichteten Bearbeitung der Steuerfälle entsprechend ihres Aufklärungsbedürfnisses keine Rede mehr sein.³⁴⁹

Darüber hinaus schienen die Finanzämter ganz eigene Methoden zu entwickeln, um der Bearbeitung der wachsenden Steuerfälle Herr zu werden. Denn wie der Bundesrechnungshof ermittelte, standen dem einzelnen Finanzbeamten etwa 20 Minuten für die Veranlagung eines Arbeitnehmerfalls zur Verfügung.³⁵⁰ Der Ideenreichtum reichte von einer Schnellbearbeitung einfach gelagerter Steuer-

³⁴² Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 37.

³⁴³ LRH Mecklenburg-Vorpommern, Jahresbericht 2001, S. 81.

³⁴⁴ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 39 ff. m.w.N.

³⁴⁵ LRH NRW, Jahresbericht 2004, S. 308 ff.

³⁴⁶ LRH Mecklenburg-Vorpommern, Jahresbericht 2001, S. 80 ff.

³⁴⁷ LRH Mecklenburg-Vorpommern, Jahresbericht 2001, S. 81.

³⁴⁸ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 38.

³⁴⁹ So auch das Ergebnis des LRH Mecklenburg-Vorpommern, Jahresbericht 2001, S. 82.

³⁵⁰ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 53.

fälle im Arbeitnehmerbereich über die Festlegung einzelner Wertgrenzen, die ohne Prüfung anerkannt wurden, bis hin zu sog. „Grünen Wochen“ oder „Durchwinktagen“, an denen besonders hohe Anforderungen an eine intensive Prüfung aufgestellt wurden oder auf die Prüfung bestimmter steuerlicher Tatbestände gänzlich verzichtet wurde.³⁵¹ Daher verwundert es kaum, wenn nach den statistischen Auswertungen vom Bundesrechnungshof in rund 77 v.H. der Fälle nicht von den Angaben des Steuerpflichtigen abgewichen wurde.³⁵² Zutreffender Weise kann dieser Umstand jedoch nur dann als unbedenklich angesehen werden, wenn einer solchen Änderungsquote auch tatsächlich eine risikoorientierte Prüfung der Steuerfälle vorausgegangen ist.³⁵³

Umfassend äußerte der Bundesrechnungshof in 2006 seine Bedenken hinsichtlich der unterschiedlichen Festlegung von Risikoparametern in den Ländern und insbesondere hinsichtlich der Ausrichtung der Risikomanagementsysteme am vorhandenen Personal und weniger am Risikopotenzial der Steuerfälle.³⁵⁴ Die Feststellungen des Bundesrechnungshofes veranlassten ihn zur Forderung eines umfassenden computergestützten Risikomanagementsystems.³⁵⁵

Ziel sollte es sein, dass jedenfalls landesweit ein einheitlicher und damit gleichmäßiger Gesetzesvollzug erreicht wird. Dies setzt jedoch voraus, dass den einzelnen Finanzbeamten auch einheitliche Vorgaben gemacht werden, wie der Steuervollzug im Einzelfall aussehen soll. Unter der Prämisse der tatsächlichen Unmöglichkeit einer 100%-Doktrin³⁵⁶ liegt das Augenmerk damit auf einer hinreichenden Verifikation der Angaben der Steuerpflichtigen.³⁵⁷ Wenn aber nicht jeder Steuerfall auf seine Richtigkeit hin überprüft werden kann, so muss doch derjenige überprüft werden, bei dem das Risiko einer Abweichung gegeben ist.

³⁵¹ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 42 ff. m.w.N.

³⁵² Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 47.

³⁵³ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 145.

³⁵⁴ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 150.

³⁵⁵ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 164 ff.

³⁵⁶ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 228 f.; vgl. BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich BT-Drucks. 17/8429, S. 9; *Drüen*, FR 2011, 101 (106); *Schmidt/Schmitt*, in FS Spindler, S. 529 (532); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 528. Siehe bereits unter C.V.2.

³⁵⁷ Siehe zum Verifikationsprinzip als anerkanntes Strukturprinzip *Drüen*, in Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 1 (9); *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (16 f.); *Schmidt*, DStJG 31 (2008), S. 37 (40).

Dies entspricht auch dem von der Rechtsprechung praktizierten Vertrauensvorschussprinzip.³⁵⁸ Denn stellt sich die Steuererklärung insgesamt als plausibel dar und liegen auch sonst keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der steuerrelevante Sachverhalt unzutreffend wiedergegeben oder subsumiert ist, so kann den Angaben grundsätzlich vertraut werden. Die Schwierigkeit liegt also darin, diese risikobehafteten Fälle zu erkennen. Es müssen daher bestimmte Kriterien aufgestellt werden, anhand derer diese besagten Steuerfälle ausgesteuert werden. Dies wurde zwar bereits durch die GNOFÄ versucht, jedoch nicht hinreichend umgesetzt.

Solange die wirklich risikobehafteten Fälle durch einen Finanzbeamten aussteuert und dann tatsächlich geprüft werden, wären also eine hinreichende Verifikation der steuerlichen Angaben und damit ein gleichmäßiger Vollzug sichergestellt. Hinzu kommt jedoch das sich insbesondere durch den demografischen Wandel weiter vergrößernde Problem der Massenverwaltung: Die Zeit, die ein Finanzbeamter für die Veranlagung eines Steuerfalls hat, ist knapp bemessen, eine Personalaufstockung unrealistisch.³⁵⁹ Zudem wird ein gleichmäßiger Steuervollzug nicht allein dadurch erreicht, dass ein risikobehafteter Steuerfall tatsächlich geprüft wird. Auch die Intensität jener Prüfung ist entscheidend. Der Finanzbeamte hat die risikobehafteten Merkmale eines Sachverhaltes auf seine Richtigkeit hin zu überprüfen, und zwar entsprechend des jeweiligen Aufklärungsbedürfnisses. Je mehr Zeit dem Finanzbeamten daher für die tatsächliche Veranlagung eingeräumt wird, desto mehr kann sich dieser auch mit den prüfungsbedingten Fällen auseinandersetzen und damit dem Vollzugsauftrag der Finanzverwaltung gerecht werden.³⁶⁰ Insbesondere ein rein zahlenmäßiger Abgleich von Vorjahresdaten oder aber bestimmten Vergleichsgrößen kann dabei weitaus effektiver durch einen Computer vorgenommen werden. Schon die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung führen daher unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten der Massenverwaltung dazu, dass bei einem intensiv zu prüfenden Steuerfall auch die Rahmenbedingungen gegeben sein müssen, die eine solche intensive Prüfung erst ermöglichen. Insofern beeinflusst der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

³⁵⁸ BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BFHE 171, 521, Juris Rn. 25; v. 10.2.1988 – II R 206/84, BFHE 152, 412, Juris Rn. 14; v. 13.11.1985 – II R 208/82, BFHE 145, 487, Juris Rn. 13; v. 28.1.1970 – I R 123/67, BFHE 98, 171, Juris Rn. 20. Siehe dazu auch bereits unter C.V.2.

³⁵⁹ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 157.

³⁶⁰ Vgl. auch das vom Deutschen Steuerberaterverband geforderte Ziel des effizienten Einsatzes der personellen Kapazitäten, Stellungnahme v. 14.3.2016, S. 13.

auch den Umgang mit den Verwaltungsressourcen.³⁶¹ Auch der sich insoweit ergebene Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung spricht daher für den Einsatz der Risikomanagementsysteme, denen eine höhere Effizienz zugesprochen werden kann, als einer Risikoauswahl allein durch Sachbearbeiter.³⁶²

In der Tat scheint daher die Einrichtung eines Risikomanagementsystems ein erforderlicher Schritt zu sein, um den eingetretenen Vollzugsmängeln entgegen zu wirken.³⁶³ Geht man von der Idealvorstellung aus, dass das Risikomanagementsystem die tatsächlich risikobehafteten Merkmale einer Steuererklärung herauszufiltern vermag, so kann der Finanzbeamte seine Zeit effektiv für diese Prüfung und Veranlagung verwenden.³⁶⁴ Insofern ist der Einsatz von Risikomanagementsystemen nicht nur wünschenswert, sondern vielmehr wegen des Erfordernisses eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzuges mittlerweile verfassungsrechtliche Pflicht.

2. Das Risikomanagementsystem – technische Anforderungen und Möglichkeiten

a) Die Digitalisierung der Mitteilung steuerlicher Sachverhalte

Das Risikomanagementsystem soll das der Steuererklärung innewohnende Risiko³⁶⁵ beurteilen und insoweit eine maschinelle Vorauswahl treffen, welchen konkreten steuerlichen Sachverhalt der Finanzbeamte im Einzelfall prüfen soll. Eine solche automatisierte Risikoprüfung setzt jedoch voraus, dass das Risikomanagementsystem an sich derart technisch ausgestaltet ist, dass es ein solches Risiko überhaupt erkennen kann. Insofern wären für einen computerbasierten Steuervollzug einerseits umfangreiche elektronische Datensätze (sog. eDaten)³⁶⁶

³⁶¹ Siehe zur Bedeutung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung noch unter D.I.3.f).

³⁶² Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 8.

³⁶³ So auch die Empfehlung des Präsidenten des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 157 ff. sowie BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 10; LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 214; vgl. auch *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 21 Rn. 7; *Pezzner*, *StuW* 2007, 101 (107); *Roth*, *SteuK* 2016, 78 (79).

³⁶⁴ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 164 f.

³⁶⁵ Zur Frage, was genau als „Risiko“ gilt, siehe noch unter D.I.3.b)aa) und bb).

³⁶⁶ *Seer*, in FS BFH Band II, S. 1717 (1732).

erforderlich, um eine Analyse vornehmen zu können. Andererseits müssten die Daten bzw. Informationen³⁶⁷ nicht nur vorliegen, sondern auch besonders aufbereitet sein, um vom System entsprechend ausgelesen und bewertet werden zu können. Insofern ist bereits der Steuerpflichtige selbst gehalten, dem Finanzamt die für die Steuererklärung bzw. Steueranmeldung maßgeblichen Informationen mitzuteilen.³⁶⁸ So müssen insbesondere die Steueranmeldungen bereits seit 2005 elektronisch übermittelt werden (§ 18 Abs. 1 UStG, § 41a Abs. 1 EStG). Seit 2011 gilt dies auch für die Einkommensteuererklärung, sofern Gewinneinkünfte erzielt werden (§ 25 Abs. 4 EStG), sowie für unternehmerische Steuererklärungen, wie etwa die Körperschaftsteuererklärung nach § 31 Abs. 1a KStG, die Erklärung zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und zu dessen Zerlegung, § 14a GewStG und die Umsatzsteuererklärung, § 18 Abs. 3 UStG. Aber auch die Mitteilungspflichten Dritter sind in den vergangenen Jahren deutlich ausgeweitet worden.³⁶⁹ So gibt etwa das Einkommensteuergesetz vor, dass Vorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 2, 2a, 4b EStG und Altersvorsorgebeiträge i.S.d. § 10a EStG, Rentenbezugsmitteilungen i.S.d. § 22a EStG, Lohnersatzleistungen i.S.d. § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG, Lohnsteuerbescheinigungen i.S.d. § 41b Abs. 1 EStG, Bescheinigungen i.S.d. § 43 Abs. 1 S. 6, Abs. 2 S. 7 EStG und Freistellungsaufträge i.S.d. § 45d Abs. 1 EStG durch Dritte zu übermitteln sind. Die verfahrensrechtlichen Anforderungen dazu regelt § 93c AO.

Wenn das Risikomanagementsystem aus den angegebenen Daten beurteilen soll, welche Angabe risikobehaftet ist, so bedarf es zunächst einer Festlegung derartiger Risikofaktoren durch den jeweiligen Systemadministrator. Rein technisch gesehen also die Vorgabe, dass, wenn ein bestimmter Sachverhalt gegeben ist, hinsichtlich dieses Sachverhalts ein Risikohinweis auszugeben ist. So einfach diese Aussteuerung in der Theorie auch klingen mag, erwachsen aus diesem Erfordernis technisch gesehen bereits die ersten Probleme. Denn insoweit steht jedenfalls die äußere Grenze des technisch Machbaren fest: Das System kann gegebene Daten entsprechend der ihm vorgegebenen Programmhinweise auswerten; subsumieren kann es hingegen nicht.³⁷⁰ Mit dieser Grenze vor Augen bedarf es

³⁶⁷ Siehe zur Problematik der Abgrenzung und Differenzierung dieser Begrifflichkeiten bei *Albers*, in *GVwR II*², § 22 Rn. 8 ff.

³⁶⁸ Siehe hierzu und zum Folgenden ausführlich zur Digitalisierung der Deklarationspflichten bei *Kulosa*, in *FS BFH Band II*, S. 1831 (1837 ff.).

³⁶⁹ Siehe dazu bei *Seer*, in *FS BFH Band II*, S. 1717 (1731 f.).

³⁷⁰ *Krumm*, in *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III*, S. 1 (11).

daher einer konkreten Vorjustierung bzw. „Verkennzifferung“ der von den Steuerpflichtigen und Dritten zu machenden Angaben. Insofern fängt ein effizientes Risikomanagementsystem bereits bei der Gestaltung der Vordrucke bzw. der Steuererklärungsformulare an.³⁷¹ So begünstigt insbesondere die Übermittlung der Informationen durch die Steuerpflichtigen auf entsprechenden Vordrucken das routinemäßige maschinelle Abgleichen der Daten und bewirkt daher eine wesentlich höhere Kontrolldichte. Eine solche elektronische Deklarationspflicht dient daher insbesondere der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.³⁷²

Dem entspricht auch die sich in den letzten Jahren abzeichnende Digitalisierung der Deklarationspflichten.³⁷³ So ist im Rahmen der Überschusseinkünfte zwar gegenwärtig noch keine Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung vorgesehen, doch sind insbesondere im Bereich der Werbungskosten die Vordrucke bereits durch eine derartige Standardisierung und Verkennzifferung geprägt, dass eine maschinelle Überprüfung der Angaben ermöglicht wird.³⁷⁴ Auch im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist seit 2005 durch § 60 Abs. 4 EStDV vorgegeben, dass die Steuerpflichtigen eine solche Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen haben. Seit 2011 ist zudem die Übermittlung in digitaler Form vorgeschrieben (§ 60 Abs. 4 i.V.m § 84 Abs. 3d EStDV).³⁷⁵ Und auch für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sieht § 5b EStG seit 2008 vor, die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung auf elektronischem Wege zu übermitteln („E-Bilanz“).³⁷⁶

Was das Risikomanagementsystem tatsächlich technisch leisten kann und insbesondere, wie die Analyse stattfindet, kann an dieser Stelle nicht beurteilt werden. Technisch machbar wird es wohl jedenfalls sein, konkrete Merkmale aufzugreifen, wie die Überschreitung bestimmter absoluter Wertgrenzen, die für sämtliche Steuererklärungen gelten einerseits, aber auch Wertgrenzen, die im Verhältnis

³⁷¹ Vgl. dazu bereits die Beratungsergebnisse der Koalitionsfraktionen im Rahmen des Gesetzesentwurfs zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz), BT-Drucks. 16/10940, S. 2.

³⁷² BFH v. 16.11.2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, 129, Juris Rn. 41.

³⁷³ Siehe dazu insbesondere bei *Kulosa*, in FS BFH Band II, S. 1831 (1837 ff.).

³⁷⁴ *Kulosa*, in FS BFH Band II, S. 1831 (1839).

³⁷⁵ Siehe dazu bei *Kulosa*, in FS BFH Band II, S. 1831 (1839 f.).

³⁷⁶ *Kulosa*, in FS BFH Band II, S. 1831 (1841).

zur Steuererklärung des Vorjahres im Missverhältnis stehen andererseits. Gleiches sollte auch für das Erkennen von Verhältniszahlen innerhalb der Steuererklärung gelten, etwa ein möglicher Widerspruch, wenn Merkmal X einen hohen Wert aufweist Merkmal Y aber einen kleinen Wert.

Probleme stellen sich etwa dann ein, wenn das System nach bestimmten Schlüsselbegriffen sucht, diese aber falsch geschrieben wurden. So wäre es im Sinne des sich aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergebenden Effizienzgedankens wünschenswert, wenn das System bis zu einem gewissen Punkt „mitdenkt“ und jedenfalls die gängigen Falschbezeichnungen kennt. Ebenso stellt sich die Frage, wie das System mit Angaben umgeht, die unter der falschen Kennziffer eingetragen wurden, weil sie entweder an anderer Stelle in der Steuererklärung relevant wären oder aber steuerlich schon gar nicht bedeutsam sind. Insbesondere ein solcher falscher Umgang mit den Erklärungsvordrucken wirft die Frage auf, wie einerseits das Risikomanagementsystem, andererseits aber auch die Rechtsordnung damit in Zukunft umzugehen hat. Im Idealfall kann bereits das Risikomanagementsystem derartige Falschangaben erkennen und der zutreffenden Ziffer im Vordruck zuordnen. Nur bei tatsächlich bestehendem Risiko würde dieser Sachverhalt dann zur Einzelfallprüfung ausgesteuert werden. Insofern würde im Sinne des Effizienzgedankens nicht jede Falschbezeichnung gleich einen Risikohinweis bedeuten. Sollte es hingegen technisch nicht möglich sein, derartige Falschbezeichnungen zu erkennen, so ergibt sich hieraus insbesondere die Gefahr, sich der Risikoprüfung mittels Risikomanagementsystem zu entziehen. Daran schließt sich die Frage an, ob es zukünftig nicht schon verpflichtend sein müsste, die zutreffenden Kennziffern im jeweiligen Vordruck zu wählen und eine Zuwiderhandlung jedenfalls als Ordnungswidrigkeit zu ahnden. Beispielhaft zu erwähnen sei hier die Behandlung von Werbungskosten im Steuerklärungsformular. So ist einerseits bereits in den aktuellen Steuerklärungsformularen eine Verkennzifferung gängiger Werbungskosten vorgesehen. Andererseits ist es jedoch schon tatsächlich nicht möglich, für sämtliche mögliche Werbungskosten eine eigene Ziffer vorzuhalten. Insofern bleibt es nicht aus, für die übrigen Aufwendungen die Ziffer „sonstige Werbungskosten“ beizubehalten. Anliegend an die obigen Ausführungen ist dann jedoch fraglich, ob es dem Steuerpflichtigen verwehrt sein sollte, sämtliche Werbungskosten unter „sonstige Werbungskosten“ zusammenzufassen. Denn insoweit entzieht sich der Steuerpflichtige der Risikoprüfung der einzelnen „verkennzifferten“

Werbungskosten und bewirkt bei entsprechender Höhe dieser Werbungskosten eine Einzelfallprüfung sämtlicher Ausgaben.

Die Frage nach den Konsequenzen eines solchen Umgangs mit dem Steuerformular bzw. dessen Verkennzifferung muss letztendlich der Gesetzgeber entscheiden. Ausgangspunkt müssen auch für diese Frage die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung sein und damit der diesen Grundsätzen entsprechende effiziente Einsatz der Risikomanagementsysteme. Gleichzeitig darf sich jedoch nicht der Illusion hingeeben werden, dass das System in der Lage wäre, sämtliche Risiken zu entdecken. Eine geschickte Tarnung der Ausgaben, so z.B. die Bezeichnung von Kosten der privaten Lebensführung als „Arbeitsmittel“, wird auch das Risikomanagementsystem – wie auch der einzelne Finanzbeamte – nicht ohne weiteres erkennen können. Insofern kann hier allenfalls die Höhe der jeweiligen Ausgaben einen Anhaltspunkt für einen Risikohinweis liefern. Vom Risikomanagementsystem kann und darf daher nicht mehr verlangt werden als von einer manuellen Risikoeinschätzung durch einen Finanzbeamten.

Auch mit gesetzlicher Implementierung der Risikomanagementsysteme in § 88 Abs. 5 AO kann noch von keiner umfassenden oder gar abgeschlossenen Standardisierung oder Verkennzifferung ausgegangen werden. Vielmehr befindet sich die Finanzverwaltung gegenwärtig in einem „Lernprozess“³⁷⁷, der insbesondere die sich im Rahmen der Verifikationsverwaltung mittels Risikomanagementsystemen ergebenden Möglichkeiten betrifft.³⁷⁸ Denn neben der Hauptaufgabe der Risikomanagementsysteme, nämlich der Beurteilung des Risikopotenzials der steuerlichen Sachverhalte, können diese automatisierten Systeme auch an anderen Stellen des Steuervollzugs Hilfestellung leisten. So kann einerseits mit dem Risikomanagementsystem auch eine Verknüpfung der Daten des Steuerpflichtigen mit anderen Daten desselben oder Dritter erreicht werden. Beispielsweise kann mittels automatischen Abgleichs effizienter gewährleistet werden, dass etwa Kontrollmitteilungen anderer Finanzämter in der Steuererklärung des jeweiligen Steuerpflichtigen Berücksichtigung finden. Andererseits kann die computergestützte Erfassung auch dazu beitragen, dass überhaupt erkannt wird, welche Steuerpflichtigen eine Steuererklärung einzureichen haben. Beispielhaft

³⁷⁷ Müller, in H/H/R, EStG/KStG, § 5b EStG Rn. 5 (Mai 2017).

³⁷⁸ Kulosa, in FS BFH Band II, S. 1831 (1842).

zu erwähnen sei hier die Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen bei Ehegatten nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStDV, sofern die Ehegatten die entsprechenden Steuerklassen beantragt haben.

b) Die Einrichtung sogenannter selbstlernender Systeme

Neben den rein manuell programmierten Risikomanagementsystemen sind technisch auch sog. selbstlernende Systeme denkbar.³⁷⁹ Dabei analysiert das Risikomanagementsystem selbständig anhand der eingespeisten Daten und ihrer Zusammenhänge und Wechselwirkungen das Risiko jeder Steuererklärung. Jede Prüfung trägt dann zur Anpassung und Verbesserung des Systems selbst bei. Die Vorteile eines solchen Systems sollen dabei insbesondere in einer genaueren Vorhersage und größeren Flexibilität liegen. Doch bringt ein solches System nicht nur Vorteile mit sich, sondern birgt auch Risiken. Insbesondere im Hinblick auf Diskriminierungs- und Verzerrungstendenzen bedarf gerade ein selbstlernendes System einer hinreichenden Kontrolle. Denn bei Einsatz derartiger Systeme tritt neben die möglichen, von Menschenhand gemachten rechtswidrigen Risikoparameter auch noch die Gefahr der selbständigen Etablierung und Ausweitung eben jener;³⁸⁰ und dies unter dem Deckmantel einer vermeintlichen Risikoanpassung. Eine damit einhergehende umso wichtigere Kontrolle wird jedoch wiederum durch die einem selbstlernenden System immanente hohe Komplexität erschwert. Selbst Befürworter dieses Ansatzes räumen ein, dass „eine vollständige Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit des Systems nicht gewährleistet (ist), weil die selbstgesetzten Entscheidungsgrundlagen einem stetigen Wandel unterliegen, in ihrer Gänze schwer bis gar nicht zu erfassen und somit auch nicht unabhängig zu überprüfen sind. So können unbemerkte und sich schleichend verstärkende strukturelle Diskriminierungen oder ‚blinde Flecken‘ im Prüfprozess entstehen.“³⁸¹

³⁷⁹ Siehe dazu insb. bei Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 5 f.

³⁸⁰ Siehe hierzu insb. das eingängige Beispiel bei *Braun Binder* zum Einsatz einer Algorithmenbasierten Beurteilungssoftware im Justizsystem der USA, welches zu nachweislich falschen Schlussfolgerungen kam, DStZ 2016, 526 (533).

³⁸¹ Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 6.

3. Die Einrichtung der Risikomanagementsysteme durch § 88 Abs. 5 AO in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016

a) Überblick über den gesetzlichen Regelungsinhalt

Den dargestellten verfassungsrechtlichen Vorgaben an einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug entsprechend ordnet auch § 85 AO an, dass die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben und Steuererstattungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden. Dabei darf diese Formulierung jedoch nicht einzelfallbezogen verstanden werden.³⁸² Denn auch von der Finanzverwaltung darf schlichtweg nichts Unmögliches verlangt werden. Insofern kann sie auch nicht in jedem Einzelfall verhindern, dass Steuern verkürzt werden.³⁸³ § 85 S. 2 AO ist damit vielmehr als struktureller Sicherstellungsauftrag zu verstehen.³⁸⁴ Dabei regelt die Abgabenordnung, mit welchen Mitteln dieser Auftrag im Einzelnen zu erfüllen ist. Aus dem Auftrag selbst lassen sich hingegen keine eigenen Befugnisse ableiten.³⁸⁵

Wie diese steuerliche Ermittlung ausgestaltet sein soll, soll dann § 88 AO zu entnehmen sein. Hiernach ermitteln die Finanzbehörden den Sachverhalt von Amts wegen und haben dabei alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen (§ 88 Abs. 1 AO). Im Rahmen dieser Sachverhaltsermittlung treffen den Steuerpflichtigen besondere Mitwirkungspflichten, insbesondere die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung, die Pflicht zur Mitwirkung bei einer Außenprüfung, sowie sonstige Auskunft- und Offenlegungspflichten (§§ 90 ff., 134 ff., 149 ff., 193 ff. AO). Doch selbst dann, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nachkommt, bleibt die Frage offen, inwieweit seinen Angaben auch Glauben zu schenken ist. Wenn die Finanzbehörden den Sachverhalt ohne weitere Ermittlung übernehmen, resultiert aus dieser angenommenen Sachverhaltsfeststellung der Realfall.³⁸⁶ Daher ist fraglich, wie weit die Finanzbehörde gehen muss, um die Angaben zu überprüfen.

³⁸² Seer, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 4, 24 (Jan. 2017).

³⁸³ Tipke, StRO III², S. 1416.

³⁸⁴ Seer, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 4 (Jan. 2017).

³⁸⁵ Seer, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 34 ff. (Jan. 2017); Tipke, StRO III², S. 1416.

³⁸⁶ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 9.

Hierzu findet sich lediglich die Aussage, dass Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit durch die Finanzbehörden bestimmt werden sollen (§ 88 Abs. 2 S. 1 AO). Dabei können die Finanzbehörden nach § 88 Abs. 2 S. 2 AO auch allgemeine Erfahrungen sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigen.

Für die Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen sowie Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen erlaubt § 88 Abs. 5 AO nunmehr ausdrücklich den Einsatz automationsgestützter Systeme (Risikomanagementsysteme). Diese sollen zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen dienen (§ 88 Abs. 5 S. 1 AO). Dabei soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung berücksichtigt werden (§ 88 Abs. 5 S. 2 AO). De facto wertet also ein Computer die Steuererklärungen aus und weist den einzelnen Finanzbeamten dann an, un schlüssige und risikobehaftete Angaben genauer zu überprüfen.³⁸⁷ Steuererklärungen, die dem Computer hingegen plausibel und risikoarm erscheinen, werden automatisch festgesetzt (§ 155 Abs. 4 AO).³⁸⁸ Insofern wird schon von einer faktischen Selbstveranlagung des Steuerpflichtigen gesprochen.³⁸⁹ Die Prüfung auf Plausibilität unternimmt das Risikomanagementsystem anhand der von den obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen festgelegten „Einzelheiten“ (§ 88 Abs. 5 S. 5 AO). Diese Einzelheiten haben also entscheidenden Einfluss darauf, ob eine Steuererklärung als risikoarm angesehen werden kann und mithin eine Einzelfallprüfung durch den Sachbearbeiter im Regelfall ausscheidet. Soweit die Kenntnis dieser Einzelheiten die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte, dürfen sie gem. § 88 Abs. 5 S. 4 AO nicht veröffentlicht werden. Zugleich regelt § 88 Abs. 5 S. 3 AO gewisse Mindestanforderungen an den Einsatz eines Risiko-

³⁸⁷ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 10 f.

³⁸⁸ Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Fall nicht per Zufallsprüfung oder durch den Sachbearbeiter ausgesteuert wird (vgl. § 88 Abs. 5 S. 3 AO) oder kein Anlass im Sinne von § 155 Abs. 4 AO gegeben ist.

³⁸⁹ Münch, DStR 2013, 2150; Drißen, in Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 1 (8); Seer, StuW 2003, 40 (42).

managementsystems, wie die Einrichtung einer Zufallsauswahl, die Möglichkeit der Aussteuerung und Einzelfallprüfung durch den Amtsträger sowie die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung.

b) Die „Einzelheiten“ der Risikomanagementsysteme

Die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme sollen gem. § 88 Abs. 5 S. 5 AO von den obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen festgelegt und nach § 88 Abs. 5 S. 4 AO nicht veröffentlicht werden. Mit eben jenen „Einzelheiten“ i.S.v. § 88 Abs. 5 S. 4 AO werden wohl jedenfalls jene Informationen und Prüfparameter gemeint sein, die eine risikoorientierte Fallbearbeitung erst ermöglichen, um eben das gesetzte Ziel zu erreichen, nämlich die Konzentration der Finanzbehörden auf die tatsächlich prüfungsbedürftigen Fälle.³⁹⁰ Eine reine automationsgestützte Plausibilitätsprüfung soll hingegen nicht erfolgen.³⁹¹ Es sind also bestimmte Risikofilter anhand derer erkannt werden soll, ob ein Fall risikoarm oder risikoreich ist.³⁹²

aa) Das „Risiko“ als Differenzierungskriterium

Beurteilt das Risikomanagementsystem einen Steuerfall als risikobehaftet, so soll der darauffolgende Risikohinweis zu einer Einzelfallprüfung durch den Finanzbeamten führen, während Steuererklärungen ohne derartige Risikohinweise automatisch veranlagt werden können (vgl. § 155 Abs. 4 AO). Idealerweise würde also der vermeintlich risikobehaftete Fall geprüft und der so ermittelte „richtige“ Sachverhalt anschließend dem gesetzlichen Tatbestand entsprechend veranlagt, während der vermeintlich risikoarme Fall schon aus sich heraus „richtig“ mitgeteilt und subsumiert wurde und auch dementsprechend automatisch veranlagt werden kann.

Insofern ist es das Ziel des Risikomanagementsystems, die risikobehafteten Steuerfälle von den risikoarmen Steuerfällen zu unterscheiden. Die Risikoparameter unterteilen die Steuerfälle in zu prüfende Steuerfälle auf der einen und nicht zu prüfende Steuerfälle auf der anderen Seite. Nicht nur die spätere

³⁹⁰ BT-Drucks. 18/7457, S. 69 f.

³⁹¹ BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

³⁹² BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 10 f.

Steuerfestsetzung, bereits die vorgeschaltete Prüfung der für den Steuerpflichtigen zum Teil höchstpersönlichen Lebensumstände insbesondere in Bezug auf dessen Einkommens- und Vermögenssituation stellt einen staatlichen Eingriff dar. Schon diese reine Sachverhaltsermittlung – wenngleich bzw. insbesondere weil vom Steuerpflichtigen möglicherweise unbemerkt – betrifft dabei seine persönliche Freiheitssphäre.³⁹³ Für eine Rechtfertigung dürfte damit eine reine Willkürprüfung ausscheiden. Vielmehr müsste die ungleich intensive Prüfung der einzelnen Steuerfälle verhältnismäßig sein. Insofern ließe sich dann das unterschiedliche Aufklärungsbedürfnis der Steuerfälle anführen. Die Zulässigkeit dieses Differenzierungsziels ergibt sich aus den bereits hergeleiteten Folgen der Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Denn die tatsächlich mangelnde Möglichkeit der Prüfung sämtlicher Steuerfälle gebietet es, die Intensität der Prüfung ausgehend vom jeweiligen Aufklärungsbedürfnis der Steuererklärung vorzunehmen. Doch ist eine Steuererklärung nicht nur dann unzutreffend, wenn die Steuer zu gering bemessen wurde, sondern auch dann, wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu hoch bemessen wurde. Unter Risiko ist daher nicht allein die Gefahr der Steuerverkürzung zu sehen.³⁹⁴ Bereits aus rechtsstaatlichen Gesichtspunkten ist die Finanzverwaltung angehalten, den Steuerpflichtigen auch auf für diesen positive Aspekte hinzuweisen. Sie trifft insoweit eine Fürsorge- und Unterstützungsfunktion.³⁹⁵ Der Fiskalzweck allein vermag damit ein solches Risiko schließlich nicht zu begründen.³⁹⁶ Von einem Risiko kann vielmehr immer dann ausgegangen werden, wenn einerseits die Gefahr der unzutreffenden Mitteilung des Sachverhalts besteht, andererseits die Gefahr der unzutreffenden Subsumtion durch den Steuerpflichtigen.³⁹⁷ Mit den Risikoparametern legt die Finanzverwaltung damit verallgemeinernd fest, welche steuerlichen Sachverhalten sie für aufklärungsbedürftig hält und welche nicht. Insoweit stellen die Risikoparameter auch letztlich die Konkretisierung des der Verwaltung durch § 88 Abs. 2 S. 1 AO zugestandenen Gestaltungsspielraums hinsichtlich

³⁹³ Siehe dazu bereits unter C.V.2.

³⁹⁴ Gesamtverband der deutschen Versicherungswirtschaft e.V., Stellungnahme v. 16.3.2016, S. 4; *Drüen*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (264).

³⁹⁵ *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (530); *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, S. 167 ff.; vgl. auch Bund der Steuerzahler, Stellungnahme v. 10.3.2016, S. 4.

³⁹⁶ Siehe dazu bereits unter C.V.3.a).

³⁹⁷ Zur strafrechtlichen Dimension einer von der Verwaltungsauffassung abweichenden Subsumtion durch den Steuerpflichtigen siehe *Krumm*, in *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III*, S. 1 (10 ff.).

des jeweiligen Aufklärungsbedürfnisses für bestimmte steuerliche Sachverhaltsmerkmale dar.

bb) Mögliche Risikofaktoren

Um eine den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG entsprechende Prüfung der Steuererklärungen gewährleisten zu können, müssen diese festgelegten Einzelheiten dem den Steuererklärungen innewohnenden Risiko entsprechend ausgestaltet sein.³⁹⁸ Nur dann lässt sich eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Prüfungsintensität rechtfertigen. Entsprechend müssen die Risikoparameter nicht nur dem Grunde nach geeignet sein, das den Steuererklärungen innewohnende Risiko aufzudecken, sondern dieses Risiko auch tatsächlich widerspiegeln.³⁹⁹ Insofern wären Risikoparameter, die allein auf den verschiedenen Einkunftsarten beruhen – so wie es die GNOFÄ 1981 vorsah⁴⁰⁰ – wohl gleichheitswidrig; bestehen doch keine gesicherten Daten darüber, dass die Angaben in der Steuererklärung je nach Einkunftsart mehr oder weniger fehleranfällig sind.⁴⁰¹

Die Höhe der jeweiligen Einkünfte, bzw. der jeweiligen Einnahmen oder Ausgaben, könnte hingegen das ihnen innewohnende Risiko widerspiegeln, jedenfalls unter dem Gesichtspunkt des facettenreichen Lebenssachverhalts, der sich in der Regel hinter höheren Einkünften verbergen könnte.⁴⁰² Dagegen rechtfertigt die Erwartung von Mehreinnahmen allein kein besonderes Prüfungsbedürfnis.⁴⁰³ So beinhalteten die Risikomanagementsysteme in der Vergangenheit vielfach Wertgrenzen, entweder bezogen auf ein bestimmtes Abzugs- oder Einnahmmerkmal oder aber in Bezug auf bspw. die Angaben zu Werbungskosten in ihrer

³⁹⁸ Vgl. *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2110).

³⁹⁹ So kritisierte der Landesrechnungshof NRW in seinem Jahresbericht 2014, dass bei den vermeintlich risikoarmen Fällen, die sich unterhalb bestimmter Wertgrenzen abspielten, bei rd. 45 v.H. der geprüften Fälle das Risiko einer unzutreffenden Steuerfestsetzung bestand, LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 211 f.

⁴⁰⁰ Siehe dazu bereits unter C.V.3.a).

⁴⁰¹ Vgl. *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 66 (Jan. 2017); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 510.

⁴⁰² *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (19); Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 165; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 511 f.

⁴⁰³ *Pelka*, DB 1996, 699. Siehe dazu bereits unter C.V.3.a).

Gesamtheit.⁴⁰⁴ Auch scheinen Algorithmen, die mehrere Angaben in der Steuererklärung miteinander in Beziehung setzen oder aber einen Abgleich zu Angaben desselben Steuerpflichtigen in den Vorjahren vornehmen, grundsätzlich geeignet zu sein, Fehlerquellen aufzudecken.⁴⁰⁵ So kann es z.B. zu einem Risikohinweis kommen, wenn ein Steuerpflichtiger ein häusliches Arbeitszimmer geltend macht, die Anzahl der Fahrten zur Arbeitsstätte aber genauso hoch sind wie bei einem Steuerpflichtigen ohne häusliches Arbeitszimmer.⁴⁰⁶ Ebenso denkbar wäre die Verknüpfung von hohem Verpflegungsmehraufwand bei gleichzeitiger Erklärung doppelter Haushaltsführung.⁴⁰⁷ Auf der anderen Seite kann und darf jedoch aus der Angabe niedriger Einkünfte nicht der Schluss gezogen werden, die Steuererklärung sei nicht risikobehaftet. Denn gerade die unterlassene Erklärung bestimmter Einkünfte ist es, die zu einem besonders hohen Steuerausfall führt.⁴⁰⁸ Auch können bestimmte Kennzeichnungen als Risiko erfasst sein, wie die Herkunft der Einnahmen aus dem Ausland.⁴⁰⁹

Auch personenbezogene Daten des Steuerpflichtigen sind grundsätzlich geeignet, das Risikopotenzial eines steuerlichen Sachverhaltes zu bewerten. So lassen sich insbesondere Rückschlüsse vom Verhalten des Steuerpflichtigen auf das Risikopotenzial seiner Erklärung ziehen. Dementsprechend weist die Erklärung eines Steuerpflichtigen, der schon in den Jahren zuvor vermehrt unzutreffende Angaben eingereicht hat, ein höheres Risikopotenzial auf als die Erklärung eines in den Vorjahren stets rechtstreuen Steuerpflichtigen.⁴¹⁰ *Seer* spricht insoweit von einer „Steuervita“ des Steuerpflichtigen, die das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen im konkreten Steuerrechtsverhältnis abbilden soll.⁴¹¹ Dabei soll ko-

⁴⁰⁴ Vgl. z.B. LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 210; BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 3.

⁴⁰⁵ *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (533); *Deckers/Vieten*, FR 2015, 913 (914); *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2108 f.); LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 207 f.

⁴⁰⁶ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11.

⁴⁰⁷ BRH, Bemerkungen nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11 f.

⁴⁰⁸ Vgl. dazu *Seer*, StuW 2003, 40 (44).

⁴⁰⁹ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 98.

⁴¹⁰ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 166; vgl. *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (29); *Ahrens*, Der Vollzug von Steuergesetzen, S. 161 ff.

⁴¹¹ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 Rn. 70 (Jan. 2017); *ders.*, StuW 2003, 40 (49).

operatives Verhalten den Steuerpflichtigen einer Klasse mit geringer Risikoneigung zuordnen, während umgekehrt Pflichtverletzungen ihn in eine Klasse mit höherer Risikoneigung befördern sollen. Risikoparameter, die auf der Religion, der Herkunft oder dem Geschlecht des Steuerpflichtigen beruhen, lassen hingegen keinen Rückschluss auf einen fehlerhaft mitgeteilten oder subsumierten Sachverhalt zu und stellen daher keine zulässigen Differenzierungskriterien dar.⁴¹²

Ebenfalls als subjektives Kriterium des Steuerpflichtigen ließe sich anbringen, ob dieser bei der Erstellung seiner Steuererklärung einen Steuerberater hinzugezogen hat und insbesondere die Integrität dieses Steuerberaters. Unter dem Gesichtspunkt der Risikogeneignetheit dieser Steuererklärung ist ein solcher Risikoparameter auch verständlich.⁴¹³ Denn insbesondere unter Berücksichtigung der Komplexität des Steuerrechts dürften die Steuererklärungen jener Steuerpflichtigen ohne steuerrechtliche Vorbildung besonders fehleranfällig sein.⁴¹⁴ Insofern müsste jedenfalls die erstmalige Abgabe einer Steuererklärung eines nicht beratenden Steuerpflichtigen zu einem Risikohinweis führen. Ohne Anknüpfung an einen „konkreten Verdacht“ wären somit grundsätzlich erst einmal sämtliche Angaben dieses Steuerpflichtigen risikoreich und damit zu überprüfen. Das Ergebnis dieser Prüfung kann dann in die „Steuervita“ des Steuerpflichtigen einfließen und ihm insoweit auch einen berechtigten Vertrauensvorschuss verschaffen. Angehörige der steuerberatenden Berufe als Organe der Steuerrechtspflege hingegen haben sich bereits durch das für ihre Berufsqualifikation erforderliche Fachwissen einen Vertrauensvorschuss verdient.⁴¹⁵ So ist jedenfalls die erstmalige Steuererklärung eines beratenden Steuerpflichtigen nicht insgesamt als risikobehaftet einzuordnen. Diese unterliegt vielmehr den übrigen „üblichen“ Risikoparametern. Andererseits könnte sich die Berücksichtigung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger fachkundig beraten ist, auch negativ für diesen auswirken. Denn auch der Steuerberater könnte bei vermehrt fehlerhaften Angaben den ihm

⁴¹² *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (533); Bundessteuerberaterkammer, Stellungnahme v. 30.1.2015, S. 8; Protokoll des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/75, S. 14.

⁴¹³ *Modlinger*, Stbg 2015, 515 (516).

⁴¹⁴ *Seer*, StStud 2010, 369 (372); vgl. auch *Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, S. 82 ff. Die Rechtsprechung geht hingegen auch bei nicht fachkundig beratenden Steuerpflichtigen grds. von einem Vertrauensvorschuss aus, BFH v. 27.3.2007 – 1 B 16/06, n.v., Juris Rn. 13.

⁴¹⁵ *Seer*, StStud 2010, 369 (373).

zugestandenem Vertrauensvorschuss verbrauchen.⁴¹⁶ Daher beschwört die Orientierung an der Frage, ob der Steuerpflichtige beraten ist oder nicht, auch die „Gefahr“ der genaueren Überprüfung sämtlicher Steuererklärungen dieses Beraters herauf, was sich wiederum zu Lasten der Mandanten auswirken könnte.⁴¹⁷ Anders als bei den objektiven Kriterien, die sich allein auf die vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben beziehen, werden hier Kriterien zur Bestimmung des Risikos herangezogen, von denen der Steuerpflichtige mitunter keine Kenntnis hat. Denn während der Steuerpflichtige bei besonders hohen Werbungskosten bereits damit rechnen muss, dass derartige Angaben einer Prüfung unterzogen werden, kann er solche Rückschlüsse aus Merkmalen, die in seiner Person begründet sind, möglicherweise nicht ziehen. Dies gilt umso mehr, wenn auch Rückschlüsse anderer Personen, wie z.B. in Bezug auf den Steuerberater, das Risikopotenzial der Steuererklärung beeinflussen. Insofern muss hier insbesondere auch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung⁴¹⁸ berücksichtigt werden.

cc) Die Wandelbarkeit der Risikofaktoren und deren Kontrolle

Doch auch dann, wenn Intensivprüffälle den tatsächlich risikobehafteten Fällen zum überwiegenden Teil entsprechen, bleibt die Frage bestehen, ob dies allein einen gleichmäßigen Steuervollzug bewirken kann. Denn die „starre“ Anwendung der Risikoparameter erlaubt zwar, dass gleichermaßen risikobehaftete Fälle geprüft werden; zu glauben, dass Risikoparameter überhaupt abschließend benannt werden können, bleibt hingegen eine Utopie. Erforderlich ist vielmehr, dass die Prüfparameter auch wandelbar bleiben. Denn mal abgesehen von den ständigen Änderungen im materiellen Recht⁴¹⁹ erhöhen gleichbleibende Risikoparameter auch die Gefahr, dass die Steuerpflichtigen ihr Erklärungsverhalten langfristig an diesen ausrichten und damit erreichen, bei der Risikoprüfung

⁴¹⁶ Seer, DStJG 31 (2008), S. 7 (35 f.); vgl. auch Baldauf, DStR 2016, 833 (836).

⁴¹⁷ Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 8. Auf die Frage nach einem unzulässigen Eingriff in die Berufsfreiheit des Steuerberaters soll hier nicht weiter eingegangen werden, siehe dazu unter anderem bei Baldauf, DStR 2016, 833 (836 f.); Mann, DStR 2009, 506.

⁴¹⁸ Braun Binder, DStZ 2016, 526 (533); Deutscher Richterbund und Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, gemeinsame Stellungnahme v. September 2015, S. 10; Bundesbeauftragte für den Datenschutz und Informationsfreiheit, Stellungnahme v. 31.3.2016, S. 3 ff.; siehe auch Martini, DVBl. 2014, 1481 (1483 ff.).

⁴¹⁹ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 27 ff.

durchs Raster zu fallen. Risikoparameter, die in dem einen Jahr noch die tatsächlich risikobehafteten Steuerfälle auszusteuern vermochten, können im nächsten Veranlagungsjahr schon überholt sein. Insoweit ist es wohl unumgänglich die Risikoparameter laufend zu aktualisieren⁴²⁰ und damit das Risikomanagementsystem selbst einer laufenden Kontrolle zu unterziehen. Dies ist insbesondere auch deshalb erforderlich, um dem gezielten Ausnutzen der Wertgrenzen gerade durch bestimmte Personen bzw. Personengruppen entgegenzuwirken.⁴²¹ Auch ein computergestütztes System kommt damit wohl nicht ohne die Hilfe durch den Finanzbeamten aus.

dd) Geheimhaltung der Risikoparameter

Auch die durch § 88 Abs. 5 S. 4 AO geforderte Geheimhaltung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme trägt grundsätzlich zur Herstellung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei. Insbesondere die Befürchtung des Gesetzgebers⁴²², der Steuerpflichtige könnte ansonsten sein Erklärungsverhalten von den Risikoparametern abhängig machen, ist nicht von der Hand zu weisen.⁴²³ Insofern würde es dem Ziel der Einführung der Risikomanagementsysteme, nämlich letztlich die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen, letztlich entgegen wirken, würde man dem Steuerpflichtigen offenbaren, welche Angaben in der Steuererklärung gerade nicht geprüft werden.⁴²⁴ Dieses Geheimhaltungsgebot muss grundsätzlich nicht nur gegenüber dem Steuerpflichtigen, sondern auch gegenüber den Finanzbeamten selbst gelten. Denn dass solche Informationen am Bestimmungsort verbleiben, ist eine Utopie.⁴²⁵

⁴²⁰ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 165.

⁴²¹ Vgl. *Deckers/Vieten*, FR 2015, 913 (915).

⁴²² BT-Drucks. 17/7457, S. 70.

⁴²³ *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (531); *Deckers/Vieten*, FR 2015, 913 (915); *Münch*, DStR 2013, 2150 (2152).

⁴²⁴ Vgl. auch *Müller-Franken*, StuW 2018, 113 (117); *Seer*, DStZ 2016, 605 (608); Bundessteuerberaterkammer, Stellungnahme v. 5.4.2016, S. 7.

⁴²⁵ *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (531); Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 3 f.; ver.di, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 8.4.2016, S. 4; *Roser*, in Gosch, AO/FGO, § 88 AO Rn. 66 (Juni 2018). Siehe auch die Anmerkung von Haarmann im 56. Berliner Steuergespräch vom 21.9.2015, zitiert nach *Richter/Welling*, FR 2015, 1014 (1019).

Der Wortlaut der Norm zeigt aber auch, dass die Veröffentlichung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme nicht per se verhindert werden soll, sondern nur in den Fällen, in denen eine solche Veröffentlichung die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung tatsächlich gefährden könnte.⁴²⁶ *Seer* spricht insoweit von einem konditionierten Geheimnisvorbehalt.⁴²⁷ Denn grundsätzlich gebietet schon das Rechtsstaatsprinzip, dass die öffentliche Verwaltung transparent agiert.⁴²⁸ Gerade Transparenz ist die Voraussetzung für die Akzeptanz und Kontrolle des Verwaltungshandelns.⁴²⁹ Sie soll „den Machtmissbrauch durch überlegene Information verhindern und wirkt durch die Einbeziehung der Öffentlichkeit im Sinne des Demokratiegebots“.⁴³⁰ Intransparenz bewirkt nicht nur, dass der Einzelne von den Handlungen der Verwaltung keine Kenntnis erlangt und diese nicht nachvollziehen kann; er kann sich mangels dieser Kenntnis auch nicht dagegen wehren.⁴³¹ Schließlich setzt Rechtsschutz gegen Akte der öffentlichen Gewalt auch die Kenntnis eben jener Akte der öffentlichen Gewalt voraus. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige schon keine Kenntnis von den ihn zulasten ausgelegten Risikofaktoren hat, wie etwa bei der Hinzuziehung eines in der Vergangenheit negativ aufgefallenen Steuerberaters. Insbesondere bei derartigen Risikofaktoren steht die Frage im Raum, ob die Verwaltung die Grenze hinsichtlich der Konkretisierung des Steuervollzugs überschreitet und sich vielmehr im Regelungsbereich „wesentlicher“ Sachverhalte bewegt.⁴³² Denn derartige Risikofaktoren berühren nicht nur die Freiheits- und Gleichheitssphäre des zu prüfenden Steuerpflichtigen, sondern könnten insbe-

⁴²⁶ Vgl. auch *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (530 f.); *Marx*, Ubg 2016, 358 (361 f.).

⁴²⁷ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 82, 58 (Jan. 2017).

⁴²⁸ *Seer*, DStZ 2016, 605 (608); vgl. *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 687; *Mellinghoff*, in FS BFH Band I, S. 421 (436 f.). Siehe dazu eingehend bei *Bröhmer*, Transparenz als Verfassungsprinzip, S. 146 ff.

⁴²⁹ *Pitschas*, in GVwR II², § 42 Rn. 219 ff.

⁴³⁰ *Schiedermaier*, in GVwR III², § 48 Rn. 75.

⁴³¹ Vgl. dazu auch BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 41 ff., 51.

⁴³² *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (533); Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 8; ver.di, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 8.4.2016, S. 3 ff.; vgl. auch das Beispiel bei *Baldauf*, DStR 2016, 833 (836 f.).

sondere in das Grundrecht auf Berufsfreiheit des betroffenen Steuerberaters eingreifen – und auch dies letztlich ohne Kenntnis des jeweils Betroffenen.⁴³³

Um sich nicht dem Vorwurf einer willkürlich handelnden Verwaltung ausgesetzt zu sehen, sollte die Finanzverwaltung daher jedenfalls die Kriterien der Risikomanagementsysteme grundlegend benennen.⁴³⁴ „Intransparenz der Verwaltung nährt nur Misstrauen und Steuerwiderstand.“⁴³⁵ Insbesondere dann, wenn subjektive Kriterien Einfluss auf die Risikoanalyse haben, wie etwa das Vorverhalten des jeweiligen Steuerpflichtigen, ist diesen ein datenschutzrechtlicher Anspruch auf Mitteilung dieser Informationen zuzusprechen. Sollten diese Informationen im konkreten Widerspruch zu der Gewährleistung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung stehen, resultiert aus diesem Anspruch jedenfalls das Recht auf eine substantiierte Darlegung der Gründe für die Versagung der Bekanntgabe der Informationen.⁴³⁶

Wenngleich es daher nicht zuletzt wegen der durch eine Veröffentlichung wachsenden Steuermoral wünschenswert wäre, wenn von einer weitergehenden Offenlegung einer grundlegenden Darstellung der Kriterien des Risikovollzugs Gebrauch gemacht würde, so ist die Grenze doch bei der Offenlegung der konkreten Risikoparameter erreicht. Denn wenn offengelegt würde, dass mit Risikoparametern insbesondere Wertgrenzen oder aber konkrete Algorithmen gemeint sind, so kann die Benennung dieser Kriterien schon aufgrund der Komplexität des materiellen Steuerrechts nicht abschließend erfolgen. Dies gilt nicht zuletzt auch wegen des Erfordernisses der ständigen Wandelbarkeit dieser Parameter. Im Übrigen würde die genaue Kenntnis der Risikoparameter die Gefahr hinaufbeschwören, eben jenes Wissen um gerade die nicht intensiv zu prüfenden Merkmale zu nutzen, um die Belastungswirkung der eigenen Steuerlast zu minimieren. Andererseits darf jedoch nicht verkannt werden, dass genau diese konkrete Ausgestaltung der Risikoparameter, also genau die Elemente der Risikomanagementsysteme, die eben nicht veröffentlicht werden dürfen, letztlich für die Beurteilung notwendig sein, ob tatsächlich von einer zulässigen Konkretisierung des

⁴³³ Siehe dazu bei *Baldauf*, DStR 2016, 833 (836 f.); *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (533).

⁴³⁴ *Thiemann*, StuW 2018, 304 (309); vgl. *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 82 (Jan. 2017); *Seer*, DStZ 2016, 605 (608).

⁴³⁵ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 58 (Jan. 2017).

⁴³⁶ *Seer*, in FS BFH Band II, S. 1717 (1728 f., 1742 f.); vgl. auch *Mellinghoff*, in FS BFH Band I, S. 421 (436 f.).

dem steuerlichen Sachverhalt innewohnende Aufklärungsbedürfnis gesprochen werden kann. Eben jene verheimlichten Elemente entscheiden damit über die Rechtmäßigkeit der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme und damit auch über die Rechtmäßigkeit des gesamten Steuervollzugs. So ist diese Intransparenz im Steuervollzug hinsichtlich der Geheimhaltung der Risikoparameter zwar unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten grundsätzlich erforderlich; doch stellt sich dann die Folgefrage, ob eine solche Intransparenz durch hinreichenden Individualrechtsschutz und Kontrolle der Verwaltung kompensiert wird.⁴³⁷

c) Die Möglichkeit der Aussteuerung durch den Finanzbeamten

Die Regelung des § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AO gewährt dem Amtsträger die Befugnis zur manuellen Aussteuerung eines Falles zur „umfassenden Prüfung“. Der Wortlaut legt dabei nahe, dass eine vom jeweiligen Risiko unabhängige und vollumfängliche Prüfung des Steuerfalles gemeint ist. Diese Möglichkeit würde – jedenfalls auf den ersten Blick – der Kontrollfunktion der Aussteuerung durch die Sachbearbeiter am ehesten entsprechen, nämlich der Berücksichtigung des Erfahrungswissens der Sachbearbeiter insbesondere im Hinblick auf die ständige Anpassung der Risikomanagementsysteme.⁴³⁸ „Durch diese Berücksichtigung der subjektiven Komponente wird gewährleistet, dass das maschinelle System mit der Lebenswirklichkeit in Einklang gebracht werden kann, die sich in letzter Konsequenz nie über ein rein objektives System wird abbilden lassen können.“⁴³⁹ Auch könnte bereits der Amtsermittlungsgrundsatz dafür streiten, dass den Finanzbeamten eine eigenständige Möglichkeit der Aussteuerung vorbehalten sein muss.

Dem wird die Finanzverwaltung jedoch nicht vollständig gerecht, wenn sie in ihren internen Dienstanweisungen die Einzelfallprüfung durch den Sachbearbeiter ausschließlich bei Aussteuerung durch die Risikomanagementsysteme, bei Zufallsauswahl und im Übrigen nur bei offensichtlichen Unrichtigkeiten zulässt.⁴⁴⁰ Denn nach ihrer Auffassung würden nur so die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung hinreichend berücksichtigt.

⁴³⁷ Siehe zu diesem Erfordernis bereits unter C.VI.2.b).

⁴³⁸ *Schmidt/Schmitt*, in FS Spindler, S. 529 (539); *Drüen*, in Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, S. 1 (14).

⁴³⁹ *Nagel/Waza*, DStZ 2008, 321 (324).

⁴⁴⁰ So jedenfalls die interne Anweisung für die Finanzbehörden der Finanzverwaltung NRW.

Die Frage nach einer zulässigen eigenmächtigen Aussteuerung durch den Finanzbeamten stellt sich umso mehr vor dem Hintergrund der nunmehr seit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens⁴⁴¹ bestehenden Möglichkeit der automatischen Veranlagung bei risikoarmen Steuerfällen (§ 155 Abs. 4 AO) und der damit einhergehenden zunehmenden Übermittlung von Steuererklärungen auf elektronischem Wege. Denn während zuvor auch bei Einsatz eines Risikomanagementsystems die einzelne Steuererklärung noch von Hand in das Risikomanagementsystem eingelesen wurde oder diese doch zumindest per Mausklick „sehenden Auges“ veranlagt wurde, bestand noch für einen weit überwiegenden Teil der Steuererklärungen auch die tatsächliche Möglichkeit, dass der einzelne Sachbearbeiter überhaupt Merkmale einsieht, bei denen sich ihm Zweifel aufdrängen könnten. Wenn aber die Veranlagung vollautomatisch verläuft, also jede Steuererklärung elektronisch übermittelt wird und der Sachbearbeiter die Angaben ohne Risikohinweis schon gar nicht einsehen soll, so rückt die Möglichkeit der Aussteuerung durch den Sachbearbeiter immer mehr in den Hintergrund.⁴⁴² Die früher bestehende Möglichkeit, dass der Finanzbeamte den gesamten Vordruck zunächst grob überfliegen kann, ist damit schon gar nicht mehr gewollt.⁴⁴³ Das Verhältnis von maschineller zu manueller Prüfung hat sich gewandelt. Das ist auch das erklärte Ziel des Gesetzgebers.⁴⁴⁴ Insofern wird die Aussage, das Spannungsverhältnis zwischen objektivierte Regelungen einerseits und subjektiven Erkenntnissen vor Ort andererseits würde damit „zugunsten des Menschen gelöst, dem die Maschine als Dienerin zur Seite gestellt wird“⁴⁴⁵, der aktuellen Dimension der maschinellen Prüfung nicht mehr gerecht.

In der heutigen Praxis käme eine eigenständige Aussteuerung durch einen Sachbearbeiter beinahe ausschließlich in den Fällen in Betracht, in denen er – wie zunächst vom Risikomanagementsystem angeordnet – einem bestimmten Risikohinweis nachgeht und im Zuge dessen ein weiteres, vom System nicht erkanntes

⁴⁴¹ Gesetz vom 18.7.20016, BGBl. I 2016, 1679.

⁴⁴² Vgl. auch *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (531). Siehe dazu auch die Feststellung des LRH NRW, dass im Jahr 2013 bei den Einkommensteuererklärungen von Arbeitnehmern bei rund einem Drittel der Steuererklärungen kein Risikohinweis ausgegeben wurde, unter Geltung des § 155 Abs. 4 AO aktuell damit rund ein Drittel der Steuererklärungen automatisiert veranlagt werden könnten, Jahresbericht 2014, S. 213.

⁴⁴³ Vgl. auch *Maier*, JZ 2017, 614 (616).

⁴⁴⁴ BT-Drucks. 18/7457, S. 69.

⁴⁴⁵ *Nagel/Waza*, DStZ 2008, 321 (324).

Risiko erkennt. Grundsätzlich ließe sich die Prüfung des jeweiligen Postens dann schon wegen des bestehenden Risikos rechtfertigen. Gleichzeitig bedeutet dies aber auch, dass eben jenes Risiko möglicherweise bei anderen Steuerpflichtigen nicht aufgedeckt wurde, weil die Risikoparameter nicht zutreffend kalibriert waren oder es sich im vorliegenden Fall um einen atypischen Einzelfall handelt. Wären die Risikoparameter nicht zutreffend festgelegt, stünde schon die Frage im Raum, ob die Festlegung der Risikoparameter per se überhaupt noch dem tatsächlichen Risiko entspricht.

Im Ergebnis sind daher auch die Anforderungen hinsichtlich der Aussteuerung durch den Sachbearbeiter anhand des verfassungsrechtlichen Dreiecks⁴⁴⁶ zu lösen. So ist der Amtsträger einerseits nach seinem verfassungsrechtlichen Auftrag angehalten, den „wahren“ Sachverhalt zu erforschen. Auf der anderen zwingen die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu einer risikoorientierten Prüfung der Steuerfälle. Denn schon der sich aus den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit ergebene Effizienzgedanke gebietet es, die Ressourcen wirtschaftlich und zweckmäßig einzusetzen und daher die Prüfung auf die tatsächlich risikobehafteten Steuerfälle zu konzentrieren. Diese Effizienz soll im Fall der Massenverwaltung durch die Aussteuerung der Risikomanagementsysteme geschehen. Das kann aber nur gelingen, wenn auch sämtliche Steuerfälle zunächst mithilfe eben jener Systeme geprüft werden.

Insofern ist es unzulässig, wenn der Sachbearbeiter geradezu auf die Suche nach unentdeckten Risiken ginge. Denn dies ist gerade der Sinn und Zweck des Risikomanagementsystems. Ist daher das Risikomanagementsystem insgesamt seinen verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechend ausgestaltet, so wäre eine weitergehende Sichtung durch den Sachbearbeiter schon nicht erforderlich. Darüber hinaus wäre sie auch selbst mit den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, nämlich dann, wenn ein derartiges Prüfverhalten letztlich die Konzentration der Verwaltungsressourcen auf die wirklich prüfungsbedürftigen Fälle verhindert.

Dies bedeutet hingegen nicht, dass sich der Finanzbeamte tatsächlich erkannter Risiken verschließen dürfte. Drängen sich ihm Zweifel geradezu auf, so entspricht es gerade den Grundsätzen der gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung,

⁴⁴⁶ Siehe dazu bereits unter C.V.2.

dass er diesen Zweifeln auch nachgeht.⁴⁴⁷ Insofern kann die Prüfung dieses steuerlichen Sachverhaltes auch nicht mit dem Hinweis darauf abgelehnt werden, dass das Risikomanagementsystem dieses Risiko nicht erkannt hätte und es insofern bei anderen Steuerpflichtigen unentdeckt geblieben ist. Vielmehr muss die Erkenntnis eines solchen vom Risikomanagementsystem nicht erkannten Risikos zum Anlass genommen werden, die Risikoparameter anzupassen. Im Interesse eines gleichmäßigen Gesamtvollzuges aller Steuerfälle darf der einzelne Sachbearbeiter daher auch unter Berücksichtigung einer möglichen Ungleichbehandlung von manuellem und maschinellm Steuervollzug weder von der Prüfung absehen, wenn sich ihm Zweifel aufdrängen, noch dürfte er vollumfänglich prüfen, obwohl keine Zweifel vorhanden sind. Die Möglichkeit der Aussteuerung durch den Finanzbeamten stellt insoweit klar, dass der Finanzbeamte durch das Risikomanagementsystem nicht entmündigt werden soll.⁴⁴⁸

d) Die Möglichkeit der Aussteuerung per Zufallsauswahl

Die Zufallsauswahl darf die Beurteilung eines Steuerfalles anhand ihres Aufklärungsbedürfnisses nicht ersetzen, denn dies hätte eine „reine Losentscheidung“ zur Folge.⁴⁴⁹ Insofern bedarf es konkreter Ziele, die mit einer solchen Zufallsauswahl verfolgt werden. Überwiegende Einigkeit besteht dahingehend, dass anhand einer Zufallsauswahl die aktuelle Ausgestaltung des Risikomanagementsystems evaluiert werden soll.⁴⁵⁰ Nur so könne sichergestellt werden, dass die Risikoparameter auch den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.⁴⁵¹ Denn gerade eine solche Aktualität ist erforderlich, um dem gezielten Ausnutzen der Wertgrenzen gerade durch bestimmte Personen bzw. Personengruppen entgegenzuwirken.⁴⁵² Insofern wurde die Verankerung der Zufallsauswahl im Gesetz in § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AO auch grundsätzlich begrüßt.

⁴⁴⁷ Siehe dazu bereits unter C.V.2.

⁴⁴⁸ Seer, StuW 2015, 315 (324); vgl. auch Spilker, Behördliche Amtsermittlung, S. 149 f.; Schmidt/Schmitt, in FS Spindler, 2011, 529 (539).

⁴⁴⁹ Siehe dazu bereits unter C.V.3.b).

⁴⁵⁰ Schmidt/Schmitt, in FS Spindler, S. 529 (539); Nagel/Waza, DStZ 2008, 321 (324); Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 150 f.; Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 6; BMF, Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, DStR-Beih. 2014, 149 (154).

⁴⁵¹ Seer, DStZ 2016, 605 (609).

⁴⁵² Vgl. Deckers/Vieten, FR 2015 913 (915).

Zum Teil wird das Erfordernis einer solchen Zufallsauswahl jedoch nicht allein aus dem Bedürfnis der stetigen Anpassung der Risikoparameter gesehen, sondern vielmehr aus dem Erfordernis, unzutreffende aber in sich schlüssige Angaben zu erkennen. Die Befürworter dessen gehen davon aus, dass auch bei einer den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit entsprechender Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme plausible und schlüssige, aber dennoch falsche Angaben durch das Raster fielen. Die Aufdeckung einer jeden unzutreffenden Sachverhaltsmitteilung durch das Setzen von Risikoparametern sei schlichtweg nicht möglich. Daraus folge die Erkenntnis, dass selbst bei höchstmöglich zutreffend gesetzten Risikoparametern immer noch ein Restrisiko einer unzutreffenden Steuererklärung verbleibe. Insofern seien einzelne Steuererklärungen oder jedenfalls einzelne Angaben in der Steuererklärung auch unabhängig ihrer Plausibilität stichprobenartig zu prüfen.⁴⁵³ Eine solche Zufallsauswahl hätte damit nicht den Sinn und Zweck, die Aufklärung der steuerlichen Sachverhalte anhand ihres jeweiligen Aufklärungsbedürfnisses zu ersetzen⁴⁵⁴, sondern soll vielmehr der Aufklärung anhand des Aufklärungsbedürfnisses selbst dienen. Insofern könnte man an dieser Stelle erneut mit dem Untermaßverbot argumentieren und die zufallsgesteuerte Einzelfallprüfung als Teil des Mindestmaßes staatlicher Aufklärungspflicht begreifen, da ansonsten eine Aussteuerung der prüfungsbedürftigen steuerlichen Sachverhalte allein durch das Risikomanagementsystem und den Sachbearbeiter selbst keinen hinreichenden Steuervollzug bewirken würde.

Das Bedürfnis nach einer derartigen Einzelfallprüfung durch den Sachbearbeiter erwächst somit wohl einzig in der Annahme, dass das Risikomanagementsystem schon rein technisch nicht in der Lage sei, die den Steuererklärungen innewohnenden Risiken hinreichend zu erkennen. Insofern erscheint es aber überaus fraglich, warum eine demnach erforderliche Nachjustierung durch den Sachbearbeiter – so sie denn überhaupt erfolgsversprechend sein kann⁴⁵⁵ – nur einen Teil der Steuererklärungen betreffen soll. Denn dann würde man in der Zufallsauswahl

⁴⁵³ *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (17).

⁴⁵⁴ Siehe dazu bereits unter C.V.3.b).

⁴⁵⁵ An dieser Stelle kann auf die Erkenntnisse des LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 209 f. und des BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 12 ff. verwiesen werden.

eine nur bruchstückhafte Korrektur der unzureichenden maschinellen Fallauswahl sehen.

Doch wird in diesem Zusammenhang auch vielfach auf den generalpräventiven Charakter einer solchen Zufallsauswahl verwiesen. So soll der Steuerpflichtige insbesondere im Hinblick auf die Gefahr des Bekanntwerdens der Risikoparameter immer mit einer Einzelfallprüfung durch einen Sachbearbeiter rechnen müssen und – mit dieser „Gefahr“ vor Augen – zu einer zutreffenden Sachverhaltsmitteilung angehalten werden.⁴⁵⁶ Eine damit möglicherweise einhergehende Ungleichbehandlung zwischen plausiblen ungeprüften Sachverhalten und plausiblen aber dennoch im Einzelfall geprüften Sachverhalten wird mit der Gewährleistung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt. „Denn die Steuerpflichtigen werden nur dann von sich aus den Sachverhalt gegenüber dem Finanzamt inhaltlich richtig erklären, wenn sie sich nicht darauf einrichten können, dass (sic!) ihr Fall nur oberflächlich geprüft wird.“⁴⁵⁷ Auch an dieser Stelle scheinen die Befürworter daher nicht davon auszugehen, dass das Risikomanagementsystem schon technisch in der Lage wäre, die den Steuererklärungen innewohnenden Risiken hinreichend zu erkennen.

Tatsächlich besteht wohl eine Verknüpfung von Steuerehrlichkeit auf der einen Seite und der Höhe des Entdeckungsrisikos auf der anderen Seite.⁴⁵⁸ Dabei soll die subjektive Wahrnehmung der Risiken ausschlaggebend sein, wobei der „Erfahrungseffekt“ der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Entdeckung unzutreffender Erklärungen eine höhere Rolle spielen soll als der „Abschreckungseffekt“ im Hinblick auf eine spätere Sanktionierung.⁴⁵⁹ Im Falle des Risikomanagementsystems wäre daher die subjektive Wahrnehmung der Aufdeckung eines unzutreffend mitgeteilten steuerlichen Sachverhaltes entscheidend, welche insbesondere durch die eigenen Erfahrungswerte aus der Vergangenheit beeinflusst werden. Kurzum erklären daher wohl diejenigen Steuerpflichtigen ihren steuerlichen Sachverhalt zutreffend, die von einer Entdeckung durch die Finanzbehörde ausgehen und deren fehlerhafte Angaben in der Vergangenheit durch die Finanzbehörde entdeckt wurden. Das gewünschte Verhalten der zutreffenden Sachver-

⁴⁵⁶ Seer, StbJb 2016, S. 55 (64 f.).

⁴⁵⁷ Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 237; vgl. auch Nagel/Waza, DStZ 2008, 321 (324); Huber/Seer, StuW 2007, 355 (359).

⁴⁵⁸ So jedenfalls die überwiegenden Studien, zusammengefasst bei Franzen, NK 2008, 94 (99).

⁴⁵⁹ Franzen, NK 2008, 94 (99).

haltsmitteilung lässt sich damit wohl dadurch erreichen, dass die Finanzverwaltung den unzutreffend mitgeteilten steuerlichen Sachverhalt auch tatsächlich prüft und beanstandet. Andererseits liegen hingegen keine Erfahrungswerte dahingehend vor, dass der Steuerpflichtige eine solche Risikoanalyse allein einer manuellen Bearbeitung der Steuerfälle zutraut, dass sich der Steuerpflichtige also von einer manuellen Steuerprüfung eher von einer Falschmitteilung abgeschreckt sieht als von einer automatisierten Risikoprüfung. Dies ergibt sich bereits daraus, dass der Steuerpflichtige schon gar nicht erkennen kann, ob sein Steuerfall rein automatisiert oder auch manuell bearbeitet wurde. Bereits zu Zeiten, in denen das Risikomanagementsystem noch nicht gesetzlich verankert war, aber dennoch jedenfalls im Arbeitnehmerbereich vielfach zur Anwendung kam, die überwiegende Zahl der Steuerpflichtigen aber wohl mangels Kenntnis um dieses computergestützte System von einer Einzelfallprüfung ihrer Steuererklärung ausgingen musste, kam es vielfach zu unzutreffenden Erklärungen.⁴⁶⁰ Insofern fehlt es schon an gesicherten Erkenntnissen, dass eine vermeintliche „Gefahr“ der manuellen Bearbeitung tatsächlich das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen beeinflusst. Die Effektivität der Aufklärung ist es vielmehr, die den Unterschied macht. Insbesondere im Hinblick auf die Bedeutung des „Erfahrungseffektes“ erscheint es daher umso wichtiger ein Risikomanagementsystem zu etablieren, dass die tatsächlichen Risiken erkennt und beanstandet, um den Steuerpflichtigen zu einer zutreffenden Sachverhaltsmitteilung zu motivieren. Insofern ließe sich eine generalpräventive Wirkung der Zufallsauswahl ebenfalls nur dann annehmen, wenn man die Zufallsauswahl als Ausfluss des Untermaßverbotes ansähe, da die technische Risikoauswahl zuzüglich der Möglichkeit der eigenständigen Aussteuerung durch den Sachbearbeiter allein keinen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug bewirken könnte. Hingegen lässt sich eine abschreckende Wirkung allein durch die „Gefahr“ einer manuellen Bearbeitung derzeit nicht nachweisen.

Die Wirkung einer solchen Zufallsauswahl hängt maßgeblich davon ab, in welchem Mindestmaß eine solche erfolgt. Die Forderungen gehen dabei stark auseinander. So forderte etwa der Chaos Computer Club eine Zufallsquote von ca.

⁴⁶⁰ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 213 ff.; BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11 ff.

25-50 v.H.⁴⁶¹, was eine manuelle Prüfung der Steuerpflichtigen alle 2-4 Jahre bedeuten würde, während insbesondere in der Literatur eine Quote von 2-3 v.H., also alle 33-50 Jahre, für ausreichend erachtet wurde.⁴⁶² Letzteren scheint sich die Verwaltung angeschlossen zu haben.⁴⁶³ Richtigerweise muss die Höhe der Zufallsquote davon abhängen, welches Ziel die Zufallsauswahl verfolgt. Stößt die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme bereits technisch an seine Grenzen, sodass eine manuelle Nachbesserung wegen des Untermaßverbotes erforderlich wird, so wäre eine entsprechend höhere Quote angezeigt, als wenn die technischen Möglichkeiten tatsächlich so weit gingen, dass die konkrete Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme bereits hinreichend die entsprechenden Risiken in den steuerlichen Sachverhalten erkennt. Insofern läge im letztgenannten Fall der Sinn und Zweck der Zufallsauswahl allein in der Evaluation der Risikofaktoren begründet, die jedoch eine deutlich geringere Quote erfordert. Grundsätzlich würde daher eine zu hoch angesetzte Quote die risikoorientierte Fallprüfung mittels Computersystem insgesamt relativieren, während bei einer zu niedrigen Quote letztlich keine hinreichende Korrektur der risikoorientierten Steuerprüfung erfolgen würde und insofern auch keine generalpräventive Wirkung entfalten würde.

Festzuhalten bleibt daher, dass sich wohl die in § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AO normierte Zufallsauswahl jedenfalls mit dem Evaluationsgedanken wegen der Notwendigkeit der ständigen Anpassung der Risikomanagementsysteme rechtfertigen lässt. Um jedoch abschließend beurteilen zu können, ob eine solche Zufallsauswahl zugleich auch das weitere Ziel erfüllen kann, nämlich plausible aber unzutreffende Angaben zu erkennen und damit auch generalpräventiv auf das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen einwirken zu können, bedürfte es wohl gesicherter Erkenntnisse über die zutreffende Fallauswahl durch die Risikomanagementsysteme einerseits und das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen andererseits. Je nach Ausgestaltung der Zufallsauswahl besteht dabei die Gefahr, dass eine solche Zufallsauswahl die von den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung geforderte Effizienz des Steuervollzugs insgesamt in Frage stellt. Denn während einerseits bei einem solchen

⁴⁶¹ Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 7.

⁴⁶² *Haunhorst*, DStR 2016, 2105 (2109); *Seer*, StuStud 2010, 369 (374).

⁴⁶³ So sah das Verfahrenskonzept für das Jahr 2009 jedenfalls eine Aussteuerung von 2 v.H. der Fälle vor, BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 12.

System, dass die Risiken eben nicht hinreichend erkennt, eine solche Zufallsauswahl zur geforderten hinreichenden Verifizierung der Steuererklärungen nur punktuell und daher sehr eingeschränkt beiträgt⁴⁶⁴, so würde andererseits bei einem System, welches bereits zur hinreichenden Risikoauswahl geeignet ist, eine willkürliche Intensivprüfung letztlich eben nicht vom Risiko der Steuererklärung getragen und damit einen übermäßigen Eingriff in die Freiheitsrechte des Betroffenen bedeuten. Insofern bedarf es wohl noch einer weiteren Verprobung dieses computergestützten Steuervollzuges in den folgenden Jahren, um letztendlich auch den Sinn und Zweck der Zufallsauswahl und damit einhergehend die Intensität einer solchen Zufallsauswahl beurteilen zu können.

Das Gesetz indes schweigt zu diesen genannten Zielen der Zufallsauswahl. Einzig in der Gesetzesbegründung findet sich der Hinweis, dass im Falle einer Zufallsauswahl die Überprüfung unter anderem dazu diene, die Wirkung der Aussteuerungsmechanismen zu überprüfen.⁴⁶⁵ Insofern scheint auch der Gesetzgeber die Zufallsauswahl überwiegend zum Zwecke der Evaluation eingeführt zu haben. Aussagen zur konkreten Ausgestaltung der Zufallsauswahl selbst lassen jedoch sowohl das Gesetz als auch die Gesetzesbegründung vermissen. An dieser Stelle ist erneut der Finanzverwaltung ein nicht unerheblicher Gestaltungsspielraum zugewiesen.

e) Die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung

Das Gesetz fordert mit § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AO die Gewähr der regelmäßigen Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung. Wie, in welchem Umfang und mit welcher Intensität eine solche Prüfung stattzufinden hat, findet sich hingegen weder im Gesetz noch in der Gesetzesbegründung. Wenn jedoch die Intensität der Prüfung von dem der Steuererklärung innewohnenden Risiko abhängen soll, dann bedarf es bereits aus diesem verfassungsrechtlichen Erfordernis heraus einer ständigen Aktualisierung der Risikoparameter,⁴⁶⁶ welche wiederum ihre Grundlage in der Evaluation der vorherigen Risikoparameter findet. Viele Faktoren beeinflussen letztendlich die Fehleranfälligkeit von Steuer-

⁴⁶⁴ Vgl. Deckers/Vieten, FR 2015, 913 (915).

⁴⁶⁵ BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

⁴⁶⁶ Siehe dazu bereits unter D.I.1.

erklärungen. Zu nennen sind etwa die laufenden Anpassungen des materiellen Rechts⁴⁶⁷, die tatsächlichen Änderungen des der Steuererklärung zugrunde liegenden Sachverhalts und insbesondere auch die ständige Gefahr, dass die Steuerpflichtigen versuchen, sich mit ihren Angaben den Risikofiltern anzupassen. Ausgehend von dieser verfassungsrechtlichen Vorgabe kann § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AO daher das Bedürfnis einer Evaluation der Risikomanagementsysteme an sich entnommen werden, also einer „Kontrolle, die auf eine Prüfung des Ist-Zustands mit dem Ziel einer langfristigen und laufenden Fortentwicklung des Kontrollgegenstandes gerichtet ist“.⁴⁶⁸ Insbesondere die Zuständigkeit einer solchen Kontrolle wird jedoch nicht explizit gesetzlich geregelt. Das Gesetz spricht nur davon, dass das „Risikomanagementsystem“ diese Anforderungen „erfüllen“ muss; wenn aber das Risikomanagementsystem von der Finanzverwaltung selbst ausgestaltet wird, so wird der Gesetzgeber auch davon ausgegangen sein, dass die Finanzverwaltung selbst über das Ausmaß der Kontrolle entscheidet. Insofern wird jedenfalls keine externe Kontrolle gefordert. Ob die Evaluation dann zentral durch die örtlichen Erhebungsstellen, dezentral über dafür eigens eingerichtete Stellen oder gar von den obersten Finanzbehörden durchzuführen ist, ist nicht geregelt. Auch eine rein computerbasierte Evaluation im Sinne selbstlernender Systeme⁴⁶⁹ wäre grundsätzlich denkbar.

f) Die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen

§ 88 Abs. 2 AO regelt nunmehr ausdrücklich, dass die Finanzbehörden bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen allgemeine Erfahrungen sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigen können. Zugleich regelt § 88 Abs. 5 S. 2 AO, dass bei dem Einsatz der Risikomanagementsysteme der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung berücksichtigt werden soll. Insofern wäre zunächst zu fragen, inwieweit der Finanzbeamte solche Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekte bei der Bearbeitung von Steuerfällen zugrunde legen darf und insbesondere inwieweit sich solche Aspekte mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

⁴⁶⁷ Siehe u.a. die Feststellungen des BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 6 ff.

⁴⁶⁸ Siehe zu dem Begriff der Evaluation bei *Kahl*, in GVwR III², § 47 Rn. 24 ff.

⁴⁶⁹ Siehe dazu bereits unter D.I.2.b).

erung vereinbaren lassen, ob also eine mehr oder weniger intensive Prüfung oder gar die gesetzeswidrige Veranlagung eines Steuerfalles sich damit rechtfertigen ließe, dass eine solche dem Gebot der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entsprach.⁴⁷⁰

Wie sich gezeigt hat, ergibt sich bereits aus dem Rechtsstaatsprinzip, dass alle Staatsgewalten ihre Maßnahmen möglichst effizient gestalten sollen.⁴⁷¹ Dieser nach dem Verhältnismäßigkeitsprinzip auszurichtenden Verfahrensgestaltung entspricht auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Bereits 1973 kam es zu dem Schluss, dass die Finanzbehörden bei ihren Entscheidungen Erwägungen mit einbeziehen können, die im Ergebnis Zweckmäßigkeitserwägungen gleichzustellen sind.⁴⁷² Die Sachverhaltsaufklärung im Einzelfall sei durch die Zumutbarkeit begrenzt, insbesondere dann, wenn die Aufklärung einen nicht mehr vertretbaren Zeitaufwand erfordert. Dabei sei auch auf ein angemessenes Verhältnis zwischen dem voraussichtlichen Arbeitsaufwand und dem steuerlichen Erfolg abzustellen.⁴⁷³ Ebenso konstatierte der Bundesfinanzhof, dass der Gesichtspunkt einer möglichst effizienten Verwaltung Verfassungsrang genieße: Insbesondere im Falle der Altersvorsorge sei es „angesichts der außerordentlich großen Anzahl der zu bearbeitenden Fälle bei gleichzeitiger Geringfügigkeit der Beträge“ zulässig, die Kosten der Verwaltung in ein vertretbares Verhältnis zur Höhe der Subvention zu setzen.⁴⁷⁴ Fraglich ist jedoch, ob die nunmehr in § 88 AO gewählten gesetzlichen Formulierungen nur das schon zuvor verfassungsrechtlich verankerte Wirtschaftlichkeitsgebot wiedergeben oder jenes sogar noch erweitern. Insoweit gilt es zu klären, in welchem Verhältnis dieses Wirtschaftlichkeitsgebot insbesondere zu den im Übrigen aufgestellten Folgerungen aus den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu sehen ist. Inwieweit beeinflussen also Wirtschaftlichkeitsaspekte die Sachverhaltsaufklärung, insbesondere also die zu setzenden Risikoparameter oder das Aufklärungsbedürfnis des Steuerfalles?

⁴⁷⁰ Ablehnend u.a. Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 9. Bedenken äußerte auch der Neue Verband der Lohnsteuer-Hilfvereine e.V., Stellungnahme v. 16.3.2016, S. 6.

⁴⁷¹ Siehe dazu bereits unter C.V.3.c).

⁴⁷² BVerfG v. 20.06.1973 – 1 BvL 9/71, 10/71, BVerfGE 35, 283, Juris Rn. 32.

⁴⁷³ So auch der Beschluss des BFH v. 5.3.2007 – IX B 29/06, BFH/NV 2007, 1174, Juris Rn. 3.

⁴⁷⁴ BFH v. 22.10.2014 – X R 18/14, BFHE 247, 312, Juris Rn. 43.

Nach den Motiven des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens bezieht sich die neue Formulierung auf eben jene Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofes.⁴⁷⁵ Insofern liegt die Vermutung nahe, dass der Gesetzgeber auch und eben nur jenes anerkannte Wirtschaftlichkeitsgebot einfachgesetzlich verankern wollte. Dennoch könnte diese neue Formulierung dazu verleiten, dem Wirtschaftlichkeitsgebot ein übermäßiges Gewicht zuzuschreiben. Denn obgleich der Effizienzgedanke dem Rechtsstaatsprinzip immanent ist, so ergibt sich daraus noch nicht, welches Gewicht ein solcher insbesondere gegenüber anderen Werten mit Verfassungsrang genießt und insbesondere auch, inwieweit jenes Gewicht einfachrechtlich verstärkt werden darf.

Der Wortlaut des § 88 Abs. 2 S. 2 und Abs. 5 S. 2 AO alleine lässt das Ergebnis dieser Frage wohl noch offen. Zwar legt die Formulierung in § 88 Abs. 5 S. 2 AO („soll“) nahe, dass dem Wirtschaftlichkeitsgebot ein – im Vergleich zur Kann-Vorschrift des § 88 Abs. 2 S. 2 AO und insbesondere im Vergleich zur vorherigen Rechtslage – besonderes eigenständiges Gewicht zukommen soll. Ob die Vorschrift jedoch konstitutiv für eine vermehrte Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen sein soll oder ob sich eine solche nicht vielmehr aus der Verfassung selbst ergibt, kann nur mit Blick auf das sich aus der Verfassung ergebene Wirtschaftlichkeitsgebot selbst beurteilt werden.

Dabei ist das verfassungsrechtliche Wirtschaftlichkeitsgebot stets im Lichte der jeweils anzuwendenden Rechtssätze zu sehen. So kann dieses Gebot zwar dem Grunde nach als Ausprägung des rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeitsprinzips verstanden werden; seine konkrete Bedeutung und Intensität erfährt es dabei jedoch anhand der auch im Übrigen dem Steuerverwaltungsrecht zugrunde liegenden verfassungsrechtlichen Maßstäbe.⁴⁷⁶ Das Erfordernis von Effizienz ist daher nicht verselbständigt oder „von sich heraus“ zu sehen, sondern immer in Verbindung mit (verfassungsrechtlichen) Grundsätzen und Normen.⁴⁷⁷ Insofern stellt das Wirtschaftlichkeitsgebot auch keinen selbständigen, von außen her wirkenden Grundsatz dar.⁴⁷⁸ Die Forderung nach einem gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug ist es, die auf der einen Seite zur Herabsetzung der Prü-

⁴⁷⁵ BT-Drucks. 18/7457, S. 68.

⁴⁷⁶ Vgl. Häberle, AöR 98 (1973), S. 625 (631).

⁴⁷⁷ Häberle, AöR 98 (1973), S. 625 (631); siehe auch Seer, StuW 2015, 315 (320 f.); Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, S. 457.

⁴⁷⁸ Häberle, AöR 98 (1973), S. 625 (634).

fungsintensität insgesamt zwingt und gleichsam auf der anderen Seite einen effizienten Einsatz der Ressourcen fordert. Daher ist das Wirtschaftlichkeitsgebot als notwendige Folge des risikoorientierten Steuervollzugs und daher auch in Relation zu diesem zu sehen und entsprechend zu gewichten. Wenn die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung jedoch einen effizienten Einsatz der Verwaltungsressourcen fordern, wäre es widersprüchlich, diesem Effizienzgebot ein über diese Grundsätze hinausgehendes Gewicht zuzusprechen. Insofern soll das Wirtschaftlichkeitsgebot die verfassungsrechtlich vorgegebenen Handlungsziele optimieren⁴⁷⁹ und nicht eben jene begrenzen. Aus diesem Grund dürfen auch keine Folgerungen aus dem Wirtschaftlichkeitsgebot abgeleitet werden, die schon den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit widersprechen. Dementsprechend kann auch die Berücksichtigung von Effizienzgesichtspunkten es nicht legitimieren, die Risikomanagementsysteme letztlich an den vorhandenen Personal- und Sachmitteln auszurichten.⁴⁸⁰ Wenn also nicht jede Steuererklärung auf ihre Richtigkeit hin überprüft werden kann, trägt gerade das Wirtschaftlichkeitsgebot zu einem gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug unter Wahrung der Freiheitsrechte des Betroffenen bei und erfährt dadurch ein über das sich allgemein aus dem Rechtsstaatsprinzip ergebendes hinausgehendes, besonderes Gewicht.

Dem entspricht es auch, dass § 88 Abs. 2 S. 2 als Kann- und § 88 Abs. 5 S. 2 AO als Soll-Vorschrift ausgestaltet ist. Die Forderung nach einem gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug zwingt insgesamt zu einer Herabsetzung der Prüfungsdichte und damit zu einer risikoorientierten Steuerverwaltung. Wenn gleichsam die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gerade in diesem Fall einen besonders effizienten Umgang mit den Verwaltungsressourcen fordern, so entspricht diese Forderung auch genau der in § 88 Abs. 5 S. 2 AO gewählten Formulierung.

Die Kann-Vorschrift des § 88 Abs. 2 S. 2 AO resultiert hingegen nicht aus der durch Einsatz von Risikomanagementsystemen kompensierten Herabsetzung der Prüfungsintensität. Denn während § 88 Abs. 5 AO konkret auf die Sachverhalts-

⁴⁷⁹ Seer, DStJG 31 (2008), S. 7 (18 f.).

⁴⁸⁰ Vgl. die bereits zur Einführung von § 88 Abs. 3 AO i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens v. 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2850 (2865) geäußerte Kritik vom Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, Stellungnahme v. 1.9.2011, S. 6; *Drüen*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (270).

ermittlung bei der Massenverwaltung zugeschnitten ist, normiert der § 88 Abs. 2 S. 2 AO das allgemein bestehende Ermittlungsermessen der Finanzverwaltung bei der Erfüllung des Amtsermittlungsgrundsatzes. Dieser allgemeine Grundsatz erlangt u.a. bei der Sachverhaltsermittlung im Einzelfall Bedeutung oder dann, wenn Risikomanagementsysteme schon gar nicht zum Einsatz kommen. Denn dann entscheidet der Finanzbeamte selbst nach § 88 Abs. 2 S. 1 AO über Art und Umfang der Ermittlungen. Die Intensität der Sachverhaltsaufklärung ist dabei wiederum an den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung sowie an den Freiheitsrechten des Betroffenen zu messen, also insbesondere an dem Aufklärungsbedürfnis. Anders als oben sind es hier also gerade nicht die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, die zur Herstellung eines möglichst schonenden Ausgleichs einen effizienten Einsatz der Verwaltungsressourcen geradezu erzwingen. Vielmehr ergibt sich hier das Gebot der Wirtschaftlichkeit allgemein aus dem Rechtsstaatsprinzip und ist daher im Rahmen der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Dies gibt auch die Formulierung des § 88 Abs. 2 S. 2 AO wieder.⁴⁸¹

Damit stellen die Formulierungen des § 88 AO i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens⁴⁸² letztlich nur die sich bereits aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ergebene Intensität des Effizienzgedankens dar.⁴⁸³ Das wiederum bedeutet, dass bei Herabsetzen der Prüffintensität insgesamt – also bei Einsatz von Risikomanagementsystemen – dem Effizienzgebot eine höhere Stellung zu kommt, wenngleich diese höhere Stellung wiederum nicht zulasten eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs gehen darf. Es soll vielmehr zu einem solchen beitragen.⁴⁸⁴ Steuerverwaltung und Gesetzgeber haben bei der Ausgestaltung dieses Optimierungsgrundsatzes einen erheblichen Gestaltungsspielraum. Die Rechtsprechung kann die Einhaltung des Effizienzgebotes daher auch nur an dessen Grenzen überprüfen, also anhand der Grenze des Untermaßgebotes zur Wahrung einer

⁴⁸¹ Vgl. auch *Seer*, StbJb 2016, S. 55 (58).

⁴⁸² Gesetz vom 18.7.20016, BGBl. I 2016, 1679.

⁴⁸³ Anders der Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 5, der aus der neuen Formulierung einen nicht gerechtfertigten Stellenwert des Wirtschaftlichkeitsprinzips ableitet. Siehe auch Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine e.V., Stellungnahme v. 13.6.2016, S. 5.

⁴⁸⁴ Vgl. auch *Seer*, StbJb 2016, S. 55 (61).

gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung und anhand der Grenze des Übermaßverbotes zur Wahrung der Freiheitsrechte der Betroffenen.⁴⁸⁵

Insofern ermächtigt § 88 AO auch unter dem geänderten Wortlaut den Sachbearbeiter nicht, bei sich aufdrängenden Zweifeln von einer Prüfung abzusehen und dies auch dann nicht, wenn sich bei ihm bereits die zu prüfenden Steuerfälle stapeln.⁴⁸⁶ Gleichsam können aus dem Wirtschaftlichkeitsgebot auch keine negativen Folgen hinsichtlich der Ausstattung der Risikomanagementsysteme gezogen werden.⁴⁸⁷ Denn auch in diesem Punkt ergeben sich die Anforderungen unmittelbar aus den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, äußerlich begrenzt durch das Unter- und Übermaßgebot. „Auf Basis des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit aufgrund der Haushaltslage in den Ländern“ beschlossene Maßnahmen, „die die (technische) Umsetzung bzw. Weiterentwicklung der RMS einschränken“⁴⁸⁸, würden dem Wirtschaftsgebot damit eine nicht zu rechtfertigende übermäßige Bedeutung verleihen und wären demnach unzulässig. Auch darf das Wirtschaftlichkeitsgebot schon grundsätzlich nicht als „Maximalprinzip“ angesehen werden.⁴⁸⁹ Ein allein aus dem Fiskalzweck abgeleitetes Ziel im Sinne einer Maximierung des fiskalischen Ertrages bei Einsatz begrenzter Verwaltungsressourcen ist damit schon per se unzulässig.

g) Das Risikomanagementsystem und das Recht des Steuerpflichtigen auf Verfahrensteilhabe

Auch eine Vollautomatisierung des Steuervollzugs darf letztlich nicht bewirken, dass der Betroffene in seinem Recht auf Verfahrensteilhabe⁴⁹⁰ beschränkt wird oder sich strafrechtlichen Risiken ausgesetzt sieht.⁴⁹¹ Insofern muss auch in diesem Fall die Möglichkeit verbleiben, dass sich der Steuerpflichtige zu dem Sach-

⁴⁸⁵ Seer, StbJb 2016, S. 55 (58).

⁴⁸⁶ Dieses mögliche Verständnis vom Wortlaut kritisiert auch der Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 5.

⁴⁸⁷ So die Befürchtung vom Deutschen Steuerberaterverband, Stellungnahme v. 14.3.2016, S. 13.

⁴⁸⁸ Deutscher Steuerberaterverband, Stellungnahme v. 14.3.2016, S. 13.

⁴⁸⁹ Seer, DStJG 31 (2008), S. 7 (19); Vogel, in FS Döllerer, S. 677 (S. 687). Siehe dazu bereits unter C.V.3.c).

⁴⁹⁰ Siehe dazu bei Seer, in T/K, AO/FGO, § 91 AO, Rn. 1 (Okt. 2017).

⁴⁹¹ Braun Binder, DStZ 2016, 526 (528 f.); Seer, StuW 2015, 315 (323 f.); vgl. auch Krumm, in Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, S. 1 (10 ff.).

verhalt äußern kann oder aber eine abweichende Rechtsauffassung darlegen kann.⁴⁹² Diesem Bedürfnis wird die Einrichtung der Freitextfelder nach § 150 Abs. 7 AO mit der sich daran anknüpfenden Anordnung der Aussteuerung des Sachverhalts nach § 155 Abs. 4 S. 3 AO gerecht.

h) Zwischenfazit: Das Risikomanagementsystem und die Gewährleistung normativer Gleichheit im Belastungserfolg

Während im Vorfeld zum Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens die fehlende gesetzliche Ermächtigung gerügt wurde⁴⁹³, muss sich die Beurteilung der Risikomanagementsysteme de lege lata darauf beziehen, ob die aktuelle gesetzliche Grundlage auch ausreichend ist, insbesondere, ob der Gesetzgeber mit jener Regelung seiner Pflicht nachgekommen ist, die Grundlagen für einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Gesetzesvollzug zu schaffen.

Auf den ersten Blick scheint der Gesetzgeber eben jenen Anforderungen gerecht zu werden: So ermächtigt der Gesetzgeber die Verwaltung zum Einsatz der Risikomanagementsysteme, um den genannten verfassungsrechtlichen Vorgaben insbesondere einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen gerecht zu werden (§ 88 Abs. 5 S. 1 AO). Daneben legt er in § 88 Abs. 5 S. 3 AO Mindestanforderungen an das Risikomanagementsystem fest.

Insoweit ist einerseits gesetzlich festgelegt, dass die Fallauswahl der Prüffälle anhand ihres Aufklärungsbedürfnisses, also risikoorientiert stattzufinden hat, dass also das dem Steuerfall innewohnende Risiko ausschlaggebend dafür ist, welche Steuererklärungen im Einzelfall geprüft werden. Auch wird deutlich, dass die maschinelle Fallauswahl eine Intensivprüfung im Einzelfall bei entsprechendem Risiko jedenfalls nicht ersetzen kann. Andererseits sichert der Gesetzgeber den risikoorientierten Steuervollzug bereits im Hinblick auf etwaige Manipulationsversuche oder auch technische Grenzen der Risikomanagementsysteme selbst dahingehend ab, dass er die Intensivprüfung auch unabhängig von einem maschinell erkannten Risiko zulässt, nämlich dann, wenn der Amtsträger ihn selbst aussteuert oder der Steuerfall der Zufallsauswahl unterlag. Gleichsam

⁴⁹² Baldauf, DStR 2016, 833 (835); Braun Binder, DSz 2016, 526 (528 f.).

⁴⁹³ So noch in der Voraufgabe Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht²², § 21 Rn. 7; Mann, DStR 2009, 506 (508).

wird auch durch das Erfordernis der Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung ein internes Kontrollsystem etabliert.

Während sich der Gesetzgeber also mit § 88 Abs. 5 AO darauf beschränkt, eben jene Mindestvorgaben zu formulieren, überträgt er die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme den obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen. Und auch die konkrete Ausgestaltung eben jener Mindestvorgaben ist der Finanzverwaltung vorbehalten. Ihr wird damit ein weitreichender Gestaltungsspielraum zugestanden. So ist zwar einerseits verfassungsrechtlich vorbestimmt, dass sich die festgelegten „Einzelheiten“ der Risikomanagementsysteme Aufklärungsbedürfnis des steuerlichen Sachverhaltes auszurichten haben; eine konkrete gesetzliche Vorjustierung besteht hingegen nicht. Ebenso schreibt das Gesetz bereits vor, dass die Risikoparameter regelmäßig auf ihre Zielerfüllung hin zu überprüfen sind; wie, in welcher Häufigkeit und durch welches Organ diese regelmäßige Kontrolle dann jedoch stattzufinden hat, regelt das Gesetz ebenfalls nicht. Auch die Zufallsauswahl kann durchaus verfassungsrechtlich zulässige Ziele verfolgen; welches Ziel der Gesetzgeber mit der Zufallsauswahl verfolgt und insbesondere, wie und in welchem Umfang diese Zufallsauswahl stattzufinden hat, regelt das Gesetz ebenfalls nicht. Über alledem schwebt dann nicht nur die gesetzliche Normierung des Wirtschaftlichkeitsgebots, welches insbesondere beim Einsatz der Risikomanagementsysteme berücksichtigt werden *soll*, sondern auch das Geheimhaltungsgebot des § 88 Abs. 5 S. 4 AO, welches die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme im Verborgenen ausdrücklich zulässt.

4. Der Vollzugsauftrag der Finanzverwaltung: Normative Grundlagen versus Vollzugsrealität

a) Die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme

Die Einrichtung eines Risikomanagementsystems allein führt noch nicht zu einem gleichmäßigen Steuervollzug. Dies hat nicht zuletzt der Bericht des Bundesrechnungshofs nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze insbesondere im Arbeitnehmerbereich vom 12. Januar 2012 gezeigt.⁴⁹⁴ Obwohl zu diesem

⁴⁹⁴ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11.

Zeitpunkt alle Länder für die Arbeitnehmerveranlagung ein maschinelles Risikomanagement einsetzten, wurde die Schlüssigkeit der Angaben der Steuerpflichtigen nur unzureichend geprüft, was letztlich zu einer unzutreffenden Steuerfestsetzung führte.⁴⁹⁵ Dieses Ergebnis bestätigte sich auch in den Jahresberichten der Landesrechnungshöfe.⁴⁹⁶ Schon aus diesen Ergebnissen lässt sich ableiten, dass jedenfalls objektive Gleichheitsverstöße beim Steuervollzug wegen der unterschiedlich intensiven Prüfung und Bearbeitung der Steuerfälle vorliegen. Diese Mängel in der Prüfung der Steuerfälle haben dann ihren Niederschlag in der Steuerfestsetzung gefunden.

Daneben zeigte der Steuervollzug der Vergangenheit auch, dass die eine Intensivprüfung bestimmenden Parameter selbst möglicherweise nicht immer den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG entsprachen. Beispielhaft erwähnt seien hier die Anordnungen, die die GNOFÄ von 1981 vorsah, indem sie z.B. die Bearbeitungsintensität allein an der Einkunftsart ausrichtete.⁴⁹⁷

Neben dieser Gefahr willkürlich gesetzter Risikoparameter könnte auch weiterhin das Problem bestehen, dass die Risikomanagementsysteme schon rein technisch gar nicht in der Lage waren, die Risiken jedenfalls überwiegend zu erkennen. Denn während das Erkennen hoher Einnahmen oder Ausgaben durch bloßen Vergleich mit vorgegebenen Wertgrenzen als risikoreich unproblematisch geleistet werden kann, so könnte dies für den dahinterstehenden Sachverhalt gerade nicht gelten. Es stellt sich daher die Frage, ob ein Risikomanagementsystem überhaupt in der Lage ist, eine Risikobewertung nicht nur der Höhe, sondern auch dem Grunde nach vorzunehmen. Bereits im Vorfeld der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde dies stark bezweifelt.⁴⁹⁸ Entsprechend beanstandete auch der Bundesrechnungshof bei seiner Prüfung in 2009, dass das Risikomanagementsystem die Art der Werbungskosten nicht beurteilen und folglich auch nicht auswerten konnte.⁴⁹⁹ Diese Kritik wurde 2012 noch einmal

⁴⁹⁵ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11.

⁴⁹⁶ So z.B. LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 206 ff.; LRH Niedersachsen, Jahresbericht 2003, S. 57.

⁴⁹⁷ GNOFÄ v. 4.3.1981, BStBl. I 1981, S. 270.

⁴⁹⁸ Ver.di, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 8.4.2016, S. 5.

⁴⁹⁹ BRH, Bemerkungen 2009 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, S. 177.

wiederholt.⁵⁰⁰ So könnten insbesondere Ausgaben der Steuerpflichtigen reihenweise durch das Raster fallen, wenn das System die Höhe der Ausgaben für risikoarm erachtet aber nicht hinterfragt, ob eine solche Ausgabe dem Grunde nach überhaupt zulässig ist.⁵⁰¹ Auch der Bundesrechnungshof kritisierte in der Vergangenheit, dass die Risikofilter lediglich Zahlen miteinander abglichen; ob überhaupt ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Sachverhalt vorgetragen wurde, vermochten sie hingegen nicht zu erkennen.⁵⁰² Die Steuerpflichtigen konnten also Ausgaben als Werbungskosten abziehen, obwohl es sich mitunter um Kosten der privaten Lebensführung handelte. Der Abzug solcher Ausgaben wird jedoch dem objektiven Nettoprinzip nicht gerecht und gefährdet damit die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Das Risikomanagementsystem ging daher immer dann von einem schlüssigen Sachverhalt aus, wenn bspw. die geltend gemachten Aufwendungen des Steuerpflichtigen unterhalb der Wertgrenze lagen.⁵⁰³ Wie sich gezeigt hat, erschöpft sich das einer Steuererklärung innewohnende Risiko jedoch nicht in der Höhe der Angaben. Wird daher nicht mehr die Art der Aufwendungen geprüft, sofern diese unterhalb einer Wertgrenze liegen, kann schon nicht mehr von einer Sachverhaltsaufklärung entsprechend ihres Risikos gesprochen werden.

Hinzu kommt, dass ein Risiko auch dann gegeben ist, wenn sich ein für den Steuerpflichtigen ungünstiger Sachverhalt als unzutreffend darstellt. Bei manueller Bearbeitung würde den Sachbearbeiter bei Erkennen dieses für den Steuerpflichtigen ungünstigen Umstandes daher eine Hinweispflicht ergeben. Jedenfalls dann, wenn das Risikomanagementsystem die für den Steuerpflichtigen ungünstigen Risiken nicht erkennt, ergäbe sich eine Benachteiligung der maschinell geprüften und veranlagten Steuerfälle gegenüber den manuellen Steuerfällen.⁵⁰⁴ Daher ist umso mehr auch bei der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme darauf zu achten, dass auch für den Steuerpflichtigen positive Merkmale gleich-

⁵⁰⁰ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11.

⁵⁰¹ Vgl. auch *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2108).

⁵⁰² BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 13.

⁵⁰³ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 13.

⁵⁰⁴ *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (530).

sam Einzug erhalten.⁵⁰⁵ Die Einrichtung von qualifizierten Freitextfeldern kommt diesem Erfordernis bereits entgegen, ob sie die sich einstellende Ungleichbehandlung jedoch gänzlich beseitigen kann, erscheint fraglich. So kann der Steuerpflichtige zwar eine Aussteuerung selbst erreichen, indem er Angaben in dem Freitextfeld macht; dies ändert jedoch nichts an der Fürsorgepflicht, die die Finanzverwaltung gerade auch gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen hat, die vom Freitextfeld eben nicht Gebrauch gemacht haben.⁵⁰⁶ Denn diese Pflicht zur Fürsorge seitens der Finanzverwaltung kann letztlich nicht davon abhängig sein, dass der Steuerpflichtige sie selbst einfordert. Um einen gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten, müssten damit die festgelegten „Einzelheiten“ derart umfassend sein, dass solche Ungleichbehandlungen vermieden werden.

b) Die Erfüllung der Mindestanforderungen nach § 88 Abs. 5 S. 3 AO durch die Finanzverwaltung

Die Hintergründe der genannten Mindestanforderungen verfolgen grundsätzlich zulässige und wünschenswerte Ziele, nämlich die Herstellung eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs. Ob die durch die Finanzverwaltung vorgenommene konkrete Ausgestaltung hingegen tatsächlich geeignet ist, zu einem solchen beizutragen, muss indes stark bezweifelt werden. Denn auch bei diesen gesetzlichen Mindestanforderungen ist der Finanzverwaltung ein weitreichender Gestaltungsspielraum vorbehalten. Entsprechend entscheidet die Verwaltung darüber, welche Fälle maschinell zur Zufallsprüfung oder manuell zur Einzelfallprüfung ausgesteuert werden. Die Frage, mit welcher Intensität und in welchem Umfang eine regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung stattfinden soll, liegt gänzlich im Verantwortungsbereich der Verwaltung.

Wie sich gezeigt hat, dient insbesondere die Zufallsauswahl der Kontrolle der von der Finanzverwaltung gesetzten Risikoparameter.⁵⁰⁷ Sie soll erforderlich

⁵⁰⁵ Dieses Erfordernis ergibt sich bereits aus den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Eine ausdrückliche gesetzliche Konkretisierung, wie u.a. gefordert vom Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V., Stellungnahme v. 8.4.2016, Anlage S. 4, ist also nicht erforderlich. Siehe dazu auch *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (530).

⁵⁰⁶ Vgl. Bund der Steuerzahler, Stellungnahme v. 10.3.2016, S. 4.

⁵⁰⁷ Siehe dazu Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 8; *Seer*, StuW 2015, 315 (324); *Seer*, in DFGT 4 (2007), S. 99 (109). Siehe dazu bereits unter D.I.3.c) und d).

sein, um eine Gewähr für die Aktualität der Ausgestaltung des Risikomanagementsystems zu bieten.⁵⁰⁸ Daneben soll die Zufallsauswahl nicht nur der risikoorientierten Fallauswahl selbst dienen; ihr wird auch ein generalpräventiver Charakter zugesprochen.⁵⁰⁹ Insbesondere diese mit der Zufallsauswahl verfolgten Ziele können jedoch nur bei einer entsprechenden Ausgestaltung der Zufallsauswahl eintreten. Ernüchternd stellen sich dabei jedoch die Erkenntnisse des LRH NRW für das Jahr 2013 dar. Dieser stellte in seinem Jahresbericht 2014 fest, dass eine wirksame Prävention „eine sorgfältige Bearbeitung der Fälle der Zufallsauswahl voraus (setzt). Der LRH hat bei den örtlichen Erhebungen nicht den Eindruck gewonnen, dass dieses Ziel der Zufallsauswahl durch eine dezentrale Bearbeitung dieser Fälle durchgängig erreicht werden kann.“⁵¹⁰ Das Ziel der Evaluation mittels Zufallsauswahl kann nur dann erreicht werden, wenn der steuerliche Sachverhalt umfassend überprüft und die Erkenntnisse dieser konkreten Prüfung auch an eine für die Kontrolle des Risikomanagementsystems zuständige Stelle weitergeleitet werden, damit die gesammelten Ergebnisse der stetigen Anpassung und Entwicklung des Risikomanagementsystems selbst dienen können. Dagegen hob der LRH jedoch die zentrale Bearbeitung der Fälle der Zufallsauswahl durch eine Qualitätssicherungsstelle positiv hervor. Dadurch sei „eine deutliche Steigerung der Bearbeitungsqualität in diesen Fällen durch eine auch in den Arbeitsanweisungen vorgesehene Einbindung der Qualitätssicherungsstelle erreichbar“.⁵¹¹ Die Effektivität einer solchen internen Kontrolle hängt damit stark von deren Ausgestaltung ab. Um dem Ziel einer effektiven Kontrolle gerecht zu werden, wäre wohl jedenfalls eine Mitteilungspflicht des Amtsträgers erforderlich, derartige erkannte Risiken an die für die Ausgestaltung des Risikomanagementsystems zuständige Stelle, also an das Bundesministerium der Finanzen weiterzuleiten. Doch nicht nur das Gesetz lässt derartige Konkretisierungen schmerzlich vermissen, auch der Anwendungserlass zur Abgabenordnung bietet keine weiteren Anhaltspunkte.⁵¹² Insoweit wären es erneut allein interne, der Öffentlichkeit nicht zugängliche Maßstäbe, die jedenfalls die Finanzbeamten zum richtigen Umgang mit dem Risikomanagementsystem anhalten könnten. Ob

⁵⁰⁸ Seer, DStZ 2016, 605 (609).

⁵⁰⁹ Siehe dazu bereits unter D.I.3.d).

⁵¹⁰ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 215.

⁵¹¹ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 215.

⁵¹² AEAO v. 31.1.2014, BStBl. I 2014, 290 zuletzt geändert durch Schreiben betr. Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) v. 24.1.2018, BStBl. I 2018, 258.

sich auf diesem Gebiet jedoch seit 2013 etwas getan hat, sodass nicht weiterhin die „Bedeutung der Zufallsauswahl (...) vielen Bediensteten in den Finanzämtern nicht bekannt“⁵¹³ ist, mag bezweifelt werden.

Insbesondere die Erkenntnisse der Rechnungshöfe zeigen daher erneut das dem Gestaltungsspielraum der Finanzverwaltung innewohnende Potenzial einer unzureichenden Ausgestaltung und Anwendung der Zufallsauswahl auf. So erscheint an dieser Stelle insbesondere die fehlende gesetzliche Konkretisierung problematisch. Entsprechend wurde schon im Vorfeld der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens kritisiert, dass versäumt wurde, „den Turnus sowie die Prüfkriterien formell vorzuschreiben“.⁵¹⁴ Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass in den vergangenen Veranlagungszeiträumen häufig Unsicherheit über den Umgang mit einer Zufallsauswahl herrschte.⁵¹⁵ Stattdessen sind Häufigkeit und Prüfkriterien nach aktuellem Stand wohl ebenfalls der Öffentlichkeit vorenthaltene Einzelheiten der Risikomanagementsysteme.

c) Die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen bei der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme

Das Erfordernis, die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme an dem einer Steuererklärung innewohnenden Risiko auszurichten, lässt sich unmittelbar aus der Verfassung ableiten. Insoweit hat sich auch durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens⁵¹⁶ an der Ausgestaltung des Risikomanagementsystems nichts geändert. Doch trotz Kenntnis um diese Vorgaben hat sich die Finanzverwaltung wiederholt dazu verleiten lassen, die Risikoparameter (auch) am vorhandenen Personal auszurichten.⁵¹⁷ Daher wurde schon im Vorfeld der gesetzlichen Einführung des Risikomanagementsystems die Sorge geäußert, dass in der Praxis vorrangig die vorhandenen personellen und sachlichen

⁵¹³ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 215.

⁵¹⁴ Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 7.

⁵¹⁵ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 215; BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 12.

⁵¹⁶ Gesetz vom 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679.

⁵¹⁷ So z.B. in den „Durchwinktagen“ oder „Grünen-Wochen“; siehe dazu bereits unter D.I.1.

Ressourcen das Risiko eines Steuerfalles bestimmen könnten.⁵¹⁸ Ebenso könnten die Risikoparameter dahingehend ausgerichtet werden, dass nur noch zu Lasten der Steuerpflichtigen geprüft wird, den Steuerpflichtigen begünstigende Umstände also nicht in die Risikoparameter mit einfließen.⁵¹⁹ Noch bestärkt werden diese Bedenken, wenn nunmehr ausdrücklich nach § 88 Abs. 2 S. 2 AO bei der Sachverhaltsermittlung auch Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekte berücksichtigt werden können und § 88 Abs. 5 S. 2 AO sogar die Berücksichtigung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung als Soll-Vorschrift vorschreibt.

Zwar entspricht die Formulierung der verfassungsrechtlichen Forderung nach einem gleichmäßigen und damit auch effizienten Steuervollzug. Gleichwohl darf diese Auslegung nicht darüber hinwegtäuschen, dass ein nicht fachkundiger Leser dieser einfachgesetzlichen Forderung nach der Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsabwägungen insbesondere wegen der gewählten Formulierung („soll“) eine zu weitgehende Bedeutung beimisst. Daher stellt sich insbesondere die Frage nach der Sinnhaftigkeit dieser Regelung. Denn letztlich sind es die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die diesen Effizienzgedanken gerade fordern. Der Wortlaut der Norm beschwört daher geradezu einen erneuten Ideenreichtum der Finanzbehörden hinauf, während auf der anderen Seite die Gefahr einer allein aus dem Wegfall dieser Regelungen resultierende Ineffizienz der Verwaltung wohl nicht zu befürchten ist.

d) Zwischenfazit: Vollzugsrealität und Gefahrenpotenzial

Wenngleich der Finanzverwaltung an dieser Stelle keine vorsätzliche verfassungswidrige Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme unterstellt werden soll, so zeigt die obige Untersuchung doch insbesondere das mit der Übertragung eines solch weitreichenden Gestaltungsspielraums einhergehende Gefahrenpotenzial. Insbesondere die Ergebnisse der Rechnungshöfe zeigen, dass eine Diskrepanz zwischen den tatsächlich bestehenden Risiken und den durch die Risikoparameter ausgesteuerten Risiken besteht. Dies gilt umso mehr vor dem Hin-

⁵¹⁸ So u.a. Präsident des Deutschen Finanzgerichtstags, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 9; siehe auch *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2109).

⁵¹⁹ Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V., Stellungnahme v. 16.3.2016, S. 4.

tergrund des anhaltenden Vollzugsdrucks angesichts der Massenverwaltung bei gleichbleibend geringer oder wegen des demografischen Wandels sogar noch sinkender personeller Ausstattung. Hinzukommt, dass weder gesetzlich angeordnet noch von der Verwaltung offengelegt ist, ob die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme vollständig manuell erfolgt oder ob nicht tatsächlich sog. selbstlernende Systeme genutzt werden. Gerade diese selbstlernenden Systeme bedürften jedoch einer weitergehenden Kontrolle, um sich nicht dem Vorwurf einer Verselbständigung von rechtswidrigen Tendenzen ausgesetzt zu sehen.⁵²⁰

Eine weitere Besonderheit besteht dahingehend, dass der Gesetzgeber der Verwaltung nicht nur einen Gestaltungsspielraum belässt. Er ordnet auch die Geheimhaltung eben jenes Gestaltungsspielraums an, jedenfalls soweit eine Offenlegung die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden würde. Eine solche Intransparenz ist grundsätzlich rechtsstaatlich zulässig.⁵²¹ Doch darf man sich den mit dieser Intransparenz einhergehenden Folgen nicht verschließen: Nicht nur die Öffentlichkeit kann die konkrete Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme nicht einsehen und damit auch nicht bewerten; auch der Finanzbeamte selbst wird die ihm vom Computer vorgegebenen Ergebnisse nicht überprüfen können. Die Gefahr, dass Rechtsprechung und auch die Verwaltung selbst insofern „entmachtet“⁵²² werden, ist daher besonders hoch, wenn der Computer eine Entscheidung abschließend und nicht überprüfbar an die Stelle der Entscheidung durch den Finanzbeamten setzt.⁵²³

⁵²⁰ Siehe dazu bereits unter D.I.2.b).

⁵²¹ Siehe bereits unter C.I.3.b)dd).

⁵²² *Kirchhof*, in FS BFH Band I, S. 361 (365).

⁵²³ *Kirchhof*, in FS BFH Band I, S. 361 (365).

5. Der Einfluss der Risikoparameter auf die materielle Steuernorm

a) *Problemaufriss: Welche Konsequenzen ergeben sich aus dem automatisierten Steuervollzug auf die Anwendung der materiellen Steuernorm?*

Die Annahme, die Auswirkungen des Risikomanagementsystems beschränkten sich allein auf einen Unterschied in der Prüfungsintensität der Steuerfälle, greift zu kurz. Denn die Sachverhaltsermittlung findet unmittelbar ihren Niederschlag in der sich dann anschließenden Steuerfestsetzung.⁵²⁴ Insofern stellt sich neben der Frage der unterschiedlich intensiven Prüfung der Steuerfälle auch das Problem einer unterschiedlichen Steuerfestsetzung. So werden die Steuerfälle zum Teil der gesetzlichen Steuer entsprechend veranlagt, während die Veranlagung der anderen Steuerfälle eben von dieser gesetzlichen Steuer abweicht. Bereits aus dem Rechtsverstoß gegen eben jene bindenden Vorgaben könnte dann auch ein Gleichheitsverstoß resultieren.⁵²⁵ Ob ein solcher Gleichheitsverstoß überhaupt gerechtfertigt werden kann, erscheint auf den ersten Blick überaus fraglich. Denn dann würde sich das Ergebnis einstellen, dass eine zwar von der gesetzlichen Entstehung abweichende Steuerfestsetzung dennoch – jedenfalls unter Gleichheitsaspekten – hinzunehmen wäre. Insoweit streitet aber insbesondere der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung dafür, dass auch ein gleichmäßiger Steuervollzug eine gesetzeswidrige Steuerfestsetzung eben nicht rechtfertigen kann.⁵²⁶ Dies gilt jedenfalls soweit, als sich die objektiv gesetzeswidrige Steuerfestsetzung mit Sicherheit feststellen lässt.

Doch lässt sich wohl in den überwiegenden Steuerfällen bereits die Sach- und Rechtslage nicht mit jedenfalls an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eindeutig feststellen. Denn diese Erkenntnis setzt zwangsläufig voraus, dass der tatsächlich zutreffende Sachverhalt auch mitgeteilt wurde. Unabhängig von der wohl naheliegenden Vermutung, dass die Steuerpflichtigen geneigt sind, den Sachverhalt steuerrechtlich möglichst wohlwollend auszulegen, bestehen auch schon aufgrund der Komplexität der Lebenssachverhalte Schwierigkeiten, den

⁵²⁴ Siehe in Bezug auf das Verhältnis von Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung allgemein *Kobor*, *Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht*, S. 48.

⁵²⁵ *Heun*, in *Dreier, GG*, Band I³, Art. 3 Rn. 56.

⁵²⁶ *Buciek*, *DStZ* 1995, 513 f.

richtigen Sachverhalt – auch vom Steuerpflichtigen selbst – überhaupt nur zu erkennen. Ganz zu schweigen von insoweit noch nicht geklärten Rechtsfragen.⁵²⁷ Die Feststellung eines Gesetzesverstößes kann damit schon nicht so eindeutig getroffen werden, wie es der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nahelegen mag. Insofern spielt hier schon das zu den Maßstäben der Sachverhaltsaufklärung Gesagte hinein: Diese ist so vorzunehmen, dass möglichst ein Höchstmaß an Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung erreicht wird, gleichzeitig aber auch die Freiheitsrechte des Steuerpflichtigen nicht übermäßig tangiert oder gar beschränkt werden. Erkennt man aber an, dass die Sachverhaltsaufklärung anhand des unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe aufgestellten Aufklärungsbedürfnisses vorgenommen wird, so muss gleichsam das sich insoweit einstellende Resultat anerkannt werden, nämlich dass ein nach dem Aufklärungsbedürfnis festgestellter Sachverhalt dann auch als „wahr“ anerkannt wird.⁵²⁸

Daneben stellt sich jedoch auch die Frage nach der Bindungswirkung eben jener Risikoparameter. So sind insbesondere Fälle denkbar, in denen durch Einsatz der Risikomanagementsysteme dem Betroffenen ein Vorteil erwächst, den der manuell geprüfte Steuerpflichtige nicht genießt. Dies soll insbesondere in Fällen der Nutzung von Wertgrenzen veranschaulicht werden. Legt die Finanzverwaltung für die Beurteilung von Werbungskosten bestimmte Wertgrenzen fest, seien es feste Grenzen hinsichtlich bestimmter Abzugsmerkmale oder auch relative Grenzen bezogen auf die angegebenen Einnahmen, so schlägt eine solche Festlegung direkt auf den sich anschließenden Steuervollzug durch: So würden alle Fälle, deren Werbungskosten höher sind als diese Wertgrenze, durch einen Sachbearbeiter geprüft werden müssen, während hinsichtlich derjenigen Steuerfälle, die sich unterhalb der Wertgrenze bewegen von keinem besonderen Risiko ausgegangen wird. Sämtliche Werbungskosten unterhalb dieser Wertgrenze würden also ohne weiteres anerkannt.⁵²⁹ Die Festlegung der Risikoparameter wirkt sich daher unmittelbar darauf aus, inwieweit die materielle Steuernorm überhaupt zur

⁵²⁷ *Buciek*, DStZ 1995, 513 f.; *Driën*, FR 2011, 101 (108).

⁵²⁸ Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 196; *Buciek*, DStZ 1995, 513 (514); *Weber*, Die Mitwirkungspflichten nach der AO, S. 151; vgl. auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 274.

⁵²⁹ Vgl. dazu BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 13, der von „gesetzlichen Pauscheträgen“ spricht. Siehe dazu auch das Beispiel bei *Ahrendt*, NJW 2017, 537 (540).

Anwendung kommt.⁵³⁰ Zum Teil wird daher schon von einer „Entkoppelung von materiellem Steuerrecht und Besteuerungsverfahren“⁵³¹ gesprochen. Dem Sachbearbeiter sind hingegen keine derartigen Grenzen vorgegeben. Die manuelle Beurteilung des Steuerfalles beruht vielmehr auf seinem persönlichen Erfahrungswissen. Der manuell geprüfte Steuerfall würde damit nicht von dieser Wertgrenze „profitieren“.

Insofern wäre einerseits zu fragen, ob mit der Festlegung einer solchen Wertgrenze noch der „wahre“ Sachverhalt erfasst ist, sodass insgesamt noch von einer rechtmäßigen Festsetzung ausgegangen werden kann. Erfasst eine solche Wertgrenze hingegen nicht den „wahren“ Sachverhalt, so wird die anschließende Steuerfestsetzung materiell rechtswidrig sein. Auch in diesem Fall stellt sich jedoch die Frage, welche gleichheitsrechtlichen Folgewirkungen sich an mitunter flächendeckend rechtswidrige Steuerbescheide anschließen. Unter Rechtsschutzaspekten bedeutsam ist hier insbesondere der Fall der rechtswidrig zu niedrig festgesetzten Steuer. Denn während der Steuerpflichtige bei einer rechtswidrig zu hoch festgesetzten Steuer den Finanzrechtsweg beschreiten kann und auch wird, käme dem Steuerpflichtigen eine rechtswidrig zu niedrig festgesetzte Steuer wohl gerade recht. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich mithilfe der Risikomanagementsysteme eine Entwicklung zugunsten rechtswidrig zu niedrig festgesetzter Steuern ergeben könnte. Für eine solche Entwicklung sprechen insbesondere die seit der Einführung der Risikomanagementsysteme rückläufigen Fallzahlen bei den Finanzgerichten.⁵³²

Doch nicht nur der allgemeine Gleichheitssatz spielt bei dieser Frage eine Rolle. Auch könnte insoweit der Grundsatz der Gewaltenteilung missachtet werden. Die Finanzverwaltung soll als Teil der Exekutive die vom Bundestag gemachten Gesetze vollziehen, und zwar gleichmäßig und gesetzmäßig. Wenn aber die von der Finanzverwaltung gesetzten Risikoparameter dazu führen, dass beispielsweise Ausgaben des Steuerpflichtigen ohne nähere Prüfung bis zu einer bestimmten Grenze unabhängig vom Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des

⁵³⁰ Vgl. auch ver.di., Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 8.4.2016, S. 5.

⁵³¹ Ahrendt, NJW 2017, 537 (539).

⁵³² Siehe dazu die Geschäftsentwicklung beim Finanzgericht, die 2003 noch einen Neuzugang von 66.399 Klagen beziffert, während diese Zahl im Jahr 2016 bei 35.169 lag, Statistisches Bundesamt, Fachserie 10 Reihe 2.5, 2016, S. 12. Siehe dazu auch bei Kulosa, in FS BFH Band II, S. 1831 (1854 f.); Trossen, FR 2015, 1021 (1022).

§ 9 EStG als Werbungskosten anerkannt werden, so führt dies im Ergebnis zur Nichtanwendung bzw. Umgehung dieses Steuergesetzes.⁵³³ Zum Teil wird daher sogar von einer Aufhebung der Gewaltenteilung gesprochen.⁵³⁴

Die Brisanz eines solchen „systematischen Durchwinkens“⁵³⁵ zeigt sich umso mehr, wenn man sich die Arbeitsweise des Risikomanagementsystems vor Augen führt. Denn im Gegensatz zu der früher – auch unter Geltung gleich lautender Erlasse wie der GNOFÄ – angewandten unterschiedlichen Prüfungsintensität der jeweiligen Finanzbeamten, führt die Einrichtung eines computergestützten Risikomanagements zu einer monoton verlaufenden Risikoprüfung, also zu einer Anwendung gleicher Maßstäbe in sämtlichen Finanzbehörden eines Landes. Insofern besteht die „Gefahr der Festschreibung systematischer Verifikationslücken“.⁵³⁶ Dies gilt umso mehr, als dieses System das Risiko auch mithilfe eines Abgleichs von Vorjahresdaten desselben Steuerpflichtigen sowie eines Vergleichs ähnlich gelagerter Steuerfälle einschätzen soll. Damit besteht aber die Gefahr, dass sich derartige Steuerfestsetzungen nicht nur einmalig, sondern vielmehr auch auf die Folgejahre und Erklärungen anderer Steuerpflichtiger auswirken.⁵³⁷

b) Die Risikoparameter als Verwaltungsvorschriften 2.0

Um die vorstehenden Rechtsfragen zu beurteilen, empfiehlt sich zunächst ein Blick auf die Rechtsnatur der Risikoparameter. Denn eine Bindungswirkung von durch die Verwaltung aufgestellten Maßstäben ist dem deutschen Recht nicht fremd: Liegen sog. Verwaltungsvorschriften vor, so wird diesen je nach Regelungsinhalt mittelbar oder unmittelbar⁵³⁸ auch eine Außenwirkung zugesprochen. Die Diskussion um den Regelungsgehalt solcher Verwaltungsvorschriften dürfte

⁵³³ Vgl. auch Deutscher Richterbund und Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, gemeinsame Stellungnahme v. September 2015, S. 5 f.

⁵³⁴ Ahrendt, NJW 2017, 537 (538); ver.di, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 8.4.2016, S. 5.

⁵³⁵ Zum Begriff siehe BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 14.

⁵³⁶ Haunhorst, DStR 2010, 2105 (2108).

⁵³⁷ Vgl. auch BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 14.

⁵³⁸ Siehe zusammengefasst zu dieser Unterscheidung bei Vogel, StuW 1991, 254 (255).

hinlänglich bekannt sein.⁵³⁹ Daher solle an dieser Stelle nur die wesentlichen Grundzüge dargestellt werden.

Verwaltungsvorschriften dienen der Aufgabenerfüllung der Verwaltung, indem sie insbesondere das Verwaltungshandeln strukturieren und das Auffinden konkreter Lösungen erleichtern.⁵⁴⁰ Dabei stellen sie grundsätzlich bloßes Innenrecht dar, dessen Befolgung für die Beamten schon aus ihrer dienstrechtlichen Gehorsamspflicht entspringt.⁵⁴¹ Insofern bedürfen die Verwaltungsvorschriften auch keiner Ermächtigungsgrundlage, da sie unmittelbar aus der Organisations- und Vollzugsgewalt der übergeordneten Behörden erwachsen.⁵⁴² Der Regelungsinhalt dieser Verwaltungsvorschriften kann und darf sich dabei nur auf die durch die Verfassung der Verwaltung zugeschriebenen Aufgaben beschränken.⁵⁴³ Dabei wird insbesondere zwischen ermessenslenkenden, norminterpretierenden bzw. normkonkretisierenden und Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung differenziert, wenngleich sich nicht jede Verwaltungsvorschrift zweifelsfrei in nur einer dieser Kategorien einordnen lässt.⁵⁴⁴

Jedenfalls im Bereich der Ermessensentscheidungen wird überwiegend⁵⁴⁵ von einer Bindung der Verwaltung an die eigene Verwaltungspraxis ausgegangen, sofern diese rechtmäßig ist.⁵⁴⁶ Der diesem Ansatz zugrunde liegende Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung ist mittlerweile als „wichtigster Teilgehalt der

⁵³⁹ Siehe dazu ausführlich bei *Tipke*, StRO III², S. 1431 ff.; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 654 ff.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 488 ff.; *Vogel*, StuW 1991, 254.

⁵⁴⁰ *Hill*, in GVwR II², § 34 Rn. 2.

⁵⁴¹ *Vogel*, StuW 1991, 254.

⁵⁴² *Tipke*, StRO III², S. 1434; *Jaehnike*, StuW 1979, 293 (297).

⁵⁴³ *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 658 f.

⁵⁴⁴ *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 660.

⁵⁴⁵ BVerfG v. 18.6.1986 – 1 BvR 787/80, BVerfGE 73, 280, Juris Rn. 50; Großer Senat des BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. 2017, 393, Juris Rn. 41 f.; BVerwG v. 16.9.1980 – I C 52.75, BVerwGE 61, 15, Juris Rn. 17; v. 13.9.1973 – II C 13.73, BVerwGE 44, 72, Juris Rn. 22; v. 10.12.1969 – VIII C 104.69, BVerwGE 34, 278, Juris Rn. 12; v. 25.6.1964 – VIII C 23.63, BVerwGE 19, 48, Juris Rn. 16; *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Abs. 1 Rn. 192 f.; *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht¹⁹, § 24 Rn. 27 ff.; *Kirchhof*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 286 (Sep. 2015); *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 56 ff.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 488 f.; *Ossenbühl*, DVBl. 1981, S. 857 (858 ff.); *Wallerath*, Die Selbstbindung der Verwaltung, S. 35 ff., 104 ff. Für das Steuerrecht vgl. *Drüen*, in T/K, AO/FGO, § 4 AO Rn. 93 (Mai 2015); *Tipke*, StRO III², S. 1444 f.

⁵⁴⁶ *Rüfner*, in BK, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 175, 176 (Okt. 1992).

Rechtsanwendungsgleichheit in der Verwaltungspraxis“ anerkannt.⁵⁴⁷ Die Verwaltung darf also auch im Fall eines eingeräumten Ermessens nicht willkürlich handeln, sondern muss „Prinzipientreue und Kontinuität“⁵⁴⁸ beweisen und ist damit an „selbst gesetzte Entscheidungsmaßstäbe“⁵⁴⁹ gebunden. Unterschiede ergeben sich jedoch hinsichtlich der dogmatischen Anknüpfung einer solchen Bindungswirkung: So wird einerseits vertreten, dass – auch wenn Verwaltungsvorschriften die Grundlage einer solchen Verwaltungspraxis bilden – diese nicht Gegenstand der Bindung selbst sein sollen.⁵⁵⁰ Die Bindungswirkung ergäbe sich vielmehr allein aus einer Reihe gleichartiger Entscheidungen, die als „antizipierte Verwaltungspraxis“ zu sehen ist.⁵⁵¹ Andere hingegen sehen die Bindungswirkung, wenn auch über Umwege, in der Verwaltungsvorschrift selbst.⁵⁵² Richtigerweise muss sich die Bindungswirkung der Verwaltung danach richten, ob die Verwaltung abstrakte Maßstäbe aufgestellt hat, an denen sich auch eine Vielzahl von Fällen messen lassen kann.⁵⁵³ Ein solcher Maßstab kann durch die faktische Wiederholung gleicher Handlungen gesetzt werden; aber ebenso gut durch das Aufstellen eigener, sich selbst gegenüber verbindlicher Regelungen.⁵⁵⁴ Stellt die Verwaltung eine solche Verwaltungspraxis auf, so setzt sie für sich einen verbindlichen Maßstab. Es tritt Bindungswirkung ein. Dies muss auch dann gelten, wenn nach diesem Maßstab noch kein Vergleichsfall entschieden ist. Denn „für eine gleichmäßige Entscheidungspraxis ist (im Ausnahmefall der ersten zu vergleichenden Entscheidung) nicht ein Vergleichsfall erforderlich, sondern das Gleichmaß, nach dem entschieden werden soll“.⁵⁵⁵ Insofern ist die Verwaltungs-

⁵⁴⁷ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 488.

⁵⁴⁸ *Ossenbühl*, DVBl. 1981, 857 (862).

⁵⁴⁹ *Ossenbühl*, DVBl. 1981, 857 (858 ff.).

⁵⁵⁰ Vgl. *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Abs. 1 Rn. 193; BVerwG v. 11.10.1985 – 1 B 102/85, DVBl. 1986, 110, Juris Rn. 8; v. 16.9.1980 – I C 52.75, BVerwGE 61, 15, Juris Rn. 17, 20; v. 25.3.1981 – 7 C 8/79, DÖV 1981, 679, Juris Rn. 18.

⁵⁵¹ BVerwG 26.10.2017 – 8 C 18/16, ZfWG 2018, 145, Juris Rn. 20; v. 7.5.1981, 2 C 5/79, DVBl. 1982, 195, Juris Rn. 16; v. 24.3.1977 – II C 14.75, BVerwGE 52, 193, Juris Rn. 20; v. 29.4.1971 – II C 20.69, DÖV 1971, 748, Juris Rn. 34; *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht¹⁹, § 24 Rn. 27; *Ossenbühl*, AöR 92 (1967), S. 1 (14) m.w.N.

⁵⁵² Vgl. *Vogel*, in FS Thieme, S. 605 (607 f.). Siehe dazu die komprimierte Darstellung von *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 490 f.

⁵⁵³ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 492; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 239 ff.

⁵⁵⁴ *Ossenbühl*, DVBl. 1981, S. 857 (863 f.).

⁵⁵⁵ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 494 f.

praxis (und entsprechend die Bindung daran) auch weiterhin wandelbar, sei es hinsichtlich der Abweichung in atypischen Fällen⁵⁵⁶ sowie auch hinsichtlich der Änderung der Verwaltungspraxis für die Zukunft, wenn neue Gesichtspunkte dies erfordern.⁵⁵⁷ Denn nur so kann auch im Falle einer Bindungswirkung der durch Ermessensregelungen gewünschten Einzelfallgerechtigkeit Rechnung getragen werden.⁵⁵⁸

Als Folge einer solchen Bindungswirkung schließt sich – jedenfalls im Fall der ermessenslenkenden Verwaltungsvorschriften – auch eine Außenwirkung an.⁵⁵⁹ Insofern wäre nicht nur die Verwaltung an eben jene gebunden, sondern auch der Richter.⁵⁶⁰ Positiv formuliert hätte der Steuerpflichtige daher auch Anspruch darauf, dass ihm diese Behandlung ebenfalls zu Teil würde. Überwiegende Einigkeit besteht darin, dass eine Bindungswirkung der Verwaltung hingegen nicht eintreten kann, sofern es sich nicht um ermessenslenkende Richtlinien, sondern um norminterpretierende Verwaltungsvorschriften handelt.⁵⁶¹ Schließlich ist die verbindliche Auslegung des gesetzlichen Rechts gerade Kern der der rechtsprechenden Gewalt von Verfassungs wegen zugetragenen Aufgabe.⁵⁶²

Von diesen norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften sollen die normkonkretisierenden Verwaltungsvorschriften abzugrenzen sein.⁵⁶³ Diese sollen „einen besonders weiten, daher besonders auslegungsbedürftigen Begriff“⁵⁶⁴ konkretisieren und insofern „für die Verwaltungsgerichte innerhalb der von der Norm

⁵⁵⁶ *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht¹⁹, § 24 Rn. 29; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 GG Rn. 58; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 242; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 490.

⁵⁵⁷ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 490; *Rüfner*, in BK, GG, Art. 3 Abs. 1 Rn. 176 (Okt. 1992); *Ossenbühl*, DVBl. 1981, 857 (864 f.).

⁵⁵⁸ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 242 f.

⁵⁵⁹ *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 660 ff.

⁵⁶⁰ *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 58.

⁵⁶¹ *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht¹⁹, § 24 Rn. 32; *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 58; *Ossenbühl*, DVBl. 1981, 857 (863). Für das Steuerrecht: *Drüen*, in T/K, AO/FGO, § 4 AO, Rn. 84 (Mai 2015); *Tipke*, StRO III², S. 1443 f.; *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 662 f.

⁵⁶² *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 495; vgl. auch *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 662 m.w.N.

⁵⁶³ Siehe zur rechtlichen Entwicklung dieser „neuen Rechtsfigur“ bei *Vogel*, StuW 1991, 254 (255).

⁵⁶⁴ *Vogel*, StuW 1991, 254 (255).

gesetzten Grenzen verbindlich⁵⁶⁵ sein, wenngleich insbesondere die Abgrenzung zu norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften mitunter schwierig ist.⁵⁶⁶ Eine auch die Gerichte betreffende Bindungswirkung wird dabei als Antwort auf die mit der Beurteilung komplexer technischer und naturwissenschaftlicher Sachverhalte einhergehender Überforderung der Gerichte verstanden.⁵⁶⁷

Auch im Falle der mittlerweile anerkannten⁵⁶⁸ Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung nimmt die Rechtsprechung eine jedenfalls eingeschränkte Bindungswirkung an.⁵⁶⁹ Die den Gerichten fehlende Sachnähe und Erfahrungswerte schränken die Möglichkeit der Überprüfbarkeit schon aus tatsächlichen Gründen ein.⁵⁷⁰ Daher sollen von der Verwaltung aufgestellte Typisierungen und Pauschalierungen als Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung auch grundsätzlich durch die Gerichte Anwendung finden.⁵⁷¹ Ein Abweichen von diesen typisierenden Regelungen wäre dann „nur aus sachlich einleuchtenden Gründen geboten, beispielsweise, wenn sich die Regelungen als nicht folgerichtig, willkürlich oder gegen den Gleichheitssatz verstoßend erweisen oder wenn ihre Anwendung wegen der besonderen Umstände des zu beurteilenden Einzelfalles zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen würde.“⁵⁷² Insofern resigniert die Rechtsprechung auch an dieser Stelle vielmehr vor den Problemen der Realität, als dass sie sich um eine dogmatische Begründung einer solchen Bindungswirkung bemühen würde. Die Bindungswirkung stellt sich damit als das Ergebnis der bloßen „Not beschränkter gerichtlicher Arbeitskapazität und mangelnder eigener Sachkenntnis (dar), die es nicht erlauben, den behördlichen

⁵⁶⁵ BVerwG v. 19.12.1985 – 7 C 65/82, BVerwGE 72, 300, Juris Rn. 44.

⁵⁶⁶ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 665; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 497 f.

⁵⁶⁷ Vogel, StuW 1991, 254 (257).

⁵⁶⁸ Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, 451 ff.; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 113 ff.; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 182 ff., 247 ff.; Vogel, in FS Thieme, S. 605 (612 ff.).

⁵⁶⁹ BFH v. 5.5.1994 – VI R 6/92, BStBl. II 1994, 534, Juris Rn. 12; v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Juris Rn. 30.

⁵⁷⁰ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 667.

⁵⁷¹ BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425, Juris Rn. 16; v. 26.1.1994 – VI R 118/89, BStBl. II 1994, 529, Juris Rn. 9; v. 8.8.1986 – VI R 11/84, BStBl. II 1987, 78, Juris Rn. 18. Siehe zur umfassenden Auswertung der Befürworter in der Literatur Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 667 f.

⁵⁷² BFH v. 5.5.1994 – VI R 6/92, BStBl. II 1994, 534, Juris Rn. 12.

Erfahrungsschatz in das Reich des Unverbindlichen zu verweisen“.⁵⁷³ Insofern lautet auch die gegen die Annahme einer solchen Außenwirkung angeführte Kritik, dass aus der unter Umständen fehlenden tatsächlichen Möglichkeit der gerichtlichen Prüfung nicht die rechtliche Beschränkung eben jenes Prüfungsspielraums abgeleitet werden könne.⁵⁷⁴

Der Vergleich der Risikoparameter mit solchen Verwaltungsvorschriften erscheint schwierig. Schon auf den ersten Blick gibt es Differenzen: So stellen sich die Risikoparameter bereits als Kalibrierung des Computersystems dar, nicht als Regelungswerk, welches die nachfolgenden Behörden binden soll. Insofern mangelt es schon wegen der auch fehlenden internen Veröffentlichung der Risikoparameter an einer direkten Dienstanweisung an den Beamten. Doch kann nicht vom Fehlen einer Publikation der Regelung auf das Fehlen einer Bindungswirkung geschlossen werden. Denn dann hätte es die Verwaltung selbst in der Hand, über die Bindungswirkung zu befinden.⁵⁷⁵

Ein Unterschied zeigt sich auch in dem Regelungsinhalt hinsichtlich der von der Verwaltung bewusst vorgenommenen Pauschalierungen und Typisierungen etwa im Fall der AfA-Tabellen, Werbungskostenpauschalen oder Bewertungsgrundsätze einerseits und den Risikoparametern andererseits. Denn im Falle der durch die Verwaltung mittels Verwaltungsvorschrift bewusst vorgenommenen Pauschalierungen gibt die Verwaltung einen ihrer Auffassung nach als „wahr“ anzuerkennenden Wert vor, während die Risikoparameter allenfalls eine Höchst- oder Mindestgrenze festlegen, insofern also alle Werte über bzw. unter dieser Grenze als „wahr“ anerkannt werden. Doch muss auch bei der von der Verwaltung vorgegebenen Pauschalsätzen erkannt werden, dass sich dieser innerhalb einer Bandbreite mehrere als zulässig anzusehender Werte bewegt.⁵⁷⁶ Die Festlegung der Verwaltung auf einen einzigen Wert ist lediglich dem Umstand geschuldet, dass dies seinerseits zur Vereinfachung des Steuervollzugs führt. Ganz

⁵⁷³ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 668 f.; zustimmend auch Tipke, StRO III², S. 1441.

⁵⁷⁴ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 669; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 249 f.; vgl. auch Ossenbühl, Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, S. 548 ff.; Leisner, Verwaltungsvorschriften, S. 48 ff.

⁵⁷⁵ Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 513, insb. Fn. 136.

⁵⁷⁶ Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 485.

zu schweigen davon, dass der Steuerpflichtige bei Kenntnis um eine solche Bandbreite ohnehin den für ihn „günstigeren“ Wert wählen würde.⁵⁷⁷

Andererseits können die Risikoparameter aber als grundsätzlich zulässige Vorgaben hinsichtlich des Aufklärungsbedürfnisses angesehen werden und dienen damit der „Selbstprogrammierung“⁵⁷⁸ der Verwaltung. Denn obwohl die Risikoparameter keine direkte Anweisung an nachgelagerte Behörden darstellen und sich damit nicht unmittelbar an den Beamten selbst richten, so entspricht ihr Regelungsinhalt dennoch einer weitreichenden Organisierung und Effektivierung der Verwaltung und beeinflusst dabei den Steuervollzug und letztlich auch das Prüfverhalten des Finanzbeamten. Die Regelungswirkung gegenüber dem Finanzbeamten entsteht daher dergestalt, dass dem Sachbearbeiter letztlich die Prüfung der maschinell ausgesteuerten Steuerfälle verbleibt und er insofern angewiesen ist, die nicht vom Risikomanagementsystem ausgesteuerten Sachverhalte grundsätzlich auch nicht zu prüfen.⁵⁷⁹ Daher kann in den Risikoparametern auch nicht lediglich ein „Zufallsprodukt“ gesehen werden, denen in jedem Fall der „willentlich gesetzte Vertrauenstatbestand“⁵⁸⁰ fehlt. Schließlich kann die Bindung der Verwaltung an selbst aufgestellt Maßstäbe und damit im Ergebnis der Gleichheitsschutz des Betroffenen schon nicht davon abhängig gemacht werden, dass die Verwaltung dieses Ziel verfolgt oder eben nicht. Die Lösung ist daher in dem Grundsatz der Rechtsanwendungsgleichheit selbst zu finden. Wenn die Verwaltung daher mit der Festlegung der Risikoparameter eine rechtmäßige Verwaltungspraxis etabliert, so ist sie an diese Verwaltungspraxis auch gebunden. Die Bindungswirkung erwächst daher nicht aus der Existenz einer Regelung, sondern aus deren Anwendung.⁵⁸¹ Insofern können die Risikoparameter auch als neuere Form Verwaltungsvorschriften bezeichnet werden.

Doch ergibt sich aus der Beurteilung der Risikoparameter als Verwaltungsvorschriften allein noch kein Mehrwert. Denn mit der Festlegung als Verwaltungsvorschrift ist noch keine Aussage darüber getroffen, inwieweit die Risikopara-

⁵⁷⁷ Vgl. *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 473.

⁵⁷⁸ *Hill*, in *GVwR II*², § 34 Rn. 1.

⁵⁷⁹ Jedenfalls sofern der Finanzbeamte nicht zur manuellen Aussteuerung nach § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 AO befugt ist.

⁵⁸⁰ So *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 693 zur fehlenden internen Bindungswirkung bei ungeschriebener Verwaltungspraxis.

⁵⁸¹ Vgl. *Rüfner*, in *BK, GG*, Art. 3 Abs. 1 Rn. 174 (Okt. 1992).

meter einen Einfluss auf die materielle Steuernorm haben dürfen und ob sie eine Außenwirkung entfalten. Auch die Klassifizierung der Risikoparameter als ermessenslenkende, norminterpretierende, normkonkretisierende Verwaltungsvorschrift oder Verwaltungsvorschrift zur Sachverhaltsermittlung führt an dieser Stelle nicht weiter. Denn insbesondere gestaltet sich schon die Abgrenzung der Einordnung in eine bestimmte Art der Verwaltungsvorschrift als schwierig. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund der vielseitigen Regelungswirkung der Risikoparameter, sei es in Gestalt einer Wertgrenze, eines Algorithmus, der verschiedene Positionen ins Verhältnis setzt, sei es hinsichtlich der Suche nach Schlüsselbegriffen usw.⁵⁸² Im Übrigen bewirkt nicht die Klassifizierung der Verwaltungsvorschrift als eine der genannten Arten die Außenwirkung eben jener, sondern vielmehr deren Inhalt und Funktion.⁵⁸³ Die Einteilung der Verwaltungsvorschriften in die verschiedenen Arten entspringt der unterschiedlichen Regelungsbefugnis der Verwaltung. Insofern lässt sich die Außenwirkung der Risikoparameter nicht aus einer Zuordnung zu einer bestimmten Art von Verwaltungsvorschrift begründen, sondern vielmehr aus der verfassungsrechtlichen Reichweite des Regelungsauftrags der Finanzverwaltung.

c) Der Einfluss der Risikoparameter auf die materielle Steuernorm

Die Frage, inwieweit die Finanzverwaltung mit der Festlegung der Risikoparameter einen Einfluss auf die materielle Steuernorm haben darf, lässt sich mit der Beurteilung der Risikoparameter als Verwaltungsvorschriften noch nicht beantworten. Insofern ist vielmehr an die allgemeinen verfassungsrechtlichen Grundsätze zur Beurteilung der Aufgabenwahrnehmung der Finanzverwaltung anzuknüpfen.

Ausgehend vom rechtsstaatlichen Amtsermittlungsgrundsatz ist es die Aufgabe der Finanzverwaltung, den steuerlichen Sachverhalt zu ermitteln. Hinsichtlich Art und Umfang der Ermittlungen wird ihr ein Gestaltungsspielraum zuerkannt (§ 88 Abs. 2 S. 1 AO). Mit der Festlegung der Risikoparameter konkretisiert die Verwaltung nun die Vorgaben aus dem Amtsermittlungsgrundsatz und legt insoweit fest, wann ein Steuerfall einer Einzelfallprüfung bedarf. Insoweit liegt die Anwendung der materiellen Steuernorm, die in der Regel eine gebundene Entscheidung enthält, zwar nicht im Ermessen der Behörde; es liegt also nicht im

⁵⁸² Siehe dazu bereits unter D.I.3.b)bb).

⁵⁸³ Vgl. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 660.

Ermessen des Sachbearbeiters, wann und wie er die materielle Steuernorm anwendet. Doch hat letztlich die genaue Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme Einfluss darauf, in welchem Maße der mitgeteilte Sachverhalt überprüft, die materiellen Steuernormen dann also tatsächlich Anwendung finden können.⁵⁸⁴ Mithilfe der Risikoparameter legt die Verwaltung damit pauschalierend fest, welchem Sachverhalt sie ein bestimmtes Aufklärungsbedürfnis zuspricht und welchem eben nicht, welchen Fall sie also als prüfungsbedürftig erachtet und welchen nicht. Jeder Risikoparameter stellt daher im Ergebnis wohl eine Konkretisierung des der Verwaltung durch § 88 Abs. 2 S. 1 AO eingeräumten Gestaltungsspielraums zur Sachverhaltsaufklärung dar. Inwieweit mit der Pauschalierung des Aufklärungsbedürfnisses dann auch noch eine Pauschalierung der materiellen Steuernorm an sich einhergeht, hängt dann von dem jeweiligen Risikoparameter selbst ab. Nimmt man das oben gewählte Beispiel der Wertgrenze, so liegt die pauschalierende Wirkung besonders nahe. Denn insbesondere bei Steuerberaterbüros mit einer Vielzahl an Fällen besteht das Risiko, dass die entsprechenden Erfahrungswerte dazu beitragen, diese Wertgrenzen jedenfalls grob zu kennen und die Höhe der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben daran auszurichten.⁵⁸⁵ Doch selbst wenn man nicht von einem schon fast vorsätzlichen Ausnutzen dieser Wertgrenzen ausgeht, könnte die reihenweise Nicht-Prüfung der Angaben des Steuerpflichtigen letztlich zu einer Pauschalierung durch die Verwaltung führen.⁵⁸⁶ Dies gilt umso mehr, als die Risikomanagementsysteme nicht in der Lage sein könnten, neben der Höhe der Angaben auch den dahinter stehenden Sachverhalt zu hinterfragen.⁵⁸⁷ So würde beispielsweise eine Wertgrenze für jegliche sonstige Werbungskosten in Höhe von 200 € bewirken, dass für jeden Steuerpflichtigen, der als sonstige Werbungskosten Aufwendungen von bis zu 200 € angegeben hat, der Abzug ohne weiteres zugelassen würde und dies, obwohl es sich der Sache nach mitunter nicht um berücksichtigungsfähige Werbungskosten handelt. Insoweit wirkt sich der Risikoparameter dann auch als Pauschalierung des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG selbst aus. Denn dann folgen aus den Wertgrenzen nicht nur Pauschalierungen von gesetzlich bereits anerkannten steuerlichen Aufwendungen der Höhe nach, sondern vielmehr

⁵⁸⁴ Vgl. ver.di, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 8.4.2016, S. 3.

⁵⁸⁵ *Deckers/Vieten*, FR 2015, 913 (915).

⁵⁸⁶ *Deckers/Vieten*, FR 2015, 913 (920).

⁵⁸⁷ Siehe dazu bereits unter D.I.2.a).

unabhängig von den gesetzlichen Angaben Pauschalierungen von Aufwendungen per se.⁵⁸⁸ An dieser Stelle käme man zu der bereits oben angedeuteten Entkoppelung von materieller Steuernorm und Besteuerungsverfahren.⁵⁸⁹

Gegen eine solche Bewertung könnte der Einwand vorgebracht werden, dass man unterstellt, die Angaben des Steuerpflichtigen seien fehlerhaft mitgeteilt und/oder subsumiert worden. Doch verhindern diese Wertgrenzen bereits die Überprüfung der durch den Steuerpflichtigen vorgenommenen Sachverhaltsmitteilung und -subsumtion. Die Wertgrenze bestimmt daher, dass der jeweilige materielle Besteuerungstatbestand bei Ausgaben, die unter dieser liegen, immer angewendet werden und setzt sich damit bereits über die Tatbestandsmerkmale des materiellen Besteuerungstatbestandes hinweg. Der insofern gemachte Vorwurf liegt daher bereits darin, dass schon gar nicht mehr verifiziert werden kann, ob der Steuerpflichtige den Sachverhalt als „wahr“ mitgeteilt und subsumiert hat.

Sprach man in den Veranlagungszeiträumen 2010 und 2011 noch von nur „ganz seltenen Einzelfällen“⁵⁹⁰, in denen völlig sachfremde Aufwendungen als Werbungskosten zum Abzug gebracht wurden, könnte die fortschreitende Etablierung des Risikomanagementsystems genau diese Gefahr gerade noch erhöhen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die subjektive Wahrnehmung des Steuerpflichtigen nicht mehr die tatsächliche Aufdeckung unzutreffender Sachverhaltsmitteilungen oder -subsumtionen entspricht.⁵⁹¹ Dass von einer Zufallsauswahl, die lediglich 2-3 v.H.⁵⁹² der Steuerfälle betrifft, dann eine abschreckende Wirkung ausgeht, erscheint fernliegend.⁵⁹³

Im Ergebnis könnte die Verwaltung damit ohne oder sogar entgegen gesetzlicher Anordnung pauschalieren und typisieren. Denn während bestimmte Steuernormen wie § 12 GrEStG, 34c Abs. 5 EStG oder § 15 GewStG eine Pauschalierung durch die Verwaltung ausdrücklich gestatten, bestimmt die Finanzverwaltung

⁵⁸⁸ Vgl. auch BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 13.

⁵⁸⁹ Siehe dazu unter D.I.5.a).

⁵⁹⁰ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 212.

⁵⁹¹ Siehe dazu bereits unter D.I.3.d).

⁵⁹² *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2109); BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 12 ff.; *Seer*, StStud 2010, 369 (374).

⁵⁹³ Siehe dazu bereits unter D.I.3.d).

bei der Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme selbst auf welche materielle Steuernorm sich die Pauschalierung bezieht und wie weit diese gehen soll.

Doch hängt dieses Ergebnis wiederum von der konkreten Ausgestaltung der jeweiligen Risikoparameter ab. Denn je nach Komplexität des Computersystems könnte das Ineinandergreifen von mehreren Risikoparametern ebenso dazu führen, dass auch bei Wertgrenzen im Ergebnis eben nicht von einer derartigen Pauschalwirkung ausgegangen werden kann.⁵⁹⁴ So vermag ein im Risikomanagementsystem generierter Algorithmus, der beispielsweise die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer mit den Fahrtkosten in Verbindung bringt, eine solche pauschalierende Wirkung einer speziellen Steuernorm nicht zu erzeugen.

Zunächst ist daher zu beurteilen, wie weit eine von den Risikoparametern ausgehende Pauschalierungs- und Typisierungswirkung gehen darf. Wie sich gezeigt hat, ist der Gesetzgeber unter der Prämisse der Verwaltungsvereinfachung des Steuervollzugs berechtigt, typisierende und pauschalierende Regelungen erlassen.⁵⁹⁵ Die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung wird dabei in den Praktikabilitätsabwägungen und dem Gedanken der Rechtssicherheit gesehen.⁵⁹⁶ Insbesondere im Fall der Massenverwaltung sollen derartige Pauschalierungen und Typisierungen möglich sein, sofern eine realitätsgerechte Abbildung der steuerrelevanten Vorgänge gewährleistet⁵⁹⁷ und die Pauschalierung nicht zu weitreichend ist.⁵⁹⁸ Unter Wahrung dieser und den sich grundsätzlich aus der Verfassung für die Besteuerung ergebenden Voraussetzungen wäre es dem Gesetzgeber daher wohl gestattet, die sich aus der Festlegung der Risikoparameter ergebenden Pauschalierungen bei der Steuerfestsetzung gesetzlich festzuhalten. Die Frage ist jedoch, ob der gleiche Effekt auch durch ein Verwaltungshandeln hervorgerufen werden darf, indem sie die Risikoparameter entsprechend kalibriert.

⁵⁹⁴ Dies wäre wohl im Falle selbstlernender Systeme der Fall, vgl. Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 5 f.

⁵⁹⁵ *Kirchhof*, in HStR V³, § 118 Rn. 101 ff., m.w.N.; siehe dazu bereits unter C.VI.1.

⁵⁹⁶ Statt vieler siehe *Heun*, in Dreier, GG, Band I³, Art. 3 Rn. 34 m.w.N.

⁵⁹⁷ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, Juris Rn. 200.

⁵⁹⁸ BVerfG v. 8.2.1983 – 1 BvL 28/79, BVerfGE 63, 119, Juris Rn. 38 ff.; v. 26.4.1978 – 1 BvL 29/76, BVerfGE 48, 227, Juris Rn. 41; BGH v. 27.10.1982 – IVb ZB 537/80, NJW 1983, 336, Juris Rn. 35.

Grundsätzlich ist die Ausgestaltung der Risikoparameter der Finanzverwaltung vorbehalten.⁵⁹⁹ Die Grenze ist jedoch dort erreicht, wo keine Feinabstimmung des Steuervollzugs, sondern vielmehr ein darüberhinausgehender Eingriff in die Rechte der Betroffenen erfolgt. Unzulässig wäre es damit, wenn die Steuerverwaltung gleichsam als Gesetzgeber auftreten und damit die Geltungswirkung der materiellen Steuergesetze in Frage stellen würde. Auch die Gesichtspunkte der Einfachheit und Praktikabilität können eine gesetzwidrige Entscheidung grundsätzlich nicht rechtfertigen.⁶⁰⁰ Insoweit ist stets zu berücksichtigen, dass die Risikoparameter im Kern als Pauschalierung des Aufklärungsbedürfnisses anzusehen sind.

Daher müssen sich die sich unter Einsatz eines Risikomanagementsystems ergebenden Pauschalierungen bzw. Typisierungen an den allgemeinen Anforderungen messen lassen. Insbesondere wäre also zu fragen, ob sie auch den steuerrelevanten Sachverhalt realitätsgerecht abbilden und nicht zu weitreichend sind, also insbesondere noch der Steuernorm entsprechen.⁶⁰¹ Die Pauschalierungen und Typisierungen müssen schließlich ihrem Sinn und Zweck, der Praktikabilität der Sachverhaltsermittlung, gerecht werden, was nicht mehr gegeben wäre, wenn sich die Verwaltung gleichsam als Gesetzgeber aufspielte. Insofern müsste auch sichergestellt werden, dass die Merkmale eines zu entscheidenden Sachverhalts derart ausgeleuchtet werden, dass er auch als Sachverhalt des entsprechenden Typus klassifiziert werden kann, auf den die Norm abstellt.⁶⁰² Es darf nicht das Ziel der „wahren“ Sachverhaltsermittlung aus den Augen verloren werden. Denn mit der sich im Fall der Massenverwaltung ergebenden notwendigen Konzentration der Steuerprüfung auf die risikobehafteten Fälle geht insgesamt eine Herabsetzung der Prüfdichte im Gesamtvollzug einher. Wenn aber zulässigerweise nicht jeder Steuerfall 100%-ig überprüft werden kann, sinkt damit auch notwendigerweise der Wahrscheinlichkeitsmaßstab, was letztlich bewirkt, dass mehrere Sachverhaltsalternativen als ebenso wahrscheinlich und damit als „wahr“ aner-

⁵⁹⁹ Siehe zu der Frage, ob die Festlegung der Risikoparameter dem Gesetzgeber zu überlassen ist, noch unter D.I.6.b).

⁶⁰⁰ *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 40 f.

⁶⁰¹ BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274, Juris Rn. 58; v. 20.12.1966 – 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12, Juris Rn. 58 ff.; vgl. auch *Kirchhof*, *StuW* 2017, 3 (11); *Müller-Franken*, *Maßvolles Verwalten*, S. 247 ff.

⁶⁰² *Kobor*, *Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht*, S. 81.

kannt werden.⁶⁰³ Insofern sollen die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme auch nur letztlich dazu dienen, einen als „wahr“ anzuerkennenden Sachverhalt zu bewirken. Sie legen im Ergebnis pauschalierend und typisierend fest, wann die Angaben des Steuerpflichtigen ohne weiteres als „wahr“ anerkannt werden und wann sie einer weiteren Verifizierung durch den Sachbearbeiter bedürfen. Maßstab für die Beurteilung der Pauschalierung des Aufklärungsbedürfnisses ist damit in erster Linie § 88 Abs. 1 S. 2 AO bzw. die dahinterstehenden verfassungsrechtlichen Wertungen.

Die Frage nach der Ausleuchtung des Sachverhaltes und damit nach dessen Wahrheitsgehalt hängt auch unmittelbar mit der Frage zusammen, inwieweit den Angaben des Steuerpflichtigen tatsächlich Glauben zu schenken ist.⁶⁰⁴ Überwiegend wird davon ausgegangen, dass dem Steuerpflichtigen ein Vertrauensvorschuss einzuräumen ist, dessen Angaben also nur insoweit zu verifizieren sind, als sich dem Bearbeiter Zweifel aufdrängen.⁶⁰⁵ Mit der Festlegung der Risikoparameter wird daher letztlich pauschalierend festgelegt, hinsichtlich welcher Merkmale bzw. Sachverhaltskonstellationen einerseits tatsächlich Zweifel angebracht sind und andererseits dem Steuerpflichtigen zu glauben ist. Insoweit ist eine Pauschalierung bzw. Typisierung letztendlich nichts anderes als eine Beweismaßreduzierung hinsichtlich der die Pauschalierung bzw. Typisierung betreffenden Tatsachen⁶⁰⁶ und damit diejenige Konsequenz, die die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung fordern, um eine Gleichheit im Steuervollzug jedenfalls insgesamt zu gewährleisten.⁶⁰⁷

⁶⁰³ Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 196; *Buciek*, DStZ 1995, 513 (514); *Weber*, Die Mitwirkungspflichten nach der AO, S. 151.

⁶⁰⁴ Siehe dazu bereits unter C.V.2.

⁶⁰⁵ BFH v. 23.6.1993 – I R 14/93, BFHE 171, 521, Juris Rn. 25; v. 10.2.1988 – II R 206/84, BFHE 152, 412, Juris Rn. 14; v. 13.11.1985 – II R 208/82, BFHE 145,487, Juris Rn. 13; v. 28.1.1970 – I R 123/67, BFHE 98, 171, Juris Rn. 20; *Schmidt/Schmitt*, in FS Spindler, S. 529 (534); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 278 f.; *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 295 f.; *Friauf*, StbJb. 1977/78, S. 39 (60); vgl. auch *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (14 ff.).

⁶⁰⁶ *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 458; vgl. auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 113 f.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 199; *Lambrecht*, DStJG 12 (1989), S. 79 (91).

⁶⁰⁷ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 88 AO Rn. 3 (Jan. 2017); vgl. auch *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 658 f.

Je mehr ein festgelegter Risikoparameter dabei auch die Pauschalierung der materiellen Steuernorm bewirkt, desto mehr sind bei der Beurteilung der Rechtmäßigkeit dieses Risikoparameters auch die Wertungen eben jener Steuernorm zu berücksichtigen. Je eindeutiger sich die materielle Steuernorm und der dahinter zu fassende Sachverhalt darstellen, desto mehr muss daher auch die Befugnis zu pauschalen Regelungen seitens der Finanzverwaltung beschränkt werden.⁶⁰⁸ Nur im Falle einer komplexen Kombination aus Sachverhalt und steuerlicher Regelung kann daher von einer zulässigen Konkretisierung durch die Finanzverwaltung gesprochen werden, infolge dessen sich bei ex ante Betrachtung mehrere Entscheidungen als richtig und damit gesetzmäßig erweisen.⁶⁰⁹

Ein solches Problem stellt sich bei einer Pauschalierung und Typisierung dem Grunde nach, wenn also ein Sachverhalt gerade wegen der Festlegung einer bestimmten Wertgrenze oder der Besonderheiten der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme anstandslos veranlagt wird, obwohl er schon der Sache nach nicht den materiellen Steuergesetzen und damit schon nicht dem Typus der maßgeblichen Steuernorm entspricht. Dies wäre zum Beispiel dann anzunehmen, wenn Kosten der privaten Lebensführung aufgrund ihres geringen Betrages unterhalb einer Wertgrenze anstandslos als Werbungskosten abgezogen würden. Hier würde sich die Finanzverwaltung also über die Wertungen des Gesetzgebers hinwegsetzen.⁶¹⁰ Anders mitunter bei einer Pauschalierung und Typisierung der Höhe nach. Hier fällt der Sachverhalt grundsätzlich unter den Typus der Steuernorm. In diesem Fall wäre jedoch noch im konkreten Einzelfall zu prüfen, ob die Typisierung bzw. Pauschalierung zu weitreichend wäre. Eine Pauschalierung oder Typisierung dem Grunde nach wäre also grundsätzlich unzulässig.⁶¹¹ Insofern müsste die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme gerade gewährleisten, dass ein Sachverhalt nicht nur der Höhe nach, sondern auch dem Grunde nach geprüft wird. Diesem Ziel würde eine genauere Verkennzifferung der Einnahmen- und Abzugsmerkmale dienen, also z.B. indem die Werbungskosten

⁶⁰⁸ Vgl. *Tipke*, StRO III², S. 1442.

⁶⁰⁹ Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 170 f. m.w.N.; *Vogel*, in FS Döllerer, S. 677 (686 f.).

⁶¹⁰ *Siehe* dazu das Beispiel bei *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 249 Fn. 119.

⁶¹¹ Jedenfalls dann, wenn kein Bagatellfall vorliegt, vgl. auch *Schmidt/Schmitt*, in FS Spindler, S. 529 (535, Fn. 39).

schon im Erklärungsvordruck weitergehend klassifiziert werden.⁶¹² Denn so könnte jedenfalls eine vom gutgläubigen Steuerpflichtigen unberechtigter Weise als Werbungskosten bezeichnete Ausgabe verhindert werden. Auch die sich insbesondere aus den Wertgrenzen ergebene Gefahr könnte insoweit eingedämmt werden, als dass sichergestellt wird, dass das Risikomanagementsystem anschlägt, wenn ein Steuerpflichtiger in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen dieselben oder auch nur sehr ähnliche Abzugsmerkmale angibt. Denn auch aus einer solchen Monotonie kann unter der Gefahr der Ausnutzung der Wertgrenzen ein Risiko gesehen werden.

Für darüber hinausgehende bewusste Falschangaben kann und muss das Risikomanagementsystem hingegen keine Gewähr im Einzelfall bieten. Jedenfalls insoweit nicht als auch bei manueller Prüfung eine Aufdeckung der Falschangabe fernliegend wäre. Fallen die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Aufwendungen hingegen nicht unter eine im Erklärungsvordruck vorgezeichnete Fallgruppe oder macht der Steuerpflichtige generell nur allgemeine Angaben, so erwächst hieraus ein besonderes Risiko. Ein solches müsste sich dann in der Ausgestaltung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme widerspiegeln.

Der Regelungsgehalt dieser mittels Risikomanagementsystemen etablierten Verwaltungspraxis darf dem Steuerpflichtigen jedoch nicht zum Nachteil gereichen. Dem Steuerpflichtigen muss vielmehr stets der Gegenbeweis offenbleiben. Dies ergibt sich schon aus dem der Pauschalierung zugrundeliegenden Sachverhalt: Es darf nicht verkannt werden, dass je nach Ausgestaltung der Risikoparameter im Ergebnis eine Pauschalierung der materiellen Steuernorm erreicht werden kann; die Risikoparameter verfolgen jedoch ein anderes Ziel, nämlich die Pauschalierung des dem Sachverhalt zugrunde liegenden Aufklärungsbedürfnisses. Ansonsten würde schon das auch im Rahmen des Steuervollzugs gewollte Ziel des Gestaltungsspielraums – nämlich die Herstellung von gleichmäßiger und gesetzmäßiger Besteuerung – und damit letztendlich Art. 3 Abs. 1 GG selbst unterminiert.⁶¹³ Wenn aber der Sinn und Zweck der Pauschalierung in der Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung liegt, mithin ein Typus geschaffen wird, der als „wahr“ im Sinne der materiellen Steuernorm gesehen werden kann, dann muss der Steuerpflichtige auch vorbringen können, dass der insofern tatsächlich

⁶¹² So auch die Reaktion des Finanzministeriums zu den Feststellungen des LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 216.

⁶¹³ Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 242.

„wahre“ Sachverhalt ein anderer ist. Denn auch dann, wenn die Verwaltung den Sachverhalt zulässig im Sinne von § 88 Abs. 1 AO im Hinblick auf Art und Umfang und unter Bezugnahme auf derartige „Hilfsnormen“ ermittelt und zu einer subsumtionsfähigen „Wahrheit“ gelangt, so kann diese doch von der „tatsächlichen Wahrheit“ abweichen.

Die mit diesem Einfluss der Risikoparameter einhergehende mögliche Ungleichbehandlung von manueller und maschineller Risikoprüfung wäre daher im Falle einer risikoorientierten Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme gerechtfertigt. Denn die Bindungswirkung dieser „Verwaltungsvorschriften“ gegenüber den Finanzbeamten beschränkt sich auf die Regelungsintention der Risikoparameter, nämlich die Pauschalierung des erforderlichen Beweismaßes und nicht die verbindliche Konkretisierung der materiellen Steuernorm. Der Grundsatz der Rechtsanwendungsgleichheit gebietet daher in diesem Fall, die vom Risikomanagementsystem vorgenommene Risikoeinschätzung umzusetzen. Andererseits zwingt auch der Grundsatz der Rechtsanwendungsgleichheit nicht dazu, einen vom Regelfall abweichenden atypischen Einzelfall ebenso wie die typischen Fälle zu behandeln.⁶¹⁴ Eine von dieser Verwaltungspraxis abweichende Prüfung – sprich die manuelle Aussteuerung durch den Sachbearbeiter – wäre daher gerechtfertigt, wenn der betreffende Sachverhalt eben nicht vom Regelfall gedeckt ist, sich dem Amtsträger also Zweifel geradezu aufdrängen.

d) Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitaspekten bei der Pauschalierung des Beweismaßes

Wenn die Risikoparameter letztlich als Pauschalierung des anzulegenden Beweismaßes bei der Sachverhaltsaufklärung zu sehen sind, so kann der Einfluss auf die materielle Steuernorm nur als Folgeerscheinung, hingegen nicht als Ziel der Regelungsbefugnis durch die Verwaltung angesehen werden. Andererseits ist durch § 88 Abs. 5 S. 2 AO ausdrücklich die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitserwägungen vorgesehen. Fraglich ist daher, ob sich mithilfe des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes eine weitergehende Pauschalisierungs- und Typisierungsbefugnis aus § 88 Abs. 5 AO ableiten ließe, insbesondere mit dem Ziel der Konkretisierung der materiellen Steuernorm durch die Verwaltung. Zwar führen die sich ergebenden Pauschalierungen und Typisierungen jedenfalls im Hinblick

⁶¹⁴ Siehe statt vieler Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 674 m.w.N.

auf Abzugsmerkmale offensichtlich nicht zu Mehreinnahmen des Staates, doch würde sich dann der Wirtschaftlichkeits- und Effizienzgedanke auf die damit einhergehenden Einsparungen von Personal- und Sachmitteln beziehen.

Wie sich gezeigt hat, stellt der Wirtschaftlichkeitsgrundsatz jedoch eine Konsequenz aus der Forderung nach einem gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug dar und kann für sich betrachtet nicht zu einer Einschränkung eben jener Grundsätze selbst herangezogen werden. Insofern wäre vielmehr zu fragen, ob sich bei Einsatz von Risikomanagementsystemen neben einer effektiv zu gestaltenden Fallauswahl zur Intensivprüfung auch die Notwendigkeit einer effektiv zu gestaltenden Steuerfestsetzung ergibt. Eine solche Auslegung könnte man jedenfalls dem Wortlaut der Gesetzesbegründung entnehmen, die in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes auf das Verhältnis von Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abstellt.⁶¹⁵ Auch in seinem Urteil zu den Spekulationseinkünften führte der Bundesfinanzhof aus, dass die „Beschränkung der Sachverhaltsermittlung im Steuerrecht nicht nur wichtige Schutz- und Sicherungsfunktionen zu Gunsten der Steuerpflichtigen (erfüllt), sondern (...) auch einer realitätsgerechten Ausgestaltung des einkommensteuerlichen Veranlagungsverfahrens (entspricht), das als Massenverfahren durch sachgerechte Konzentration behördlicher Ermittlungsmaßnahmen praktikabel bleiben muss.“⁶¹⁶

Die Annahme einer solchen Notwendigkeit muss jedoch versagt werden. Denn während bei der Frage nach der unterschiedlichen Prüfdichte bzw. Intensität das Bedürfnis nach einer effektiven Ausgestaltung gerade zur Herstellung einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung führen soll, wäre der Effizienzgedanke bei der Festsetzung der Steuern reiner Selbstzweck. Geht man vom Idealfall einer risikoorientierten Fallauswahl aus, also einer Prüfung des Steuerfalls anhand des diesem innewohnenden Risikos (und einer Sachverhaltsaufklärung nach dessen Aufklärungsbedürfnis), so gibt es schon keinen Anlass dafür, auch im zweiten Schritt der Steuerfestsetzung Wirtschaftlichkeitsaspekte zu berücksichtigen. Rechtsstaatliche Grundsätze fordern dies jedenfalls nicht. Im Gegenteil, sind es doch gerade insbesondere die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung im Zusammenspiel mit den Freiheitsgrundrechten des Betroffenen, die einen Steuervollzug anhand der einschlägigen

⁶¹⁵ BT-Drucks. 18/7457, S. 68; BFH v. 5.3.2007 – IX B 29/06, BFH/NV 2007, 1174, Juris Rn. 3.

⁶¹⁶ BFH v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 69.

materiellen Steuergesetze fordern. Der Effizienzgedanke bei der Steuerfestsetzung würde letztlich einen rechtswidrigen Steuerbescheid fokussieren, dessen einzige Konsequenz ein Mehr an Steuereinnahmen bzw. an Einsparungen hinsichtlich Personal- und Sachmitteln wäre ohne gleichzeitig auch ein Mehr an Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit zu erzielen.⁶¹⁷ Insofern wäre die Effizienz an dieser Stelle allein mit dem Fiskalzweck zu begründen, der jedoch nicht zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung geeignet ist.⁶¹⁸ Eine Kompetenz der Exekutive zur Abweichung von der materiellen Steuernorm aus Kostengründen kann das Wirtschaftlichkeitsprinzip damit nicht begründen.⁶¹⁹

Ein solches Verständnis widerspricht auch nicht der Gesetzesbegründung bzw. der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Denn schaut man einmal genauer hin, so stellen sowohl die Gesetzesbegründung⁶²⁰ als auch der Bundesfinanzhof⁶²¹ auf das Verhältnis von Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg nur im Hinblick auf die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden ab. In Bezug auf die bereits oben gemachten Feststellungen darf dies damit nur bedeuten, dass die Aufklärung eines Sachverhaltes nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung effizient zu gestalten ist, dass also bei der Frage nach der Aufklärungsintensität eines Steuerfalles mit geringem steuerlichen Erfolg aber unverhältnismäßig hohem Verwaltungsaufwand im Sinne der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung und dem Ziel der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug das Maß der Aufklärungsintensität im Einzelfall gesenkt werden darf. Freilich stets unter Wahrung des erforderlichen Beweismaßes.⁶²² Dies ist jedoch nicht gleichzusetzen mit dem Verständnis, dass mit Wirtschaftlichkeit das Verhältnis von „Ermittlungsaufwand zum steuerlichen Mehrergebnis“ gemeint ist.⁶²³ Auch dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts

⁶¹⁷ Vgl. dazu auch Deutscher Richterbund und Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, gemeinsame Stellungnahme v. September 2015, S. 6.

⁶¹⁸ Siehe dazu bereits unter C.V.3.; vgl. auch Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 5.

⁶¹⁹ *Drüen*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (263); *Leisner*, *StuW* 2007, S. 241 (249).

⁶²⁰ BT-Drucks. 18/7457, S. 68.

⁶²¹ BFH v. 5.3.2007 - IX B 29/06, BFH/NV 2007, 1174, *Juris* Rn. 3.

⁶²² Vgl. BFH v. 7.12.1995 – V z 183/54 S, BFHE 61, 201, *Juris* Rn. 5. Siehe insbesondere zur Abhängigkeit des Beweismaßes von den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen unter C.V.2.

⁶²³ Ein solches Verständnis befürchten aber *Münch/Sendke*, *DStZ* 2015, 487 (489).

zu den Spekulationseinkünften⁶²⁴ ist keine entgegenstehende Aussage zu entnehmen. Und dies nicht zuletzt deshalb, weil sich dessen Aussage in erster Linie an den Gesetzgeber richtet.⁶²⁵ Eine Rechtfertigung dafür, dass die Verwaltung unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsgebots eine von den Wertungen des Gesetzgebers abweichende Typisierung vornehmen dürfte, ergibt sich hingegen nicht.

e) Die Außenwirkung der Risikoparameter – Verbindliche Festschreibung des Aufklärungsbedürfnisses auch für die Finanzgerichte?

Geht man im Grundsatz davon aus, dass durch die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme eine rechtmäßige Verwaltungspraxis geschaffen wird, so stellt sich die Frage, ob auch das Gericht an eben jene Maßstäbe gebunden wäre und insbesondere inwieweit dem Betroffenen der Gegenbeweis offen stünde. Die Außenwirkung von bestimmten Verwaltungsvorschriften ist mittlerweile anerkannt. Schwierigkeiten bereitet hingegen die dogmatische Herleitung.

Auch hier ist Grundlage der Überlegung die genaue Anknüpfung der Außenwirkung dieser Verwaltungsvorschriften. So ist Hintergrund der Bindungswirkung bei ermessenslenkenden Verwaltungsvorschriften gerade das erstrebte Ziel des gleichmäßigen Steuervollzugs. Der Bürger soll sich darauf verlassen können, dass die von der Verwaltung gesetzten Maßstäbe auch in gleicher Art und Weise zur Anwendung kommen. Dabei ist die Ermessensausübung gerade die ihr allein zugewiesene Aufgabe.⁶²⁶ Aus der nur eingeschränkten Möglichkeit der gerichtlichen Überprüfbarkeit erwächst jedenfalls dann auch die Außenwirkung dieser Verwaltungsvorschriften auch gegenüber den Gerichten.⁶²⁷ Im Rahmen der Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung hingegen stellt sich die Konsequenz der Bindungswirkung vielmehr als Antwort auf die fehlende praktische Möglichkeit der Prüfung des Sachverhalts durch das Gericht dar.⁶²⁸

⁶²⁴ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 69.

⁶²⁵ Schmidt/Schmitt, in FS Spindler, S. 529 (532).

⁶²⁶ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 660.

⁶²⁷ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 661 m.w.N.

⁶²⁸ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 668 f.; zustimmend auch Tipke, StRO III², S. 1441.

Insofern könnte man an dieser Stelle zu einer Vergleichbarkeit hinsichtlich der die Sachverhaltsermittlung vereinfachenden Pauschalen kommen. Insbesondere in den Fällen, in denen die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme letztlich eine Pauschalierung oder Typisierung der materiellen Steuernorm bewirkt, hat dies praktisch die gleichen Wirkungen wie ein der Behörde eingeräumtes Entschließungs- bzw. Auswahlermessen bei Anwendung der materiellen Steuernorm. Denn mit der Einräumung von Ermessen hinsichtlich der Sachverhaltsermittlung und der damit einhergehenden Konsequenz der Anerkennung mehrerer „wahrer“ und damit im Ergebnis richtiger Sachverhaltsalternativen ist es insoweit die Finanzverwaltung, die es in der Hand hat, den Steuerpflichtigen an der Pauschalierung bzw. Typisierung teilhaben zu lassen oder eben nicht. Mit der Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme lenkt die Finanzverwaltung damit den ihr zur Sachverhaltsermittlung eingeräumten Gestaltungsspielraum.

An dieser Stelle darf der Sinn und Zweck der Risikoparameter jedoch nicht aus den Augen verloren werden: Die Tatsache, dass mit der Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme letztlich eine Verwaltungspraxis etablieren könnte, die sich auch auf die Anwendung der materiellen Steuernormen auswirkt, darf nicht gleichgesetzt werden mit deren primären Regelungsinhalt. Insofern ist es zwar erforderlich, bei der Frage der Zulässigkeit der einzelnen Risikoparameter auch deren Folgewirkungen in den Blick zu nehmen. Dass sich diese Folgewirkungen jedoch noch weitergehend verselbständigen, ist hingegen abzulehnen.

Insofern kann aus einer derartigen Verwaltungspraxis auch keine Außenwirkung insbesondere in Bezug auf die gerichtliche Überprüfung des Steuerfalles abgeleitet werden.⁶²⁹ Der Bundesfinanzhof geht in seiner Rechtsprechung zu den Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung davon aus, dass eben jene Verwaltungsvorschriften auch für die Gerichte – jedenfalls für bestimmte Fallgruppen⁶³⁰ –

⁶²⁹ So auch *Tipke*, StRO III², S. 1440 ff.; *Drüen*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (273); *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 669; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 499; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 250; *Jaehnike*, StuW 1979, 293 (300 ff.); *Lambrecht*, DStJG 12 (1989), S. 79 (109 f.). A.A. *Vogel*, in FS Thieme, S. 605 (609 ff.).

⁶³⁰ Eine Nachzeichnung der Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung bei der Anknüpfung der Bindungswirkung an die jeweiligen Verwaltungsvorschriften findet sich bei *Drüen*, in T/K, AO/FGO, § 4 AO Rn. 87 (Mai 2015).

eine Bindungswirkung entfalten, wenn sie von der Finanzverwaltung zur Ordnung von Massenerscheinungen im Interesse eines möglichst gleichmäßigen und effektiven Gesetzesvollzugs entwickelt wurden.⁶³¹ Denn „solche Pauschbeträge (dienen) der Beweiserleichterung im Bereich der Sachverhaltsermittlung und der Verfahrensökonomie i.S. einer Erleichterung für die Verwaltung (...), um nicht in allen Fällen die maßgebenden tatsächlichen Umstände erforschen und nachprüfen zu müssen“.⁶³² Insofern bewirkt die Vorgehensweise des Bundesfinanzhofs zum Teil eine materielle Typisierung⁶³³, deren gerichtliche Überprüfung sich auf eine Plausibilitätskontrolle beschränkt.⁶³⁴ Wie oben bereits angeführt, ist diese Rechtsprechung jedoch vielmehr die Konsequenz der sich aus der Sachverhaltsermittlung im Einzelfall ergebenden Überforderung.⁶³⁵

Insbesondere *Drüen* rügt bei der Annahme einer Außenwirkung bereits die fehlende gesetzliche Grundlage. So könne eine Schätzung i.S.v. § 162 I und II AO nur dann angenommen werden, wenn der Sachverhalt nicht aufgeklärt werden kann. Im Falle der durch die Verwaltung eingestellten Pauschalierungen und Typisierungen ersetzen diese jedoch bereits die zu ermittelnden Werte.⁶³⁶ Insofern ist auch die von der Literatur geäußerte Kritik, dass sich die Verwaltung mit solchen Regelungen über das Gesetz hinweg setze,⁶³⁷ nicht von der Hand zu weisen; dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen es um von der Finanzverwaltung zur Beweiserleichterung aufgestellte Pauschalen geht, die sich letztlich als Pauschalierungen der materiellen Steuernorm darstellen. Denn wengleich eine solche Bindungswirkung im Interesse der Rechtsanwendungsgleichheit wäre, so

⁶³¹ BFH v. 5.5.1994 – VI R 6/92, BStBl. II 1994, 534, Juris Rn. 12; v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Juris Rn. 30.

⁶³² BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Juris Rn. 30 zu von der Verwaltung eingeführten Werbungskosten-Pauschbeträgen für beruflich veranlasste Verpflegungsmehraufwendungen in den LStR, m.w.N.

⁶³³ Siehe zusammenfassend zu der Unterscheidung von materieller und formeller Typisierung bei *Osterloh*, JuS 1990, 100.

⁶³⁴ *Drüen*, in T/K, AO/FGO, § 4 AO Rn. 89, 386 f. (Mai 2015).

⁶³⁵ *Vogel*, StuW 1991, 254 (257).

⁶³⁶ *Drüen*, in T/K, AO/FGO, § 4 AO Rn. 91 (Mai 2015).

⁶³⁷ *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, S. 469 ff.; *Trzasklik*, DStJG 5 (1982), S. 315 (328 ff.); *Jaehnike*, StuW 1979, 293 (301).

stände sie doch in direkter Kollision zu jenen den Gerichten vorbehaltenen Kontrollmöglichkeiten in Bezug auf die Anwendung des materiellen Rechts.⁶³⁸

Nimmt man also die Zulässigkeit der Pauschalierung und Typisierung durch die Verwaltung in ihrer Ausformung als Herabsetzung des Beweismaßes an, die sich im Endeffekt aus der mangelhaften Möglichkeit der vollständigen Überprüfbarkeit eines jeden Steuerfalles ergibt, so kann daraus eben nicht auch eine Bindung der Rechtsprechung geschlossen werden.⁶³⁹ Denn letztlich resultieren eben jene Pauschalierungen aus dem Ziel eines risikoorientierten und damit gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs und eben nicht aus der Vereinfachung und Praktikabilität⁶⁴⁰ um ihrer selbst willen. Insofern ist aus der fehlenden Möglichkeit der Überprüfung des Steuerfalles bei der Massenverwaltung nicht zwangsläufig auf die ebenso fehlende Möglichkeit des Finanzgerichtes zu schließen.⁶⁴¹ Daher ist es nicht zu bemängeln, wenn sich das Finanzgericht mangels ihrerseits festgestellten Aufklärungsbedürfnisses im Einzelfall an den von der Verwaltung aufgestellten Pauschalen orientiert oder diese gar übernimmt.⁶⁴² Von der dem Finanzgericht im Rahmen der Sachverhaltsaufklärung zugebilligten Gestaltungsspielraum auf eine Bindung an eben jenen der Verwaltung eigenen zugebilligten Gestaltungsspielraum zu schließen, ist hingegen abzulehnen.⁶⁴³ Nähme man eine Bindungswirkung an, so käme man nicht umhin, im Ergebnis dem Fiskalzweck eine übermäßige und damit rechtswidrige Wirkung zu verleihen.⁶⁴⁴ Die Folge wäre die von *Leisner* beschriebene „gefährliche Spirale“: Die „Administration gewinnt im Ganzen zunehmend Gestaltungsfreiheit durch ihre eigenen Richtlinien, Erlasse und Ministerialschreiben, und gerade durch sie wird sie immer mehr zur egalisierenden Massenverwaltung“.⁶⁴⁵

⁶³⁸ Vgl. *Drüen*, in T/K, AO/FGO, § 4 AO Rn. 391 (Mai 2015); siehe dazu auch bei *Gast-de Haan*, in FS RFH/BFH, S. 227 (235 f.).

⁶³⁹ Dieses Ergebnis ergibt sich schon unabhängig von der Frage, ob die Veröffentlichung für die Außenwirkung konstitutiv wirkt. Siehe zur Frage der Bedeutung der Veröffentlichung bei *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 687 ff.

⁶⁴⁰ Siehe allgemein zur Kritik an der Rechtfertigung von Typisierungen durch Praktikabilität und Vereinfachung bei *Leisner*, *StuW* 2007, 241 (244 ff.).

⁶⁴¹ Vgl. *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 669.

⁶⁴² Vgl. *Jaehnik*, *StuW* 1979, 293 (302).

⁶⁴³ So aber *Vogel*, *StuW* 1991, 254 (262).

⁶⁴⁴ Vgl. dazu *Leisner*, *StuW* 2007, 241 (249).

⁶⁴⁵ *Leisner*, *StuW* 2007, 241 (249).

Gleichsam wäre zu fragen, ob entsprechend der Annahme zumindest einer internen Bindungswirkung auch der einzelne Steuerpflichtige behördlich oder auch gerichtlich die Anwendung eben jener geltend machen könnte.⁶⁴⁶ Dabei gilt es einerseits zu erkennen, dass, wenn das Gericht schon nicht an die Maßstäbe der Verwaltung gebunden ist und insoweit die Sachverhaltsaufklärung unabhängig von der Sachverhaltsaufklärung vornimmt, insoweit das Gericht selbst auch „letztverbindlich“ den „wahren“ Sachverhalt festlegt.⁶⁴⁷ Ein abweichendes Ergebnis könnten allenfalls die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Dispositionsschutzes gebieten und damit einen darüber hinausgehenden Anspruch des Steuerpflichtigen begründen.⁶⁴⁸ Auch diese Annahme hängt jedoch direkt mit der Ausgestaltung der jeweiligen Risikoparameter zusammen. Insofern müsste zunächst dargelegt werden, dass mit der Festlegung der Risikoparameter auch tatsächlich eine Verwaltungspraxis geschaffen wurde, die für den Steuerpflichtigen einen Vertrauenstatbestand schafft. Für die überwiegenden Festschreibungen mittels Risikoparameter wird jedoch ein Dispositionsschutz auszuschließen sein. Dies ergibt sich einerseits mangels Veröffentlichung der Risikoparameter bereits aus der fehlenden gesicherten Kenntnis über die einzelnen festgelegten Risikoparameter; andererseits – nähme man die vom Steuerpflichtigen beobachtete Verwaltungspraxis als Maßstab⁶⁴⁹ – aus der schon fehlenden Schwürdigkeit einer Disposition des Steuerpflichtigen aufgrund der sich tatsächlich ergebenden ständigen Möglichkeit und Erforderlichkeit der Wandelbarkeit der Risikoparameter.

f) Zwischenfazit: Der zulässige Einfluss der Risikoparameter auf die materielle Steuernorm

Die Brisanz des der Finanzverwaltung eingeräumten Gestaltungsspielraums wird bei der Betrachtung der Auswirkungen auf die materielle Steuernorm besonders deutlich. So haben die festgelegten Risikoparameter unmittelbaren Einfluss

⁶⁴⁶ Diese Frage hat das BVerfG bei der Anerkennung von Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung ausdrücklich offen gelassen, BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, Juris Rn. 43. Einen Anspruch des Steuerpflichtigen bejahend *Vogel*, in FS Thieme S. 605 (614).

⁶⁴⁷ *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 675; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 213.

⁶⁴⁸ Vgl. dazu bei *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 675; siehe grundlegend zum Dispositionsschutz bei *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 305 ff.

⁶⁴⁹ Siehe zur Bindungswirkung einer ungeschriebenen Verwaltungspraxis bei *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, S. 692 ff.

darauf, ob der dahinterstehende Sachverhalt im Einzelfall geprüft wird und bewirken daher auch, dass ein vermeintlich risikofreier Sachverhalt automatisch nach § 155 Abs. 4 AO festgesetzt wird. Die durch § 88 Abs. 5 S. 5 AO eingeräumte Befugnis der Finanzverwaltung zur Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme kann damit Auswirkungen auf die materielle Steuernorm haben; eine eigenmächtige Befugnis zu materiellen Konkretisierungen des Besteuerungstatbestandes kann der Norm hingegen nicht entnommen werden.

So darf sich die sich aus der Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme ergebene Konsequenz einer Pauschalierung oder Typisierung der materiellen Steuernorm nicht als Ziel eben jenes Gestaltungsspielraums herausstellen. Und auch die grundsätzlich zulässigen Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen gewähren der Finanzverwaltung keine weitergehende Befugnis, die materielle Steuernorm zu konkretisieren. So darf sich die Finanzverwaltung nicht allein aus dem Begehren eines Effizienzgewinns heraus dazu verteilen lassen, die Risikoparameter entsprechend „durchlässig“ zu justieren.⁶⁵⁰ Die Pauschalierungen und Typisierungen dürften vielmehr nur so weit gehen, als noch von einem „wahren“ Sachverhalt ausgegangen werden kann. Eine sich aus dieser neuen Art von Verwaltungsvorschriften ergebende Bindungswirkung erstreckt sich daher auch nur darauf, dass sie dem Finanzbeamten vorgeben, welcher Sachverhalt zu prüfen ist und welcher – abgesehen von selbst erkannten offensichtlichen Unrichtigkeiten – eben nicht. Eine Bindungswirkung dahingehend, dass bestimmte Wertgrenzen auch von Finanzbeamten oder gar den Finanzgerichten eingehalten werden müssen, ergibt sich hingegen nicht.

Während sich diese Gefahr eines von der Verwaltung selbständig geschaffenen „code law“ insbesondere aus Risikoparametern in Form der Wertgrenzen ergibt, so kann daraus jedoch nicht geschlossen werden, dass Wertgrenzen als Risikoparameter gänzlich unzulässig wären. Denn auch hier ist es die konkrete Ausgestaltung, die den Unterschied macht. Insbesondere eine Komplexität der Risikomanagementsysteme, welche ein Ineinandergreifen verschiedenster Risikofaktoren bewirkt, reduziert die Gefahr flächendeckender Pauschalisierungen. Gleiches gilt dann, wenn einerseits dort ein besonderes Risikopotenzial gesehen wird, wo die Steuerpflichtigen sich stets am Rande dieser Wertgrenzen bewegen, und

⁶⁵⁰ Siehe dazu insbesondere das Beispiel hinsichtlich der Effektivitätssteigerung durch Erhöhung der Werbungskostenpauschale im Vergleich zur Etablierung einer entsprechenden (höhere) Wertgrenze für Werbungskosten bei *Ahrendt*, NWJ 2017, 537 (540).

wenn andererseits diejenigen steuerlichen Sachverhalte ausgesteuert werden, die in mehreren Veranlagungszeiträumen gleiche oder doch zumindest sehr ähnliche Angaben aufweisen.

Dennoch ist die Grenze zur Abbildung des „wahren“ Sachverhaltes wohl einerseits fließend; andererseits steht schon die Frage im Raum, ob es mangels Offenlegung der Risikoparameter tatsächlich überhaupt möglich ist, das Verhalten der Verwaltung zu bewerten und zu rügen. Entsprechend befürchtet Ahrendt, dass die „Fortgeltung geschriebenen Rechts (...) künftig auf der Geheimhaltung des faktisch vollzogenen Rechts“ basiere.⁶⁵¹

An dieser Stelle wird erneut der Handlungsauftrag an den Gesetzgeber deutlich. Denn die Gefahr einer durch die Risikoparameter etablierten Pauschalierung und Typisierung wächst, je komplexer und damit schwieriger es ist, das geltende materielle Recht mittels automatisierter Risikosoftware bewerten zu können. Ein vollzugsfähiges Recht meint im Zeitalter der Digitalisierung daher immer solche Steuergesetze, die „in Programme übersetzbar“⁶⁵² sind.

6. Der Gestaltungsspielraum der Finanzverwaltung und das damit einhergehende Gefahrenpotenzial: Bedarf es einer Konkretisierung des § 88 Abs. 5 AO?

a) Der Gestaltungsspielraum der Finanzverwaltung

Während die Einrichtung von Risikomanagementsystemen für die Herstellung eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzuges aufgrund der zunehmenden Anzahl an Steuerfällen einerseits und dem gleichzeitig eintretenden demografischen Wandel andererseits unabdingbar geworden ist, zeigen sich zugleich die durch das Zusammenspiel von gesetzlicher Normierung und der konkreten Ausgestaltung durch die Verwaltung eintretenden Risikopotenziale. Denn mit der Einrichtung der Risikomanagementsysteme allein besteht keine Gewähr für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung. Schließlich meint Art. 3 Abs. 1 GG auch weiterhin die „Gleichheit des Menschen vor dem Gesetz, nicht die Gleichheit einer Erwerbsquelle vor dem Computer“.⁶⁵³ So ist es insbesondere

⁶⁵¹ Ahrendt, NWJ 2017, 537 (540).

⁶⁵² Kirchhof, in FS BFH Band I, S. 361 (364).

⁶⁵³ Kirchhof, StuW 2017, 3 (13).

die konkrete Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme, die im Ergebnis einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug bewirken kann.

Entsprechend ist auf der einen Seite die Ausrichtung der Einzelheiten am Risiko der unzutreffenden Steuererklärung erforderlich, um eine gleichmäßige Prüfung der Steuerfälle zu gewährleisten. Dabei ist im Fall eines risikoreichen Steuerfalles eine intensivere Überprüfung vorzunehmen, während die Prüfung eines Steuerfalles ohne entsprechendes Risiko mitunter überschießend und damit gleichheitswidrig wäre. Ein gleichmäßiger, gesetzmäßiger und freiheitsschonender Steuervollzug fordert an dieser Stelle schon aus sich heraus eine effektiv arbeitende Steuerverwaltung, wenngleich eine solche Effektivität nicht als Selbstzweck verstanden werden darf.

Auf der anderen Seite wirkt sich die Ausgestaltung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme unmittelbar auf die spätere Festsetzung der Steuer aus. Denn mit ihrem Einfluss auf die Prüfung eines Steuerfalles geht auch ein Einfluss auf die Möglichkeit einer zutreffenden oder eben unzutreffenden Steuerfestsetzung einher. Letztlich legen die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme damit nicht bloß die Intensität der Sachverhaltsprüfung fest, sondern können auch Pauschalierungen und Typisierungen der materiellen Steuernorm bewirken.

Im Ergebnis hat die Finanzverwaltung daher bei der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme die folgenden Grundsätze zu beachten: Die Einzelheiten selbst müssen stets am Risikopotenzial ausgerichtet werden. Dabei sollten die Risikoparameter nicht nur die risikobehafteten Merkmale erkennen; sie sollten bestenfalls auch zu einem Risikohinweis führen, wenn die Gefahr besteht, dass der Steuerpflichtige eben jene festgelegten Risikoparameter für sich nutzt. Dabei dürften den dem Grunde nach zulässigen Wirtschaftlichkeit- und Zweckmäßigkeitserwägungen keine ihren Sinn und Zweck verfehlende Bedeutung beigemessen werden. Auch kann die Befugnis der Finanzverwaltung, die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme festzulegen, mithin Regelungen zu erlassen, die den Steuervollzug betreffen, nur insoweit gelten, als es sich um eine Feinjustierung eben jenen Steuervollzugs handelt. Eine darüberhinausgehende Befugnis zur materiellen Konkretisierung kann § 88 Abs. 5 AO nicht entnommen werden. Durch die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme bewirkte Pauschalierungen und Typisierungen sind daher grundsätzlich zulässig, sofern sie letztlich den hinter einer Steuererklärung stehenden Sachverhalt als „wahr“

klassifizieren und noch der Praktikabilität und Effizienz des Steuervollzugs dienen. Insoweit macht die Verwaltung dann zulässiger Weise von ihrem Gestaltungsspielraum zur Sachverhaltsermittlung Gebrauch. Darüberhinausgehende Typisierungen hingegen, die letztlich eine der materiellen Steuernorm zuwiderlaufende Wertung beinhalten, sind unzulässig.

Dass die Finanzverwaltung diese Anforderungen bei der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme jedoch nicht stets berücksichtigt hat, zeigen die dargestellten Ergebnisse des Bundesrechnungshofes und der Landesrechnungshöfe. Zugleich wird bei dieser Zusammenstellung ein weiteres Problem deutlich: Die gemachten Voraussetzungen bedingen sich gegenseitig. So wäre die Festlegung der Einzelheiten durch die Finanzverwaltung zulässig, sofern es sich nicht um „wesentliche“ Regelungen handelte, die vom Gesetzgeber selbst vorzunehmen wären. Da sich eine solche „Wesentlichkeit“ jedoch aus den Einzelheiten selbst ergäbe, kann sie ohne Kenntnis des Inhalts schon gar nicht beurteilt werden. Für diese Erkenntnis bedürfte es jedoch erneut eines umfassenden Einblicks in die Ausgestaltung des Systems. Nicht zuletzt wegen dieser genannten Schwierigkeiten scheint es verständlich, wenn vielerorts insbesondere die mangelnde (parlamentarische) Kontrolle gerügt wird.⁶⁵⁴

Auch stellt sich mehr und mehr die Frage, ob ein Risikomanagementsystem schon technisch so ausgestaltet sein kann, dass es derartige Anforderungen überhaupt erfüllen kann. Ob es also überhaupt möglich ist, dass das Recht die Forderungen an die Technik stellt und eben nicht umgekehrt.⁶⁵⁵ Doch darf bei all den theoretischen Anforderungen nicht vergessen werden, dass die Alternative, nämlich die rein manuelle Prüfung der Steuerfälle durch den Amtsträger, ebenso wenig die Herstellung eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs bewirken würde. Im Übrigen erscheint fraglich, ob ein durch Zeitdruck geplagter

⁶⁵⁴ Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 8; ver.di, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 8.4.2016, S. 3; Deutscher Richterbund und Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, gemeinsame Stellungnahme v. September 2015, S. 9 f.; *Baldauf*, DStR 2016, 833 (836 f.); *Carlé*, KÖSDI 2009, 16342 (16345); *Mann*, DStR 2009, 506 (508); *Roser*, in Gosch, AO/FGO, § 88 AO Rn. 62 (Juni 2018).

⁶⁵⁵ Siehe zu der Forderung, dass das Recht die EDV zu prägen hat und nicht umgekehrt bei *Pezzer*, StuW 2007, 101 (107 f.).

Finanzbeamter wirklich erkennt, dass eine Steuererklärung insgesamt unplausibel ist, wenn es die einzelnen Angaben für sich betrachtet es eben nicht sind.⁶⁵⁶

Wenn aber die tatsächliche Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme die Gefahr eines ungleichmäßigen Steuervollzuges mit sich bringt, so steht insbesondere die Frage im Raum, ob der Gesetzgeber seinen Regelungsauftrag entsprechend des Untermaßverbotes hinreichend umgesetzt hat, ob er also insbesondere die erforderlichen organisationsrechtlichen Strukturen aufgestellt hat, damit sich die Gleichheit in der materiellen Belastungsnorm auch im tatsächlichen Vollzug wiederfindet.

Dabei müsste eine weitergehende gesetzliche Konkretisierung genau dort anknüpfen, wo das Gefahrenpotenzial sich insbesondere aus einem zu weitreichenden Gestaltungsspielraum der Verwaltung ergibt. So könnte einerseits über eine Festlegung der „Einzelheiten“ der Risikomanagementsysteme im Sinne von § 88 Abs. 5 S. 5 AO durch den Gesetzgeber nachgedacht werden oder aber über eine generelle weitergehende Konkretisierung der Mindestanforderungen nach § 88 Abs. 5 S. 3 AO.

b) Festlegung der Risikofaktoren durch Gesetz?

Bereits im Vorfeld des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurden Stimmen laut, die eine Festlegung der Risikoparameter – zumindest in ihren Grundzügen – durch den Gesetzgeber forderten.⁶⁵⁷ Es ist die Aufgabe des Steuergesetzgebers, die Gesetze so zu erlassen, dass eine gerechte Lastenverteilung sichergestellt ist. Der Gesetzgeber muss also die Voraussetzungen für einen gleichmäßigen Steuervollzug schaffen.⁶⁵⁸ Das bedeutet auch, dass der Gesetzgeber die Steuergesetze derart ausgestalten muss, dass diese zu den Verfahrensvorschriften nicht strukturell gegenläufig verlaufen. Die materiellen Steuer-

⁶⁵⁶ Vgl. dazu die früheren Erkenntnisse des BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 12 ff.

⁶⁵⁷ Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages, Stellungnahme v. 8.4.2016, S. 8; ver.di, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 8.4.2016, S. 3; vgl. auch *Baldauf*, DStR 2016, 833 (837); Deutscher Richterbund und Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, gemeinsame Stellungnahme v. September 2015, S. 9; DAV, Stellungnahme v. Januar 2015, S. 9; *Mann*, DStR 2009, 506 (508).

⁶⁵⁸ *Söhn*, in H/H/S, AO/FGO, § 85 AO Rn. 46 (Aug. 2016); *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2106); *Pezzer*, StuW 2007 101 (102 f.).

gesetze müssen also bereits die Gewähr dafür in sich tragen, dass ein gleichmäßiger Steuervollzug sichergestellt ist.⁶⁵⁹ Insbesondere hat der Gesetzgeber die Aufgabe, die Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abzustimmen.⁶⁶⁰ Daneben bleibt es bei dem rechtsstaatlich anerkannten Grundsatz, dass der Gesetzgeber das „Wesentliche“ selbst regeln muss.⁶⁶¹ Damit richtet sich die Frage nach der Abgrenzung der Regelungszuständigkeit von Gesetzgeber und Verwaltung insbesondere auch nach dem möglichen Eingriff in die Grundrechte der Betroffenen. So muss der Gesetzgeber insbesondere regeln, welche Eingriffsbefugnisse die Verwaltung beim Erlangen der für den Steuervollzug notwendigen Informationen hat und insbesondere auch die Mitwirkungspflichten der Beteiligten und Dritter.⁶⁶²

Auf der anderen Seite ist es die Aufgabe der Steuerverwaltung, die gleichmäßig normierten Steuergesetze auch gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Diese sich insbesondere aus Art. 3 Abs. 1, Art. 1 Abs. 3 GG ergebene Grundsätze sind auch in § 85 S. 1 AO einfachgesetzlich normiert. Die Steuerverwaltung hat damit letztendlich für die Herstellung von Belastungsgleichheit zu sorgen.⁶⁶³ Wie die Finanzverwaltung die gewonnenen Informationen also letztlich verarbeitet, bleibt grundsätzlich ihr überlassen.⁶⁶⁴ Insofern ist *Drüen* zuzustimmen, wenn er dafür plädiert eine – über die Kodifizierung der allgemeinen Anforderungen an die Risikomanagementsysteme hinausgehende – Regelung der „Feinsteuerung“ der Verwaltung zu überlassen.⁶⁶⁵ Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund des Erfordernisses der Geheimhaltung der Risikoparameter und deren ständigen Anpassung an die tatsächlichen Gegebenheiten.⁶⁶⁶ Denn eine gesetzliche Regelung der Risikofaktoren würde auch eine Veröffentlichung eben jener bedeuten

⁶⁵⁹ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 64 ff.; v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 109.

⁶⁶⁰ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 105 ff.

⁶⁶¹ Vgl. BVerfG v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89, Juris Rn. 77; v. 22.6.1977 – 1 BvR 799/76, BVerfGE 45, 400, Juris Rn. 68 ff.; v. 6.12.1972 – 1 BvR 230/70 u. 95/71, BVerfGE 34, 165, Juris Rn. 104; v. 18.7.1972 – 1 BvL 32/70 u. 25/71, BVerfGE 33, 303, Juris Rn. 67.

⁶⁶² *Drüen*, in *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, S. 1 (13).

⁶⁶³ *Seer*, in *T/K, AO/FGO*, § 85 AO Rn. 15 (Jan. 2017); *Haunhorst*, *DStR* 2010, 2105 (2106).

⁶⁶⁴ *Drüen*, in *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, S. 1 (13).

⁶⁶⁵ *Drüen*, in *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, S. 1 (14); vgl. auch *Volquardsen*, in *Schwarz/Pahlke*, § 88 AO Rn. 5o (Juli 2017); *Schmidt/Schmitt*, in *FS Spindler*, S. 529 (540).

⁶⁶⁶ *Roth*, *SteuK* 2016, 78 (79); *Drüen*, in *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, S. 1 (13).

(Art. 82 Abs. 1 GG); eine solch umfassende Veröffentlichung würde jedoch die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden.⁶⁶⁷ Auch würde die Festlegung der Risikofaktoren mittels formellen Gesetzes mangels hinreichender Flexibilität dem Bedürfnis der ständigen Anpassung der Risikoparameter nicht gerecht. Die Übertragung der Festlegung der konkreten Risikofaktoren auf die Finanzverwaltung entspricht daher auch dem Grundsatz der funktionsadäquaten Aufgabenwahrnehmung. Denn wenn es verfassungsrechtlich geboten ist, „dass die einzelnen staatlichen Entscheidungen und Handlungen den einzelnen Staatsorganen so zugeordnet werden, dass eine möglichst weitgehende Effektivität und Effizienz gewährleistet wird“⁶⁶⁸, muss die Festlegung der Risikofaktoren letztlich durch das Organ vorgenommen werden, welches die alltäglichen Risiken des Steuervollzugs kennen und beurteilen kann.

Die Festlegung der Einzelheiten der Risikoparameter ist damit grundsätzlich der Finanzverwaltung zu überlassen, jedenfalls dann, wenn es letztlich nur um die Feinjustierung im Steuervollzug geht und damit keine darüber hinausgehenden Eingriffe in die Grundrechte der Steuerpflichtigen verbunden sind.⁶⁶⁹ Mit „Festlegung der Einzelheiten der Risikoparameter“ durch die Verwaltung können damit konkret nur solche Risikoparameter gemeint sein, die den Steuervollzug durch die Finanzbehörden letztlich konkretisieren, hingegen nicht einer dem Gesetzgeber vorbehaltenen „wesentlichen“ Regelung gleichkommen.

c) Konkretisierung der gesetzlichen Mindestanforderungen?

Auch die vom Gesetzgeber geforderten Mindestanforderungen nach § 88 Abs. 5 S. 3 AO beinhalten einen weitreichenden Gestaltungsspielraum der Finanzverwaltung. Insofern wäre auch hier fraglich, ob ein weitergehender gesetzlicher Konkretisierungsbedarf besteht. Während sich die Voraussetzungen der manuellen Prüfung des steuerlichen Sachverhaltes noch aus der Verfassung selbst ergeben, ist es insbesondere die Zufallsauswahl sowie das Erfordernis der regelmäßigen Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung die

⁶⁶⁷ Siehe dazu bereits unter D.I.3.b)dd).

⁶⁶⁸ Poscher, in GVWR I², § 8 Rn. 28; vgl. auch Pietzcker, VVDStRL 41 (1983), S. 193 (196 ff.). Siehe dazu bereits unter C.V.3.c).

⁶⁶⁹ Dies ist jedoch insbesondere im Hinblick auf die Festlegung subjektiver Merkmale des Steuerpflichtigen und damit jedenfalls in Bezug auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung problematisch, Mann, DStR 2009, 506; siehe auch Braun Binder DStZ 2016, 526 (533).

einer weitergehenden gesetzlichen Konkretisierung bedürften. So gebietet gerade die Effektivität dieser notwendigen Evaluation der Risikomanagementsysteme, dass eine regelmäßige Überprüfung dezentral eingerichtet und umgesetzt wird. Und auch bei der Zufallsauswahl ist der Gesetzgeber gehalten festzuschreiben, welches konkrete Ziel mit dieser Zufallsauswahl verfolgt werden soll, um die notwendige Intensität, Umfang und den Ablauf dieser Zufallsauswahl im Sinne dieser Zielrichtung sicherzustellen.⁶⁷⁰ Dies wäre schon im Hinblick auf die bestehenden Unsicherheiten auf Seiten der Finanzverwaltung wünschenswert.

Andererseits ist fraglich, ob dies bereits ausreichend wäre, um die Gefahr der tatsächlichen Vollzugshemmnisse auszuräumen. Um eine abschließende Beurteilung des gesetzlichen Regelungsauftrages anhand des Untermaßverbotes vornehmen zu können, soll daher im Folgenden die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einerseits zu den strukturellen Vollzugsmängeln und andererseits zu dem Erfordernis der Ausgewogenheit von Transparenz, Rechtsschutz und Kontrolle in den Blick genommen werden. Denn während einerseits die obigen Feststellungen deutlich machen, dass das Bedürfnis nach Geheimhaltung und der ständigen Anpassung der Risikoparameter die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme durch die Finanzverwaltung obligatorisch macht, geht mit dieser Befugnis andererseits auch die Gefahr einer rechtswidrigen Ausgestaltung einher, die jedoch wiederum mangels Kenntnis der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme nicht abschließend beurteilt werden kann. Insofern ist fraglich, ob sich der Steuerpflichtige bereits einer solchen Gefahr des gleichheitswidrigen Steuervollzugs mittels Rechtsschutzmöglichkeiten erwehren kann.

II. § 88 Abs. 5 AO und das Untermaßverbot: Genügt der Gesetzgeber seinem Regelungsauftrag?

Der Gesetzgeber darf die Umsetzung seiner eigenen Regelungen nicht selbst sabotieren, er muss vielmehr ihre Vollzugsfähigkeit gewährleisten. Dies meint einerseits, dass materieller Besteuerungstatbestand und Erhebungsregel nicht derart strukturell gegenläufig sein dürfen, dass die Gleichheit im Belastungserfolg nicht mehr gewährleistet werden kann. Insofern darf bereits in der gesetzlichen Grundlage kein strukturelles Vollzugsdefizit angelegt sein. Daneben beeinflussen

⁶⁷⁰ Vgl. auch *Marx*, Ubg. 2016, 358 (361).

jedoch auch die Transparenz der Verwaltung sowie die sich anschließenden Möglichkeiten des Betroffenen auf Rechtsschutz und rechtsstaatlich gebotenen Kontrollmöglichkeiten die Verfassungsmäßigkeit einer Norm. Entsprechend des sich insoweit ergebenden Untermaßverbotes soll daher im Folgenden beurteilt werden, ob der Gesetzgeber seinem Regelungsauftrag hinreichend nachgekommen ist oder ob mit der Einrichtung der Risikomanagementsysteme in der aktuellen gesetzlichen Grundlage des § 88 Abs. 5 AO eine übermäßige staatliche Zurückhaltung vorliegt.

1. Bewirkt der Steuervollzug mittels Risikomanagementsystemen ein strukturelles Vollzugsdefizit?

a) Der Weg des Steuerpflichtigen zum Bundesverfassungsgericht

Nach Erschöpfung des Rechtswegs (§ 90 Abs. 2 S. 1 BVerfGG), steht „jedermann“ mit der Behauptung, durch die öffentliche Gewalt in einem seiner Grundrechte oder in einem seiner in Art. 20 Abs. 4, 33, 38, 101, 103 und 104 GG enthaltenen Rechte verletzt zu sein, die Möglichkeit einer Verfassungsbeschwerde offen (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG, § 90 Abs. 1 BVerfGG). Dabei kann das Bundesverfassungsgericht auch ohne die Erschöpfung des Rechtswegs über die eingelegte Verfassungsbeschwerde entscheiden, wenn sie von allgemeiner Bedeutung ist oder wenn dem Beschwerdeführer ein schwerer und unabwendbarer Nachteil entstünde, falls er zunächst auf den Rechtsweg verwiesen würde (§ 90 Abs. 2 S. 2 BVerfGG).

An dieser Stelle steht der Steuerpflichtige jedoch bereits bei der Frage nach der Zulässigkeit einer solchen Verfassungsbeschwerde vor dem Problem, dass er die gerügte Verfassungswidrigkeit im Steuervollzug nicht nur kennen, sondern auch darlegen müsste. Schließlich ist eine Verfassungsbeschwerde nur dann zulässig, wenn der Beschwerdeführer selbst, gegenwärtig und unmittelbar betroffen ist.⁶⁷¹ Dabei hat der Betroffene das Recht, das verletzt sein soll, und die Handlung oder Unterlassung des Organs oder der Behörde, durch die er sich verletzt fühlt, zu

⁶⁷¹ Statt vieler siehe *Bethge*, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 90 BVerfGG Rn. 342 (Feb. 2018) m.w.N.

bezeichnen (§ 92 BVerfGG);⁶⁷² Popularklagen sollen unzulässig sein.⁶⁷³ Insofern ist eine Verfassungsbeschwerde jedenfalls dann zulässig, wenn der Beschwerdeführer sich gegen die Steuerbescheide und finanzgerichtlichen Entscheidungen wendet, die eine Zahlungspflicht begründen.⁶⁷⁴ Darüber hinaus nimmt das Bundesverfassungsgericht eine unmittelbare Betroffenheit auch dann an, „wenn der Beschwerdeführer den Rechtsweg nicht beschreiten kann, weil er keine Kenntnis von der betreffenden Vollziehungsmaßnahme erhält.“⁶⁷⁵ In diesem Fall steht dem Beschwerdeführer unmittelbar die Verfassungsbeschwerde gegen das Gesetz offen. Vergleichbar mit dem Rechtsschutzbedürfnis des Klägers im Falle des ATDG könnte damit auch an dieser Stelle der Anknüpfungspunkt darin gesehen werden, dass die Kenntnis um eine Ungleichbehandlung aufgrund der geheim gehaltenen Risikoparameter ohne das Wissen der Steuerpflichtigen schon nicht möglich ist. Insofern ist es auch ausreichend, wenn der Beschwerdeführer darlegt, dass die Möglichkeit der eigenen und gegenwärtigen Betroffenheit mit einiger Wahrscheinlichkeit gegeben ist.⁶⁷⁶ Auch diese Annahme muss jedoch vom Kläger begründet werden. Ein bloßes Gefühl oder Anträge ins Blaue hinein reichen nicht aus.⁶⁷⁷

Darüber hinaus bedarf die Verfassungsbeschwerde der Annahme zur Entscheidung. Sie ist nach § 93a Abs. 2 a) BVerfGG insbesondere zur Entscheidung anzunehmen, soweit ihr grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zukommt. Dabei ergeht die Entscheidung zur Annahme oder zur Ablehnung der Annahme der Verfassungsbeschwerde ohne mündliche Verhandlung. Sie ist unanfechtbar und bedarf bei Ablehnung keiner Begründung (§ 93d Abs. 1 BVerfGG). Schon aufgrund dieser formalen Hürden und des den Richtern zusätzlich gewährten Annahmeermessens wundert es kaum, dass im letzten Jahr lediglich 100 von 5.376 und damit 1,86 v.H. der Klagen erfolgreich waren.⁶⁷⁸

⁶⁷² Siehe dazu *Tipke*, StRO III², S. 1561; ausführlich bei *Hömig*, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 92 BVerfGG Rn. 7 ff. (Mai 2011).

⁶⁷³ *Bethge*, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 90 BVerfGG Rn. 355 (Feb. 2018).

⁶⁷⁴ So die Aussagen des BVerfG zur Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde im Zinsurteil, BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

⁶⁷⁵ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 83.

⁶⁷⁶ Vgl. BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 86 m.w.N.

⁶⁷⁷ Vgl. *Hömig*, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 92 BVerfGG Rn. 23 (Mai 2011).

⁶⁷⁸ Siehe dazu die Jahresstatistik des Bundesverfassungsgerichts 2017, S. 21; siehe auch bei *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³, § 22 Rn. 280.

Kommt das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis, dass ein Grundrechtsverstoß anzunehmen ist, so erklärt es das Gesetz grundsätzlich rückwirkend für nichtig, §§ 78, 95 Abs. 3 S. 1 BVerfGG. Weitaus häufiger macht das Bundesverfassungsgericht jedoch von der Unvereinbarkeitserklärung Gebrauch, nämlich dann, wenn der Verfassungsverstoß vom Gesetzgeber auf verschiedene Weise beseitigt werden kann.⁶⁷⁹ Die Art der verfassungsmäßigen Regelung bleibt dann dem Gesetzgeber vorbehalten.⁶⁸⁰ Die Unvereinbarkeitserklärung wird vom Bundesverfassungsgericht insbesondere dann gewählt, wenn es um die Verletzung des Gleichheitssatzes geht.⁶⁸¹ Denn gerade in diesen Fällen ist die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit zu berücksichtigen und folglich dem Gesetzgeber zu überlassen, wie der Gleichheitsverstoß beseitigt werden soll.⁶⁸² Darüber hinaus entfalten die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts insbesondere im Steuerrecht vielerorts gerade keine Rückwirkung. Vielmehr soll es die Notwendigkeit einer periodischen Haushaltsplanung (s. Art. 110 Abs. 2 GG) und eines gleichmäßigen Steuervollzugs rechtfertigen, dem Gesetzgeber mit einer Übergangsfrist nur für die Zukunft zur Herstellung eines verfassungsgemäßen Zustandes zu verpflichten.⁶⁸³ Der Gleichheitsverstoß ist dann für die Übergangszeit hinzunehmen.⁶⁸⁴

Ob sich aus der bestehenden Möglichkeit vielschichtiger objektiver Gleichheitsverstöße auch eine Verfassungswidrigkeit des Steuervollzug selbst oder aber der materiellen Steuernormen ergeben kann, soll nun anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts untersucht werden. Insoweit ist noch einmal auf das bereits oben angesprochene Zinsurteil zurück zu kommen.⁶⁸⁵ Hier rügte das Bundesverfassungsgericht, dass die materielle Besteuerungsgrundlage (§ 2 Abs. 1 Nr. 5, § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG 1979) zwar für sich betrachtet jeden Steuerpflichtigen unter den genannten Voraussetzungen gleichermaßen der Einkommen-

⁶⁷⁹ *Mellinghoff*, in FS Spindler, S. 153 (167); siehe dazu ausführlich bei *Hömig*, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 95 BVerfGG Rn. 44 (Jan. 2017); *Sachs*, in Stern, Staatsrecht IV/2, S. 1583 ff.

⁶⁸⁰ *Tipke*, StRO III², S. 1566.

⁶⁸¹ *Hömig*, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 95 BVerfGG Rn. 45 (Jan. 2017); *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, S. 82 ff.

⁶⁸² *Mellinghoff*, in FS Spindler, S. 153 (167).

⁶⁸³ Siehe dazu bei *Tipke*, StRO III², S. 1567; *Mellinghoff*, in FS Spindler, S. 153 (168).

⁶⁸⁴ *Hömig*, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 95 BVerfGG Rn. 53 (Jan. 2017).

⁶⁸⁵ Siehe unter C.VI.2.a).

steuer unterwarf, also insoweit Art. 3 Abs. 1 GG genüge; die Tatsache, dass die tatsächliche Besteuerung letztlich von der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen abhing, führte jedoch zu einer Ungleichheit im Belastungserfolg, welche dann auf die materiell-rechtliche Grundlage zurück wirke.⁶⁸⁶ Um eine Gleichstellung im Unrecht sollte es hier gerade nicht gehen.⁶⁸⁷ Es stellt sich also die Frage nach der Vergleichbarkeit dieser Sachverhalte. Gewisse Parallelen scheinen recht eindeutig. So geht es auch im Falle des Risikomanagementsystems um die tatsächliche Durchführung des Steuervollzugs, die je nach gewählten Risikoparametern zu einer Ungleichbehandlung im Belastungserfolg führt. Dabei liegt die Ursache dieses Gleichheitsverstoßes wohl auf dem ersten Blick in der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme, nicht in der materiell-rechtlichen Grundlage. In der Literatur wird daher diskutiert, ob ein durch die Finanzverwaltung institutionalisiertes strukturelles Vollzugsdefizit gegeben sein könnte.⁶⁸⁸

b) Das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits

Ein strukturelles Vollzugsdefizit setzt notwendiger Weise das Vorliegen eines Vollzugsmangels voraus. Ein solcher ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn ein tatsächliches Erhebungsdefizit vorliegt, also eine Abweichung hinsichtlich der gesetzlich entstandenen und der tatsächlich erhobenen Steuer. Dabei müsste der eingetretene Vollzugsmangel gerade auf einer unzureichenden Kontrolle der Steuererklärungen beruhen. „Eine Steuerbelastung, die nahezu allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen beruht, weil die Erhebungsregelungen Kontrollen der Steuererklärungen weitgehend ausschließen, trifft nicht mehr alle und verfehlt damit die steuerliche Lastengemeinschaft.“⁶⁸⁹ Diese vom Bundesverfassungsgericht geforderte hinreichende Verifikation deckt sich mit den bereits festgestellten verfassungsrechtlichen Vorgaben: Schon aus dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, insbesondere im Hinblick auf den Amtsermittlungsgrundsatz, ergibt sich, dass sich die Verwaltung bei ihrer Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung nicht allein auf das Vorbringen

⁶⁸⁶ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 147.

⁶⁸⁷ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 147.

⁶⁸⁸ *Spindler*, FR 2011, 122; vgl. *Rätke*, in Klein¹³, § 88 AO, Rn. 70; Deutscher Richterbund und Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, gemeinsame Stellungnahme v. September 2015, S. 9.

⁶⁸⁹ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 113.

der Parteien verlassen darf.⁶⁹⁰ Vielmehr ist die Finanzverwaltung dazu angehalten, die Aufklärung eines Steuersachverhaltes nach dem ihm zugrunde liegenden Aufklärungsbedürfnis auszurichten.⁶⁹¹ Um diesem Erfordernis im Fall der Massenverwaltung gerecht zu werden, bedarf es einerseits der Einrichtung der Risikomanagementsysteme und andererseits der Ausrichtung der Einzelheiten eben jener am Risikopotenzial der einzelnen Steuererklärung. Ein sich aus dem Einsatz von Risikomanagementsystemen ergebendes Vollzugsdefizit würde also gerade dann aus einer unzureichenden Verifikation der Steuererklärungen resultieren, wenn die festgelegten Einzelheiten eben nicht zur Überprüfung der risikobehafteten Steuerfälle führten. Insbesondere müssten für ein angemessenes Entdeckungsrisiko die Verifikationsinstrumente regelmäßig zur Anwendung kommen und dürften daher nicht die seltene Ausnahme darstellen.⁶⁹² Dabei weist das Bundesverfassungsgericht jedoch auch auf die besondere Problematik des Massenvollzugs beim einkommensteuerlichen Veranlagungsverfahren hin. Insofern gelte es bei der Frage nach hinreichender Verifikation auch die finanziellen und personellen Mittel des Staates zu berücksichtigen.⁶⁹³

Ein Einblick und insbesondere eine Bewertung der Vollzugswirklichkeit kann an dieser Stelle freilich nicht vorgenommen werden. Insoweit kann in tatsächlicher Hinsicht auch nur auf die oben erzielten Ergebnisse hinsichtlich der Ungleichbehandlung im Steuervollzug verwiesen werden.⁶⁹⁴ Die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme insbesondere hinsichtlich Wahl der Risikoparameter hat erheblichen Einfluss auf die sich anschließende Steuerfestsetzung. Je nach konkreter Ausgestaltung im Einzelfall kann die Aussteuerung mittels Risikomanagementsysteme zu einer den Steuererklärungen tatsächlich innewohnenden Risiken entsprechenden Einzelfallprüfung führen oder eben nicht. Insoweit könnte sich ein strukturelles Vollzugsdefizit bereits durch die fehlende Flexibilität und Wandelbarkeit der Risikoparameter ergeben und dies nicht nur im Hinblick

⁶⁹⁰ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 115; vgl. auch *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, S. 150. Siehe dazu bereits unter C.V.2.

⁶⁹¹ Siehe dazu unter C.V.3.

⁶⁹² BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 68; vgl. dazu auch BVerfG v. 10.1.2008 – 2 BvR 294/06, DStR 2008, 197: In diesem Nichtannahmebeschluss lehnt das BVerfG das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits insbesondere unter Berücksichtigung des Kontenabrufverfahrens ab.

⁶⁹³ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 69.

⁶⁹⁴ Siehe dazu unter D.I.4.

darauf, dass eben jene stets dem tatsächlichen Risiko entsprechen müssen, sondern auch in dem Sinne, dass der starre Einsatz von gleichbleibenden Parametern ein „Ausloten“ der Prüfkriterien heraufbeschwört, was sich nicht zuletzt in einer Ungleichbehandlung von beratenden zu nicht beratenden Steuerpflichtigen widerspiegeln könnte.⁶⁹⁵ Ebenso können sich unzulässige durch die Verwaltung initialisierte Pauschalierungen und Typisierungen einstellen, die zu einer nicht zu rechtfertigenden und insbesondere von der materiellen Steuernorm abweichenden Gleichbehandlung von wesentlich ungleichen Sachverhalten führt.

Zu beachten ist auch, dass diese Gefahr nicht nur dann besteht, wenn ein Sachverhalt nicht zur Prüfung ausgesteuert wird, weil er die Wertgrenze nicht übersteigt, sondern auch dann, wenn das Risikomanagement den Fall ausgesteuert hat, z.B. weil es sich um einen erstmaligen Sachverhalt handelt, dieser Steuerfall jedoch entgegen dem Risikohinweis nicht auf seine Richtigkeit hin überprüft wurde. So bemängelte auch der Landesrechnungshof NRW 2014, dass bei Steuerfällen, bei denen erstmals eine Entfernungspauschale angegeben wurde, nur bei rd. 40 v.H. der geprüften Fälle eine Bearbeitung des entsprechenden Risikohinweises erkennbar war. Dabei wäre jedoch eine Überprüfung unerlässlich gewesen, wurde doch der Hinweis nur in Fällen ausgegeben, in denen die Berücksichtigung der Entfernungspauschale zu einem nennenswerten Werbungskostenabzug führte.⁶⁹⁶ Ebenso beanstandete der Landesrechnungshof NRW, dass bei hohen Werbungskosten, die in ihrer Gesamtheit einen festgelegten Wert überschritten, auch hier häufig nur eine eher oberflächliche Prüfung der zahlenmäßig größten Positionen stattfand. Andere offensichtliche Fehler oder Unplausibilitäten wurden nicht ausgeräumt.⁶⁹⁷ Ebenso stellte er auch bei der Überschreitung einzelner Wertgrenzen fehlerhafte Bearbeitungen der Risikohinweise fest, insbesondere u.a. beim Abzug von zu hohen Reinigungskosten bei Berufsbekleidung, der Berücksichtigung von Aufwendungen für IT-Ausstattung ohne Abzug privater Nutzungsanteile sowie beim Abzug von pauschalen Werbungskosten neben tatsächlichen Aufwendungen.⁶⁹⁸ Auch in diesen Fällen, in denen der Bearbeiter einem Risikohinweis nicht hinreichend nachgeht oder sich gar über

⁶⁹⁵ *Maier*, JZ 2017, 614 (617).

⁶⁹⁶ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 209 f.

⁶⁹⁷ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 210; vgl. dazu auch die Ergebnisse des BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 12 f.

⁶⁹⁸ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 210.

diesen hinwegsetzt, ergäbe sich nicht nur eine fehlerhafte Steuerfestsetzung im aktuellen Steuerjahr, sondern möglicherweise auch in den Folgejahren.⁶⁹⁹ Denn ein solcher Umgang mit den Risikohinweisen führt auf Seiten des Steuerpflichtigen gewissenmaßen zu einem Vertrauensvorschuss; und das, obwohl sich der Steuerpflichtige dieses Vertrauen mitunter nicht verdient hat.

Sowohl das Durchwinken von Angaben unterhalb bestimmter Wertgrenzen als auch die Missachtung von Risikohinweisen führen damit spätestens in den Folgejahren dazu, dass sich die Finanzverwaltung durch Ausgestaltung des Risikomanagementsystems, entweder durch das Setzen bestimmter Wertgrenzen selbst oder aber durch den eingestellten Vergleich einer Steuererklärung mit den Vorjahreswerten ohne Verifizierung der ausgegebenen Risikohinweise, über die materiellen Steuergesetze hinwegsetzt. Während damit im Rahmen einer manuellen Steuerverwaltung die im Einzelfall gesetzeswidrige Anwendung des Steuergesetzes noch kein strukturelles Vollzugsdefizit nach sich zieht,⁷⁰⁰ könnten sich derartige Fehler je nach Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme nicht nur für den Steuerpflichtigen im Folgejahr, sondern auch im Hinblick auf die Risikoprüfung anderer Steuerpflichtiger fortschreiben. Auch in diesem Fall liegt daher ein strukturelles Defizit nahe.

Unterstützung findet diese Annahme des Vorliegens struktureller Vollzugsdefizite in den Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes und der Landesrechnungshöfe. Danach kommen die Prüfungsergebnisse immer wieder zu der Erkenntnis, dass die Steuern in Deutschland nicht gleichmäßig und gesetzmäßig vollzogen werden.⁷⁰¹ Der Einwand, dass diese Prüfungen allesamt auf der alten Rechtslage vor der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens beruhten, greift hier nicht. Schließlich war der Einsatz von Risikomanagementsystemen auch in dem geprüften Zeitraum bereits in sämtlichen Ländern Realität.⁷⁰² Auch die sich aus der Verfassung ergebenden Vorgaben haben sich nicht geändert.

⁶⁹⁹ Vgl. auch BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 14.

⁷⁰⁰ Vgl. *Tipke*, StRO III², S. 1465.

⁷⁰¹ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 14; LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 206 ff.

⁷⁰² BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 3.

Darüber hinaus stützt das Bundesverfassungsgericht im Urteil zu den Spekulationseinkünften die Feststellung eines Vollzugsdefizits ebenfalls nicht auf „greifbare“ Zahlen vermutlicher Steuerausfälle.⁷⁰³ Vielmehr sollen „Diagnosen der Verwaltungswirklichkeit in Verbindung mit Analysen des Verfahrensrechts tragfähige Grundlagen für die Feststellung wesentlicher tatsächlicher Erhebungsdefizite“ liefern.⁷⁰⁴ Legt man zur Beurteilung der vermeintlichen Verwaltungswirklichkeit die obigen Feststellungen dieser Arbeit zu den verschiedenen Risikoparametern sowie die von dem Bundesrechnungshof und Landesrechnungshöfen tatsächlichen Ergebnisse zu Grunde, so ist ein aktuelles Erhebungsdefizit überaus wahrscheinlich. Denn je nach Wahl jener Risikoparameter besteht die Gefahr, dass diese schon nicht geeignet sind, das Risiko einer unzutreffenden Steuererklärung widerzuspiegeln oder aber über die der Verwaltung zugebilligte Kompetenz zur Konkretisierung des Verwaltungsvollzugs überschreiten.⁷⁰⁵ Ganz zu schweigen von der Möglichkeit, dass die festgelegten Einzelheiten schon nicht hinreichend eindeutig oder aber dem Finanzbeamten schon gar nicht zugänglich sind, so dass er ihnen auch nicht Folge leisten könnte, geschweige denn dazu gewillt ist.⁷⁰⁶

Doch kann allein aus dem Vorliegen eines Vollzugsdefizits noch kein Verfassungsverstoß abgeleitet werden. Vielmehr ist eine strukturelle Belastungsungleichheit erforderlich, also eine Erhebungsregelung, die sich gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig auswirkt, dass der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann.⁷⁰⁷ Die Belastungsungleichheit muss also die Regel sein, nicht die Ausnahme. Auch hier muss wieder Bezug auf die Prüfungsergebnisse der Rechnungshöfe genommen werden. Wenn der Landesrechnungshof NRW davon spricht, dass in 37 v.H. der Fälle die Bearbeitung der Risikohinweise zu beanstanden war⁷⁰⁸, so könnte allein aus dieser Feststellung schon eine strukturelle Gegenläufigkeit angenommen werden. Auch birgt gerade die Festschreibung landesweiter Risikoparameter die

⁷⁰³ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 78.

⁷⁰⁴ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 78.

⁷⁰⁵ Siehe dazu bereits unter D.I.4.

⁷⁰⁶ Vgl. dazu die Feststellungen des LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 213 ff.

⁷⁰⁷ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

⁷⁰⁸ LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 211.

„Gefahr der Festschreibung systematischer Verifikationslücken“.⁷⁰⁹ Unzureichend gesetzte Risikoparameter haben damit weitaus schwerwiegendere Folgen als die Fehleinschätzung eines einzelnen Sachbearbeiters. Hier ist die Gefahr einer Abweichung von der gesetzlich entstandenen zur vollzogenen Steuer also besonders hoch.⁷¹⁰

Ob jeweils im aktuellen Veranlagungszeitraum tatsächlich ein Vollzugsdefizit vorliegt, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden. Schließlich liegen jedenfalls von den Rechnungshöfen nicht für jeden Veranlagungszeitraum gesicherte Kenntnisse über die Vollzugswirklichkeit vor. Und auch die vom Bundesverfassungsgericht im Fall der Spekulationseinkünfte vorgenommene Vereinfachung in dem Sinne, dass „Diagnosen der Verwaltungswirklichkeit in Verbindung mit Analysen des Verfahrensrechts“⁷¹¹ für die Feststellung eines Erhebungsdefizits ausreichend seien, setzt voraus, dass die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme tatsächlich derartiger Analysen unterzogen werden. In diesem Fall müsste das Bundesverfassungsgericht anhand der gesetzten Risikoparameter abstrakt prüfen, ob sich aus deren Festlegung eine mögliche Ungleichheit im Belastungserfolg feststellen lässt. Ob jedoch ohne Bezugnahme auf die Verwaltungswirklichkeit, also auf den tatsächlich in den Finanzämtern vorgenommenen Vollzug, überhaupt ein realistisches Urteil gebildet werden kann, erscheint schon äußerst fraglich. Jedenfalls aber wird bezweifelt, ob das Bundesverfassungsgericht eine derart umfangreiche Prüfung überhaupt leisten kann und wird. Schließlich stellt sich dies schon rein praktisch als große Herausforderung dar, jedenfalls dann, wenn man die Vollzugswirklichkeit zum Zeitpunkt des jeweils in Frage stehenden Veranlagungszeitraums beurteilen wollte. Mitunter ist eine solche Feststellung jedoch auch gar nicht erforderlich. Denn eines steht insoweit fest: Das tatsächliche Bestehen oder Nichtbestehen einer hinreichenden Verifikation der Steuererklärungen resultiert unmittelbar aus der konkreten Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme, bei welcher wiederum die Finanzverwaltung einen weitreichenden Gestaltungsspielraum besitzt.

⁷⁰⁹ *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2108); siehe dazu bereits unter D.I.5.

⁷¹⁰ Vgl. LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 210.

⁷¹¹ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 78.

c) Die strukturelle Gegenläufigkeit von Erhebungsregelung und Besteuerungstatbestand und die Zurechnung zum Gesetzgeber

Auch die fehlende Verifikation der Steuererklärungen reicht allein nicht aus. Vielmehr müsste diese gerade auf einer, einem Besteuerungstatbestand gegenüber strukturell gegenläufigen Erhebungsregel beruhen.⁷¹² Hier verknüpft das Bundesverfassungsgericht also die Erhebungsregelungen auf der einen Seite mit der hinreichenden Verifikation auf der anderen Seite. Für einen in diesem Sinne gleichheitswidrigen Steuervollzug müssten es daher gerade die Erhebungsregelungen sein, die die Kontrollen der Steuererklärungen weitgehend ausschließen. Umgekehrt formuliert bedeutet dies, dass eine nur unzureichende Verifikation der Steuererklärungen dann keine hinreichenden gleichheitsrechtlichen Konsequenzen auslöst, wenn die fehlenden Kontrollen nicht durch Erhebungsregelungen bedingt wären, sondern durch die Verwaltungspraxis an sich. Diese Vorgabe konkretisiert das Bundesverfassungsgericht noch weiter, wenn es heißt: „Der Gesetzgeber muss (sic!) die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten abstützen.“⁷¹³ Diese Formulierung des Bundesverfassungsgerichts legt nahe, dass mit „Erhebungsregelung“ nur jene gesetzlichen Normen gemeint sind. Die unzureichende Verifikation müsste daher gerade durch eine Regelung des Gesetzgebers vorgezeichnet sein.

Zugleich müsste das strukturelle Vollzugsdefizit, welches sich aufgrund der strukturell gegenläufig auswirkenden Erhebungsregelung zum Besteuerungstatbestand ergibt, dem Gesetzgeber zuzurechnen sein.⁷¹⁴ Gefordert wird also eine gewisse „Verantwortlichkeit“⁷¹⁵ des Gesetzgebers. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund, als dass ansonsten ein Fehlverhalten der Landesverwaltung letztlich ohne weiteres auf den Bundesgesetzgeber durchschlagen könne. Die geforderte Zurechnung soll dann bejaht werden, wenn die Ursache der Belastungsgleichheit in der gesetzlichen Regelung des Erhebungsverfahrens zu sehen ist oder aber auf Verwaltungsvorschriften beruht, die der Gesetzgeber bewusst und gewollt bei seiner Regelung hingenommen hat.⁷¹⁶ Die gesetzlichen Regelungen

⁷¹² BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

⁷¹³ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 115.

⁷¹⁴ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

⁷¹⁵ Vgl. *Kühn*, FR 2008, 506 (507).

⁷¹⁶ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

des Erhebungsverfahrens entsprechen jedoch auf den ersten Blick den von Art. 3 Abs. 1 GG gemachten Vorgaben. Sie fordern gerade eine gleichmäßige und gesetzmäßige Erhebung der Steuern (§ 88 Abs. 5 AO). Eben dieses Ziel soll dabei durch die Einrichtung der Risikomanagementsysteme verfolgt werden. Insofern unterscheidet sich die Situation eines möglichen Vollzugsdefizits durch Einrichtung der Risikomanagementsysteme auch von jenen Situationen, die dem Zins- und Spekulationseinkünfte-Urteilen zugrunde lagen. Denn während im Fall der Zins- und Spekulationseinkünfte der Verwaltung aufgrund des Bankenerlasses bzw. der Regelung des § 30a AO schon keine Handhabe zur Verfügung stand, die genannten Einkünfte beim Steuerpflichtigen überhaupt zu erkennen geschweige denn zu veranlagern, so kann in der Einführung des Risikomanagementsystems gerade ein Instrumentarium gesehen werden, die hinreichende Verifikation in der Massenverwaltung zu gewährleisten. Diese Feststellung allein zum Anlass zu nehmen, den beiden Situationen pauschal einen „großen Unterschied“⁷¹⁷ zu attestieren, greift jedoch zu kurz. Denn während zwar die Einrichtung der Risikomanagementsysteme zum Zwecke der Verifikation erfolgt, so kann mit deren Ausgestaltung eine dem Bankenerlass vergleichbare Wirkung erzeugt werden, nämlich dann, wenn sich die Finanzverwaltung durch Festlegung der Risikoparameter selbst bindet und insoweit die Prüfung der Steuererklärungen zum Teil gänzlich, zum Teil nur in Bezug auf die vermeintlich risikobehafteten Angaben verhindert.⁷¹⁸

Insofern darf das erstrebte Ziel des Einsatzes derartiger Systeme nicht darüber hinwegtäuschen, dass dieses Ziel mitunter nicht erreicht wird bzw. dass mit der Einrichtung derartiger Systeme ein Verwaltungsvollzug etabliert werden könnte, der trotz Kontrolle ein Vollzugsdefizit geradezu heraufbeschwört. Denn die Justierung der Risikoparameter bewirkt gerade, dass diejenigen Sachverhalte, die eben nicht den Parametern entsprechen, auch nicht kontrolliert werden.⁷¹⁹

⁷¹⁷ So *Haumann* zum Vergleich eines strukturellen Vollzugsdefizits durch den Bankenerlass mit einem möglichen strukturellen Vollzugsdefizit durch die „gewichtete Arbeitsweise“ der Finanzverwaltung, insbesondere durch GNOFÄ/FAGO, Die „gewichtende Arbeitsweise“ der Finanzverwaltung, S. 187 f.

⁷¹⁸ Vgl. auch *Funke*, AöR 132 (2007), S. 168 (209).

⁷¹⁹ Vgl. auch *Buciek*, DStZ 1995, 513 (515), der schon die Einrichtung von Wertgrenzen per se als verfassungswidrig ansieht. Siehe dazu auch die Erkenntnisse des BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 13 ff.

Im Übrigen soll eine Zurechnung nur dann zu bejahen sein, wenn sich dem Gesetzgeber – wenn auch nachträglich – die Erkenntnis aufdrängen musste, dass „für die in Frage stehende Steuer mit Blick auf die Erhebungsart sowie die nähere Regelung des Erhebungsverfahrens das von Verfassungs wegen vorgegebene Ziel der Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell nicht zu erreichen ist und er sich dieser Erkenntnis daher nicht verschließen durfte“.⁷²⁰ Das Bundesverfassungsgericht erwartet also vom Gesetzgeber, dass er eine Gesamtbetrachtung der materiellen Steuernorm und der Regelung des Erhebungsverfahrens vornimmt und insoweit hätte erkennen müssen, dass unter diesem Regelwerk die „in Frage stehende Steuer“ nicht gleichmäßig vollzogen werden kann. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts führte gerade die dem Gesetzgeber zurechenbare strukturelle Gegenläufigkeit zur Gleichheitswidrigkeit der materiellen Steuernorm. Auch an dieser Stelle kann die Parallele zum strukturellen Defizit mittels Risikomanagementsysteme nicht ganz eindeutig gezogen werden. Denn unter Beachtung der verfassungsrechtlichen Vorgaben könnten die von der Finanzverwaltung gesetzten Risikoparameter auch rechtmäßig sein. Anders als im Bankenerlass bzw. in § 30a AO wird der Finanzverwaltung damit keine den Vollzug prinzipiell hindernde Regelung in den Weg gelegt; vielmehr besteht die Gefahr, dass die Risikoparameter stellenweise dieselbe Wirkung entfalten. Insoweit könnte hier der Einwand lauten, dass der Gesetzgeber genauso gut von der Rechtmäßigkeit der Ausgestaltung der Risikoparameter ausgehen durfte.

Die Beurteilung der Zurechnung zum Gesetzgeber hängt damit davon ab, ob eine hinreichende Verifizierung tatsächlich durch den Gesetzgeber vorgezeichnet war, ob also bereits die gesetzlichen Erhebungsregeln die Gewähr für eine hinreichende Kontrolle bieten. Der Gesetzgeber hat mit § 88 Abs. 5 AO die Möglichkeit des Einsatzes von Risikomanagementsystemen gesetzlich festgeschrieben. Grobe Vorgaben hinsichtlich der Ausgestaltung dieser Systeme hat er dabei in § 88 Abs. 5 S. 3 AO gemacht. Danach soll dem Verifikationsprinzip insbesondere durch Zufallsauswahl, Einzelfallprüfung durch den Amtsträger und regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung Rechnung getragen werden.⁷²¹ Dabei überlässt der Gesetzgeber jedoch gerade

⁷²⁰ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

⁷²¹ BT-Drucks. 18/7457, S. 69 f.

der Finanzverwaltung die Ausgestaltung jener Einzelheiten, die dann zu einem Erhebungsmangel führen könnten.

Die Tatsache, dass die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme den Ausschlag dafür gibt, ob eine hinreichende Verifikation vorliegt, spräche eher gegen die Annahme einer Zurechnung. Denn schließlich sind es eben jene, von der Verwaltung festgelegten Einzelheiten, die letztlich beurteilen sollen, ob das Risiko der Entdeckung einer unzutreffenden Steuererklärung hinreichend hoch ist oder ob der Steuerpflichtige „nur in seltenen Ausnahmefällen zur Rechenschaft gezogen wird“.⁷²² Insofern wäre es aber denkbar, die Zurechnung vergleichbar zu etwaig „hingenommenen“ Verwaltungsvorschriften vorzunehmen. Denn dann würde der Gesetzgeber geradewegs für die festgelegten Einzelheiten verantwortlich gemacht werden. Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts müsste die Belastungsungleichheit dann auf den festgelegten Einzelheiten beruhen, die der Gesetzgeber bewusst und gewollte bei der gesetzlichen Regel – also der materiellen Belastungsnorm – hingenommen hat. Diese Einschränkung erscheint insoweit problematisch, als dass der Gesetzgeber wohl kaum die einzelnen Risikoparameter vor Augen hatte als er die materiellen Belastungsnormen erließ. Dies gilt nicht zuletzt deshalb, weil die materiellen Belastungsnormen im Zweifel schon lange vor Verankerung des Risikomanagementsystems im Gesetz galten. Auch eine Nachbesserungspflicht im Hinblick auf die materielle Steuer norm ist letztlich schon wegen der für einen gleichmäßigen Steuervollzug erforderlichen ständigen Anpassung der Risikoparameter fernliegend.

Andererseits könnte man eine Zurechnung zum Gesetzgeber jedenfalls bei von der Finanzverwaltung geschaffenen „code law“ annehmen. Dies soll insbesondere dann gelten, „wenn seine einfachgesetzlichen Vorgaben die Entstehung von strukturellen Vollzugshindernissen im exekutiv geschaffenen und vollautomatisiert vollzogenen ‚code law‘ ermöglichen bzw. zulassen“.⁷²³ Doch kann nicht bei sämtlichen festgelegten Einzelheiten der Risikomanagementsysteme bereits von einem solchen code law gesprochen werden. Insofern bedürfte es schon der schwierigen Feststellung, welche Risikoparameter derart justiert sind, dass sie die Anwendung der materiellen Steuernorm beeinträchtigen. Auch würde allein diese Annahme nicht sämtlichen mit dem automatisierten Steuervollzug einher-

⁷²² BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 122.

⁷²³ Maier, JZ 2017, 614 (618).

gehenden Gefahren begegnen. Vorzugswürdig ist es daher, auf eben genau diese Gefahren abzustellen, denn der Gesetzgeber hat der Verwaltung „bewusst und gewollt“ die Aufgabe der Festlegung der Einzelheiten überlassen und es damit in die Hand der Verwaltung gelegt, ob der Steuervollzug tatsächlich risikoorientiert erfolgt. Und nicht nur das: Auch bewirkt das aktuell nur unzureichende Kontrollsystem, dass die Finanzverwaltung in großem Maße sich selbst überlassen wird. Eine Zurechnung könnte man daher insofern begründen, als dass der Gesetzgeber bei der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens diese Verantwortung ausdrücklich aus der Hand gegeben hat und dies bei Kenntnis der Vollzugswirklichkeit, die bereits unter der alten Gesetzeslage herrschte und bei der ebenfalls die Verantwortung für die Festlegung der Risikoparameter bei der Finanzverwaltung lag. Der Gesetzgeber kannte den weitreichenden Gestaltungsspielraum der Finanzverwaltung und auch die Ergebnisse der Rechnungshöfe. Damit könnte ihm auch unterstellt werden, dass es sich ihm hätte aufdrängen müssen, dass die Gefahr einer unzureichenden Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme besonders hoch ist und damit die Regelungen im Erhebungsverfahren die Gleichheit im Belastungserfolg verfehlen.

d) Die Folge eines strukturellen Vollzugsdefizits

Die wohl offensichtlichste Diskrepanz zum Sachverhalt im Zinsurteil- bzw. Spekulationseinkünfte-Urteil zeigt sich bei der vom Bundesverfassungsgericht gewählten Rechtsfolge. Denn welche Steuernorm soll im Fall eines strukturellen Vollzugsdefizits mittels Risikomanagementsysteme nun verfassungswidrig sein? Die Norm des jeweiligen Werbungskostenabzugs? Oder gar die Norm der jeweiligen sachlichen Steuerpflicht? Es ist wohl offenkundig, dass gerade an dieser Stelle der Vergleich mit den Urteilen zu den Zinseinkünften und zu den Spekulationseinkünften hinkt. Denn in diesen Fällen ging es darum, dass jeweils eine spezielle Einkunftsart nicht gleichmäßig erhoben wurde.⁷²⁴ Doch kann im Falle der Risikomanagementsysteme schon nicht davon gesprochen werden, dass das materielle Steuergesetz zur „bloßen Fassade“ geworden ist.⁷²⁵ Die aus einem maschinellen Risikomanagementsystem möglicherweise resultierenden Vollzugs-

⁷²⁴ Im Fall des Zinsurteils die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 Nr. 5, § 20 Abs. 1 Nr. 8 EStG i.d.F. v. 20.8.1980, BGBl. I 1980, 1545, und im Fall der Spekulationseinkünfte die sonstigen Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 7, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchstabe b) i.d.F. v. 16.4.1997, BGBl. I 1997, 821.

⁷²⁵ Vgl. *Tipke*, in *Perspektiven der Finanzverwaltung*, S. 95 (108).

mängel können nicht einer speziellen Einkunftsart zugeordnet werden. Sie sind vielfältig und hängen von der jeweiligen Ausgestaltung ab.

Nicht zuletzt aus diesen Gründen ist es gerade die Rechtsfolge, die vielerorts auf Kritik gestoßen ist oder zumindest zur Diskussion herausfordert.⁷²⁶ Führt das strukturelle Erhebungsdefizit zwangsläufig zur Rechtswidrigkeit der materiellen Erhebungsregel oder hätte nicht doch die maßgebliche verfahrensrechtliche Regelung für verfassungswidrig erklärt werden müssen? Die entsprechende Verfahrensregelung sowohl beim Zins- als auch beim Spekulationseinkünfte-Urteil des Bankenerlasses bzw. des § 30a AO legitimiert das Bundesverfassungsgericht als erforderliches Gegenstück zu weiter gehenden Offenbarungspflichten im Besteuerungsverfahren. Diese Vorschrift diene „dem privaten Geheimhaltungsinteresse des Steuerpflichtigen und anderer zur Auskunftserteilung verpflichteten Personen“.⁷²⁷ Darüber hinaus werde mit ihr „der Zweck verfolgt, durch besonderen Schutz des Vertrauens in die Amtsverschwiegenheit die Bereitschaft zur Offenlegung steuerlicher Sachverhalte zu fördern, um so das Steuerverfahren zu erleichtern, die Steuerquellen vollständig zu erfassen und eine gesetzmäßige, d.h. insbesondere auch eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen“.⁷²⁸ Diese Regelung für verfassungswidrig zu erklären war also offensichtlich wegen der freiheitsgefährdenden Wirkung nicht gewünscht. Im Übrigen wäre die nachträgliche Feststellung der Gleichheitswidrigkeit des Bankgeheimnisses oder gar die rückwirkende Aufhebung dessen weder praktikabel noch dazu geeignet, das Vollzugsdefizit für diese Jahre auszuräumen.⁷²⁹ Insoweit könnte man dem Bundesverfassungsgericht zugutehalten, dass der Rückgriff auf die materielle Steuernorm der einzige gangbare Weg war, um diese speziellen Missstände im Steuervollzug zu beheben. Daher müsste man sich vielmehr die Frage stellen, ob die „Notlösung“⁷³⁰ des Bundesverfassungsgerichts, nämlich der Rückgriff auf die materielle Steuernorm, die einzige Möglichkeit ist, um Missstände in der Verwaltungswirklichkeit zu beseitigen.

⁷²⁶ *Kühn*, FR 2008, 506 (508); *Tipke*, StRO III², S. 1463 ff.

⁷²⁷ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 139.

⁷²⁸ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 139.

⁷²⁹ *Kühn*, FR 2008, 506 (508, 510).

⁷³⁰ So *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 522 zu den Ergebnissen des BVerfG im Zinsurteil.

Die Rechtswidrigkeit der materiellen Steuernormen ist aber im Fall des Vollzugsdefizits durch die Risikomanagementsysteme weder gewünscht noch tatsächlich durchführbar; jedenfalls dann nicht, wenn man vom Gesetzgeber nicht eine radikale Umgestaltung und insbesondere Vereinfachung des Besteuerungsrechts verlangte, bei deren Steuervollzug es letztlich keiner Pauschalierung und Typisierung durch die Steuerverwaltung mehr bedürfte.⁷³¹ Denn die Folge der Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm birgt die Gefahr, dass die Wahl der Risikoparameter die jeweils dahinter stehende Einkunftsart zu Fall bringen könnte. Im Übrigen wäre die Rechtsfolge der Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm auch nicht konsequent. Denn während sich im Falle der Zins- und Spekulationseinkünfte die Entscheidung für die Rechtswidrigkeit der materiellen Steuernorm wohl noch im Sinne der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers als praktische Konkordanz zwischen den Freiheitsrechten des Betroffenen auf der einen und dem Ziel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf der anderen Seite rechtfertigen ließe⁷³², so resultiert die Ungleichheit im Belastungserfolg im Falle der Risikomanagementsysteme allein und ausschließlich aus der mangelhaften – mitunter gleichheitswidrigen – Ausgestaltung eben jener technischer Systeme, die sich eben nicht – insbesondere nicht im Hinblick auf Gleichheits- oder Freiheitsrechte des Steuerpflichtigen – rechtfertigen lässt. Hinzukommt schon die sich aus den verfassungsrechtlichen Grundsätzen ergebene Anforderung, dass die Ausgestaltung der Risikoparameter nicht starr sein darf. Die Risikoparameter sind vielmehr ständig anzupassen, um auch tatsächlich das Risiko einer unzutreffenden Steuererklärung widerzuspiegeln. Generell ließe sich durch eine Klage gegen das Vollzugssystem, bei dem insbesondere die Verfassungswidrigkeit nicht in der Einrichtung des Risikomanagementsystems als solchem liegt, damit auch nur der aktuelle Ist-Zustand der Ausgestaltung des Systems beurteilen. Ob eine solche Momentaufnahme überhaupt im Hinblick auf das Ziel eines gleichmäßigen Steuervollzugs zielführend ist, ist mehr als fraglich. Zeitgleich ist die Nutzung einer solchen computergestützten Plausibilitätsprüfung mittlerweile unumgänglich.⁷³³ Weder die Rechtswidrig-

⁷³¹ Vgl. die Forderungen von LRH NRW, Jahresbericht 214, S. 214; Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 158 ff.

⁷³² Vgl. auch die Interpretation des Spekulationseinkünfte-Urteils bei Hey, DB 2004, 724 (725).

⁷³³ Siehe dazu bereits unter D.I.1.

keit der materiellen Steuernormen noch die Rechtswidrigkeit des § 88 Abs. 5 AO per se würde damit einem gleichheitswidrigen Steuervollzug entgegenwirken.

Mitunter ließe sich bereits aus den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts zum strukturellen Vollzugsdefizit eine andere mögliche Rechtsfolge entnehmen. Denn dort heißt es, dass eine strukturell gegenläufig wirkende Erhebungsregel bei Zurechnung zum Gesetzgeber zur Verfassungswidrigkeit *auch* der materiellen Norm führt.⁷³⁴ Insoweit könnte man annehmen, dass das Bundesverfassungsgericht ohnehin bei einem derartigen Regelungskomplex von der Verfassungswidrigkeit auch der Regelungen im Erhebungsverfahren bzw. des Erhebungsverfahrens an sich ausgeht.⁷³⁵ Dann würde sich jedoch das widersinnige Ergebnis einstellen, dass eine aus sich heraus nicht diskriminierende Vollzugsregel⁷³⁶ wegen des Zusammenspiels mit der materiellen Steuernorm dennoch gleichheitswidrig wäre, sich diese Gleichheitswidrigkeit jedoch bei Wegfall der materiellen Steuernorm wieder aufheben würde.

Doch ist bereits ein solcher Tenor – namentlich die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines solchen Regelungskomplexes in seiner Gesamtheit, ohne sich auf eine spezielle Norm zu beziehen – dem Bundesverfassungsgericht fremd.⁷³⁷ Insofern bliebe wohl nur die Möglichkeit einer Unvereinbarkeitserklärung der materiellen Steuernormen und/oder der Erhebungsregelungen. Entsprechend der dem Gesetzgeber gewährten Einschätzungsprärogative müsste dieser mittels Herstellung praktischer Konkordanz entscheiden, inwieweit die eine oder andere Regel geändert oder abzuschaffen ist oder aber eine weitere gesetzliche Regelung erforderlich ist, um einen verfassungsgemäßen Zustand herzustellen.⁷³⁸ Denn mit einer solchen Unvereinbarkeitserklärung bliebe es dem Gesetzgeber überlassen, die Verfassungswidrigkeit durch Änderung, Ergänzung oder Streichung von Normen auszuräumen und dies entsprechend seines Legislativauftrags. Dabei wäre zu berücksichtigen, in welcher Regel die Ursache des Defizits

⁷³⁴ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111.

⁷³⁵ In diesem Fall wäre dann die Verfassungswidrigkeit der Erhebungsregel wohl durch die Änderung bzw. die Nichtigkeit der materiellen Steuernorm wieder beseitigt worden, vgl. auch *Funke*, AöR 132 (2007), S. 168 (184).

⁷³⁶ *Funke*, AöR 132 (2007), S. 168 (184).

⁷³⁷ Vgl. dazu *Hömig*, in Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, § 95 BVerfGG Rn. 6 (Jan. 2017); *Rodi*, NJW 1990, 3246 (3252).

⁷³⁸ Vgl. zum Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei Gleichheitsverstößen insbesondere bei *Desens*, AöR 133 (2008), S. 404 (410 ff.).

zu sehen ist, und insbesondere welche gleichheits- und freiheitsrechtlichen Folgewirkungen sich aus der Verfassungswidrigkeit der jeweiligen Regel ergeben. Würde man hingegen automatisch bei Vorliegen eines tatsächlich festgestellten Vollzugsdefizits auf die Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm schließen, käme es gerade zu der von *Birk* befürchteten Abnahme von Rechtssicherheit. Denn die Annahme einer solchen Wirkung hätte zur Folge, dass die Frage der Verfassungsmäßigkeit einer materiellen Steuernorm von der aktuellen und sich häufig wandelnden Vollzugspraxis abhängig gemacht würde. Oder mit anderen Worten: „Je nach Grad des Vollzugsdefizits ändert sich also offenbar der ‚Status‘ der Norm.“⁷³⁹

e) Kritische Würdigung

Bei isolierter Betrachtung scheinen die Maßstäbe des Zins- bzw. Spekulations-einkünfte-Urteils keine eindeutigen Erkenntnisse zu vermitteln. Um zu einem Ergebnis zu kommen, lohnt daher ein Blick auf die den Urteilen zugrunde liegenden Wertungen.

So kann jedenfalls der Ausgangspunkt in der von Art. 20 Abs. 3 und 1 Abs. 3 GG angeordneten Bindung der Staatsgewalten an Gesetz und Recht sowie der in Art. 19 Abs. 4 GG verbürgten Rechtsweggarantie gesehen werden. Insofern sind sowohl Verwaltung als auch Gesetzgeber zu gleichheitskonformem und gesetzesmäßigem Handeln verpflichtet, während der Betroffene sich der Nichteinhaltung dieser Pflicht grundsätzlich mittels Rechtsschutzmöglichkeiten erwehren kann.⁷⁴⁰ Der Rechtsschutz muss daher jedenfalls soweit gehen, als der Kläger auch tatsächlich darlegen kann, von einem Gleichheitsverstoß nachteilig betroffen zu sein. Doch auch darüber hinaus müssen nicht nur Gleichheitsverstöße im Einzelfall, sondern auch Vollzugsdefizite insgesamt beseitigt werden können. Andererseits kann nicht jeder objektive Gleichheitsverstoß die Verfassungswidrigkeit der normativen Grundlage bzw. einer Vollzugspraxis in ihrer Gesamtheit bedeuten. Die Urteile des Bundesverfassungsgerichts zu den strukturellen Vollzugsdefiziten werden daher häufig mit dem Grundsatz „keine Gleichheit im

⁷³⁹ *Birk*, *StuW* 2004, 277 (282); vgl. auch *Meyer*, *DÖV* 2005, 551 (557).

⁷⁴⁰ Vgl. auch *Seiler*, *JZ* 2004, 481 (486). Siehe ausführlich zur rechtsstaatlichen Notwendigkeit des Gerichtsschutzes bei *Stern*, *Staatsrecht* I², S. 838 ff.

Unrecht“ in Verbindung gebracht.⁷⁴¹ Denn wie auch die Beschwerdeführer im Zins- und Spekulationseinkünfte-Urteil, deren Kapitaleinkünfte zutreffend veranlagt wurden, könnte sich auch der mittels Risikomanagementsystemen materiell rechtmäßig veranlagte Steuerpflichtige dem Vorwurf ausgesetzt sehen, dass ihm gegenüber das Recht verfassungsgemäß angewandt wurde. Der Vorwurf einer strukturellen Belastungsungleichheit impliziert damit die Forderung, die Ungleichbehandlung zu beseitigen und damit entweder ebenso von einer defizitären Verwaltung zu profitieren oder aber den insoweit begünstigten Steuerpflichtigen eben jene Begünstigung abzuerkennen.

In seinem Zinsurteil verdeutlicht das Bundesverfassungsgericht, dass der Rechtsschutz der betroffenen Person erst dann Erfolg haben kann, wenn die Belastungsungleichheit gerade zur Verfassungswidrigkeit der seiner steuerlichen Belastung zugrunde liegenden materiellen Steuernorm geführt hat.⁷⁴² Damit entzieht das Bundesverfassungsgericht dem Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ schon seine Grundlage: Denn wenn schon ein im Ergebnis gleichheitswidriges materielles Steuergesetz gegeben ist, käme es auf den Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ nicht mehr an. Dies entspricht auch bereits dem sich aus dem Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ ergebenden Schutzzweck: Denn wenn es die Verwaltung nicht durch fehlerhafte Anwendung materieller Gesetze in der Hand haben soll, die Geltung eben jener Norm zu beeinflussen, so hat der Gesetzgeber bei struktureller Gegenläufigkeit von materieller Steuernorm und Erhebungsregel bereits selbst das „Unrecht zu verantworten“⁷⁴³.

Somit könnte die Abgrenzung zu dem Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ gerade in dem Widerspruch zwischen dem normativen Befehl der materiell pflichtbegründenden Steuernorm und der nicht auf Durchsetzung dieses Befehls

⁷⁴¹ Siehe u.a. bei *Rätke*, in Klein¹³, § 85 AO Rn. 10; *Kühn*, FR 2008, 506 (509 f.); *Pelka*, StuW 2005, 378 (379); *Winterhoff*, Steuerverfahrensrecht und tatsächliche Belastungsungleichheit, S. 151 ff.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 526 f.; *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, S. 293 ff.; *Ondracek*, in FS Ritter, S. 227 (238); *Kirchhof*, DStJG 18 (1995), S. 17 (30 ff.); *Birk*, in FS Stree und Wessels, S. 1173 (1178); *Goerlich*, ZG 1992, 303 (309); *Tipke*, in Perspektiven der Finanzverfassung, S. 95 (121 f.); *Völlmeke*, NJW 1992, 1345. Siehe dazu auch die Entscheidung der Vorinstanz zum Zinsurteil BFH v. 20.6.1989 – VIII R 82/86, BStBl. II 1989, 836.

⁷⁴² BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 112.

⁷⁴³ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 548; siehe dazu ausführlich bei *Wernsmann*, Das gleichheitswidrige Steuergesetz, S. 293 ff.

angelegten Erhebungsregel liegen.⁷⁴⁴ Die Bedeutung, die das Bundesverfassungsgericht jenem Widerspruch im Normkomplex jedenfalls bei seinem Zinsurteil beimisst, geht sogar so weit, dass die Verfassungswidrigkeit völlig unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen eines Vollzugsdefizits einträte – jedenfalls dann, wenn man dessen Schlussfolgerungen konsequent zu Ende denkt.⁷⁴⁵ Denn wenn die Ursache der Belastungsungleichheit in diesem Normenkomplex zu sehen ist, würde auch eine überwiegende Steuerehrlichkeit und mithin nahezu vollständig korrekte Steuererhebung nichts an der Verfassungswidrigkeit der Steuernorm ändern.⁷⁴⁶ Auf der anderen Seite würde das Vorliegen eines tatsächlichen Vollzugsdefizits und der daraus folgenden objektiv ungleichen Belastung, die eben nicht auf die materielle Steuernorm zurückwirkt, auch nicht ausreichen, um dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz zu gewähren.⁷⁴⁷

Der Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ hat durchaus seine Berechtigung, da ansonsten die Geltungswirkung der Rechtsordnung insgesamt in Gefahr wäre.⁷⁴⁸ Weder der einzelne Bürger noch die Verwaltung selbst sollen durch rechtswidriges Handeln bewirken können, dass eine an sich verfassungsgemäße Rechtsnorm ihre Gültigkeit verliert. Auf der anderen Seite ist es unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten mehr als fragwürdig, strukturelle Defizite sehenden Auges hinzunehmen und den Betroffenen insoweit rechtsschutzlos zu stellen.⁷⁴⁹ So spricht u.a. *Kühn* den nichtnormativen Vollzugsdefiziten eine weitaus größere Relevanz zu und stellt demnach fest, dass es den ehrlichen Steuerzahler kaum interessieren dürfte, ob die Legislative oder die Exekutive dafür verantwortlich ist.⁷⁵⁰ Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Möglichkeiten der Einflussnahme des Steuerpflichtigen in den aufgezeigten Fällen. Denn

⁷⁴⁴ BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 64.

⁷⁴⁵ So jedenfalls die Konsequenz der Aussagen im Zinsurteil, BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 111 ff. Die Argumentation im Urteil zu den Spekulativeinkünften verläuft dann weniger konsequent, siehe dazu *Meyer*, DÖV 2005, 551 (557).

⁷⁴⁶ *Meyer*, DÖV 2005, 551 (552); vgl. auch *Kühn*, FR 2008, 506 (507), der diese Sorge im Ergebnis als unbegründet sieht.

⁷⁴⁷ Vgl. auch BVerfG v. 29.10.2003 – V B 45/03, BFH/NV 2004, 540, Juris Rn. 7; siehe dazu auch bei *Funke*, AöR 132 (2007), S. 168 (172 f.).

⁷⁴⁸ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 60 f.

⁷⁴⁹ Vgl. auch *Meyer*, DÖV 2005, 551 (558 f.). So könne es nach *Hey* nicht darauf ankommen, ob Vorschriften fehlen oder Beamte, in FS Kruse S. 269 (272 f.); zustimmend auch *Tipke*, StRO III², S. 1455 ff.

⁷⁵⁰ *Kühn*, FR 2008, 506 (509).

wie Kühn treffend formuliert, mochte sich der „ehrliche Bezieher von Spekulationseinkünften (...) als ‚der Dumme‘ vorkommen. Noch schlechter dran ist allerdings der Lohnsteuerpflichtige, der infolge des erklärungsunabhängigen Lohnsteuerabzugs durch den Arbeitgeber nicht einmal die Wahl zum dummen Verhalten hat“.⁷⁵¹ Dieser Gedanke lässt sich auch treffend auf ein strukturelles Vollzugsdefizit durch die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme übertragen. Denn auch hier ist der Steuerpflichtige den defizitären Vollzugspraktiken der Finanzverwaltung schlichtweg ausgeliefert.⁷⁵²

Im Ergebnis geht es also um die Frage, ob sich auch der mittels Risikomanagementsystemen rechtmäßig Veranlagte dem Grundsatz „keine Gleichheit im Unrecht“ ausgesetzt sieht, ob ihm also im Ergebnis der Rechtsschutz zu versagen ist. Oder aus der entgegengesetzten Richtung gefragt: Können die Wertungen des Zins- und Spekulationseinkünfte-Urteil derart auf durch die Verwaltung initialisierte Vollzugsdefizite angewendet werden, dass es auch hier im Ergebnis schon gar nicht mehr auf eine „Gleichheit im Unrecht“ ankommen kann?

Insbesondere im Urteil zu den Spekulationseinkünften wird eines deutlich: Gerügt wird die Widersprüchlichkeit der normativen Besteuerungsgrundlage, also die Tatsache, dass das Zusammenspiel von Erhebungsregelung und materieller Steuernorm letzten Endes zur Ineffizienz führen.⁷⁵³ Schafft also der Gesetzgeber ein Regelungssystem, welches letztlich nicht „die Gewähr seiner regelmäßigen Durchsetzbarkeit so weit wie möglich in sich selbst trägt“⁷⁵⁴, so ist die vom Gesetzgeber aufgestellte Norm selbst verfassungswidrig. Die Folge einer solchen Verfassungswidrigkeit darf dabei nicht ausufern. Sie ist vielmehr eine „ganz außergewöhnliche Rechtsfolge mangelnder Effektivität des Rechts“.⁷⁵⁵ Auch kann nicht in jedem Fall die materielle Belastungsnorm als Ausgangspunkt der Ineffektivität gesehen werden.⁷⁵⁶ Im Interesse eines insgesamt gleichheitskonformen Steuervollzugs wäre vielmehr allgemein zu beurteilen, in welcher steuerlichen Regelung der Ursprung des Vollzugsdefizits zu sehen ist. Dies wird wohl in der Regel diejenige Norm sein, die dem Vollzug tatsächlich im Weg steht. Nur dann,

⁷⁵¹ Kühn, FR 2008, 506 (511).

⁷⁵² Vgl. dazu auch Tipke, in FS Offerhaus, S. 819 (822).

⁷⁵³ Kühn, FR 2008, 506 (507).

⁷⁵⁴ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 110.

⁷⁵⁵ BVerfG v. 25.2.2008 – 2 BvL 14/05, BStBl. II 2008, 651, Juris Rn. 34.

⁷⁵⁶ Vgl. auch Kühn, FR 2008, 506 (508).

wenn diese den Vollzug hindernde Norm letztlich selbst Ausdruck verfassungsrechtlich zwingender Gründe ist, muss das Interesse an der steuerlichen Belastungsnorm dem Interesse eines gleichheitskonformen Steuervollzugs weichen, nur in diesem Fall schlägt also richtigerweise die defizitäre Verwaltungspraxis auf die materielle Steuernorm durch.

Die Frage, ob eine hinreichende Kontrolle der Steuererklärungen letztlich auf den Gesetzgeber zurückzuführen ist, ist damit in den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts zum strukturellen Vollzugsdefizit in zweifacher Hinsicht von Bedeutung: Zum einen wirkt das Fehlen einer gesetzlichen Regelung zur Gewährleistung einer hinreichenden Kontrolle bereits konstitutiv für das Bestehen eines strukturellen Vollzugsdefizits. Insofern ist bereits ohne das Vorliegen eines tatsächlichen Erhebungsmangels schon ein gleichheitswidriger Steuervollzug anzunehmen, wenn die Verifizierung der Steuererklärungen nicht auf einer hinreichenden (gesetzlichen) Regelung zurückzuführen ist. Denn schon die Nicht-Regelung oder jedenfalls nicht hinreichende Regelung, die eine vom Gesetzgeber zu erkennende Gefahr von Erhebungsmängeln begünstigt, muss konsequenter Weise für das Vorliegen eines dem Gesetzgeber zurechenbaren strukturellen Vollzugsdefizits genügen. Eines tatsächlich festzustellenden Defizits bedarf es dann nicht mehr.⁷⁵⁷ Andererseits beeinflusst die Frage auch die sich aus einem festgestellten, tatsächlich vorliegenden Vollzugsdefizit ergebene Rechtsfolge: Insofern wäre nur bei Zurechnung des Vollzugsdefizits zum Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit der materiellen Steuernorm überhaupt denkbar.⁷⁵⁸ Nur ein „normatives“ Defizit kann im Ergebnis auch die Verfassungswidrigkeit der Norm selbst bewirken. Wenn das Defizit des Steuervollzugs also in der bloßen, durch den einzelnen Finanzbeamten bewirkten Nichtbeachtung der ihm durch Verwaltung und Gesetzgeber gemachten Vorgaben führt, wäre ein normatives Vollzugsdefizit damit abzulehnen.⁷⁵⁹ Insofern käme es auch nicht darauf an, dass ein Fehlverhalten der Landesverwaltung dem Bundesgesetzgeber zugerechnet würde. Vielmehr wäre bereits der Bundesgesetzgeber seinem verfassungsrecht-

⁷⁵⁷ Vgl. auch die Aussagen bei *Funke*, AöR132 (2007), S. 168 (173), der wegen der nicht eindeutigen Zuordnung zu Norm oder Realität von einem „ambivalenten Charakter“ des strukturellen Vollzugsdefizits spricht.

⁷⁵⁸ An dieser Stelle wird dann auch die Funktion der Zurechnung deutlich: „Transformation der bloßen Mangelhaftigkeit der Verfahrensregelung in eine Verfassungswidrigkeit des materiellen Gesetzes“, *Funke*, AöR 132 (2007), 168 (185).

⁷⁵⁹ Vgl. auch *Goerlich*, ZG 1992, 303 (308).

lichen Regelungsauftrag nicht hinreichend nachgekommen, sodass bereits aus dieser defizitären Rechtslage heraus die Gefahr des gleichheitswidrigen Vollzugs bestünde. Insoweit bewirkt schon nicht die Landesverwaltung die Verfassungswidrigkeit einer Bundesnorm; der Gesetzgeber selbst hätte die Gefahr eines gleichheitswidrigen Vollzugs zu verantworten.

Im Fall des Risikomanagementsystems, deren Einrichtung zwar bedingt durch die Massenverwaltung und nicht zuletzt durch die Komplexität der materiellen Besteuerungsnormen erforderlich ist, ist es die konkrete Ausgestaltung, die zu einer Ungleichbehandlung im Belastungserfolg führen kann. Und dies nicht nur dann, wenn schon die Risikoparameter nicht zutreffend gesetzt sind, sondern auch dann, wenn bei zutreffender Ausgestaltung des Risikomanagementsystems die Ungleichbehandlung letztlich in der manuellen Prüfung liegt. Es würde wohl zu weit gehen, wollte man dem Gesetzgeber unterstellen, dass er gerade eine gleichheitswidrige Vollzugspraxis bei der gesetzlichen Regelung billigen würde. Denn wie sich gezeigt hat, ließe sich bei Beachtung der verfassungsrechtlichen Vorgaben durchaus ein rechtmäßiger Steuervollzug bewirken. Doch hat der Gesetzgeber selbst das Korsett geschnürt – oder besser gesagt offen gelassen –, in dessen Rahmen sich die Verwaltung bei der Ausgestaltung des Risikomanagements bewegen darf. Musste der Gesetzgeber also erkennen, dass die Verwaltung in der Vergangenheit von ihrem Handlungsspielraum zu weitgehend Gebrauch gemacht hat, so muss ihn richtigerweise zumindest auch eine Pflicht zur Nachbesserung der normativen Regelungen bei festgestellter gleichheitswidriger Verwaltungspraxis treffen.⁷⁶⁰ Denn mit der verfassungsrechtlichen Aufgabe des Parlaments zur Gesetzgebung geht gleichsam auch eine Pflicht einher, verfassungsmäßige Zustände herzustellen und für die Zukunft zu wahren.⁷⁶¹ Insofern ist bereits „die Untätigkeit des Gesetzgebers gegenüber faktischen Vollzugsproblemen als normatives Defizit“ zu verstehen.⁷⁶²

Aus diesem Grund ist es auch gerechtfertigt, die Feststellung des Vorliegens eines strukturellen Vollzugsdefizits nicht am tatsächlich ermittelten Defizit im

⁷⁶⁰ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, Juris Rn. 148.

⁷⁶¹ *Mellinghoff*, DStR-Beih. 2003, 3 (15); *Bryde*, Effektivität von Recht als Rechtsproblem, S. 20.

⁷⁶² *Kühn*, FR 2008, 506 (509); vgl. auch *Pelka*, StuW 2005, 378 (379); *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 554. Siehe allgemein zur Beobachtungs- und Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers bei *Mayer*, Untermaß, Übermaß und Wesensgehaltsgarantie, S. 46 f.

Steuervollzug messen zu lassen, sondern aus dem sich die tatsächlichen Defizite widerspiegelnden Regelungsgeflecht.⁷⁶³ Denn es kann schon nicht im Interesse des Rechtsstaates sein, Vollzugsdefizite, die im Regelungsgeflecht angelegt sind, erst ausbrechen zu lassen, um eine Nachbesserungspflicht des Gesetzgebers anzunehmen. Insofern ist es das Zusammenspiel aus materieller Steuernorm und den Erhebungsregelungen, welches ein solches Vollzugsdefizit bewirken oder jedenfalls ermöglichen muss. Dann reicht es – wie oben gesehen – auch aus, wenn ein solches Regelwerk die Gefahr eines unzureichenden Steuervollzugs heraufbeschwört und diese Annahme durch tatsächliche Feststellungen in der Vergangenheit lediglich Unterstützung erfährt.⁷⁶⁴

Kann das Defizit in diesem Regelungswerk verortet werden, so ist auch die Rechtsfolge der Verfassungswidrigkeit in eben jenem Regelungswerk zu suchen – und dies ungeachtet der tatsächlichen Vollzugswirklichkeit. Wenn also wie im Fall des Risikomanagementsystems der Gesetzgeber der Verwaltung einen weitreichenden Spielraum hinsichtlich der Ausgestaltung des Verwaltungsvollzugs belässt, der in hohem Maße anfällig ist, sich einerseits im Rahmen „wesentlicher“ Entscheidungen zu bewegen und andererseits eine Ungleichheit im Belastungserfolg zu bewirken, so kann die Folge in der Zurechnung zum Gesetzgeber gesehen werden, wenn es der gesetzgeberischen Pflicht entspräche, die mit dem Gestaltungsspielraum einhergehenden Gefahren weiter einzudämmen.

Während vielerorts dafür gestritten wird, dass es auf staatlicher Seite nicht darauf ankommen könne, ob nun der Gesetzgeber das Vollzugsdefizit zu verantworten habe oder die Verwaltung⁷⁶⁵, wird zu den Rechtsfolgen im letztgenannten Fall geschwiegen. Wenn aber der Gesetzgeber alles ihm seinerseits Mögliche für die Einrichtung eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs getan hat, müsste konsequenterweise die Rechtsfolge des der Verwaltung zurechenbaren

⁷⁶³ Vgl. auch *Meyer*, DÖV 2005, 551 (552); *Jacob/Vieten*, FR 2004, 482; *Winterhoff*, Steuerverfahrensrecht und tatsächliche Belastungsgleichheit, S. 198 ff.

⁷⁶⁴ Nach der hier vertretenen Auffassung ist es daher nicht haltbar, wenn das BVerfG im Fall der Spekulationseinkünfte die Wirkung der Verfassungswidrigkeit auf die Folgeregelungen versagt, weil sich „selbst fortbestehende normative Defizite möglicherweise nicht mehr in verfassungsrechtlich relevanter Weise“ auswirken und daher „der von der materiellen Steuernorm erteilte Vollzugsbefehl (...) ungeachtet defizitärer Erhebungsregeln leer(liefe)“, BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, Juris Rn. 137; siehe auch *Jacob/Vieten*, FR 2004, 482.

⁷⁶⁵ So *Hey*, in FS Kruse, S. 269 (272 f.); *Tipke*, StRO III², S. 1455.

strukturellen Vollzugsdefizits in der Verfassungswidrigkeit eben jenes Steuervollzugs an sich zu sehen sein. Demnach wären also sämtliche, durch einen solchen Vollzug zustande gekommenen Steuerbescheide rechtswidrig.⁷⁶⁶ Freilich sträubt man sich vor dieser Auslegung. Hat doch der Rückgriff auf das Gesetz den charmanten Vorteil, dass die Verfassungswidrigkeit eben jenes auch nur vom Bundesverfassungsgericht selbst festgestellt werden kann. Die Rechtswidrigkeit eines Steuerbescheides könnte hingegen jedes Finanzgericht feststellen und mehr noch: Der Finanzbeamte würde stets selbst Gefahr laufen, ohne eigene Einflussmöglichkeiten einen rechtswidrigen Steuerbescheid zu erlassen. Die Annahme eines rechtswidrigen Steuervollzugs setzt damit erhebliche Rechtsunsicherheiten in Gang. Den Steuervollzug insgesamt und damit sämtliche Steuerbescheide für rechtswidrig zu betrachten ist damit abzulehnen. Andererseits könnte man erwägen, den Steuervollzug als mit der Verfassung unvereinbar zu erklären, mit dem sich daran anschließenden notwendigen Änderungsauftrag an den Gesetzgeber. Ohne normative Anknüpfung der Verfassungswidrigkeit wäre aber bereits fraglich, welche Leistung vom Gesetzgeber verlangt wird, ob an dieser Stelle nicht bereits „Unmögliches“⁷⁶⁷ erwartet wird. Ohne normative Anknüpfung muss und kann die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu strukturellen Vollzugsdefiziten damit nur ins Leere gehen.

Im Falle eben nicht strukturell angelegter und/oder nicht im normativen Regelungssystem angelegter Erhebungsdefizite könnte der einzelne Steuerpflichtige daher nicht den verfassungswidrigen Steuervollzug rügen. Dies mag vor dem Hintergrund des effektiven Rechtsschutzes fragwürdig erscheinen. Doch muss an dieser Stelle an die bereits zuvor dargestellten, in Betracht kommenden Klagesituationen erinnert werden: Ein den Steuerpflichtigen belastenden Steuerbescheid kann im Rahmen des Finanzrechtsstreits stets gerügt werden, dem Steuerpflichtigen wird „lediglich“ verwehrt, die Verfassungswidrigkeit des Steuervollzugs insgesamt zu rügen, einen Steuervollzug also, der mangels hinreichend ausgestalteter Risikomerkmale zu weitgehend pauschaliert und die Steuerpflichtigen damit flächendeckend begünstigt. Und dies – an dieser Stelle noch einmal ganz deutlich – weil der Steuervollzug bei hinreichender normativer Ausgestaltung

⁷⁶⁶ Vgl. dazu auch *Drüen*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (274). Siehe zu dieser möglichen Konsequenz auch bei *Thiemann*, *StuW* 2018, 304 (312 f.).

⁷⁶⁷ Vgl. dazu *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 530.

dann zwar in Einzelfällen objektiv gleichheitswidrig aber eben nicht in seiner Gesamtheit verfassungswidrig ist.

Die Ursache des strukturellen Vollzugsdefizits und damit die dem Gesetzgeber zugedachte Verantwortlichkeit liegen damit in der durch die gesetzgeberischen Regelungen angelegten Gefahr einer verfassungswidrigen Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme durch die Verwaltung. Das Defizit könnte also gerade in dem der Verwaltung zugestandenem Gestaltungsspielraum liegen. Wie sich jedoch bereits gezeigt hat, ist die Geheimhaltung der Risikoparameter gerade zum Zwecke der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung angezeigt. Die Festlegung der Risikoparameter, also gerade die der Verwaltung zugestandene Feinjustierung, kann daher schon wegen der ansonsten eintretenden Ausnutzung der Faktoren nicht dem Gesetzgeber überlassen werden. Zugleich entspricht es auch dem Grundsatz der funktionsgerechten Aufgabenübertragung, dass die Finanzverwaltung die tatsächlichen Risiken erkennt und beurteilt.⁷⁶⁸ Andererseits wären zwar gerade grobe Vorgaben für die Verwaltung seitens des Gesetzgebers im Sinne der Transparenz und des Vertrauens in die Finanzverwaltung wünschenswert, stellen sich aber andererseits als der Verwaltung ohnehin bekannte verfassungsrechtliche Konkretisierungen dar. Dass mit einer solchen Vorgabe die Gefahr einer rechtswidrigen Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme nennenswert ausgeräumt würde, ist daher nicht angezeigt.

Mit anderen Worten könnte damit der dem Gesetzgeber gemachte Vorwurf in der nur unzureichenden Kontrolle der Verwaltung bei der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme liegen.⁷⁶⁹ Denn gerade bei unkontrollierten Systemen besteht auch in staatlichen Institutionen die Tendenz zu rechtswidrigem Handeln.⁷⁷⁰

2. Das Verhältnis von Transparenz, Rechtsschutz und Kontrolle

Dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wird entnommen, dass Transparenz und die Kontrolle der Verwaltung sowie die Rechtsschutzmöglichkeiten des Betroffenen in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen müssen. Kann der Einzelne mangels Transparenz schon keine ihn betreffende Benachteiligung erkennen und sich insoweit auch nicht mittels Rechtsschutzmöglichkeiten dagegen

⁷⁶⁸ Siehe dazu bereits unter D.I.6.b).

⁷⁶⁹ Vgl. auch *Drüen*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (274).

⁷⁷⁰ *Beaucamp*, DVBl. 2017, 534 (541); *Bull/Mehde*, Allgemeines Verwaltungsrecht⁹, Rn. 401 f.

wehren, kommt der Kontrolle daher eine umso höhere Bedeutung zu.⁷⁷¹ Immer dann also, wenn die Verwaltung zulässigerweise im Verborgenen agiert, erwächst daraus eine besondere staatliche Schutzpflicht. Eine solche Arbeit der Verwaltung im Verborgenen kann auch im Falle der Risikomanagementsysteme angenommen werden. Denn während zwar die Geheimhaltung der Risikoparameter im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich ist, so geht sie zwangsläufig mit einer erschwerten, wenn nicht gar unmöglichen Kenntnisnahme der Ungleichbehandlungen durch den Steuerpflichtigen einher.

a) Die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen vor den Finanzgerichten

aa) Finanzgerichtliche Kontrolle mittels Feststellungsklage

Auch im Fall des Steuervollzugs bleibt dem Steuerpflichtigen grundsätzlich der durch Art. 19 Abs. 4 GG verbürgte Weg zu den Fachgerichten offen. Im Falle einer rechtswidrig erhobenen und ihm zum Nachteil reichenden Steuer ist dieser Weg schließlich auch naheliegend.⁷⁷² Weitaus interessanter ist daneben jedoch zu fragen, ob der Steuerpflichtige auch dann Klage beim Finanzgericht erheben kann, wenn er eben nicht die materielle Rechtswidrigkeit der eigenen Steuererklärung rügt, sondern vielmehr die Rechtswidrigkeit des Steuervollzugs an sich. Denn vom letztgenannten Fall wäre auch die Situation betroffen, dass die Steuererklärung des Klägers eben nicht (jedenfalls nicht in materiell-rechtlicher Hinsicht) rechtswidrig wäre. Vielmehr würde der Kläger dann eine im Steuervollzug angelegte Ungleichbehandlung, also einen gleichheitswidrigen Steuervollzug oder aber einen einem Dritten zuteil gewordenen Vorteil rügen. Die Problematik einer solchen Klage zeigt sich jedoch stets im Zusammenspiel mit der materiellen Steuernorm. Denn während ein den Einzelnen benachteiligender Steuervollzug etwa durch rechtswidrige, weil willkürlich gesetzte Risikoparameter oder aber die fehlende Berücksichtigung von für den Steuerpflichtigen positiven Merkmalen einen Gleichheitsverstoß bewirken kann, so wird in einem anschließenden Rechtsstreit stets das konkrete steuerliche Ergebnis zum Inhalt

⁷⁷¹ BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 140; v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 214.

⁷⁷² Jedenfalls nach Durchführung eines erfolglosen Widerspruchsverfahrens.

gemacht. Insofern stellt sich zwangsläufig die Frage, inwieweit im Rahmen einer solchen Klage vor dem Finanzgericht auch eine Kontrolle des Risikomanagementsystems stattfinden kann und wird.

Bei der Rüge eines gleichheitswidrigen Steuervollzugs an sich bliebe dem Steuerpflichtigen wohl nur die Möglichkeit der Feststellungsklage nach § 41 FGO. Denn sein Begehren ist in diesem Fall auf die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Ausgestaltung des Risikomanagementsystems bzw. der Rechtswidrigkeit des Steuervollzugs an sich auszulegen. Doch ist die Feststellungsklage nur dann zulässig, wenn der Kläger geltend macht, in seinen Rechten verletzt zu sein. Denn auch im Falle der Feststellungsklage kann der Kläger jedenfalls keine Ungleichbehandlung rügen, von der er nicht betroffen ist.⁷⁷³ Klagen im Allgemeininteresse und Popularklagen sollen schließlich unzulässig sein.⁷⁷⁴ Die Finanzgerichtsbarkeit hat nur einen Rechtsschutzauftrag und nicht den Auftrag, die objektive Rechtsordnung zu gewährleisten.⁷⁷⁵ Insofern reicht der Verstoß gegen objektives Recht auch nicht aus, um eine Klagebefugnis zu begründen. Vielmehr müsste das verletzte Recht gerade Individualrechtsschutz des Bürgers bezwecken, also eine Schutznorm darstellen, die ein subjektives Recht verleiht.⁷⁷⁶

Schwierig gestaltet sich die Erfüllung dieses Merkmals im Falle einer vermeintlich rechtswidrigen aber den Kläger nicht unmittelbar benachteiligenden Verwaltungspraxis. Denn in einem solchen Fall rügt der Kläger gerade nicht den eigenen Nachteil, sondern vielmehr den einem Dritten zuteil gewordenen Vorteil. Ausgehend von der Schutznormtheorie⁷⁷⁷ wäre daher zu fragen, ob die verletzte

⁷⁷³ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 41 Rn. 8a (Okt. 2014); vgl. auch *v. Beckerath*, in Gosch, AO/FGO, § 41 FGO Rn. 19 (Okt. 2014). Dies gilt unabhängig davon, ob man nun entsprechend der Rechtsprechung in der Verwaltungsgerichtsbarkeit von einer analogen Anwendung des § 40 Abs. 2 FGO auch für Feststellungsklagen ausgeht, die Unzulässigkeit jener Klagen bereits aus dem Erfordernis „berechtigtes Interesse“ aus § 41 Abs. 1 FGO selbst entnimmt oder aber das allgemeine Rechtsschutzinteresse bedient. Siehe zusammenfassend dazu *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 41 Rn. 8 ff. (Okt. 2014) m.w.N.

⁷⁷⁴ *Tipke*, StRO III², S. 1531.

⁷⁷⁵ *Tipke*, StRO III², S. 1531.

⁷⁷⁶ *Tipke*, StRO III², S. 1532; siehe allgemein zu verwaltungsgerichtlichen Klagen *Schmidt-Aßmann*, in Verwaltungskontrolle, S. 9 (22 f.).

⁷⁷⁷ *Bühler*, Die subjektiv öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung, S. 224.

Norm zumindest auch den Schutz von Individualinteressen bezweckt.⁷⁷⁸ In Abgrenzung zum Allgemeininteresse müsste der Betroffene daher gerade ein gesetzlich oder rechtlich geschütztes Interesse geltend machen. Der ihn vermeintlich getroffene Nachteil bzw. der einem Dritten zuteil gewordene Vorteil dürfte sich daher nicht als bloßer Reflex des objektiven Rechts darstellen.⁷⁷⁹

Anknüpfen könnte man an dieser Stelle bereits an den den Steuerpflichtigen benachteiligenden Steuerbescheid, jedenfalls dann, wenn dieser dem Steuerpflichtigen eine Zahlungspflicht auferlegt. Ein belastender rechtswidriger Verwaltungsakt verletzt den Betroffenen schließlich stets in seinen Rechten.⁷⁸⁰ Andererseits würde dann demjenigen, der einen begünstigenden Steuerbescheid erhält, etwa im Falle eines Erstattungsanspruchs, die Feststellungsklage verwehrt. Doch zielt an dieser Stelle die Feststellungsklage gerade nicht auf die Rüge des konkreten Steuerbescheides ab, sondern auf die Rüge einer verfassungswidrigen Verwaltungspraxis. Anknüpfungspunkt kann daher schon nicht die Frage sein, ob der einzelne Steuerbescheid belastend oder begünstigend wirkt, sondern ob der konkrete Steuervollzug rechtswidrig ist und dies unabhängig von der Rechtmäßigkeit des einzelnen Steuerbescheids.

Als verletzte Norm wäre vorliegend wohl – jedenfalls in einem ersten Schritt⁷⁸¹ – auf den Gleichheitssatz selbst abzustellen.⁷⁸² Die verschiedenen Möglichkeiten objektiver Gleichheitsverstöße durch die Ausgestaltung des Risikomanagementsystems wurden oben bereits eingehend erläutert. Insofern ist jedoch fraglich, ob ein solcher Gleichheitsverstoß schon ausreicht, um die Klagebefugnis eines jeden – auch eines nicht unmittelbar Benachteiligten – zu begründen. Denn schließlich wäre genau dies die Folge: Bei Vorliegen von Vollzugsmängeln könnte

⁷⁷⁸ BFH v. 25.4.2018 – VI R 64/15, n.v., Juris Rn. 25; v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. 1998, 63, Juris Rn. 30; *Schenke*, in Kopp/Schenke, VwGO²³, § 42 Rn. 83 ff.; v. *Beckerath*, in Gosch, AO/FGO, § 40 FGO Rn. 16 (Okt. 2015); *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 40 FGO Rn. 43 (Okt. 2014); *Englisch*, StuW 2008, 43 (46 ff.).

⁷⁷⁹ BVerfG v. 9.1.1991 – 1 BvR 207/87, BVerfGE 83, 182, Juris Rn. 44; BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. 1998, 63, Juris Rn. 21; *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 40 FGO Rn. 43 (Okt. 2014).

⁷⁸⁰ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 40 FGO, Rn. 41 (Okt. 2014).

⁷⁸¹ Die Frage ist im Ergebnis davon abhängig, ob man das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits bejaht und insbesondere, welche Folgen aus diesem gezogen werden. Siehe dazu bereits unter D.II.1.

⁷⁸² Siehe zur Beurteilung des allgemeinen Gleichheitssatzes als subjektives Recht auf Rechtsanwendungsgleichheit allgemein bei *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 450 ff. m.w.N.; *Schoch*, DVBl. 1988, 863 (867 f.).

tatsächlich auch derjenige klagend, der eben nicht von diesen betroffen ist. Insofern fragt man sich unwillkürlich, wo hier noch die Grenze zu ziehen wäre oder ob diese Sichtweise schließlich einen „allgemeinen Gesetzesvollziehungsanspruch“ begründet.⁷⁸³ Dabei scheint das Steuerrechtsverhältnis auf den ersten Blick als Zwei-Personen-Konstellation ausgestaltet zu sein, also insbesondere zwischen Steuerpflichtigem und Staat. Betrachtet man jedoch die sich aus dem Gleichheitssatz ergebenden Konsequenzen insbesondere im Hinblick auf die Rechtsanwendungsgleichheit und Gleichheit im Belastungserfolg, so betreffen diese doch gerade sämtliche Steuerpflichtige. Wenn aber auf sämtliche Steuerpflichtige das Recht gleichermaßen angewendet werden soll, so müsste dem einzelnen Steuerpflichtigen auch das Recht zugebilligt werden, einen Mangel in der Rechtsanwendungsgleichheit zu rügen und das auch dann, wenn er selbst nicht unmittelbar betroffen ist. So führt *Tipke* aus: „Man kann auch sagen, eine Norm, die viele oder alle betroffenen schützt, schützt auch jeden einzelnen Betroffenen und gewährt diesem Individualschutz.“⁷⁸⁴

Es stellt sich also die Frage, ob es so etwas wie einen allgemeinen Gesetzesvollziehungsanspruch gibt. Gegen eine solche Annahme spricht jedoch, dass sich in einem solchen Anspruch letztlich nur das Bedürfnis ausdrücken würde, die staatlichen Organe zu objektiv gleichmäßigem und gesetzmäßigem Handeln zu bewegen.⁷⁸⁵ Ein derart weitreichender Kontrollauftrag kommt dem einzelnen Bürger jedoch nicht zu.⁷⁸⁶ „Das allgemeine Interesse, dass (sic!) jedermann seine Steuern nach Maßgabe des Gesetzes entrichtet, ist keine hinreichende Grundlage, um dem Steuerzahler die Klägerrolle gegen jedermann zuzuweisen.“⁷⁸⁷

Auch steht an dieser Stelle insbesondere die Frage im Raum, ob die Feststellungsklage tatsächlich dem Begehren des Klägers entspräche. So führt *Eckhoff* zutreffend aus, dass derjenige, der sich gegen einzelne Vollzugsfehler wehren

⁷⁸³ Vgl. dazu *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 40 FGO Rn. 48 (Okt. 2014). Siehe dazu auch bei *Wollenschläger*, in vM/K/S, GG, Band I⁷, Art. 3 Abs. 1 Rn. 216; *F. Kirchhof*, in FS Merten, S. 109 (114 f.).

⁷⁸⁴ *Tipke*, StRO III², S. 1533.

⁷⁸⁵ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 258.

⁷⁸⁶ *Thiemann*, StuW 2018, 304 (312).

⁷⁸⁷ *Trzaskalik*, DStJG 5 (1982), S. 315 (336), der aus diesem Grund die Einführung eines „objektiven Beanstandungsverfahrens“ diskutiert, im Ergebnis aber wegen der befürchteten erheblichen Beeinträchtigung der durchaus erwünschten zentralen Steuerung des Verwaltungshandelns ablehnt.

möchte, wohl kaum erwarten könne, „die Höhe der eigenen Steuerlast tatsächlich konkret zu beeinflussen.“⁷⁸⁸ Seine Gründe für das Vorgehen gegen die vermeintliche Begünstigung eines Dritten lägen wohl vielmehr im privaten oder geschäftlichen Bereich, als dass die Sorge um den Gesamtvollzug ihn zu einer Klage motiviert hätte.⁷⁸⁹ Geht es dem Steuerpflichtigen daher um die Feststellung, dass die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme rechtswidrig erfolgt ist, dass also die Finanzverwaltung rechtswidrig agiert, so wäre entsprechend der erforderlichen Verletzung eines subjektiven Rechts eine Klage nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige geltend machen könnte, von der Ungleichbehandlung tatsächlich betroffen zu sein. Denn es reicht nicht aus, dass der Steuerpflichtige die Schlechterstellung einer Vergleichsgruppe rügt, wenn er selbst dieser schlechter gestellten Vergleichsgruppe nicht angehört.⁷⁹⁰ An dieser Stelle bestünde jedoch bereits das Problem der wohl flächendeckenden Unwissenheit der Steuerpflichtigen hinsichtlich einer solchen Vollzugspraxis.

Motiviert den Steuerpflichtigen hingegen die tatsächliche eine Sorge um den Gesamtvollzug, so würde eine solche Rüge des gesamten Steuervollzugssystems auf die Frage der Rechtswidrigkeit oder gar Verfassungswidrigkeit eben jenes abzielen. Eine solche Klage wäre jedoch nur dann erfolgreich, wenn die Verfassungswidrigkeit in einem Defizit des Gesetzgebers zu finden wäre.⁷⁹¹ Doch kann nur das Bundesverfassungsgericht einen solchen Gleichheitsverstoß verbindlich feststellen.⁷⁹² Insofern müsste der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde verwiesen werden, die wegen der sich aus der mangelnden Transparenz ergebenden besonderen Gefährdungslage wiederum ohne Beschreiten des Rechtsweges zulässig ist.⁷⁹³

bb) Die Ermittlung des Sachverhalts durch die Finanzgerichte

Die Finanzgerichte haben den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen, § 76 Abs. 1 S. 1 FGO. Insofern ist das Finanzgericht grundsätzlich dazu verpflichtet,

⁷⁸⁸ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 557.

⁷⁸⁹ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 557.

⁷⁹⁰ *Desens*, AöR 133 (2008), S. 404 (429).

⁷⁹¹ Siehe dazu bereits unter D.II.1.f).

⁷⁹² *Seer*, in T/K, AO/FGO, VerfRS Rn. 14 (Okt. 2011); *Tipke*, StRO III², S. 1534.

⁷⁹³ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 83.

Entscheidungsreife herbeizuführen.⁷⁹⁴ Dazu hat es den entscheidungserheblichen Sachverhalt so vollständig wie möglich und bis zur Grenze der Zumutbaren, d.h. unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel, aufzuklären.⁷⁹⁵ Die Verpflichtung der Finanzbehörden zur Ermittlung des Sachverhalts (§§ 88, 89 Abs. 1 AO) wird hierdurch nicht berührt, § 76 Abs. 4 FGO. Auch die finanzgerichtliche Sachverhaltsaufklärung geht daher grundsätzlich vom Untersuchungsgrundsatz aus.⁷⁹⁶ Ebenso wie die finanzbehördliche Sachverhaltsaufklärung ist jedoch auch die finanzgerichtliche Sachverhaltsaufklärung stark von der Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten geprägt (siehe u.a. §§ 76 Abs. 1 S. 2-4, Abs. 3, 77, 79b, 80, 93 FGO);⁷⁹⁷ wengleich auch die Finanzgerichte an das Vorbringen und die Beweisangebote der Beteiligten nicht gebunden sind (§ 76 Abs. 1 S. 5 FGO). Im Übrigen kann das Gericht nur dann tätig werden, wenn der Kläger es angerufen hat (sog. Dispositionsmaxime, siehe u.a. §§ 40 Abs. 1, 41, 114, 115 Abs. 1, 116 FGO). Der Kläger ist es also, der entscheidet, ob und in welchem Umfang das Gericht tätig wird (vgl. auch § 96, § 67 FGO).⁷⁹⁸ Insofern kommt es auch im Fall der finanzgerichtlichen Sachverhaltsaufklärung zwangsläufig zu einem Informationsgefälle zwischen Beteiligtem und Gericht, was letztlich gegen die Annahme einer Alleinverantwortung des Finanzgerichts spricht.⁷⁹⁹ Auch hier ist daher vielmehr von einer Verantwortungsgemeinschaft zu sprechen, bei der die Letztverantwor-

⁷⁹⁴ BFH v. 29.3.1995 – II R 13/94, BStBl. II 1995, 542, Juris Rn. 15 ff.; v. 15.9.1988 – IV R 134/86, BFH/NV 1990, 10, Juris Rn. 15 ff.; *Krumm*, in T/K, AO/FGO, § 76 FGO Rn. 18 (Feb. 2018); *Herbert*, in Gräber⁸, § 76 FGO Rn. 14.

⁷⁹⁵ BFH v. 2.9.2016 - IX B 66/16, BFH/NV 2017, 52, Juris Rn. 6; v. 21.6.2016 – III B 29/16, BFH/NV 2016, 1483, Juris Rn. 11; v. 3.12.2009 – VI R 58/07, BStBl. II 2010, 531 (532) – Juris Rn. 11; v. 2.12.2009 – VI B 124/08, BFH/NV 2010, 638, Juris Rn. 9; v. 11.3.1988 – III R 288/84 u.a., BFH/NV 1989, 507, Juris Rn. 17; v. 30.5.1967 – II 120/63, BStBl. III 1967, 520, Juris Rn. 10, st. Rspr.

⁷⁹⁶ BFH v. 1.3.2018 – V R 18/17, DStR 2018, 1169, Juris Rn. 20; v. 16.1.2018 – VI R 2/16, BFH/NV 2018, 712, Juris Rn. 18; *Krumm*, in T/K, AO/FGO, § 76 FGO, Rn. 24 (Feb. 2018); *Nierhaus*, Beweismaß und Beweislast, S. 261 ff. Siehe zum Untersuchungsgrundsatz im Verwaltungsprozessrecht *Schenke*, in Kopp/Schenke, VwGO²³, § 86 Rn. 1; *Rixen*, in Sodan/Ziekow, VwGO⁴, § 86 Rn. 7.

⁷⁹⁷ BFH v. 3.6.2003 – IX R 46/00, BFH/NV 2004, 46, Juris Rn. 8; v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. 89, 462, Juris Rn. 16; *Martin*, BB 1986, 1021 (1022).

⁷⁹⁸ *Krumm*, in T/K, AO/FGO, § 76 FGO Rn. 7 (Feb. 2018).

⁷⁹⁹ Für die Annahme einer Alleinverantwortung hingegen *Rixen*, in Sodan/Ziekow, VwGO⁴, § 86 Rn. 12 f.; *Nierhaus*, Beweismaß und Beweislast, S. 277 f.

tung – ebenso wie bei der Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzbehörden – bei der öffentlichen Hand, also dem Finanzgericht verbleibt.⁸⁰⁰

Die Konsequenz einer solchen Letztverantwortung ist, dass das Finanzgericht im Falle eines streitigen Sachverhalts selbst die notwendigen Ermittlungsmaßnahmen einleitet. Der im Zivilprozess wichtige Begriff des Beweisführers ist dem Finanzgerichtsprozess fremd.⁸⁰¹ Dabei gelten auch im Finanzgerichtsprozess die bereits aufgestellten Grundsätze hinsichtlich des Beweismaßes. Insofern ist auch das Finanzgericht nur dann zu weiteren Nachforschungen angehalten, wenn sich „tatsächliche Zweifel nach Lage der Akten und dem Ergebnis der bisherigen Verhandlung aufdrängen“.⁸⁰²

Die risikoorientierte Aufklärung eines Steuerfalles nach § 88 Abs. 5 AO schlägt damit grundsätzlich nicht auf die finanzgerichtliche Sachverhaltsermittlung durch.⁸⁰³ Nähme man hingegen an, die Finanzgerichte seien an Pauschalierungen und Typisierungen der Finanzverwaltung gebunden, müsste die richterliche Kontrolle auch an dieser Stelle auf eine bloße Plausibilitätsprüfung beschränkt sein.⁸⁰⁴ Dabei stellt sich jedoch das Problem, dass auch das Finanzgericht nicht nur den Inhalt der Pauschalierung nicht kennt.⁸⁰⁵ Schon die rechtliche Qualifizierung eines Risikoparameters als eine solche Pauschalierung oder Typisierung setzt die – im Finanzgerichtsprozess schon aus praktischen Gründen nicht leistbare – Kenntnis eben jener tatsächlichen Wirkung im Steuervollzug voraus. Hinzukommt, dass die Finanzgerichte in der Praxis nur äußerst selten Beweisaufnahmen durchführen. „Wenn überhaupt, dann überlegen die Finanzgerichte, ob sie einem *ausdrücklich* gestellten Beweisanspruch nachkommen müssen.“⁸⁰⁶

Wenn jedoch der Steuerpflichtige einen ungleichmäßigen Steuervollzug rügt, so stellt sich naturgemäß die Frage, ob und inwieweit es ihm überhaupt möglich ist, diesen Vorwurf substantiiert zu belegen. Schließlich legt § 88 Abs. 5 S. 4 AO

⁸⁰⁰ *Krumm*, in T/K, AO/FGO, § 76 FGO Rn. 3 (Feb. 2018); *Kaufmann*, Untersuchungsgrundsatz und Verwaltungsgerichtsbarkeit, S. 432 ff.

⁸⁰¹ *Krumm*, in T/K, AO/FGO, § 76 FGO Rn. 19 (Feb. 2018).

⁸⁰² *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 189; *Krumm*, in T/K, AO/FGO, § 176 FGO Rn. 20 (Feb. 2018) jeweils m.w.N.

⁸⁰³ *Drüen*, in DFGT 12-14 (2015/2016/2017), S. 250 (256).

⁸⁰⁴ Vgl. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 249.

⁸⁰⁵ Siehe zur Offenlegung der Risikoparameter im Finanzgerichtsverfahren sogleich.

⁸⁰⁶ *Kulosa*, in FS BFH Band II, S. 1831 (1859).

fest, dass die Einzelheiten der Risikomanagementsysteme nicht veröffentlicht werden dürfen, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Sinn und Zweck dieser Regelung ist es zu verhindern, dass Steuerpflichtige ihr Erklärungsverhalten an der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme ausrichten.⁸⁰⁷ Zwar wäre es aus dem Bedürfnis einer wachsenden Steuermoral wünschenswert, wenn die Verwaltung von der Möglichkeit der Veröffentlichung der Einzelheiten der Risikoparameter insoweit Gebrauch machte, als die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht gefährdet würde.⁸⁰⁸ Ob die Veröffentlichung jedoch auch einen Vorteil hinsichtlich der Rechtsschutzmöglichkeiten der Betroffenen bewirkt, muss indes stark bezweifelt werden. Denn schließlich liegt es im Ermessen der Finanzverwaltung, inwiefern sie überhaupt der Forderung nach Transparenz nachkommen wird. Im Übrigen ist die Grenze zwischen einer der Rechtsstaatlichkeit dienenden und einer eben jener gefährdenden Veröffentlichung von Einzelheiten jedenfalls dann überschritten, wenn die Risikoparameter selbst veröffentlicht würden. Doch ist genau diese Kenntnis erforderlich, um der Verwaltung den Vorwurf eines in diesem Sinne ungleichmäßigen Steuervollzugs zu machen. Derartige Tatsachen und Beweismittel gehören jedoch der vom Finanzamt „beherrschten Informations- und Tätigkeitssphäre“ an.⁸⁰⁹ Insofern käme es wohl gerade in einem solchen, die Einzelheiten des Risikomanagementsystems betreffenden Verfahren im Zweifel auf die Letztverantwortung des Finanzgerichts an.

Dem sich dadurch ergebenden Spannungsverhältnis vom Recht des Betroffenen auf effektiven Rechtsschutz einerseits und dem zur Wahrung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung erforderlichen Geheimhaltungsschutz andererseits soll § 86 FGO Rechnung tragen.⁸¹⁰ So sind die Behörden grundsätzlich zur Vorlage von Urkunden und Akten, zur Übermittlung elektronischer Dokumente und zu Auskünften verpflichtet. Diese Pflicht soll nur insoweit eingeschränkt sein, als entweder durch das Steuergeheimnis geschützte Verhältnisse Dritter unbefugt offenbart würden (§ 86 Abs. 1 FGO), Nachteile hinsichtlich des Wohls des Bundes oder eines deutschen Landes zu befürchten wären oder die

⁸⁰⁷ BT-Drucks. 18/7457, S. 70.

⁸⁰⁸ Siehe dazu bereits unter D.I.3.b)dd).

⁸⁰⁹ *Krumm*, in T/K, AO/FGO, § 76 FGO Rn. 84 (Feb. 2018).

⁸¹⁰ Vgl. dazu *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 86 FGO Rn. 1 f. (Juli 2017); *Trossen*, FR 2015, 1021 (1024).

Vorgänge aus anderen Gründen nach einem Gesetz oder ihrem Wesen nach geheim gehalten werden müssen (§ 86 Abs. 2 FGO). Diese Einschränkung wurde in § 86 Abs. 2 S. 2 FGO im Zuge des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens⁸¹¹ um das Interesse bezüglich der Geheimhaltung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme erweitert.

Ergänzend zu § 88 Abs. 5 S. 4 AO sollen diese Einzelheiten daher auch in einem finanzgerichtlichen Verfahren nicht veröffentlicht werden dürfen, soweit die Gleichmäßigkeit oder Gesetzmäßigkeit der Besteuerung dadurch gefährdet würde. Insofern ist jedoch eine konkrete Gefährdung der Gleichmäßigkeit oder Gesetzmäßigkeit der Besteuerung erforderlich, die von der obersten Aufsichtsbehörde schlüssig dargelegt werden muss (konditionierter Geheimnisvorbehalt).⁸¹² Um in einem solchen Fall das Recht des Betroffenen auf effektiven Rechtsschutz zu wahren, wurde das sog. in camera-Verfahren vor dem Bundesfinanzhof nach § 86 Abs. 3 FGO eingeführt.⁸¹³ In diesem Zwischenverfahren soll geprüft werden können, ob die Weigerung der Behörde auf Auskunft bzw. Datenübermittlung rechtmäßig ist. Dabei stellt der Bundesfinanzhof fest, ob die Behörde die tatsächlichen Grundlagen sorgfältig zusammengetragen und richtig eingeschätzt, zutreffende Bewertungen und Prognosen im Rahmen der Tatbestandsmerkmale der Norm vorgenommen und die Interessen des Betroffenen an der Auskunftserteilung einerseits und diejenigen der Behörde an der Geheimhaltung andererseits angemessen abgewogen hat.⁸¹⁴ Liegt der Ursprung der vom Kläger gerügten Ungleichbehandlung daher in den Risikoparametern selbst, so wird auch der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis kommen, dass eine Offenlegung wegen der Gefährdung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu unterbleiben hat.

Nach der aktuellen Gesetzeslage insbesondere hinsichtlich § 88 Abs. 5 S. 4 AO und § 86 Abs. 2 S. 2 FGO ist es daher den Finanzgerichten mangels Kenntnis der Einzelheiten der Risikoparameter schon gar nicht möglich, eine dadurch

⁸¹¹ Gesetz vom 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1679.

⁸¹² *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 86 FGO Rn. 14, 13 (Juli 2017).

⁸¹³ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 86 FGO Rn. 3, 16 ff. (Juli 2017); siehe zur Einführung des in camera-Verfahrens im Rahmen des Verwaltungsrechtsschutzes *Bröhmer*, Transparenz als Verfassungsprinzip, S. 244 ff.

⁸¹⁴ Vgl. BVerfG v. 27.10.1999 – 1 BvR 385/90, BVerfGE 101, 106, Juris Rn. 77.

bewirkte Ungleichbehandlung tatsächlich festzustellen.⁸¹⁵ Während dessen hätte zwar der Bundesfinanzhof im Falle des Antrags des Betroffenen auf Durchführung des Verfahrens nach § 86 Abs. 3 FGO die Einsicht in die entsprechenden Merkmale, ist aber nicht zur Überprüfung ihrer Verfassungsmäßigkeit angehalten und im Übrigen zu einer solchen – jedenfalls über die Feststellung einzelner diskriminierender Risikoparameter hinaus – mangels umfassender Kenntnis der Vollzugswirklichkeit auch rein tatsächlich nicht in der Lage.⁸¹⁶ Wenngleich also ein solches in camera-Verfahren grundsätzlich im Rahmen von geheimhaltungsbedürftigen Sachverhalten dem Einzelnen zu einem effektiveren Rechtsschutz verhelfen mag⁸¹⁷, so ist dieses Verfahren doch im Falle eines gleichheitswidrigen Steuervollzugs mittels Risikomanagementsystemen allein wegen der Geheimhaltungsbedürftigkeit der Risikoparameter schon zur Ineffektivität verdammt.

Mangels Kenntnis der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme bliebe dem Finanzgericht daher nur die Möglichkeit anhand der ihm übermittelten Akten zu entscheiden, ob eine Ungleichbehandlung im Steuervollzug vorliegt oder eben nicht. Dies erscheint jedoch bereits mangels Vergleichsmaßstabs mit anderen Steuererhebungen schwierig bis unmöglich.⁸¹⁸ Die von *Ahrendt* befürchtete „Entkoppelung“⁸¹⁹ des materiellen Steuerrechts vom Besteuerungsverfahren wird daher durch die nur unzureichenden Rechtsschutzmöglichkeiten noch bestärkt.

Die Feststellung eines verfassungswidrigen Steuervollzugs durch die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme weist damit mehrere Probleme auf: beginnend mit der Schwierigkeit des Klägers, die mögliche Ungleichbehandlung mangels Kenntnis der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme überhaupt substantiell darzulegen, über die Frage, ob mangels eingetretenen Nachteils überhaupt die entsprechende Klagebefugnis gegeben ist, bis hin zu der schließlich unüberwindbaren Hürde, dass auch das Finanzgericht keine hinreichende Kenntnis über die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme erlangen wird.

⁸¹⁵ *Driien*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (273).

⁸¹⁶ Vgl. auch *Thiemann*, *StuW* 2018, 304 (312).

⁸¹⁷ *Bröhmer*, *Transparenz als Verfassungsprinzip*, S. 244 ff.

⁸¹⁸ Vgl. dazu auch *Driien*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (273).

⁸¹⁹ *Ahrendt*, *NJW* 2017, 537 (539).

cc) Abschließende Beurteilung der Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen vor dem Finanzgericht

Insbesondere im Bereich der Finanzkontrolle wurden schon früh die Schwächen einer gerichtlichen Kontrolle erkannt. Die Notwendigkeit des Staates zur Erhebung von Steuern ist nur bedingt justiziabel; im Übrigen ist die Kontrolle durch die Finanzgerichte auf den Individualrechtsschutz ausgerichtet.⁸²⁰ Die finanzgerichtliche Kontrolle steht damit vor vielen Hürden: Dies ergibt sich zum einen aus der fehlenden tatsächlichen Möglichkeit der Finanzgerichte, die Vollzugswirklichkeit unter Berücksichtigung der Risikoparameter zu beurteilen. Bereits aus diesem Grund wurde dieser „intransparente und undurchsichtige Bereich der Finanzverwaltung“ als „mit rechtsstaatlichen Prinzipien nicht vereinbar“ beschreiben.⁸²¹ Auch die damit einhergehende „Gefahr einer Verletzung des Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz gemäß Art. 19 Abs. 4 GG“ wurde gerügt.⁸²² Andererseits besteht auch die im Rahmen des Steuerrechts allseits bekannte Problematik einer subjektiven Rechtsverletzung: So ist im Fall der eigenen fehlenden Belastung des Steuerpflichtigen eine allgemeine Klage auf Feststellung eines gleichheitswidrigen Steuervollzugs aufgrund eines somit begründeten Gesetzesvollziehungsanspruchs schon nicht zulässig. Auch eine richterliche Kontrolle ist daher nicht dazu geeignet, die „strukturelle Vernachlässigung der Einzelfälle durch die Verwaltung“ vollständig aufzufangen.⁸²³

Die fehlenden Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen stellen jedoch nicht bloß im Hinblick auf das Recht auf effektiven Rechtsschutz aus Art. 19 Abs. 4 GG ein verfassungsrechtliches Problem dar: Hinzu kommen die in den letzten Jahren deutlich zu verzeichnenden Rückgänge bei den Neuzugängen finanzgerichtlicher Klagen⁸²⁴ und die damit einhergehenden Auswirkungen auf die mittels Rechtsschutzmöglichkeiten verfassungsrechtlich notwendige Kontrollfunktion der Judikative gegenüber Exekutive und Legislative. So scheinen die in dieser Arbeit vielerorts kritisierten Wertgrenzen zwar gerade federführend für

⁸²⁰ *Degenhardt*, in VVDStRL 55 (1996), S. 190 (199 f.) m.w.N.

⁸²¹ DAV, Stellungnahme v. Januar 2015, S. 9 f.; vgl. auch Bundessteuerberaterkammer, Stellungnahme v. 5.4.2016, S. 8.

⁸²² Deutscher Richterbund und Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, gemeinsame Stellungnahme v. September 2015, S. 8.

⁸²³ *Kirchhof*, in FS BFH Band I, S. 361 (379); vgl. auch *Thiemann*, StuW 2018, 304 (311 ff.).

⁸²⁴ Statistisches Bundesamt, Fachserie 10 Reihe 2.5, 2016, S. 12.

einen insgesamt rechtswidrigen Steuervollzug; dies ergibt sich insbesondere dann, wenn die Wertgrenzen nicht mehr den „wahren“ Sachverhalt abzubilden vermögen, also zu weitreichend sind. Doch stellt sich damit ein rechtswidriger Steuervollzug ein, von dem der Steuerpflichtige gerade profitiert. Daher werden wohl jedenfalls derartige Wertgrenzen schon gar nicht zur richterlichen Überprüfung durch das Finanzgericht gelangen.⁸²⁵ Insoweit besteht nicht nur die Gefahr, dass die Finanzgerichte „ihrer Hauptaufgabe“ hinsichtlich der Gewährleistung der gleichheitsgerechten Anwendung des Steuerrechts nicht mehr gerecht werden.⁸²⁶ Fehlende Möglichkeiten durch den Steuerpflichtigen zur Klärung einer finanzgerichtlichen Klage nehmen den Finanzgerichten auch selbst ihre Aufgabe zur Letztinterpretation des Steuergesetzes und damit auch dem Bundesfinanzhof die Aufgabe zur Vereinheitlichung des Steuerrechts. Denn auf diese Art werden immer weniger rechtliche Fragestellungen den Gerichten vorgelegt, was sich letztlich auch auf die Aufgabe des Bundesfinanzhofes auswirkt, eine einheitliche Steuerrechtspraxis und -rechtsprechung zu erreichen.⁸²⁷

b) Die Kontrolle der Risikomanagementsysteme durch die Rechnungshöfe

aa) Die Notwendigkeit der Kontrolle der Risikomanagementsysteme

„Rechtliche Garantien sind im Ernstfall nur so viel wert wie ihre Kontrolle. Dies gilt auch und gerade für die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.“⁸²⁸ Doch stellt sich die unbefriedigende Situation ein, dass die abschließende Beurteilung hinsichtlich einer möglichen Rechtswidrigkeit des Steuervollzugs mittels Risikomanagementsysteme der Kenntnis der festgelegten Einzelheiten bedürfte. Dies gilt nicht nur für die abstrakte Beurteilung des Risikomanagementsystems in der vorliegenden Arbeit, sondern auch im Rahmen der Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen. Wie also kann von Kontrolle der Verwaltung noch die Rede sein, wenn keine gerichtliche Beurteilung der Ausgestaltung der Risikomanage-

⁸²⁵ *Driën*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (273).

⁸²⁶ So die Aussage von Rudolf Mellinshoff im Vortrag beim Abschiedssymposium für Dieter Birk am 8.7.2011 an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, siehe dazu bei *Kempny*, *StuW* 2011, 377 (380); vgl. auch *Driën*, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (273).

⁸²⁷ *Trossen*, FR 2015, 1021 (1022 f.).

⁸²⁸ *Sachs*, *Jur. int.* 2014, 58 (63).

mentssysteme herbeigeführt werden kann?⁸²⁹ Doch sind es nicht allein die Fachgerichte, die mit der Aufgabe der Kontrolle der Verwaltung betraut sind. So geht das Grundgesetz von der Gewaltenteilung als tragendes Organisationsprinzip aus, dessen Bedeutung „in der politischen Machtverteilung, dem Ineinandergreifen der drei Gewalten und der daraus resultierenden Mäßigung der Staatsherrschaft“ sowie dem Schutz der Freiheit des Einzelnen liegt.⁸³⁰ Insbesondere die Verwaltungskontrolle wird dabei als „wichtiges Gegengewicht zu unvermeidlichen Verselbständigungstendenzen“⁸³¹ begriffen. Insofern wäre zu fragen, ob auch unabhängig von der finanzgerichtlichen Kontrolle im Individualrechtsschutz eine Machtausgewogenheit in der Gestalt vorliegt, dass die mittels Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme möglichen aber nicht zwangsläufig eintretenden Gleichheitsverstöße verhindert werden. So könnte der Gesetzgeber bereits bei der Schaffung der gesetzlichen Grundlagen in Kombination mit den bereits eingerichteten, mit der Kontrolle der Verwaltung betrauten Institutionen ein ausreichendes Kontrollregime geschaffen haben.⁸³²

bb) Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Prüfung durch die Rechnungshöfe

Mit der Befugnis der Bundesregierung zur Ausführung des vom Haushaltsgesetzgeber bestimmten Haushaltes geht auch eine Kontrollkompetenz eben jenes Gesetzgebers einher.⁸³³ Dabei stellen die Rechnungshöfe die wichtigsten Träger der Finanzkontrolle dar.⁸³⁴ Insoweit bestimmt Art. 114 Abs. 1 GG, dass der Bundesfinanzminister dem Bundestag und dem Bundesrat über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden im Laufe des nächsten

⁸²⁹ Vgl. dazu auch *Braun Binder*, DStZ 2016, 526 (531); *Carlé*, KÖSDI 2009, 16342 (16345).

⁸³⁰ BVerfG v. 2.6.2015 – 2 BvE 7/11, BVerfGE 139, 194, Juris Rn. 104; v. 20.6.1967 – 2 BvL 10/64, BVerfGE 22, 106, Juris Rn. 19; v. 27.4.1959 – 2 BvF 2/58, BVerfGE 9, 268, Juris Rn. 56; v. 28.11.1957 – 2 BvL 11/56, BVerfGE 7, 183, Juris Rn. 21; v. 18.12.1953 – 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225, Juris Rn. 54; siehe dazu bei *Degenhardt*, VVDStRL 55 (1996), S. 190 (197 ff.); *Krebs*, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 11; *Stern*, Staatsrecht II, S. 539. Siehe dazu bereits unter C.II.

⁸³¹ *Schmidt-Aßmann*, in *Verwaltungskontrolle*, S. 9 (37).

⁸³² Siehe zu den derzeit geltenden verwaltungsinternen Kontrollmechanismen unter D.I.3.e).

⁸³³ Siehe allgemein zur Notwendigkeit der Finanzkontrolle durch die Rechnungshöfe bei *Degenhardt*, VVDStRL 55 (1996), S. 190.

⁸³⁴ *Schulze-Fietz*, VVDStRL 55 (1996), S. 231 (235); siehe auch *Kloepfer*, Finanzverfassungsrecht, S. 424.

Rechnungsjahres zur Entlastung der Bundesregierung Rechnung zu legen hat. Dabei entspricht die Pflicht des Bundesfinanzministers zur Rechnungslegung auch der Pflicht des Haushaltsgesetzgebers, über die Entlastung zu beschließen.⁸³⁵

Die verfassungsrechtliche Grundlage der Kontrolle durch den Bundesrechnungshof findet sich dann in Art. 114 Abs. 2 GG. Danach soll der Bundesrechnungshof die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes prüfen. Die wesentlichen Organisations- und Verfahrensfragen sind dabei im BRHG geregelt; die Ausgestaltung der Einzelheiten der Organisation und der Entscheidungsverfahren überlässt das BRHG hingegen der Geschäftsordnung (§§ 20, 20a Abs. 2 S. 3 BRHG).⁸³⁶

Das Grundgesetz enthält mit Art. 114 GG zum einen eine Bestandsgarantie und sichert damit die Existenz des Bundesrechnungshofes⁸³⁷; zum anderen beinhaltet die Norm eine funktionale Garantie. Diese besteht darin, nicht nur die parlamentarische Kontrolle der Haushaltsführung der Regierung zu sichern, sondern auch die Regierung bei der Überwachung der Verwaltung zu unterstützen.⁸³⁸ Dabei nimmt der Bundesrechnungshof eine Sonderstellung im verfassungsrechtlichen Gefüge ein. Eine eindeutige Zuordnung des Bundesrechnungshofes zur Legislative, Exekutive oder Judikative ist nicht möglich.⁸³⁹

Als Aufgabe normiert Art. 114 Abs. 2 GG die Rechnungsprüfung sowie die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes. Gemeint ist damit eine Überwachung der Haushaltsführung durch Rechnungs-, Verwaltungs- und Verfassungskontrolle.⁸⁴⁰ Neben der Prüfung der vom Bundesfinanzminister vorgelegten Jahresrechnung und der in Art. 114 Abs. 2 S. 3 GG normierten Pflicht zur Berichterstattung ist der Bundesrechnungshof somit auch zu einer darüber hinaus gehenden „rechnungsunabhängigen Finanzkontrolle“ angehalten. Insoweit liegt das gesamte Finanzge-

⁸³⁵ Schwarz, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 1 Rn. 1.

⁸³⁶ Erb, in Erb, BRHG, Einleitung, Rn. 2.

⁸³⁷ Tiemann, Die staatsrechtliche Stellung der Finanzkontrolle des Bundes, S. 48 ff.

⁸³⁸ Schwarz, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 1 Rn. 71 ff.; Engels, in BK, GG, Art. 114 Rn. 147 (Aug. 2010).

⁸³⁹ Schwarz, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 47, 75 ff.; Engels, in BK, GG, Art. 114 Rn. 308 ff. (Aug. 2010); Krebs, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 178 ff.; Stern, Staatsrecht II, S. 443 ff.

⁸⁴⁰ Schwarz, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 79.

baren im Fokus des Bundesrechnungshofes.⁸⁴¹ Auch den Prüfungsmaßstab gibt das Grundgesetz insoweit vor als es auf die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit abstellt.⁸⁴² Während die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit wohl ein angemessenes Verhältnis von Kosten und Nutzen staatlicher Maßnahmen im Blick hat und insoweit recht konturenarm ist⁸⁴³, zielt die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit auf die formalen Aspekte der Rechnungslegung und insbesondere auf den Einklang mit der gesamten Rechtsordnung ab.⁸⁴⁴

Den Mitgliedern des Bundesrechnungshofes wird richterliche Unabhängigkeit zugesprochen. Dies beinhaltet insbesondere sowohl die persönliche Unabhängigkeit, also die Sicherheit, nicht abgesetzt werden zu können, als auch die sachliche Unabhängigkeit. Letztere garantiert, dass die Mitglieder nur dem Gesetz unterworfen sind, dass sie also insbesondere keinen Weisungen unterliegen.⁸⁴⁵ Damit können noch nicht einmal die Verfassungsorgane den Bundesrechnungshof anweisen; und auch intern unterliegen die Mitglieder des Bundesrechnungshofes nicht den Weisungen ihrer Vorgesetzten.⁸⁴⁶ Die Notwendigkeit einer solchen Unabhängigkeit ergibt sich bereits aus der funktionalen Garantie.⁸⁴⁷ Eine wirksame Kontrolle ist schließlich nur dann möglich, wenn das prüfende Organ autonom entscheidet, was und insbesondere auf welche Weise und in welchem Umfang es prüft.⁸⁴⁸

Bund und Länder führen nach Art. 109 Abs. 1 GG ihre Haushaltswirtschaft selbständig und voneinander unabhängig. Insofern betraut auch jedes Land für sich

⁸⁴¹ *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 83.

⁸⁴² *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 86 ff.

⁸⁴³ *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 89; *Schulze-Fietz*, VVDStRL 55 (1996), S. 231 (254 ff.).

⁸⁴⁴ *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 91 ff.; *Heintzen*, in von Münch/Kunig, Band II⁶, Art. 114 Rn. 25; *Kube*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 114 Rn. 97 (Okt. 2008); *Heintzen*, in HStR V³, § 120 Rn. 90; *Stern*, Staatsrecht II, S. 433 f.; siehe dazu auch bei *Krebs*, in Finanzkontrolle im Wandel, S. 65 ff.

⁸⁴⁵ *Schwarz*, in vM/K/S, Band III⁷, Art. 114 GG Rn. 110; *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 153 ff. (Aug. 2010); *Bajohr*, VerwArch 91 (2000), S. 507 (519); *Stern*, in FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, S. 11 (37); *Stern*, Staatsrecht II, S. 423 f.; *Folz/Herrmann*, JZ 1973, 769 (770 f.); *Huber*, in FS Nikisch, S. 331 (340 f.).

⁸⁴⁶ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 153 ff. (Aug. 2010); *Blasius*, JZ 1990, 954 (959 f.).

⁸⁴⁷ *Wittrock*, DVBl. 1984, 823; *Folz/Herrmann*, JZ 1973, 769.

⁸⁴⁸ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 153 ff. (Aug. 2010).

einen eigenen Landesrechnungshof mit der Prüfung der Rechnungen und der damit zusammenhängenden Beratung des Landesparlaments.⁸⁴⁹ Inhaltlich stimmen dabei die Aufgaben der Landesrechnungshöfe auf Landesebene mit den Aufgaben des Bundesrechnungshofes auf Bundesebene im Wesentlichen überein.⁸⁵⁰ Auch ist ihr institutioneller Bestand ebenso landesverfassungsrechtlich garantiert wie die richterliche Unabhängigkeit ihrer Mitglieder. Landesrechnungshöfe und Bundesrechnungshof stellen daher eigenständige Einrichtungen unterschiedlicher Gebietskörperschaften dar, die allesamt gleichrangig nebeneinander stehen.⁸⁵¹ Der Bundesrechnungshof prüft dabei ausschließlich die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, während die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Länder den Landesrechnungshöfen vorbehalten ist.⁸⁵² Die Abgrenzung der Prüfung im Hinblick auf die Ertragsteuern ist jedoch nicht so eindeutig.

Die Verwaltung der Steuern ist außerhalb der Zölle, Finanzmonopole, und bundesgesetzlich geregelter Verbrauchsteuern Sache der Länder (Art. 108 Abs. 2 GG). Fließen die Steuern dabei ganz oder zum Teil dem Bund zu, werden die Länder im Auftrag des Bundes tätig (Art. 108 Abs. 3 GG). Die Prüfung einer solchen Landesverwaltung hat dabei grundsätzlich durch die Länder zu erfolgen. Insofern ist jedes Land für die Rechnungskontrolle der eigenen Steuerverwaltung zuständig. Dabei wird jedoch auch der Nachteil deutlich: Ein länderübergreifender Vergleich des Steuervollzugs unterbliebe.⁸⁵³ Die Bundesauftragsverwaltung beinhaltet jedoch zugleich ein Aufsichtsrecht des Bundesfinanzministers (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 85 Abs. 3 und 4 GG). Wenn aber der Bundesfinanzminister die Gesetz- und Zweckmäßigkeit der Ausführung der Länder bei der Steuerverwaltung zu beaufsichtigen hat, so muss auch der Bundesrechnungshof prüfen dürfen, ob der Bundesfinanzminister seinerseits diese Aufgabe erfüllt.⁸⁵⁴ Um aber gleichsam beurteilen zu können, ob der Bundesfinanzminister die Länder hinreichend beaufsichtigt, bedarf es seitens des Bundesrechnungshofes Einsicht in die Steuerakten.⁸⁵⁵ Im Übrigen kann die Haushalts- und Wirtschaftsführung des

⁸⁴⁹ Siehe dazu in den einzelnen Landesverfassungen, so z.B. Art. 86 LVerf NRW, Art. 70 LVerf Nds., Art. 80 Abs. 1 LVerf Bayern.

⁸⁵⁰ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 GG Rn. 324 f. (Aug. 2010).

⁸⁵¹ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 327 ff. (Aug. 2010).

⁸⁵² *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 179 (Aug. 2010).

⁸⁵³ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 212 f. (Aug. 2010).

⁸⁵⁴ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 214 (Aug. 2010).

⁸⁵⁵ Vgl. *Schleicher*, DStJG 31 (2008), S. 59.

Bundes nur dann als ordnungsgemäß gelten, wenn dem Bund die ihm nach geltendem Steuerrecht zustehenden Einnahmen auch zufließen, wozu auch das anteilige Steueraufkommen aus den Gemeinschaftssteuern zählt.⁸⁵⁶ Insofern besteht im Falle der Bundesauftragsverwaltung auch eine doppelte Prüfungskompetenz.

Im Falle derartiger Aufgabenüberschneidungen im Verhältnis zum Bundesrechnungshof oder der einzelnen Landesrechnungshöfe untereinander hat sich eine, wenngleich unverbindliche aber in der Praxis wirksame Koordinierung der Präsidentinnen und Präsidenten des Bundesrechnungshofes und der Landesrechnungshöfe etabliert.⁸⁵⁷ Aus dieser Zusammenarbeit sind beispielsweise für die Prüfung der Verwaltung von Steuern die sog. „Trierer Empfehlungen“ hervorgegangen, aus denen sich im Wesentlichen Verfahrensregeln für die Prüfung ergeben.⁸⁵⁸

Die Prüfungen durch den Bundesrechnungshof dürfen sich nur auf bereits abgeschlossene Sachverhalte erstrecken. Begründet wird diese Einschränkung damit, dass im Übrigen in den Kernbereich der Eigenverantwortung der Exekutive eingegriffen würde.⁸⁵⁹ Darüber hinaus hat die Prüfung der Finanzkontrolle grundsätzlich „lückenlos“ zu erfolgen, was einerseits dazu dient, dass es abseits des Kernbereichs der Exekutive keinen prüfungsfreien Raum gibt, andererseits aber nicht bedeutet, dass der Rechnungshof alljährlich sämtliche Finanzangelegenheiten der Exekutive überprüfen müsste.⁸⁶⁰ Dieses Postulat der Lückenlosigkeit macht auch vor seitens der Verwaltung vorgetragene Geheimhaltungsbestrebungen nicht halt.⁸⁶¹ Doch auch hier bewirken die Masse an möglichem Prüfungsstoff einerseits sowie die begrenzten Personalressourcen andererseits, dass die Mitglieder der Rechnungshöfe nach eigenem Ermessen eine Auswahl der Prüfungsgegenstände treffen müssen.⁸⁶²

Bei der Ausübung dieses Ermessens ist stets das verfassungsrechtliche Ziel der Einrichtung dieser Rechnungshöfe zu berücksichtigen. Daher ist die vorgeschrie-

⁸⁵⁶ BVerwG v. 6.3.2002 – 9 A 16/01, BVerwGE 116, 92, Juris Rn. 27.

⁸⁵⁷ Siehe dazu ausführlich bei *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 329 (Aug. 2010).

⁸⁵⁸ Siehe dazu bei *Schleicher*, DStJG 31 (2008), S. 59 (65).

⁸⁵⁹ Siehe anstatt vieler *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 214 m.w.N. (Aug. 2010); *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 53.

⁸⁶⁰ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 230 (Aug. 2010).

⁸⁶¹ *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 54.

⁸⁶² *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 230 (Aug. 2010).

bene Prüfung der Jahresrechnung sowie die Berichtspflicht nach Art. 114 Abs. 2 S. 3 GG bzw. nach den jeweiligen Landesverfassungen vorrangig zu erfüllen.⁸⁶³ Gleichzeitig soll die Auswahl der Prüfungsgegenstände berücksichtigen, dass in den Jahresläufen möglichst keine prüfungsfreien Räume entstehen und die Prüfungsthemen auch der den Rechnungshöfen übertragenen Aufgabe dienen sollen, das Parlament bei der Ausübung des Budgetrechts und bei der Entlastung der Regierung zu beraten sowie das Parlament bei der Kontrolle der Regierung zu unterstützen. Daneben haben die Rechnungshöfe bei der Auswahl seiner Prüfungsgegenstände auch generalpräventive Zwecke zu beachten, jedenfalls insoweit, als dass die bestehende Möglichkeit einer Prüfung die Exekutive zur ordnungsgemäßen und wirtschaftlichen Erfüllung ihrer Aufgaben anhalten soll.⁸⁶⁴

Über das Ergebnis der Rechnungsprüfung hat der Bundesrechnungshof nach Art. 114 Abs. 2 S. 3 GG der Bundesregierung, dem Bundestag und dem Bundesrat Bericht zu erstatten. Neben diesen in den jährlichen Bemerkungen (§ 97 BHO) zusammengefassten festgestellten Ergebnisse werden diese auch den zuständigen Dienststellen mitgeteilt (§ 96 BHO). Insofern unterstützt der Rechnungshof auch die interne Kontrolle der Verwaltung.⁸⁶⁵ Daneben kann der Bundesrechnungshof den Bundestag, den Bundesrat und die Bundesregierung jederzeit über Angelegenheiten von besonderer Bedeutung unterrichten (§ 99 BHO). Die Veröffentlichung dieser Bemerkungen und Berichte durch den Bundesrechnungshof ist zulässig.⁸⁶⁶ Daneben werden diese nach Zuleitung auch im Rahmen der Bundesdrucksachen publiziert.

Eine Bindungswirkung anderen Organen gegenüber vermögen die Ergebnisse der Rechnungshöfe zwar nicht zu begründen.⁸⁶⁷ Insofern gehen von den Ergebnissen der Rechnungshöfe auch keine Sanktionswirkungen aus.⁸⁶⁸ Auch bei Feststellung vermeintlicher Verfassungswidrigkeit steht die Verwerfungskompetenz dieser Norm weiterhin dem Bundesverfassungsgericht zu.⁸⁶⁹ Doch finden die

⁸⁶³ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 231 (Aug. 2010).

⁸⁶⁴ *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 95, 105; *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 231 (Aug. 2010); *Löwer*, NWVBl. 2009, 125 (130).

⁸⁶⁵ *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 93.

⁸⁶⁶ *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 303 (Aug. 2010).

⁸⁶⁷ *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 50; *Stern*, Staatsrecht II, S. 434.

⁸⁶⁸ *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 107; *Bertrams*, NWVBl. 1999, 1.

⁸⁶⁹ *Tiemann*, Die staatsrechtliche Finanzkontrolle des Bundes, S. 130 f. m.w.N.

Feststellungen der Rechnungshöfe insoweit Beachtung, als sie der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Insoweit wird diese Öffentlichkeitswirkung auch als die „entscheidende Wirkungsmöglichkeit“ bezeichnet.⁸⁷⁰

cc) Die Prüfung des Steuervollzugs durch den Bundesrechnungshof und die Landesrechnungshöfe

Die Notwendigkeit einer wirksamen Kontrolle folgt bereits aus dem Demokratieprinzip selbst.⁸⁷¹ So ist auch die in Art. 114 GG normierte Finanzkontrolle letztlich Ausdruck des allgemeinen Rechtsgedanken, dass alle financerheblichen Handlungen der Exekutive über fremdes Gut einer Kontrolle bedürfen.⁸⁷² Insoweit ist auch das vorrangige Ziel der Rechnungslegung des Bundesfinanzministers in Form der Prüfung durch die Rechnungshöfe, dem Volk Rechenschaft über das Finanzgebaren der Exekutive zu geben und insoweit auch die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit ihrer Haushaltsführung parlamentarisch zu kontrollieren.⁸⁷³ Zwar weist die Finanzkontrolle auch Bezüge zum Rechtsstaatsprinzip auf, indem die Beurteilung des staatlichen Finanzgebarens auch die in Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG postulierte Bindung an die verfassungsmäßige Ordnung gewährleistet; doch kann es schon nicht das vordergründige Ziel der Prüfung durch die Rechnungshöfe sein zu gewährleisten, dass insoweit auch die Rechte der einzelnen Bürger gewahrt bleiben. Dies geben schon die verfassungsrechtlichen Vorgaben hinsichtlich der Auswahl des Prüfungsgegenstandes her.⁸⁷⁴ Insofern ist wohl grundsätzlich die Prüfung der Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs notwendig, um insgesamt auch Rückschlüsse hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit des Finanzgebarens der Exekutive mithin des Haushaltsplans zu ziehen.⁸⁷⁵ Ein darüber hinaus gehendes Ziel der Kontrolle der Exekutive in dem Sinne, dass auch der Grundrechtsschutz der Steuerpflichtigen um ihrer selbst willen gewährleistet sein soll, kann dem hingegen nicht entnommen werden.

⁸⁷⁰ Degenhardt, VVDStRL 55 (1996), S. 190 (224); siehe auch Birk, DVBl. 1983, 865 (873); v. Armin, DVBl. 1983, 664 (673 f.).

⁸⁷¹ Siehe statt vieler, Schwarz, in vM/K/S, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 51; Hufeld, in HStR III³, § 56, Rn. 10; Tiemann, Die staatsrechtliche Stellung der Finanzkontrolle des Bundes, S. 213 ff.

⁸⁷² Schwarz, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 1 Rn. 4.

⁸⁷³ Schwarz, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 1 Rn. 4 ff.

⁸⁷⁴ Vgl. dazu auch Schwarz, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 125 f.

⁸⁷⁵ Vgl. Tiemann, Die staatsrechtliche Stellung der Finanzkontrolle des Bundes, S. 130 f.

Im Hinblick auf die erstrebte Gewährleistung eines gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs durch hinreichende Kontrolle der Vollzugsmechanismen selbst erscheint problematisch, dass der Bundesrechnungshof nicht von außen zur Prüfung des Steuervollzugs angewiesen werden kann. So kann weder eine Weisung eines Verfassungsorgans verbindlich festschreiben, dass der Bundesrechnungshof den Steuervollzug zu überprüfen hat, noch könnte dies durch eine gerichtliche Entscheidung bewirkt werden.⁸⁷⁶ Denn selbst wenn man den Bundesrechnungshof als „anderen Beteiligten“ im Rahmen des Organstreitverfahrens betrachtet⁸⁷⁷ oder aber ein verwaltungsrechtliches Verfahren gegen ihn anstrengen würde, so dürfte sich auch der Richter nicht über die richterliche Unabhängigkeit der Mitglieder des Bundesrechnungshofes hinwegsetzen.⁸⁷⁸ Auch gerichtlich kann der Bundesrechnungshof daher nicht angehalten werden, den Steuervollzug in hinreichenden Abständen zu überprüfen. Im Übrigen wäre auch die Feststellung einer Pflichtverletzung im Hinblick auf die unterbliebene Prüfung des Steuervollzugs nur schwer vorstellbar. Denn insofern müsste man eine verfassungsrechtliche Pflicht der Rechnungshöfe begründen, den Steuervollzug jedenfalls in einer gewissen Regelmäßigkeit überprüfen zu müssen. An dieser Stelle kommt man jedoch zu dem weiteren Problem, dass die Rechnungshöfe zwar zur Prüfung des ordnungsgemäßen Steuervollzugs befugt sind, sich eine solche Pflicht aus der Verfassung hingegen nicht ableiten lässt.⁸⁷⁹ Denn während die Kernaufgaben, wie insbesondere die Rechnungsprüfung, bei dem Auswahlermessen des Prüfungsgegenstandes ein besonderes Gewicht entfalten und insofern in einer gewissen Regelmäßigkeit zu prüfen sind,⁸⁸⁰ so gilt dies für darüber hinausgehende Prüfungs Kompetenzen wie die Prüfung des Steuervollzugs nicht.

⁸⁷⁶ Siehe zum Rechtsschutz bei Streitigkeiten über Prüfungs- und Erhebungsrechte *Engels*, in BK, GG, Art. 114 Rn. 313 ff. (Aug. 2010).

⁸⁷⁷ Siehe dazu bei *Tiemann*, Die staatsrechtliche Stellung der Finanzkontrolle des Bundes, S. 163 ff.

⁸⁷⁸ Vgl. *Kube*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 114 Rn. 55 (Oktober 2008).

⁸⁷⁹ Vgl. auch bei *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 2 Rn. 74: „Nicht von der Verfassungsgarantie des Art. 114 Abs. 2 erfasst wird dagegen eine allgemeine Ergebnis- oder Erfolgskontrolle oder eine allgemeine Rechtmäßigkeitskontrolle staatlichen Handelns.“; vgl. auch Deutscher Richterbund und Bund deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter, gemeinsame Stellungnahme v. September 2015, S. 10; *Stern*, Staatsrecht II, S. 434.

⁸⁸⁰ So ist z.B. die Rechnungsprüfung jährlich vorzunehmen, *Schwarz*, in vM/K/S, GG, Band III⁷, Art. 114 Abs. 1 Rn. 35.

dd) Abschließende Beurteilung der Kontrolle der Risikomanagementsysteme

Mithilfe der Prüfungen durch die Rechnungshöfe kann bereits ein Eindruck gewonnen werden, inwieweit der aktuelle Steuervollzug den verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht. So haben sich in der Vergangenheit sowohl der Bundesrechnungshof als auch diverse Landesrechnungshöfe vielfach der Prüfung des Steuervollzugs angenommen und die aktuelle Vollzugswirklichkeit kritisiert.⁸⁸¹ Doch kommt an dieser Stelle insbesondere zum Tragen, dass es nicht die von Verfassungs wegen den Rechnungshöfen zugestandene Aufgabe ist, den Steuervollzug zu kontrollieren. Entsprechend bezieht sich die Intention der durch die Rechnungshöfe erlangten Kontrolle auf die Rechnungsprüfung sowie die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes oder Landes, nicht hingegen auf den Ausgleich des Defizits im Individualrechtsschutz. Insoweit ist es schon nicht die Aufgabe der Rechnungshöfe, willkürlich gesetzte Risikoparameter zu rügen. Auch erfolgt die Prüfung des Steuervollzugs nur unregelmäßig, nicht für jeden Veranlagungszeitraum. Gleichzeitig stellt sich die Prüfung des Steuervollzugs in den Jahresberichten auch nur als Auszug des möglichen Prüfungsstoffes dar, den die Mitglieder der Rechnungshöfe als für ein aussagekräftiges Ergebnis erheblich befanden. Insbesondere ist jedoch bei keiner Prüfung eine umfassende Sichtung der Auswirkungen der Risikomanagementsysteme vorgenommen worden, die insbesondere die Festlegung der einzelnen Risikoparameter aber auch die sich mit dieser Festlegung ergebenden Konsequenzen für die Anwendung der materiellen Steuernorm betrifft. Fraglich ist damit, ob Umfang und Intensität dieser Kontrolle dazu geeignet sind, die mangelnde Transparenz und in Folge dessen die nur unzureichenden Rechtsschutzmöglichkeiten auszugleichen.

c) Antiterrordatei und Risikomanagementsystem – Eine vergleichbare Gefährdungslage

Anknüpfungspunkt für das Erfordernis und die hervorgehobene Bedeutung der aufsichtlichen Kontrolle war die Tatsache, dass Transparenz der Datenerhebung

⁸⁸¹ Siehe u.a. die umfassende Prüfung des Präsidenten des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze; BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 1; LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 206 ff.; Hessischer Rechnungshof, Bemerkungen 2011 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes Hessen, S. 287 ff.

und -verarbeitung einerseits sowie die Ermöglichung individuellen Rechtsschutzes für heimliche Überwachungsmaßnahmen andererseits nur sehr eingeschränkt sichergestellt werden konnten.⁸⁸² Das Bundesverfassungsgericht geht also davon aus, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht nur Transparenz, individuellen Rechtsschutz und aufsichtliche Kontrolle erfordert, sondern dass diese Erfordernisse auch in einem derartigen Gleichgewicht stehen müssen, dass dem einzelnen Merkmal umso größere Bedeutung zukommt, als die weiteren Merkmale nicht oder nur unzureichend aufgrund entgegenstehender verfassungsrechtlicher Wertungen erfüllt werden können. Gerade die Tatsache also, dass im Fall des Antiterrordateigesetzes und des BKA-Gesetzes sowohl der individuelle Rechtsschutz als auch das Gebot der Transparenz nur eingeschränkt möglich sind, soll daher mit der gesteigerten Bedeutung der aufsichtlichen Kontrolle kompensiert werden.⁸⁸³

Doch wie im Falle des Antiterrordateigesetzes⁸⁸⁴ ist auch bei der Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme die mangelnde Transparenz im Ergebnis verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit fordern eine solche Geheimhaltung vielmehr ein.⁸⁸⁵ Auch eine Benachrichtigung des Steuerpflichtigen oder Auskunftsrechte würden ins Leere laufen.⁸⁸⁶ So könnte man zwar im Falle der Einzelfallprüfung durch den Sachbearbeiter ohne großen administrativen Aufwand einen Hinweis im Steuerbescheid geben, dass eine Zufallsprüfung stattgefunden hat oder aber der Steuerbeamte den Sachverhalt zur Einzelfallprüfung ausgesteuert hat. Inwieweit eine solche jedoch zu einem vom Risikomanagementsystem abweichenden Ergebnis geführt hat, könnte und dürfte – wiederum aufgrund der Gefahr der Aufdeckung der Risikoparameter – hingegen nicht erfolgen. Insoweit wäre es auch bei einer solchen Aufdeckung weder dem Betroffenen noch den Finanzgerichten möglich, Rückschlüsse hinsichtlich einer möglichen Ungleichbehandlung zu ziehen. Im Übrigen ergeben sich schon nicht sämtliche mögliche Ungleich-

⁸⁸² BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 140; v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 214.

⁸⁸³ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 217.

⁸⁸⁴ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 208 ff.

⁸⁸⁵ Siehe dazu bereits unter D.I.3.b)dd).

⁸⁸⁶ Siehe zum Erfordernis einer Benachrichtigungspflicht aufgrund der grundsätzlich gebotenen Transparenz BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 136.

heiten im Steuervollzug aufgrund einer möglichen abweichenden Bearbeitung durch den Sachbearbeiter. Hinsichtlich derjenigen Vollzugsmängel, die sich bereits allein aus der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme selbst ergeben, würde eine solche Benachrichtigungspflicht insofern auch kein Mehr an Individualrechtsschutz bedeuten. Im Gegenteil würde eine solche Benachrichtigungspflicht auch wiederum Risiken bewirken. Denn das Unterbleiben einer Benachrichtigung würde den Steuerpflichtigen darüber aufklären, dass seine Angaben allesamt unterhalb der Schwelle der Risikoparameter geblieben sind, und damit einer Veröffentlichung der Risikoparameter selbst gleichkommen.

Auch ist die Situation des Steuervollzugs mittels Risikomanagementsystemen mit denen des Antiterrordateigesetzes und des BKA-Gesetzes hinsichtlich der eingeschränkten Möglichkeit des Individualrechtsschutzes vergleichbar. Die schlichte Unkenntnis der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme nicht nur seitens des Steuerpflichtigen, sondern auch seitens der Finanzgerichte macht eine erfolgreiche finanzgerichtliche Klage schon in tatsächlicher Hinsicht unmöglich.

Fraglich ist jedoch, ob die Vergleichbarkeit hinsichtlich eingeschränkter Transparenz und Individualrechtsschutz bereits ausreichen, um eine vergleichbare Gefährdungssituation anzunehmen. Das Bundesverfassungsgericht zieht diese Anforderungen aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz⁸⁸⁷, konkret aus dem jeweiligen Grundrecht in Verbindung mit Art. 19 Abs. 4 GG.⁸⁸⁸ Doch betraf sowohl das BKA-Gesetz als auch das ATDG ausschließlich Freiheitsrechte des Betroffenen, namentlich Art. 10 und Art. 13 GG sowie insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung aus Art. 2 Abs. 1, Art. 1 Abs. 1 GG. Damit stellt sich die Frage, ob die Wertungen, die das Bundesverfassungsgericht diesen Grundrechten jeweils in Verbindung mit dem Recht auf effektiven Rechtsschutz entnimmt, gleichsam in den allgemeinen Gleichheitssatz hinein gelesen werden können.

Der Ansatz, dass sich der materielle Gehalt der Grundrechte auf Organisation und Verwaltungsverfahren und das sich mitunter anschließende Gerichtsverfahren auswirkt, ist nicht neu. So hat das Bundesverwaltungsgericht bereits an anderer Stelle verdeutlicht, dass sich etwa ein gerichtliches Kontrolldefizit durch

⁸⁸⁷ Siehe zu den Anforderungen an staatliche Schutzpflichten aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch bei *Mayer*, *Untermaß*, *Übermaß* und *Wesensgehaltsgarantie*, S. 153 ff.

⁸⁸⁸ BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 134.

eine Verpflichtung der Behörde zur ausreichenden Begründung kompensieren lässt oder aber der Rechtsschutz zunächst ein Recht des Betroffenen auf Akteneinsicht erfordert.⁸⁸⁹ Diese gegenseitige Verzahnung von Verwaltungsverfahren, Organisation und Rechtsschutz sind zwar letztlich das Resultat aus dem Bedürfnis der Geltungswirkung der Grundrechte;⁸⁹⁰ doch hängen sie weder vom Rang eines speziellen Grundrechts noch von der Intensität seiner Betroffenheit ab. Vielmehr entspringt dies bereits dem Grundsatz materieller Rechtsstaatlichkeit.⁸⁹¹ „Gewiss (sic!), ein Staat ist kein Rechtsstaat, wenn er seine Macht missbraucht (sic!), aber er ist auch kein Rechtsstaat, wenn er seine Macht zur Durchsetzung des Rechts nicht einsetzt.“⁸⁹² Um dem einzelnen Grundrechten zur effektiven Wirksamkeit zu verhelfen, wird daher der Grundrechtsschutz in das Verfahren durch Anhörungs-, Benachrichtigungs- oder auch Auskunftspflichten vorgelagert. Gleichsam verbürgt Art. 19 Abs. 4 GG das bereits allgemein rechtsstaatlich erforderliche Recht auf effektiven Rechtsschutz gegen Akte der öffentlichen Gewalt.⁸⁹³ Wie jedoch die Fälle des BKA-Gesetzes sowie des ATDG gezeigt haben, vermag auch eine solche Vorverlagerung nicht in jedem Fall dem Grundrechtsschutz Genüge zu tun, nämlich dann, wenn einer solchen Vorverlagerung letztlich selbst verfassungsimmanente Ziele im Wege stehen. Denn eben jenen Fällen gleich ist das besondere Erfordernis der Geheimhaltung. Die staatliche Maßnahme würde letztlich ins Leere laufen, wenn der Betroffene von ihr wüsste. Insofern kann dieses Bedürfnis nach Geheimhaltung zwar verständlicher Weise eine Vorverlagerung des Grundrechtsschutzes in das Verwaltungsverfahren verhindern, ihn hingegen gänzlich zu unterlaufen widerspräche dem Geltungsanspruch des jeweiligen Grundrechts und damit auch dem Grundsatz materieller Rechtsstaatlichkeit. Wenn damit weder das Verwaltungsverfahren noch der individuelle Rechtsschutz dazu geeignet sind, dem Einzelnen zur Durch-

⁸⁸⁹ BVerfG v. 6.9.1995 – 6 C 18/93, BVerwGE 99, 185, Juris Rn. 21; BVerwG v. 24.3.1993 – 6 C 35/92, BVerwGE 92, 132, Juris Rn. 22 ff.; v. 9.12.1992 – 6 C 3/92, BVerwGE 91, 262, Juris Rn. 21. Siehe dazu die Aufstellungen bei *Schmidt-Aßmann*, in HGR II, § 45 Rn. 55 ff.; v. *Mutius*, NJW 1982, 2150 (2153 ff.).

⁸⁹⁰ Vgl. *Papier*, in HStR VIII³, § 177 Rn. 18; v. *Mutius*, NJW 1982, 2150 (2151 f.).

⁸⁹¹ *Schmidt-Aßmann*, in HGR II, § 45 Rn. 59; vgl. auch *Papier*, in HStR VIII³, § 176 Rn. 7. Siehe dazu auch ausführlich *Kopp*, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrensrecht, S. 148 ff.

⁸⁹² *Tipke*, in Perspektiven der Finanzverwaltung, S. 95 (121 f.).

⁸⁹³ *Papier*, in HStR VIII³, § 177 Rn. 1; *Uhle*, in HGR V, § 129 Rn. 5.

setzung seiner Rechte zu verhelfen, muss dieses Defizit letztlich durch eine andere Maßnahme – wie eben jene aufsichtliche Kontrolle – kompensiert werden.

Diese Ausführungen machen bereits deutlich, dass einerseits die Verzahnung von Verwaltung, Organisation und Rechtsschutz zwar nicht auf bestimmte Grundrechte und damit auch nicht auf die Freiheitsrechte allein beschränkt sein kann. Andererseits verdeutlichen sie jedoch, dass diese Vorgehensweise letztlich Ausdruck des Bedürfnisses des Einzelnen ist, „seinen“ Grundrechten auch tatsächlich Wirksamkeit zu verleihen. Nun ist aber insbesondere das Recht auf effektiven Rechtsschutz auf Individualrechtsschutz, namentlich der Gewährleistung subjektiver Rechte beschränkt.⁸⁹⁴ Wie bereits dargestellt, gibt es keinen allgemeinen Gesetzesvollziehungsanspruch, sodass auch der durch einen rechtswidrigen Vollzug tatsächlich nicht Benachteiligte grundsätzlich schon mangels Rechtsschutzbedürfnisses nicht schutzwürdig sein könnte.

Doch liegt gerade in der Gefahr der Benachteiligung, die der Betroffene nicht erkennen kann, ein besonderes Schutzbedürfnis.⁸⁹⁵ Diese besondere Gefährdungslage erkannte das Bundesverfassungsgericht bereits 1983 und leitete aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht letztlich das Recht des Einzelnen auf informationelle Selbstbestimmung ab.⁸⁹⁶ Nun soll schon nicht Thema dieser Arbeit sein, ob der Steuervollzug auch einen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung bedeutet und wie ein solcher möglicherweise zu rechtfertigen wäre. Doch lassen sich die Grundsätze des Bundesverfassungsgerichts zu den Eingriffen in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung auch im Fall des Risikomanagementsystems fruchtbar machen, nämlich in Bezug auf die besondere Gefährdungslage, auf die das Bundesverfassungsgericht mit Schaffung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung reagierte. Denn daraus kann nicht nur die Erkenntnis gewonnen werden, dass auch der Gehalt der Grundrechte letztlich auf die möglichen wandelbaren staatlichen Eingriffe reagieren muss.⁸⁹⁷ Auch entsprechen sich bereits die Gefährdungslagen, die dem Volkszählungsurteil zu Grunde lagen und derjenigen beim Steuervollzug mittels Risikomanagementsystemen. In beiden Fällen geht es um die Geheimhaltung auf staatlicher Seite, um die Unkenntnis des Einzelnen von den Machenschaften des Staates,

⁸⁹⁴ *Papier*, in HStR VIII³, § 177 Rn. 2.

⁸⁹⁵ *Beaucamp*, DVBl. 2017, 534 (540); *Michael/Morlok*, Grundrechte⁶, Rn. 32 f.

⁸⁹⁶ BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, Juris Rn. 145 ff.

⁸⁹⁷ Vgl. dazu auch *Michael/Morlok*, Grundrechte⁶, Rn. 33.

auf die letztlich auch der Gesetzgeber mit besonderen Schutzpflichten zu reagieren hat.⁸⁹⁸

Einer solchen Gefährdungslage darf sich auch der allgemeine Gleichheitssatz nicht verschließen, jedenfalls dann nicht, wenn seiner Durchsetzung letztlich die Unkenntnis des Betroffenen und der zur Kontrolle berufenen Organe entgegensteht. Denn dass „auch Anforderungen an die aufsichtliche Kontrolle zu den Voraussetzungen einer verhältnismäßigen Datenverarbeitung gehören können (...), trägt dem Umstand Rechnung, dass es sich bei der Speicherung und Verarbeitung von Daten um Eingriffe handelt, die für die Betroffenen oftmals nicht unmittelbar wahrnehmbar sind und deren freiheitsgefährdende Bedeutung vielfach nur mittelbar oder erst später im Zusammenwirken mit weiteren Maßnahmen zum Tragen kommt.“⁸⁹⁹ Insofern kommt gerade in den Fällen, in denen flächendeckende objektive Gleichheitsverstöße zu befürchten sind, von denen der Betroffene keine Kenntnis hat, der Kompensation der fehlenden Möglichkeit des Individualrechtsschutzes besondere Bedeutung zu.⁹⁰⁰ Dies gilt umso mehr als durch den „Ausschluss (sic!) individueller Privilegierung oder Diskriminierung (...) auch die individuellen Freiheitssphären indirekt geschützt“⁹⁰¹ werden. Insofern ist auch im Falle einer möglichen Ungleichbehandlung, die in engem Zusammenhang mit den Freiheitsrechten des Betroffenen steht, der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten.⁹⁰² Denn wenn das Bundesverfassungsgericht eine derartige freiheitsgefährdende Bedeutung gerade aus der Besonderheit der Geheimhaltung im Falle der Speicherung und Verarbeitung von Daten aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ableitet, weil diese Geheimhaltung auch dazu führt, dass deren Auswirkungen und Kenntnis um diese Eingriffe mitunter nicht oder erst später erfolgt, so kann und muss dieser Gedanke unmittelbar auch auf weitere grundrechtsrelevante Gefährdungen, deren Besonderheit in der Geheimhaltung durch den Staat liegen, übertragen werden. Wenn also die Geheimhaltung der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme letztlich dazu führt, dass der einzelne Steuerpflichtige nicht erkennen kann, ob eine verfassungswidrige Un-

⁸⁹⁸ Vgl. BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, Juris Rn. 151.

⁸⁹⁹ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 207.

⁹⁰⁰ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 558; vgl. auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 256 ff.

⁹⁰¹ *Heun*, in HGR II, § 34 Rn. 20.

⁹⁰² Siehe dazu bereits unter C.IV.2.

gleichbehandlung im Steuervollzug vorliegt, und diesem der finanzgerichtliche Rechtsweg genau aus diesem Grund nicht oder nur eingeschränkt offensteht, so resultiert hieraus gerade das durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung schützenswerte Defizit hinsichtlich der Kenntnis der Persönlichkeits- bzw. Grundrechtsverletzungen. Diese Gefahr wird im Falle des Einsatzes von Risikomanagementsystemen noch verstärkt. Denn insoweit trägt nicht nur die Geheimhaltung der Risikofaktoren zu einer Gefährdung der Rechte des Einzelnen bei, sondern gerade auch der der Finanzverwaltung notwendigerweise zugeordnete Gestaltungsspielraum. Wie das Bundesverfassungsgericht insbesondere auch in seinem Urteil zum BKA-Gesetz betonte, trägt auch die Normenklarheit und Bestimmtheit zur Vorhersehbarkeit der Eingriffe bei und bewirkt damit eine wirksame Begrenzung der Befugnisse der Verwaltung.⁹⁰³ Wenn aber die gesetzliche Konkretisierung der Befugnisse der Verwaltung gerade wegen der Geheimhaltungserfordernisse an eine Grenze stößt und insofern die Präzisierung letztlich der Finanzverwaltung vorbehalten sein *muss*,⁹⁰⁴ so streitet insbesondere auch der sich insoweit ergebende verdeckte Handlungsspielraum der Verwaltung für ein weitergehendes Bedürfnis nach einer unabhängigen Kontrolle. Im Falle des Steuervollzugs mittels Risikomanagementsystemen liegt damit seitens der Finanzverwaltung nicht nur ein reines Handeln im Verborgenen vor; bereits das Festlegen der Maßstäbe eines solchen Handelns geschieht intransparent und damit ohne die Möglichkeit einer gerichtlichen Überprüfung.

Im Ergebnis lässt sich daher bereits aus dieser besonderen Gefährdungslage des Steuerpflichtigen ein besonderes Schutzbedürfnis ableiten. „Weil und soweit in solchen Fällen der subjektive Rechtsschutz als Katalysator der objektiven Rechtsordnung versagt, ist es Aufgabe des Gesetzgebers, die seinem (materiellen) Gesetz zuwiderlaufende Verfahrensregelung der Verwaltung zu beseitigen.“⁹⁰⁵ Entsprechend muss daher auch im Fall der Risikomanagementsysteme wegen mangelnder Transparenz einerseits und der fehlenden Möglichkeit des Individualrechtsschutzes andererseits der „Gewährleistung einer effektiven aufsichtlichen Kontrolle umso größere Bedeutung“⁹⁰⁶ zukommen.

⁹⁰³ BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 94.

⁹⁰⁴ Siehe dazu bereits unter D.I.6.b).

⁹⁰⁵ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 528.

⁹⁰⁶ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 214; v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 135.

d) Die Konsequenz dieser Gefährdungslage: das Erfordernis einer unabhängigen Kontrollinstanz

„Die aufsichtliche Kontrolle flankiert die subjektivrechtliche Kontrolle durch die Gerichte objektiv-rechtlich. Sie dient – neben administrativen Zwecken – der Gewährleistung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung insgesamt und schließt dabei den Schutz der subjektiven Rechte der Betroffenen ein.“⁹⁰⁷ Um aber die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung einerseits und den Schutz der subjektiven Rechte der Betroffenen andererseits gewährleisten zu können, muss das erforderliche Kontrollsystem auch bei eben jenen, diese Grundsätze möglicherweise gefährdenden Maßnahmen ansetzen.⁹⁰⁸ Die Kompensation des unzureichenden Individualrechtsschutzes erfordert daher nicht nur die Einrichtung aufsichtlicher Kontrolle, sondern schlägt auch auf deren Ausstattung durch.

Dies setzt zunächst eine „mit wirksamen Befugnissen ausgestattete Aufsichtsinstanz“ voraus, welcher die Daten „in praktikabler auswertbarer Weise zur Verfügung stehen und die Protokollierung hinreichende Angaben für die Zuordnung zu dem zu kontrollierenden Vorgang enthält“.⁹⁰⁹ Dies muss durch „technische und organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden“⁹¹⁰. Daneben bedarf es jedenfalls einer regelmäßigen Kontrolle in angemessenen Abständen. Im Fall der Antiterrordatei hat das Bundesverfassungsgericht daher eine Prüfung in einem Abstand von ca. zwei Jahren gefordert.⁹¹¹

Überdies fordern hinreichende Transparenz und Kontrolle auch die Einrichtung einer gesetzlichen Regelung von Berichtspflichten.⁹¹² Im Interesse demokratischer Kontrolle aber auch, um eine öffentliche Diskussion zu ermöglichen, hat der Gesetzgeber sicherzustellen, dass entsprechende Berichte – im Fall des Antiterrordateigesetzes durch das Bundeskriminalamt – an Parlament und Öffent-

⁹⁰⁷ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 207.

⁹⁰⁸ Vgl. auch allgemein zu Schutzmaßnahmen bei Grundrechtsverletzungen Mayer, Untermaß, Übermaß und Wesensgehaltsgarantie, S. 154 f.

⁹⁰⁹ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 215.

⁹¹⁰ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 215.

⁹¹¹ BVerfG v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 217.

⁹¹² BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 143; v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 222.

lichkeit in hinreichendem Umfang ergehen.⁹¹³ In welchem organisatorischen Rahmen eine solche Kontrollinstanz einzurichten ist, bleibt letztlich dem Gesetzgeber offen.⁹¹⁴

III. Abschließende Beurteilung: tatsächliche Belastungsungleichheit und defizitäres Regelungsgeflecht de lege lata

1. Defizitäres Regelungsgeflecht aufgrund unzureichender Kontrollsysteme

Die aktuelle gesetzliche Grundlage ist nicht dazu geeignet, der Gefahr einer rechtswidrigen Ausgestaltung jedenfalls hinreichende Kontrollen entgegen zu stellen.⁹¹⁵ So führte der Gesetzgeber mit § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 1, 3 und 4 AO zwar interne Kontrollmöglichkeiten ein, führte diese jedoch nicht konsequent aus.⁹¹⁶

Schon die manuelle Fallauswahl steht vor dem Problem, dass der Amtsträger bei einer automatischen Festsetzung von ca. 30 % der Steuerfälle diese Fälle gar nicht⁹¹⁷, andere risikobehaftete Fälle hingegen nur hinsichtlich der risikobehafteten Merkmale prüft und einsieht. Dies gilt umso mehr, als der Amtsträger auch keine Einsicht in die Belege erhält, sofern er diese nicht selbst anfordert (§ 50 Abs. 8 S. 2 EStDV). Schon diese fortschreitende Digitalisierung lässt somit daran zweifeln, dass der Amtsträger überhaupt in der Lage ist, andere als vom Risikomanagementsystem erkannte Risiken zu erkennen. Daneben ist die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung nach § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 4 AO zwar im Hinblick auf das Erfordernis der Aktualität der Risikoparameter verfassungsrechtlich geboten, doch finden sich weder im

⁹¹³ BVerfG v. 20.4.2016 – 1 BvR 966/09, 1 BvR 1140/09, BVerfGE 141, 220, Juris Rn. 143; v. 24.4.2013 – 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277, Juris Rn. 222. Siehe allgemein zur Kontrollfunktion der Öffentlichkeit bei *Rossen-Stadtfeld*, in *Verwaltungskontrolle*, S. 117 ff.

⁹¹⁴ Vgl. zum Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hinsichtlich der Erfüllung der staatlichen Schutzpflicht bei *Mayer*, *Untermaß*, *Übermaß* und *Wesensgehaltsgarantie*, S. 156 ff.

⁹¹⁵ Vgl. auch *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 386; a.A. hingegen der Gesetzgeber, vgl. BT-Drucks. 18/8434, S. 99.

⁹¹⁶ Vgl. auch *Mellinghoff*, in *FS BFH Band I*, S. 421 (437).

⁹¹⁷ LRH NRW, *Jahresbericht 2014*, S. 213.

Gesetzestext noch in der Gesetzesbegründung weitere Anhaltspunkte, wie und vor allem von wem eine derartige Überprüfung überhaupt stattzufinden hat.

So ist einzig die Zufallsauswahl generell dazu geeignet, das Risikomanagementsystem zu evaluieren. Dies gilt jedoch nur dann, wenn der Sinn und Zweck der Zufallsauswahl auch konsequent auf eine derartige Evaluation gerichtet und den Amtsträgern insoweit auch kommuniziert würde. Daher wäre erforderlich, dass das Risikomanagementsystem selbst einen Steuerfall prüft und entsprechend seiner Risikomerkmale den Fall beurteilt. Zugleich müsste der Finanzbeamte selbst den Steuerfall anhand seines Erfahrungswissens und dementsprechend des seiner Meinung nach erforderlichen Aufklärungsbedürfnisses beurteilen. Die vom Risikomanagementsystem als aufklärungsbedürftig angezeigten Merkmale der Steuererklärung einerseits sowie die vom Amtsträger als aufklärungsbedürftig angezeigten Merkmale andererseits müssten dann verglichen werden.⁹¹⁸ Etwaige Erkenntnisse müssten dann jedenfalls der für die Ausgestaltung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme zuständigen Behörde angezeigt werden.⁹¹⁹ Dass die von § 88 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AO geforderte Zufallsauswahl aber tatsächlich nach obigen Maßstäben verläuft, darf stark bezweifelt werden. Dies gilt nicht zuletzt deshalb, weil ein solcher Aufwand wohl im Rahmen des Alltagsgeschäfts der Steuerveranlagung unterginge. Die Lösung könnte daher in der bereits vom Landesrechnungshof NRW befürworteten Evaluierung durch Qualitätssicherungsstellen gesehen werden.⁹²⁰ Gesetzlich vorgesehen sind derartige zentrale Prüfstellen hingegen aktuell noch nicht.

Andererseits vermag ein solcher Vergleich der maschinellen und manuellen Risikobewertung keine Übersicht der von den Risikomanagementsystemen insgesamt bewirkten Vollzugsmängel aufzuzeigen.⁹²¹ Insofern ließen sich dadurch weder Pauschalierungen und Typisierungen erkennen und bewerten, noch könnte der Amtsträger mangels Kenntnis der Risikoparameter selbst einsehen, ob die unterschiedliche Risikobewertung auf einer fehlerhaften Kalibrierung der Risikoparameter beruht oder schlicht auf der Tatsache, dass es sich bei dem vorliegenden Steuerfall um einen atypischen Einzelfall handelte.

⁹¹⁸ Siehe auch den Vorschlag vom Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 6.

⁹¹⁹ Vgl. auch die Forderungen des Chaos Computer Clubs, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 8.

⁹²⁰ LRH NRW Jahresbericht 2014, S. 215.

⁹²¹ Vgl. auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 386.

Auch die Prüfung des Steuervollzugs durch die Rechnungshöfe vermag dieses Defizit aktuell nicht auszugleichen. Dies gilt zum einen deshalb, weil ihnen bereits die Aufgabe der Prüfung des Steuervollzugs nicht verbindlich zugetragen ist. Insoweit bestimmen die Rechnungshöfe selbst, wann und in welchem Umfang eine solche Prüfung erfolgt. Ein solches Prüfgebaren widerspricht jedoch bereits der Forderung einer Kontrolle in regelmäßigen Abständen. Zugleich zielt die Prüfung durch den Bundesrechnungshof schon nicht darauf ab, den fehlenden Individualrechtsschutz der Steuerpflichtigen zu kompensieren. Vielmehr bezweckt die Kontrolle durch die Rechnungshöfe die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit des Finanzgebarens der Exekutive.⁹²² Dies zeigt sich auch in den bislang durchgeführten Prüfungen. So wurde bislang insbesondere die Effektivität des Risikovollzugs im Bereich der Arbeitnehmerveranlagung untersucht⁹²³; eine Prüfung im Hinblick darauf, ob das Risikomanagementsystem auch für den Steuerpflichtigen positive Merkmale erfasst oder gar eine Sichtung der Risikoparameter, ob eben jene tatsächlich Rückschlüsse auf das dem steuerlichen Sachverhalt innewohnende Risiko zulassen, erfolgte hingegen nicht. So kann zwar von der bislang erfolgten Prüfung der Rechnungshöfe auf die Ineffektivität der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme geschlossen werden, doch reicht ein solch einseitiges Bild nicht aus, um der Verwaltung einen gleichheitswidrigen Steuervollzug zu attestieren und damit auch den fehlenden Individualrechtsschutz zu kompensieren. Denn es ist nicht allein die Ineffektivität eines Risikomanagementsystems, welches seine Verfassungswidrigkeit bewirken kann. Andererseits könnte gerade auch ein effektives Risikomanagement gleichwohl gleichheitswidrig sein. Umso erforderlicher ist es, dass sich die Finanzverwaltung der Möglichkeit der umfassenden und vielschichtigen Kontrolle der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme gegenübersieht.

Damit stellt sich die unbefriedigende Situation ein, dass weder der finanzgerichtliche Rechtsschutz noch die aktuelle behördeninterne oder externe Kontrolle dazu geeignet sind, die objektive Gleichheit im Belastungserfolg zu gewähr-

⁹²² Siehe dazu bereits unter D.II.2.b).

⁹²³ Siehe unter anderem LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 206 ff.; BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429; Hessischer Rechnungshof, Bemerkungen 2011 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes Hessen, S. 287 ff.

leisten. Eine Kompensation in Form eines unabhängigen Kontrollorgans ist damit auch hier zu fordern.

Dabei wäre eine Ausweitung der Kontrolle im Rahmen der bereits existierenden internen Finanzkontrolle wohl abzulehnen.⁹²⁴ Dies ergibt sich zum einen daraus, dass schon die dezentrale Kontrolle in den einzelnen Finanzämtern bereits in der Vergangenheit keine überzeugenden Ergebnisse geliefert haben.⁹²⁵ „Kontrolleur und Kontrollierter können nicht identisch sein“⁹²⁶ – erst recht nicht, wenn der Kontrolleur seinerseits nicht kontrolliert wird. Doch auch bei Einrichtung flächendeckender zentraler Kontrollstellen bliebe immer noch das Problem der Eingliederung der Kontrollierenden in die Hierarchien und damit einhergehenden Weisungsgebundenheit im Rahmen der Finanzverwaltung. Kontrolle verfolgt aber gerade das Ziel wechselseitiger Machtbegrenzung.⁹²⁷ Insbesondere dann, wenn die Kontrollinstanz die Mängel im Individualrechtsschutz ausgleichen soll, bedarf es daher auch derart weitreichender Kompetenzen, dass die Entscheidungsträger im Steuervollzug die Resultate der Kontrolle nicht einfach übergehen können.

Die Lösung könnte eine zusätzliche Aufgabenübertragung auf die bereits eingerichteten Rechnungshöfe bieten.⁹²⁸ Wie Art. 114 Abs. 2 S. 4 GG auf Bundesebene verdeutlicht, können dem Bundesrechnungshof neben den ihm verfassungsrechtlich übertragenen Aufgaben auch weitere Aufgaben bundesgesetzlich übertragen werden. Gleiches gilt für die Aufgabenübertragung auf die Landesrechnungshöfe.⁹²⁹ Dies gilt jedenfalls solange, also noch eine „unmittelbare

⁹²⁴ Vgl. auch Chaos Computer Club, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 9.

⁹²⁵ Siehe dazu die Feststellungen des BRH und der LRH, dass Finanzbeamte der Zufallsauswahl nicht hinreichend nachgehen, LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 212 ff.; BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11 f.

⁹²⁶ *Stern*, in FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, S. 11 (16); differenzierter dagegen *Krebs*, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 47 ff.

⁹²⁷ Siehe allgemein dazu bei *Krebs*, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 7 ff.

⁹²⁸ Vgl. *Marx*, Ubg 2016, 358 (363); siehe dazu auch die Forderung von *Hoffmann-Riem*, eine „kooperative Finanzkontrolle als Element der Steuerungsaufsicht“ zu etablieren, in *Verwaltungskontrolle*, S. 73 (87).

⁹²⁹ *Stern*, in FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, S. 11 (20).

Verbindung zur Finanzwirtschaft des Staates“ besteht.⁹³⁰ Denn auch durch einfachgesetzliche Aufgabenübertragung wäre keine Kompetenzerweiterung in Richtung einer allgemeinen Erfolgs- und Rechtmäßigkeitskontrolle hinzunehmen.⁹³¹ Dies erscheint im Hinblick auf die Prüfung des Steuervollzugs mittels Risikomanagementsystemen jedoch problematisch. Zwar könnte es bereits ausreichen, um die Gefahr struktureller Vollzugsdefizite durch Risikomanagementsysteme auszuräumen, tatsächlich festzustellen, ob in der aktuellen Vollzugspraxis Defizite zu beklagen sind oder nicht. Eine solche Feststellung lässt nicht nur unmittelbare Rückschlüsse auf die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme generell zu; auch kann insofern der Ursprung der die Verfassungswidrigkeit auslösenden Umstände isoliert werden.⁹³² Doch müssten auch die Risikoparameter selbst einer Rechtmäßigkeitskontrolle in dem Sinne unterliegen, dass bereits von sich heraus diskriminierende Parameter aufgedeckt werden. Ebenso problematisch bei der Übertragung der Kontrolle der Risikomanagementsysteme scheint jedoch der Aspekt, dass eine solche verpflichtende Aufgabenübernahme der Unabhängigkeit der Mitglieder der Rechnungshöfe entgegenstehen könnte. Zwar stünde den Mitgliedern weiterhin eine solche Unabhängigkeit hinsichtlich der Art und Weise der Prüfung zu; die verpflichtende Übertragung einer Aufgabe beeinflusst jedoch das Ermessen der Prüfungsauswahl in Bezug auf die weiteren Prüfungsfelder der Rechnungshöfe.⁹³³ Daher bestünde die Gefahr, dass sich die Verpflichtung der Rechnungshöfe zur Kontrolle der Risikomanagementsysteme negativ auf die verfassungsrechtlich zugesprochene Aufgabenerfüllung auswirkt. Insofern wäre bei Aufgabenübertragung auf die Rechnungshöfe wohl jedenfalls eine Ausweitung ihrer Sach- und Personalkapazitäten zu fordern, so dass

⁹³⁰ *Stern*, in FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, S. 11 (26).

⁹³¹ Vgl. dazu auch *Eickenboom/Heuer*, DÖV 1985, 997 (100 f.); *Sauer/Blasius*, DVBl. 1985, 548.

⁹³² Siehe dazu bereits die Feststellungen des BRH und der LRH zu den einzelnen Prüfergebnissen, LRH NRW, Jahresbericht 2014, S. 206 ff.; BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 3 ff.

⁹³³ *Stern*, in FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, S. 11 (29); siehe dazu auch bei *Wittrock*, DVBl. 1984, 823 (825); *Keller*, DÖV 1979, 705; *Krebs*, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 208.

eine regelmäßige Prüfung des Steuervollzugs nicht zulasten der ihnen von Verfassung wegen vorgegebenen Prüfungsgewichtung ginge.⁹³⁴

Anbieten würde sich auch ein völlig neu zu etablierendes Kontrollorgan, dessen einzige Aufgabe die Prüfung der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme wäre.⁹³⁵ Abgesehen von diesem gesetzlich zu konkretisierenden Prüfungsgegenstand sollte deren Mitgliedern ebenso wie den Mitgliedern der Rechnungshöfe Unabhängigkeit jedenfalls im Hinblick auf die Art und Weise der Prüfung zugesprochen werden.⁹³⁶ Denn eine wirksame Kontrolle kann nur dann gelingen, wenn dem Kontrollierenden Unabhängigkeit und eine gewisse Distanz von Verantwortung und Kontrolle eingeräumt werden.⁹³⁷ Entsprechend der Grundsätze der Finanzkontrolle durch den Rechnungshof ist auch hier eine nachträgliche Kontrolle zu fordern. Dies ergibt sich einerseits schon aus den bereits tatsächlichen Gegebenheiten, nämlich dass die Übereinstimmung der Risikoparameter mit den tatsächlich den Steuererklärungen innewohnenden Risiken abschließend und hinreichend sicher erst im Nachgang beurteilt werden kann. Gleiches gilt für die Beurteilung, inwieweit die Risikoparameter tatsächlich flächendeckende Pauschalierungen und Typisierungen bewirken. Andererseits drückt sich insbesondere in einer solchen nachträglichen Kontrolle auch die Abgrenzung der Verantwortungsbereiche aus. *Schmidt-Aßmann* spricht insoweit von einem „Verbot der Einmischungsgefahr“, welches „für die parlamentarischen und die gerichtlichen Kontrollen der Verwaltung aus dem Gedanken der administrativen Eigenständigkeit in Verbindung mit dem Grundsatz der Organtreue“ folgt.⁹³⁸ Wie auch die Rechnungshöfe ihre Entscheidungen nicht an die Stelle der Entscheidungen der Regierung setzen sollen,⁹³⁹ so muss auch bei der Kontrolle des Steuervollzugs der Gestaltungsspielraum der Finanzverwaltung bei Ausgestaltung des Steuervollzugs beachtet werden. Zur Sicherstellung der Effektivität dieser Kon-

⁹³⁴ Vgl. *Blasius*, JZ 1990, 954 (959).

⁹³⁵ So auch *Thiemann*, StuW 2018, 304 (310); vgl. auch den Vorschlag *Eckhoffs*, der die Prüfungsbefugnis der Rechnungshöfe mit der der internen Kontrollabteilungen der Finanzverwaltung vereinen will, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 558 f.; vgl. auch die Forderungen des Chaos Computer Clubs, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 9, der die Übertragung der Kontrolle auf den Landesdatenschutzbeauftragten vorschlägt.

⁹³⁶ Vgl. *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit*, S. 559.

⁹³⁷ *Blasius*, JZ 1990, 954 (957); *Stern*, in FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, S. 11 (34).

⁹³⁸ Vgl. dazu auch bei *Schmidt-Aßmann*, in *Verwaltungskontrolle*, S. 9 (38 f.).

⁹³⁹ Siehe dazu bereits unter D.II.2.b)bb).

trolle und insbesondere auch, um dem Individualrechtsschutz Genüge zu tun, müsste auch hier die Kontrolle turnusmäßig, entsprechend der Orientierung der Ertragsteuern sowie der Umsatzsteuer am Kalenderjahr damit jährlich erfolgen.⁹⁴⁰ Auch ein solches unabhängiges Kontrollorgan wird dabei nicht zuletzt durch begrenzte Verwaltungsressourcen eingeschränkt. In die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers fällt insoweit auch die Entscheidung, ob die Kontrolle des Steuervollzugs seinerseits „risikoorientiert“, jedenfalls aber nicht vollumfänglich, sondern nuanciert zu erfolgen hat.

Zu den allgemeinen Erwägungen an die Anforderungen an die Kontrolle anhand der Grundsätze des Bundesverfassungsgerichts zum ATDG und zum BKA-Gesetz können an dieser Stelle auch die bereits festgestellten Besonderheiten bei der Frage nach dem Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits treten. Denn dort wurde bereits verdeutlicht, dass die Zurechnung zum Gesetzgeber sich insbesondere daraus ergibt, dass die aktuelle normative Gesetzeslage aufgrund nur unzureichender Kontrolle der Verwaltung die Gefahr struktureller Vollzugsdefizite begünstigt, welche dann durch den Steuerpflichtigen im Individualrechtsschutz nicht gerügt werden können. Insoweit muss das Kontrollorgan einerseits gewährleisten, dass Einzelheiten einer rechtswidrigen Ausgestaltung aufgedeckt werden, welche dem Steuerpflichtigen insoweit durch die Offenlegung dann auch Rechtsschutzmöglichkeiten eröffnen. Andererseits bei nicht so eindeutiger Erkenntnis, insbesondere dann, wenn die Risikoparameter nicht bereits auf den ersten Blick diskriminieren, sondern möglicherweise nur nicht hinreichend risikoorientiert ausgestaltet sind, müssen die Konsequenzen, die sich aus einer derartigen Feststellung ergeben, letztlich auch dem Individualrechtsschutz Genüge tun.⁹⁴¹ Insoweit müssten sich aus derartigen Feststellungen jedenfalls ein – wenn auch nicht der Öffentlichkeit zugänglicher – Änderungsauftrag an die obersten Finanzbehörden der Länder ergeben. Entsprechend der diesen ihrerseits übertragenen Aufgabe zur Ausgestaltung der Einzelheiten der Risikoparameter im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen ist jedoch sicherzustellen, dass ihnen auch weiterhin ein Gestaltungsspielraum bei der Beseitigung des Vollzugsdefizits verbleibt.

⁹⁴⁰ Siehe auch bereits die Forderung des Chaos Computer Clubs, Stellungnahme v. 13.4.2016, S. 7.

⁹⁴¹ Vgl. *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 559.

2. Die Konsequenzen von Erhebungsdefiziten ohne defizitäres Regelungsgeflecht

Mit Einrichtung einer hinreichenden Kontrollinstanz wären die normativen Anforderungen an die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme erfüllt. Denn eine solche räumt den Vorwurf an den Gesetzgeber aus, er habe die Gefahr struktureller Erhebungsdefizite nicht hinreichend abgewendet und insoweit ein Regelungsgeflecht geschaffen, dass eine Gleichheit im Belastungserfolg prinzipiell verfehlt.

Weiterhin bestehende, tatsächliche Ungleichheiten im Belastungserfolg wären dann nicht mehr in der normativen Regelungsgrundlage angelegt, sondern im Vollzug an sich.⁹⁴² Der „Fehler“ läge also allein bei der Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme durch die obersten Finanzböden im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen. Insofern könnten dieser dann auch nicht dem Gesetzgeber, sondern nur der Verwaltung zugerechnet werden. Mangels Zurechnung zum Gesetzgeber kann damit aber weder § 88 Abs. 5 AO noch die materielle Steuernorm verfassungswidrig sein. Dieses Ergebnis erfährt auch Unterstützung, wenn man auf das Ziel des Rechtsschutzes im Falle eines rechtswidrigen Steuervollzugs abstellt. Entsprechen die normativen Regelungen bereits den verfassungsrechtlichen Vorgaben und scheitert der gleichmäßige und gesetzmäßige Steuervollzug einzig an der Umsetzung, so kann auch eine Erklärung der Verfassungswidrigkeit des Steuervollzugs keinen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug erreichen. Denn welche Handlung, Maßnahme oder Regelung wollte man an dieser Stelle vom Gesetzgeber fordern? Insbesondere an dieser Stelle muss noch einmal auf den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers verwiesen werden. Dabei darf auch vom Gesetzgeber nichts Unmögliches verlangt werden.⁹⁴³ Gesetzgeber und Verwaltung unterliegen zwar einem Optimierungsauftrag, die Kontrolle dieses Optimierungsauftrags durch die Gerichte beschränkt sich hingegen auf die Einhaltung der äußeren Grenzen. „Mangels eigenen kompetenziellen Auftrags darf die Judikative ihre Vorstellungen über den optimalen Ausgleich nicht an die Stelle der Entscheidung der Legislative oder Exekutive setzen, sondern nur nach der Erträglichkeitsgrenze eines noch angemessenen (schonenden) Ausgleichs der Rechtsgüter

⁹⁴² Vgl. dazu auch bei *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 528.

⁹⁴³ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 530.

im Sinne des Übermaßverbots suchen.⁹⁴⁴ Den Steuervollzug an sich oder aber die Regelung des Steuervollzugs, sprich § 88 Abs. 5 AO, oder gar die materielle Steuernorm für mit der Verfassung unvereinbar zu erklären ist damit schon nicht geeignet, einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzugs zu erreichen, eine auf die Besserung des Steuervollzugs gerichtete Kontrolle vermag dies hingegen schon.

Dieses Ergebnis ergibt sich im Endeffekt auch aus den allgemeinen Erwägungen, die an die verfassungsrechtlich notwendigen Kontrollen zu richten sind. So ist im Falle struktureller Vollzugsdefizite eine Machtausgewogenheit in dem Sinne zu verzeichnen, dass das Bundesverfassungsgericht einerseits den Gesetzgeber dazu anhält, die notwendigen gesetzlichen Regelungen zu schaffen, um die Gefahr derartiger Vollzugsdefizite auszuräumen. Diese notwendigen gesetzlichen Regelungen implizieren insbesondere auch hinreichende Anweisungen an die Verwaltung zur Durchsetzung eines verfassungsgemäßen Steuervollzugs, gestützt durch eine hinreichende Kontrolle. Die im Einzelfall rechtswidrige und belastende Ausgestaltung des Steuervollzugs kann dann vom Betroffenen vor den Gerichten gerügt werden. Daneben ist es aber schon aus dem Grundgedanken der Kontrolle heraus, nämlich der „sachgemäße(n) Erledigung der Staatsaufgaben“ und der „Hemmung und Begrenzung der politischen Macht“⁹⁴⁵, dem Steuerpflichtigen nicht mittels Individualrechtsschutz zgedacht, den Steuervollzug im Ganzen, also die Verwaltungstätigkeit losgelöst vom Einzelfall zu kontrollieren. Dies ist verfassungsrechtlich weder erforderlich noch geboten. Vielmehr gilt es die Verantwortungsbereiche der staatlichen Instanzen abzugrenzen und im Sinne einer Ausgewogenheit von „Verantwortung und Kontrolle“⁹⁴⁶ in Einklang zu bringen. Kontrolle meint hingegen nicht – und das wäre im Falle der Annahme der Verfassungswidrigkeit des Steuervollzugs bei Vorliegen administrativer Vollzugsmängel ohne normative Anknüpfung der Fall – eine ausschließlich machthemmende Funktion.⁹⁴⁷ Kontrolle soll nicht negativ „anpran-

⁹⁴⁴ *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (14); *ders.*, Verständigungen in Steuerverfahren, S. 297 m.w.N.; vgl. auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 551.

⁹⁴⁵ *Krebs*, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 41.

⁹⁴⁶ Siehe dazu bei *Krebs*, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 44 ff.

⁹⁴⁷ *Krebs*, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 49.

gern“, sie ist vielmehr „auf Rationalisierung des Entscheidungsprozesses und damit auf Steigerung der inhaltlichen Richtigkeit der Entscheidung gerichtet“⁹⁴⁸.

In letzter Konsequenz müsste sich der Steuerpflichtige damit zufrieden geben, dass die im Einzelfall rechtswidrig gesetzten Risikoparameter, die in ihrer Gesamtheit Defizite im Vollzug bewirken, letztlich nur von der Verwaltung selbst oder allenfalls durch Änderungen der materiellen Steuernormen ausgeräumt werden könnten. Eine Rüge betreffend den Steuervollzug an sich bzw. eine „Gleichbehandlung im Unrecht“ kann ihm hingegen ohne eigene Betroffenheit nicht gewährt werden.

3. Fazit

Die Annahme, dass in der aktuellen gesetzlichen Ausgestaltung des Steuervollzugs ein dem Gesetzgeber zurechenbares strukturelles Vollzugsdefizit zu sehen ist, kann damit im Ergebnis bejaht werden. Zwar fußt diese Annahme nicht auf tatsächlichen Erkenntnissen der Vollzugswirklichkeit; dies ist im Falle eines gegenläufigen und damit defizitären Regelungsgeflechts von materieller Steuernorm und Erhebungsregeln jedoch auch gar nicht erforderlich. Vielmehr lässt sich das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits bereits aus der nur unzureichenden gesetzlichen Ausgestaltung herleiten. So ist es aufgrund des Erfordernisses der Geheimhaltung der Risikoparameter zwar erforderlich, dass die konkrete Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung übertragen wird. Der mit dieser Aufgabe der Ausgestaltung einhergehende Gestaltungsspielraum darf jedoch seinerseits nicht zu unkontrollierbarem aber grundrechtsrelevantem Verwaltungshandeln führen. Dies ist nach aktueller gesetzlicher Gestaltung jedoch der Fall, da weder die Finanzgerichte noch die internen Kontrollmöglichkeiten durch die Finanzbehörden einer Eigendynamik im Hinblick auf einen rechtswidrigen Steuervollzug entgegenzustehen vermögen. Auf die tatsächliche Feststellung von Erhebungsdefiziten mittels Risikomanagementsystemen kommt es damit schon gar nicht an. Insofern ist auch im Falle eines intransparent ausgestalteten Steuervollzugs, bei dem die Finanzverwaltung einen erheblichen Gestaltungsspielraum genießt, von einer – insbesondere aus dieser Geheimhaltung erwachsenden – Gefährdungslage auszugehen, deren

⁹⁴⁸ Krebs, Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen, S. 49 f. m.w.N.; vgl. auch Schmidt-Aßmann, in Verwaltungskontrolle, S. 9 (37 f.).

Konsequenz ebenfalls in einer erhöhten Anforderung an aufsichtliche Kontrolle gesehen werden muss.

Mit Einrichtung einer den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechenden Kontrollinstanz könnte der Gesetzgeber den Vorwurf eines ihm zurechenbaren strukturellen Vollzugsdefizits ausräumen. Eine darüberhinausgehende Ungleichheit im Belastungserfolg wäre dann der Verwaltung zuzurechnen, nicht hingegen dem Gesetzgeber. Je nach Offenlegung der Kontrollergebnisse bliebe dem Steuerpflichtigen dann gegebenenfalls die Klage vor dem Finanzgericht offen mit der Rüge einer konkreten nachteiligen Behandlung beim Steuervollzug. Eine davon losgelöste Rüge hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit des Steuervollzugs an sich stünde ihm mangels defizitärer normativer Regelung und damit mangels subjektiven Rechtsschutzbedürfnisses hingegen nicht zu.

Wünschenswert wäre es, wenn die Verwaltung langfristig die Kontrolle nicht als repressive Maßnahme, sondern vielmehr als Chance begreifen würde. So könnte die Kontrollinstanz beispielsweise auch Empfehlungen aussprechen, welche Merkmale der Steuererklärung im kommenden Veranlagungszeitraum genauer geprüft werden müssten. Insoweit, als dass erneut sämtliche Steuerpflichtige, deren Steuererklärung das genannte Merkmal beinhaltet, unter die genauere Prüfung fallen, bestehen dann auch keine gleichheitsrechtlichen Probleme. Stattdessen entspräche dies gerade der Kontrolle nach dem Kontrollbedürfnis. Eine solche Vorgehensweise könnte auch positive Auswirkungen auf die Zukunft haben, jedenfalls insoweit als die Erkenntnisse aus dieser Prüfung in die Ausgestaltung des Risikomanagementsystems Einzug erhalten.

E. Zusammenfassung der Ergebnisse und Schlussbetrachtung

Wenn Realität und verfassungsrechtliche Vorgaben aufeinandertreffen, ist jedenfalls einer dieser Parameter zur Anpassung gezwungen. „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.“⁹⁴⁹ Andererseits ist „Realität“ nicht gleichzusetzen mit „technisch machbar“. „Das Recht muss die EDV prägen und nicht umgekehrt.“⁹⁵⁰ Dementsprechend spiegeln sich auch die Konsequenzen der Massenverwaltung und der fehlenden tatsächlichen Möglichkeit einer 100%-igen Überprüfung eines jeden Steuerfalles in den gesamten verfassungsrechtlichen Vorgaben an einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug wider.

Insbesondere die Einführung des Risikomanagementsystems ist eine solche notwendige Konsequenz, die schlichtweg aus der Erkenntnis geboren ist, dass mit manueller Veranlagung allein heutzutage wohl kein gleichmäßiger Steuervollzug mehr erreicht werden kann. Unter diesem Gesichtspunkt ist die Einrichtung dieser Systeme auch grundsätzlich zu begrüßen. Doch wo Licht ist, ist auch Schatten: Auch die Einrichtung von Risikomanagementsystemen kann für sich betrachtet noch keine Gewähr für einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug bieten. So gehen gerade mit dieser Automatisierung des Steuervollzugs Folgeprobleme einher, die letztlich auch in der gesetzlichen Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme nicht unberücksichtigt bleiben dürfen. Zwar bietet sich mit zutreffender Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme die Möglichkeit, den Steuervollzug jedenfalls größtmöglich gleichmäßig und insoweit auch effektiv zu gestalten, doch besteht gleichzeitig die Gefahr, dass eben jene Ausgestaltung eine gewisse Eigendynamik entfaltet, die ungesehene und somit auch unkontrollierbare Entwicklungen zur Folge hat.

Es ist nicht zu bemängeln, ja sogar aufgrund des Erfordernisses der Geheimhaltung der Risikoparameter und dem Grundsatz der funktionsgerechten Aufgabenteilung schlichtweg erforderlich, der Verwaltung die Festlegung der Einzelheiten der Risikoparameter zu überlassen. Doch ist die Finanzverwaltung – wie

⁹⁴⁹ Seer, *StuW* 2015, 315 (318).

⁹⁵⁰ Pezzer, *StuW* 2007, 101 (107).

der Gesetzgeber auch – an die verfassungsrechtlichen Maßstäbe zur Herstellung einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung verpflichtet. Insofern sind die Risikoparameter risikoorientiert, also am entsprechenden Aufklärungsbedürfnis des jeweiligen Steuerfalles auszurichten und dürfen aus sich heraus schon nicht diskriminierend wirken. Insbesondere darf sich die Verwaltung nicht dazu verleiten lassen, bei etwaigem Rückstau der zu bearbeitenden Steuerfälle, die Risikofilter entsprechend durchlässiger zu gestalten.⁹⁵¹ Andererseits darf nicht übersehen werden, dass sich die Regelungswirkung der Risikoparameter mitunter nicht in der Festlegung des Aufklärungsbedürfnisses eines Steuerfalles erschöpft. Vielmehr sind es insbesondere bestimmte Wertgrenzen, welche letztlich nicht nur die Sachverhaltsermittlung pauschalisieren und typisieren, sondern im Ergebnis auch die materielle Steuernorm. Insofern stehen derartige Risikoparameter in ihrer Regelungswirkung auch den Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung in nichts nach.

Mit dieser Annahme, dass die Festlegung der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung zu überlassen ist, sofern es sich dabei nur um eine Feinjustierung und eben nicht um eine „wesentliche“ Regelung handelt, lässt sich zwar die Grenze aufzeigen, bis zu welchem Grad der Rechtswirkung die Finanzverwaltung grundsätzlich regeln darf. Daneben darf jedoch nicht vernachlässigt werden, wie weit der Gesetzgeber selbst zur gesetzlichen Regelung angehalten ist, welche Gestalt das Regelungsgeflecht aus materieller Steuernorm und Erhebungsregel annehmen muss, damit kein dem Gesetzgeber zuzurechnendes strukturelles Vollzugsdefizit anzunehmen ist; kurz, wie weitreichend der Gesetzgeber grundsätzlich regeln *muss*.

Insofern hat sich gezeigt, dass die oben genannte Gefahr der Etablierung eines weder gleichmäßigen noch gesetzmäßigen Steuervollzugs jedenfalls nach aktueller normativer Grundlage nicht hinreichend durch Rechtsschutzmöglichkeiten oder eingerichtete Kontrollmechanismen ausgeräumt wird. So ist zwar der fehlende Individualrechtsschutz wegen des Erfordernisses der Geheimhaltung der Risikoparameter nicht zu beanstanden. Doch müssen diese mangelnde Transparenz sowie der nur unzureichende Individualrechtsschutz im Ergebnis durch die Einrichtung von Kontrollinstanzen kompensiert werden. „Ein Staat ist aber auch

⁹⁵¹ Deckers/Vieten, FR 2015, 913 (915); vgl. auch Drüen, in DFGT 8/9 (2011/2012), S. 253 (271).

kein Rechtsstaat, wenn er nicht für gleiches Recht sorgt oder seine Macht nicht zur gleichmäßigen Durchsetzung des Rechts einsetzt, das Recht durch Nichtgebrauch missbraucht.“⁹⁵² Das aktuelle normative Defizit aufgrund des Fehlens einer solchen Kontrollinstanz macht daher nach aktueller Gesetzeslage bereits die Einrichtung der Risikomanagementsysteme und damit § 88 Abs. 5 AO insgesamt verfassungswidrig.

Dieses defizitäre Regelungsgeflecht riskiert dabei nicht nur Vollzugsdefizite in der Gegenwart. Ein rechtswidriges – weil nicht risikoorientiert ausgestaltetes – Risikomanagementsystem, könnte das Verhältnis von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem insgesamt beeinflussen. Eine flächendeckende Anerkennung der Angaben des Steuerpflichtigen mangels hinreichender Risikohinweise lässt den Steuerpflichtigen glauben, seine Angaben seien richtig. Insofern gäbe es für ihn schon keinen Grund, sein Erklärungsverhalten für die Zukunft zu ändern. Dies schwört geradezu eine Fehlerfortschreibung hinauf. Hinzukommt, dass das Risikomanagementsystem nicht erkannte Risiken mit einem steuerehrlichen Bürger gleichsetzt, der betreffende Steuerpflichtige aus seinem Verhalten damit auch noch begünstigt wird.

Damit wäre an dieser Stelle der Gesetzgeber gefragt, das normative Defizit zu beseitigen. Dabei ist die Einrichtung eines Kontrollsystems nicht nur verfassungsrechtlich geboten; sie ist auch im Interesse des ehrlichen Steuerbürgers. Denn eine hinreichende Kontrolle des Steuervollzugs fördert auch „den moralischen Anspruch eines jeden gegen jeden auf Erfüllung der steuerlichen Pflichten“⁹⁵³ und damit nicht zuletzt auch die Akzeptanz des Bürgers in Bezug auf ein gerechtes Steuersystem.⁹⁵⁴

Das Risikomanagementsystem ist letztlich nur ein Baustein, um einen insgesamt gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug zu erreichen. Handlungsbedarf erwächst hieraus für den Gesetzgeber nicht nur hinsichtlich der Festschreibung von Verfahrens- und insbesondere Kontrollmechanismen. Auch das materielle Steuerrecht muss stets den automatisierten Vollzug berücksichtigen und sofern nicht nur aus sich heraus vollzugsfähig, sondern insbesondere digitalisiert

⁹⁵² *Tipke*, StRO III², S. 1535.

⁹⁵³ *Tipke*, StRO III², S. 1548 f.; vgl. dazu auch *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 85 AO Rn. 12 (Jan. 2017).

⁹⁵⁴ Vgl. *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 63.

anwendbar sein.⁹⁵⁵ Auch eine Kontrolle der Risikomanagementsysteme ist damit keine abschließende Lösung für einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug. Vielmehr ist dies ein fortlaufender und allumfassender Prozess, der insbesondere den Gesetzgeber aber auch die Verwaltung und die Rechtsprechung trifft.

Abzuwarten bleibt auch, wie der Gesetzgeber und auch das Bundesverfassungsgericht mit dem sich aus der Festlegung der Risikoparameter ergebenden „code law“⁹⁵⁶ in Zukunft umgehen werden. So wäre wohl eine umfassende Steuervereinfachung notwendig, um dieser konkurrierenden Regelungswirkung durch die Verwaltung einen Riegel vorzuschieben.⁹⁵⁷ Andererseits könnte das Bundesverfassungsgericht zu dem Ergebnis kommen, dass angesichts des Massenverfahrens derartig weitreichende Pauschalierungen und Typisierungen in Zukunft nicht nur unter dem Gesichtspunkt der vereinfachten Sachverhaltsermittlung, sondern auch der Notwendigkeit der Anwendung einer computerbasierten Risikoprüfung gerechtfertigt sein könnten.

⁹⁵⁵ *Kirchhof*, in FS BFH Band I, S. 361 (363); *Thiemann*, *StuW* 2018, 304 (309).

⁹⁵⁶ *Ahrendt*, *NJW* 2017, 537 (640).

⁹⁵⁷ So bereits seit langem die Forderungen der Literatur, siehe u.a. *Birk*, in *Tipke/Bozza*, *Besteuerung von Einkommen*, S. 103 (121); *Isensee*, *StuW* 1994, 3.

Literaturverzeichnis

- Ahrendt, Christian* Alte Zöpfe neu geflochten – Das materielle Recht in der Hand von Programmierern, NJW 2017, S. 537-540
- Ahrens, Susanne* Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, 2005
- Armin, Hans
Herbert von* Wirtschaftlichkeit als Kontrollmaßstab des Rechnungshofs, in Zavelberg, Günter, Die Kontrolle der Staatsfinanzen – Geschichte und Gegenwart 1714-1989 – Festschrift zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, 1989, S. 259-278
- Finanzkontrolle in der Demokratie, in ders., Finanzkontrolle im Wandel – Vorträge und Diskussionsbeiträge der 15. Verwaltungswissenschaftlichen Arbeitstagung 1988 des Forschungsinstituts für öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, 1989, S. 39-58
- Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip, 1988
- Grundprobleme der Finanzkontrolle, DVBl. 1983, S. 664-675
- Arndt,
Hans-Wolfgang* Gleichheit im Steuerrecht, NVwZ 1988, S. 787-794
- Praktikabilität und Effizienz – Zur Problematik gesetzesvereinfachenden Verwaltungsvollzuges und der „Effektivierung“ subjektiver Rechte, 1983
- Ungleichheit im Unrecht?, in Burkei, Franz/ Polter, Dirk-Meints, Rechtsfragen im Spektrum des Öffentlichen – Mainzer Festschrift für Hubert Armbruster, 1976, S. 233-251
- Arnauld, Andreas
von* Recht und Spielregeln, 2003
- Badura, Peter* Staatsrecht – Systematische Erläuterung des Grundgesetzes, 7. Auflage 2018
- Bajohr, Stefan* Perspektiven der Finanzkontrolle: Parlamentarische Prüfaufträge an Rechnungshöfe, VerwArch Band 91, 2000, S. 507-539
- Baldauf, Sina* Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, DStR 2016, S. 833-839
- Beaucamp, Guy* Ist die Kritik am BKA-Urteil des Bundesverfassungsgerichts plausibel?, DVBl. 2017, S. 534-541
- Becker, Joachim* Transferequidität und Verfassung – Die Finanzierung der Rentenversicherung im Steuer- und Abgabensystem und im Gefüge staatlicher Leistungen, 2001

- Berg, Wilfried* Zur Untersuchungsmaxime im Verwaltungsverfahren, Die Verwaltung Band 9, 1976, S. 161-189
- Bertrams, Michael* 50 Jahre Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen, NWVBl. 1999, S. 1-6
- Birk, Dieter* Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, StuW 2004, S. 277-282
- Der Gleichheitssatz im deutschen Steuerrecht, in: Tipke, Klaus/ Bozza, Nadya, Besteuerung von Einkommen – Rechtsvergleich Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, 2000, S. 103-121
- Das Element der Freiwilligkeit bei der Besteuerung – Zur „endlosen“ Geschichte der Zinsbesteuerung, in Küper, Wilfried/ Welp, Jürgen, Beiträge zur Rechtswissenschaft, Festschrift für Walter Stree und Johannes Wessels zum 70. Geburtstag, 1993, S. 1173-1184
- Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung – Zum Stellenwert zweier Grundprinzipien in der Steuerreform 1990, StuW 1989, S. 212-218
- Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 1983
- Steuerung der Verwaltung durch Haushaltsrecht und Haushaltskontrolle, DVBl. 1983, S. 865-873
- Birkenfeld, Wolfram* Beweismaß und Beweiswürdigung im Steuerrecht, 1973
- Blasius, Hans* Der Rechnungshof als körperlich-kollegial verfasste unabhängige Einrichtung, JZ 1990, S. 954-961
- Brandt, Jürgen/ Domgörgen, Ulf* Handbuch Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozessrecht, 4. Auflage 2017
- Braun Binder, Nadja* Ausschließlich automationsgestützt erlassene Steuerbescheide und Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf – Anmerkungen zu den § 88 Abs. 5, § 122a, § 150 Abs. 7 n.F., § 155 Abs. 4 n.F. und § 173a AO, DStZ 2016, S. 526-535
- Bröhmer, Jürgen* Transparenz als Verfassungsprinzip – Grundgesetz und Europäische Union, 2004
- Brüning, Christoph* Gleichheitsrechtliche Verhältnismäßigkeit, JZ 2001, S. 669-673
- Bryde, Brun-Otto* Effektivität von Recht als Rechtsproblem, 1993
- Buciek, Klaus* Grenzen des „maßvollen Gesetzesvollzugs“, DStZ 1995, S. 513-513

- Bühler, Ottmar* Lehrbuch des Steuerrechts, Band I – Allgemeines Steuerrecht, 1927
Die subjektiv öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung, 1914
- Bull, Peter/
Mehde, Veith* Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungslehre, 9. Auflage, 2015
- Burgi, Martin* Selbstverwaltung angesichts von Europäisierung und Ökonomisierung, in VVDStRL 62, 2003, S. 405-456
- Carlé, Thomas* Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht, KÖSDI 2009, S. 16342-16347
- Deckers, Sebastian/
Vieten, Lars* Finanzverwaltung 2.0 – Schlaglichter, Entwicklungslinien und Trends, FR 2015, S. 913-921
- Degenhardt,
Christoph* Kontrolle der Verwaltung durch die Rechnungshöfe, in: Bürgerverantwortung im demokratischen Verfassungsstaat/ Kontrolle der Verwaltung durch die Rechnungshöfe, VVDStRL 55, 1996, S. 190-230
- Desens, Marc* Neid als Grundrechtsausübungsmotiv – Zur Durchsetzung des Gleichbehandlungsanspruchs bei gleichheitswidrigen Gesetzen, AöR 133 (2008), S. 405-431
- Di Fabio, Udo* Steuern und Gerechtigkeit – Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht, JZ 2007, 749-755
- Dreier, Horst* Grundgesetz Kommentar, Band I, 3. Auflage 2013
Hierarchische Verwaltung im demokratischen Staat – Genese, aktuelle Bedeutung und funktionelle Grenzen eines Bauprinzips der Exekutive, 1991
- Drüen,
Klaus-Dieter* Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Bestandsaufnahme und Perspektiven, in Brandt, Jürgen, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015/2016/2017, Wandel und Konsolidierung im Steuerrecht/ Staatsfinanzierung und Entwicklung des Steuerrechts/ Steuergerechtigkeit und Steuervollzug, 2017, S. 250-261
Risikomanagement im Besteuerungsverfahren – Kostendruck und Vollzugspflicht der Steuerverwaltung, in Brandt, Jürgen, 8. und 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2011, Europäische Perspektiven im Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, 2013, S. 253-274
Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, S. 101-113
Die Zukunft des Steuerverfahrens, in Schön, Wolfgang/ Beck, Karin, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 1-38
Die Bruttobesteuerung von Einkommen als verfassungsrechtliches Vabanquespiel, StuW 2008, S. 3-14

- Drüen, Klaus-Dieter* Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluß auf die Rechtsanwendung, in Drenseck, Walter/ Seer, Roman, Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, 2001, S. 191-212
- Drüen, Klaus-Dieter/ Hey, Johanna/ Mellinghoff, Rudolf* 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018
- Eckhoff, Rolf* Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht – Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, 1999
- Ehlers, Dirk/ Pünder, Hermann* Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Auflage 2016
- Eickenboom, Peter/ Heuer, Ernst* Das neue Bundesrechnungshofgesetz – Abschluß der Reform der Finanzkontrolle?, DÖV 1985, S. 997-1002
- Eifert, Martin* Electronic Government – Das Recht der elektronischen Verwaltung, 2006
- Engels, Dieter* Probleme beim Vollzug der Steuergesetze – Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, 2006
- Englisch, Joachim* Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in Tipke, Klaus/ Seer, Roman/ Hey, Johanna/ Englisch, Joachim, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2010, S. 167-220
- Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, DStR-Beihefter 2009, S. 92-100
- Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, StuW 2008, S. 43-45
- Erb, Horst* Bundesrechnungshofgesetz, 2012
- Folz, Hans-Ernst/ Hermann, Regina* Die richterliche Unabhängigkeit der Mitglieder der Rechnungshöfe, JZ 1973, S. 769-771
- Franzen, Wolfgang* Was wissen wir über Steuerhinterziehung? Teil 2: Empirische Forschung – außer Spesen nichts gewesen?, NK 2008, S. 94-101
- Friauf, Karl Heinrich* Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in ders., Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG 12 (1989), S. 3-32
- Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, in Hörstmann, Franz/ Niemann, Ursula, StbJb. 1977/78, S. 39-63

-
- Friauf, Karl
Heinrich/Höfling,
Wolfram* Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung
- Funke, Andreas* Gleichbehandlungsgrundsatz und Verwaltungsverfahren – Die Rechtsprechung des BVerfG zu strukturell bedingten Vollzugsdefiziten, AöR 132 (2007), S. 168-214
- Gast-de Haan,
Brigitte* Zur Bindung der Steuergerichtsbarkeit an typisierende Regelungen der Verwaltung, in Präsident des Bundesfinanzhofs, 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, 1993, S. 227-237
- Goerlich, Helmut* Legislative Vollzugsdefizite und ihre Kontrolle am Beispiel der deutschen Vereinigung, ZG 1992, S. 303-319
- Gosch, Dietmar* Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, herausgegeben von Gosch, Dietmar/ Hoyer, Andreas, Loseblattsammlung
- Götz, Volkmar* Über die „Gleichheit im Unrecht“, in Bachof, Otto/ Heigl, Ludwig/ Redeker, Konrad, Verwaltungsrecht zwischen Freiheit, Teilhabe und Bindung, Festgabe aus Anlass des 25jährigen Bestehens des Bundesverwaltungsgerichts, 1978, S. 245-259
- Gräber, Fritz* Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen, herausgegeben von Herbert, Ulrich/ Levedag, Christian/ Ratschow, Eckart/ Stapperfend, Thomas, 8. Auflage 2015
- Gröpl, Christoph* Bundeshaushaltsordnung/Landshaushaltsordnung (BHO/LHO) – Staatliches Haushaltsrecht, 2011
- Häberle, Peter* Effizienz und Verfassung, AöR 98 (1973), S. 625-635
- Hahn, Hartmut* Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, 1984
- Haumann,
Christian* Die „gewichtende Arbeitsweise“ der Finanzverwaltung – eine Untersuchung über die Aufgabenerfüllung der Finanzverwaltung bei der Festsetzung der Veranlagungssteuern, 2008
- Haunhorst, Sabine* Risikomanagement in der Finanzverwaltung – ein Fall für die Finanzgerichte?, DStR 2010, S. 2105-2110
- Heintzen, Markus* Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DÖV 2015, S. 780-787
- Henneke, Hans-
Günther* Öffentliches Finanzwesen, Finanzverfassung – Eine systematische Darstellung, 2. Auflage 2000
- Herrmann, Carl/
Heuer, Gerhard/
Raupach, Arndt* Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, herausgegeben von Hey, Johanna/ Wendt, Michael, Loseblattsammlung

- Hesse, Konrad* Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Auflage 1995
- Der allgemeine Gleichheitssatz in der neuen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtssetzungsgleichheit, in Badura, Peter/ Scholz, Rupert, Wege und Verfahren des Verfassungslebens, Festschrift für Peter Lerche zum 65. Geburtstag, 1993, S. 121-131
- Der Gleichheitssatz in der neueren deutschen Verfassungsentwicklung, AöR 109 (1984), S. 174-198
- Der Gleichheitsgrundsatz im Staatsrecht, AöR 77 (1951/1952), S. 167-224
- Heun, Werner* Die Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Bereich der Kommunalabgaben, DÖV 1989, S. 1053-1064
- Hey, Johanna* Vollzugsdefizite bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen, DB 2004, S. 724-730
- Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002
- Mitteilungspflichten oder Quellenabzug – Maßnahmen zur Sicherung von Steueransprüchen, in Drenseck, Walter/ Seer, Roman, Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, 2001, S. 269-293
- Hoffmann, Ralph* Neue Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter (GNOFÄ 1997), DStR 1997, S. 1189-1195
- Hoffmann-Riem, Wolfgang* Finanzkontrolle der Verwaltung durch Rechnungshof und Parlament, in Schmidt-Aßmann, Eberhard/ Hoffmann-Riem, Wolfgang, Verwaltungskontrolle, 2001, S. 73-88
- Hoffmann-Riem, Wolfgang/ Schmidt-Aßmann, Eberhard/ Voßkuhle, Andreas* Grundlagen des Verwaltungsrechts
- Band I – Methoden, Maßstäbe, Aufgaben, Organisation, 2. Auflage 2012
- Band II – Informationsordnung, Verwaltungsverfahren, Handlungsformen, 2. Auflage 2012
- Band III – Personal, Finanzen, Kontrolle, Sanktionen, Staatliche Einstandspflichten, 2. Auflage 2013
- Huber, Erich/ Seer, Roman* Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, StuW 2007, S. 355-371
- Huber, Rudolf* Die Institutionelle Verfassungsgarantie der Rechnungsprüfung, in Festschrift für Arthur Nikisch, 1958, S. 331-361
- Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Spitaler, Armin* Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblattsammlung

- Huster, Stefan* Rechte und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes, 1993
- Isensee, Josef* In Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren – Referate und Diskussionsbeiträge zum 4. Münsteraner Symposium am 8.11.1996, Herausgegeben vom Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, 1997, S. 19-26
- Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, *StuW* 1994, S. 3-14
- Das Billigkeitskorrektiv des Steuergesetzes, in Jakobs, Horst Heinrich/ Knobbe-Keute, Brigitte/Picker, Eduard/Wilhelm, Jan, Festschrift für Werner Flume zum 70. Geburtstag, Band II, 1987, S. 129-147
- Steuerstaat als Staatsform, in Stödter, Rolf/Thieme, Werner, Hamburg, Deutschland, Europa – Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht, Festschrift für Hans Peter Ipsen zum siebzigsten Geburtstag, 1977, S. 409-436
- Die typisierende Verwaltung – Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, 1976
- Isensee, Josef/
Kirchhof, Paul* Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
Band III – Demokratie, Bundesorgane, 3. Auflage 2005
Band V – Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. Auflage 2007
Band VIII – Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit, 3. Auflage 2010
- Jacob, Friedhelm/
Vieten, Nikolaus* Verfassungsmäßigkeit der Veräußerungsgewinnbesteuerung in den Jahren nach 1998, *FR* 2004, S. 482-484
- Jaehnik, Götz Uwe* Die Bindung der Finanzgerichte an die Verwaltungsvorschriften, *StuW* 1979, S. 293-304
- Jarass, Hans* Folgerungen aus der neueren Rechtsprechung des BVerfG für die Prüfung von Verstößen gegen Art. 3 I GG, *NJW* 1997, S. 2545-2550
- Jüptner, Roland* Leistungsfähigkeit und Veranlassung – Ein ideen- und verfassungskritischer Beitrag zum Leistungsfähigkeitsprinzip und dessen Bedeutung für einen generalisierenden einkommensteuerlichen Verpflichtungsgrund, insbesondere am Beispiel der Verfassung, 1989
- Kahl, Wolfgang/
Waldhoff, Christian/
Walter, Christian* Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung
- Kaufmann, Marcel* Untersuchungsgrundsatz und Verwaltungsgerichtsbarkeit, 2002

- Keller, Dieter* Prüfungsaufträge und Unabhängigkeit der Rechnungshöfe, DÖV 1979, S. 705-708
- Kempny, Simon* Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Bericht über das Abschiedssymposium für Dieter Birk am 8.7.2011 an der Westfälischen Wilhelms-Universität, StuW 2011, S. 377-384
- Kirchhof, Ferdinand* Keine Gleichheit im Unrecht?, in Kirchhof, Ferdinand/ Papier, Hans-Jürgen/ Schäffer, Heinz, Rechtsstaat und Grundrechte, Festschrift für Detlef Merten, 2007, S. 109-118
- Kirchhof, Paul* Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, StuW 2017, S. 3-16
Der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen, AöR 128 (2003), S. 1-51
Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, in Trzaskalik, Christoph, Der Rechtsschutz in Steuersachen, DStJG Band 18, 1995, S. 17-46
Die Steuer als Ausdruck der Staatsverfassung, in: Franßen, Everhardt u.a., Bürger-Richter-Staat, Festschrift für Horst Sandler zum Abschied aus seinem Amt, 1991, S. 65-79
Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319-329
Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in Hansmeyer, Karl-Heinrich, Staatsfinanzierung im Wandel, 1982, S. 33-60
Besteuerung und Eigentum, in: Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, VVDStRL 39, 1981, S. 213-285
- Klein, Franz* Abgabenordnung, 13. Auflage 2016
- Kloepfer, Michael* Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht, 2014
Verfassungsrecht Band I – Grundlagen, Staatsorganisationsrecht, Bezüge zum Völker- und Europarecht, 2011
Gleichheitssatz und Abgabengewalt, in Kluth, Winfried/ Müller, Martin/ Peilert, Andreas, Wirtschaft – Verwaltung – Recht, Festschrift für Rolf Stober, 2008, S. 703-716
Gleichheit als Verfassungsfrage, 1980
- Kluth, Winfried* Föderalismusreformgesetz – Einführung und Kommentierung, 2007
- Knack, Joachim/
Henneke, Hans-
Günther* Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG), 10. Auflage, 2014
- Kobor, Hagen* Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht – Mitwirkungspflichten und Informationshilfe im Lichte des verfassungsdirigierten Leitbildes des Untersuchungsgrundsatzes, 2009

-
- Kopp, Ferdinand* Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrenrecht – Eine Untersuchung über die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen des Verwaltungsverfahrens in der Bundesrepublik und die Bedeutung der Grundentscheidungen der Verfassung für die Feststellung, Auslegung und Anwendung des geltenden Verwaltungsverfahrenrechts, 1971
- Kopp, Ferdinand/
Ramsauer, Ulrich* Verwaltungsverfahrensgesetz, herausgegeben von Ramsauer, Ulrich/ Wysk, Peter, 18. Auflage 2017
- Kopp, Ferdinand/
Schenke, Wolf-
Rüdiger* Verwaltungsgerichtsordnung, 23. Auflage 2017
- Krebs, Walter* Rechtmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit als Kontrollmaßstab des Rechnungshofs, in Armin, Hans Herbert von, Finanzkontrolle im Wandel – Vorträge und Diskussionsbeiträge der 15. Verwaltungswissenschaftlichen Arbeitstagung 1988 des Forschungsinstituts für öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer, 1989, S. 65-81
- Kontrolle in staatlichen Entscheidungsprozessen – Ein Beitrag zur rechtlichen Analyse von gerichtlichen, parlamentarischen und Rechnungshof-Kontrollen, 1984
- Kriele, Martin* Freiheit und Gleichheit, in Benda, Ernst/ Maihofer, Werner/ Vogel, Hans-Jochen, Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 1. Auflage 1983, S. 129-168
- Krumm, Marcel* Zur Zukunft des Steuerstrafrechts, in Schön, Wolfgang/ Sternberg, Christian, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, S. 1-43
- Kruse, Heinrich
Wilhelm* Zwei Steuerrechtsprobleme bis zum Jahr 2000, FR 1995, S. 525-560
- Gesetzmäßige Verwaltung, Tatbestandsmäßige Besteuerung, in Günther, Felix, Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, 1960, S. 93-129
- Kühn, Martin* Das strukturelle Vollzugsdefizit in der Rechtsprechung des BVerfG – eine Bestandsaufnahme nach dem Nichtannahmebeschluss vom 10.1.2008, FR 2008, S. 506-514
- Lambrecht, Claus* Normative Bindung und Sachverhaltserfassung, in Friauf, Heinrich, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG Band 12, 1989, S. 79-122
- Lehner, Moris* Die verfassungsrechtliche Verankerung des objektiven Nettoprinzips – Zum Vorlagebeschluss des BFH und zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungswidrigkeit der Entfernungspauschale, DStR 2009, S. 185-191

- Lehner, Moris* Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm, in Joachim Lang, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, 1995, S. 237-249
Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993
- Leisner, Walter
Georg* Gesetzmäßigkeit von Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht – Legitimationswirkungen und Grenzen einer „Typisierung zur Vereinfachung“, *StuW* 2007, S. 241-250
Verwaltungsvorschriften als „Nebengesetze“ im Steuerrecht?, 1982
- Lohmann, Hans
Henning* Die Praktikabilität des Gesetzesvollzugs als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht, *AöR* 100 (1975), S. 415-441
- Löwer, Wolfgang* Regierungsarkana und Kontrolle der Rechnungshöfe, *NWVBl.* 2009, S. 125-133
- Maaß, Rainald* Die neuere Rechtsprechung des BVerfG zum allgemeinen Gleichheitssatz – Ein Neuansatz?, *NVwZ* 1988, S. 14-21
- Maier, Moritz* Verfassungsrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, *JZ* 2017, S. 614-619
- Mangoldt,
Hermann von/
Klein, Friedrich/
Starck, Christian* Kommentar zum Grundgesetz, herausgegeben von Huber, Peter Michael/ Voßkuhle, Andreas
Band 1: Präambel, Artikel 1 bis 19, 7. Auflage 2018
Band 3: Art. 83 bis 146, 7. Auflage 2018
- Mann, Thomas* Steuerberater als Compliance-Faktor?, *DStR* 2009, S. 506-508
- Martens, Joachim* Die Praxis des Verwaltungsverfahrens, 1985
- Martin, Suse* Wechselwirkungen zwischen Mitwirkungspflichten und Untersuchungspflicht im finanzgerichtlichen Verfahren, *BB* 1986, S. 1021-1030
- Martini, Mario* Big Data als Herausforderung für den Persönlichkeitsschutz und das Datenschutzrecht, *DVBl.* 2014, S. 1481-1489
- Marx, Franz
Jürgen* Der Einsatz von Risikomanagementsystemen nach § 88 Abs. 5 AO als Kernelement der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Ubg* 2016, S. 358-363
- Maunz, Theodor/
Dürig, Günter* Grundgesetz, herausgegeben von Herzog, Roman/ Herdegen, Matthias/ Scholz, Rupert/ Klein, Hans, Loseblattsammlung
- Maunz, Theodor/
Schmidt-Bleibtreu,
Bruno/ Klein,* Bundesverfassungsgerichtsgesetz – Kommentar, herausgegeben von Schmidt-Bleibtreu, Bruno/ Coelln, Christian von/ Haratsch, Andreas/

-
- Franz/ Bethge, Herbert* Mellinghoff, Rudolf/ Niesler, André/ Bethge, Herbert/ Grasshof, Karin/ Müller-Terpitz, Ralf/ Rozek, Jochen, Loseblattsammlung
- Maurer, Hartmut/ Waldhoff, Christian* Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Auflage 2017
- Mayer, Matthias* Untermaß, Übermaß und Wesensgehaltsgarantie – Die Bedeutung staatlicher Schutzpflichten für den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Grundrechtsbereich, 2005
- Mayer, Otto* Deutsches Verwaltungsrecht, Erster Band, 3. Auflage 1969
- Mellinghoff, Rudolf* Verfassungsbindung und weiter Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, in Mellinghoff, Rudolf/ Schön, Wolfgang/ Viskorf, Hermann-Ulrich, Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, 2011, S. 153-169
- Verfassungsgebundenheit des Steuergesetzgebers – unter besonderer Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in Siegel, Theodor/ Kirchhof, Paul/ Schneeloch, Dieter/ Schramm, Uwe, Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis – Festschrift für Peter Bareis zum 65. Geburtstag, 2005, S. 171-195
- Die Verantwortung des Gesetzgebers für ein verfassungsmäßiges Steuerrecht, DStR 2003, Beihefter 3 zu Heft 20-21, S. 3-16
- Merten, Detlef/ Papier, Hans-Jürgen* Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa
Band II – Grundrechte in Deutschland: Allgemeine Lehren, 2006
Band V – Grundrechte in Deutschland: Einzelgrundrechte II, 2013
- Meyer, Stephan* Strukturelle Vollzugsdefizite als Gleichheitsverstoß – Defizite und aktuelle Änderungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, DÖV 2005, S. 551-559
- Michael, Lothar/ Morlok, Martin* Grundrechte, 6. Auflage, 2017
- Modlinger, Florian* Das Risikomanagement der Finanzämter, Stbg 2015, S. 515-516
- Müller, Georg* Der Gleichheitssatz, in: Der Gleichheitssatz, VVDStRL 47, 1989, S. 37-59
- Müller-Franken, Sebastian* Grundfragen des Besteuerungsverfahrens – Anforderungen des Rechts an die Digitalisierung der Gewinnung und Verarbeitung von Informationen im Steuerrecht, StuW 2018, S. 113-122
- Maßvolles Verwalten – Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, 2004

- Münch, Lukas* Außergerichtlicher Rechtsschutz bei Korrekturen gemäß § 129 AO und § 173 AO nach faktischer Selbstveranlagung, DStR 2013, S. 2150-2156
- Münch, Lukas/
Sendke, Thomas* Geplante Modernisierung der verfahrensrechtlichen Korrekturvorschriften, DStZ 2015, S. 487-496
- Münch, Ingo von/
Kunig, Philip* Grundgesetz, Band 2: Art. 70 bis 146, 6. Auflage 2012
- Musil, Andreas/
Burchard, Daniel* Verfahrensrechtliche Fragen der elektronischen Steuererklärung im Rahmen des Projektes ELSTER, DStR 2007, S. 2290-2298
- Mutius, Albert von* Grundrechtsschutz contra Verwaltungseffizienz im Verwaltungungsverfahren?, NJW 1982, S. 2150-2160
- Nagel, Sibylle/
Waza, Thomas* Risikomanagement beim Steuervollzug, DStZ 2008, S. 321-326
- Nierhaus, Michael* Beweismaß und Beweislast – Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenmitwirkung im Verwaltungsprozess, 1989
- Obermayer, Klaus/
Funke-Kaiser,
Michael* VwVfG – Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 5. Auflage 2018
- Ondracek, Dieter* Zum Gleichmaß der Besteuerung, in Kley, Max Dietrich/ Sünner, Eckart/ Willemsen, Arnold, Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag, 1997, S. 227-244
- Ossenbühl, Fritz* Selbstbindung der Verwaltung, DVBl. 1981, S. 857-865
Verwaltungsvorschriften und Grundgesetz, 1968
Die Verwaltungsvorschriften in der verwaltungsgerichtlichen Praxis, AöR 92 (1967), S. 1-33
- Osterloh, Lerke* Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992
Typisierende Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht – BVerfGE 78, 214, JuS 1990, S. 100-103
- Papier,
Hans-Jürgen* Steuern und Abgaben – Die offene Flanke des Rechtsstaats, KritV 1987, S. 140-156
Besteuerung und Eigentum, DVBl. 1980, S. 787-797
Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip – Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe, 1973

- Pelka, Jürgen* Vollzugsdefizite im Steuerrecht aus der Sicht des Steuerberaters, *StuW* 2005, S. 378-384
Zum maßvollen Gesetzesvollzug, *DB* 1996, S. 699-702
- Pezzer, Heinz-Jürgen* Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, *StuW* 2007, S. 101-111
- Pietzcker, Jost* Das Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag, in: Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension. Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag, *VVDStRL* 41, 1983, S. 193-231
- Plikat, Marc* ELSTER – Das virtuelle Finanzamt – Ist-Zustand und kritische Anmerkungen, *UStB* 2006, S. 286-289
- Puhl, Thomas* Besteuerungsverfahren und Verfassung (Teil I), *DStR* 1991, S. 1141-1145
- Richter, Andreas/Welling, Berthols* Tagungs- und Diskussionsbericht zum 56. Berliner Steuergespräch „Die Reform der Abgabenordnung“ am 21.9.2015, *FR* 2015, S. 1014-1020
- Rittler, Thomas* Die Sachverhaltsermittlung im System der Besteuerungsgrundsätze – Stellungnahme zur neuen Verwaltungsanweisung zu § 88 AO, *DB* 1987, S. 2331-2333
- Rodi, Michael* Faktische Nichtbesteuerung und Gleichheitssatz, *NJW* 1990, S. 3246-3252
- Rossen-Stadtfeld, Helge* Kontrollfunktion der Öffentlichkeit – ihre Möglichkeiten und ihre (rechtlichen) Grenzen, in Schmidt-Aßmann, Eberhard/ Hoffmann-Riem, Wolfgang, *Verwaltungskontrolle*, 2001, S. 117-203
- Roth, Wolfgang* Der Regierungsentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *SteuK* 2016, S. 78-81
- Sachs, Michael* Grundgesetz, 8. Auflage 2018
Verfassungsrechtliche Determinanten der öffentlichen Verwaltung in Deutschland, *Juridica International* 2014, S. 58-68
Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes – Willkürverbot und sogenannte neue Formel, *JuS* 1997, S. 124-130
- Sauer, Herbert/Blasius, Hans* Politik und Finanzkontrolle durch Rechnungshöfe, *DVBl.* 1985, S. 548-556
- Scheuner, Ulrich* Verantwortung und Kontrolle in der demokratischen Verfassungsordnung, in Ritterspach, Theo/ Geiger, Willi, *Festschrift für Gebhard Müller – Zum 70. Geburtstag des Präsidenten des Bundesverfassungsgerichts*, 1970, S. 379-402

- Schleicher, Klaus* Die Kontrolle des Steuervollzugs durch die Rechnungshöfe, in Widmann, Werner, Steuervollzug im Rechtsstaat, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, 2008, S. 59-82
- Schmidt, Eckehard* Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, in Widmann, Werner, Steuervollzug im Rechtsstaat, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, 2008, S. 37-57
- Schmidt, Eckehard/
Schmitt, Michael* Risikomanagement – Zaubermittel oder Bankrotterklärung der Verwaltung?, in Mellinghoff, Rudolf/ Schön, Wolfgang/ Viskorf, Hermann-Ulrich, Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, 2011, S. 529-547
- Schmidt, Michael* Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1998
- Schmidt-Aßmann,
Eberhard* Verwaltungskontrolle: Einleitende Problemskizze, in ders./ Hoffmann-Riem, Wolfgang, Verwaltungskontrolle, 2001, S. 9-44
- Schoch, Friedrich* Der Gleichheitssatz, DVBl. 1988, S. 863-882
- Schulze-Fietz,
Helmuth* Kontrolle der Verwaltung durch die Rechnungshöfe, in: Bürgerverantwortung im demokratischen Verfassungsstaat/ Kontrolle der Verwaltung durch die Rechnungshöfe, VVDStRL 55, 1996, S. 231-277
- Schwarz, Bernhard/
Pahlke, Armin* AO/FGO Kommentar, Loseblattsammlung
- Schwarze, Jürgen* Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem, DÖV 1980, S. 581-594
- Seer, Roman* Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Ein weiterer Schritt in die kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs, DStZ 2016, S. 605-612
- Modernisierung des Besteuerungsverfahrens aus Sicht der Steuerberater und Steuerabteilungen, in Jahrbuch des Bundesverbands der Steuerberater 2016, S. 55-78
- Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 2015, S. 315-330
- Der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Besteuerungsverfahren, StStud 2010, S. 369-374
- Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in Widmann, Werner, Steuervollzug im Rechtsstaat, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, 2008, S. 7-36

- Seer, Roman* Selbstveranlagung, Risikomanagement sowie andere Maßnahmen gegen Vollzugsdefizite im Steuerrecht, in Brand, Jürgen, Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht – Vierter Deutscher Finanzgerichtstag 2007, S. 99-116
- Reform der Steuerveranlagung, in Herzig, Norbert/ Günkel, Manfred/ Niemann, Ursula, Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005 – zugleich Bericht über den 56. Fachkongress der Steuerberater Köln, 12. und 13. Oktober, 2005, S. 53-78
- Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 2003, S. 40-59
- Verständigungen in Steuerverfahren, 1996
- Seiler, Christian* Das Steuerrecht als Ausgangspunkt aktueller Fortentwicklungen der Gleichheitsdogmatik, *JZ* 2004, S. 481-487
- Selmer, Peter* Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 1972
- Sodan, Helge/
Ziekow, Jan* Verwaltungsgerichtsordnung, 4. Auflage 2017
- Söhn, Hartmut* Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, *Finanzarchiv* Nr. 46 (1988), S. 154-171
- Spilker, Bettina* Behördliche Amtsermittlung, 2015
- Spindler,
Wolfgang* Kooperation im Besteuerungsverfahren, *FR* 2011, S. 122-123
- Stelkens, Paul/
Bonk, Heinz
Joachim/ Sachs,
Michael/ Schmitz,
Heribert* Verwaltungsverfahrensgesetz, 9 Auflage 2018
- Stern, Klaus* Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland,
Band I, 2. Auflage 1984
Band II, 1980
Band III/1, 1988
Band IV/2, 2011
- Die staatliche Stellung des Bundesrechnungshofes und seine Bedeutung im System der Finanzkontrolle, in Zavelberg, Günter, Die Kontrolle der Staatsfinanzen – Geschichte und Gegenwart 1714-1989 – Festschrift zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preussischen General-Rechen-Kammer, 1989, S. 11-42
- Thiemann,
Christian* Rechtsschutz im modernisierten Besteuerungsverfahren, *StuW* 2018, S. 304-313
- Tiemann, Susanne* Die staatsrechtliche Stellung der Finanzkontrolle des Bundes, 1974

- Tipke, Klaus* Die Steuerrechtsordnung,
Band 1, 2. Auflage 2000
Band 3, 2. Auflage 2012
Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des
Werkstorprinzips, BB 2007, S. 1525-1533
Bestuerungsmoral und Steuermoral, 2000
Über Deklarieren und Verifizieren, in Kirchhof, Paul/ Jakob,
Wolfgang/ Beermann, Albert, Steuerrechtsprechung – Steuergesetz –
Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag,
1999, S. 819-836
Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung – Ein Postulat im Inte-
resse der Solidargemeinschaft der Steuerzahler, in Vogelgesang,
Horst, Perspektiven der Finanzverwaltung – Analysen und Progno-
sen im Spiegel von Wissenschaft und Praxis, 1992, S. 95-131
Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht – Methode oder
irrationale Spekulation, BB 1973, S. 157-160
- Tipke, Klaus/
Kruse, Heinrich
Wilhelm* Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, herausgegeben von Seer,
Roman/ Brandis, Peter/ Drüen, Klaus-Dieter/ Loose,
Matthias/Krumm, Marcel, Loseblattsammlung
- Tipke, Klaus/ Lang,
Joachim* Steuerrecht, herausgegeben von Seer, Roman u.a., 22. Auflage 2015
Steuerrecht, herausgegeben von Seer, Roman u.a., 23. Auflage 2018
- Trossen, Nils* Die Auswirkungen der Modernisierung des steuerlichen Verfahrens-
rechts auf den gerichtlichen Rechtsschutz, FR 2015, S. 1021-1025
- Trzaskalik,
Christoph* Steuerverwaltungsvorschriften aus der Sicht des Rechtsschutzes, in
Tipke, Klaus, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung
und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, DStJG Band 5, 1982,
S. 315-338
- Ullmann,
Hans-Peter* Der deutsche Steuerstaat – Geschichte der öffentlichen Finanzen, 2005
- Vogel, Klaus* Verwaltungsvorschriften zur Vereinfachung der Sachverhaltser-
mittlung und „normkonkretisierende“ Verwaltungsvorschriften, in
Becker, Bernd/ Bull, Hans Peter/ Seewald, Otfried, Festschrift für
Werner Thieme, zum 80. Geburtstag, 1993, S. 605-617
Zur Bindung der Steuergerichte an Bewertungs-und Pauschalie-
rungsrichtlinien, StuW 1991, S. 254-262
Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, in
Knobbe-Keuk, Brigitte/ Klein, Franz/ Moxter, Adolf, Handelsrecht
und Steuerrecht – Festschrift für Dr. Dr. h.c. Georg Döllerer, 1988,
S. 677-691

- Vogel, Klaus* Das ungeschriebene Finanzrecht des Grundgesetzes, in Selmer, Peter/von Münch, Ingo, Gedächtnisschrift für Wolfgang Martens, 1987, S. 265-279
- Vogel, Klaus/
Waldhoff, Christian* Grundlagen des Finanzverfassungsrechts – Sonderausgabe des Bonner Kommentars zum Grundgesetz (Vorbemerkungen zu Art. 104a bis 115 GG), 1999
- Völlmeke, Monika* Die Gleichheit, das Unrecht und die Richtervorlage an das BVerfG, NJW 1992, S. 1345-1348
- Wahl, Rainer* Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag, in: Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension. Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag, VVDStRL 41, 1983, S. 151-192
- Waldhoff,
Christian* Die „andere Seite“ des Steuerverfassungsrechts, in Schön, Wolfgang/ Beck, Karin, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 125-160
- Wallerath,
Maximilian* Die Selbstbindung der Verwaltung – Freiheit und Gebundenheit durch den Gleichheitssatz, 1968
- Walz, W. Rainer* Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung – Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, 1980
- Walzer, Klaus* Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, StuW 1986, S. 201-209
- Weber, Sebastian* Die Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung und die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachaufklärung, 1992
- Wendt, Rudolf* Der Gleichheitssatz, NVwZ 1988, S. 778-786
- Wernsmann,
Rainer* Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz, 1999
- Weyreuther, Felix* Gleichbehandlung und Typisierung, DÖV 1997, S. 521-530
- Winterhoff,
Christian* Steuerverfahrensrecht und tatsächliche Belastungsgleichheit – Zur Verfassungswidrigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung, 2004
- Wittmann, Rolf* Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO – Reduktion der Mitwirkungspflicht durch finanzbehördliches Verhalten, StuW 1987, S. 35-50
- Wittrock, Karl* Warum muß Finanzkontrolle unabhängig sein?, DVBl. 1985, S. 823-826
- Zippelius,
Reinhold* Der Gleichheitssatz, in: Der Gleichheitssatz – Gesetzes Gestaltung und Gesetzesanwendung im Leistungsrecht, VVDStRL 47, 1989, S. 7-32

Abkürzungsverzeichnis

Es wird Bezug genommen auf *Kirchner, Hildebert/ Böttcher, Eike*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 9. Auflage 2018.

Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung

Stefanie Koch

Die Finanzbehörden haben die Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Eine rein manuelle Bearbeitung wird der anwachsenden Zahl der Steuerfälle jedoch nicht mehr gerecht. Abhilfe soll eine computergestützte Risikovorprüfung schaffen, welche anhand von Risikoparametern entscheidet, welche Fälle zur menschlichen Verifikation ausgesteuert und welche Fälle zur automatisierten Steuerfestsetzung freigegeben werden. Die normative Grundlage dieser sog. Risikomanagementsysteme findet sich in § 88 Abs. 5 AO. Dabei überlässt es der Gesetzgeber ausdrücklich der Finanzverwaltung, die Risikoparameter festzulegen und ordnet gleichzeitig deren Geheimhaltung an. In dieser Arbeit soll aufgezeigt werden, welches Gefährdungspotenzial in dieser Norm steckt und welche verfassungsrechtlichen Vorgaben aus einem solchen Gefährdungspotenzial insbesondere für den Gesetzgeber erwachsen.

21,50 €

ISBN 978-3-8405-0216-3

