

Nadja Braun Binder

## Auf dem Weg zum vollautomatisierten Besteuerungsverfahren in Deutschland

---

The German tax procedure is reaching a point where paradigms are shifting. By means of legislative change, the basis for a fully automated tax assessment system is to be provided. The Federal Government's respective draft law on modernisation of the taxation procedure is scheduled to be adopted within 2016 and should come into force on 1 January 2017. The author outlines the provisions on the introduction of fully automated tax assessment procedures intended in the project and addresses the open legal issues. (ah)

---

Category: Articles

Region: Germany

Field of law: E-Government

Citation: Nadja Braun Binder, Auf dem Weg zum vollautomatisierten Besteuerungsverfahren in Deutschland, in: Jusletter IT 25 May 2016

## Inhaltsübersicht

- I. Ausgangslage
- II. Der Modernisierungsentwurf der Bundesregierung
  - 1. Entstehungsgeschichte
  - 2. Inhalt des Regierungsentwurfs
- III. Offene Fragen
  - 1. Risikomanagementsysteme
  - 2. Beschränkung auf gebundene Verwaltungsentscheidungen
  - 3. Rangordnung der zugrunde gelegten Daten
  - 4. Datenschutz
  - 5. Elektronische Bekanntgabe
- IV. Ausblick

### I. Ausgangslage

[Rz 1] Das Besteuerungsverfahren in Deutschland ist kompliziert, die Finanzämter sind überlastet. Jährlich werden im Steuerbereich mehr als 120 Millionen Verwaltungsakte erlassen.<sup>1</sup> Digitalisierungsschritte sind zur Bewältigung des steuerlichen Massenverfahrens unabdingbar. So ist für Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit) sowie im Bereich der Gewerbe-, Körperschaft- und Umsatzsteuer seit dem Veranlagungszeitraum 2011 die elektronische Übermittlung der Steuererklärung Pflicht.<sup>2</sup> Zudem können Steuerpflichtige, die Überschusseinkünfte erzielen, ihre Steuererklärung freiwillig elektronisch abgeben.<sup>3</sup> Als weitere Erleichterung wird von den Steuerverwaltungen auf Wunsch seit 2012 die vorausgefüllte Steuererklärung angeboten. Darin sind beispielsweise die vom Arbeitgeber übermittelten Lohnsteuerdaten, Mitteilungen über bezogene Rentenleistungen oder Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen enthalten.<sup>4</sup> Die steuerpflichtige Person muss die entsprechenden Daten lediglich kontrollieren und bei Bedarf ergänzen, bevor sie die Steuererklärung einreicht. Damit aber nicht genug. Als nächster Schritt ist geplant, dass die Finanzverwaltungen künftig elektronisch eingereichte Steuerklärungen «ausschließlich automationsgestützt» bearbeiten können. Das Steuerfestsetzungsverfahren soll auf Basis der Daten aus der elektronischen Steuererklärung, aus Daten, die von Dritten übermittelt werden sowie Daten, die der Steuerverwaltung bereits vorliegen ohne personelle Bearbeitung – also vollautomatisiert – durchgeführt werden können. Anschließend könnte der so generierte Steuerbescheid in Zukunft auch elektro-

---

<sup>1</sup> ROMAN SEER, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rn. 5.

<sup>2</sup> Vgl. § 181 Abs. 2a Satz 1 Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002, zuletzt geändert am 3. Dezember 2015 (AO); §§ 25 Abs. 4 Satz 1, 52 Abs. 39 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009, zuletzt geändert am 24. Februar 2016 (EStG); §§ 14a Satz 1, 36 Abs. 9b Gewerbesteuerengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002, zuletzt geändert am 2. November 2015 (GewStG); §§ 31 Abs. 1a, 34 Abs. 13a Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002, zuletzt geändert am 2. November 2015 (KStG); §§ 18 Abs. 3, 27 Abs. 17 Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005, zuletzt geändert am 2. November 2015 (UStG). Vgl. dazu und zu weiteren elektronischen Übermittlungspflichten im Steuerrecht SEBASTIAN DECKERS/LARS FIETHEN, E-Steuer – Die Finanzverwaltung im elektronischen Zeitalter. Pflichten zur elektronischen Übermittlung, MMR 2013, 158 ff.

<sup>3</sup> Vgl. [https://www.elster.de/arbeitsn\\_home.php](https://www.elster.de/arbeitsn_home.php) (alle Internetadressen in diesem Beitrag wurden zuletzt abgerufen am 15. April 2016).

<sup>4</sup> Vgl. <https://www.elster.de/belegabruf/info.php>.

nisch bekannt gegeben werden, und zwar über jene Plattform, über die zuvor die elektronische Steuererklärung abgegeben wurde.<sup>5</sup>

[Rz 2] Der entsprechende Gesetzesentwurf wurde am 9. Dezember 2015 von der Bundesregierung vorgelegt.<sup>6</sup> Am 26. Februar 2016 hat der Bundestag zum ersten Mal darüber beraten und den Entwurf an die zuständigen Ausschüsse überwiesen.<sup>7</sup> Am 13. April 2016 fand im Finanzausschuss eine öffentliche Anhörung statt.<sup>8</sup> Das Gesetzgebungsverfahren soll möglichst bis zum Sommer 2016 abgeschlossen werden, damit die Bestimmungen am 1. Januar 2017 in Kraft treten können.<sup>9</sup> Für die Umsetzung wird, angesichts der erheblichen organisatorischen und technischen Maßnahmen, mehr Zeit benötigt. Die Bundesregierung geht davon aus, dass spätestens im Jahr 2022 ein insgesamt modernisiertes und zukunftsfestes Besteuerungsverfahren existiert.<sup>10</sup>

[Rz 3] Im vorliegenden Beitrag werden die geplanten Änderungen zur Einführung des vollautomatisierten Besteuerungsverfahrens vorgestellt (II). Im Anschluss werden offene Rechtsfragen umrissen (III). Es folgt ein abschließender Ausblick (IV).

## II. Der Modernisierungsentwurf der Bundesregierung

### 1. Entstehungsgeschichte

[Rz 4] Der Gesetzesentwurf ist in mehreren Schritten entstanden. Die einzelnen Schritte wurden dabei bemerkenswert transparent gemacht. Das hat den Vorteil, dass verschiedene Lösungsansätze sowie die damit verbundenen Kritikpunkte erkennbar und die dem Bundestag vorgelegte Regelung besser nachvollziehbar sind. Das erste Konzept wurde von Bund und Ländern gemeinsam erarbeitet und als *Diskussionsentwurf* im November 2014 im Internet veröffentlicht.<sup>11</sup> Verschiedene Verbände haben zum Diskussionsentwurf Stellung genommen.<sup>12</sup> Zwar wurde die grundsätz-

---

<sup>5</sup> Die elektronische Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten durch elektronische Übermittlung ist auf Basis der §§ 87a Abs. 1 und 4 sowie 122 Abs. 2a AO bereits heute zulässig. Neu soll die elektronische Bekanntgabe auch im Wege der Bereitstellung zum Datenabruf ermöglicht werden. Vgl. dazu ausführlich NADJA BRAUN BINDER, Elektronische Bekanntgabe von Verwaltungsakten über Behördenportale, NVwZ 2016, 342 ff.

<sup>6</sup> <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2015-12-09-Besteuerungsverfahren.pdf>.

<sup>7</sup> Vgl. den Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens einschließlich der Stellungnahme des Bundesrates sowie der Gegenäußerung der Bundesregierung vom 3. Februar 2016, BT-Drs. 18/7457 sowie das Protokoll des Bundestages vom 26. Februar 2016, BT-Plenarprotokoll 18/159, S. 15714 A–15721 B. Alle Dokumente zum parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren sind abrufbar unter <http://dipbt.bundestag.de/extrakt/ba/WP18/712/71245.html>.

<sup>8</sup> Vgl. <http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse18/a07/anhoerungen/75--sitz-/416234>.

<sup>9</sup> Für einzelne, hier allerdings nicht relevante Bestimmungen, ist das Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung des Gesetzes vorgesehen. Vgl. Art. 20 des Gesetzesentwurfs vom 3. Februar 2016 (Fn. 7).

<sup>10</sup> Erklärung des Parlamentarischen Staatssekretärs DR. MICHAEL MEISTER (Bundesfinanzministerium), in: BT-Plenarprotokoll 18/159, S. 15715 B.

<sup>11</sup> Der Diskussionsentwurf ist abrufbar unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2014-11-21-Modernisierung-des-Besteuerungsverfahrens-Diskussionsentwurf.html>. Vgl. dazu auch MARKUS HEINTZEN, Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DÖV 2015, 780 ff.

<sup>12</sup> Vgl. BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, Stellungnahme vom 30. Januar 2015, abrufbar unter [https://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20150130\\_stellungnahme\\_bstbk/index.html](https://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20150130_stellungnahme_bstbk/index.html); DEUTSCHER ANWALTVEREIN, Stellungnahme vom 31. Januar 2015, abrufbar unter <http://anwaltverein.de/de/newsroom/sn-04-15>; DEUTSCHER RICHTERBUND, Stellungnahme vom Januar 2015, abrufbar unter [http://www.drb.de/cms/fileadmin/docs/Stellungnahmen/2015/DRB\\_150129\\_Stn\\_Nr\\_04\\_Modernisierung\\_Besteuerungsverfahren.pdf](http://www.drb.de/cms/fileadmin/docs/Stellungnahmen/2015/DRB_150129_Stn_Nr_04_Modernisierung_Besteuerungsverfahren.pdf); DEUTSCHER STEUERBERATER VERBAND E.V., Stellungnahme vom 10. Februar 2015, abrufbar unter <http://www.dstv.de/interessenvertretung/>

liche Stoßrichtung der Modernisierung von allen Verbänden begrüßt, allerdings gab es mit Blick auf die einzelnen Reformvorschläge zahlreiche Kritikpunkte. Die Kritik wurde, zumindest teilweise, aufgenommen und im darauf folgenden *Referentenentwurf* des Bundesfinanzministeriums vom August 2015 berücksichtigt.<sup>13</sup> Auch hierzu gab es zahlreiche Stellungnahmen.<sup>14</sup>

## 2. Inhalt des Regierungsentwurfs

[Rz 5] Das vollautomatisierte Besteuerungsverfahren soll durch verschiedene Änderungen der Abgabenordnung (AO) eingeführt werden. Im Wesentlichen geht es um die Anpassung von zwei bestehenden Bestimmungen: § 155 AO, der die Steuerfestsetzung regelt sowie § 88 AO, der den Untersuchungsgrundsatz enthält. Außerdem wird nach § 122 AO, der die Grundlage für die Bekanntgabe des Verwaltungsaktes darstellt, ein neuer § 122a AO eingefügt.

[Rz 6] Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass Steuerfestsetzungen sowie damit verbundene Anrechnungen von Steuerabzugsbeiträgen und Vorauszahlungen neu *ausschließlich automationsgestützt* vorgenommen werden können, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall personell zu bearbeiten (§ 155 Abs. 4 Satz 1 AO-E).<sup>15</sup> Gleiches gilt für Verwaltungsakte, die mit den Steuerfestsetzungen sowie Anrechnungen von Steuerabzugsbeiträgen und Vorauszahlungen verbunden sind (§ 155 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 AO-E). Auch die Korrektur von solchen Verwaltungsakten soll künftig vollautomatisiert durchgeführt werden können. Grundlage für das vollautomatisierte Verfahren bilden die der Finanzbehörde bereits vorliegenden Informationen, von Dritten übermittelte Daten<sup>16</sup> und die Angaben der Steuerpflichtigen aus der elektronischen Steuererklärung. Außerdem besteht die Möglichkeit, Nebenbestimmungen zum Verwaltungsakt (§ 120 AO) vollständig automationsgestützt zu erlassen, soweit dies durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesfinanzministeriums oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet ist (§ 155 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 AO-E). Soweit eine solche Verwaltungsanweisung bewirkt, dass für die Entscheidung über die Nebenbestimmung kein Ermessensspielraum (§ 5 AO) besteht, kann diese problemlos vollautomatisiert erlassen werden.<sup>17</sup>

---

steuern/stellungnahmen-steuern/2015-s-02-diskussionsentwurf-modernisierung-des-besteuerungsverfahrens; INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER, Stellungnahme vom 2. Februar 2015, abrufbar unter <http://www.idw.de/idw/portal/d643170/index.jsp>; WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER, Stellungnahme vom 3. Februar 2015, abrufbar unter [http://www.wpk.de/uploads/tx\\_news/WPK-Stellungnahme\\_03-02-2015.pdf](http://www.wpk.de/uploads/tx_news/WPK-Stellungnahme_03-02-2015.pdf).

<sup>13</sup> Der Referentenentwurf ist abrufbar unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Referentenentwurfe/2015-08-27-entwurf-eines-Gesetzes-zur-modernisierung-des-besteuerungsverfahrens.html>.

<sup>14</sup> Vgl. BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, Stellungnahme vom 23. September 2015, abrufbar unter [https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04\\_presse/stellungnahmen/2015/Stell23\\_23.09.2015.pdf](https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/stellungnahmen/2015/Stell23_23.09.2015.pdf); BUND DER STEUERZAHLER DEUTSCHLAND E.V., Stellungnahme vom 23. September 2015, abrufbar unter [http://www.steuerzahler.de/files/548/BdSt-Stellungnahme\\_zum\\_Referentenentwurf\\_eines\\_Gesetzes\\_zur\\_Modernisierung\\_des\\_Besteuerungsverfahrens.pdf](http://www.steuerzahler.de/files/548/BdSt-Stellungnahme_zum_Referentenentwurf_eines_Gesetzes_zur_Modernisierung_des_Besteuerungsverfahrens.pdf); Gemeinsame Stellungnahme des DEUTSCHEN RICHTERBUNDES UND DES BUNDES DEUTSCHER FINANZRICHTERINNEN UND FINANZRICHTER vom 1. Oktober 2015, abrufbar unter [http://www.drbb.de/cms/fileadmin/docs/Stellungnahmen/2015/DRB\\_150923\\_Stn\\_Nr\\_20\\_Modernisierung\\_Besteuerungsverfahren.pdf](http://www.drbb.de/cms/fileadmin/docs/Stellungnahmen/2015/DRB_150923_Stn_Nr_20_Modernisierung_Besteuerungsverfahren.pdf); DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND E.V., Stellungnahme vom 24. September 2015, abrufbar unter <http://www.dstv.de/download/2015-s-13-refentwurf-modernisierung-besteuerungsverfahren>; WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER, Stellungnahme vom 23. September 2015, abrufbar unter [http://www.wpk.de/uploads/tx\\_news/WPK-Stellungnahme\\_23-09-2015.pdf](http://www.wpk.de/uploads/tx_news/WPK-Stellungnahme_23-09-2015.pdf).

<sup>15</sup> Vgl. auch BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 82.

<sup>16</sup> Die verschiedenen Regelungen zu elektronischen Datenübermittlungspflichten Dritter sind ein zentraler Bestandteil des Gesetzesentwurfs. Vgl. auch BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 50. Da diese Regelungen nicht (allein) in unmittelbarem Bezug zum vollautomatisierten Steuerfestsetzungsverfahren stehen, werden sie hier nicht behandelt.

<sup>17</sup> Vgl. auch die Erläuterungen zum Gesetzesentwurf, BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 83.

[Rz 7] In *einzelnen Fällen* ist die Steuererklärung *manuell* zu bearbeiten. Die persönliche Bearbeitung kann durch das Risikomanagementsystem ausgelöst werden (§ 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO-E) oder durch Eintrag der steuerpflichtigen Person in ein «qualifiziertes Freitextfeld» (§ 150 Abs. 7 AO-E).<sup>18</sup> Letzteres erlaubt, von der klar strukturierten eindeutigen Dateneingabe abzuweichen. Der Modernisierungsentwurf sieht also die Möglichkeit vor, dass der Steuerpflichtige eine bewusste Aussteuerung herbeiführen kann. Die Bundesregierung reagiert damit auf entsprechende Kritik am Referentenentwurf, der eine Aussteuerungsmöglichkeit durch die steuerpflichtige Person zwar in der Begründung erwähnte, diese aber gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen hatte.<sup>19</sup>

[Rz 8] In § 155 Abs. 4 Satz 3 AO-E wird die *Willensbildung* über den Erlass des Verwaltungsaktes und über seine Bekanntgabe im Zeitpunkt des Abschlusses der maschinellen Verarbeitung als abgeschlossen fingiert. Der vollautomatisiert generierte Steuerverwaltungsakt enthält keinen Hinweis darauf, dass er ausschließlich automationsgestützt erlassen wurde. Ein solcher ist gemäß Erläuterungen der Bundesregierung nicht notwendig, da sich aus dem vollautomatisiert erlassenen Verwaltungsakt keine anderen Rechtsfolgen ergeben als aus einem manuell beziehungsweise teilautomationsgestützt erlassenen Steuerverwaltungsakt.<sup>20</sup> Immerhin wird der Steuerpflichtige dann, wenn er im qualifizierten Freitextfeld keine Angaben macht, darauf hingewiesen, dass seine Steuererklärung vollständig automationsgestützt bearbeitet werden kann.<sup>21</sup>

[Rz 9] Die Einführung von ausschließlich automationsgestützt durchgeführten Steuerfestsetzungsverfahren zieht unweigerlich eine Abkehr vom *Untersuchungsgrundsatz* nach sich.<sup>22</sup> Dies soll durch den Einsatz von *Risikomanagementsystemen* kompensiert werden.<sup>23</sup> An die Stelle des Grundsatzes der Einzelfallprüfung tritt eine automationsgestützte Risikobeurteilung. Der Modernisierungsentwurf sieht deshalb vor, dass die Finanzbehörden ein Risikomanagementsystem einführen können, mit dessen Hilfe Fälle mit einem signifikanten Risiko ausgefiltert und manuell überprüft werden können (§ 88 Abs. 5 Satz 1 AO-E). Gesetzlich vorgegeben ist, dass diese Risikomanagementsysteme auch eine hinreichende Anzahl zufällig ausgewählter Fälle zur umfassenden Prüfung durch Amtsträger bestimmen (§ 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO-E). Weiter sind im Modernisierungsentwurf nur allgemeine Mindestanforderungen vorgesehen: Das Risikomanagementsystem muss die personelle Prüfung der ausgesteuerten Fälle und eine zusätzliche personelle Fallauswahl ermöglichen (§ 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 und 3 AO-E). Außerdem ist das Risikomanagementsystem regelmäßig auf seine Zielerfüllung hin zu überprüfen (§ 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO-E). Wer diese Prüfung vornehmen muss, ist gesetzlich nicht näher definiert. Schließlich ist vorgesehen, dass «Einzelheiten der Risikomanagementsysteme» nicht veröffentlicht werden dürfen, soweit dadurch die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtigt werden könnte (§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO-E).

---

<sup>18</sup> BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 49 und 79.

<sup>19</sup> Vgl. BUND DER STEUERZAHLER DEUTSCHLAND e.V. (Fn. 14), S. 5; DEUTSCHER RICHTERBUND UND BUND DEUTSCHER FINANZRICHTERINNEN UND FINANZRICHTER (Fn. 14), S. 11; DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. (Fn. 14) S. 11 f. Vgl. auch DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V., Stellungnahme vom 14. März 2016, S. 3 und 28 ff., abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/416240/957f138a10ef334fe9994b3b9be3aa51/08-dt--stbverband-data.pdf>.

<sup>20</sup> BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 83.

<sup>21</sup> BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 79.

<sup>22</sup> Vgl. zur Bedeutung des Untersuchungsgrundsatzes im Steuerrecht SEER (Fn. 1), § 21 Rn. 3 f. und DORIS WÜNSCH, in: Ulrich König (Hrsg.), Abgabenordnung, 3. Aufl. 2014, § 88 Rn. 1.

<sup>23</sup> Vgl. auch BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 48 f. und 69 f.

[Rz 10] Künftig sollen elektronische Steuerverwaltungsakte mit Einwilligung der steuerpflichtigen Person auch *durch Bereitstellung zum Datenabruf auf Behördenportalen bekannt gegeben* werden können (§ 122a AO-E). Gemäß Modernisierungsentwurf erhält die zum Abruf berechtigte Person eine elektronische Benachrichtigung mit der Information, dass der Verwaltungsakt zum Abruf bereitsteht. Sie kann sich sodann im entsprechenden Portal der Finanzverwaltung authentifizieren, um den Verwaltungsakt dort abzurufen. Der Zeitpunkt der Bekanntgabe wird für Steuerbescheide, Feststellungsbescheide, Steuermessbescheide und Zinsbescheide sowie mit ihnen verbundene Verwaltungsakte an die Versendung der elektronischen Benachrichtigung geknüpft: Die genannten Verwaltungsakte gelten gemäß § 122a Abs. 5 Satz 1 AO-E am dritten Tag, nachdem die elektronische Benachrichtigung abgesendet wurde, als bekannt gegeben. In Zweifelsfällen hat die Behörde den Zugang der Benachrichtigung nachzuweisen. Gelingt der Nachweis nicht, gelten die erwähnten Verwaltungsakte an dem Tag als bekannt gegeben, an dem die abrufberechtigte Person den Datenabruf durchgeführt hat (§ 122a Abs. 5 Satz 2 und 3 AO-E). Andere Verwaltungsakte (z.B. Prüfungsanordnungen, Stundungen, Aufteilungsbescheide, Einspruchsentscheidungen, verbindliche Auskünfte und Zusagen, Haftungs- und Duldungsbescheide, verbrauchsteuerliche Genehmigungen, Erlaubnisse und Zulassungen) gelten ebenfalls an dem Tag als bekannt gegeben, an dem die abrufberechtigte Person den Datenabruf durchgeführt hat (§ 122a Abs. 6 AO-E).<sup>24</sup>

### III. Offene Fragen

#### 1. Risikomanagementsysteme

[Rz 11] Für die Sicherstellung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung im Rahmen von vollautomatisierten Verfahren können die Finanzbehörden Risikomanagementsysteme einsetzen. «Einzelheiten der Risikomanagementsysteme» dürfen nicht veröffentlicht werden. Das leuchtet grundsätzlich ein: Die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung wäre gefährdet, wenn Steuerbürgerinnen und Steuerbürger die Kriterien oder Funktionsweise der Risikomanagementsysteme kennen würden und somit diese Filter umgehen könnten. Gleichzeitig lässt der Gesetzesentwurf aber offen, worum es sich bei den genannten «Einzelheiten» handelt. Geht es um die in den Risikomanagementsystemen verwendeten Algorithmen? Oder sind davon (auch) personenbezogene Daten erfasst, auf deren Basis das Risiko einer steuerpflichtigen Person bzw. einer Steuererklärung beurteilt wird? Ist letzteres gemeint, wäre festzuhalten, dass die betroffene Person keinerlei Anhaltspunkte dafür hat, welche Informationen der Finanzverwaltung über sie vorliegen und ob diese korrekt sind. Dies verletzt das Recht der betroffenen Person auf informationelle Selbstbestimmung und schränkt ihre Rechtsschutzmöglichkeiten erheblich ein.<sup>25</sup> Außerdem wäre diesfalls fraglich, ob die weitgehende Ermächtigung der Exekutive (oberste Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem Bundesfinanzministerium, vgl. § 88 Abs. 5 Satz 5 AO-E) zur Konkretisierung der «Einzelheiten der Risikomanagementsysteme», mithin also

---

<sup>24</sup> Näheres zur geplanten elektronischen Bekanntgabe von Verwaltungsakten über Behördenportale vgl. bei BRAUN BINDER (Fn. 5), 342 ff.

<sup>25</sup> Diese Bestimmung wird denn auch heftig kritisiert: Vgl. BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (Fn. 12), S. 9; DEUTSCHER ANWALTVEREIN (Fn. 12), S. 9 f.; DEUTSCHER RICHTERBUND (Fn. 12), S. 5; DEUTSCHER RICHTERBUND UND BUND DEUTSCHER FINANZRICHTERINNEN UND FINANZRICHTER (Fn. 14), S. 10; BUNDESBEAUFTRAGTE FÜR DEN DATENSCHUTZ UND INFORMATIONSFREIHEIT, Stellungnahme vom 31. März 2016, S. 3 ff., abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/416894/c9b02f5176add2b6f349888ac7e45bd7/09-die-bundesbeauftragte-fuer-den-datenschutz-und-die-informationsfreiheit-data.pdf>.

der zu berücksichtigenden Daten, ohne Möglichkeit der parlamentarischen Kontrolle überhaupt zulässig ist.<sup>26</sup>

[Rz 12] Ferner ist die korrekte und gesetzmäßige Funktionsweise der Risikomanagementsysteme sicherzustellen.<sup>27</sup> Dies kann angesichts der vorgesehenen Geheimhaltungsvorgaben nur durch unabhängige Kontrollinstanzen gewährleistet werden.<sup>28</sup> Zu denken ist dabei zum einen an gerichtliche Kontrollen, und zwar im Rahmen von In-camera-Verfahren, also geheimen Zwischenverfahren im Finanzprozess.<sup>29</sup> Die Möglichkeit der gerichtlichen Kontrolle ist allerdings unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten nicht ausreichend.<sup>30</sup> Ebenso notwendig sind konkrete gesetzliche Vorgaben für eine Kontrolle der Risikomanagementsysteme, die idealerweise durch eine unabhängige Prüfstelle vorgenommen wird.<sup>31</sup> Insbesondere sollte aus dem Gesetz hervorgehen, *wer für die Kontrolle verantwortlich ist* und *welche Mindestanforderungen* dabei zwingend zu berücksichtigen sind. Es ist zu erwarten, dass dieser Punkt in den parlamentarischen Beratungen noch eine Rolle spielen wird.<sup>32</sup>

[Rz 13] Der Einsatz von Risikomanagementsystemen ist noch in einer weiteren Hinsicht problematisch. Er führt zu einer Verlagerung: An die Stelle des Grundsatzes der Einzelfallprüfung tritt eine automationsgestützte Risikobeurteilung. Für vollautomatisierte Steuerfestsetzungen hat dies zur Folge, dass die Finanzbehörde ihre Beratungs- und Hinweispflicht nicht mehr wahrnehmen kann. Der Untersuchungsgrundsatz umfasst aber auch eine behördliche Fürsorge- und Unterstützungsfunktion im Hinblick auf die Rechtsposition der steuerpflichtigen Person.<sup>33</sup> Die steuerpflichtige Person ist demnach gegenüber der Bearbeitung im manuellen Verfahren benachteiligt.<sup>34</sup> Das wird auch nicht (vollständig) durch das Risikomanagementsystem kompensiert, da dieses in erster Linie darauf abzielt, Steuerumgehungen zu vermeiden. Eine mögliche Lösung wäre deshalb, im Risikomanagementsystem Faktoren aufzunehmen, die für die steuerpflichtige Person günstig sind.<sup>35</sup>

---

<sup>26</sup> PROF. JÜRGEN BRANDT, PRÄSIDENT DES DEUTSCHEN FINANZGERICHTSTAGES, Stellungnahme vom 8. April 2016, S. 8, abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/418156/f6400d96e0eb5edad3f8f57435fdc3f2/01-j---brandt-data.pdf>.

<sup>27</sup> Vgl. BEIRAT VERWALTUNGSVERFAHRENSRECHT BEIM BUNDESMINISTERIUM DES INNERN (BMI), Automatisiert erlassene Verwaltungsakte und Bekanntgabe über Internetplattformen – Fortentwicklung des Verfahrensrechts im Zeichen der Digitalisierung: Wie können rechtsstaatliche Standards gewahrt werden?, NVwZ 2015, 1114 (1117).

<sup>28</sup> Alternativ bzw. kumulativ könnte die Auswahl der Risikoparameter grundsätzlich umschrieben und offengelegt werden. Vgl. PROF. JÜRGEN BRANDT (Fn. 26), S. 8; BUNDESSTEUERBERATERKAMMER, Stellungnahme vom 5. April 2016, S. 7, abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/417430/83f5fd3f55327112d37ed11b89b221be/04-bstbk-data.pdf>. Vgl. auch CHAOS COMPUTER CLUBS, Stellungnahme vom 13. April 2016, S. 8, abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/418340/12b32b644b23a76c653b5fa1d2814e53/07-ccc-data.pdf>.

<sup>29</sup> Vgl. BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 115; NILS TROSSEN, Die Auswirkungen der Modernisierung des steuerlichen Verfahrensrechts auf den gerichtlichen Rechtsschutz, Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2015, 1021 (1023 f.)

<sup>30</sup> Vgl. BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (Fn. 28), S. 8; VER.DI, Stellungnahme vom 2. April 2016, S. 3 ff., abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/417280/733b04e33061fe014cea8f80717d0cf2/13-ver-di-data.pdf>.

<sup>31</sup> Vgl. auch CHAOS COMPUTER CLUBS (Fn. 28), S. 9.

<sup>32</sup> Vgl. die kritische Anmerkung der Abgeordneten LISA PAUS (Bündnis 90/Die Grünen) in: BT-Plenarprotokoll 18/159, S. 15718 B.

<sup>33</sup> Zum Inhalt des Untersuchungsgrundsatzes vgl. BETTINA SPILKER, Behördliche Amtsermittlung, Tübingen 2015, S. 67 ff.

<sup>34</sup> BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (Fn. 12), S. 8. Vgl. auch BUND DER STEUERZAHLER DEUTSCHLAND E.V., Stellungnahme vom 10. März 2016, S. 4, abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/417476/6a6911fab541fb772c4049847421429/02---bd--d--steuerzahler-data.pdf>.

<sup>35</sup> DEUTSCHER ANWALTVEREIN (Fn. 12), S. 10; GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E.V., Stellungnahme vom 16. März 2016, Anlage S. 4, abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/416256/e910c8a96c5f64b57e9e84c85d4e2228/10-gdv-data.pdf>.

[Rz 14] Schließlich ist auch die Vorgabe, dass die Risikomanagementsysteme eine manuelle Auswahl von Fällen zur Prüfung durch Amtsträger gewährleisten müssen (§ 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AO-E), kritisch zu hinterfragen. Der Gesetzesentwurf lässt offen, aufgrund welcher Kriterien Fälle manuell ausgewählt werden. Es stellt sich zum einen die Frage, ob eine manuelle Fallauswahl zusätzliche Vorteile für die Wahrung des Amtsermittlungsgrundsatzes bringt, oder ob damit nicht vielmehr das Risikomanagementsystem selbst unterminiert wird. Zum anderen erschwert die voraussetzungslose Möglichkeit der manuellen Fallauswahl die Nachvollziehbarkeit. Sollte diese Bestimmung beibehalten werden, wäre eine schriftliche Begründungspflicht des auswählenden Sachbearbeiters zu begrüssen.<sup>36</sup>

## 2. Beschränkung auf gebundene Verwaltungsentscheidungen

[Rz 15] Vollautomatisiert erlassene Verwaltungsakte sind nur bei gebundenen Verwaltungsentscheidungen denkbar.<sup>37</sup> Algorithmen dürfen keine Ermessensentscheidungen vornehmen oder unbestimmte Rechtsbegriffe auslegen. Räumt der Gesetzgeber Ermessen ein, wird damit unter anderem bezweckt, dass durch Berücksichtigung der konkreten Umstände und der gesetzlichen Zielvorstellungen Einzelfallgerechtigkeit hergestellt wird.<sup>38</sup> Zwar handelt es sich beim Erlass von Steuerbescheiden grundsätzlich um gebundene Verwaltungsakte. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, steht der Finanzbehörde grundsätzlich kein Ermessensspielraum zu, ob und in welcher Höhe sie Steuern erhebt.<sup>39</sup> Allerdings sieht der Modernisierungsentwurf nicht nur für den Erlass, sondern auch für die Korrektur von Steuerbescheiden die Möglichkeit der vollautomatisierten Durchführung vor. Auch wenn viele der Korrekturvorschriften für Steuerbescheide (§§ 172-177 AO) verpflichtend sind, gibt es doch einzelne Bestimmungen, die Ermessensspielraum einräumen.<sup>40</sup> Der Gesetzesentwurf ist in diesem Punkt zu vage. Der Wortlaut schließt nicht aus, dass auch diejenigen Korrekturen, die im Ermessen der Finanzbehörde stehen, vollautomatisiert durchgeführt werden können. Der Gesetzesentwurf sollte deshalb dahingehend präzisiert werden, dass die ausschließlich automationsgestützte Bearbeitung nicht zulässig ist, wenn eine Ermessensentscheidung getroffen werden muss.<sup>41</sup>

---

<sup>36</sup> Vgl. den Vorschlag des CHAOS COMPUTER CLUBS (Fn. 28), S. 8.

<sup>37</sup> BEIRAT VERWALTUNGSVERFAHRENSRECHT BEIM BMI (Fn. 27), 1115. PANAGIOTIS LAZARATOS, *Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren*, Berlin 1990, S. 219 ff.; RALF-MICHAEL POLOMSKI, *Der automatisierte Verwaltungsakt*, Berlin 1993, S. 56 ff. Teilweise anderer Ansicht MARTIN EIFERT, *Electronic Government*, Baden-Baden 2006, S. 140 und KLAUS RITGEN, in: Rainer Bauer/Dirk Heckmann/Kay Ruge/Martin Schallbruch/Sönke E. Schulz (Hrsg.), *Verwaltungsverfahrensgesetz und E-Government*, 2. Aufl., Wiesbaden 2014, § 35 Rn. 57, die eine Automatisierung von Entscheidungen mit Gestaltungsspielräumen als zulässig erachten, wenn sich aus dem gesetzgeberischen Normprogramm ergibt, dass die Verwaltung zur generalisierten Programmierung ihrer Ausfüllung berechtigt ist.

<sup>38</sup> HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 18. Aufl. 2011, § 7 Rn. 13.

<sup>39</sup> Vgl. JOACHIM ENGLISCH, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 5 Rn. 150.

<sup>40</sup> Vgl. SEER (Fn. 1), § 21 Rn. 394 ff.

<sup>41</sup> Vgl. auch DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND E.V., *Stellungnahme vom 24. September 2015* (Fn. 14), S. 11 f. und 18 f.

### 3. Rangordnung der zugrunde gelegten Daten

[Rz 16] Wie beschrieben, basiert das vollautomatisierte Besteuerungsverfahren auf Daten aus der Steuererklärung sowie Daten, die der Finanzverwaltung übermittelt werden bzw. bereits bei der Finanzverwaltung vorhanden sind.<sup>42</sup> Unklar ist allerdings, welchen Daten der Vorzug gilt, wenn die Angaben aus den unterschiedlichen Quellen nicht übereinstimmen. Der Gesetzesentwurf enthält hierzu keine klare Aussage. Aus der Reihenfolge in § 155 Abs. 4 Satz 1 AO-E («[...] auf der Grundlage der ihnen [den Finanzbehörden – Anm. d. Verf.] vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen [...]») könnte gefolgert werden, dass die Angaben der steuerpflichtigen Person nachrangig sind.<sup>43</sup> Auch die neue Korrekturvorschrift in § 175b Abs. 1 AO-E, wonach eine Pflicht zur Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden eingeführt wird, soweit die Daten von Dritten bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden, eröffnet der Finanzverwaltung die Möglichkeit, die Angaben der steuerpflichtigen Person vollautomatisiert zu überschreiben.<sup>44</sup> Eine klare Rangordnung ergibt sich aus dem Gesetzesentwurf allerdings nicht. Eine solche Rangordnung erscheint auch nicht sinnvoll. Vielmehr deutet die Tatsache, dass Daten aus unterschiedlichen Quellen nicht übereinstimmen, darauf hin, dass einer der Datensätze fehlerhaft sein könnte. In einem solchen Fall wäre es sinnvoll, eine personelle Bearbeitung herbei zu führen und zu prüfen, welche Daten korrekt sind.<sup>45</sup>

### 4. Datenschutz

[Rz 17] Die Bundesregierung lässt im Gesetzesentwurf eine Frage explizit offen, und zwar jene des Datenschutzes. Obwohl die Einführung vollautomatisierter Verfahren auch datenschutzrechtlich relevant ist, verzichtet die Bundesregierung im Entwurf vorerst auf entsprechende Regelungen. Begründet wird dies mit den zum Zeitpunkt der Erstellung des Gesetzesentwurfs laufenden Beratungen auf EU-Ebene zur Datenschutz-Grundverordnung. Diese Verordnung werde sich unmittelbar auf das deutsche Datenschutzrecht auswirken. Anstatt im Entwurf Änderungen vorzuschlagen, die in Kürze vielleicht wieder an EU-Vorgaben angepasst werden müssten, enthalte der Entwurf deshalb (noch) keine Vorgaben zum Datenschutz.<sup>46</sup> Dem hält die Bundesbeauftragte für Datenschutz und Informationsfreiheit entgegen, dass die EU-Datenschutzgrundverordnung bereichsspezifische nationale Regelungen zulassen werde. Im Hinblick auf diese Öffnungsklauseln solle demnach bereits im aktuellen Gesetzgebungsverfahren eine nationale Regelung zum Auskunftsanspruch in der Abgabenordnung verankert werden.<sup>47</sup>

---

<sup>42</sup> Siehe oben Rz. 6.

<sup>43</sup> NEUER VERBAND DER LOHNSTEUERHILFEVEREINE E.V., Stellungnahme vom 16. März 2016, S. 14, abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/416258/d7962845977289f55ce89736d9560473/11-nvl-data.pdf>.

<sup>44</sup> DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND E.V., Stellungnahme vom 14. März 2016 (Fn. 19), S. 17; NEUER VERBAND DER LOHNSTEUERHILFEVEREINE E.V. (Fn. 43), S. 18.

<sup>45</sup> BUNDESVERBAND DER LOHNSTEUERHILFEVEREINE E.V., Stellungnahme vom 24. März 2016, S. 2 f., abrufbar unter <http://www.bundestag.de/blob/416506/55f12f19443a9237afc729a59bdbf80c/05---bdl-data.pdf>.

<sup>46</sup> Vgl. BT-Drs. 18/7457 (Fn. 7), S. 47 f. sowie den Hinweis des Abgeordneten LOTHAR BINDING (SPD) in: BT-Plenarprotokoll 18/159, S. 15720 D–15721 A.

<sup>47</sup> BUNDESBEAUFTRAGTE FÜR DEN DATENSCHUTZ UND INFORMATIONSFREIHEIT (Fn. 25), S. 5 f.

## 5. Elektronische Bekanntgabe

[Rz 18] Bei der Bereitstellung bzw. beim Abruf des Steuerbescheids im Portal der Finanzbehörde können verschiedene Probleme auftreten. Nicht alle werden von der geplanten Regelung erfasst: Lediglich wenn die Benachrichtigung dem Steuerpflichtigen nicht oder nicht innerhalb von drei Tagen zugeht, gilt gemäß § 122a Abs. 5 Satz 3 und 4 AO-E der Zeitpunkt des tatsächlichen Datenabrufs als Zeitpunkt des Zugangs. Wenn die E-Mail nachweislich zugegangen ist, soll dagegen automatisch die Drei-Tages-Fiktion gelten, unabhängig davon, ob der Steuerbescheid auch tatsächlich abgerufen werden konnte.<sup>48</sup> Diese Frage bedarf noch einer Klärung. Am einfachsten wäre es, eine Regelung zu ergänzen, wonach auch dann, wenn der Abruf des Steuerbescheids aus technischen Gründen nicht innerhalb von drei Tagen möglich ist, als Zeitpunkt der Bekanntgabe der Zeitpunkt des tatsächlichen Datenabrufs gilt.<sup>49</sup>

[Rz 19] Problematisch ist ferner, dass der Modernisierungsentwurf der Bundesregierung für die elektronische Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf zwei unterschiedliche Regime vorsieht, je nachdem, um welche Art von Verwaltungsakt es sich handelt.<sup>50</sup> Das ist nicht sinnvoll. Aus Sicht der betroffenen Person ist nicht ersichtlich, weshalb in manchen Fällen mit der elektronischen Benachrichtigung Rechtsfolgen verbunden sind und in anderen Fällen nicht. Es sollten deshalb aus Gründen der Rechtssicherheit und Bürgerfreundlichkeit für sämtliche über ein Portal bekanntgegebenen Verwaltungsakte einheitliche Regelungen vorgesehen werden. Dabei ist die Drei-Tages-Fiktion vorzuziehen.<sup>51</sup>

## IV. Ausblick

[Rz 20] Die Einführung von vollautomatisierten Verwaltungsverfahren im Steuerrecht stellt einen nicht zu unterschätzenden Paradigmenwechsel dar. Angesichts der noch offenen Rechtsfragen erscheint die geplante Verabschiedung des Gesetzes bis zum Sommer 2016 äußerst ambitioniert.

---

DR. NADJA BRAUN BINDER ist Programmereichskoordinatorin am Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung (FÖV) und Habilitandin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer (Univ.-Prof. Dr. Joachim Wieland, LL.M). Der Beitrag fasst Teilergebnisse des Projekts «Regelungsbedarf und rechtliche Grenzen elektronischer vollautomatisierter Verwaltungsverfahren» des Programmbereichs «Transformation des Staates in Zeiten der Digitalisierung» des FÖV zusammen.

---

<sup>48</sup> BRAUN BINDER (Fn. 5), 344.

<sup>49</sup> BRAUN BINDER (Fn. 5), 345.

<sup>50</sup> Siehe oben Rz. 10.

<sup>51</sup> BRAUN BINDER (Fn. 5), 345.