Steuerberater-Jahrbuch 2016/2017

zugleich Bericht
über den 68. Fachkongress der Steuerberater
Köln, 25. und 26. Oktober 2016

Herausgegeben
im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater von

Prof. Dr. Thomas Rödder
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Prof. Dr. Rainer Hüttemann
Universitätsprofessor

---

ottoschmidt

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Professor Dr. Roman Seer
Ruhr-Universität, Bochum

Inhaltsübersicht

I. Einführung

II. Untersuchungsgrundsatz und selbstregulierender Steuervollzug
1. Untersuchungsgrundsatz als Prinzip behördlicher Letztverantwortung
2. Rechtsstaatliche Einordnung des Wirtschaftlichkeitsprinzips

III. Automatischer Steuerbescheid und Risikomanagement
1. Konzeption des § 155 Abs. 4 AO n.F.
2. Automatisierte Verifikation der Steuererklärungen durch Risikomanagementsysteme

IV. Steuererklärungsfristen und Neukonzeption des Verspätungszuschlages
1. Gesetzliche Fristen für von steuerberatenden Berufsträgern erstellte Steuererklärungen (§ 149 Abs. 3–6 AO n.F.)
2. Neuregelung des Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 2–13 AO n.F.

V. Fortentwicklung des sog. E-Governments
1. Einbeziehung mitteilungspflichtiger Dritter (§ 93c AO n.F.)
2. Spezielle Korrekturnorm des § 175b AO n.F.
3. Vorausgefüllte elektronische Steuererklärung
4. Elektronischer Steuerbescheid und elektronische Bekanntgabe gem. § 122a AO n.F.
5. Korrektur sog. Übernahmefehler bei vollautomatischen Steuerbescheiden (§ 173a AO n.F.)

VI. Defizite: Vernachlässigung der Rechte der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren
1. Fortbestehende Mängel bei der Ausgestaltung der verbindlichen Auskunft
2. Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft zugunsten von Steuerentrichtungspflichtigen
3. Datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch und Akteneinsicht
4. Abkehr von einer kapitalmarktfernen Verzinsung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

I. Einführung

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BestV-ModG) vom 18.7.2016[1] bereitet die weitere Digitalisierung des Steuervollzugs vor[2]. Hierin liegt zwar keine Fundamentalreform der AO. Das Gesetzespaket komplettiert aber den bereits vom sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008[3] eingeschlagenen Weg in die Elektronifizierung des Steuerverfahrens (sog. E-Government). Dies ist konsequent und angesichts der IT-Entwicklungen in Wirtschaft und Verwaltung nur folgerichtig. Allerdings zeigt sich, dass das Reformvo.haben – ähnlich wie bereits das sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008 – mit einem starken Übergewicht vor allem im Interesse der Finanzverwaltung liegt und weniger den Bedürfnissen der vom Steuereingriff betroffenen Personen und Unternehmen dient. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die wesentlichen Neuerungen, reflektiert diese und zeigt den verbliebenen Reformbedarf auf.

II. Untersuchungsgrundsatz und selbstregulierender Steuervollzug

1. Untersuchungsgrundsatz als Prinzip behördlicher Letztverantwortung

Die Abgabenordnung befindet sich auf dem Weg in die *kontrollierte Selbstregulierung* des Steuervollzugs[4]. Das heißt, die Gesellschaft reguliert ihre Besteuerung aus ihrer Mitte heraus selbst. Die Kapazitäten der Finanzbehörden reichen in den massenweisen Verfahren schon seit Jahrzehnten nicht aus, um die hoheitlichen Steuerveranlagungen jährlich flächendeckend durchzuführen. Die Finanzbehörden haben im jährlichen Rhythmus ca. 38 Mio. Steuererklärungen zu verarbeiten[5]. Das lehrbuchartige Bild eines Untersuchungsgrundsatzes, wonach die Finanzbehörde

1 BGBl. I 2016, 1679.
2 *Schwenker*, DB 2016, 375, erkennt darin sogar einen Meilenstein.
3 BGBl. I 2008, 2850.
4 Begriff nach *Seer*, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 31 ff.; *Seer*, FR 2012, 1000, 1002 ff.; *Seer*, Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, in: DWS Symposium 2014, 7 ff.
5 Zahlen des Bundesrechnungshofs, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze (insbesondere im Arbeitnehmerbereich) v. 17.1.2012, 11 (Zahlen für 2006–2009), abrufbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/sonderberichte.

zunächst hoheitlich einen Sachverhalt ausermittelt, um daraufhin die Steuer festzusetzen, ist realiter nicht zu verwirklichen. Deshalb wird die Untersuchungsmaxime heute als *Verifikationsmaxime* verstanden[6]. Zur verfahrensrechtlichen Verwirklichung der Idee des selbstregulierten Steuervollzugs hat bereits die AO 1977 eine funktionsfähige Rechtsform zur Verfügung gestellt. Diese Rechtsform ist die Steueranmeldung (§§ 167, 168 AO). Der Steuerpflichtige erklärt mit ihr nicht nur die Besteuerungsgrundlagen, sondern „setzt" zugleich die Steuer „fest", erledigt damit das Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren in einem Arbeitsgang. In letzter Konsequenz schafft er den Vollstreckungstitel gegen sich selbst! Dabei rationalisiert die Verwaltungsaktfiktion das Verfahren bis hin zur Möglichkeit des Einspruchs, den der Anmeldende gegen den selbstgeschaffenen fiktiven Steuerbescheid einlegen kann. Die von *Otto Mayer* im ausgehenden 19. Jahrhundert geprägte Handlungsform des Verwaltungsakts (§ 118 AO)[7] hat sich so in weiten Bereichen des Besteuerungsverfahrens gewandelt, indem es zu einer Selbstregulierung durch die Steuerpflichtigen kommt. Denn in diesen Bereichen sagt nicht mehr die Behörde dem Bürger, was rechtens ist, sondern umgekehrt zunächst der Bürger der Behörde, die ihn aber bei dieser Selbstregulierung hoheitlich kontrolliert.

Derzeit werden immerhin zwei Drittel unseres gesamten Steueraufkommens (!) auf recht geräuschlose Weise durch Steueranmeldungen realisiert. Dabei beschränken sich die Steueranmeldungen nicht auf die Umsatzsteuer[8]. Es gibt eine ganze Fülle von Anmeldungssteuern, so auch die direkte Einkommensteuer in Gestalt des Lohn- oder Kapitalertragsteuerabzugs. Es ist erstaunlich, dass unsere Gesellschaft – aus sich heraus – in der Lage ist, ihren Steuervollzug selbst zu regulieren; dies zwar mit der „Rute im Fenster" in Gestalt bestimmter Zwangsmittel und Sanktionen, aber doch weitgehend mitwirkungswillig. So werden gut zwei Drittel von über 600 Milliarden Euro, das sind mehr als 400 Milliarden Euro, derzeit im Wege der Selbstveranlagung eingesammelt.

In den steuerlichen Massenverfahren kann die Finanzbehörde der Untersuchungsmaxime a priori nur durch ein am *strukturellen* Kontroll-

6 Begriff nach *Drüen*, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 1.
7 Dazu ausführlich *Schmidt-de Caluwe*, Der Verwaltungsakt in der Lehre Otto Mayers, 1999.
8 Siehe die Aufzählung von *Heuermann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 167 AO, Rz. 3 (August 2016).

bedürfnis[9] der Fälle ansetzendes Risikomanagement nachkommen. Die finanzbehördliche Sachaufklärung wird generell durch das freiheitsschützende Übermaßverbot mit den Prüfungsfiltern der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Proportionalität beschränkt. Wie ich an anderer Stelle begründet habe, verläuft der Steuervollzug im *verfassungsrechtlichen Dreieck* zwischen gesetz-, gleichmäßiger und freiheitsschonender Besteuerung[10]. Da die Ausgestaltung des Steuervollzugs zwischen mehreren verfassungsrechtlichen Rechtsgütern abwägen muss, handelt es sich um einen *Optimierungsauftrag*[11]. Der „ideale" Steuervollzug sucht nach einer Ausgestaltung, welche die drei genannten Rechtsgüter der Gesetzmäßigkeit, der Gleichheit und der Wahrung der Freiheitsgrundrechte der Betroffenen zu einem solchen Ausgleich bringt, dass *jedes* der genannten Rechtsgüter zur *höchstmöglichen Verwirklichung* gelangt. Deshalb ist es richtig, wenn § 88 Abs. 2 Satz 1 AO n.F. die „Grundsätze der Verhältnismäßigkeit" als Grenze der behördlichen Ermittlungsbefugnisse nun ausdrücklich nennt.

Der Optimierungsauftrag richtet sich sowohl an den Gesetzgeber als auch an die Verwaltung. Beide Gewalten genießen dabei eine beachtliche Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsprechung überprüft deren Akte dagegen nur an *Erträglichkeitsgrenzen*. Aus der Sicht des Freiheitsgrundrechtsschutzes bildet eine solche Erträglichkeitsgrenze das *Übermaßverbot*. Zur Wahrung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung lässt sich das *Untermaßverbot* als Kennzeichnung einer *unverhältnismäßigen staatlichen Zurückhaltung* verwenden. Eine solche liegt unter Rezeption der Rechtsprechung des BVerfG[12] etwa vor, wenn *strukturelle Vollzugshindernisse* errichten worden sind, welche die Umsetzung der normativen Belastungsentscheidung vereiteln. Der Untersuchungsgrundsatz fordert von der Finanzbehörde damit nicht, jeden einzelnen Steuerfall nach Art eines Untersuchungsrichters auszuermitteln. Das Untermaßverbot ist erst verletzt, wenn die Finanzbehörde für die Besteuerung erheblichen Sachverhalten nicht nachgeht, die sich ihr nach den Umständen des Einzelfalls ohne Weiteres hätten aufdrängen müssen. Das Untermaßverbot verlangt gem. § 85 Satz 2 AO von den Finanzbehörden, zur Sicherstellung der Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug ein *Verifikationssystem* einzuführen und vorzuhalten, das *strukturell* der Gefahr von Steuerverkürzungen wirksam begegnet. Als „Treuhänderin von Gemeinwohlinteressen" trägt die Finanzbehörde die (im Untersuchungsgrundsatz dokumentierte) *Letztverantwortung* für die materielle Richtigkeit der Sachaufklärung. Positiv lässt sich dem Untersuchungsgrundsatz für die Finanzverwaltung im Sinne dieser Letztverantwortung nur die Aufgabe entnehmen, für eine *strukturelle Verifikation* der Angaben der Steuerpflichtigen zu sorgen[13]. Dem will § 88 Abs. 5 AO n.F. durch die ausdrückliche gesetzliche Implementierung von Risikomanagementsystemen nachkommen. Die Norm wendet sich gegen ein Vollzugsmodell, das in das finanzbehördliche Massenfallrecht das Gebot von einer ermittlungsrichterlichen Überzeugung in jedem Einzelfall antizipiert[14]. Dazu implementiert sie die Möglichkeit einer risikoorientiert-systematischen Auswahl und Prüfung von Fällen. Die nicht „ausgesteuerten Fälle sollen in einer vollautomatischen Steuerfestsetzung (s. § 155 Abs. 4 AO n.F.) münden (siehe unten III.1). Dagegen werden die nach Risikoparametern und/oder einer Zufallsauswahl ausgewählten Fälle einer personellen Einzelfallprüfung unterzogen.

2. Rechtsstaatliche Einordnung des Wirtschaftlichkeitsprinzips

Nach § 88 Abs. 2 Satz 2, Abs. 5 Satz 2 AO n.F. sollen dabei auch Wirtschaftlichkeitserwägungen Berücksichtigung finden. Zunächst ist das Budgetrecht als garantierte Kernkompetenz der Parlamente[15] mit der Folge zu respektieren, dass eine unbegrenzte Personalausstattung der Finanzverwaltung praktisch ausgeschlossen ist. Dem stünden zudem die *Freiheitsgrundrechte* der betroffenen Steuerpflichtigen entgegen, welche die Sachaufklärungsmaßnahmen der Finanzbehörden beschränken. Eine rechtsstaatlich und freiheitsgrundrechtlich gezähmte Finanzverwaltung

9 Siehe BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271; BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 115.

10 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, 296 ff.; *Seer*, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 13 ff.

11 Dem folgt auch *Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 224 ff., wo er von einem „Optimierungsmodell" spricht.

12 Siehe BVerfG-Nachweise in Fn. 9.

13 Nach *Jansen* (Fn. 11), 30 ff., muss sich die Finanzbehörde ein „eigenes Bild" vom steuerrelevanten Sachverhalt machen. Zugleich weist aber auch er richtig darauf hin, dass dies keine Pflicht zur Verifikation der Angaben des Stpfl. in jedem Einzelfall, sondern nur eine strukturelle Verifikation bedeuten kann.

14 Siehe bereits *Drüen* (Fn. 6), 1, 13; gegen die Vorstellung v. *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, 135 ff.

15 BVerfG v. 27.5.1992 – 2 BvF 1, 2/85, BVerfGE 86, 148, 264; BayVerfGH v. 17.11.1994 – Vf. 96-IX-94 u.a., DVBl. 1995, 419, 425; s.a. *Kube*, in Maunz/Dürig, GG-Kommentar, Art. 109 Rz. 41 (Mai 2011).

kann nicht jederzeit in die Privat- und Betriebssphäre der Bürger und Unternehmen eindringen und sich ohne Weiteres zu Kontrollzwecken Informationen beschaffen. Eine solche flächendeckende Vorgehensweise würde ein Heer von Finanzbeamten mit Eingriffsbefugnissen bedeuten, die bis in den Kern der ehelichen und familiären Lebensgemeinschaften hineinreichen. Ein solches „Ideal" wäre angesichts des unverhältnismäßigen Freiheitseingriffs und seiner Unwirtschaftlichkeit verfassungswidrig.

Auflösungsbedürftig bleibt jedoch das Verhältnis zwischen dem verfassungsrechtlichen Dreieck des § 88 Abs. 2 Satz 1 AO n.F. (siehe oben 1.) und dem Wirtschaftlichkeitsprinzip des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO n.F. Eine isolierte Lesart des Wirtschaftlichkeitsprinzips könnte die Finanzbehörden zu einer mit den Grundprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unvereinbaren Verwaltung verleiten. Zwar ist das angesprochene Wirtschaftlichkeitsprinzip der öffentlichen Haushaltswirtschaft als *Prinzip des schonenden Umgangs mit steuerfinanzierten Ressourcen* durchaus immanent[16]. In Ausübung ihres Ermessens zur Ausgestaltung des Gesetzesvollzugs ist die Finanzverwaltung deshalb berechtigt, ja sogar verpflichtet, Aspekte der Verwaltungsökonomie in ihre Abwägungsentscheidung einzubeziehen[17]. Die Exekutive verfügt über ihre sachlichen und persönlichen Mittel nur als Treuhänderin der Allgemeinheit und hat sie deshalb so einzusetzen, dass sie etwas *bewirken* (siehe auch §§ 156 Abs. 2, 281 Abs. 3 AO)[18]. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG nimmt demgemäß für die Delegation von Zuständigkeiten des Steuervollzugs ausdrücklich auf Effizienzgesichtspunkte Bezug, so dass die Verwaltungseffizienz hier sogar zum *verfassungsimmanenten Ziel* wird[19]. In Übereinstimmung mit dem ökonomischen Begriffsverständnis besagt das Effizienzprinzip, dass von allen erreichbaren Alternativen diejenige auszuwählen ist, die den größten Nettonutzen erbringt[20]. § 88 Abs. 2 Satz 2 AO n.F. lässt aber offen, *wie* dies zu geschehen hat.

16 *Schmidt-Aßmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 2. Aufl., 2006, 317 ff.
17 *Seer*, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 18.
18 Siehe BVerfG-Beschl. v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 226; *Berg*, Die Verwaltung, Bd. 9 (1976), 161, 182.
19 *Seer/Drüen*, in Kluth (Hrsg.), Föderalismusreformgesetz, 2007, Art. 108 GG Rz. 31.
20 *Simon*, Das Verwaltungshandeln – Eine Untersuchung der Entscheidungsvorgänge in Behörden und privaten Unternehmen, 1955, S. 111 ff.; *v. Arnim*, Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip, 1988, S. 47.

Unter Hinweis auf eine ältere Entscheidung des BVerfG[21] will die Gesetzesbegründung das Wirtschaftlichkeitsprinzip dahingehend verstehen, dass für die Aufklärungsintensität auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden kann[22]. Damit übernimmt die Begründung die im Anwendungserlass zu § 88 AO Nr. 1 Abs. 2 Satz 3[23] seit Jahren enthaltene Wendung und will sie nun offenbar einfachgesetzlich abstützen. Ein „ökonomischer Gesetzesvollzug" rechtfertigt aber jedenfalls *kein wirtschaftliches Maximalprinzip*, das darauf ausgerichtet ist, mit einem begrenzten Verwaltungsaufwand einen *höchstmöglichen fiskalischen Ertrag* zu erzielen. Die Intention des Staates, Einnahmen zu erzielen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 AO), ist zwar *Motiv* der Steuergesetzgebung und kennzeichnet die finanzpolitische Aufgabe der Steuergesetze. Dieser sog. *Fiskalzweck* gibt aber weder ein Maß für die Auslegung noch für den Vollzug des Gesetzes[24]. Das Ertragsinteresse des Staates ist kein eigenständiges Rechtsgut, das über die Anwendung der Steuergesetze, die der Finanzierung des Staatshaushalts dienen, hinausreichen könnte. Das quantitative steuerliche Ergebnis bleibt lediglich ein *Reflex* behördlicher Kontrolle[25]. Versucht die Finanzverwaltung, mit dem vorhandenen Personal in der zur Verfügung stehenden Zeit möglichst viel „hereinzuholen", so wendet sie das Recht ohne innere Rechtfertigung *ungleich* an und verstößt gegen den Gleichheitssatz[26]. Dies zeigt sich besonders bei der nach wie vor einseitig nach Größenklassen orientierten Auswahl von Betriebsprüfungsfällen[27].

Die Ergänzung des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO n.F. steht nicht schlicht additiv zusätzlich neben dem verfassungsrechtlichen Dreieck des § 88 Abs. 2 Satz 1 AO n.F., sondern *innerhalb* dessen[28]. Schon auf der 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft hat der Steuer-

21 BVerfG v. 20.6.1973 – 1 BvL 9-10/71, BVerfGE 35, 283, 294 zur Kostenfreiheit des Einspruchsverfahrens.
22 Regierungsbegründung v. 3.2.2016, BT-Drucks. 18/7457, 68.
23 Siehe BMF v. 31.1.2014, BStBl. I 2014, 290, 357.
24 *Vogel*, Festschrift für Döllerer, 1988, 677, 687; *Drüen*, Festschrift für Kruse, 2001, 191, 204 f.
25 *Seer*, FR 1997, 553, 561; a.A. aber *Frizen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht, Steuerehrlichkeit, Sachverhaltsverantwortung und Kontrolle, 2009, 246.
26 Übereinstimmend bereits *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1. Aufl., 1993, 1219 f.; *Kruse*, DStJG Bd. 18 (1995), 115, 120.
27 Zur aktuellen Kritik s. *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 193 AO Rz. 41 ff. (Oktober 2013).
28 Siehe auch *Münch/Sendke*, DStZ 2015, 487, 489.

abteilungsleiter im Bayrischen Staatsministerium für Finanzen *Eckehard Schmidt* im Jahre 2007 den Zusammenhang wie folgt formuliert:[29]

„Bisher stand das *fiskalische*[30] Ausfallrisiko im Vordergrund: Sowohl die GNOFÄ[31] als auch die Größenklasseneinteilung für Zwecke der Betriebsprüfung stellen vorwiegend auf die finanzielle Bedeutung des Steuerfalls ab. Dieser konventionelle Ansatz beschreibt sicher einen wichtigen Aspekt: *Wenn* es bei einem finanziell gewichtigen Fall zu Unregelmäßigkeiten kommt, ist der Schaden meist groß. Er sagt aber nichts zu einer anderen, ebenso wichtigen Dimension des Ausfallrisikos: Wie hoch nämlich im Einzelfall die Wahrscheinlichkeit ist, dass es zu solchen Unregelmäßigkeiten kommt.

Gerade diese einseitige Ausrichtung am fiskalischen Risiko hat auch die Kritik der Wissenschaft hervorgerufen: Es gibt eben keinen Erfahrungssatz, dass die Steuererklärungen „kleiner" Steuerpflichtiger grundsätzlich richtiger sind als die der „Großen".

Hier setzen nun die innovativen Versuche an, den Steuerwiderstand im Einzelfall und damit das *individuelle* Ausfallrisiko zu bestimmen: Hierfür bedarf es auf den betreffenden Steuerpflichtigen bezogener Risikomerkmale."

Verwaltungsökonomie (Effizienz) ist damit kein von außen in das Recht einfließendes, selbständiges Gut, sondern kann nur *innerhalb des Rechts* stehen[32]. Effizienz bezeichnet danach einen optimierten Verwirklichungsgrad der in Verfassung und Gesetz vorgegebenen Handlungsziele der Verwaltung[33]. Verwaltungseffizienz deckt sich also mit dem an die Adresse der Verwaltung gerichteten Gesamtauftrag des „möglichst schonenden Ausgleichs" zwischen den im Einzelfall betroffenen Rechtsgütern. Gleichmäßiger Gesetzesvollzug verlangt aber keine Kontrolle entsprechend dem quantitativen Ergebnis, sondern entsprechend dem *Kontrollbedürfnis*[34]. Die fiskalische Bedeutung der Fälle wird am Maßstab des Kontrollbedürfnisses nur insoweit relevant, als aufgrund einer gesteigerten Fallkomplexität eine gewisse Korrelation zwischen Umsatz- bzw. Einkunftsgrößen einerseits und dem Fehlerrisiko andererseits besteht. Dieser Zusammenhang kann zwar eine gewisse Gewichtung zugunsten der Kontrollintensität fiskalisch bedeutender Steuerfälle, die eine größere Komplexität aufweisen, rechtfertigen[35]. Die fiskalische Größe bleibt aber auch dann nur eines von mehreren Kriterien, die eine verstärkte Kontrolle indizieren. Das Verhältnis zwischen den verfahrensermessensleitenden Vorgaben in § 88 Abs. 2 AO n.F. ist daher wie folgt zu lesen: § 88 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 AO n.F. ist übergeordnet. Nur in dem dort abgesteckten Rahmen dürfen die in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO n.F. aufgeführten Erwägungen eine Rolle spielen. Das heißt für das Wirtschaftlichkeitsprinzip, dass es funktional der Wahrung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Gesamtvollzug (als Summe aller von der Finanzbehörde zu bearbeitenden Einzelfälle) dient, aber nicht eigenständig neben diesen Fundamentalprinzipien steht[36].

29 *Schmidt*, DStJG Bd. 31 (2008), 37, 43.
30 Scil.: Hervorhebungen im zitierten Original.
31 Gleich lautender Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder v. 19.11.1996, BStBl. I 1996, 1391 („GNOFÄ 1997").
32 *Häberle*, Effizienz und Verfassung, AöR Bd. 98 (1973), 625, 631; siehe auch *Siekmann* in Sachs, GG, Kommentar, 7. Aufl., 2014, Art. 114 Rz. 14.
33 *Wahl*, VVDStRL Bd. 41 (1983), 151, 188; *Pietzcker*, ebenda, VVDStRL Bd. 41 (1983), 193, 196 f.
34 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl., 2012, 1460 ff.
35 *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 511 f.
36 Siehe bereits *Seer*, StuW 2015, 315, 320 f.
37 *Seer*, StuW 2003, 40, 45 ff.; siehe außerdem *Seer*, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 31 ff.; *Seer*, FR 2012, 1000, 1002 ff.; zuletzt *Seer*, Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, in: DWS Symposium 2014, 7 ff.

III. Automatischer Steuerbescheid und Risikomanagement

1. Konzeption des § 155 Abs. 4 AO n.F.

Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens soll erreichen, dass sich die Finanzbehörden in jeder Stufe des Besteuerungsverfahrens auf die Bearbeitung tatsächlich prüfungsbedürftiger Fälle konzentrieren können. Dazu bedarf es unter den Bedingungen begrenzter personeller Verwaltungsressourcen einer deutlich wachsenden Zahl von Steuerveranlagungen, die automatisch durchgeführt werden. Eine derartige Neuorientierung der Steuerveranlagung habe ich bereits vor 14 Jahren in Gestalt eines der Idee der Selbstregulierung folgenden Selbstveranlagungssystems vorgeschlagen[37].

Das BestVModG sieht für die direkten Veranlagungssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbesteuer) jedoch keine Selbstveranlagung durch Steueranmeldung im Sinne der §§ 167, 168 AO vor. Vielmehr eröffnet § 155 Abs. 4 AO n.F. nur die Möglichkeit einer *vollautomatisierten* Steuerfestsetzung. Dies bedeutet, dass sich zwar – wie bei einer Selbstveranlagung – vor Erlass des Bescheides kein Finanzbeamter die (elektronisch) eingehende Steuererklärung (mehr) ansieht. Jedoch braucht der Steuerpflichtige – anders als bei einer Steueranmeldung – den Steuerbetrag nicht selbst zu berechnen. Der Rationalisierungs- und Beschleuni-

gungseffekt tritt bei der automatisierten Veranlagung ebenso wie bei der Selbstveranlagung ein, weil sie automatisch auf der Grundlage der mit der Steuererklärung übermittelten und der sonstigen bereits auf dem Server der Finanzbehörde gespeicherten Daten ergeht.

Auch bei einem automatischen Steuerbescheid im Sinne des § 155 Abs. 4 AO n.F. handelt es sich um einen Verwaltungsakt. Anders als bei der Steueranmeldung wird kein Verwaltungsakt fingiert. Denn es ist nicht die Steuererklärung, der nach § 168 Satz 1 AO etwa bereits die Wirkung einer Steuerfestsetzung (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung) beigemessen wird. Vielmehr ergeht auf der Basis der Steuererklärung, ggf. unter Ergänzung weiterer vorhandener digitaler Daten, noch ein davon zu unterscheidender *hoheitlicher* Steuerbescheid. Die volle Automation ändert nichts daran, dass es sich um eine verwaltungsrechtliche Willenserklärung der Finanzbehörde handelt[38]. Der antizipierte Handlungs-, Regelungs- und Bekanntgabewille der Finanzbehörde hat seinen Ausdruck bereits in der *Vorprogrammierung* des Datenverarbeitungssystems erfahren. § 155 Abs. 4 Satz 2 AO n.F. legt nur den Abschluss des Willensbildungsprozesses auf den Zeitpunkt der maschinellen Verarbeitung. Dieser Zeitpunkt besitzt eine Bedeutung für das Merkmal des „nachträglichen Bekanntwerdens" von Tatsachen im Sinne des § 173 Abs. 1 AO. Diese Korrekturvorschrift besitzt auch bei einem vollautomatischen Steuerbescheid ihre Relevanz, weil dieser – anders als die Steueranmeldung im Sinne des § 168 AO – nicht bereits kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht.

Auch in einem vollautomatisierten Veranlagungsverfahren muss es dem Steuerpflichtigen möglich sein, in seiner Steuererklärung eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zu vertreten, ohne sich damit strafbar zu machen. Deshalb enthalten elektronische Steuererklärungen nach § 150 Abs. 7 AO n.F. ein *qualifiziertes Freitextfeld*. Dieses können Steuerpflichtige nutzen, um ausdrücklich um eine nähere Prüfung bestimmter Sachverhalts- oder Rechtsfragen zu bitten oder von einer Verwaltungsauffassung abzuweichen[39]. § 155 Abs. 4 Satz 3 AO n.F. stellt ausdrücklich heraus, dass Eintragungen in dem qualifizierten Freitextfeld einen Anlass für eine personelle Bearbeitung des Steuerfalls bilden. Dasselbe gilt, wenn der Steuerpflichtige nach § 150 Abs. 7 Satz 2 AO n.F. abweichende Eintragungen zu den von Dritten nach § 93c AO n.F. (siehe unten V.1.) übermittelten sog. *eDaten* macht.

38 *Seer*, StuW 2015, 315, 323.
39 Siehe Regierungsbegründung (Fn. 22), 83.

2. Automatisierte Verifikation der Steuererklärungen durch Risikomanagementsysteme

Ein vollautomatisiertes Veranlagungsverfahren entspricht nur dann den verfassungsrechtlichen Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn es durch ein effizientes Kontrollsystem abgesichert wird[40]. Die Untersuchungsmaxime wird letztlich zur *strukturellen Verifikationsmaxime*[41]. Die Gesetzesbegründung definiert das Risikomanagement (RMS) wie folgt:[42]

„Risikomanagement besteht aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotenzialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotenzialen".

Das Ziel des eingesetzten Risikomanagements soll sein,

- Steuerverkürzungen zu verhindern und damit präventiv zu sein,
- gezielt Betrugsfälle aufzudecken, zumindest aber die Chancen ihrer Aufdeckung zu erhöhen,
- die individuelle Fallbearbeitung durch Amtsträger durch eine risikoorientierte Steuerung der Bearbeitung zu optimieren,
- die Bearbeitungsqualität durch Standardisierung der Arbeitsabläufe bei umfassender Automationsunterstützung nachhaltig zu verbessern und
- qualitativ hochwertige Rechtsanwendung durch bundeseinheitlich abgestimmte Vorgaben gleichmäßig zu gestalten.

§ 88 Abs. 5 Satz 3 AO n.F. vertraut allerdings nicht allein auf den Einsatz elektronischer Risikomanagementsysteme zur Verifikation elektronisch erfasster Steuererklärungen. Vielmehr fordert § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO n.F. eine hinreichende Anzahl zufällig ausgewählter Fälle, die umfassend personell geprüft werden[43]. Dieser Fundus an zufällig „intensiv" geprüften Fällen hat zwei Funktionen. Zum einen wird nach außen hin gegenüber den Steuerpflichtigen das Signal gesendet, dass auch völlig unabhängig von der Erfüllung bestimmter Parameter Fälle ausgewählt und manuell durch Finanzbeamte überprüft werden. Es soll für die Steuerpflichtigen eine gewisse Unsicherheit verbleiben, ob ihr Fall nicht doch

40 Siehe bereits *Seer*, StuW 2003, 40, 46 ff.
41 *Seer*, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 16 f., 29 ff.
42 Regierungsbegründung (Fn. 22), 69.
43 Ungeklärt ist, wie hoch die Zufallsauswahlquote sein muss. Die Finanzverwaltungen sprechen derzeit von ca. 2–3 % der Steuerfälle.

unabhängig von (ihnen ggf. bekanntgewordenen) Risikoparametern einer intensiven personellen Prüfung unterzogen wird. Die damit verbundene prophylaktische Wirkung hängt von der Anzahl der ausgewählten Stichproben und damit der Prüfungswahrscheinlichkeit ab. Zum anderen dienen die Erkenntnisse aus der Zufallsüberprüfung nach innen hin dazu, die Ausgestaltung des Risikomanagements und die eingesetzten Risikofilter zu evaluieren (Gedanke eines selbstlernenden Systems). Diese regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme erhebt § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO n.F. zu einer generellen Mindestanforderung.

Risikomanagementsysteme dienen dazu, die begrenzten personellen Verwaltungsressourcen dem Kontrollbedürfnis entsprechend risikoorientiert zu steuern. Ein Risikomanagementsystem ersetzt die eigentliche Prüfung aber nicht. Deshalb verlangt § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AO n.F. die jeweilige personelle Prüfung der als prüfungsbedürftig ausgesteuerten Sachverhalte. Außerdem sollen die sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörden (Finanzämter) durch den IT-Einsatz nicht entmündigt, sondern unterstützt werden. Deshalb bleibt ihnen nach § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AO n.F. auch die Möglichkeit unbenommen, Fälle zur personellen (umfassenden) Prüfung auszuwählen. Insgesamt entspricht diese Ausgestaltung den vom Verfasser seit einigen Jahren vorgetragen Überlegungen zur Verbesserung des Steuervollzugs.

§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO n.F. verbietet die Veröffentlichung von Einzelheiten der Risikomanagementsysteme (RMS), soweit dies die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte. Dafür wird man Verständnis aufbringen können. Die Finanzverwaltung will diesen an sich *nur konditionierten* Vorbehalt aber weit verstehen. Ihr sollte bewusst sein, dass eine „Geheimwissenschaft" weder dem rechtsstaatlichen Gebot einer transparenten Verwaltung entspricht noch auf Akzeptanz seitens der betroffenen Steuerpflichtigen und steuerlichen Berater treffen wird[44]. Einer willkürfrei handelnden Finanzbehörde entspricht es, zumindest die *Art* der RMS-Kriterien zu veröffentlichen. Wird das persönliche Vorverhalten der Steuerpflichtigen in das elektronische RMS einbezogen, haben diese einen datenschutzrechtlichen Anspruch auf Information, welche personenbezogenen Daten in das RMS eingespeist werden[45]. Dieses Informationsrecht kann ihnen nicht mit einem pau-

44 Mit Recht krit. gegenüber einer Intransparenz der RMS-Kriterien *Braun Binder*, DStZ 2016, 526, 531 f.; *Marx*, Ubg. 2016, 358, 361 f.

45 *Meinert*, Deutscher Finanzgerichtstag (DFGT) Bd. 10/11 (2013/14), 264, 275.

schalen Hinweis auf eine „Gefährdungslage" verweigert werden Vielmehr bedarf es konkreter, substantiierter Darlegungen, warum und inwieweit die Bekanntgabe der RMS-Kriterien nachteilige Auswirkungen auf die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung hätte. Die Kenntnis in der Steuerberater- und Mandantschaft über die Art der RMS hätte eine nicht zu unterschätzende prophylaktische Funktion und könnte akzeptanzfördernd die Compliance-Bereitschaft der Mandantschaft fördern. Ein kooperativer Steuervollzug setzt Transparenz auf beide Seiten und damit auch ein Verwaltungshandeln „mit offenem Visier" voraus[46]. Dazu würde es auch gehören, die steuerberatenden Berufe bei der Erarbeitung eines Risikoprofils einzubinden. Dies gilt umso mehr, als das Erfordernis einer „gelebten" sog. Tax Compliance-Struktur sich mittlerweile nicht mehr nur auf börsennotierte DAX-Unternehmen beschränken lässt[47].

IV. Steuererklärungsfristen und Neukonzeption des Verspätungszuschlages

1. Gesetzliche Fristen für von steuerberatenden Berufsträgern erstellte Steuererklärungen (§ 149 Abs. 3–6 AO n.F.)

§ 149 Abs. 3 AO n.F. ersetzt die regelmäßig jährlich ergehenden koordinierten Ländererlasse zur Abgabe von Steuererklärungen (sog. *Fristenerlasse*)[48] und stellt die – im internationalen Vergleich – sehr großzügige Verwaltungsregelung in modifizierter Form auf eine gesetzliche Grundlage. Während sich die reguläre Frist nach § 149 Abs. 2 AO n.F. (für die von Steuerpflichtigen selbst gefertigten Steuererklärungen) von fünf auf sieben Monate verlängert, wird die Frist bei der Beauftragung von Angehörigen steuerberatender Berufe gem. § 149 Abs. 3 AO n.F. sogar auf vierzehn Monate ausgedehnt. Dies bedeutet etwa für die laufenden Einkommensteuer-Veranlagungen, dass eine Einkommensteuererklärung grundsätzlich bis zum 31.7. des Folgejahres abzugeben ist. Wird sie jedoch von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt, ver-

46 *Seer*, StuW 2015, 315, 324 f.

47 Zu den Möglichkeiten der Verknüpfung unternehmensinterner Tax Compliance mit der finanzbehördlichen Prüfung s. *Schützler*, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, 2014, 183 ff.; aus der Sicht des internationalen Konzerns *Risse*, Tax Compliance und Tax Risk Management, 2015, 67 ff.

48 Siehe zuletzt gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder über Steuererklärungsfristen v. 2.1.2017, BStBl. I 2017, 46.

längert sich die Abgabefrist bis zum 28.2./29.2. des Zweitfolgejahres[49]. Die Begründung des Gesetzentwurfs rechtfertigt die nicht unerhebliche Ungleichbehandlung von steuerlich beratenen und steuerlich nicht beratenen Erklärungspflichtigen mit dem regelmäßig größeren Umfang der Einkünfte und der regelmäßig höheren Komplexität der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der steuerlich beratenen Erklärungspflichtigen sowie mit deren fehlenden steuerrechtlichen Fachwissen[50]. Hier würde es eine längere Zeit erfordern, um die Steuererklärungen sorgfältig zu erstellen. Der entscheidende Grund des Entgegenkommens gegenüber den steuerberatenden Berufen liegt aber weniger in der besonderen Komplexität der betreuten Steuerfälle, sondern mehr im Interesse an einer möglichst kontinuierlichen Auslastung der Steuerberatungsbüros einschließlich der dort beschäftigten Angestellten. Letztlich soll der Arbeitsanfall geglättet und die Auswirkungen eines „Saisongeschäfts" für beide Seiten vermieden werden. Die regelmäßige Erweiterung der Abgabefrist sogar bis zum 28./29.2. des Zweitfolgejahres begründet der Regierungsentwurf damit, dass die Anfertigung von Steuererklärungen praktisch erst ab März und nicht bereits ab Januar des Folgejahres beginnen könne, weil die erforderlichen Daten und Bescheinigungen in den ersten beiden Monaten des Folgejahres noch nicht vorlägen[51]. Die dem Veranlagungsprinzip folgend, jeweils auf ein Jahr anzulegenden Steuererklärungsarbeiten erfahren damit eine *Phasenverschiebung* von zwei Monaten.

Allerdings versucht § 149 AO n.F. gleichzeitig auch, die fiskalischen Interessen des Staates durch die Möglichkeit von *Vorabanforderungen* von Steuer- und Feststellungserklärungen zu wahren. § 149 Abs. 4 AO n.F. enthält einen Kanon von Fallgruppen, in denen auch bei ersichtlicher Betreuung durch Angehörige steuerberatender Berufe auf die Veranlagungssteuern (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Umsatzsteuer) bezogene Steuer- und Feststellungserklärungen vorab angefordert werden können[52], so wenn

- für den Steuerpflichtigen für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum Erklärungen nicht oder verspätet abgegeben,

49 Allerdings gilt dies nach h.M. nicht für eine Einkommensteuererklärung, die ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe für sich selbst fertigt und einreicht, s. BFH v. 29.1.2003 – XI R 82/00, BStBl. II 2003, 550.

50 Regierungsbegründung (Fn. 22), 76.

51 Regierungsbegründung (Fn. 22), 77.

52 In Anlehnung an die sog. Fristenerlasse (Fn. 48), unter II.(2).

- für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum kurz vor Abgabe der Steuererklärung oder kurz vor dem Beginn der Vollverzinsung im Sinne des § 233a AO nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt,
- für den Besteuerungszeitraum Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung herabgesetzt wurden;
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Abschlusszahlung von mindestens 25 % der festgesetzten Steuer oder mehr als 10 000 Euro ergeben hat bzw. die Steuerfestsetzung für den Erklärungszeitraum voraussichtlich zu einer Abschlusszahlung von mehr als 10 000 Euro führen wird,
- eine Außenprüfung vorgesehen ist,
- der betroffene Steuerpflichtige im Besteuerungszeitraum einen Betrieb eröffnet oder eingestellt hat, oder
- für Beteiligte an Gesellschaften oder Gemeinschaften Verluste festzustellen sind.

Die Anordnung der Abgabe der Steuer- oder Feststellungserklärung vor Ablauf der verlängerten Steuererklärungsfrist ist ein Verwaltungsakt im Sinne des § 118 Satz 1 AO. Für die Befolgung der Anordnung statuiert § 149 Abs. 4 Satz 2 AO n.F. eine gesetzliche Frist von vier Monaten. Schließlich flankiert § 149 Abs. 4 Satz 3 AO n.F. den anlassbezogenen Kanon von Vorabforderungen durch die Möglichkeit einer *automationsgestützten Zufallsauswahl* von Steuerfällen, in denen eine vorzeitige Anforderung der Steuer- oder Feststellungserklärung mit einer Vier-Monatsfrist angeordnet werden kann. Zur Begründung der Anordnung soll es ausreichen, dass auf die Zufallsauswahl hingewiesen wird[53]. Keine der Vorabanforderungen darf allerdings die für jedermann geltende siebenmonatige Abgabefrist (regelmäßig: zum 31.7. des Folgejahres) unterschreiten.

§ 149 Abs. 6 AO n.F. öffnet das „Steuererklärungsgeschäft" schließlich für das in zwei Bundesländern (Bayern, Nordrhein-Westfalen) in den letzten Jahren praktizierte sog. *Kontingentierungsverfahren*[54]. Danach können oberste Landesfinanzbehörden (Landesfinanzministerium, Sena-

53 Derzeit ist eine einzelfallbezogene Begründung des Auswahlermessens erforderlich, s. FG Hamburg v. 27.4.2012 – 6 K 95/11, EFG 2012, 2256 m. Anm. v. *Siegers*.

54 FinMin NRW v. 30.11.2010 – S 0320 – 1/6 – V A 2 (n.v.); unbeanstandet v. FG Düsseldorf v. 15.3.2012 – 12 K 509/12 AO, EFG 2012, S. 890 m. Anm. v. *Korte* (Nichtzulassungsbeschwerde durch BFH v. 15.10.2012 – III B 62/12, BFH/NV

tor/in für Finanzen) oder eine von ihr bestimmte Finanzbehörde (z.B. Oberfinanzdirektion, Landesfinanzamt) zulassen, dass Angehörige der steuerberatenden Berufe zu bestimmten Stichtagen jeweils einen bestimmten prozentualen Anteil der für ihre jeweilige Mandantschaft zu erstellenden Steuer- und Feststellungserklärungen zu bestimmten Stichtagen einreichen[55]. Nehmen Steuerberater bzw. Steuerberatungsgesellschaften an einem solchen Kontingentierungsverfahren teil, ist eine automationsgesteuerte, anlasslose Zufallsanforderung von Erklärungen (§ 149 Abs. 4 Satz 3 AO n.F.) ausgeschlossen (§ 149 Abs. 6 Satz 2 AO n.F.). Die Idee des Kontingentierungsverfahrens entspricht dem Gedanken eines kooperativen Steuervollzugs und nimmt auf die Interessen einer möglichst kontinuierlichen Arbeitsauslastung der steuerberatenden Berufe ebenso Rücksicht wie auf den spiegelbildlichen Arbeitsanfall in den Finanzämtern. Gleichwohl hat sich das Verfahren nicht flächendeckend durchsetzen können. Der wesentliche Einwand gegen dieses Verfahren ist, dass sich das bei einer verspäteten Abgabe realisierende Risiko von Verspätungszuschlägen für den Steuerpflichtigen kaum kalkulierbar vom Abgabeverhalten Dritter, nämlich des kollektiven Mandantenstamms des jeweiligen Steuerberaters, abhänge[56]. Diesem Bedenken kann aber durch eine sachgerechte Ausübung des Entschließungsermessens hinsichtlich eines Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 1 AO (siehe nachfolgend 2.) Rechnung getragen werden. Die Teilnahme bleibt für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe zudem weiterhin freiwillig; umgekehrt besitzen sie allerdings auch keinen Anspruch auf Einrichtung eines Kontingentierungsverfahrens. Im Rahmen der Ermessensausübung (§ 5 AO) darf bei der Entscheidung über sog. Vorabanforderungen i.S. des § 149 Abs. 4 AO n.F. m.E. zugunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, ob sich dessen Steuerberater freiwillig an dem Kontingentierungsverfahren beteiligt hat. Das kann dazu führen, dass von einer Vorabanforderung abgesehen wird.

2013, S. 80, als unzulässig verworfen). Zu den Teilnahmebedingungen in NRW s. http://www.ofd.nrw.de/das-kontingentierungsverfahren-der-ofd-nrw.

55 So z.B. in NRW: bis zum 30.9. des Folgejahres 40 %, bis zum 31.12. des Folgejahres 75 % und bis zum 28.2./29.2. des Zweitfolgejahres 95 % der von dem jeweiligen Steuerberater mit seiner Kanzlei zu erstellenden Steuererklärungen.

56 Kritisch etwa *Eichhorn*, Stbg. 2010, 55, 56.

2. Neuregelung des Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 2–13 AO n.F.

Parallel zu der in § 149 Abs. 3 AO n.F. formulierten vierzehnmonatigen Frist für die Abgabe von Steuererklärungen, die von Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt werden, enthält § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO n.F. einen *obligatorischen* Verspätungszuschlag für Steuer- und Feststellungserklärungen, die nicht binnen 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums eingereicht werden. Dieser Verspätungszuschlag trifft aber nicht nur Steuerpflichtige, deren Steuer- bzw. Feststellungserklärungen durch steuerliche Berater angefertigt werden, sondern gilt generell. Der obligatorische Verspätungszuschlag findet darüber hinaus auf die Fälle des § 149 Abs. 4 AO n.F. Anwendung, wenn Steuerpflichtige bzw. deren steuerliche Berater auf die Anordnung hin die vorab angeforderten Steuer- oder Feststellungserklärungen nicht fristgemäß einreichen und die Finanzbehörde keine Fristverlängerung gewährt hat (s. § 152 Abs. 2 Nr. 3 AO n.F.). Der Verspätungszuschlag soll in diesen Fällen zukünftig nicht mehr von einer einzelfallbezogenen Ermessensentscheidung abhängen, sondern sich eindeutig kalkulierbar nach der Dauer der Säumnis richten. Dazu ordnet § 152 Abs. 5 AO n.F. einen Zuschlag in Höhe von 0,25 % der festgesetzten Steuer (mindestens 10 Euro) für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung an. Bei Feststellungserklärungen kann gem. § 152 Abs. 6 AO n.F. statt dessen ein fester Zuschlag in Höhe von 25 Euro pro Monat der Verspätung festzusetzen sein. Wie bisher begrenzt § 152 Abs. 10 AO n.F. den Verspätungszuschlag auf eine Obergrenze in Höhe von 25 000 Euro. Die Regelung ist insgesamt recht kleinteilig und kompliziert ausgefallen. In tabellarischer Form lässt sie sich wie folgt grob zusammenfassen:

Anwendungsbereich	**Zuschlagsatz/Bemessung**
ESt, KSt, USt (Veranlagungsteuern)	0,25 % des Nachforderungsbetrages (mind. 25 Euro) pro angefangenen Monat der Säumnis
anlassbezogene Steuer (z.B. ErbSt)	0,25 % der festgesetzten Steuer (mind. 10 Euro) pro angefangenen Monat der Säumnis
USt-/LSt-Anmeldungen	Kein fester Satz, Zuschlag richtet sich nach Dauer u. Häufigkeit der Säumnis u. Höhe der Steuer
gesonderte Einkunftsfeststellungen	0,0625 % der pos. Summe der Einkünfte (mind. 25 Euro) pro angefangenen Monat der Säumnis

Anwendungsbereich	Zuschlagsatz/Bemessung
andere Feststellungen	Pauschal 25 Euro pro angefangenen Monat der Säumnis
Generell	Höchstbetrag 25 TEuro

Mit der Einführung eines obligatorischen Verspätungszuschlages kommt § 152 Abs. 2 AO n.F. nicht nur einer vom Verfasser[57], sondern auch vom Bundesrechnungshof[58] erhobenen Forderung nach. In dem jährlich wiederkehrenden Massenverfahren des Steuererklärungsgeschäfts ist ein ermessensgeleiteter Verspätungszuschlag nicht nur aus Sicht der Finanzbehörden unpraktikabel, sondern führt auch zu erheblicher Vollzugsungleichheit und Zufälligkeiten. Daher ist die Neuregelung grundsätzlich zu begrüßen.

Allerdings bleiben Rechtsunsicherheiten, weil § 152 Abs. 1 AO n.F. außerhalb des Anwendungsbereichs des § 152 Abs. 2 AO n.F. den Verspätungszuschlag weiterhin von einer Ermessensentscheidung des zuständigen Finanzamts abhängig machen will. Dies betrifft vor allem Steuerpflichtige, die ihre Steuer- und Feststellungserklärungen selbst erstellen, ohne die Hilfe von Angehörigen der steuerberatenden Berufe in Anspruch zu nehmen. Die nicht unerhebliche Ungleichbehandlung je nachdem, ob ein steuerlicher Berater oder der Steuerpflichtige selbst die Steuererklärung erstellt hat (siehe oben 1.), sollte bei der Ermessensausübung des § 152 Abs. 1 AO berücksichtigt werden. Dies könnte dadurch geschehen, dass nur nach einer erfolglosen Mahnung seitens der Finanzbehörden ein Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 1 AO festgesetzt wird. Bei steuerlich beratenen Steuerpflichtigen, deren Steuerberater an einem Kontingentierungsverfahren teilnimmt (s. § 149 Abs. 6 AO n.F.) und der die Quoten nicht einzuhalten vermag, sollte ein Verspätungszuschlag regelmäßig nur dann erhoben werden, wenn seine Steuererklärung nach dem 28.2./29.2. des Zweitfolgejahres eingeht. Dadurch würden die jeweiligen Steuerpflichtigen so wie jeder andere steuerlich Beratene gestellt, ohne dass es auf ein kollektives Fehlverhalten anderer Mandanten ankäme. Zudem enthält § 152 Abs. 3 AO n.F. für die Fälle von Null- oder Negativbetragsfestsetzungen (Nr. 2) sowie für Erstattungsfälle (Nr. 3) gegenüber § 152 Abs. 2 AO n.F. Rückausnahmen. Da der Verspätungszuschlag

57 *Seer*, StuW 2003, 40, 56 f.; *Seer*, DStJG Bd. 31 (2008), 7, 33 f.

58 Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 2007 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes v. 21.11.2007, BT-Drucks. 16/7100, 40 u. 223 f.

aber keinen Steuerausfall, sondern ein säumiges Steuererklärungsverhalten sanktionieren will, leuchten diese nicht ein[59]. Es fragt sich, warum in Erstattungsfällen und bei Null-/Negativfestsetzungen nicht schlicht der Mindestbetrag als Verspätungszuschlag pro angefangenen Monat der Säumnis Anwendung findet. Deshalb hätte auf die Rückausnahme verzichtet werden können. Auch sollen auf vierteljährlich oder monatlich abzugebende Steueranmeldungen sowie auf Lohnsteuer-Jahresanmeldungen gem. § 152 Abs. 8 AO n.F. nicht die Regelungen des § 152 Abs. 5 AO n.F. Anwendung finden, sondern eigenständige Überlegungen zu Dauer, Häufigkeit der Fristversäumnis sowie zur Höhe der Steuer anzustellen sein. Dadurch soll ermöglicht werden, dass seit längerer Zeit zur Bemessung des Verspätungszuschlags eingesetzte und bewährte Computerprogramme weiterhin genutzt werden können[60]. Um welche Computerprogramme es sich handelt und wie diese ausgestaltet sind, lässt die Regierungsbegründung allerdings im Dunkeln.

Die Neuregelung zum Verspätungszuschlag wird erst für nach dem 31.12.2018 einzureichende Steuererklärungen Anwendung finden (s. Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 EGAO n.F.). Außerdem gibt Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 4 EGAO dem BMF die Möglichkeit, mit Zustimmung des Bundesrats diesen Zeitpunkt noch weiter hinauszuschieben, wenn sich bis zum 30.6.2018 zeigen sollte, dass die technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die Anwendung der Neuregelung noch nicht erfüllt sind („*Technikvorbehaltsklausel*"). Dies bedeutet, dass § 152 AO n.F. frühestens für den Veranlagungszeitraum 2018 greifen wird. Für den Veranlagungszeitraum 2017 gelten noch die bisherigen Vorschriften (s.a. Art. 97 § 10a Abs. 4 EGAO n.F.).

V. Fortentwicklung des sog. E-Governments

1. Einbeziehung mitteilungspflichtiger Dritter (§ 93c AO n.F.)

Die Funktionsfähigkeit eines vollautomatischen Steuerveranlagungsverfahrens hängt ganz wesentlich davon ab, dass die Finanzverwaltung über einen elektronischen Datenbestand sowohl als Grundlage der Steuerfestsetzung als auch zur Verifikation der vom Steuerpflichtigen erklärten Daten verfügt. Deshalb sind die Mitteilungspflichten für Dritte in

59 Sie sind erst in den Beratungen des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages in das Gesetz gelangt. Eine besondere inhaltliche Begründung geben die Motive (s. BT-Drucks. 18/8434, 113) nicht.

60 So die Regierungsbegründung (Fn. 22), 81.

den vergangenen Jahren deutlich ausgeweitet worden. Sie finden sich derzeit in den Einzelsteuergesetzen, insbesondere im Einkommensteuergesetz. Beispiele dafür sind Mitteilungen über Vorsorgeaufwendungen i.S. des § 10 Abs. 2, 2a, 4b EStG und Altersvorsorgebeiträge i.S. des § 10a EStG (jeweils mit Einwilligung des Steuerpflichtigen), Rentenbezugsmitteilungen i.S. des § 22a EStG, Lohnersatzleistungen i.S. des § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG, Lohnsteuerbescheinigungen i.S. des § 41b Abs. 1 EStG, Bescheinigungen i.S. des § 43 Abs. 1 Satz 6, Abs. 2 Satz 7 EStG oder Freistellungsaufträge i.S. des § 45d Abs. 1 EStG. Mit Einwilligung des Steuerpflichtigen können auch Zuwendungsempfänger von steuerbegünstigten Spenden i.S. des § 10b EStG die Spendendaten nach Maßgabe des § 93c AO n.F. elektronisch übermitteln (s. § 50 Abs. 2 EStDV). Zukünftig sollen gem. § 65 Abs. 3a EStDV n.F. auch die Daten über die Feststellung einer Behinderung i.S. des § 33b EStG von den Versorgungsämtern elektronisch übermittelt werden.

§ 93c AO n.F. gibt für diese Mitteilungspflichten nunmehr eine vereinheitlichte *Rahmenregelung*. Gesetzestechnisch ergibt sich der elektronisch zu übermittelnde Datensatz (sog. *eDaten*) aber nicht nur aus der Rahmenregel des § 93c Abs. 1 AO n.F. (dem Mantelgesetz), sondern in der Zusammenschau mit den jeweiligen Einzelsteuergesetzen (z.B. EStG, EStDV). Während § 93c Abs. 1 Nr. 2 AO n.F. im Wesentlichen die für die Datenzuordnung erforderlichen Identifikationsmerkmale aufführt, folgen die zu übermittelnden materiellen Besteuerungsgrundlagen bezogen auf den jeweiligen Regelungsbereich aus dem Einzelsteuergesetz. Erst beide Rechtsquellen (§ 93c AO n.F. und Einzelsteuergesetze) zusammen geben ein komplettes Bild über den konkreten Gegenstand und die konkreten Mitteilungspflichten Dritter. Dies erschwert den Überblick, ist aber den unterschiedlichen Regelungsmaterien geschuldet.

§ 93c Abs. 1 AO n.F. sieht eine Frist zur elektronischen Datenübermittlung innerhalb von zwei Monaten bis zum 28.2./29.2. für den abgelaufenen Besteuerungszeitraum vor und definiert die Mindestanforderungen an den zu übermittelnden Datensatz. Gleichzeitig hat die mitteilungspflichtige Stelle den Steuerpflichtigen darüber zu informieren, welche für seine Besteuerung relevanten Daten sie an die Finanzbehörden übermittelt hat oder übermitteln wird (§ 93c Abs. 1 Nr. 3 AO n.F.). Die Daten sind bis zum siebten auf den Besteuerungszeitraum/-zeitpunkt folgenden Kalenderjahr von dem Dritten zu speichern und aufzubewahren. Innerhalb dieses Zeitraums sind unrichtige Daten ggf. zu korrigieren oder gar zu stornieren (§ 93c Abs. 3 AO n.F.). § 93c Abs. 4 AO n.F. berechtigt

die zuständigen Finanzbehörden, die Einhaltung der Datenerfassung, -übermittlung und -aufbewahrung zu überprüfen und dazu Ermittlungen durchzuführen. § 203a AO n.F. ergänzt, dass dazu grundsätzlich auch eine Außenprüfung bei der mitteilungspflichtigen Stelle durchgeführt werden darf. § 72a Abs. 4 AO n.F. statuiert außerdem einen verschuldensabhängigen Haftungstatbestand für eine mindestens grob fahrlässige Mitteilung unrichtiger oder unvollständiger Daten oder gar unterlassene Datenübermittlung. Die Haftung bezieht sich auf die durch den unrichtigen oder fehlenden Datenbestand entgangene Steuer. Als *lex generalis* gilt die Regelung des § 93c AO n.F. allerdings nur, soweit sie nicht durch speziellere Vorschriften überlagert wird.

2. Spezielle Korrekturnorm des § 175b AO n.F.

§ 175b AO n.F. verallgemeinert die bereits zuvor nur für Vorsorgeaufwendungen geltende Regelung des § 10 Abs. 2a Satz 8 EStG a.F. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass die Mitteilung Dritter mangels eines Verwaltungsakt-Charakters *kein Grundlagenbescheid* (§ 171 Abs. 10 AO) ist und damit nicht zur Folgekorrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zwingen kann. § 175b AO hat aber auch nicht die Wirkung, dass die Mitteilung einem Grundlagenbescheid gleichgestellt wird. Die Mitteilung von bisher nicht oder unzureichend berücksichtigten Daten durch Dritte rechtfertigt nur dann nach § 175b Abs. 1 AO n.F. eine Änderung des Steuerbescheides, wenn die bisherige Steuerfestsetzung insoweit materiellrechtlich unzutreffend war. Die ursprüngliche Steuerfestsetzung wird aber nicht bereits durch die Mitteilung des Dritten rechtswidrig. Vielmehr hat die Finanzbehörde *von Amts wegen* zu prüfen, ob die mitgeteilten Daten zur Fehlerhaftigkeit des Steuerbescheides führen[61]. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, ob der Steuerpflichtige in der Steuererklärung abweichende Angaben gemacht hat (s. § 150 Abs. 7 Satz 2 AO n.F.). Ist dies der Fall, ist er nach § 91 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich *anzuhören*. Ihm ist die Gelegenheit zu geben, zu der Abweichung Stellung zu nehmen. Vermag er substanzielle Zweifel an der Richtigkeit der vom Dritten übermittelten Daten zu begründen, hat die Finanzbehörde eigene Ermittlungen anzustellen und ggf. die mitteilungspflichtige Stelle um die Verifizierung der von ihr gemachten Angaben zu ersuchen. Lässt sich nicht aufklären, ob die von dritter Seite oder vom Steuerpflichtigen erklärten Daten zutreffend sind, finden schließlich die allgemeinen Re-

61 *Seer*, StuW 2015, 315, 327.

geln der Beweislast Anwendung. Danach trägt die Finanzbehörde die objektive Feststellungslast, wenn sich die Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde. Fiele die Änderung dagegen zugunsten des Steuerpflichtigen aus, muss dieser die Folgen des non-liquet tragen.

Auch wenn die Mitteilung des Dritten kein Grundlagen-Verwaltungsakt ist, sieht § 171 Abs. 10a AO n.F. eine § 171 Abs. 10 AO nachgebildete Ablaufhemmung vor. Sie gibt der für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörde nach Empfang der Daten zwei Jahre Zeit, die Korrektur i.S. des § 175b AO vorzunehmen.

3. Vorausgefüllte elektronische Steuererklärung

Nach § 150 Abs. 7 Satz 2 AO n.F. gelten die von Dritten nach Maßgabe des § 93c AO n.F. übermittelten Daten als Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er nicht in dem sog. qualifizierten Freitextfeld (siehe oben III.1.) der Steuererklärung abweichende Angaben macht. Damit werden die von dritter Seite übermittelten Daten zu Angaben des Steuerpflichtigen, soweit er ihnen nicht widerspricht. Diese Regelung ermöglicht zum einen eine automatische Steuerveranlagung. Zum anderen aber können die übermittelten Daten durch Übernahme in die Steuererklärung für eine finanzbehördliche Service-Leistung genutzt werden. Dieses Konzept der vorausgefüllten Steuererklärung soll stufenweise weiter ausgebaut werden[62]. Dabei sind die angebotenen Eintragungen für die Steuerpflichtigen nach wie vor nicht bindend. Der Steuerpflichtige soll die Eintragungen prüfen, übernehmen oder durch die aus seiner Sicht zutreffenden Daten ersetzen.

4. Elektronischer Steuerbescheid und elektronische Bekanntgabe gem. § 122a AO n.F.

Das BestVModG erweitert außerdem die rechtlichen Grundlagen für den Erlass elektronischer Verwaltungsakte. Schon bisher enthielten § 87a Abs. 4, 6 AO a.F. i.V. mit der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung i.d.F. v. 1.11.2011 und § 122 Abs. 2a AO Rechtsgrundlagen für den Erlass elektronischer Verwaltungsakte. Diese stellt das BestVModG auf eine neue Grundlage und unterscheidet bei elektronisch erlassenen Verwaltungsakten zwischen zwei Bekanntgabeformen. Bei der bereits bisher vorhandenen Bekanntgabe i.S. des § 122 Abs. 2a AO ist gem. § 87a Abs. 7 AO

62 Regierungsbegründung (Fn. 22), 51.

n.F. ein sicheres Verfahren zu verwenden, das die übermittelnde Stelle oder Einrichtung der Finanzverwaltung authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet. Als solche Verfahren nennt § 87a Abs. 7 Satz 2 AO n.F. exemplarisch Verfahren mit elektronischer Signatur und besonderer Verschlüsselung sowie das sog. De-Mail-Verfahren. Beide Verfahren setzen allerdings voraus, dass der Adressat des Verwaltungsakts einen entsprechenden Zugang eröffnet hat (z.B. über ELSTER-Plus-, De-Mail-Zugang). Praktisch bedeutsamer wird daher voraussichtlich die neue Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf gem. § 87a Abs. 8 AO n.F. i.V. mit § 122a AO n.F.[63] Der Vorteil der in § 122a AO mit Wirkung v. 1.1.2017 ermöglichten Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch Bereitstellung zum Datenabruf liegt darin, dass die Empfänger den Abruf über ELSTER-Online vornehmen können sollen[64]. Nach § 122a Abs. 2 AO n.F. muss der Beteiligte in dieses Verfahren einwilligen und sich nach Maßgabe des § 87a Abs. 8 AO n.F. authentifizieren. Um das Abrufverfahren möglichst einfach handhabbar zu machen, kann die Benachrichtigung über den Eingang eines elektronischen Verwaltungsakts gem. § 87a Abs. 1 Satz 5 AO n.F. mit einfacher E-Mail (unverschlüsselt) erfolgen. Dies ist datenschutzrechtlich vertretbar, da eine derartige, automationsgestützt veranlasste Benachrichtigung keine besonders schützenswerten Daten beinhaltet und keine Rückschlüsse auf die steuerlichen Verhältnisse des Empfängers der Benachrichtigung zulässt[65]. § 122a Abs. 4 AO n.F. knüpft an die E-Mail-Benachrichtigung die 3-Tage-Bekanntgabevermutung. Dies entspricht der Konzeption des § 122 Abs. 2 Nr. 1 bzw. Abs. 2a AO. Die Feststellungslast für den Zugang der E-Mail trägt nach § 122a Abs. 4 Satz 2 AO n.F. die Finanzbehörde. Bleibt ungeklärt, ob die E-Mail den Adressaten innerhalb des 3-Tageszeitraums erreicht hat, gilt der elektronische Verwaltungsakt gem. § 122a Abs. 4 Sätze 3 u. 4 AO n.F. jedenfalls mit einem durchgeführten Datenabruf als bekanntgegeben.

63 Einschätzung von *Schmieszek*, in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 87a AO Rz. 108 (September 2016).

64 Nach *Baum*, NWB 2016, 2778, 2784 wird das Abrufverfahren aber wohl nicht vor 2019 zur Verfügung stehen.

65 So die Regierungsbegründung (Fn. 22), 64.

5. Korrektur sog. Übernahmefehler bei vollautomatischen Steuerbescheiden (§ 173a AO n.F.)

Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten können nach § 129 AO jederzeit – zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen – berichtigt werden. Dies setzt allerdings voraus, dass sie der Finanzbehörde „beim Erlass" des Verwaltungsakts unterlaufen sind. Zwar rechnet die ständige Rechtsprechung dazu auch sog. *Übernahmefehler*, bei denen die Finanzbehörde in der Steuererklärung enthaltene offenbare (als solche ohne Weiteres erkennbare) Unrichtigkeiten übernimmt und sich damit zu Eigen macht[66]. Dies gilt auch für elektronische Steuererklärungen, die im sog. ELSTER-Verfahren vom Steuerpflichtigen übermittelt werden[67]. Gleichwohl werden Fälle einer vollautomatischen Steuerveranlagung im Sinne des § 155 Abs. 4 AO n.F. hiervon regelmäßig nicht erfasst sein. Wenn den Steuererklärungen zukünftig keine Belege oder ergänzenden Berechnungen mehr beigefügt sind[68], bleiben Widersprüche (zumindest zunächst) unerkannt, so dass sie der Finanzbehörde selbst dann nicht mehr als „offenbare Unrichtigkeit" zurechenbar sein werden, wenn man in der automatischen Veranlagung die hoheitliche Übernahme von Fehlern sehen will.

Um vor diesem Hintergrund gleichwohl zur Korrektur materiell unrichtiger Steuerbescheide (und diesen gleichgestellten Verwaltungsakten, z.B. Feststellungsbescheiden, s. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO) zu gelangen, statuiert § 173a AO n.F. einen neuen Korrekturtatbestand. Auffällig ist, dass § 173a AO n.F. einerseits anders als § 129 AO keinen Ermessenstatbestand enthält, sondern die Finanzbehörde zur Korrektur des Steuerbescheides zwingt. Zwar liegt der Anlass für die Einführung der Norm in der Konzeption der vollautomatischen Steuerbescheide. Jedoch beschränkt sich der Anwendungsbereich des § 173a AO nicht darauf, sondern umfasst auch personell erstellte Steuerbescheide. Andererseits sind die Korrekturanlässe aber auf Schreib- oder Rechenfehler beschränkt und beinhalten keine *ähnlichen Unrichtigkeiten*. Die Begründung schweigt

66 BFH v. 24.7.1984 – VIII R 304/81, BStBl. II 1984, 785, 786; BFH v. 2.4.1987 – IV R 255/84, BStBl. II 1987, 762, 763; BFH v. 27.5.2009 – X R 47/08, BStBl. II 2009, 946, 947.

67 BFH v. 13.8.2010 – IX B 20/10, BFH/NV 2010, 2232.

68 Ein wichtiger Baustein der automatischen Veranlagung soll der Verzicht auf Belegvorlagepflichten in den Einzelsteuergesetzen sein. An deren Stelle sollen *Belegvorhaltepflichten* treten, so die Regierungsbegründung (Fn. 22), 52.

sich über das Motiv für diese Verengung der Norm aus[69]. Gerade bei den gewünschten elektronischen Steuererklärungen werden „Schreibfehler" eher selten auftreten; stattdessen werden „Eingabe-" oder „Übertragungsfehler" bei Anwendung der von Steuerpflichtigen oder deren steuerlichen Beratern genutzten Computerprogramme die praktischen Anwendungsfälle bilden. Es stellt sich insoweit die Frage, ob diese als „Schreibfehler" im Sinne des § 173a AO n.F. zu verstehen sind. Eine unterschiedliche Behandlung derartiger mechanischer Fehler lässt sich weder im Hinblick auf § 129 AO noch sachlich begründen[70].

§ 173a AO n.F. ist als echte Korrekturvorschrift, die auf einer Ebene mit Hauptkorrekturnormen wie § 173 AO[71] steht, konzipiert worden. Die Vorschrift ist für Steuerbescheide und diesen ausdrücklich gleichgestellten Verwaltungsakten *lex specialis* zu § 129 AO. Dies bedeutet, dass § 129 AO für alle sonstigen Verwaltungsakte anwendbar bleibt, aber auch für Steuerbescheide (und diesen gleichgestellten) Verwaltungsakten subsidiär gilt, soweit die Spezialnorm des § 173a AO n.F. nicht greift.

VI. Defizite: Vernachlässigung der Rechte der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

1. Fortbestehende Mängel bei der Ausgestaltung der verbindlichen Auskunft

§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO legt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft in das pflichtgemäße Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde. Die Vorschrift nennt keine Ermessenskriterien, sondern bindet das Rechtsfolgeermessen an die Darlegung eines „im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen bestehendes besonderes Interesses" des Antragstellers. Hat der Steuerpflichtige sein freiheitsgrundrechtlich fundiertes Dispositionsinteresse (= Zusageinteresse) aber durch einen ordnungsgemäßen Antrag dargetan und bestehen keine Anhaltspunkte, dass er die Gebühr i.S. des § 89 Abs. 3 AO nicht zahlen wird, reduziert sich das finanz-

69 Der Diskussionsentwurf „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens" des BMF v. 21.11.2014 (abgedruckt im Anhang der DWS-Schrift zum DWS-Symposium 2014, Rz. 79) begründete dies damit, dass ein mechanisches Versehen des Steuerpflichtigen nur schwer aufklärbar und zu beweisen sei.

70 Zutreffend bereits *Münch/Sendke*, DStZ 2015, 487, 495.

71 Es ist zwischen selbständigen („aktiven") Hauptkorrekturtatbeständen und dem unselbständigen („passiven") Saldierungstatbestand des § 177 AO zu unterscheiden; s. *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 21 Rz. 448.

behördliche Ermessen grundsätzlich auf null im Sinne eines *Rechtsanspruchs auf Erteilung einer Auskunft*[72]. Wenn der Anwendungserlass zur AO (AEAO)[73] in Rz. 3.4 und 3.5.4 einen qualifiziert zu begründenden schriftlichen Antrag fordert und bestimmte Ablehnungsgründe aufführt, gibt er zu erkennen, dass in den von letzteren nicht erfassten Fällen auf einen ordnungsgemäßen Antrag hin *im Regelfall* die verbindliche Auskunft zu erteilen ist. Zumindest besteht ein Auskunftsanspruch dann, wenn die Finanzbehörde keinen triftigen Grund für die Ablehnung der verbindlichen Auskunft zu nennen vermag.

Obwohl die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig ist, sagte das Gesetz bisher nicht, innerhalb welchen Zeitraums die zuständige Finanzbehörde zu entscheiden hat. Da § 89 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO die Zuständigkeit als eine Art *Annexzuständigkeit* an die für die Endentscheidung (z.B. für den Erlass des Steuerbescheides) bestehende Zuständigkeit knüpfen, ist grundsätzlich jedes einzelne örtliche Finanzamt – unabhängig von ihren personellen und fachlichen Kapazitäten – für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zuständig. Übergeordnete Finanzbehörden – OFD/LfSt oder LMF – sind, da sie für die Verwaltung der Steuern nach § 17 Abs. 2 FVG sachlich unzuständig sind, für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ebenfalls funktional unzuständig[74]. Sie besitzen kein Selbsteintrittsrecht, sondern können das zuständige (örtliche) Finanzamt nur verwaltungsintern anweisen, ob und wie die verbindliche Auskunft zu erteilen ist. Es bedarf keiner sonderlichen Phantasie, dass die Praxis zwischen den Finanzämtern und Bundesländern angesichts dieser *Zuständigkeitszersplitterung* höchst unterschiedlich ist. Oftmals sehen sich Finanzämter schlicht außerstande, über einen Antrag auf verbindliche Auskunft (trotz der Zahlung von Gebühren) zu entscheiden. In solchen Fällen fragen sie regelmäßig die nächsthöhere Behörde (OFD/LfSt) an. Auf der Ebene von Mittelbehörden ist die Entscheidungsfreude indessen nicht selten eher gering ausgeprägt, so dass diese ihrerseits bei der obersten Landesfinanzbehörde (LMF) anfragen, wie entschieden werden soll. In schwierigen Fällen kann der in Art. 108 GG vorausgesetzte föderale Verwaltungsaufbau zu einem weitergehenden Abstimmungsbedarf zwischen den Bundesländern und dem Bund (s. Art. 108 Abs. 3 GG: Bundesauftragsverwaltung bei der ESt, KSt und USt) führen. Es können sich für den Antragsteller aus alledem erhebliche Wartezeiten ergeben, die seinem Dispositionsbedürfnis diametral widersprechen. Ökonomisch sinnvolle Transaktionen, Vermögensübertragungen, Umwandlungen und andere unternehmerische Gestaltungen werden dadurch ggf. zum Nachteil aller Beteiligten auf die „lange Bank geschoben" oder trotz Antragstellung mit dem vollen steuerlichen Risiko für die Beteiligten belastet.

72 *Söhn* in H/H/Sp, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 237a (August 2016); *Seer*, StbJb. 2012/13, 557, 567.

73 AEAO v. 31.1.2014, BStBl. I 2014, 290, 357 ff., zuletzt geändert durch BMF v. 5.9.2016, BStBl. I 2016, 974.

74 *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 89 AO Rz. 36 (Januar 2017).

Vor diesem Hintergrund hat § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. mit Wirkung vom 1.1.2017 für die Entscheidung über einen Antrag auf verbindliche Auskunft eine *6-Monats-Frist* eingeführt. Das Gesetz schweigt sich über die *Rechtsfolgen der Fristversäumnis* aus. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags hat in seiner Begründung dazu klargestellt, dass die Fristversäumnis *rechtsfolgenlos* sein soll[75]. Das entwertet die Frist in ihrem Kern und macht sie letztlich zu einem „Papiertiger". Bleibt sogar die Verletzung der finanzbehördlichen Begründungspflicht im Falle der Fristüberschreitung sanktionslos, handelt es sich im Ergebnis nur um eine *symbolische Gesetzgebung*. Die Frist ähnelt der 6-Monatsfrist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO für die sog. Untätigkeitsklage. Hat das Finanzamt nicht innerhalb von 6 Monaten über einen zulässigen Einspruch entschieden, kann der Einspruchsführer Klage vor dem Finanzgericht erheben, ohne dass das Einspruchsverfahren abgeschlossen worden ist. Es liegt nahe, die 6-Monatsfrist des § 89 Abs. 2 Satz 4 AO n.F. als Maßstab für die Zulässigkeit einer Verpflichtungsklage auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft, die ein begünstigender Verwaltungsakt ist, zu nehmen. Jedoch setzt § 44 Abs. 1 FGO i.V. mit § 347 Abs. 1 Satz 2 AO nicht nur im Anfechtungsfall (Rechtsschutz gegen einen belastenden Verwaltungsakt), sondern auch im Verpflichtungsfall (Rechtsschutz auf Erteilung eines begünstigenden Verwaltungsakts) zunächst ein Einspruchsverfahren voraus. Danach ist auch dann, wenn die Finanzbehörde über einen vom Steuerpflichtigen gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes nicht binnen angemessener Frist sachlich entscheidet, zunächst ein Einspruch einzulegen. Dies bedeutet, dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen der Antragsteller gerichtlichen Rechtsschutz erlangen kann, noch über die 6-Monatsfrist hinaus nach hinten verschiebt.

Nicht nur vor diesem Hintergrund wird dem Antragsteller ein *wirksamer Rechtsschutz* praktisch *verweigert*. Die Rechtsprechung des BFH

75 BT-Drucks. 18/8434, 109.

gibt dem Antragsteller nur einen Rechtsanspruch auf Erteilung einer Auskunft („*ob*" der Auskunft), nicht aber auf Erteilung einer Auskunft mit einem ganz bestimmten rechtmäßigen Inhalt („*wie*" der Auskunft)[76]. Er soll sich zwar gegen eine Nicht- oder Negativauskunft mit der Verpflichtungsklage wehren können. Dabei beschränkt sich die gerichtliche Überprüfung aber auf eine bloße *Evidenzkontrolle* dahingehend, ob die Finanzbehörde den Sachverhalt zutreffend erfasst und die rechtliche Würdigung schlüssig bzw. nicht evident rechtsfehlerhaft ist. Die Rechtsprechung möchte damit offenbar vermeiden, dass sich der materiellrechtliche Streit vom eigentlichen Steuerfestsetzungsverfahren in das Auskunftsverfahren vorverlagert. Dazu nimmt sie in Kauf, dass der Antragsteller einer verbindlichen Auskunft im Ergebnis auf die Kooperationsbereitschaft der Finanzbehörde angewiesen ist und sein legitimes Interesse auf Steuerplanungssicherheit gegen den Willen der Finanzbehörde trotz der belastenden Gebührenpflicht faktisch nicht wirksam durchsetzen kann. Diese Situation ändert das BestVModG leider nicht und bleibt unbefriedigend[77].

Nach wie vor fehlt es an einem *klaren Rechtsanspruch* des Antragstellers auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Vielmehr übt die Verwaltungspraxis das ihr durch § 89 Abs. 2 Satz 1 AO eingeräumte Ermessen aufgrund der in AEAO Nr. 3.5.4 niedergelegten standardisierten Ablehnungsgründe in zu weitreichender und damit ermessenfehlerhafter Weise aus. Sie klammert das in der Praxis so bedeutsame Ungewissheitspotential verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen (Maßstab des „ordentlichen Geschäftsführers") vom Dispositionsschutz aus, obwohl es in diesen Fällen nicht darum geht, „*Steuersparmodelle*" auszuloten, sondern legitimerweise freiheitswahrende Planungssicherheit zu erlangen. Ebenfalls nicht zu überzeugen vermag der *Vorbehalt bevorstehender gesetzlicher Regelungen bzw. richterlicher Entscheidungen*, da auch in diesen Fällen ein Zustand gesteigerter Rechtsunsicherheit besteht, so dass der Steuerpflichtige sogar ein besonders ausgeprägtes Zusageinteresse besitzt, das einen Verweis auf die bevorstehende Klärung

76 BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651, 652 f., Rz. 15 ff.; BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894, 895 f., Rz. 12 f.; BFH v. 5.6.2014 – VI R 90/13, BStBl. II 2015, 48, Rz. 15 f.; BFH v. 14.7.2015 – VIII R 72/13, n.v., Rz. 26 f.

77 Die Kritik findet sich aufbereitet bei *Krumm*, DStR 2011, 2429, 2431 ff.; *Bergan/Martin*, DStR 2012, 2164, 2165 f.; außerdem in den instruktiven Folgeaufsätzen von *Werder/Dannecker*, BB 2013, 284, 286 ff.; BB 2014, 926, 929 f.; BB 2015, 1687, 1688 f.

der Rechtsfrage nur dann als gerechtfertigt erscheinen lässt, wenn es dem Antragsteller zumutbar ist, seine schutzwürdigen Dispositionen bis dahin zurückzustellen. Gänzlich verfehlt ist der Vorbehalt einer bald zu erwartenden Verwaltungsanweisung, weil sie zu einer nahezu beliebigen (ablehnenden) Ermessensausübung unter dem Vorwand für den Steuerpflichtigen nicht transparenter, verwaltungsinterner Vorgänge einlädt.

Ein weiteres Problem bildet die derzeitige Handhabung der (gebührenpflichtigen) *Ablehnung eines Antrags*. Die von der Rechtsprechung[78] gebilligte und in AEAO Nr. 4.1.2 Satz 3 niedergelegte Verwaltungsauffassung, wonach u.a. auch bei Ablehnung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft grundsätzlich (Bearbeitungs-)Gebühren zu entrichten sind, deren Höhe sich gleichwohl am *Gegenstandswert* orientieren darf, ist kritikwürdig. Denn hier greift der *Vorteilsausgleichsgedanke*[79] nicht, weil der Antragsteller aus dem Ablehnungsbescheid gerade keinen Nutzen ziehen kann, so dass eine Gebühr sich lediglich zum Zweck des Verwaltungskostenausgleichs (schlichte *Bearbeitungsgebühr*) rechtfertigen lässt[80].

2. Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft zugunsten von Steuerentrichtungspflichtigen

Verlangt der mit einem rein hoheitlichen Steuervollzug überforderte Staat von Bürgern, Unternehmern und Steuerberatern eine weitgehende Selbstregulierung der Besteuerung, muss er für sie auch Bedingungen schaffen, die ihnen dies möglichst einfach macht. Den richtigen Grundgedanken enthält § 42e EStG für die Lohnsteuer. Danach hat das Betriebsstättenfinanzamt auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Die Anrufungsauskunft kompensiert in gewissem Umfang das *verschuldensunabhängige Haftungsrisiko* des für die Lohnsteuer zwangsverpflichteten Arbeitgebers. Der Arbeitgeber darf auf den Inhalt einer erteilten Auskunft vertrauen. Hält er sich daran, ist seine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner ermessensfehlerhaft[81].

78 Hessisches FG, Urteil v. 6.7.2011 – 4 K 3139/09, EFG 2011, 1938.

79 Siehe BFH v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536, Rz. 12 ff.

80 Wie hier *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO, 2010, 169.

81 BFH v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210; BFH v. 17.10.2013 – VI R 44/12, BStBl. II 2014, 892, 894, Rz. 12 ff.

Problematisch ist der Fall, wenn sich das angerufene Betriebsstättenfinanzamt nicht verbindlich äußert. Immerhin gibt ihm die neuere Rechtsprechung des BFH einen im Wege der Verpflichtungsklage durchsetzbaren Anspruch auf inhaltliche Auskunftserteilung[82]. Der Gesetzgeber hätte aber eine Frist in das Gesetz aufnehmen sollen, innerhalb derer eine inhaltliche Auskunft zu erteilen ist, wenn die Finanzbehörde ihr Recht auf Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht verlieren will. Bleibt die Antwort der Finanzbehörde aus, muss der Steuerpflichtige ohne negative Haftungskonsequenzen die von ihm für vertretbar gehaltene lohnsteuerliche Behandlung vornehmen können.

Im Übrigen greift die Lohnsteueranrufungsauskunft in ihrer Reichweite zu kurz. Das Bedürfnis nach Absicherung des Steuerentrichtungspflichtigen besteht nicht nur bei der Lohnsteuer, sondern auch bei der Kapitalertragsteuer, Bauabzugssteuer und anderen Quellensteuern. Insoweit soll nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums aber nur die allgemeine gebührenpflichtige Regelung des § 89 Abs. 2 AO über die verbindliche Auskunft greifen[83]. Diese Unterscheidung verletzt den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Nimmt der Staat Privatpersonen/Unternehmen als „verlängerte Arme der Finanzverwaltung" ohne jeglichen Kostenersatz für die fiskalischen Zwecke des Quellensteuerabzugs in Anspruch, müssen die staatlichen Finanzbehörden diesen die notwendigen Auskünfte, die zum ordnungsmäßigen Steuereinbehalt erforderlich sind, zur Vermeidung von Haftungsrisiken auch kostenlos erteilen.

Unter diesem Aspekt ist eine Gebührenpflicht auch im Bereich der Umsatzsteuer, wo der Unternehmer materiell nur als „Steuereinsammler" des Staates fungiert, überschießend und deplatziert. Für den Unternehmer ist vielmehr ebenfalls ein Institut der *Umsatzsteueranrufungsauskunft* einzurichten, um die dort sich kurzfristig ergebenden und bedeutsamen Fragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Geschäftsvorfällen einer zeitnahen verbindlichen Klärung zuführen zu können. Denn im Bereich der Umsatzsteuer handelt es sich um ein den Mittelstand betreffendes, alltägliches Problem, bei dem Schwierigkeiten und Zweifelsfragen bzgl. der steuerlichen Würdigung in kaum geringerem Maße auftreten als im Falle der Lohnsteuer. Insbesondere die Beur-

82 BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996, 998 f.; BFH v. 27.2.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894, 895 f., Rz. 14–16.

83 Der Anwendungserlass zur AO v. 31.1.2014, BStBl. I 2014, 290, 358 ff., Rz. 4.1.4, nimmt neben der verbindlichen Zusage nach § 204 AO nur die Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG von der Gebührenpflicht aus.

teilung des Leistungs- oder Lieferorts (§§ 3–3g UStG), der zahlreichen Steuerbefreiungen (§ 4 UStG), aber auch die Anwendung des richtigen Steuersatzes (§ 12 UStG) können hier erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie steht einer solchen Service-Leistung des Staates nicht entgegen.

Anders als im Rahmen der Lohnsteuer ist der Unternehmer hier nicht bloßer Haftungsschuldner, sondern zumindest im technischen Sinne sogar *Steuerschuldner*[84]. Dies ändert an meinem Petitum nichts; ganz im Gegenteil! Die bisher auch im Bereich der Umsatzsteuer praktizierte Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft genügt nicht. Sie erweist sich in vielen Bereichen als untauglich, was sich für die Umsatzsteuer umso stärker auswirkt, als hier im Ergebnis nur eine indirekte Steuerschuldnerschaft des Unternehmers vorliegt. Der Unternehmer übt eine *Steuereinsammlerfunktion* für den Fiskus aus, die hohe administrative Kosten verursacht. Wird er aber dergestalt vom Staat instrumentalisiert, um dessen fiskalische Interessen zu befriedigen, besteht ebenso wie beim Lohnsteuereinbehalt durch Arbeitgeber ein dringendes Interesse daran, eine verbindliche Mitteilung über die richtige Behandlung umsatzsteuerlich zweifelhafter Fragen von der Finanzbehörde *zeitnah und kostenfrei* zu erhalten. Das Schuldnerrisiko des Unternehmers wird in schwer kalkulierbaren Umsatzsteuerfragen durch ein nicht nur theoretisches steuerstrafrechtliches Risiko[85] weiter erhöht. Hinzu tritt noch ein ganz handfestes wirtschaftliches Risiko. Eine einmal in einer Leistungsbeziehung zu niedrig oder gar nicht berechnete Umsatzsteuer erzeugt Folgeprobleme für die gesamte Leistungskette. Denn Nachforderungsmöglichkeiten sind dem Unternehmer in der Regel nicht gegeben; dies erst recht nicht im internationalen Leistungsverkehr. Er bleibt mithin auf etwaigen Nachforderungen des Finanzamtes sitzen, muss diese also aus eigener Tasche bezahlen.

Wird der selbstregulierende Steuervollzug auch auf die *direkten Veranlagungssteuern* ausgedehnt, verlangt die Kooperationsmaxime dort ebenfalls nach einem *Rechtsanspruch* auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft in Zweifelsfragen. Wenn sich für die Finanzverwaltung im Zuge von automatischen Veranlagungen im selbstregulierenden Steuervollzug der belastende Veranlagungsaufwand deutlich mindert, ist das bisher für die lediglich im Ermessen der Behörde stehende verbindliche

84 Hierzu *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 17 Rz. 31 f.

85 Vgl. im Einzelnen *Joecks* in Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 351 ff.

Auskunft angeführte „Überforderungsargument" endgültig hinfällig geworden. Dies vor allem dann, wenn die AO – wie vorliegend – an der Gebührenpflicht der Auskunft unbeeindruckt festhält. Fordert der Staat von Bürger und Unternehmen Kooperation, muss er ihnen umgekehrt auch eine tragfähige Steuerplanungssicherheit geben.

3. Datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch und Akteneinsicht

Der Diskussionsentwurf zum Modernisierungsgesetz sah noch einen erweiterten Zugriff des Steuerpflichtigen auf die zu seiner Person gespeicherten Daten vor. Mit *datenschutzrechtlichen Fragen* hat sich das BestVModG unter Hinweis auf parallele Beratungen auf Unionsebene zur sog. Datenschutz-Grundverordnung bewusst nicht befasst[86]. Anachronistisch mutet es an, dass die AO nach wie vor *keinen Rechtsanspruch auf Einsicht in die eigene (heute digitale) Steuerakte* vorsieht[87]. Die vorgebrachten Argumente des Steuergeheimnisses Dritter und eines ggf. entgegenstehenden besonderen Ermittlungsinteresses der Finanzbehörde sind nicht stichhaltig[88]. Daraus könnten sich allenfalls besonders begründungsbedürftige Ausnahmetatbestände oder Beschränkungen des Informations- und Akteneinsichtsrechts des Steuerpflichtigen im Einzelfall ergeben. Für den Regelfall jedenfalls besteht – entgegen der bisherigen Rechtsprechung und h.M. – ein Rechtsanspruch. Einen einleuchtenden Grund für eine unterschiedliche Behandlung zum sonstigen Verwaltungsverfahrensrecht (s. § 29 VwVfG) erschließt sich mir nicht. Parallel zum Erlass der EU-DatenschutzgrundVO sollte der Gesetzgeber die AO nachbessern, um Wertungswidersprüche zu vermeiden. Diese bestehen sowieso schon seit geraumer Zeit im Hinblick auf die *Informationsfreiheitsgesetze* des Bundes und nicht weniger Länder[89].

4. Abkehr von einer kapitalmarktfernen Verzinsung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis

Neben dieser Stärkung der Bürgerrechte im Besteuerungsverfahren ist es überfällig, die m.E. verfassungswidrige[90] kapitalmarktunabhängige Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis zu beseitigen. An die Stelle des kapitalmarktfremden Zinssatzes von 0,5 % p.m. sollte variabel an den Basiszins im Sinne des § 247 BGB angeknüpft werden. Einer Zinsarbitrage wäre durch eine *Differenzierung zwischen Nachzahlungs- und Erstattungszins* entgegenzuwirken, die sich an kurzfristigen Ausleihungen bzw. Einlagen orientiert. Gleichzeitig muss aber die jederzeitige Zahlung auf ein Steuerkonto des Steuerpflichtigen möglich sein, um die Erhebung von Nachzahlungszinsen zu vermeiden. Zudem ist die in § 233a AO enthaltene, verkomplizierende Differenzierung zwischen Soll- und Ist-Verzinsung zugunsten einer konsequenten Ist-Verzinsung, die bereits mit der Steuerentstehung beginnt, aufzugeben. In einem Steuerkontokorrent ließen sich Nachzahlungs- und Erstattungsansprüche zusammenführen, um nur den verbleibenden Saldo einer bestimmten Zeitstrecke jeweils nach Nachzahlungs- oder Erstattungszinsgrundsätzen zu verzinsen. Mit dieser Reform könnte die Unterscheidung zwischen Vollverzinsung, Stundungs-, Aussetzungs- und Prozesszinsen entfallen; der Säumniszuschlag könnte auf seine eigentliche Druckfunktion zurückgeführt werden. Es besteht auch nach Inkrafttreten des BestVModG zum 1.1.2017 noch ein greifbares Bedürfnis nach einer umfassenderen Reform der Abgabenordnung.[91]

86 So die Regierungsbegründung (Fn. 22), 47 f.
87 Zur Erteilung von Auskünften über gespeicherte, personenbezogene Daten s. BMF v. 17.12.2008, BStBl. I 2009, 6.
88 *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 91 Rz. 27 (August 2013).
89 Siehe *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 91 AO Rz. 28 ff. (August 2013).
90 *Seer*, DB 2014, 1945.
91 Die einzelnen reformbedürftigen Bereiche sind aufgelistet bei *Seer*, StuW 2015, 315, 329 f.