

Sonderdruck aus:

DIE VERWALTUNG

Zeitschrift für Verwaltungsrecht
und Verwaltungswissenschaften

Herausgegeben von

Gabriele Britz, Martin Burgi
Michael Fehling, Stefan Fisch
Klaus Ferdinand Gärditz, Johannes Masing
Matthias Ruffert, Hinnerk Wißmann

55. Band 2022 Heft 1



Duncker & Humblot · Berlin

DIE VERWALTUNG

Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungswissenschaften

Gegründet von Ernst Forsthoff, Klaus v. d. Groeben, Reinhart Koselleck, Franz Mayer, Franz Ronneberger, Roman Schnur.

Herausgegeben von Gabriele Britz, Gießen/Martin Burgi, München/Michael Fehling, Hamburg/Stefan Fisch, Speyer/Klaus Ferdinand Gärditz, Bonn/Johannes Masing, Freiburg i. Br./Matthias Ruffert, Berlin/Hinnerk Wißmann, Münster.

Redaktion: Prof. Dr. M. Burgi, LMU München, Juristische Fakultät, Ludwigsstraße 28, 80539 München; Prof. Dr. M. Fehling, Bucerius Law School, Institut für Öffentliches Recht, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg; Prof. Dr. K. F. Gärditz, Universität Bonn, Institut für Öffentliches Recht, Adenauer Allee 24–42, 53113 Bonn; Prof. Dr. M. Ruffert, Humboldt-Universität zu Berlin, Juristische Fakultät, Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Europarecht, Unter den Linden 6, 10099 Berlin; Prof. Dr. Hinnerk Wißmann, Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Kommunalwissenschaftliches Institut, Universitätsstr. 14–16, 48143 Münster.

Geschäftsführender Redakteur: Prof. Dr. M. Fehling, Bucerius Law School, Institut für Öffentliches Recht, Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg

Sämtliche Einsendungen, die sich auf den Rezensionsteil beziehen, werden an Herrn Prof. Dr. Matthias Ruffert (matthias.ruffert@hu-berlin.de) erbeten.

Diese Zeitschrift – alle Beiträge und Abbildungen – sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes bedarf der Zustimmung des Verlages. Dies gilt auch für Übertragungen in eine von Maschinen verwendbare Sprache.

Keine Haftung für unverlangt eingereichte Manuskripte, Rückgabe erfolgt nur, wenn Rückporto beigefügt ist. Die Einreichung des Manuskripts stellt ein Angebot zur Übertragung des ausschließlichen Verlagsrechts für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts dar. Die Annahmeerklärung kann förmlich erfolgen bzw. implizit durch Abdruck des Manuskripts ausgesprochen werden. Das übertragene Verlagsrecht schließt auch die Befugnisse zur Einspeicherung in eine Datenbank sowie zu weiteren Vervielfältigungen zu gewerblichen Zwecken in jedem möglichen Verfahren ein. Dem Autor verbleibt die Befugnis, nach Ablauf eines Jahres anderen Verlagen eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; ein eventuelles Honorar hieraus steht dem Autor zu.

Die Zeitschrift erscheint viermal jährlich im Gesamtumfang von ca. 616 Seiten als Print- und Online-Ausgabe. Der Abonnementpreis beträgt jährlich € 221,- für Institutionen (Print inkl. Online-Zugang oder E-Only für eine unbegrenzte Nutzerzahl an einem Standort) und € 129,90 für Privatpersonen (Print inkl. personengebundenem Online-Zugang). Studenten gewähren wir gegen Vorlage eines Nachweises eine Ermäßigung von 25 % auf den Abonnementpreis für Privatpersonen. Einzelhefte (ohne Online-Zugang) kosten € 49,90. Alle Preisangaben sind unverbindliche Preisempfehlungen und verstehen sich zzgl. Versandkosten.

Bestellungen können über jede Buchhandlung oder direkt an den Verlag gerichtet werden. Abbestellungen müssen 6 Wochen vor Jahresende erfolgen.

Einzelne Artikel werden unter <https://elibrary.duncker-humboldt.com/zeitschriften/id/29/> (ab Jg. 2008) zum Download angeboten.

Weitere Hinweise zur Zeitschrift (auch Inhaltsverzeichnisse ab 2003) finden Sie unter: www.duncker-humboldt.de/zeitschriften/verw

Verlag Duncker & Humblot GmbH, Carl-Heinrich-Becker-Weg 9, 12165 Berlin
Tel.: +49 (0)30/79 00 06-0, Fax: +49 (0)30/79 00 06-31, www.duncker-humboldt.de
Druck: Das Druckteam Berlin

ISSN 0042-4498 (Print-Ausgabe)/ISSN 1865-5211 (Online-Ausgabe)

DIE VERWALTUNG 55 (2022), 25–56
Duncker & Humblot, Berlin

WAS KANN DAS ALLGEMEINE VERWALTUNGSRECHT VOM STEUERRECHT LERNEN?

Von Roman Seer, Bochum

I. Ausgangsüberlegungen zum Verhältnis der Rechtsgebiete

Der Gesprächskreis Verwaltung hat sich für die Staatsrechtslehrertagung 2021 das Thema „Was kann das Allgemeine Verwaltungsrecht vom Sozialrecht und vom Steuerrecht lernen?“ vorgenommen¹. Steuer- und Sozialrecht haben sich im Zuge der Herausbildung des heutigen modernen Steuer- und Sozialstaats² im Laufe des 20. Jahrhunderts zu eigenständigen Rechtsgebieten des *Besonderen* Verwaltungsrechts mit jeweils eigenen Gerichtsbarkeiten (s. Art. 95 Abs. 1 GG) entwickelt. Dabei sind vor allem in Gestalt der Abgabenordnung (AO) und des Sozialgesetzbuchs – Verwaltungsverfahren (SGB X)³ zudem Kodifikationen entstanden, die den Regelungsbereich des *Allgemeinen* Verwaltungsrechts betreffen und insoweit die an sich geltenden allgemeinen Regelungen (z. B. der VwVfG des Bundes und der Länder) verdrängen. Während sich das SGB X unmittelbar an das Bundes-VwVfG⁴ angeschlossen, um das bis dahin rechtszersplitterte sozialrechtliche Verwaltungsverfahren einheitlich zu fassen⁵, konnte die AO auf die bereits seit 1919 existierende umfassende Kodifikation der Reichsabgabenordnung aufbauen (dazu nachfolgend II. 1.). Zwischen dem Sozial- und dem Steuerrecht besteht in mehrfacher Hinsicht eine Wesensverwandtschaft. Beide Rechtsgebiete sind wie Geschwister und beschäftigen sich in ihrem Kern mit *Geldschuldverhältnissen*. Während das Steuerrecht als typisches Eingriffsrecht der

¹ Der nachfolgende Beitrag enthält die ergänzte schriftliche Fassung meines am 6. Oktober 2021 an der Universität Mannheim gehaltenen Vortrages zu möglichen Impulsen des Steuerrechts auf das Allgemeine Verwaltungsrecht; zu der sozialrechtlichen Flanke verweise ich auf den Aufsatz v. *Rixen*, Was kann das Allgemeine Verwaltungsrecht vom Sozialrecht lernen? in diesem Heft.

² Der Begriff des Steuerstaats wird nicht nur als Primat der Steuerfinanzierung staatlicher Ausgaben (zur sog. Finanzverfassung s. Art. 105–108 GG), sondern auch als ein Strukturmerkmal verstanden, s. *Isensee*, Steuerstaat als Staatsform, in: FS H. P. Ipsen, 1977, S. 409 (426); *K. Vogel*, in *Isensee/P. Kirchhof* (Hrsg.), HStR II, 3. Aufl., 2004, § 30 Rz. 51 ff.; *Hufeld*, Steuerstaat als Staatsform in Europa, in: FS Isensee, 2007, S. 857.

³ Eingeführt durch Gesetz v. 18. August 1980, BGBl. I 1980, S. 1469.

⁴ Verwaltungsverfahrensgesetz v. 25. 5. 1976, BGBl. I 1976, S. 1253.

⁵ Regierungsbegründung zum Gesetzentwurf, s. BT-Drucks. 8/2034, S. 29 v. 4. 8. 1978.

„nehmenden“ Verwaltung auf einen Entzug der Geldmittel zur Finanzierung der Staatsaufgaben ausgerichtet ist, beschäftigt sich das Sozialrecht zur Daseinsvorsorge der „gebenden“ Leistungsverwaltung mit der Gewährung von Geldmitteln, wobei die Subdisziplin des Sozialversicherungsbeitragsrechts – dem Steuerrecht nahestehend – ebenfalls auf Geldmittelentzug ausgerichtet ist und Eingriffscharakter besitzt. Der enge Zusammenhang zwischen dem Steuer- und Sozialrecht verdeutlicht sich zudem am materiellen Fundamentalprinzip der Besteuerung nach (positiver) *wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit*, das sein Spiegelbild im Sozialrecht besitzt⁶: Das Steuerrecht nimmt dem wirtschaftlich Leistungsfähigen Mittel, das Sozialrecht gewährt dem wirtschaftlich Bedürftigen, d.h. wirtschaftlich nicht Leistungsfähigen, Mittel. Wo auf der einen Seite die positive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einen Anspruch des Staates gegen den Bürger begründet, begründet die negative wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einen Anspruch des Bürgers gegen den Staat.

Dem Steuer- und Sozialrecht ist außerdem gemeinsam, dass sie ein Regelungsregime für *Massenfallverwaltungen* vorhalten müssen. Beide Rechtsbereiche können als Referenzgebiete zur Regelung von öffentlichen Geldschuldverhältnissen im Rahmen einer Massenfallverwaltung betrachtet werden. Es erscheint daher lohnenswert zu fragen, was das jeweilige Referenzgebiet insoweit ausmacht und ob normative Lösungen verallgemeinerungsfähig sind. Dazu wäre es sinnvoll, das Kästchendenken des Steuerrechts und des Sozialrechts zu überwinden und beide Besonderen Verwaltungsrechtsgebiete nach ihren Gemeinsamkeiten und Unterschieden zu untersuchen⁷. Dort kann der gegenseitige Lerngewinn vielleicht sogar noch größer sein als im Verhältnis zum Allgemeinen Verwaltungsrecht. Aus den umfangreichen steuerrechtlichen Regelungen erscheinen mir aber immerhin einige Ansätze diskussionswürdig, die für das Allgemeine Verwaltungsrecht bedenkenswert sein könnten. Dabei verstehe ich das Lernen – über die mir angetragene und im Titel zum Ausdruck gelangende Themenstellung hinaus – nicht als eine Fahrt auf einer Einbahnstraße, sondern in respektvoller Gegenseitigkeit und Reziprozität⁸, so dass ich auch auf Defizite im Steuerrecht zu sprechen kommen werde, die durch Rekurs auf das Allgemeine Verwaltungsrecht verringert werden können.

⁶ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., 2000, S. 39 f.

⁷ Ansätze dazu finden sich etwa in *Mellinghoff* (Hrsg.), Steuern im Sozialstaat, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG), Bd. 29 (2006) – Jahrestagung 2005; *Seiler*, AöR Bd. 136 (2011), S. 95; *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts – Zur wechselseitigen Abstimmung von Steuerrecht, Diss., 2011; *Schlegel*, in: FS RFH/BFH, Bd. I, 2018, 625; *Felix*, in: GS Schmehl, 2019, S. 291.

⁸ Mit Recht mahnt *v. Lewinski*, JZ 2021, 797, in seinem disziplinenverbindenden Beitrag zur Kategorie der Gefahrenabwehr im Abgabenrecht fachübergreifendes Denken an. Dies gilt aber nicht nur für die Vertreter der Steuerrechtswissenschaft, sondern umgekehrt auch für die der (Allgemeinen) Verwaltungsrechtswissenschaft.

II. Allgemeine Regelung des öffentlichen Geld-Schuldrechts

1. Verwaltungsverfahrenübergreifende Mantelgesetzfunktion der Abgabenordnung

Die AO unterscheidet sich vom VwVfG signifikant dadurch, dass sie in einem allgemeinen Teil auch das materielle Steuerschuldrecht behandelt. Historisch beruht dies auf den Arbeiten Enno Beckers „in der Stunde Null“ nach dem Zusammenbruch des Kaiserreichs⁹. Er konnte sich 1918/19 bei der Ausarbeitung einer Reichsabgabenordnung auf keine Vorbilder berufen. Es gab noch keine verwaltungsrechtlichen Kodifikationen, sondern nur eine gewisse Vorbereitung in der wissenschaftlichen Lehre. Als Klassiker ist Otto Mayer zu nennen, der Anleihen bei dem damals bereits fortgeschrittenen französischen Verwaltungsrecht nahm und in seinem großen Lehrbuch zum Deutschen Verwaltungsrecht 1895 Rechtsinstitute entfaltet hatte. Im Band I findet sich ein Allgemeiner Teil und ein Besonderer Teil mit Rechtsinstituten der Polizei- und Finanzgewalt als Inkarnationen des Eingriffsrechts¹⁰. Anleihen an die Institutionen des Zivilrechts drängten sich daher auf. Sie fanden sich in besonderer Ausprägung in der Habilitationsschrift von Karl Kormann aus dem Jahre 1910 zum System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte, wo er der Rechtsgeschäftslehre Impulse für die Herausbildung eines Allgemeinen Teils des Verwaltungsrechts entnahm¹¹. Neben diesen Quellen waren es die einzelnen Steuergesetze der damals 25 deutschen Länder und des Reiches, denen sich Enno Becker im November 1918 bedienen konnte, um daraus eine einheitliche Kodifikation allgemeiner Regeln zu destillieren¹². Ungeachtet aller Schwierigkeiten in dieser unruhigen Zeit wurde die Reichsabgabenordnung v. 13. 12. 1919 in bemerkenswerter Geschwindigkeit auf den Weg gebracht¹³. In ihr findet sich die Kodifizierung eines „Mantelgesetzes“, dessen Funktion sich leicht beschreiben lässt und heute noch gültig ist: Es zieht diejenigen Materien „vor die Klammer“, die für alle oder zumindest mehrere Steuerarten gemeinsam gelten¹⁴. Dadurch werden die Einzelsteuergesetze entlastet, Wiederholungen und widersprüchliche Entscheidungen vermieden. Zugleich befruchtete diese erste große verwaltungsrechtliche Kodifi-

⁹ Zwar war *E. Becker* an sich Ziviljurist (Oberlandesgerichtsrat am OLG Oldenburg). Jedoch hatte er seit 1906 zugleich als Mitglied des OVG Oldenburg auch preußische Staatssteuersachen bearbeitet, s. *Pausch*, Deutsche Steuerzeitung (DStZ) 1980, S. 412.

¹⁰ *O. Mayer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 1895, S. 23 ff., 245 ff., 378 ff.

¹¹ *Kormann*, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte: Verwaltungs- und Prozessrechtliche Untersuchungen zum allgemeinen Teil des öffentlichen Rechts, Habil. 1910, S. 14 ff.

¹² Nach wie vor lesenswert ist das oft zitierte Vorwort zur 1. Auflage seines Kommentars, in dem er seine Arbeit an dem Gesetzesvorhaben auf höchst eindrucksvolle Weise beschreibt, s. *E. Becker*, Die Reichsabgabenordnung, 1. Aufl., 1921, Vorwort.

¹³ RGBl. 1919, 1993; dazu eingehend *Cordes*, Untersuchungen über Grundlagen und Entstehung der Reichsabgabenordnung v. 23. 12. 1919, Diss., 1971.

¹⁴ *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Auflage, 2021, Rz. 1.52.

kation die wissenschaftliche Entfaltung eines „Allgemeinen Steuerrechts“¹⁵. Demgemäß beschränkte sie sich inhaltlich ebenso wenig wie später die Abgabenordnung 1977 auf das Besteuerungsverfahren, sondern enthielt neben allgemeinen Begriffsbestimmungen eine Kodifikation des Steuerschuldrechts, der Wertermittlung¹⁶, der Verwaltungsvollstreckung, der außergerichtlichen und gerichtlichen Klageverfahren¹⁷ sowie des Steuerstrafrechts.

2. Institutionenbildung des öffentlichen Geld-Schuldrechts

Daher enthält die Abgabenordnung seit mehr als 100 Jahren ausdrücklich ein so auch im Gesetz bezeichnetes Steuerschuldrecht. Gegenstand des Steuerschuldverhältnisses sind vermögensrechtliche Ansprüche, die auf Geldleistungen gerichtet sind. Das Steuerschuldverhältnis umgrenzt § 37 AO, der eine abschließende Aufzählung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis enthält: Steueranspruch, Haftungsanspruch, Erstattungsanspruch, Vergütungsanspruch, Rückforderungsanspruch, Ansprüche auf Nebenleistungen. Dabei zeigen sich beachtliche Anleihen beim Privatrecht, die aber mit Blick auf das öffentliche Steuerschuldrecht modifiziert werden:

- Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis,
- Bestimmung von Schuldner u. Gläubigern,
- Gesamtschuld, Gesamtrechtsnachfolge,
- Zession, Verpfändung,
- Stundung, Vollstreckung,
- Erlöschenstatbestände: Erfüllung, Aufrechnung, Erlass, aber auch Verjährung, Leistungen Dritter,
- Regeln zum gesetz- bzw. sittenwidrigen Handeln, Scheingeschäft und der Gesetzesumgehung.

Fundamental ist die Unterscheidung zwischen *originärer Steuerschuld* und der anspruchssichernden sog. *Haftungsschuld* (§§ 69 ff. AO), die das Einstehenmüssen für eine fremde Schuld (insb. Steuerschuld) begründet. Das Steuerschuldverhältnis ist die materiell-rechtliche Ausprägung des Steuerrechtsverhältnisses als ein Verwaltungsrechtsverhältnis, das als Dauerrechtsverhältnis potenziell von der Geburt bis zum Tode eines Menschen reicht.

Mit Blick auf das Allgemeine Verwaltungsrecht zeigt sich eine bemerkenswerte Lücke. Die allgemeine Kodifizierung des VwVfG beschränkt sich

¹⁵ Hervorzuheben ist vor allem *Hensel*, Steuerrecht, 1924 (2. Aufl. 1927, 3. Aufl. 1933 [Nachdruck 1986]), der sein Werk Enno Becker widmete.

¹⁶ Dieser Bereich des allgemeinen Steuerrechts wurde später durch das Bewertungsgesetz v. 16. 10. 1934, RGBl. 1934, S. 1035, aus der RAO ausgeklammert.

¹⁷ Erst die Finanzgerichtsordnung v. 6. 10. 1965, BGBl. I 1965, S. 1477, schaffte dafür eine eigenständige normative Grundlage.

im Wesentlichen der Gesetzesbezeichnung entsprechend auf das Verfahrensverhältnis des Staates zum Beteiligten, also auf das, was in der AO etwa im Dritten Teil geregelt ist. Materiell-rechtliche Geld-Anspruchsregelungen haben sich nur rudimentär-vereinzelt in das Gesetz „verirrt“. Als Beispiel hierfür kann die nachträglich 1996 in das Gesetz aufgenommene Vorschrift des § 49a VwVfG¹⁸ über den *öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch* und die *Verzinsung* genannt werden. Auch enthält das VwVfG keine eigentlichen Verjährungsregelungen, sondern regelt in § 53 Abs. 1 VwVfG mit Blick auf die Verjährung lediglich die Hemmungswirkung von Verwaltungsakten, die zur Feststellung oder Durchsetzung eines Anspruchs eines öffentlich-rechtlichen Rechtsträgers erlassen werden. Ergänzend bestimmt § 53 Abs. 2 VwVfG dann nur noch, dass die nahezu archaisch anmutende 30-jährige Verjährungsfrist greifen soll, wenn einer der vorgenannten Verwaltungsakte erlassen wird. Diese nicht mehr der Regelverjährung des § 195 BGB entsprechende Verjährungsfrist (seit der Schuldrechtsreform 2002 beträgt diese nur noch drei Jahre) folgt § 197 Abs. 1 Nr. 3 BGB nur noch für rechtskräftig festgestellte zivilrechtliche Ansprüche.

Angesichts dieses Vakuums des Allgemeinen Verwaltungsrechts ist die Herausbildung eines auf Geldleistungsansprüche bezogenen allgemeinen öffentlichen Schuldrechts naheliegend. Sehr verdienstvoll hat sich vor einigen Jahren Iris Kemmler der Mühe unterzogen, in ihrer Habilitationsschrift Geldschulden im Öffentlichen Recht zu untersuchen¹⁹. Ihr umfangreiches Werk bietet durch einen Querschnitt der verwaltungs-, steuer- und sozialrechtlichen Regelungen eine Analyse öffentlich-rechtlicher Geldansprüche im Hinblick auf ihren jeweiligen Charakter, ihre Entstehung und ihr Erlöschen. Sie behandelt dort speziell die Aufrechnung, Verrechnung, den Erlass und Verzicht, die Verjährung und Verwirkung sowie schließlich die Verzinsung. Nach dieser eingehenden Analyse gelangt auch sie zum Ergebnis, dass es eines speziell öffentlich-rechtlichen Schuldrechts bedürfe, das durch Herausbildung eines Allgemeinen Teils des öffentlichen Schuldrechts (öffentlichen Geldschuldrechts) Divergenzen, Lücken, aber auch Benachteiligungen der Bürger im Verhältnis zum Staat vermeidet²⁰.

Es verwundert nicht, dass das parallele Referenzgebiet des Besonderen Verwaltungsrechts, das von Herrn Kollegen Rixen näher beleuchtete Sozialrecht, als Geldleistungsverwaltungsrecht weniger sprachlos ist. Die Grundsätze des Leistungsrechts sind in §§ 38 ff. SGB I niedergelegt. Dort finden sich ebenfalls u. a. Regelungen zur Entstehung (§ 40 SGB I), zur Fälligkeit (§ 41 SGB I) oder zur Verjährung (§ 45 SGB I) von Ansprüchen. Eine allgemeine Regelung zum Erlöschen von Geldschulden – wie derjenigen aus § 47 AO – ist dort jedoch nicht enthalten. Es finden sich aber einzelne Tatbestände wie z. B. der Verzicht in § 46 SGB I, die Aufrechnung in § 51 SGB I

¹⁸ Eingeführt durch das Ges. zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften v. 2. 5. 1996, BGBl. I 1996, S. 656.

¹⁹ *Kemmler*, Geldschulden im Öffentlichen Recht, 2015.

²⁰ *Kemmler*, Geldschulden im öffentlichen Recht, 2015, S. 655 ff.

oder die Verrechnung in § 52 SGB I. Die Verrechnung betrifft dabei Fälle, in denen die Aufrechnung im Dreiecksverhältnis stattfindet, d. h. der Gläubiger der Gegenforderung ermächtigt einen Dritten zur Verrechnung der ihm fremden Forderung mit einer Forderung, die gegen den Dritten besteht²¹. Regelungen zum Erlass finden sich lediglich – wenn überhaupt – in den einzelnen Sozialgesetzbüchern. Sie sind aber sowohl im Bereich des klassischen Eingriffs- als auch Leistungsrechts vorgesehen, soweit Rückforderungsansprüche gegen den Bürger – im Leistungsrecht insbesondere aus der Überzahlung von Sozialleistungen wegen materiell rechtswidrig erbrachter Hilfen – bestehen.

III. Regelung von Geldverwaltungsakten

1. Passgenaue Bestandskraft- und Korrekturvorschriften

Zum Schweigen über das öffentliche Geldschuldrecht passt es, dass das VwVfG kein spezielles Regime für Geldverwaltungsakte bereitstellt. Es finden sich lediglich in §§ 48 Abs. 2, 49 Abs. 3 VwVfG zur Begrenzung der Rücknahme und des Widerrufs eingreifende Vertrauensschutzregelungen, die Verwaltungsakte betreffen, die einmalige oder laufende Geldleistungen zur Erfüllung eines bestimmten Zwecks gewähren oder hierfür Voraussetzung sind. Davon nicht erfasst werden Verwaltungsakte, die Geldforderungen des Staates gegen Privatrechtssubjekte konkretisieren²². Für diese Art von Geldverwaltungsakten bietet die im Vierten Teil der AO („Durchführung der Besteuerung“, §§ 137–217 AO) eingehend geregelte Verwaltungsakt-Rechtsform des Steuerbescheides (§§ 155–177 AO) reichhaltiges Anschauungsmaterial, das zur Ausgestaltung allgemeiner Regelungen genutzt werden könnte. Der Steuerbescheid ist ein auf einen bestimmten Geldbetrag lautender feststellender Verwaltungsakt. Dass der Gesetzgeber des VwVfG Geldbescheide nicht sonderlich im Blick gehabt hat, zeigen allgemein die Regelungen zur Durchbrechung der Bestandskraft von Verwaltungsakten der §§ 48, 49 VwVfG (Rücknahme, Widerruf). Bei Geldverwaltungsakten sind Fälle der ganz oder teilweisen Aufhebung von Verwaltungsakten eher selten. Ganz im Vordergrund steht dort die *Änderung des Verwaltungsakts*, weil der festgesetzte Geldbetrag zu korrigieren ist. Den Begriff „Änderung“ sucht man in §§ 48, 49 VwVfG aber vergebens. Bei einer Verringerung des Geldbetrages kann man sich noch mit einer Teilrücknahme (§ 48 VwVfG) oder mit einem Teilwiderruf (§ 49 VwVfG) behelfen. Geht es aber um eine Erhöhung des festgesetzten Geldbetrages, muss man die Aufhebung des ursprünglichen Verwaltungsakts mit einem Neuerlass eines Verwaltungsakts verbinden, was zu Friktionen führen kann. Der Verwaltung geht es dabei gar nicht um die Aufhebung, sondern um die Erweiterung einer Regelung. Dementsprechend

²¹ Kemmler, Geldschulden im Öffentlichen Recht, 2015, S. 309, 331 f.

²² s. nur Ramsauer, in: Kopp/Ramsauer, VwVfG, 21. Auflage, 2021, § 48 Rz. 86 f. Erfasst wird aber die Verschonung von einer Geldleistungspflicht gegenüber dem Staat, s. BVerwG v. 18. 4. 1997 – 3 C 3/95, BVerwGE 104, S. 289 (300).

sind die bestandskraftdurchbrechenden Regelungen für Steuerbescheide (§§ 172–177 AO) nicht nur auf die Aufhebung, sondern besonders auf die „Änderung“ von Steuerbescheiden zugeschnitten. Das Regelungsdefizit hat der Gesetzgeber immerhin für den Verwaltungsprozess erkannt. Nach § 113 Abs. 2 VwGO ist das Gericht nicht darauf beschränkt, den angefochtenen Verwaltungsakt (ggf. in der Gestaltung des Widerspruchsbescheides, s. § 79 Abs. 1 Nr. 1 VwGO) ganz oder teilweise aufzuheben, sondern kann ihn auch ändern. Es handelt sich hier auch nicht um eine bloß terminologische Frage. Steht nur die betragsmäßige Änderung einer Regelung als Typus im Fokus, erscheint es eher vertretbar, die materielle Bestandskraft des Verwaltungsakts zu durchbrechen, als wenn es auf die vollständige Aufhebung der Regelung geht.

2. Besondere Nebenbestimmungen des Vorbehalts der Nachprüfung und der Vorläufigkeit

Das Regelungsdefizit pflanzt sich bei der Gestaltung von Nebenbestimmungen (§ 36 VwVfG) fort. Auch diese sind nicht auf Geldverwaltungsakte zugeschnitten. So fehlen etwa die im Steuerverfahrensrecht auf Steuerbescheide anwendbaren besonderen Nebenbestimmungen des „Vorbehalts der Nachprüfung“ (§ 164 AO) und der „Vorläufigkeit“ (§ 165 AO). Vergleichbar mit dem Nachprüfungsvorbehalt ist der in § 36 Abs. 2 Nr. 3 VwVfG geregelte *Widerrufsvorbehalt*. Er könnte auch als Nachprüfungsvorbehalt ausgestaltet werden. Auch hier wäre aber der Begriff „*Aufhebungs- und Änderungsvorbehalt*“ treffsicherer.

Bereits das Realsteuer-Einführungsgesetz v. 1. 12. 1936²³ hatte in § 100 Abs. 2 RAO die Möglichkeit *vorläufiger* Steuerbescheide für solche Fälle eingeführt, dass Steuerpflichtige ggf. noch der Betriebsprüfung unterlagen. Das Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954²⁴ erweiterte diese Regelung um die Fallgruppe, dass das Finanzamt bei Erlass des Steuerbescheides den Inhalt der Steuererklärung zugrunde legt. Diese Vorbilder entwickelte die AO 1977 mit Blick auf die schon damals teilautomatisierte Finanzverwaltung zum „Vorbehalt der Nachprüfung“ weiter. Ihre Idee ist die folgende: § 164 Abs. 1 AO lässt zu, dass die Steuern, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden. § 164 Abs. 1 AO suspendiert die Finanzbehörde von ihrer dem Untersuchungsgrundsatz entsprechenden Ermittlungspflicht (§ 88 AO), indem er die Steuerfestsetzung bereits ermöglicht, bevor die Sach- und Rechtslage abschließend geklärt ist. Damit ist § 164 AO ein Instrument der Massenfallverwaltung, die mit ihren begrenzten personellen Ressourcen den Gesamtvollzug sicherzustellen und deshalb ihre Kontrollarbeit im Rahmen eines heute sog. Risikomanagements (dazu die Regelung des § 88 Abs. 5 AO)

²³ RGBl. I 1936, S. 961 (968).

²⁴ BGBl. I 1954, S. 373.

zu konzentrieren hat²⁵. Der zur Beschleunigung erfolgende Vorbehaltsvermerk bedarf keiner Begründung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO); er muss aber für den Steuerpflichtigen klar aus dem Bescheid erkennbar sein.

Der Vorbehalt der Nachprüfung erfasst stets den *ganzen* Bescheid; er ist als Totalvorbehalt konzipiert²⁶. Er verhindert vollständig den Eintritt der materiellen Bestandskraft des Bescheides²⁷. Der Bescheid kann wegen aller in ihm enthaltenen Fehler tatsächlicher und/oder rechtlicher Art aufgehoben oder geändert werden (§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO)²⁸. Der Änderungsbescheid kann seinerseits wiederum unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen, solange noch keine abschließende Prüfung stattgefunden hat²⁹.

Anders als § 164 AO entbindet § 165 AO die Finanzbehörde nicht von ihrer Amtsermittlungspflicht (§ 88 AO). Die Steuer darf nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO nur vorläufig festgesetzt werden, *soweit* ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung der Steuer eingetreten sind (*punktueller Vorläufigkeit*). Eine vorläufige Steuerfestsetzung kommt dabei nur in Betracht, wenn trotz angemessener Aufklärungsbemühungen der Finanzbehörde eine Unsicherheit verbleibt, die entweder zurzeit nicht oder nur unter unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten beseitigt werden kann³⁰. § 165 AO verfolgt den Zweck, dem Finanzamt eine im Übrigen endgültige Steuerfestsetzung zu ermöglichen, obwohl ein vorübergehendes Hindernis außerhalb der Sphäre der Finanzbehörde besteht, welches die Behörde mit verhältnismäßigem Aufwand nicht ad hoc überwinden kann³¹. Bei dauernder Ungewissheit sind die Besteuerungsgrundlagen entweder zu schätzen (§ 162 AO) oder es greifen die Regeln der objektiven Beweislast.

²⁵ Krit. Hey, Steuerplanungssicherheit, Habil., 2002, S. 779ff.; Drißen, StuW 2009, S. 97 (101ff.).

²⁶ Es ist de lege ferenda bedenkenswert, die Möglichkeit eines auf bestimmte Besteuerungsgrundlagen beschränkten Teil-Vorbehalts zu eröffnen, s. Busch, Die §§ 164, 165 AO als besondere Nebenbestimmungen zum Steuerbescheid, Diss., 2019, S. 143ff.

²⁷ Mit „materieller“ Bestandskraft soll hier die inhaltliche Verbindlichkeit des Verwaltungsakts bezeichnet werden, während die „formelle“ Bestandskraft die Unanfechtbarkeit des Verwaltungsakts zum Ausdruck bringt, s. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rz. 21.80.

²⁸ Ein Ausschluss der Korrektur eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Steuerbescheides nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kommt nur in ganz seltenen Ausnahmefällen in Betracht, s. BFH v. 29. 4. 2008 – VIII R 75/05, BStBl. II 2008, S. 817 (820); dazu eingehend Drißen, StuW 2009, S. 97 (104ff.).

²⁹ Dies gilt auch für einen im Einspruchsverfahren ergehenden Abhilfebescheid, s. BFH v. 5. 6. 2003 – III R 26/00, Rz. 15 f. (juris).

³⁰ BFH v. 26. 9. 1990 – II R 99/88, BStBl. II 1990, S. 1043 (1044); zu weiteren Einzelheiten s. Martin, Vorläufige Steuerfestsetzung und Aussetzung der Steuerfestsetzung nach § 165 AO, Diss., 2007, S. 54ff.; D. Schneider, Die vorbehaltsversehene und die vorläufige Steuerfestsetzung, Diss., 2008.

³¹ Seer, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1993, S. 307 (310).

Auch der Vorläufigkeitsvermerk ist eine *unselbständige Nebenbestimmung* und nicht isoliert anfechtbar³². Allerdings ist die Finanzbehörde nicht daran gehindert, einen rechtswidrig gewordenen Vorläufigkeitsvermerk unter Beibehaltung des übrigen Bescheidinhalts isoliert aufzuheben³³. Er steht im Ermessen der Finanzbehörde und ist tatbestandlich daran gekoppelt, dass Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer ungewiss sind. Darunter fallen insbesondere Ungewissheiten über (äußere wie innere) Tatsachen, z. B. die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, den Wert eines Wirtschaftsgutes oder die Einkünftezielungsabsicht³⁴, sowie Ungewissheiten über nicht-steuerliche Rechtsverhältnisse, die Vorfragen für die Besteuerung sind (z. B. schwebende Zivilprozesse über die Erbenstellung oder Gesellschafterposition des Steuerpflichtigen)³⁵. § 165 Abs. 1 Satz 2 AO erweitert aus Gründen der Verfahrensökonomie die Möglichkeit einer Vorläufigkeitsfestsetzung bei *vorübergehenden Ungewissheiten über das Recht*³⁶, etwa wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht (Unions-, Verfassungsrecht) Gegenstand eines Verfahrens beim EuGH, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht³⁷ oder die Auslegung eines Steuergesetzes Gegenstand eines Verfahrens beim Bundesfinanzhof ist³⁸.

Zwar ist im Allgemeinen Verwaltungsrecht der „vorläufige Verwaltungsakt“ bekannt³⁹, jedoch nicht kodifiziert. Ramsauer konstatiert, dass der Umgang mit vorläufigen Verwaltungsakten nach wie vor in vielen Punkten umstritten sei⁴⁰. Dort werden sie als einstweilige Regelungen verstanden, die

³² BFH v. 25. 10. 1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, S. 278 (279).

³³ BFH v. 14. 7. 2003 – II B 121/01, Rz. 13 (juris); BFH v. 16. 8. 2006 – II B 144/05, Rz. 33 (juris).

³⁴ BFH v. 22. 12. 1987 – IV B 174/86, BStBl. II 1988, S. 234f.; BFH v. 25. 10. 1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, S. 278 (280); BFH v. 4. 9. 2008 – IV R 1/07, BStBl. II 2009, S. 335 (337).

³⁵ BFH v. 8. 3. 2007 – IV R 41/05, Rz. 41 (juris), qualifiziert auch den in einem anderen Veranlagungszeitraum geführten Rechtsstreit um eine bilanzielle Entnahme eines Wirtschaftsguts als präjudizielles Rechtsverhältnis.

³⁶ Busch (FN 26), S. 195f., unterscheidet zwischen Ungewissheiten über Tatsachen (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO) und Ungewissheiten über das Recht (§ 165 Abs. 1 Satz 2 AO).

³⁷ Nach BFH v. 31. 5. 2006 – X R 9/05, BStBl. II 2006, S. 858 (860), bezieht sich der Vorläufigkeitsvermerk aber nur auf solche Verfahren, die bereits im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung beim EuGH, BVerfG, BFH oder bei einem anderen obersten Bundesgericht anhängig sind. Diese Begrenzung entwertet den verfahrensökonomischen Zweck der Norm hinsichtlich später anhängig werdender Verfahren und zwingt die Steuerpflichtigen ggf. trotz bestehenden Vorläufigkeitsvermerks zu Einsprüchen, s. Kritik bei Paus, DStZ 2005, S. 487 (488); Ende, DStR 2006, S. 878 (881 f.).

³⁸ Nr. 4 ist durch Art. 10 Nr. 5 des SteuerbürokratieabbauG v. 20. 12. 2008, BGBl. I 2008, 2850 (2857), eingefügt worden.

³⁹ Siehe die Dissertationen von F. J. Kopp, Vorläufiges Verwaltungsverfahren und vorläufiger Verwaltungsakt, 1992; Schimmelpfennig, Vorläufige Verwaltungsakte, 1989; Kemper, Der vorläufige Verwaltungsakt, 1990; s. a. den Überblick v. Schröder, Jura 2010, S. 255.

⁴⁰ Ramsauer, in: Kopp/Ramsauer, VwVfG, 21. Aufl., 2021, § 35 Rz. 178.

sich mit dem Erlass einer endgültigen Regelung erledigen sollen⁴¹. Im Sozialrecht existiert für die Arbeitsförderung mit § 328 SGB III eine Vorschrift, die § 165 AO ähnelt. Auch im Bereich der Sozialhilfe ist die „vorläufige Entscheidung“ in § 44a SGB XII eine bekannte Rechtsform. Diese einstweiligen Regelungen sind entweder in einer Ungewissheit im Hinblick auf den Sachverhalt oder einer nicht feststehenden Rechtslage begründet⁴². Allgemeine Regelungen wie in §§ 164, 165 AO finden sich im VwVfG aber nicht. Die Notwendigkeit von „vorläufiger Regelungen“ wird in der Literatur in Frage gestellt und auf die Möglichkeit zum Erlass anderer Nebenbestimmungen (z. B. Widerrufsvorbehalt, auflösende Bedingung) verwiesen⁴³. Dies mag sein, allerdings sprechen die Erfahrungen im Steuerrecht eher für eine ausdrücklich kodifizierte besondere Nebenbestimmung der Vorläufigkeit oder des Überprüfungsvorbehalts.

IV. Die besondere Rechtsform des sog. Grundlagenbescheides

Das Steuerverfahrensrecht kennt eine weitere besondere Rechtsform des Verwaltungsakts in Gestalt des sog. Grundlagenbescheides. In einem gestuften Verwaltungsverfahren besteht aus Gründen der Rechtssicherheit und Verfahrensvereinfachung das Bedürfnis, Entscheidungen präjudizielle Wirkungen beizumessen, wenn sie Vorfragen für nachfolgende Verwaltungsentscheidungen regeln. Grundlagenbescheide für Steuerbescheide (§ 171 Abs. 10 AO) sind insbesondere sog. Feststellungsbescheide⁴⁴ und Steuermessbescheide⁴⁵. Ein Steuerbescheid kann aber auch selbst Grundlagenbescheid für andere Folgebescheide sein, z. B. für Bescheide über Zuschlagsteuern (z. B. Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) oder für Zinsbescheide. Grundlagen- und Folgebescheide stehen im Verhältnis der Akzessorietät zueinander.

Der Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) stellt innerhalb des gestuften Besteuerungsverfahrens eine *besondere Rechtsform* dar, die im Verhältnis zum Folgebescheid durch eine Präklusionswirkung (§ 351 Abs. 2 AO) und ein Korrekturobligo (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) gekennzeichnet wird. Die materielle Bestandskraft des Grundlagenbescheides bewirkt, dass die durch ihn

⁴¹ Ramsauer, in: Kopp/Ramsauer, VwVfG, 21. Aufl., 2021, § 36 Rz. 18.

⁴² Stelkens, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Aufl., 2018, § 35 Rz. 243.

⁴³ So etwa Ramsauer, in: Kopp/Ramsauer, VwVfG, 21. Aufl., 2021, § 35 VwVfG Rz. 179.

⁴⁴ Der Feststellungsbescheid stellt bestimmte Besteuerungsgrundlagen mit Bindungswirkung (§ 182 AO) für Steuerbescheide und andere Folgebescheide gesondert fest, s. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rz. 21.121.

⁴⁵ Zur Vorbereitung der Festsetzung der sog. Realsteuern (Grund-, Gewerbesteuer, s. § 3 Abs. 2 AO) haben die Finanzämter der Länder die Bemessungsgrundlage für die Realsteuern durch sog. Grund-, Gewerbesteuermessbescheide nach bundeseinheitlichen Maßstäben als Grundlagenbescheide gesonderte festzusetzen (§ 184 AO); s. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rz. 21.129.

geregelte Vorfrage bei dem Folgebescheid nicht mehr geprüft und entschieden wird. Vielmehr hat der Folgebescheid die in dem Grundlagenbescheid getroffene Regelung unabhängig von ihrer Rechtmäßigkeit zugrunde zu legen. Einwendungen aus dem Grundlagenbescheid können nicht gegenüber dem Folgebescheid, Einwendungen aus dem Folgebescheid nicht gegenüber dem Grundlagenbescheid geltend gemacht werden (s. § 351 Abs. 2 AO). § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO statuiert umfassend die lediglich durch die Festsetzungsverjährung zeitlich begrenzte Pflicht, den Folgebescheid an den Grundlagenbescheid anzupassen. Dabei sind alle gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen, die dem Inhalt des Grundlagenbescheides widersprechen würden, zu korrigieren.

Die besondere Grundlagen-Folgebescheid-Konstruktion rationalisiert vorgelagerte Wert- oder Verlustfeststellungen sowie Feststellungen zu Personenmehrheiten. Auch zeitraumübergreifend können bestimmte Feststellungen damit bestandskräftig „vor die Klammer“ gezogen werden. Soweit ersichtlich, ist die verwaltungsrechtliche Konstruktion eines Grundlagen-Folgebescheidverhältnisses weder im Allgemeinen Verwaltungsrecht noch im Sozialrecht allgemein ausdrücklich geregelt. Es erschließt sich nicht recht, warum das verwaltungspraktische Bedürfnis in gestuften Verwaltungsrechtsverhältnissen gerade auf das Steuerrecht beschränkt sein sollte.

V. Normative Vorkehrungen für ein massenfalltaugliches Verwaltungsverfahren

1. Selbstregulierender Steuervollzug durch die Rechtsform der Steueranmeldung

Die Reichsabgabenordnung v. 23. 12. 1919 bestimmte in § 210 Abs. 1 noch Folgendes:

„Nach Abschluss seiner Ermittlungen setzt das Finanzamt durch Steuerbescheid die Steuer fest.“

Otto Mayer hielt die Einschaltung eines Verwaltungsakts zwischen der Entstehung und der Entrichtung der Steuerschuld für eine Ausprägung des Gedankens der „Justizförmigkeit“ der Steuerverwaltung⁴⁶. Die Vorstellung, dass die Verwaltung von Amts wegen zunächst die Besteuerungsgrundlagen ermittelt und auf dieser Basis sodann den Steuerbescheid erlässt, kennzeichnet die hoheitliche Veranlagung. In diesem System ist die Steuererklärung lediglich ein Beweismittel zur Erleichterung des Hoheitsakts; der Steuerpflichtige ist nur ein „Erforschungsgehilfe“ der Behörde.

Davon hat sich die AO vor dem technologischen Hintergrund der Verwaltungsautomation in Gestalt der Nebenbestimmung eines umfassenden Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 AO – wie unter III. 2. gezeigt – gelöst. Gleichzeitig schuf der Gesetzgeber die verfahrensrechtliche Rechtsform der sog. Steueranmeldung. Die Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO) setzt

⁴⁶ O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 2. Aufl., 1914, 65.

eine *Selbstveranlagung* um und besitzt eine Doppelfunktion, indem sie die Steuererklärung mit den Wirkungen einer Steuerfestsetzung verbindet (§ 168 Satz 1 AO). Durch die *Fiktion eines Steuerbescheides*, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) steht, schafft die AO eine Rechtsform, welche die Idee einer kontrollierten Selbstregulierung im Verfahren abbildet⁴⁷. Soweit es dabei allerdings zu einer Steuervergütung/-herabsetzung kommt, tritt die Verwaltungsaktwirkung nach § 168 Satz 2 AO erst mit der (formlosen) Zustimmung der Finanzbehörde ein, die auch konkludent in der Auszahlung des berechneten Erstattungs- oder Vergütungsbetrages liegen kann.

Damit hat die AO 1977 den verfahrensrechtlichen Schritt in einen *selbstregulierenden Steuervollzug* vollzogen: Der Steuerpflichtige erklärt nicht nur die Besteuerungsgrundlagen, sondern setzt zugleich die Steuer fest, erledigt damit das Steuerermittlungs- und Steuerfestsetzungsverfahren in einem Arbeitsgang. In letzter Konsequenz schafft er zugleich den Vollstreckungstitel gegen sich selbst. Zugleich 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 geprägte Handlungsform des Verwaltungsakts (§§ 35 VwVfG, 118 AO) hat sich so in weiten Bereichen des Besteuerungsverfahrens gewandelt, wo es zu einer Selbstregulierung durch die Steuerpflichtigen kommt. Denn in diesen Bereichen sagt nicht mehr die Behörde dem Bürger, was rechtens ist, sondern umgekehrt (zumindest zunächst) der Bürger der Behörde, die diesen aber hoheitlich kontrolliert.

Mit dem Regime der §§ 164, 167, 168 AO erfuhr damit die geltende Verfahrensordnung einen Paradigmenwechsel von einer hoheitlichen Besteuerung hin zur *kontrollierten Selbstregulierung*. Die Steueranmeldungen dominieren heute – literarisch allerdings weithin unbemerkt – den Steuervollzug und sichern dem Staat das Steueraufkommen bei:⁴⁸

- Umsatzsteuer (Voranmeldung u. Jahreserklärung),
- besonderen Verbrauchsteuern (Alkohol-, Tabak-, Kaffee Steuern),
- Energie- und Stromsteuern,
- Luftverkehrsteuer,
- Lohnsteuer,
- Kapitalertragsteuer,
- Bauabzugsteuer,
- Aufsichtsratssteuer,
- Abzugsteuer für Steuerausländer,

⁴⁷ Zum Charakter und zur Wirkung einer Steueranmeldung s. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 167 AO Rz. 2 ff. (Februar 2022).

⁴⁸ s. die Aufzählung von Heuermann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 167 AO, Rz. 3 (August 2016).

- Versicherungs- und Feuerschutzsteuer,
- Wettsteuern.

Da das Allgemeine Verwaltungsrecht Geldleistungsbeziehungen im Staat-Bürger-Verhältnis (bzw. Staat-Unternehmen-Verhältnis) nicht im Fokus hat, ist die Anmeldung dort unbekannt. Wie die zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie von den Wirtschaftsministerien gezahlten sog. Überbrückungshilfen paradigmatisch zeigen, eröffnen sich auch außerhalb des Steuerrechts Anwendungsfelder für diese Handlungsauch. Im nicht unmittelbar monetären Bereich der Genehmigungen eröffnet dagegen § 42a VwVfG die Möglichkeit einer sog. Genehmigungsfiktion, die ebenfalls der Verfahrensbeschleunigung dienen soll⁴⁹. Die Regelung überlässt es dem Fachrecht zu bestimmen, ob und in welchen Fällen sie zur Anwendung kommt. Sie ist – anders als die Steueranmeldung – allerdings kein Instrument des Massenfallrechts.

2. Vollautomatisierter Steuerverwaltungsakt

Aber auch außerhalb des Bereichs der Steueranmeldungen hat die kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs verwaltungsrechtlich mittlerweile Einzug gehalten. Mit Wirkung zum 1.1.2017 hat das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016⁵⁰ § 155 Abs. 4 AO eingefügt, der eine ausschließlich automationsgestützte (vollautomatische) Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid und Begleit-Verwaltungsakte ermöglicht. In der Zusammenschau mit den elektronischen Steuerklärungspflichten, den in § 88 Abs. 5 AO nunmehr verankerten sog. Risikomanagementsystemen (RMS) und der Ausweitung elektronischer Mitteilungspflichten Dritter (sog. E-Daten) in § 93c AO bildet die Vorschrift das gesetzgeberische Herzstück zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Es berechtigt die Finanzbehörden, auf der Grundlage der in den EDV-Systemen der Finanzverwaltung vorhandenen Daten – ohne weitere personelle Bearbeitung – einen vollautomatisierten Steuerbescheid zu erlassen. Diese grundlegende Veränderung des Besteuerungsverfahrens soll einem sowohl wirtschaftlich-zweckmäßigeren als auch risikoorientierteren Einsatz der knappen Personalressourcen der Finanzverwaltung dienen⁵¹.

Die vollautomatisierte Steuerfestsetzung ist dadurch geprägt, dass eine manuelle Prüfung des Einzelfalls zugunsten einer *datentechnischen Prüfung* aufgegeben wird. Der ausschließlich automationsgestützte Steuerbescheid beruht im Wesentlichen auf den Angaben in der heute überwiegend *elektronischen Steuererklärung* und den auf den Datenservern der Finanzbe-

⁴⁹ Gesetzentwurf der Bundesregierung zum 4. VwVfÄndG, BT-Drucks. 16/10493, S. 13, 15 f.; zur Regelung im Überblick Guckelberger, DÖV 2010, S. 109.

⁵⁰ BGBl. I 2016, S. 1679 (1694).

⁵¹ Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BT-Drucks. 18/7457, S. 48;

hörden zu dem Steuerfall bereits gespeicherten Daten (insb. der von dritter Seite übermittelten sog. E-Daten). Der vollautomatisierte Steuerbescheid unterscheidet sich damit von der Steueranmeldung als Rechtsform der Selbstveranlagung. Während bei der Steueranmeldung ein Steuerbescheid bloß fingiert wird, ist der vollautomatisierte Steuerbescheid ein echter Steuerbescheid. Anders als die fingierte Steuerfestsetzung nach § 168 Satz 1 AO steht ein vollautomatisierter Steuerbescheid auch nicht per se unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). Vielmehr trifft dies nach § 155 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 AO nur zu, wenn eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder eines Landesfinanzministeriums die automatische Beifügung dieser Nebenbestimmung i. S. des § 120 AO angeordnet hat.

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016 hat mit den §§ 35a VwVfG, 31a S. 1 SGB X⁵² auch außerhalb des Anwendungsbereichs der AO den vollständig automatisierten Erlass von Verwaltungsakten ermöglicht⁵³. Allerdings verlangen beide Vorschriften, dass dies durch Rechtsvorschrift zugelassen ist und weder ein Ermessen noch ein Beurteilungsspielraum besteht. Die erstgenannte Voraussetzung bindet den vollautomatisierten Verwaltungsakt in das Fachrecht des Besonderen Verwaltungsrechts ein. Das macht aus der Perspektive des Allgemeinen Verwaltungsrechts Sinn. Dagegen ist die in § 35a VwVfG getroffene *Unterscheidung zwischen gebundenen und nicht gebundenen Verwaltungsakten* wenig tauglich. Bei einer entsprechend vordeterminierten Selbstbindung der Verwaltung kann aus der Perspektive der erstentscheidenden Behörde der Konkretisierungsspielraum für den Ermessensverwaltungsakt kleiner sein als bei Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe im Bereich der gebundenen Verwaltung. Hanno Kube hat auf die Fragwürdigkeit der vom Gesetz vorgenommenen starren Abgrenzung klarsichtig hingewiesen⁵⁴.

Es zeigt sich hier recht deutlich, dass der Gesetzgeber mit § 35a VwVfG den für das Steuerrecht entwickelten vollautomatisierten Verwaltungsakt ohne besonders tiefgründige Reflektion auf das Allgemeine Verwaltungsrecht übertragen hat. § 155 Abs. 4 Satz 1 AO unterscheidet gerade nicht zwischen gebundenen und nicht gebundenen Verwaltungsakten, sondern spricht neutral davon, dass kein Anlass dazu bestehen darf, den Einzelfall durch Amtsträger zu bearbeiten. Das materielle Steuerrecht kennt nämlich eine Fülle von unbestimmten Rechtsbegriffen, die interpretationsbedürftig sind, so dass ein Steuerbescheid keineswegs ein bloß an Zahlen orientierter subsumptionsautomatischer Akt ist. Der bloße EDV-Abgleich der Steuererklärungsdaten mit den bereits vorhandenen Daten sowie eine elektronische

⁵² Art. 20 des Gesetzes v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, S. 1679 (1708).

⁵³ Die Vorschriften wurden erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages angefügt, s. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 18/8434, S. 120 ff.

⁵⁴ Kube, VVDStRL Bd. 78 (2018), S. 289 (304f.); ihm zustimmend Guckelberger, DÖV 2021, S. 566 (569); ausf. zur Möglichkeit vollständig automatisierter Verwaltungsentscheidungen Guckelberger, Öffentliche Verwaltung im Zeitalter der Digitalisierung, 2019, Rz. 405 ff.

Plausibilitätsprüfung reichen allein nicht aus, um die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern. Auch in einem elektronischen, vollautomatischen Veranlagungsverfahren wird die Einzelfallprüfung nicht einfach obsolet. Anlässe der sog. Aussteuerung zur manuellen Prüfung von Steuerfällen geben vor allem die von der Finanzverwaltung zur Prüfungsauswahl entwickelten und eingesetzten *Risikomanagementsysteme*⁵⁵. Zudem ist dem Steuerpflichtigen nach § 150 Abs. 7 Satz 1 AO in einem sog. *qualifizierten Freitextfeld* des elektronischen Steuererklärungsformulars die Möglichkeit zu eröffnen, Angaben zu machen, die Anlass für die manuelle Bearbeitung durch Amtsträger sein sollen. § 155 Abs. 4 Satz 3 AO verlangt, dass vom Steuerpflichtigen ausgefüllte Freitextfelder zur Aussteuerung und manuellen Prüfung des Steuerfalles führen. Schließlich sichert eine *Zufallsauswahl* der auszusteuernden Fälle das vollautomatische Veranlagungsverfahren ab (s. § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO). 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 unabhängig von (ihnen ggf. bekanntgewordenen) Risikoparametern einer intensiven personellen Prüfung unterzogen wird. Die damit verbundene prophylaktische Wirkung hängt von der Anzahl der ausgewählten Stichproben⁵⁶ 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 zu einer generellen Mindestanforderung⁵⁷.

Zusammengefasst eignet sich der vollautomatisierte Verwaltungsakt vor allem in solchen Massenfall-Verwaltungsverfahren, wo keine Konkretisierungsspielräume für die Behörde bestehen. Darüber hinaus findet er aber auch Anwendung, wenn die Behördenentscheidung auf Angaben der Beteiligten und Dritter beruhen, diese einer späteren Überprüfung vorbehalten sein sollen oder/und spezielle Risikomanagementsysteme deren maschinelle Prüfung ermöglichen. Dabei muss gewährleistet sein, dass der Betroffene die vom gesetzlichen unterstellten Regeltypus abweichende Individualität seines Falles vortragen und prüfen lassen kann. Zudem sind die Risikomanagementsysteme anhand der Zufallsprüfungen und sonstigen Erkenntnisse im Sinne selbstlernender Systeme (s. § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO) fortzuentwi-

⁵⁵ BT-Drucks. 18/7457, S. 82f.; zur Verhältnis des Einsatzes von Risikomanagementsystemen mit dem Amtsermittlungsgrundsatz s. Driien, DStJG Bd. 42 (2019), S. 193 (205 ff.) – Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 2018 („Digitalisierung im Steuerrecht“).

⁵⁶ Ungeklärt ist, wie hoch die Zufallsauswahlquote sein muss. Die Finanzverwaltungen sprechen derzeit von ca. 2–3 % der Steuerfälle.

⁵⁷ Dazu auch Driien (FN 55), DStJG Bd. 42 (2019), S. 193 (216 ff.).

ckeln. Vor diesem Hintergrund ist die Regelung des § 35a VwVfG zu isoliert gefasst und zu wenig in ein schlüssiges Gesamtkonzept eingebettet.

VI. Mitwirkungspflichten der Beteiligten und Dritter

1. Arsenal steuerlicher Mitwirkungspflichten

Aufgrund des erheblichen Informationsgefälles zwischen der Finanzbehörde einerseits und den Steuerpflichtigen (und weiteren Personen) andererseits beinhaltet die AO 1977 Mitwirkungspflichten, die über den Standard des Allgemeinen Verwaltungsrechts weit hinausreichen. Die Generalklausel des § 90 Abs. 1 AO ist als *Mussvorschrift* schärfer gefasst als § 26 Abs. 2 VwVfG, der eine bloße *Sollvorschrift* enthält. § 90 Abs. 1 AO normiert zunächst allgemein, dass die Beteiligten zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts (internationale Terminologie: *compliance*) verpflichtet sind, insb. die steuererheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen und die ihnen bekannten Beweismittel anzugeben haben. Konkretisierend statuiert die AO 1977 sodann spezielle Mitwirkungspflichten sowohl für das frühe Stadium *vor* Eröffnung eines Verwaltungsverfahrens (z. B. Anzeige-, Erklärungs-, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, s. §§ 137 ff., 140 ff. AO) als auch für das spätere Stadium *während* eines Verwaltungsverfahrens (z. B. durch konkrete Auskunfts- und Vorlageverlangen, s. §§ 93 ff. AO)⁵⁸. Die §§ 90 ff. AO weisen Mitwirkungspflichten nach Maßgabe einer *sphärenorientierten Mitverantwortung* zu. Sie halten Beteiligte zur Offenbarung der in ihrem Lebens- und Verantwortungsbereich angesiedelten Tatsachen und Beweismittel an. Aufgrund der intensiven Mitwirkung der Steuerpflichtigen (und anderer Beteiligter) ist die Sachaufklärung im steuerlichen Ermittlungsverfahren auf eine *kooperative* Arbeitsteilung zwischen der Behörde und dem Bürger angelegt⁵⁹. Die Mitwirkungspflichten beschränken sich dabei nicht auf die reine Sachverhaltsaufklärung, sondern erstrecken sich – wie die Buchführungs- und Steuererklärungspflichten zeigen – auch auf die *Rechtsanwendung*⁶⁰. Insofern spielen die Intermediäre der steuerberatenen Berufe eine systemtragende Rolle⁶¹.

⁵⁸ Zur systematischen Einordnung der Mitwirkungspflichten s. auch *Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, Diss., 2012, S. 37 ff.

⁵⁹ Zur Kooperation im Besteuerungsverfahren: *Drüen*, Finanz-Rundschau (FR) 2011, S. 101; *Hardeck*, Steuern und Wirtschaft (StuW) 2013, S. 156; *Ehrke-Rabel*, StuW 2015, S. 101; *Seer/Hardeck*, StuW 2016, S. 366; abweichend spricht *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, Habil., 2004, S. 236, nur vom „mitwirkungsoffenen Verwalten“.

⁶⁰ Richtig gesehen von *Hoffmann*, Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, Diss., 1999, S. 207 ff.

⁶¹ Dazu *Seer*, DStR 2008, S. 1553.

2. Erweiterte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten

Nach § 90 Abs. 2 AO haben die Beteiligten grenzüberschreitende und ausländische Sachverhalte selbst aufzuklären. Die Vorschrift ist eine Konsequenz des *Territorialprinzip*s, dient dem legitimen öffentlichen Interesse und kann unionsrechtskonform ausgelegt werden⁶². Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass die Eingriffsbefugnisse der nationalen Finanzbehörden an den Staatsgrenzen enden⁶³, und ist in besonderem Maße Ausdruck sphärenorientierter Mitverantwortlichkeit. § 90 Abs. 2 AO verlagert die Sachaufklärungsverantwortung von den staatlichen Finanzbehörden auf den Steuerpflichtigen, der die in seiner Sphäre im Ausland verwirklichten Sachverhalte sogar zu seinen Ungunsten aufklären muss. § 90 Abs. 2 Satz 3 AO steigert die Mitwirkungspflicht dabei zu einer *Beweismittelbeschaffungs-* und *Beweisvorsorgepflicht*⁶⁴. Sie steht dabei aber unter dem Vorbehalt rechtlicher und tatsächlicher Unmöglichkeit.

Vergleichbare Regelungen sind dem VwVfG unbekannt; vielmehr verweist § 26 Abs. 2 Satz 3 VwVfG auf spezielle Rechtsvorschriften. § 26 VwVfG beschränkt sich ansonsten auf die Nennung der klassischen Beweismittel zur Verwirklichung des behördlichen Untersuchungsgrundsatzes (§ 24 VwVfG). Diese im Vergleich zur AO auffällige Zurückhaltung erklärt sich daraus, dass das VwVfG einen allgemeinen Verfahrensteil für ganz unterschiedliche Gebiete des Besonderen Verwaltungsrechts enthält. Allerdings stellt sich die Frage, ob die Konzeption einer bloßen *Mitwirkungsobliegenheit*, aus deren Nichterfüllung allenfalls beweisrechtliche Konsequenzen gezogen werden können⁶⁵, angemessen ist. Auch entspräche es der *Bereitstellungsfunktion* des Allgemeinen Verwaltungsrechts, wenn das VwVfG zumindest das Spektrum möglicher Mitwirkungspflichten einschließlich der Auskunftspflicht von Beteiligten und Dritten normativ aufzeigen würde.

⁶² *Hruschka*, Internationales Steuerrecht (IStR) 2002, S. 753 (756 f.); *Staringer*, DStJG Bd. 31 (2008), S. 135 (140 ff.) – Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 2007 („Steuervollzug im Rechtsstaat“); *Englisch*, IStR 2009, S. 37 (41); *Seer*, in: FS Schaumburg, 2009, 151 (162 ff.); *Seer/Gabert*, StuW 2010, S. 3 (18); *ausf. Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Diss., 2010, S. 18 ff., 83 ff., 224.

⁶³ s. *Seer/Gabert*, StuW 2010, S. 3 (4), zur Divergenz zwischen materieller Universalität und formeller Territorialität.

⁶⁴ Dazu *Reuß*, Grenzen steuerlicher Mitwirkungspflichten – dargestellt am Bsp. der erhöhten Mitwirkungspflicht des Stpfl. bei Auslandsbeziehungen, Diss., 1979; *Schlagheck*, Sachverhaltsermittlung bei internationalen Besteuerungssachverhalten, Diss., 1993; *Korts/Korts*, IStR 2006, S. 869 (870); *Schaumburg/Schaumburg*, in: FS Streck, 2011, S. 369 (375 f.).

⁶⁵ So *Ramsauer*, in: Kopp/Ramsauer, VwVfG, 22. Aufl., 2021, § 26 Rz. 40, 43 f.

VII. Entwicklung des E-Governments

1. Elemente des steuerlichen E-Governments

Dem technischen Wandel hin zu einem E-Government trägt das Projekt „Elektronische Steuererklärung – ELSTER“ Rechnung⁶⁶. Die online übermittelten elektronischen Steuererklärungen bieten der Finanzverwaltung den großen Vorteil, die von den Steuerpflichtigen und deren Steuerberatern bereits erfassten elektronischen Daten unmittelbar weiterverarbeiten zu können⁶⁷. Darauf baut das vorstehend unter V.2. skizzierte vollautomatische, elektronische Veranlagungsverfahren (s. § 155 Abs. 4 AO) auf. Werden die ebenfalls elektronisch abgewickelten Steuerabzugsverfahren (z.B. der Lohnsteuerabzug) mit dem Steuerveranlagungsverfahren unter der *individuellen, bundeseinheitlichen Steuernummer* (§§ 139a–d AO⁶⁸) des Steuerpflichtigen vernetzt, lassen sich die elektronisch übermittelten Daten sowohl zu einem verbesserten Risikomanagement als auch in Gestalt eines Steuererklärungsentwurfs (sog. *vorausgefüllte Steuererklärung*)⁶⁹ als Serviceleistung zur Förderung der Steuererklärungsbereitschaft nutzen (sog. *Tax Compliance-Strategie*)⁷⁰. § 150 Abs. 6, 7 AO setzen ein *elektronisches Steuerklärungsverfahren* voraus. Die dazu geschaffenen elektronischen Erklärungspflichten finden sich in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen. Sie beschränken sich dort derzeit im Wesentlichen auf unternehmerisch tätige Steuerpflichtige, während z.B. Arbeitneh-

⁶⁶ Dazu bereits *Drüen/Hechtner*, DStR 2006, S. 821; *Musil/Burchard/Hechtner*, DStR 2007, S. 2290; *Seer*, DStJG 31 (2008), S. 7 (19 ff.) – Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 2007 (Steuervollzug im Rechtsstaat); zum heutigen Stand und den Perspektiven s. *Möhlenbrock/Hoeck*, StuW 2020, S. 180; *Schaebels/Hessel/Bernhardt*, DB 2021, S. 412.

⁶⁷ *Seer*, StuW 2003, 40 (45 ff.); rechtsvergleichend: *Seer*, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, 2002, Rz. 18 ff.; *Nagel*, Selbstveranlagung im britischen und amerikanischen Steuerrecht, Diss., 2003, S. 22 ff., 129 ff.; *Ahrens*, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, Diss., 2004, S. 147 ff.

⁶⁸ Eingeführt durch das StÄndG 2004 v. 15. 12. 2003, BGBl. I 2003, S. 2645 (2665 ff.); s. dazu außerdem SteueridentifikationsnummerVO (StIdV) v. 28. 11. 2006, BGBl. I 2006, S. 2726, geändert durch Gesetz v. 22. 12. 2011, BGBl. I 2011, S. 3044 (3050). Auf der Basis der von den Meldebehörden zu übermittelnden Daten vergibt das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) jedem Einwohner eine bundeseinheitlich geltende, lebenslängliche Steuernummer; dies ist mit den Grundrechten (insb. dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung) vereinbar, s. eingehend BFH v. 18. 1. 2012 – II R 49/10, BStBl. II 2012, S. 168 (172 ff.).

⁶⁹ Zur Idee der sog. vorausgefüllten Steuererklärung s. *G. Kirchhof*, DStJG 40 (2017), S. 47 (68 f.) – Jahrestagung der Steuerjuristischen Gesellschaft 2016 („Besteuerung von Arbeitnehmern“). Die FinVerw. stellt im Portal „elster online“ mittlerweile eine gleichnamige Ausfüllhilfe zur Verfügung, die Grunddaten, Lohnbescheinigungen des Arbeitgebers, Rentenbezugs- und Beitragsmitteilungen für Kranken-, Pflege- und Rentenversicherungen enthält.

⁷⁰ Zur sog. Tax Compliance-Strategie s. *Seer*, StuW 2003, S. 40 (52 ff.); *E. Schmidt*, DStJG 31 (2008), S. 37 (41 ff.) – Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 2007 („Steuervollzug im Rechtsstaat“); *Hardeck*, StuW 2013, S. 156; *Seer/Hardeck*, StuW 2016, S. 366 (367 ff.).

mer und Pensionäre nach wie vor auch manuell erstellte Steuererklärungen einreichen dürfen. § 87a Abs. 6 AO sieht ein gegenüber der elektronischen Signatur (§ 87a Abs. 3 AO) erleichtertes Authentifizierungsverfahren als Unterschriftsurrogat für das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift i. S. d. § 150 Abs. 3 AO (i. V. m. Vorschriften der Einzelsteuergesetze, z. B. § 25 Abs. 3 Satz 1 EstG, § 18 Abs. 3 Satz 3 UStG) vor⁷¹. Dies erleichtert insgesamt die Akzeptanz von ELSTER-Online. Im Jahr 2020 übermittelten 28,2 Mio. Bürger ihre Einkommensteuererklärungen elektronisch. Das sind 93 % aller Einkommensteuererklärungen; die Zahl hat sich damit innerhalb eines Jahrzehnts verdreifacht⁷². Darüber hinaus wurden 2020 33,3 Mio. andere Steuererklärungen (insb. im unternehmerischen Bereich) übermittelt. Insoweit ist sogar eine Steigerung um das 4-Fache zu verzeichnen⁷³.

§ 150 Abs. 8 AO sieht die Möglichkeit der Befreiung von der elektronischen Steuerklärungspflicht vor, wenn dem Steuerpflichtigen die nötige *Medienkompetenz* fehlt oder ihm deren Erfüllung wirtschaftlich unzumutbar ist⁷⁴. Um Medienbrüche zu vermeiden, sollen Anlagen zur Steuerklärung ebenfalls nur noch auf Anforderung der Finanzbehörde vorzulegen sein⁷⁵. § 5b Abs. 1 EStG statuiert die elektronische Übermittlungspflicht von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen (sog. *E-Bilanzen*)⁷⁶. Selbiges gilt gem. § 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV für Einnahmen-Überschussrechnungen (*Anlage EÜR*)⁷⁷. Das Projekt der E-Bilanz umfasst zudem ein aufwendiges digitales Datenschema für Jahresabschlussdaten (sog. *Taxonomie*)⁷⁸, das von der Finanzverwaltung zur Verbesserung ihres Risikomanagements und gezielter Auswahl bzw. Vorbereitung von Außenprüfungen genutzt werden soll.

⁷¹ Nach BT-Drucks. 18/7457, S. 64 f., wird das ELSTER-Authentifizierungsverfahren diesen Anforderungen gerecht.

⁷² 2011 waren es noch 9,5 Mio., s. www.elster.de.

⁷³ 2011 waren es noch 7,6 Mio., s. www.elster.de.

⁷⁴ Dazu näher BFH v. 16. 6. 2020 – VIII R 29/17, BStBl. II 2021, S. 288 Rz. 16.

⁷⁵ BT-Drucks. 18/7457, S. 49; BT-Drucks. 18/8434, S. 96: Wandel von der Belegvorlage- zur Belegvorhaltepflcht; s. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 150 AO Rz. 29 (April 2017).

⁷⁶ Zur Zumutbarkeit der Einreichung einer E-Bilanz s. BFH v. 21. 4. 2021 – XI R 29/20, BStBl. II 2022, S. 52 Rz. 31 ff., wo unter Rz. 23 ohne nähere Prüfung die Verfassungskonformität der Verpflichtung zur Einreichung einer E-Bilanz bejaht wird.

⁷⁷ Ab VZ 2017 ist die standardisierte EÜR nur noch mit einer elektronischen Authentifizierung übermittelbar, s. BMF v. 9. 10. 2017 – IV C 6 – S 2142/16/10001, BStBl. I 2017, S. 1381; § 60 Abs. 4 EStDV bildet eine wirksame Rechtsgrundlage für die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR, s. BFH v. 16. 11. 2011 – X R 18/09, BStBl. II 2012, S. 129 Rz. 22 ff.

⁷⁸ Zur Taxonomie 6.5, s. BMF v. 9. 7. 2021 – IV C 6 – S 2133-b/21/10001:002, BStBl. I 2021, S. 911.

2. Vereinfachte Bekanntgabe elektronischer Verwaltungsakte

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.7.2016 hat den *elektronischen Bescheid* generell als Alternative zum schriftlichen Steuerbescheid zugelassen. Dieser kann aber angesichts der Bedeutung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO nicht per einfacher E-Mail übersandt werden. Vielmehr fordern § 87a Abs. 1, 6 u. 7 AO, dass der Adressat einen entsprechenden Datenzugang seinerseits freigegeben hat und ein sicheres (verschlüsseltes) Verfahren verwendet wird, das die übermittelnde Stelle oder Einrichtung der Finanzverwaltung authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet. Diese Vorgabe flankiert die neue Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf gem. § 87a Abs. 8 i. V. mit § 122a AO⁷⁹. 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. Nach § 122a Abs. 2a AO muss der Beteiligte in dieses Verfahren einwilligen und sich nach Maßgabe des § 87a Abs. 8 AO 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 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 zulässt⁸⁰. § 122a Abs. 4 AO 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 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 jedenfalls mit einem durchgeführten (damit auch protokollarisch nachweisbaren) Datenabruf als bekanntgegeben.

Zwar ist der elektronische Steuerbescheid derzeit noch wenig verbreitet. Im Jahr 2020 waren es erst 437.000 Bescheide⁸¹. Insoweit besitzt das steuerverfahrensrechtliche E-Government derzeit noch den Charakter einer Einbahnstraße. Allerdings haben die Möglichkeit einer vorausgefüllten Steuererklärung sowie die im Gesetz nicht näher geregelte, bloß informatorische Hinterlegung von Bescheidendaten im Postfach des Nutzers⁸² zu einer verstärkten dialogischen Struktur geführt. Es darf erwartet werden, dass in

⁷⁹ Dazu *Schmieszek*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 87a AO Rz. 110 (Juni 2021).

⁸⁰ So die nachvollziehbare Bewertung in der Regierungsbegründung v. 3.2.2016, BT-Drucks. 18/7457, S. 64.

⁸¹ www.elster.de.

⁸² Dazu *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, AO/FGO, § 122 AO Rz. 9 (November 2021).

naher Zukunft das Gros der Steuerbescheide durch Nutzung des elektronischen Postfachs über ELSTER-online bekannt gegeben werden.

3. KONSENS als Vorbild eines kooperativen Föderalismus

ELSTER ist ein Teil von KONSENS (Koordinierte Neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung), ein Projekt der Steuerverwaltungen des Bundes und aller 16 Bundesländer. In dem zum 1.1.2007 in Kraft getretenen Verwaltungsabkommen „KONSENS“ hatten sich alle Bundesländer verpflichtet, die vielfältige und heterogene IT-Landschaft der Landes-Steuerverwaltungen miteinander zu vernetzen und zu vereinheitlichen. Unter verfassungsrechtlicher Flankierung durch Art. 108 Abs. 4a GG⁸³ regelt seit dem 18.8.2017 das sog. KONSENS-Gesetz als zustimmungsbedürftiges Bundesgesetz⁸⁴ die Zusammenarbeit der Länder und des Bundes⁸⁵. Es ist zeitgleich mit dem sog. Online-Zugangsgesetz (OZG)⁸⁶ erlassen worden und findet seit dem 1.1.2019 Anwendung. Nach dem KONSENS-Gesetz bilden Vertreter der Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen sowie des Bundes gemeinschaftlich die für die Planung und Durchführung der Softwareerstellung verantwortliche *Steuerungsgruppe IT*. Die strategischen Festlegungen der Steuerungsgruppe IT sind für alle Bundesländer bindend. Unter Federführung eines der fünf Länder werden die steuerlichen Fachanwendungen für alle Länder entwickelt. Dies gilt insbesondere für das bereits auf der Basis des Verwaltungsabkommens entstandenen Portals ELSTER-Online, welches das Bayrische Landesamt für Steuern, München, entwickelt hat und weiter fortentwickelt.

Für das Allgemeine Verwaltungsrecht sind in Gestalt der §§ 3a, 41 Abs. 2a VwVfG Parallelvorschriften zu §§ 87a, 122a AO eingeführt worden. Die sog. E-Governmentgesetze des Bundes und der Länder regeln Weiteres über die elektronische Kommunikation und Verwaltungsverfahren⁸⁷. Geht es – wie etwa im Bereich des Steuerwesens – um eine länderübergreifende Vernetzung und Standardisierung der elektronischen Verwaltung, bedarf es Regeln der Zusammenarbeit und über die Standardsetzung und IT-Hoheit. Insoweit verwundert es nicht, dass das *Verbot der Mischverwaltung* durch Art. 91c Abs. 5 GG⁸⁸ relativiert worden ist. Mit dem auf dieser Grundlage ergangenen Gesetz zur Verbesserung des Onlinezugangs zu Verwaltungsleistungen –

⁸³ Eingeführt im Zuge der Föderalismusreform III durch Ges. v. 13.7.2017, BGBl. I 2017, S. 2347 (2348).

⁸⁴ Art. 8a des Ges. zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems v. 14.8.2017, BGBl. I 2017, S. 3122 (3129).

⁸⁵ s. dazu auch *Heller/Kniel*, NVwZ 2019, S. 935.

⁸⁶ Art. 9 des Ges. zur Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichssystems v. 14.8.2017, BGBl. I 2017, S. 3122 (3138).

⁸⁷ E-GovernmentG des Bundes v. 25.7.2013, BGBl. I 2013, S. 2749; aus den Ländern bspw. Bayern v. 15.12.2015, GVBl. 2015, S. 458; Nordrhein-Westfalen v. 8.7.2016, GVBl. 2016, S. 539.

⁸⁸ Eingeführt durch Ges. v. 13.7.2017, BGBl. I 2017, S. 2347.

kurz: Onlinezugangsgesetz (OZG) vom 14. 8. 2017⁸⁹ sollen Bund, Länder und Kommunen zukünftig alle Verwaltungsleistungen in Deutschland über Verwaltungsportale auch digital anbieten. Dazu bedarf es für jeden Bürger eines allgemeingültigen digitalen Identifikationsmerkmals, das in der seit 2003 für jeden Einwohner vergebenen Steueridentifikationsnummer (§ 139b AO) gefunden worden ist⁹⁰. Um einer weiteren Rechtszersplitterung entgegenzuwirken, wäre es aber sinnvoll, die E-Government-Regeln – soweit möglich – in das VwVfG zu integrieren⁹¹. Dazu müsste aber der verengende Fokus des VwVfG auf den Erlass eines Verwaltungsaktes oder den Abschluss eines öffentlichen-rechtlichen Vertrages (s. § 9 VwVfG) wohl aufgegeben werden. Die Abgabenordnung jedenfalls beschränkt sich darauf nicht und kann daher als Mantelgesetz neuere Entwicklungen leichter aufnehmen.

VIII. Bruchstückhafte Kodifikation kooperativer Handlungsformen

1. Regelungszusammenhang von verbindlicher Auskunft/Zusage und Zusicherung

Die AO enthält an zwei unterschiedlichen Stellen Regelungen zu Vorabbindungen der Finanzbehörden. Das sog. Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5. 9. 2006⁹² hat in Gestalt von § 89 Abs. 2 AO die sog. *verbindliche Auskunft* eingeführt⁹³. Die verbindliche Auskunft soll dem Antragsteller einen *freiheitsschonenden Dispositionsschutz* durch Steuerplanungssicherheit gewähren⁹⁴. Die Steuergesetze enthalten eine Fülle unbestimmter Rechts- und Wertbegriffe, die konkretisierungsbedürftig sind. Da die Finanzbehörde eine Entscheidung aber erst ex post nach bereits getätigter Disposition trifft, trägt der Steuerpflichtige in seiner Rolle als Erst-Rechtsanwender einseitig das steuerliche Auslegungs- und Bewertungsrisiko. Umso unsicherer dabei die Rechtslage ist, desto drängender stellt sich das Bedürfnis nach wirksamen Steuerplanungsschutz. Kann das Gesetz das Ergebnis nicht hinreichend determinieren, bedarf es zum Schutz der Freiheitsgrundrechte der betroffenen Steuerpflichtigen Absicherungen durch ihre frühzeitige Einbeziehung

⁸⁹ BGBl. I 2017, S. 3122 (3138).

⁹⁰ Eingeführt durch Art. 8 des Steueränderungsgesetzes 2003 v. 15. 12. 2003, BGBl. I 2003, 2645 (2666).

⁹¹ Siegel, DVBl. 2020, S. 552 (557 f.); zur Kodifikation im VwVfG s. a. Guckelberger, Öffentliche Verwaltung im Zeitalter der Digitalisierung, 2019, Rz. 703 ff.

⁹² BGBl. I 2006, S. 2098 (2106).

⁹³ Bereits zuvor war die Zulässigkeit der Erteilung selbstbindender Auskünfte durch die Finanzbehörden richterrechtlich unter Anwendung des Grundsatzes von *Treu und Glauben* anerkannt und die Ausübung des Ermessens durch Verwaltungsvorschriften näher bestimmt, s. zuletzt BMF v. 29. 12. 2003 – IV A 4 – S 0430–7/03, BStBl. I 2003, 742; dazu Seer, in: FS Korn, 2005, S. 707.

⁹⁴ Birk, in: FS Pöllath, 2008, S. 161 (164 ff.); Horst, Die verbindliche Auskunft nach § 89 AO, Diss., 2010, S. 14 ff.; F. Kirchhof, in: FS Spindler, 2011, 463 (469 f.); Seer, Steuerberater-Jahrbuch (StbJb.) 2012/2013, S. 557 (558 f.).

in das Verfahren und Erteilung einer verbindlichen Auskunft⁹⁵. Als *behördenseitige Selbstverpflichtung* kompensiert die verbindliche Auskunft das steuerrechtliche Defizit an Genehmigungstatbeständen, indem sie dem Steuerpflichtigen bereits im Zeitpunkt der Vornahme steuerlich relevanter Dispositionen Gewissheit über die spätere Behördenentscheidung (z. B. über den Inhalt des späteren Steuerbescheides) verschafft⁹⁶.

Die für den grundrechtlichen Dispositionsschutz wesentlichen normativen Entscheidungen zu *Form, Inhalt, Antragsvoraussetzungen* und *Reichweite der Bindungswirkung* der Auskunft regelt aber nicht etwa die AO selbst. Vielmehr überlässt dies § 89 Abs. 2 Satz 5 AO der weiteren Ausgestaltung durch eine Rechtsverordnung, die als *SteuerauskunftsVO*⁹⁷ am 8. 12. 2007 in Kraft getreten ist. Der parlamentarische Gesetzgeber hat damit seinen Gestaltungsauftrag auf „denkfaule“ Weise kurzerhand an die Exekutive delegiert⁹⁸, ohne dass es sich bei der Entscheidung über die Grundstruktur der „verbindlichen Auskunft“ um eine dem Wandel unterworfenen Detailfrage handeln würde⁹⁹. Eine von der zuständigen Finanzbehörde nach § 89 Abs. 2 AO erteilte Auskunft bindet gem. § 2 Abs. 1 StAusKV aus sich heraus als (begünstigender) Verwaltungsakt¹⁰⁰ einseitig die Finanzbehörde bei der späteren Verwaltungsentscheidung (z. B. beim Erlass eines Steuerbescheides), wenn der vom Antragsteller später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt¹⁰¹ nicht (oder nur unwesentlich) abweicht. Die verbindliche Auskunft verleiht dem Antragsteller einen *auf-schiebend bedingten Erfüllungsanspruch*¹⁰². Mit der Verwirklichung des Sachverhalts erstarkt der Erfüllungsanspruch zu einem das materielle Recht überlagernden *Rechtsgrund*¹⁰³ mit der Folge, dass ein dem Inhalt der verbindlichen Auskunft widersprechender (nachfolgender) Steuerbescheid zugleich rechtswidrig ist¹⁰⁴. Diese Wirkung tritt auch bei einer rechtswidrigen

⁹⁵ Zur freiheitsgrundrechtlichen Dimension s. Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., 1996, S. 310 f.; Hey (FN 25), S. 146 ff.

⁹⁶ Hey (FN 25), S. 695 f.

⁹⁷ StAusKV v. 30. 11. 2007, BGBl. I 2007, S. 2783.

⁹⁸ Etwas anderes gilt allerdings für die mit dem Jahressteuergesetz 2007 v. 13. 12. 2006, BGBl. I 2006, S. 2878 (2902) in § 89 Abs. 3–5 AO aufgenommene Gebührenregelung (mittlerweile auf Abs. 3–7 erweitert).

⁹⁹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rz. 21 (Februar 2018); ebenfalls krit. Birk, in: FS Pöllath, 2008, S. 161 (166).

¹⁰⁰ BFH v. 29. 2. 2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, S. 651 Rz. 10; BFH v. 16. 5. 2013 – V R 23/12, BStBl. II 2014, S. 325 Rz. 18 f.; BFH v. 12. 8. 2015 – IR 45/14, BFHE 251, S. 119 Rz. 10; ebenso Nr. 3.5.5 des Anwendungserlasses zu § 89 AO.

¹⁰¹ Ein ordnungsgemäßer Antrag setzt nach § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 StAusKV u. a. eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts voraus.

¹⁰² Horst (FN 94), S. 110, 130; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rz. 52 (Februar 2018).

¹⁰³ Seer (FN 95), 398 ff., 468 ff.

¹⁰⁴ Horst (FN 94), S. 131; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rz. 52 (Februar 2018).

verbindlichen Auskunft ein, wenn sie zugunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht (Umkehrschluss aus § 2 Abs. 1 Satz 2 StAusKv)¹⁰⁵.

Während der von der Finanzbehörde mit einer verbindlichen Auskunft versehene Sachverhalt noch nicht verwirklicht ist und erst in der Zukunft vom Antragsteller ggf. verwirklicht wird, beschäftigt sich die sog. *verbindliche Zusage* i. S. d. §§ 204–207 AO mit in der Vergangenheit (im Außenprüfungszeitraum) verwirklichten und von der Finanzverwaltung bereits geprüften Sachverhalten. Diese Sachverhalte müssen als *Dauersachverhalte* (Sachverhalte mit *Dauerwirkung* oder *Dauerwiederkehr*) über den geprüften Zeitraum hinauswirken und ein periodenübergreifendes Phänomen bilden¹⁰⁶. Die verbindliche Zusage schreibt dessen steuerrechtliche Behandlung als (begünstigender) Verwaltungsakt bei Darlegung eines Dispositionsinteresses durch den Antragsteller für die Zukunft fort. §§ 204–207 AO bezwecken, den Steuerpflichtigen vor der Unkalkulierbarkeit des grundsätzlich geltenden Prinzips der Abschnittsbesteuerung¹⁰⁷ mit überperiodischer Wirkung zu schützen. In Durchbrechung dieses Prinzips soll der von der Finanzbehörde bereits geprüfte Sachverhalt, wenn er in späteren Zeiträumen in seinen wesentlichen Elementen weiterhin oder erneut verwirklicht wird, nicht wiederholt vollumfänglich steuerrechtlich geprüft, sondern auf der Grundlage des von der Außenprüfung bereits für die Vergangenheit gefundenen Ergebnisses nach Maßgabe der erteilten Zusage behandelt werden¹⁰⁸.

Sowohl die verbindliche Auskunft als auch die verbindliche Zusage¹⁰⁹ enthalten eine einseitige Selbstverpflichtung der Behörde zu einem bestimmten zukünftigen Verhalten und sind daher verwaltungsrechtliche Zusagen¹¹⁰. Da das zugesagte Verhalten in einer bestimmten steuerrechtlichen Behandlung des steuerlich relevanten Sachverhalts in einem Verwaltungsakt (z. B. Steuerbescheid) gerichtet ist, handelt es sich um *Zusicherungen* i. S. d. § 38 VwVfG. Unter diese verwaltungsrechtliche Kategorie sind die beiden steuerrechtlichen Zusagen jedenfalls dann zu fassen, wenn es für die An-

¹⁰⁵ So auch BFH v. 17. 9. 2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, S. 37 Rz. 69; ebenso die Wertung des § 206 Abs. 2 AO für die verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung.

¹⁰⁶ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 204 AO Rz. 1, 18 (Februar 2018).

¹⁰⁷ BFH v. 16. 7. 1964 – V 92/61 S, BStBl. III 1964, S. 634 (635); BFH v. 19. 11. 1985 – VIII R 25/85, BStBl. II 1986, S. 520 (522); BFH v. 23. 8. 2017 – VI R 70/15, BStBl. II 2018, S. 174 Rz. 24 m. w. N.

¹⁰⁸ Aufgrund der von § 89 Abs. 2 AO abweichenden Funktion der §§ 204–207 AO wirkt die verbindliche Zusage auch auf außerhalb des Prüfungszeitraumes liegende, nachfolgende Zeiträume, die bereits abgeschlossen sind, s. *Wiss. Arbeitskreis Steuerrecht* des DWS-Instituts der Steuerberater, Reform der Außenprüfung aus der Perspektive des Mittelstandes, DWS-Schriftenreihe Nr. 47, 2021, S. 12 ff.

¹⁰⁹ Die gesetzliche Formulierung der „verbindlichen Zusage“ ist ein Pleonasmus, da der Zusage die Verbindlichkeit bereits immanent ist.

¹¹⁰ Dazu BVerwG v. 19. 1. 1967 – VI C 73.64, BVerwGE 26, S. 31 (36); BVerwG v. 19. 5. 1994 – 5 C 33.91, BVerwGE 96, S. 71 (74); Stelkens, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Aufl., 2018, § 38 Rz. 5; grundlegend Fiedler, Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht, Habil, 1977, S. 2 f., 101 ff.

wendung des § 38 Abs. 1 VwVfG auch ausreicht, dass sich die Zusage nur auf *Elemente* bezieht und nicht den gesamten Verwaltungsakt umfasst¹¹¹. Die Regelung des Allgemeinen Verwaltungsrechts erweist sich hier allerdings – ebenso wie die der Abgabenordnung – als bruchstückhaft. Wie jüngst Patrick Christian Otto nach einer tiefeschürfenden Analyse herausgearbeitet hat, wäre es an der Zeit, in einem Abschnitt des VwVfG die nahe beieinander liegenden Handlungsformen von verbindlicher Auskunft und Zusage, Zusicherung und Vorbescheid abzugrenzen und aufeinander abzustimmen¹¹². Der Vorbescheid ist bisher nur in unterschiedlichen Regelungsbereichen des Besonderen Verwaltungsrechts (z. B. im Baurecht der Länder¹¹³ oder im Immissionsschutzrecht¹¹⁴) geregelt worden. Er ließe sich aber in Erfüllung der Bereitstellungsfunktion des Allgemeinen Verwaltungsrechts in den allgemeinen Regelungszusammenhang einbetten¹¹⁵. Der Vorbescheid unterscheidet sich von einer Zusicherung dadurch, dass eine künftige Genehmigung nicht nur zugesagt, sondern über einen Teil der in der Genehmigung zu entscheidenden Fragen vorweg, gleichwohl aber schon bindend, entschieden wird¹¹⁶. Die inhaltliche Nähe von Vorbescheid, Zusicherung, Zusage und verbindlicher Auskunft ist aber evident¹¹⁷. In diesem Abschnitt der kooperativen Handlungsformen wäre schließlich auch die schlichte Auskunft (dazu de lege lata nur § 89 Abs. 1 Satz 2 AO, § 25 Abs. 1 Satz 2 VwVfG¹¹⁸), durch die noch keine konkrete Regelung erzeugt wird, unterzubringen. In diesem Zusammenhang ist ferner die Frage zu klären, ob eine dem § 42a VwVfG entsprechende Regelung nicht auch für die verbindliche Auskunft i. S. d. § 89 Abs. 2 AO eingeführt werden sollte. Der Gesetzgeber hat zwar in § 89 Abs. 2 Satz 4 AO mit Wirkung v. 1. 1. 2017 eine Regel-Entscheidungsfrist von sechs

¹¹¹ So aber etwa Stelkens, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Aufl., 2018, § 38 Rz. 15; wie hier dagegen Jochum, in: FS Fiedler, 2011, S. 793 (803).

¹¹² Otto, Die verbindliche Auskunft im allgemeinen Verwaltungsrecht, Diss., 2019, S. 354 ff.

¹¹³ s. dazu § 75 der Muster-Bauordnung (MBO).

¹¹⁴ s. § 9 BImSchG; dazu etwa Dietlein/Thiel, Die Verwaltung Bd. 38 (2005), S. 211 (213 ff.).

¹¹⁵ Otto (FN 112), S. 318 ff.; auch Burgi/Durner, Die Modernisierung des Verwaltungsverfahrens durch Stärkung des VwVfG, 2012, S. 22, 54, 94 fordern die Abkehr von einer zunehmenden Spezialisierung des Verfahrensrechts zugunsten einer stärkeren Verallgemeinerung und Zusammenführung der Verfahrensinstrumente; speziell zum Vorbescheid s. bereits Reichelt, Der Vorbescheid im Verwaltungsverfahren, Diss., 1989, S. 46 ff.

¹¹⁶ BVerwG v. 9. 12. 1983 – 4 C 44/80, BVerwGE 68, S. 241 (243); BVerwG v. 3. 2. 1984 – 4 C 39/82, BVerwGE 69, S. 1 (3); Ramsauer, in: Kopp/Ramsauer, VwVfG, 21. Aufl., 2021, § 38 Rz. 13.

¹¹⁷ Ausführlich Otto (FN 112), S. 84 ff., 223 ff., 294 ff., 323 ff.; im Überblick z. B. Hebele/Schäfer, Jura 2010, 881 ff.

¹¹⁸ Zur inhaltlichen Beschränkung dieser Auskunftspflicht auf die Rechte und Pflichten der Beteiligten im jeweiligen Verwaltungsverfahren s. Kallerhoff/Fellenberg, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Aufl., 2018, § 25 Rz. 51 m. w. N.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rz. 11 (Februar 2018).

Monaten für die verbindliche Auskunft statuiert¹¹⁹. Es fehlt aber an einer sanktionierenden Rechtsfolge, wenn die Finanzbehörde über den Auskunftsantrag innerhalb dieser Frist nicht entscheidet¹²⁰. Daher handelt es sich insoweit um einen Akt bloß *symbolischer* Gesetzgebung¹²¹. Dem könnte eine Anleihe an der Genehmigungsfiktion des § 42a VwVfG abhelfen.

2. Richterrechtliches Institut der sog. tatsächlichen Verständigung und öffentlich-rechtlicher Vertrag

Nach wie vor un geregelt ist die richterrechtlich aus den Grundsätzen von Treu und Glauben entwickelte, beiderseits bindende sog. tatsächliche Verständigung. Sie ist von der Rechtsprechung im Wege einer *verfahrensrechtlichen Rechtsfortbildung* extra legem zu einem eigenständigen Rechtsinstitut entwickelt worden¹²². Zwar ist die von einer alten Entscheidung des RFH¹²³ übernommene Terminologie schief. Gemeint ist nicht die Tatsache einer Verständigung, sondern die Verständigung über Tatsächliches. Die Praxis einschließlich der Finanzverwaltung hat sich allerdings daran gewöhnt und verwendet den Terminus als Abkürzung für eine mehrseitig-bindende Verständigung über einen in der Vergangenheit liegenden, steuerlich relevanten Sachverhalt. Die Rechtsprechung unterscheidet so zwischen unzulässigen Vereinbarungen über den Steueranspruch und zulässigen Vereinbarungen über die Sachbehandlung. Danach bindet eine tatsächliche Verständigung sowohl die Finanzbehörde als auch den Steuerpflichtigen unter den folgenden Voraussetzungen:¹²⁴ Die Verständigung darf keine Rechtsfragen, sondern nur Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung zum Gegenstand haben. Darunter versteht die Rechtsprechung insbesondere Fälle der Schätzung, Wertermittlung und zukunftsorientierten Prognose. Sie bejaht eine erschwerte Sachverhaltsermittlung dann, wenn sich einzelne Sachverhalte nur mit einem nicht mehr vertretbaren Arbeits- oder Zeitaufwand ermitteln lassen. Die Verständigung darf dabei zu keinem offensichtlich unzutreffen-

¹¹⁹ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, S. 1679 (1684).

¹²⁰ Mit der Regelung sollte keine gesetzliche Regelungswirkung bei erfolglosem Fristablauf verbunden sein, so ausdrücklich der Finanzausschuss des Bundestages, BT-Drucks. 18/8434, S. 109.

¹²¹ Krit. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO Rz. 45 (Februar 2018).

¹²² Grundlegend BFH v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, S. 354 (357f.); seitdem ständige Rspr., s. BFH v. 24.1.2002 – III R 49/00, BStBl. II 2002, S. 408 (410); BFH v. 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, S. 121 (122f.); BFH v. 11.4.2017 – IX R 24/15, BStBl. II 2017, S. 1155 Rn. 15; BFH v. 12.6.2017 – III B 144/16, BStBl. II 2017, S. 1165 Rn. 18; zur Verwaltungspraxis s. BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, S. 831 (mit Änderung durch BMF v. 15.4.2019, BStBl. I 2019, S. 447).

¹²³ RFH v. 20.10.1925 – II A 453/25, RFHE 18, S. 92 (94f.).

¹²⁴ Seer, DStJG Bd. 38 (2015), S. 313 (316) – Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft 2014 („Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht“).

den Ergebnis führen; insoweit unterzieht die Rechtsprechung den Inhalt der Verständigung einer Evidenzprüfung.

Die scheinbar strikte Trennung zwischen (zulässigen) Verständigungen über den Sachverhalt und (unzulässigen) Verständigungen über Rechtsfragen hält der BFH jedoch in praktisch wichtigen Bereichen nicht durch. So akzeptiert er eine „tatsächliche“ Verständigung über die Angemessenheit einer Geschäftsführer-Gesamtvergütung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG: Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung) als beiderseits bindend¹²⁵. Er toleriert damit eine Verständigung über Rechtsfragen, wenn diese in einem so engen Zusammenhang mit Tatsachen stehen, dass sie sachgerechterweise nicht auseinandergerissen werden können¹²⁶. Dies trifft vor allem bei Ungewissheiten über die Bewertung, Schätzung und Angemessenheit von Leistungsbeziehungen zu. Unzulässig bleibt nach Auffassung des BFH aber weiterhin eine Verständigung über reine Rechtsfragen¹²⁷.

Ebensowenig wie das Rechtsinstitut selbst ist das Verhältnis der „tatsächlichen“ Verständigung zu dem nachfolgenden (regelmäßig ändernden) Steuerbescheid (oder anderen Verwaltungsakt) gesetzlich geregelt. Die Rechtsprechung entnimmt die Bindungswirkung der Verständigung dem Grundsatz von Treu und Glauben im Sinne eines „*venire contra factum proprium*“. Wenn sie eine die Bindung der Beteiligten auslösende Disposition bereits darin erkennt, dass die Beteiligten ihre unterschiedlichen Ausgangspositionen aufgeben und einvernehmlich auf weitere Ermittlungen bezüglich des Sachverhalts insoweit verzichten, folgert sie die Bindung in Wirklichkeit aus der Verständigung selbst. Diese aus sich heraus beide Seiten bindende „tatsächliche Verständigung“ bildet für den nachgelagerten Steuerverwaltungsakt – nicht anders als ein öffentlich-rechtlicher Vertrag¹²⁸ – einen *normkonkretisierenden Rechtsgrund*¹²⁹. Eine der Verständigung widersprechende Nichtbeachtung des Verständigungsinhalts führt zur Rechtswidrigkeit des nachgelagerten Steuerverwaltungsaktes¹³⁰. Wird umgekehrt der Verständigungsinhalt durch die Finanzbehörde darin vollin-

¹²⁵ BFH v. 13.8.1997 – I R 12/97, BFH/NV 1998, S. 498 (499); bestätigt in der nachfolgenden Judikatur: BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, S. 520 (524); BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, S. 742 (747); BFH v. 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, S. 121 (123); zuletzt BFH v. 31.1.2019 – VIII B 41/18, Rn. 5 (juris).

¹²⁶ Seer (FN 95), S. 209; Buciek, DStZ 1999, S. 389 (396f.): „mixed questions of law and fact“; Achatz, DStJG Bd. 27 (2004), S. 161 (171f.) – Jahrestagung der Steuerjuristischen Gesellschaft 2003 („Vertrauensschutz im Steuerrecht“); Englisch, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen, ifst-Schrift Nr. 417, 2004, S. 23 ff.; Krüger, DStZ 2015, S. 478 (483); s.a. BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, S. 831 Rn. 2.3.

¹²⁷ BFH v. 31.7.1996 – XI R 78/85, BStBl. II 1996, 625 (626); BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/00, BStBl. II 2001, 714 (716); BFH v. 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, 121 (122f.).

¹²⁸ Zu dessen Zulässigkeit im Steuerverfahren s. Seer (FN 95), S. 78 ff., 98 ff., 128 ff.; dem folgend Krüger, DStZ 2015, S. 478 (485f.); Schuster, DStZ 2018, S. 720 (724).

¹²⁹ Zur Rechtsgrundwirkung ausf. Seer (FN 95), S. 398 ff.

¹³⁰ BFH v. 14.6.2017 – I R 38/15, BStBl. II 2018, S. 2 Rn. 20.

haltlich umgesetzt, ist der Bescheid rechtmäßig. Den Steuerpflichtigen trifft insoweit ein *materieller Einwendungsausschluss*¹³¹.

Es ist überfällig, die in § 78 Nr. 3 AO (entspricht § 13 Abs. 1 Nr. 3 VwVfG) enthaltene Andeutung eines öffentlich-rechtlichen Vertrages im Steuerrecht gesetzlich zu konkretisieren. Die sog. tatsächliche Verständigung ist ein Instrument der Streitschlichtung und -vermeidung und aufgrund der Fortbildung zu einem Rechtsinstitut durch Rechtsprechung und Verwaltungspraxis längst kodifizierungsreif¹³². Dabei macht es Sinn, an dem im Verwaltungsrecht in §§ 54–62 VwVfG geregelten öffentlich-rechtlichen Vertrag anzuknüpfen und dessen Ausprägung als *Vergleichsvertrag* (§ 55 VwVfG) zum Vorbild zu nehmen. § 55 VwVfG hat die vom BFH vorgenommene Trennung zwischen Tatsachen- und Rechtsunsicherheit überwunden und lässt eine bei verständiger Würdigung des Sachverhalts *oder* der Rechtslage bestehende Ungewissheit genügen. § 55 VwVfG trägt dem Gesichtspunkt richtigerweise Rechnung, dass aus der Ex ante-Perspektive der Verwaltung als Erstentscheiderin sowohl die Sachverhalts- als auch die Rechtslage unklar sein kann, so dass unterschiedliche Rechtsanwendungen ex ante möglich und „richtig“ sein können¹³³. Überflüssig und ggf. sogar missverständlich erscheint es aber, ein „gegenseitiges Nachgeben“ im Sinne des § 779 Abs. 1 BGB zu verlangen. Die Wendung suggeriert eine der gesetzesdirigierten Verwaltung nicht zustehende „Vertragsfreiheit“. Vielmehr sollte eine beide Seiten bindende Verständigung auch über Rechtsfragen zulässig sein, wenn deren Inhalt innerhalb des durch die ex ante (objektivierte) Ungewissheit vorgegebenen Rahmens rechtlich vertretbarer Lösungen verbleibt¹³⁴.

Schließlich ermöglicht die Anknüpfung an das Institut des öffentlich-rechtlichen Vertrages auch eine für das Besteuerungsverfahren sinnhafte Weiterentwicklung durch Verzahnung von (bisher als einseitig-verwaltungsbindend gedachter) Zusage und zweiseitig-bindender Verständigung¹³⁵. Aufgrund dieser beiderseitigen Verbindlichkeit stößt die sog. tatsächliche Verständigung bei den Finanzbehörden auf ein deutlich gesteigertes Interesse. Dementsprechend wird es in der Rechtsprechung der Finanzgerichte befürwortet, dass sich die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung bei Dauersachverhalten (z. B. der Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern, Angemessenheits-, Aufteilungsmaßstäben) nicht auf den bereits verwirklichten Veranlagungszeitraum beschränken muss, sondern auch nachfolgende Veranlagungszeiträume mitumfassen kann, solange gleich

¹³¹ Seer (FN 95), S. 286 f.; so ausdrücklich übernommen v. FG Nürnberg v. 23. 6. 2009 – 2 K 793/2008, juris, Rn. 29 (rkr.); FG Düsseldorf v. 17. 3. 2010 – 15 K 4737/07 F, EFG 2010, S. 1090 (1091); s. a. Krüger, DStZ 2015, S. 478 (481).

¹³² s. bereits Seer (FN 95), S. 317 ff.

¹³³ Seer (FN 95), S. 210 ff. zur Vereinbarkeit mit dem Gesetzmäßigkeitsprinzip.

¹³⁴ Seer (FN 95), S. 214 f.

¹³⁵ So auch der Vorschlag des Wiss. Arbeitskreises *Steuerrecht* (FN 108), S. 14 ff.

bleibende Umstände vorliegen¹³⁶. Zudem besitzt auch die Finanzbehörde ein aus Gründen der Verwaltungsökonomie und Rechtssicherheit legitimes Interesse daran, dass ein zukünftiger Streit über die rechtliche Behandlung von Dauersachverhalten möglichst ausgeschlossen wird¹³⁷.

IX. Schlussbemerkungen

Es lassen sich noch weitere Bereiche anführen, in denen das Steuerrecht Anschauungsmaterial für das Allgemeine Verwaltungsrecht geben kann. Die Entwicklungen zu einem *europäischen Steuerverwaltungsraum* sind auf der Grundlage der innerhalb von 10 Jahren durch sechs Änderungen der Amtshilferichtlinie¹³⁸ und der Beitreibungsrichtlinie¹³⁹ weiter fortgeschritten. Das *außergerichtliche Einspruchsverfahren* ist als ein verlängertes Verwaltungsverfahren nach wie vor – zu Recht – in der AO geregelt¹⁴⁰ und wird dort anders als das Widerspruchsverfahren der VwGO nicht primär aus der Perspektive eines Vorverfahrens des gerichtlichen Rechtsschutzes gesehen. Dies soll aus Platzgründen hier aber nicht weiter vertieft werden. Zusammengefasst gelange ich zu folgenden Ergebnissen:

1. Die Abgabenordnung ist kein bloßes Verwaltungsverfahrensgesetz, sondern enthält darüber hinaus – neben weiteren Regelungsgegenständen wie die Verwaltungsvollstreckung und das Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeitenrecht – ein allgemeines Steuerschuldrecht. Im Allgemeinen Verwaltungsrecht fehlt es an einem allgemeinen öffentlichen Geld-Schuldrecht, das durch Institutionenbildung einen Rechtsrahmen für Geldleistungsansprüche geben könnte.

2. Anders als im VwVfG beschränken sich die verfahrensrechtlichen Regelungen der Abgabenordnung nicht auf Verfahren zum Erlass von Ver-

¹³⁶ FG Saarland v. 4. 2. 1998 – 1 K 184/95, EFG 1998, S. 686; FG Baden-Württemberg v. 21. 6. 2006 – 7 K 228/02, EFG 2006, S. 1809 (1812) – dagegen aber BFH v. 13. 2. 2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, S. 414 (418) als Revisionsinstanz mit dem Argument, dass die Grenzen zwischen tatsächlicher Verständigung und verbindlicher Zusage i. S. des § 204 AO verschwommen; wie hier BMF v. 30. 7. 2008, BStBl. I 2008, S. 831 Rz. 4. 2.

¹³⁷ *Englisch* (FN 126), Ifst-Schrift Nr. 417, 2004, S. 29; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 118 AO Rz. 14 (August 2021).

¹³⁸ RL 2011/16/EU v. 15. 2. 2011, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1 (Directive on Administrative Cooperation – DAC) mit weiteren Änderungen DAC 2–7, zuletzt RL 2021/514 v. 22. 3. 2021, ABl. EU 2021 Nr. L 104, 1 (DAC 7: Ermöglichung sog. Joint Audits = grenzüberschreitende gemeinsame Betriebsprüfungen).

¹³⁹ RL 2010/24/EU v. 16. 3. 2010, ABl. EU 2010 Nr. L 84, 1.

¹⁴⁰ Ausweislich der Einspruchsstatistik des BMF gingen im Jahr 2020 ca. 3,3 Mio. Einsprüche in den Finanzämtern ein. Demgegenüber stehen nur ca. 40.000 Klagen vor den Finanzgerichten, s. Geschäftsbericht der Finanzgerichte in der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 2016–2018, EFG 2019, S. 1493 (1496). Aufgrund der dadurch belegten hohen Filterwirkung des Einspruchsverfahrens liegt ihr Schwerpunkt in der Funktion eines „verlängerten Verwaltungsverfahrens“.

waltungsakten oder zum Abschluss von öffentlich-rechtlichen Verträgen. Würde das VwVfG diese Eingrenzung aufgeben, könnten das schlichthoheitliche und verwaltungsinterne Handeln (auch das sog. E-Government) in das allgemeine Verwaltungsverfahren integriert werden.

3. Die verfahrensrechtlichen Regelungen der AO richten naturgemäß ihren Schwerpunkt auf Geldverwaltungsakte. Dagegen schweigt das VwVfG weitgehend zu Geldverwaltungsakten, obwohl diese im Allgemeinen Verwaltungsrecht selbstredend vorkommen. Die Regelungen der §§ 48, 49 VwVfG über Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten passen nur eingeschränkt auf Geldverwaltungsakte. Es macht Sinn, diese in einem eigenen Abschnitt ausdrücklich zu regeln. Dabei könnten Anleihen zum Recht der Steuerfestsetzung (§§ 155 ff. AO) genommen werden.

4. Als Anschauungsobjekte zur Ausbildung des im Allgemeinen Verwaltungsrecht ebenfalls nach wie vor nicht geregelten vorläufigen Verwaltungsakts können der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehende sowie der vorläufige (§ 165 AO) Steuerbescheid dienen. Sie enthalten Nebenbestimmungen, die auf gebundene Verwaltungsakte anwendbar sind und über die auflösende Bedingung (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 VwVfG) und den Widerrufsvorbehalt (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 VwVfG) hinausgehen.

5. Die AO bietet in Gestalt des sog. Grundlagenbescheides (s. § 171 Abs. 10 AO) eine Rechtsform, die gestufte Verwaltungsentscheidungs- und -erkennnisprozesse sachgerecht zu rationalisieren hilft. Das mit dem Grundlagenbescheid verbundene Rechtsfolgenarsenal (§§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 182 Abs. 1, 351 Abs. 2 AO: Bindungswirkung und Anpassungspflicht für Folgebescheide, Präklusionswirkungen) könnten auch in anderen Bereichen des Verwaltungsrechts genutzt werden.

6. Als Handlungsform einer kontrollierten Selbstregulierung dient die Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 Satz 3 AO). Sie verbindet Steuererklärungen mit den Rechtsfolgen eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheides (§§ 167, 168 AO) und dient insbesondere der zügigen Abwicklung von Vorauszahlungen (aber auch von Erstattungen/Vergütungen) in Massenfällen. Da sich die Geldleistungsbeziehungen zum Staat nicht auf die Festsetzung und Erhebung von Steuern beschränken, könnte die besondere Handlungsform der Anmeldung als neues Element des Rechtsformarsenals zur Bewältigung von Massenfällen Eingang in das Allgemeine Verwaltungsrecht finden.

7. Zwar ist der im Zuge des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in § 155 Abs. 4 AO geschaffene vollautomatisierte Verwaltungsakt auch parallel in § 35a VwVfG übernommen worden. Jedoch weist die dort abweichend von § 155 Abs. 4 AO getroffene Unterscheidung zwischen gebundenen Verwaltungsakten und Ermessensverwaltungsakten/Verwaltungsakten mit Beurteilungsspielraum in die falsche Richtung.

8. Anders als § 35a VwVfG bittet die AO den vollautomatisierten Verwaltungsakt in ein darauf abgestimmtes Regelungsumfeld (§ 155 Abs. 4 AO

i. V. m. §§ 88 Abs. 5, 150 Abs. 7 AO) ein: Er findet dort Anwendung, wo keine oder allenfalls wenige Konkretisierungsspielräume für die Behörde bestehen. Darüber hinaus ist er tauglich, wenn die Behördenentscheidung auf Angaben der Beteiligten und Dritter beruhen, diese einer späteren Überprüfung vorbehalten sein sollen oder/und spezielle Risikomanagementsysteme deren maschinelle Prüfung ermöglichen. Es muss aber gewährleistet sein, dass der Betroffene die vom gesetzlich unterstellten Regeltypus abweichende Individualität seines Falles vortragen und prüfen lassen kann. Zudem sind die Risikomanagementsysteme anhand der Zufallsprüfungen und sonstigen Erkenntnisse im Sinne selbstlernender Systeme (s. § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO) fortzuentwickeln.

9. Die AO enthält anders als § 26 VwVfG nicht bloß Mitwirkungsobliegenheiten, sondern echte Mitwirkungspflichten der Beteiligten, die im Einzelnen ausgestaltet worden sind. Die speziellen Mitwirkungspflichten können das Stadium vor Eröffnung eines Verwaltungsverfahrens (z. B. als Buchführungs-, Aufzeichnungs-, Anzeige- und Erklärungspflichten) als auch in einem laufenden Verwaltungsverfahren (z. B. als Auskunfts- und Vorlageverlangen) betreffen. Sie werden auch auf bestimmte Dritte erweitert, die ggf. Auskünfte zu machen, Daten (sog. E-Daten) und Urkunden zu übermitteln haben. Mit dem Blick auf die Erfahrungen der Besteuerungsverfahren wäre zu prüfen, ob im Allgemeinen Verwaltungsrecht das Konzept der bloßen Mitwirkungsobliegenheit durch konkret definierbare Mitwirkungspflichten erweitert werden sollte.

10. Der Erfolg der Einführung des sog. E-Governments im Besteuerungsverfahren (s. ELSTER-Online) beruht auf einem Bündel von Maßnahmen, die zumindest als Anschauungsbeispiele für andere Bereiche des Verwaltungsrechts dienen können. Zentrale Bedeutung besitzen die in 2003 eingeführte bundeseinheitliche Steuer-Identifikationsnummer sowie die Software-Entwicklung und Schnittstellen-Vernetzung auf der Grundlage des 2007 gestarteten sog. KONSENS-Projektes, das 2017 in einem eigenen Bundesgesetz (KONSENS-Gesetz) seine heutige Regelung gefunden hat und länderübergreifende Digitalkompetenzen definiert. Das E-Government wird in der AO gestützt durch elektronische Mitwirkungspflichten der Beteiligten und Dritter sowie als Intermediäre der Angehörigen der steuerberatenden Berufe und ihrer Selbstverwaltungsorganisationen (einschl. der DATEV als genossenschaftliches Unternehmen der Steuerberater). Es befindet sich derzeit an der Schwelle zu einem echten digitalen Dialog zwischen Finanzbehörden einerseits und den Steuerpflichtigen sowie der sie vertretenden Angehörigen der steuerberatenden Berufe andererseits.

11. Die Rechtsformen kooperativen Verwaltungshandelns sollten in einem eigenen Abschnitt der Verfahrensordnungen zusammengefasst und aufeinander abgestimmt werden. Für das Steuerverfahren sind das die sog. verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO), die sog. Vorabverständigungszusage (§ 89a AO), die sog. verbindliche Zusage (§§ 204–207 AO) sowie die bisher nur richterrechtlich geprägte sog. tatsächliche Verständigung. Dabei sollten auch

informale Verwaltungshandlungen wie schlichte Auskünfte und Absprachen behandelt werden.

12. Auch wenn der öffentlich-rechtliche Vertrag als kooperative Handlungsform in §§ 54–62 VwVfG eine Kodifizierung gefunden hat, bleibt auch im Allgemeinen Verwaltungsrecht ein Handlungsbedarf, der die verbindliche Auskunft, die allgemeine Zusage, die Zusicherung (§ 38 VwVfG) und den nur in spezifischen Bereichen des Besonderen Verwaltungsrechts geltenden sog. Vorbescheid betrifft.

Abstract

The article is the written version of a lecture for the forum of the discussion group “Administrative Law” given at the 80th Congress of the German Constitutional Law Teachers’ Association, October 2021, in Mannheim. The author ascribes tax law (and even social law) a pilot function for designing a public monetary law, both in a substantial and in a procedural sense. A legal framework of public monetary law is missing from general administrative law, which at best recognizes specific instruments of administrative acts for monetary public claims. General administrative law must be suitable for mass cases too. Against this, the general tax law has created for this purpose a specific tax return (“tax application”) which makes self-assessment subject to later verification/control by a public administrative act. This tool has become part of a public E-Government based on the platform “ELSTER online” (Electronic Tax Declaration online), which has been inter-administratively designed by the Länder (States) and monitored by the Bund (Federal) as a result of an cooperative federalism. The E-Tax-Government is embedded in a legal environment of compliance duties of citizens and other legal entities under additional use of public IT-risk management systems regarding the law and equality of taxation. The author recognizes the need to establish cooperative forms of action in the Abgabenordnung (General Tax Code), and to adapt specific legal institutions of the general administrative law, such as the public (administrative) law contract, self-binding administrative assurance, ruling and binding administrative information. Conversely, it would be preferable if the general administrative law would rule these action forms even in delimitation to preliminary decisions.