

BDFR, Warendorfer Str. 70, 48145 Münster

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn Ministerialdirektor  
Michael Sell  
Leiter der Steuerabteilung  
Wilhelmstraße 97  
11017 Berlin

Warendorfer Str. 70  
48145 Münster  
Telefon 02 51 / 3 78 41 29  
Mobil 0178/1854268  
Telefax 02 51 / 3 78 41 00  
E-Mail [info@bdf.de](mailto:info@bdf.de)  
[Ingo.Lutter@fq-muenster.nrw.de](mailto:Ingo.Lutter@fq-muenster.nrw.de)  
[ingolutter@freenet.de](mailto:ingolutter@freenet.de)  
Internet <http://www.bdf.de>

**Der Vorsitzende**

23. September 2015

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**

Sehr geehrter Herr Sell,

für die Gelegenheit zur Äußerung zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 27.08.2015 bedanke ich mich und übersende die gemeinsame Stellungnahme des Bundes Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter und des Deutschen Richterbundes.

Sehr gerne stehe ich im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens, auch im Wege persönlicher Gespräche, zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Ingo Lutter

**Bund Deutscher Finanzrichterinnen  
und Finanzrichter**

Warendorfer Straße 70  
48145 Münster

Tel. 0251/37840  
Fax. 0251/3784100  
[info@bdf.de](mailto:info@bdf.de)

**Verfasser der Stellungnahme:**

Ingo Lutter  
Richter am Finanzgericht  
Vorstandsvorsitzender des BDFR

Elisabeth Kreth  
Richterin am Finanzgericht  
Mitglied des Präsidiums des DRB

**Gemeinsame Stellungnahme**

**des Deutschen Richterbundes und des Bundes Deutscher  
Finanzrichterinnen und Finanzrichter**

**zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des  
Besteuerungsverfahrens vom 27.08.2015**

**A. Tenor der Stellungnahme**

Der Deutsche Richterbund und der Bund der Deutschen Finanzrichterinnen und Finanzrichter begrüßen das Bestreben, das Besteuerungsverfahren an die Herausforderungen durch die zunehmende Digitalisierung, Internationalisierung und durch die demografische Entwicklung anzupassen. Es besteht auch Verständnis dafür, dass angesichts der im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zu berücksichtigenden Datenquellen und zu verarbeitenden Datenmengen eine

automationsgestützte Bearbeitung erforderlich ist. Jedoch darf der Automation allein eine dienende Funktion zukommen. Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung müssen unbedingt gewährleistet bleiben. Die verfassungsrechtlichen Prinzipien der Gewaltenteilung, des Grundsatzes der Gewährung rechtlichen Gehörs und das Recht auf einen effektiven Rechtsschutz dürfen nicht eingeschränkt werden. Bei der zunehmenden elektronischen Kommunikation der Finanzverwaltung mit dem Steuerpflichtigen bzw. seinem Berater muss das Steuergeheimnis (§ 30 AO) gewahrt bleiben. Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens darf nicht einseitig zu Lasten der Steuerpflichtigen und ihrer Berater durch die Zuweisung weitreichender Aufgaben und die Verlagerung von Risiken erfolgen. Unabdingbare Voraussetzung für die Etablierung und für die Akzeptanz eines „modernen“ Besteuerungsverfahrens ist eine ausgewogene Lasten- und Risikoverteilung zwischen allen am Verfahren Beteiligten. Diesen Anforderungen wird der vorliegende Referentenentwurf nicht immer gerecht.

Im Referentenentwurf werden an einigen Stellen die Grundprinzipien des steuerlichen Verfahrensrechts beeinträchtigt und damit die grundlegenden rechtsstaatlichen Anforderungen an einen ordnungsgemäßen Vollzug der Steuergesetze nicht immer gewahrt.

Insbesondere die vorgeschlagenen Änderungen des § 88 AO -einer der Kernpunkte der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens- werden äußerst kritisch gesehen. Das Abstellen auf die Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns, die Abkehr der Einzelfallprüfung durch geheim zu haltende fallgruppenspezifische Weisungen sowie die ausschließliche automationsgestützte Bearbeitung im Zusammenhang mit dem Einsatz von Risikomanagementsystemen, deren Einzelheiten nicht veröffentlicht werden dürfen, führt zu einer zu weitgehenden Verlagerung der Aufgaben und Befugnisse

der Legislative auf die Exekutive. Durch die angeordnete Geheimhaltung der verwaltungsinternen Weisungen und der Einzelheiten der Risikomanagementsysteme wird das Verwaltungshandeln darüber hinaus für die Legislative und Judikative weitgehend unkontrollierbar, so dass nicht mehr umfassend gewährleistet ist, dass die Steuerfestsetzung den verfassungsrechtlichen Anforderungen an einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug gerecht wird.

Positiv wird die vorgesehene Änderungsmöglichkeit bei Rechen- und Schreibfehlern des Steuerpflichtigen bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung, die Neuregelung der Steuererklärungsfristen sowie weitere, der Rechtsklarheit und Verfahrensvereinfachung dienende Gesetzesänderungen gesehen.

## **B. Zum Referentenentwurf im Einzelnen**

### **Zu § 29a Satz 1 AO-E**

Es wird angeregt, die Schriftlichkeit der Anordnung im Gesetz vorzusehen. Im Rahmen der Dokumentation der Ermessensausübung wären dann auch Anlass bzw. Grund der Anordnung sowie der sachliche und zeitliche Umfang der Unterstützung festzuhalten. Der bloße Hinweis auf eine erforderliche Dokumentation der Anordnung in der Gesetzesbegründung genügt nicht, um die Art und Weise der Anordnung für Dritte nachvollziehbar zu machen.

### **Zu § 85 Satz 1 AO-E**

Die in § 85 Satz 1 AO-E vorgesehene Ergänzung, dass der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch bei der zwangsweisen

Durchsetzung von fälligen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis gilt, wird begrüßt.

### **Zu § 87a AO-E**

Die Einführung des § 87a Abs. 1 Satz 4 AO-E sollte überdacht werden.

Zwar dient die geplante Einführung der Rechtsgrundlage für den unverschlüsselten Versand von Benachrichtigungen über die Bereitstellung von Daten zum Abruf oder über den Zugang elektronisch an die Finanzbehörden übermittelter Daten der Verfahrensvereinfachung. Die Befreiung der Finanzbehörden in § 87a Abs. 1 Satz 4 AO-E hinsichtlich der dort angeführten elektronischen Benachrichtigungen von dem Verschlüsselungsgebot gem. § 87a Abs. 1 Satz 3 AO erscheint mit Blick auf das Steuergeheimnis (§ 30 AO) allerdings problematisch. Dies gilt insbesondere bezüglich der Mitteilung der Bereitstellung von Daten, soweit es sich nicht um Verwaltungsakte im Sinne des § 122 Abs. 2b AO-E handelt. Nach § 122 Abs. 2b AO-E sollen künftig Verwaltungsakte mit Zustimmung des Steuerpflichtigen elektronisch bekannt gegeben werden, indem sie dem Steuerpflichtigen oder einem von ihm benannten Dritten über ELSTER zum Datenabruf durch Datenfernübertragung bereitgestellt werden, wenn sich die abrufberechtigte Person entsprechend authentifiziert. Die zum Abruf berechtigte Person soll dabei mittels E-Mail über die Bereitstellung der Daten informiert werden. § 87a Abs. 1 Satz 4 AO-E befreit die Finanzbehörden, diese E-Mail mit einem geeigneten Verfahren zu verschlüsseln. Bei der insofern erforderlichen Zustimmung im Sinne des § 122 Abs. 2b AO-E sollte sichergestellt werden, dass es sich dabei auch um eine Zustimmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO handelt und dass sich der Betroffene dessen bewusst ist.

Soweit § 87a Abs. 1 Satz 4 AO-E über den Regelungsbereich des § 122 Abs. 2b AO-E hinaus Anwendung findet und insofern keine Zustimmung des

Steuerpflichtigen notwendig ist, droht bei der beabsichtigten Vorgehensweise eine Verletzung des Steuergeheimnisses (§ 30 AO). Der Schutzbereich des Steuergeheimnisses gem. § 30 AO ist sehr weit gefasst. Unter den Schutz des Steuergeheimnisses fallen beispielsweise auch das Verwaltungsverfahren an sich, die Art der Beteiligung am Verwaltungsverfahren sowie die Information, ob und bei welcher Finanzbehörde ein Steuerpflichtiger geführt wird. Der Begründung des Referentenentwurfs, dass elektronische Benachrichtigungen im Sinne des § 81a Abs. 1 Satz 4 AO-E keine besonders schützenswerten Daten beinhalten und insbesondere keine Rückschlüsse auf die steuerlichen Verhältnisse des Empfängers der Benachrichtigung zulassen, kann daher nicht gefolgt werden.

#### **Zu § 88 Abs. 2 AO-E**

Die weitreichende Änderung und Einschränkung des allgemeinen Untersuchungsgrundsatzes in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E erscheinen unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten sehr bedenklich. Die Berücksichtigung allgemeiner Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte als tatbestandlich zulässige Einschränkungen des allgemeinen Untersuchungsgrundsatzes wird abgelehnt.

Der nach geltendem Recht in § 88 Abs. 1 u. 2 AO normierte Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die Finanzbehörde, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln, wobei sie die Art und den Umfang der Ermittlungen bestimmt und sich der Umfang der Pflichten nach den Umständen des Einzelfalles richtet. Der Finanzbehörde wird ein Ermittlungsspielraum eingeräumt, der Art und Umfang der Sachaufklärung erfasst und in dem im Einzelfall durchaus auch allgemeine Erfahrungen und Zweckmäßigkeitserwägungen unter dem Gesichtspunkt des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes berücksichtigt werden können. So muss die Finanzverwaltung den Sachverhalt auch nach der bisherigen Rechtslage nicht auf alle möglichen Gestaltungen hin erforschen (vgl. AEAO zu §

88 Nr. 2). Allerdings muss sich die Finanzbehörde bei der konkreten Ausgestaltung ihres Ermittlungsspielraums davon leiten lassen, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 AO).

Nach unserer Auffassung ist es weder notwendig noch gerechtfertigt, die bisherigen Befugnisse der Finanzverwaltung auszuweiten und die bisherige Risikoverteilung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des Sachverhalts aufzugeben. Angesichts der bereits bestehenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen besteht kein Bedürfnis für die beabsichtigte Regelung in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E.

§ 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E geht weit über die -in der Praxis bewährte- aktuelle Gesetzeslage hinaus, indem allgemeine Erfahrungen der Finanzverwaltung sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte als tatbestandlich zulässige Faktoren bei der Bestimmung über Art und Umfang der Ermittlungen über den Einzelfall hinaus allgemeingültig normiert werden. Damit geht der Regelungsbereich des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E auch über § 88 Abs. 2 Satz 1 AO-E hinaus, der - entsprechend der aktuellen Rechtslage- bei der Bestimmung der Art und des Umfangs der Ermittlungen auf die Umstände des Einzelfalles abstellt. Die über den Einzelfall hinaus gehende allgemeine Formulierung in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E steht zwar gesetzssystematisch mit den Regelungen in § 88 Abs. 3 AO-E im Einklang und eröffnet insofern die Möglichkeit der dort geregelten gruppenspezifischen -also nicht einzelfallbezogenen- Ausgestaltungen des Untersuchungsgrundsatzes. Die weite Formulierung des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E entspricht allerdings nicht der Begründung des Referentenentwurfs. In dieser Begründung wird auf Seite 74 ausgeführt, dass § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E die Möglichkeit vorsehe, bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen im Einzelfall Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte berücksichtigen zu können. Der Gesetzestext (§ 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E) stellt

hingegen nicht auf den Einzelfall ab. Eine Klarstellung wäre insofern wünschenswert.

Die Gewährleistung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) wird durch § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E eingeschränkt. Durch das Abstellen auf die nicht näher definierten und auslegungsbedürftigen unbestimmten Rechtsbegriffe „allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden“ sowie „Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte“ würde der Gesetzgeber der Finanzverwaltung einen weitgehenden, rechtlich nur schwer überprüfbaren Handlungs- und Einschätzungsspielraum eröffnen, durch den der Grundsatz der Rechtmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unterlaufen werden kann.

Die Legislative bestimmt durch die materiellen Steuergesetze, welche Steuern unter welchen Tatbestandsvoraussetzungen festzusetzen zu erheben sind und verpflichtet die Finanzverwaltung als Teil der Exekutive gem. § 85 Abs. 1 AO die Erhebung und Festsetzung der Steuern nach Maßgabe der Gesetze vorzunehmen. Würde die Legislative in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E die Finanzverwaltung gleichzeitig allgemein, d.h. über den Einzelfall hinaus ermächtigen, ihre Sachverhaltsermittlungspflicht und damit die Beurteilung, ob steuerlich relevante Tatbestände erfüllt sind, anhand von allgemeinen Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten auszurichten, so überließe sie der Exekutive in rechtsstaatlich bedenklicher Weise einen wegen der Eingriffsqualität staatlichen Handelns allein durch die Legislative zu regelnden Bereich. Der dadurch entstehende weitreichende Entscheidungsspielraum wäre darüberhinaus durch die Judikative nur schwer überprüfbar, so dass die Gefahr besteht, dass die Steuern nicht nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festgesetzt und erhoben werden. Die Legislative würde durch den weiten, unbestimmten und kaum abgrenzbaren Regelungsbereich des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E ihre Aufgabe, zu bestimmen, welche Steuern entsprechend der materiellen Steuergesetze



gleichmäßig festzusetzen und zu erheben sind, weitgehend auf die Finanzverwaltung und damit auf die Exekutive übertragen.

§ 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E ist auch unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung sehr bedenklich. Wenn die Legislative allgemein gültige Steuergesetze verabschiedet und gleichzeitig die Exekutive ermächtigt, die Anwendung dieser Steuergesetze in alleiniger Zuständigkeit über den Einzelfall hinaus allgemein nach nicht näher definierten Wirtschaftlichkeits- Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten sowie nach allgemeinen Fallgruppen (so in § 88 Abs. 3 AO-E) auszugestalten, ohne dass diesbezüglich Grundlagen oder Einzelheiten bekannt gegeben werden müssen, so verstößt dies gegen Grundlagen unseres Rechtsstaates, insbesondere gegen die Gewaltenteilung. Es stellt sich die Frage, wie bei den vorgeschlagenen gesetzlichen Regelungen gewährleistet sein soll, dass die Steuern, so wie es die Legislative für alle Rechtsanwender vorgeschrieben hat, tatsächlich erhoben werden. Dies gilt umso mehr, als in § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E unbestimmte Rechtsbegriffe verwandt werden, insbesondere unklar bleibt, wann Erfahrungen „allgemein“ sein sollen und nach welchen Kriterien Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte zu gewichten sein und verallgemeinernd bei der Besteuerung einbezogen werden sollen. Rechtstaatlich sehr bedenklich wäre, den Begriff der Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte im Sinne des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E allgemein als Verhältnis von Ermittlungsaufwand zum steuerlichen (Mehr-)Ergebnis zu verstehen. Denn dem Untersuchungsgrundsatz ist nicht schon dann Genüge getan, wenn ein bestimmter Prozentsatz der gesetzlich entstandenen Steuern auch festgesetzt wird. Nach dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) muss das Risiko einer rechtswidrigen Steuerfestsetzung minimiert werden.

Darüber hinaus erschweren es die im Entwurf verwandten unbestimmten Rechtsbegriffe den Rechtsanwendern -sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch

auf Seiten der Steuerpflichtigen und ihrer Berater-, den Gesetzesbefehl zu erkennen und zu befolgen.

Schließlich wird darauf hingewiesen, dass auch die Finanzgerichte im finanzgerichtlichen Verfahren den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen haben (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Hierdurch wird die Verpflichtung der Finanzbehörde zur Ermittlung des Sachverhalts (§§ 88, 89 Abs. 1 AO) nicht berührt (§ 76 Abs. 4 FGO). Da die Beteiligten bei der Erforschung des Sachverhalts heranzuziehen sind (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) und für die Finanzgerichte -rechtsstaatlich zutreffend- keine Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes im Sinne des § 88 Abs. 2 AO-E gilt, erscheint es zweifelhaft, ob sich die Finanzverwaltung im finanzgerichtlichen Verfahren auf die Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes in § 88 Abs. 2 AO-E berufen kann. Insbesondere wird die Finanzverwaltung im finanzgerichtlichen Verfahren im Hinblick auf ihre Mitwirkungspflicht nicht mit Erfolg vorbringen können, den Sachverhalt z.B. aus Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten nicht bzw. nicht hinreichend aufgeklärt zu haben. Dieser Umstand kann im Einzelfall auch im Rahmen der Entscheidung über die Kostentragung im Finanzgerichtsprozess gem. § 137 Abs. Satz 1 FGO zum Nachteil der Finanzverwaltung eine Rolle spielen.

### **Zu § 88 Abs. 3 AO-E**

§ 88 Abs. 3 AO-E erweitert die -nach geltendem Recht- auf die Einzelfallentscheidung zugeschnittenen Regelungen des Untersuchungsgrundsatzes im Einklang mit der weiten Fassung des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E um eine Regelung über eine gruppenbezogene Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen. Die obersten Finanzbehörden der Länder sollen für bestimmte und bestimmbare Fallgruppen aufgrund allgemeiner Erfahrungen der Finanzbehörden und unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und

Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten Weisungen nicht nur zu organisatorischen Fragen, sondern auch über Art und Umfang der Ermittlungen und Verarbeitung von erhobenen und erhaltenen Daten erteilen können.

Die fallgruppenorientierte Ausgestaltung des Untersuchungsgrundsatzes in § 88 Abs. 3 AO-E konkretisiert und systematisiert die Abkehr von dem Grundsatz der Einzelfallbeurteilung und ist als Einschränkung des bislang geltenden Untersuchungsgrundsatzes deutlich abzulehnen. Insofern gelten die zu § 88 Abs. 2 AO-E geäußerten rechtsstaatlichen Bedenken in gleicher Weise für die gruppenbezogene Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen in § 88 Abs. 3 AO-E. Darüber hinaus ist die Regelung zur Nichtveröffentlichung der Weisungen (§ 88 Abs. 3 Satz 2 AO-E) aus verfassungsrechtlichen Gründen abzulehnen.

Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe („allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden“ und „Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte“), die völlige Unklarheit, nach welchen Merkmalen die Fallgruppen gebildet werden, und das in § 88 Abs. 3 Satz 3 AO-E normierte Veröffentlichungsverbot bezüglich der fallgruppenorientierten Weisungen eröffnet der Finanzverwaltung die weitreichende Möglichkeit, die Art und den Umfang der Steuerfestsetzung und Steuererhebung weitestgehend frei von Vorgaben der Legislative (anders als zum Beispiel von im Wege einer Rechtsverordnung erlassenen, näher bestimmten Ausführungsregelungen) und wegen der Veröffentlichungsverbote durch die Judikative nicht kontrollierbar zu bestimmen. Damit wäre in Zukunft nicht mehr in jedem Fall gewährleistet, dass bei der Besteuerung sowohl der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als auch der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gewaltenteilung gewahrt werden. Ein strukturelles Vollzugsdefizit kann zudem nicht ausgeschlossen werden.

Zu kritisieren ist zunächst, dass die Regelung in § 88 Abs. 3 Satz 2 AO-E sowie die diesbezügliche Gesetzesbegründung keine Abwägung zwischen Geheimhaltungsinteressen der Finanzverwaltung und dem Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen vorsehen, sondern dem Geheimhaltungsinteresse uneingeschränkt den Vorrang einräumen.

Aufgrund des Veröffentlichungsverbots gem. § 88 Abs. 3 Satz 3 AO-E besteht zudem die Gefahr einer Verletzung des Grundrechts auf effektiven Rechtsschutz gem. Art. 19 Abs. 4 GG. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass durch das in der Begründung des Referentenentwurfs erwähnte sogenannte „in camera“ Verfahren gem. § 86 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 FGO in jedem Fall ein effektiver Rechtsschutz gewährleistet wird. Wenn nämlich aufgrund des Veröffentlichungsverbots für die Rechtsanwender außerhalb der Finanzverwaltung bereits nicht ersichtlich ist, ob überhaupt bzw. für welche Fallgruppen Weisungen im Sinne des § 88 Abs. 3 AO-E erlassen wurden, so können sie gar nicht beurteilen, ob bzw. welche Weisungen im Einzelfall entscheidungserheblich sind bzw. sein könnten. Dementsprechend können Steuerpflichtige bzw. ihre Berater/Prozessvertreter im Einzelfall mangels Kenntnis faktisch gehindert sein, sich auf die Weisungen zu berufen, diese anzugreifen oder einen Antrag nach § 86 Abs. 3 Satz 1 FGO zu stellen. Ferner ist nicht sichergestellt, dass die Finanzgerichte in jedem unter § 88 Abs. 3 AO-E fallenden Sachverhalt erkennen können, ob bzw. dass entscheidungserhebliche Urkunden, elektronische Dokumente, Akten oder Auskünfte i.S.d. § 86 Abs. 2 FGO existieren, welche sie von der betreffenden Behörde zur Erfüllung ihrer Amtsermittlungspflicht (§ 76 FGO) anfordern haben.

Letztendlich soll die Finanzverwaltung durch die Änderungen in § 88 AO-E gesetzlich legitimiert werden, anhand abstrakter, weitgehend unkontrollierbarer Kriterien zu bestimmen, ob und in welchem Umfang sie die entstandenen Steuern festsetzt und erhebt. Dies ist unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten sehr bedenklich, zumal keine ausreichenden Kontrollmechanismen sowohl durch die Legislative als auch durch die Judikative vorgesehen sind. Wenn die Legislative allgemein gültige Steuergesetze verabschiedet und gleichzeitig die Exekutive ermächtigt, die Anwendung dieser Steuergesetze in alleiniger Zuständigkeit über den Einzelfall hinaus allgemein nach nicht näher definierten Wirtschaftlichkeits-Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten sowie nach allgemeinen Fallgruppen (so in § 88 Abs. 3 AO-E) auszugestalten, ohne dass diesbezüglich Grundlagen oder Einzelheiten bekannt gegeben werden müssen, so verstößt dies nach unserer Auffassung gegen elementare Grundlagen unseres Rechtsstaates, insbesondere gegen die Gewaltenteilung.

### **Zu § 88 Abs. 5 AO-E**

Die Einführung eines Risikomanagements durch § 88 Abs. 5 AO-E stellt einen Paradigmenwechsel hinsichtlich der Verpflichtung der Finanzbehörde zu einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung und –Erhebung dar. Die dem Gesetzgeber obliegende Aufgabe der Regelung des Besteuerungsverfahrens wird auf die Verwaltung übertragen und begegnet damit im Hinblick auf die Gewaltenteilung und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung rechtsstaatlichen Bedenken. An die Stelle des Grundsatzes der Einzelfallprüfung tritt eine automationsgestützte Risikobewertung, auf Grund derer die Notwendigkeit einer einzelfallbezogenen Bearbeitung des Steuerfalls ermittelt werden soll.

Vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Zielrichtung der Etablierung eines ressourcenschonenden Besteuerungsverfahrens ist das Bedürfnis für ein

Risikomanagement zwar grundsätzlich nachzuvollziehen. Allerdings liegt in einem solchen Verfahren eine Einschränkung des in §§ 85, 88 Abs. 1 AO verankerten Legalitätsprinzips, die nur in engen Grenzen zulässig ist. Diese Grenzen sind durch die Ausgestaltung des Risikomanagements in § 88 Abs. 5 AO-E überschritten. Zudem droht ein nicht gerechtfertigtes strukturelles Vollzugsdefizit.

Nur durch den Gesetzgeber kann entschieden werden, in welchem Umfang die Einzelfallprüfung zugunsten einer automationsgestützten Risikobewertung zurücktreten soll. Interne Entscheidungen der Finanzbehörde, die zudem geheim gehalten werden sollen, stellen keine ausreichende Rechtsgrundlage dar. Dieser Ansicht ist offensichtlich auch der Gesetzgeber, der im derzeitigen Gesetz in § 88 Abs. 3 AO eine Ermächtigung für eine Rechtsverordnung vorgesehen hat, wobei an dieser Stelle offen bleiben kann, ob die bisherige Ermächtigung den Voraussetzungen des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG entspricht.

§ 88 Abs. 5 AO-E verlässt den bisher vom Gesetzgeber in § 88 Abs. 3 AO beschrittenen Weg der Ermächtigung der Exekutive zum Erlass einer Rechtsverordnung und ermöglicht der Finanzverwaltung ohne konkrete inhaltliche Vorgaben und weitgehend unkontrollierbar die Einführung von Risikomanagementsystemen. Damit delegiert der Gesetzgeber seine Entscheidungshoheit über Art und Ausmaß der steuerlichen Ermittlungen und daran anknüpfend der Steuerfestsetzung und Erhebung in zu weitreichendem Umfang auf die Finanzverwaltung. Zudem müssen die Prüfparameter der Risikomanagementsysteme auf sachlich nachvollziehbaren und kontrollierbaren Auswahlkriterien beruhen, damit das Verfahren rechtstaatlichen Grundsätzen genügt. Auch hieran fehlt es im vorliegenden Referentenentwurf.

Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung des § 88 Abs. 5 AO ist darüber hinaus das Kriterium des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung zu kritisieren. Zu den rechtlichen Bedenken bezüglich der Wirtschaftlichkeit als unbestimmtem

Rechtsbegriff wird auf die Ausführungen zu § 88 Abs. 2 und Abs. 3 AO-E verwiesen. Darüber hinaus ist es in erhöhtem Maße bedenklich, dass § 88 Abs. 5 Satz 2 AO-E auf den „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung“ abstellt und als Sollvorschrift ausgestaltet ist, während in § 88 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 AO-E lediglich die Möglichkeit der Berücksichtigung von (allgemeinen) Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten eröffnet wird. Damit wird dem „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung“ ein nicht gerechtfertigter Stellenwert eingeräumt, der sich mit dem Zweck des Untersuchungsgrundsatzes, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, nicht vereinbaren lässt.

Soweit in § 88 Abs. 5 Satz 4 AO-E ein Verbot, Einzelheiten der Risikomanagementsysteme zu veröffentlichen, normiert, lässt sich das Bedürfnis der Finanzverwaltung auf Geheimhaltung zwar nachvollziehen. Es bestehen gleichwohl dieselben rechtstaatlichen Bedenken wie bereits zu § 88 Abs. 3 Satz 3 AO-E dargestellt.

Im Anwendungsbereich des § 88 Abs. 5 AO-E ist die Geheimhaltung darüber hinaus für den Fall zu kritisieren, dass in das Risikomanagementsystem nicht nur sachbezogene Faktoren einbezogen werden, wie z.B. die Art und Höhe der Einnahmen, Betriebsausgaben, Werbungskosten etc., sondern auch persönliche Faktoren des Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters. Sofern diese persönlichen Faktoren für die tatbestandliche Beurteilung eines Steuerfalles relevant sind oder relevant sein können, so müssen sie dem Steuerpflichtigen -jedenfalls auf dessen Antrag- bekannt gegeben werden. Denn es muss dem Steuerpflichtigen zur Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) möglich sein, hierzu Stellung zu nehmen und gegebenenfalls Einwendungen vorzubringen. Entgegen der Begründung des Referentenentwurfs dürfte das Recht des Steuerpflichtigen auf informationelle Selbstbestimmung berührt sein.

## **Zu § 88 Abs. 6 AO-E**

§ 88 Abs. 6 AO-E sieht eine Zweiteilung des Veranlagungsverfahrens vor. Neben der bisherigen kombinierten personellen/maschinellen Veranlagung soll unter Zuhilfenahme der Risikomanagementsysteme die vollautomationsgestützte Bearbeitung treten. Die maschinelle Bearbeitung soll nicht mehr nur als Hilfsmittel dienen, sondern ein vollständig eigenes Verfahren darstellen mit weitreichenden und derzeit noch nicht abschließend zu beurteilenden Folgen. Dieses Vorhaben wird kritisch gesehen, da so ohne zwingenden Grund weitgehend Verantwortung und Risiken von der Finanzverwaltung auf den Steuerpflichtigen verlagert werden. Vorzugswürdiger wäre eine weitere Integration der maschinellen Bearbeitung in das bestehende Verfahren.

Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung sind die Steuern so festzusetzen und zu erheben, wie sie entstanden sind. Mit der Einführung eines ausschließlich automationsgestützten Verfahrens (§ 88 Abs. 6 AO-E) in Verbindung mit der Einführung von Risikomanagementsystemen (§ 88 Abs. 5 AO-E) würde der Gesetzgeber bewusst in Kauf nehmen, dass hiervon in nicht unerheblichem Umfang und zudem weitgehend unkontrollierbar abgewichen wird. Zwar ist es auch bei einer personellen Bearbeitung naturgemäß nicht ausgeschlossen, dass Steuern im Einzelfall formell oder materiell unzutreffend festgesetzt und erhoben werden. Die umfassende Abkehr von einer personellen Bearbeitung hin zu einer vollautomatisierten Bearbeitung stellt allerdings eine andere Dimension dar.

In jedem Fall -auch in den Fällen der elektronischen Abgabe von Steuererklärungen- sollte der Steuerpflichtige eine personelle Bearbeitung wählen können.



## **Zu § 93c AO-E**

Nach § 93c Abs. 2 AO-E hat der zur Datenübermittlung verpflichtete Dritte bis zu sieben Jahre nach dem Ende des Besteuerungszeitraums Änderungen oder Berichtigungen der übersandten Daten vorzunehmen. Für verspätete Datenübermittlungen ist zwingend ein Verspätungsgeld zu erheben (§ 93c Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 AO-E). Außerdem haftet der übermittlungspflichtige Dritte für die entgangene Steuer (§ 93c Abs. 5 AO-E), unterliegt einer besonderen Außenprüfung (§ 203a AO-E) und wird einer Bußgeldvorschrift unterworfen (§ 383b AO-E).

Es trifft zu, dass die Datenübermittlungspflichten Dritter im Zuge der fortschreitenden Anpassung des Besteuerungsverfahrens an die moderne Kommunikation und im Hinblick auf die weiteren im Referentenentwurf beabsichtigten „Modernisierungen“ des Besteuerungsverfahrens sowie aufgrund der großen Anzahl Betroffener von besonderer Relevanz sind. Vor diesem Hintergrund ist das Interesse der Finanzverwaltung an einer effizienten und verlässlichen Datenübermittlung durch Dritte nachzuvollziehen. Allerdings erscheint das vorgeschlagene Sanktionssystem überhöht. Der Finanzverwaltung wird bezüglich des Verspätungsgeldes nicht einmal ein Ermessensspielraum eingeräumt. Die Frist von sieben Jahren zwingt die mitteilungspflichtigen Dritten, die übermittelten Daten lange Zeit auf Änderungen zu überwachen. Insgesamt werden den mitteilungspflichtigen Dritten erhebliche Aufgaben zugewiesen und einem harten Sanktionssystem unterworfen. Dies führt für die betroffenen Dritten zu einem erheblichen wirtschaftlichen Mehraufwand. Bedenkt man, dass so Aufgaben, die nach geltendem Recht regelmäßig der Finanzverwaltung im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes (§§ 85, 88 AO) obliegen, auf Dritte verlagert werden, so entsteht der Eindruck, dass die stärkere Orientierung des Verfahrens an Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten insofern einseitig auf Kosten der Bürger und

Unternehmen stattfinden soll. Die Leitlinie einer Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sollte aber generell eine gleichmäßige Lasten- und Kostenverteilung zwischen allen Beteiligten sein. Diesem Anspruch werden die Regelungen bezüglich der Datenübermittlung durch Dritte nicht gerecht. Dies gilt nicht zuletzt auch, weil die Datenübermittlung zwischen Finanzbehörden untereinander nicht dem Regelungsbereich des § 93c AO-E unterliegen soll (§ 93c Abs. 10 Nr. 3 AO-E).

Darüber hinaus ist bei der Datenübermittlung durch Dritte sicherzustellen, dass dem Steuerpflichtigen kein Nachteil entsteht, wenn der übermittlungspflichtige Dritte keine oder fehlerhafte Daten übermittelt. Der Steuerpflichtige muss in jedem Fall -unabhängig davon ob ein personelle oder maschinelle Bearbeitung vorgesehen ist- die Möglichkeit haben, sich darauf berufen zu können, dass die übermittelten Daten fehlerhaft sind. Auch hier greift der Amtsermittlungsgrundsatz, d.h. wenn die Daten des Dritten von den vom Steuerpflichtigen erklärten Daten abweichen, muss die Finanzverwaltung den Sachverhalt aufklären. Dabei gelten die allgemeinen Beweis- bzw. Feststellungslastregeln. Ebenso muss es dem Steuerpflichtigen möglich sein, der Finanzbehörde selbst steuerrelevante Daten mitzuteilen, auch wenn ein Dritter insofern mitteilungspflichtig ist (vgl. hierzu auch die Stellungnahme zu § 65 Abs. 3 u. Abs. 3a EStDV-E).

Diesen grundlegenden Anforderung werden die vorgesehenen Regelungen zur Datenübermittlung durch Dritte nicht gerecht. Es wird daher eine Überarbeitung dieser Regelungen mit dem Ziel angeregt, den Rechten der Steuerpflichtigen in den Fällen unterlassener oder fehlerhafter Datenübermittlungen Rechnung zu tragen.

### **Zu § 118a AO-E**

Die Einführung einer neuen Kategorie des Verwaltungsaktes in § 118a AO-E steht im Zusammenhang mit der durch § 88 Abs. 6 AO-E eröffneten Möglichkeit einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung und der damit verbundenen Zweiteilung des Verwaltungsverfahrens. Die Regelungen in § 118a AO-E sind insofern zwar folgerichtig, es gelten jedoch die zu § 88 Abs. 6 AO-E dargestellten rechtsstaatlichen Bedenken entsprechend.

### **Zu § 122 Abs. 2b AO-E**

Die in § 122 Abs. 2b AO-E geregelte Möglichkeit für eine elektronische Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch Mitteilung der Bereitstellung der Daten zum Abruf über ELSTER dient der Vermeidung von Medienbrüchen und kann als Serviceverbesserung angesehen werden. Der beabsichtigten Regelung ist daher grundsätzlich zuzustimmen, zumal sie nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen Anwendung finden kann. Zu bedenken ist jedoch, dass von nicht vertretenen Steuerpflichtigen nicht erwartet werden kann, dass sie über Monate und Jahre hinweg in kurzen zeitlichen Abständen ihre E-Mail-Postfächer in Bezug auf mögliche Mitteilungen des Finanzamtes überwachen. Insofern wäre zu Beginn eine Belehrung über die Konsequenzen geboten.

Bei der unabdingbaren Voraussetzung der Zustimmung des Steuerpflichtigen zu diesem Verfahren sollte auch sichergestellt werden, dass es sich um eine Zustimmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO handelt (vgl. Ausführungen zu § 87a Abs. 1 Satz 4 AO-E). Dies setzt in jedem Fall eine hinreichende Information des Steuerpflichtigen voraus. Darüber hinaus sollte die Zustimmung des Steuerpflichtigen nicht generell für alle Arten von Verwaltungsakten, alle Steuerarten und alle Veranlagungszeiträume gelten, sondern einzelfallbezogen.

Da die Bekanntgabefiktion in § 122 Abs. 2b Satz 3 AO-E der Vorschrift für den Versand herkömmlicher Verwaltungsakte (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) entspricht, ergeben sich insofern keine grundlegenden Bedenken. Zu begrüßen ist die in § 122 Abs. 2b Satz 5 AO-E geregelte Ausnahme zu § 87a Abs. 1 Satz 2 AO. Das Abstellen auf den Datenabruf stärkt die Rechtsposition des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Bedeutung des Zeitpunkts der Bekanntgabe für den Beginn von Rechtsbehelfs- und Antragsfristen und ist ein praxisnahes Kriterium, da sich der Zeitpunkt technisch darstellen lassen dürfte.

#### **Zu § 149 AO-E**

Die Neuregelung der Steuererklärungsfristen in § 149 AO-E wird begrüßt, da sie eine bürokratische Entlastung für die Finanzverwaltung und für die Steuerpflichtigen bewirkt (Fristverlängerungsanträge erübrigen sich) und klare sowie kalkulierbare Grundlagen für die Rechtsanwender schafft.

#### **Zur Aufhebung des § 150 Abs. 2 Satz 2 AO**

Die geplante Aufhebung des § 150 Abs. 2 Satz 2 AO bewirkt zwar eine Gleichstellung der schriftlichen Steuererklärung mit der elektronischen Übermittlung von Steuererklärungsdaten, bei der eine schriftliche Wahrheitsversicherung nicht gefordert wird. Entgegen der Begründung des Referentenentwurfs hat die Regelung in § 150 Abs. 2 Satz 2 AO allerdings sehr wohl eine eigenständige rechtliche Bedeutung, da die schriftliche Wahrheitsversicherung in der Praxis erheblichen Einfluss für die Beurteilung haben kann, ob eine vorsätzliche bzw. leichtfertige Steuerhinterziehung vorliegt. Auswirkungen können sich insofern auf die Anwendungsbereiche von § 71 AO, § 169 Abs. 2 Satz 2 AO, § 235 AO und § 370 AO ergeben.

Es wird angeregt, § 150 Abs. 2 Satz 2 AO nicht aufzuheben und die Einführung einer ähnlichen Versicherung bei der elektronischen Übermittlung von Steuererklärungsdaten zu erwägen.

### **Zu § 152 AO-E**

Die Regelungen in § 152 Abs. 2 bis 11 AO-E führen zu einer Verschärfung gegenüber der bisherigen Rechtslage. Ob ein Verspätungszuschlag festgesetzt wird, steht gem. § 152 Abs. 1 AO-E -wie bisher- zwar grundsätzlich im Ermessen der Finanzverwaltung. In den Fällen des § 152 Abs. 2 AO-E, wenn die Steuererklärung nicht innerhalb der Fristen des § 149 AO-E abgegeben werden, soll jedoch künftig zwingend ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. § 152 Abs. 3 bis 5 AO-E sieht zudem feste Beträge für die Verspätungszuschläge vor, während die Finanzverwaltung bisher eine in ihrem Ermessen stehende Bandbreite nutzen konnte. Somit können persönliche Umstände oder sonstige tragfähige Gründe, die zu der verspäteten Abgabe der Steuererklärung geführt haben, nicht berücksichtigt werden.

Zutreffend wird in der Begründung des Referentenentwurfs darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit einer Korrektur im Billigkeitsverfahren gem. § 227 AO verbleibt. In Einzelfällen lassen sich dadurch unbillige Inanspruchnahmen von Steuerpflichtigen verhindern, jedoch um den Preis eines aufwendigeren gesonderten Verfahrens.

### **Zu § 157 Abs. 1 AO-E**

§ 157 Abs. 1 AO regelt bisher die Form der Steuerbescheide, wonach Steuerscheide schriftlich zu erteilen sind, soweit nichts anderes bestimmt ist. Nach bisher h. M. ergibt sich hieraus, dass „schriftliche“ Erteilung der Steuerbescheide eine Schriftform erfordert, die gemäß § 87a Abs. 4 AO durch die elektronische

Form, d. h. grundsätzlich mit qualifizierter elektronischer Signatur, ersetzt werden kann (vgl. schon Bundestagsdrucksache 343/02 S. 81 f.). Die nunmehr in § 157 Abs. 1 Satz 1 AO-E verwendete Formulierung „schriftlich oder elektronisch“ erweitert die möglichen Formen des Erlasses eines Steuerbescheides auf jegliche elektronische Art und Weise und kann dazu führen, dass der Begriff „schriftlich“ im Wege der Auslegung bloße „Schriftlichkeit“ anstelle einer mit bestimmten Funktionen versehenen „Schriftform“ bedeuten soll. Dies ist angesichts der mit einer Schriftform verbundenen Funktionen (Abschluss-, Perpetuierungs-, Identitäts-, Echtheits-, Verifikations-, Beweis- und Warnfunktion, siehe zu den Begriffsinhalten im Einzelnen Bundestagsdrucksache 14/9000, S. 31, zu § 3a Abs. 2 Satz 1 und 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes – VwVfG –), die mit den Erfordernissen einer elektronischen Form erhalten bleiben sollten, abzulehnen.

Wollte man hingegen mit der Einfügung des Wortes „elektronisch“ eine Reduzierung auf die Schriftlichkeit einführen, so könnten Steuerbescheide bereits nach § 87a Abs. 1 AO – lediglich verschlüsselt – per E-Mail übermittelt werden, sobald nach Auslegung des Verhaltens des Steuerpflichtigen davon auszugehen ist, dass dieser die Kommunikation per E-Mail wünscht (vgl. zum Anwendungsbereich von § 87a Abs. 1 AO und von § 87a Abs. 3 AO BFH-Urteil vom 13.05.2015 III R 26/14). Dann sollte dies auch in § 119 Abs. 3 AO deutlich dargestellt werden. Angesichts der oben dargestellten erforderlichen Funktionen ist dies jedoch abzulehnen. Denkbar wäre es allerdings, für den „elektronischen“ Erlass die in § 119 Abs. 3 Satz 2 vorgesehenen Erleichterungen entsprechend einzuführen.

Zudem ist kritisch anzumerken, dass § 157 Abs. 1 Satz 1 AO mit der Formulierung „schriftlich oder elektronisch bekannt zu geben“ die Form des Steuerbescheides mit der Art seiner Bekanntgabe unsystematisch vermengt. Sofern mit der Einfügung der Worte „oder elektronisch“ der oben dargestellte weite

Anwendungsbereich eröffnet werden soll, würde eine Formulierung des § 157 Abs. 1 Satz 1 AO wie folgt genügen:

„Steuerbescheide sind schriftlich oder elektronisch zu erlassen, soweit nichts anderes bestimmt ist.“

Denn eine Bekanntgabe des elektronisch erlassenen Steuerbescheides könnte dann bereits nach § 122 Abs. 2a AO erfolgen. Zudem ist auf die mit dem Entwurf neu einzuführende Bekanntgabeart des § 122 Abs. 2b AO-E hinzuweisen. Ein Bedarf für die vorgeschlagene Regelung zur Bekanntgabe in § 157 Abs. 1 Satz 1 AO-E besteht danach nicht.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass das Gesetz auch in anderen Normen das Wort „schriftlich“ verwendet, ohne dass der Entwurf eine derartige Erweiterung für diese Normen vorsieht, z. B. § 93 Abs. 2 Satz 2 AO, § 188 Abs. 1 AO, § 191 Abs. 1 Satz 3 AO, § 205 Abs. 1 AO, § 332 Abs. 1 Satz 1 AO.

### **Zu § 163 AO-E**

Ein Bedürfnis, die Billigkeitsmaßnahme des § 163 AO verfahrensrechtlich in der vorgeschlagenen Weise mit der Steuerfestsetzung zu verbinden, ist nicht ersichtlich. Ausreichend erscheint es -wie bisher-, eine rechtmäßige Billigkeitsentscheidung als Grundlagenbescheid zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2012 I R 32/11, BStBl II 2015, 175). Die vorgeschlagene Regelung wird hingegen im Bereich von Billigkeitsentscheidungen zu mehr Rechtsunsicherheit führen. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass Billigkeitsentscheidungen in der Regel Einzelfallentscheidungen darstellen, die – anders als bei Steuerbescheiden im Massenverfahren – nicht erleichtert geändert werden müssen.

### **Zu § 165 Abs. 1 Satz 2 Nummer 2a AO-E**

Angesichts des bestehenden § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO, der bereits die Vorläufigkeit ermöglicht, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union ist, ist die vorgeschlagene Regelung nicht erforderlich. Die dadurch eröffnete Möglichkeit, gesetzliche Neuregelungen in größerem Umfang mit Wirkung für formell bestandskräftige Steuerbescheide zu versehen, ist aus rechtsstaatlicher Sicht problematisch.

### **Zu § 171 Abs. 10a AO-E**

§ 171 Abs. 10a AO-E in der vorgeschlagenen Version passt nicht in das Regelungssystem der Festsetzungsfrist gem. §§ 169 ff. AO.

Die reguläre Festsetzungsfrist für Steuern beträgt gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre. Der Beginn der Festsetzungsfrist kann gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO maximal bis zu drei Jahre hinausgeschoben sein, so dass die Festsetzungsfrist im Regelfall maximal sieben Jahre laufen kann. Hiervon geht auch der Referentenentwurf aus (vgl. Begründung zu § 93c Abs. 1 Nr. 1 u. Abs. 1 Satz 2 AO-E). Bei der rechtszeitigen Abgabe der Steuererklärung wird der Beginn der Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO jedoch nicht drei Jahre gehemmt, so dass in diesen Fällen die (reguläre) Festsetzungsfrist kürzer als sieben Jahre ist. § 171 AO regelt die Tatbestände der Ablaufhemmung. Dabei muss das jeweilige Ereignis bzw. der Tatbestand, der zur Ablaufhemmung führt, vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist eingetreten sein. Die Tatbestände des § 171 AO enthalten dementsprechend regelmäßig die Formulierung „...vor Ablauf der Festsetzungsfrist...“.



Nach dem Regelungssystem der §§ 169 ff. AO kann es dementsprechend nicht zu einer Ablaufhemmung kommen, wenn Daten eines Steuerpflichtigen im Sinne von § 93c AO-E zwar innerhalb von sieben Kalenderjahren nach dem Besteuerungszeitraum oder dem Besteuerungszeitpunkt den Finanzbehörden zugegangen sind (so die Formulierung in § 171 Abs. 10a AO-E), im Zeitpunkt des Zugangs aber die (reguläre) Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist.

Folgende Fassung des § 171 Abs. 10a AO-E wird angeregt:

„Soweit vor Ablauf der Festsetzungsfrist Daten eines Steuerpflichtigen im Sinne von § 93c den Finanzbehörden zugegangen sind, endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang dieser Daten.“

### **Zu § 173a AO-E**

Die geplante neue Korrekturvorschrift des § 173a AO-E wird begrüßt; sie erweitert die Rechte der Steuerpflichtigen. Allerdings sollte zusätzlich zu Schreib- und Rechenfehlern -wie in § 129 AO vorgesehen- auch für ähnliche offenbare Unrichtigkeiten die Korrekturmöglichkeit eröffnet werden. So wie Schreib- und Rechenfehler können dem Steuerpflichtigen ähnliche offenbare Unrichtigkeiten bei der Erstellung einer Steuererklärung unterlaufen. In den Fällen der elektronischen Abgabe von Steuererklärungen übernehmen die Steuerpflichtigen bzw. ihre Berater einen bislang von der Finanzverwaltung ausgeführten Aufgabenbereich und setzen sich dabei einer neuen Fehlerquelle (mechanische Versehen z.B. bei der Dateneingabe als ähnliche offenbare Unrichtigkeiten) aus. Vor diesem Hintergrund ist die Aufnahme ähnlicher offener Unrichtigkeiten in den Regelungsbereich der neuen Korrekturvorschrift des § 173a AO-E im Sinne einer gleichmäßigen Risiko- und Lastenverteilung geboten.

### **Zu § 196 AO-E**

Auf die zu Art. 1 Nr. 27 (§ 157 Abs. 1 AO-E) geäußerten Bedenken zur Formulierung „elektronisch“ wird verwiesen.

### **Zu § 239 Abs. 3 AO-E**

Die Einführung des § 239 Abs. 3 AO-E wird begrüßt. Die Regelung entspricht der bisherigen Rechtslage, dient der Rechtsklarheit und erleichtert die Rechtsanwendung.

### **Zu § 279 Abs. 1 Satz 1 AO-E**

Auf die zu § 157 Abs. 1 AO-E geäußerten Bedenken zur „elektronischen Bekanntgabe“ wird verwiesen.

### **Zu § 366 AO-E**

Auf die zu § 157 Abs. 1 AO-E geäußerten Bedenken zur „elektronischen Bekanntgabe“ wird verwiesen

### **Zu § 65 Abs. 3 und 3a EStDV-E**

Die Neufassung des § 65 Abs. 3 EStDV-E ist zu begrüßen. Allerdings vereinfacht die beabsichtigte Regelung faktisch nicht die Abgabe der Steuererklärung für den Steuerpflichtigen -so wie in der Begründung des Referentenentwurfs dargestellt-, da sie der bisherigen Verwaltungspraxis entspricht. Die Finanzverwaltung verlangt bereits nach der bisherigen Gesetzeslage den Nachweis der Behinderung nur bei der erstmaligen Antragstellung und bei der Änderung der Verhältnisse.

Demgegenüber ist der in § 65 Abs. 3a EStDV-E vorgesehene Ausschluss der Nachweismöglichkeit der festgestellten Behinderung in Papierform im

Zusammenhang mit der Einführung der elektronischen Datenübermittlung abzulehnen, da die Rechte der Betroffenen unangemessen verkürzt werden.

Aus der Begründung des Referentenentwurfs geht hervor, dass § 65 Abs. 3a EStDV-E vorrangig der Ermöglichung und Erleichterung einer maschinellen Bearbeitung der Steuererklärungen dienen soll. Demgegenüber droht den betroffenen Steuerpflichtigen ein nicht zu rechtfertigender Rechtsnachteil dadurch, dass ihnen der Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 1 bis 3 EStG künftig nicht mehr gewährt werden soll, wenn sie ihre Identifikationsnummer (§ 139b AO) der für die Feststellung der Behinderung zuständigen Stelle nicht mitgeteilt haben und den Nachweis der Behinderung künftig nicht mehr in Papierform erbringen können. Dabei bleibt im Referentenentwurf außer Acht, dass bei vielen betroffenen Steuerpflichtigen die tatbestandsrelevanten Feststellungen zur Behinderung vielfach bereits vor dem Inkrafttreten der beabsichtigten gesetzlichen Neuregelungen mit einer mehrjährigen Gültigkeitsdauer erfolgt sind und gegenüber den zuständigen Stellen dementsprechend die Identifikationsnummer nicht mitgeteilt wurde. Zudem ist nicht ersichtlich, wie eine ausreichende Information der betroffenen Steuerpflichtigen sichergestellt werden soll. Will der Gesetzgeber die Nachweismöglichkeit in der vorgeschlagenen Form (§ 65 Abs. 3a EStDV-E) einschränken, so muss er zumindest gleichzeitig Regelungen schaffen, die sicherstellen, dass dem Betroffenen im Rahmen des Verfahrens zur Feststellung einer Behinderung bewusst wird, dass er dort seine Identifikationsnummer angeben muss, wenn er einen Behinderten-Pauschbetrag im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung geltend machen will.

Darüber hinaus wird durch die vorgesehene Einschränkung des Nachweises der Voraussetzungen für einen Behinderten-Pauschbetrag in § 65 Abs. 3a EStDV-E das Risiko einer fehlerhaften oder unterlassenen Datenübermittlung ungerechtfertigt allein dem Steuerpflichtigen aufgebürdet. Die zu § 93c AO-E dargestellten Bedenken gelten dabei entsprechend.

Schließlich kann den Steuerpflichtigen ein endgültiger Rechtsverlust drohen. Wenn die für die Feststellung einer Behinderung zuständigen Stellen die entsprechenden Daten nur bis zum siebten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahr übermitteln soll (§ 93c Abs. 1 Satz 2 AO-E), die Festsetzungsfrist aber unter Berücksichtigung der Ablaufhemmungen in § 171 AO in Einzelfällen über diesen Zeitraum hinaus laufen kann, besteht in diesen Fällen für die betroffenen Steuerpflichtigen keine Chance mehr, einen Behinderten-Pauschbetrag geltend zu machen bzw. die entsprechenden Voraussetzungen hierfür nachzuweisen. Diese Rechtsfolge muss zwingend ausgeschlossen werden.

#### **Zu § 86 Abs. 2 Satz 2 FGO-E**

Auch wenn mit dem „In-camera-Verfahren“ eine gerichtliche Prüfung des Risikomanagementsystems möglich sein soll, bleiben die rechtsstaatlichen Bedenken diesbezüglich bestehen (s. zu § 88 AO-E).

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die elektronisch vorhandenen Daten im Bedarfsfall auch der rechtsprechenden Gewalt und im steuerstrafrechtlichen Bereich auch der Staatsanwaltschaft in einer für diese Verfahren zweckmäßigen Form elektronisch zur Verfügung gestellt werden sollten. Hierfür sind die technischen Voraussetzungen zu schaffen und im Rahmen dieses Gesetzesvorhabens möglichst auch die erforderlichen Änderungen der Finanzgerichtsordnung (z. B. § 71 Abs. 2 FGO, § 77 Abs. 2 FGO, § 78 Abs. 1 FGO) vorzunehmen.