

MODERNE GESICHTER DES GRUNDSATZES BEHÖRDLICHER
AMTSERMITTLUNG DES SACHVERHALTS IM DEUTSCHEN
STEUER- UND VERWALTUNGSRECHT

ALMAN VERGİ VE İDARE HUKUKUNDA RE'SEN ARAŞTIRMA
İLKESİNİN MODERN YÜZÜ

Prof. Dr. Markus Heintzen*

ÖZ

Re'sen araştırma ilkesi, Alman idare hukukunun, temelleri anayasa hukukunda bulunan geleneksel bir unsurudur. Bununla birlikte, Temmuz 2016'da yürürlüğe giren Vergi Usulünün Modernleştirilmesi Hakkında Kanun, münhasıran otomasyon esasına dayanan ve dosyaların bir memur tarafından incelenmesine (Vergi Kanunu m. 155/4) gerek bırakmayan yeni vergi hesaplama modeliyle, İdari Usul Kanunu'nun 1977'den beri süregelen geleneğini sarsmıştır. Bu modelde, elektronik vergi beyannamelerini inceleyen, algoritmalarla çalışan ve risk yönetim sistemi adı verilen bir bilgisayar sistemi kullanılmaktadır (Vergi Kanunu m. 88/5).

Bu çalışmanın temel sorusu şudur: Kanun koyucu yeni düzenlemeyle re'sen araştırma ilkesinden şahsi beyana dayalı sisteme mi dönmüştür? Bunun cevabı "hayır!"dır. Re'sen araştırma ilkesi, vergilendirmeye esas teşkil eden olguları elde etme usulleri bakımından, her zaman özel bir statüsü olan toplu vergilendirmeden tutun, mahkeme tarafından verilen iltica başvurusu kararlarına kadar geniş bir yelpazeyi kapsayabilir.

Dosyaların bir bilgisayar tarafından işleminden geçirilmesi ve artık belge sunulmaması; bunun yerine belgelerin şüpheli durumlar için saklanması gerekliliği olması olguları, tek başlarına köklü bir rejim değişikliği yapıldığının söylenebilmesi için yeterli değildir. Vergi idaresinin personel sayısı, bu görevlerin yerine getirilmesini imkansız kılacak ölçüde azaltılamaz. Anayasa hukuku ilkeleri olan kanunilik ilkesi ve vergilendirmede eşitlik ilkesi, bu bağlamda az vergilendirmeyi yasaklamakta ve değerlendirme zorunluluğu getirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi idaresi, re'sen araştırma ilkesi, dijitalleşme, şahsi beyan, risk yönetim sistemleri

* Der Autor ist Professor an der Freien Universität Berlin.

MODERN FACES OF THE PRINCIPLE OF PUBLIC INVESTIGATION IN GERMAN TAX AND ADMINISTRATIVE LAW

ABSTRACT

The principle of public investigation is a traditional and constitutionally anchored component of German administrative law. At the latest, the Act on the Modernisation of the Taxation Procedure of July 2016 has startled the since the entry into force of the Administrative Procedure Act in 1977 outdated tradition with the new model of tax assessments, which are carried out exclusively on an automated basis, provided there is no cause for an individual case to be processed personally by an official (section 155 para. 4 of the Fiscal Code), and, as a means of checking electronically enriched tax returns, use so-called risk management systems, i.e. computer systems that work with algorithms (section 88 para. 5 of the Fiscal Code).

The main question of the present article is: Has the legislator thus turned away from the principle of official investigation to a self-assessment system? The answer is: no! The principle of public investigation is capable of covering a broad spectrum of methods for determining the facts relevant to a decision, ranging from mass tax administration, which has always had a special status, to decisions by courts dealing with facts on asylum applications on the other hand.

The mere fact that average cases are processed by computers and that supporting documents are no longer submitted but kept for further inquiries is not enough for a fundamental change of regime. The number of staff in the tax administration must not be reduced to such an extent that these tasks can no longer be performed. In this respect, the constitutional principles of legality and uniformity of taxation result in a prohibition of insufficient action and an evaluation requirement.

Keywords: *Tax administration, principle of investigation, digitalisation, self-assessment, risk management systems.*

I. Der begriffliche und gesetzliche Status quo in Deutschland seit dem Inkrafttreten des Verwaltungsverfahrensgesetzes des Bundes am 1. Januar 1977

Der Amtsermittlungsgrundsatz, synonym das Amtsermittlungsprinzip, der Untersuchungsgrundsatz oder die Inquisitionsmaxime¹, gehört zum Gencode jedes deutschen Juristen, ebenso wie sein Gegenüber, der Beibringungs- oder Verhandlungsgrundsatz, dies vor dem Hintergrund der für die deutsche wie für andere kontinentaleuropäische Rechtsordnungen prägenden Unterscheidung von öffentlichem Recht und Zivilrecht. Die einschlägigen Rechtsnormen sind so alt, dass selbst ältere Juristen sie in ihrem Studium erlebt haben. Es geht um die Ermittlung des Sachverhalts, der behördlichen und gerichtlichen Entscheidungen zugrunde gelegt wird, und damit um eine zwingend notwendige Voraussetzung für die Verwirklichung des verfassungsrechtlichen Postulats der Gesetzmäßigkeit staatlichen Handelns. Der Amtsermittlungsgrundsatz ist - als Grundsatz - geltendes Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland.²

Beibringungsgrundsatz bedeutet im Zivilprozess, dass es Sache der Streitparteien ist, die entscheidungserheblichen Tatsachen beizubringen (§ 282 Abs. 1 ZPO), und dass das Gericht an dieses Vorbringen und Beweisangebote gebunden ist. Da mihi factum, dabo tibi ius! Untersuchungsgrundsatz bedeutet in einem Verwaltungsverfahren, dass die Behörde den Sachverhalt von Amts wegen ermittelt, Art und Umfang der Ermittlungen bestimmt und an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden ist. So sehen es § 24 Abs. 1 Sätze 1 und 2

¹ Die Begriffe werden in diesem Aufsatz changierend verwendet. Englisch: principle of public investigation, inquisitorial principle. Zur Terminologie Spilker, *Behördliche Amtsermittlung, Habil.-Schrift*, 2015, S. 11 f. Zur davon zu unterscheidenden Prüfung von Amts wegen, die es auch im Zivilprozess gibt, Rauscher, in: *Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung*, 5. Aufl., Bd. 1, 2016, Einleitung, Rn. 350.

² Dazu Heintzen, Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Die Öffentliche Verwaltung* 2015, S. 780 (785). Ausführlich Spilker, *Behördliche Amtsermittlung*, 2015, S. 51 ff.

VwVfG, das allgemeine Gesetz für (bundes-)behördliche Verwaltungsverfahren von 1977, § 88 Abs. 1 Abgabenordnung, das Verfahrensgesetz der Finanzverwaltung von 1977³, und § 20 Abs. 1 des X. Buchs des Sozialgesetzbuchs, das Verfahrensgesetz der Sozialverwaltungen von 1980, vor. In den entsprechenden Prozessgesetzen - Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) von 1960, Finanzgerichtsordnung (FGO) von 1965, Sozialgerichtsgesetz (SGG) von 1953 - gibt es vergleichbare Vorschriften, §§ 86 Abs. 1 VwGO, 76 Abs. 1 FGO, 103 SGG, die von den Gerichten noch mehr verlangen: Sie haben einen Sachverhalt nicht nur zu ermitteln, sondern zu erforschen.⁴

Mit etwas Vereinfachung kann man sagen, dass § 24 Abs. 1 Sätze 1 und 2 VwVfG der Ursprung all dieser Vorschriften ist und die gemeinsamen Leitgedanken zum Ausdruck bringt. Er ist 1977 als Teil einer seit Beginn der 1960er Jahre vorbereiteten Kodifikation des allgemeinen Verwaltungsrechts in Kraft getreten.⁵ § 86 VwGO ist zwar älter. Die VwGO ist am 1. April 1960 in Kraft getreten⁶ und enthielt von Anfang an die heutige Bestimmung. Diese wird im Verbund mit § 24 VwVfG ausgelegt und gehandhabt.⁷

³ Vgl. schon § 204 Reichsabgabenordnung 1919: Das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln ...

⁴ Zum vorläufigen Rechtsschutz Heinemann, Verwaltungsgerichtlicher Eilrechtsschutz: Die Chimäre der summarischen Rechtsprüfung, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2019, S. 517 - 521.

⁵ Zur Genese dieses Gesetzes Maurer / Waldhoff, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 19. Aufl., 2017, § 5 Rn. 2 ff. Kritisch Pestalozza, Der Untersuchungsgrundsatz, in: *Festschrift zum 50-jährigen Bestehen des Richard Boorberg Verlags*, 1977, S. 185 - 204, der § 24 Abs. 1 Satz 2 mit der Bezeichnung "Ornamente" bedenkt (S. 186) und Abs. 2 für einen zumindest unschädlichen Vollständigkeits- und Neutralitätsappell hält (S. 186 - 188) und meint, der Gesetzgeber habe, was unaufklärbare Sachverhalte betrifft, "am Problem vorbei-kodifiziert" (S. 195) - ein nach mehr als 40 Jahren mit Genuss zu lesender Text.

⁶ BGBl. 1960 I, S. 17.

⁷ Zu den gemeinsamen verfassungsrechtlichen Grundlagen Dawin, in: Schoch / Schneider / Bier, *Verwaltungsgerichtsordnung*, § 86 Rn. 15 ff. (Stand: Juli 2019).

Das sozialrechtliche Verfahrens- und Prozessrecht verhält sich bis heute akzessorisch zu ihr.⁸ Das SGB X ist im Anschluss an den Erlass des VwVfG diesem angepasst worden. Aus dem Sozialrecht, weder dem Leistungs- noch dem Beitragsrecht, ist derzeit nicht viel Innovation zu erwarten.⁹ Anders das Steuerrecht.

II. Die unterschwellige Veränderung des Status quo im Steuerrecht seit gut 15 Jahren

Die Rechtsharmonisierung im Jahr 1977 blieb oberflächlich. Das Steuerrecht war nie auf einer Linie mit dem allgemeinen Verwaltungsrecht. Zunächst war dies kaum an positivem Recht erkennbar. Drei Punkte sind als positivrechtliche Belege zu erwähnen. Erstens: In § 88 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung hieß es von 1977 bis 2016 ergänzend: "Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls." Zur Begründung dieser zusätzlichen Aussage wurde auf die besonderen Mitwirkungspflichten der Beteiligten verwiesen. Dass gerade im Steuerrecht, im Unterschied zum allgemeinen Verwaltungsrecht, auf die Umstände des Einzelfalls hingewiesen wird, ist überraschend, weil Steuerrecht Massenverwaltungsrecht ist.¹⁰ Seit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom Juli 2016 findet man die zitierte Vorschrift als § 88 Abs. 2 Satz 1 AO¹¹, im Kontext weiterer Abweichungen vom allgemeinen Verwaltungsrecht.¹² Zweitens: Ein Pendant zu § 24 Abs. 3 VwVfG fehlt. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass Unterschiede zwischen allgemeinem Verwaltungsrecht und Abgabenordnung schon optisch leicht erkennbar sind, indem man etwa das Textvolumen von § 26 VwVfG und § 90 AO (jeweils Mitwirkungspflichten) oder von §

⁸ Zum Sozialverwaltungsverfahren Spilker, *Behördliche Amtsermittlung*, 2015, S. 48 ff.

⁹ Zu ihm Wallerath, *Verfahrensrecht*, in: Ruland / Becker / Axer (Hrsg.), *Sozialrechtshandbuch (SRH)*, 6. Aufl., 2018, § 11 Rn. 86 ff.

¹⁰ Dazu mehrere Habilitationsschriften: Arndt, *Praktikabilität und Effizienz*, 1983; Isensee, *Die typisierende Verwaltung*, 1976; Osterloh, *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, 1992; Müller-Franken, *Maßvolles Verwalten*, 2004; Spilker, *Behördliche Amtsermittlung*, 2015.

¹¹ BGBl. 2016 I, S. 1679 (1683 f.), in Kraft seit 1.1.2017.

¹² Zu diesen weiteren Abweichungen siehe hier unter II.

30 VwVfG und von § 30 AO (Verschwiegenheit der Behörden, Offenbarungsbefugnisse) vergleicht oder zur Kenntnis nimmt, dass § 29 VwVfG (Akteneinsicht durch Beteiligte) in der Abgabenordnung keine Entsprechung hat. Drittens ist darauf hinzuweisen, dass es zu § 88 AO, anders als zu § 24 VwVfG, normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften gibt. So heißt es in Nr. 6 des Anwendungserlasses zu § 88 AO: "Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind (BFH-Urteil vom 17.4.1969, V R 21/66, BStBl. II S. 474). Die Finanzbehörde kann den Angaben eines Steuerpflichtigen Glauben schenken, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass seine Angaben falsch oder unvollständig sind (BFH-Urteil vom 11.7.1978, VIII R 120/75, BStBl. 1979 II S. 57). Sie verletzt ihre Aufklärungspflicht nur, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel außer Acht lässt und offenkundigen Zweifelsfragen nicht nachgeht (in dem Zitat folgen weitere BFH-Urteile)."¹³ Weitere Verwaltungsvorschriften konkretisieren dies für sog. Arbeitnehmerfälle.

Gewiss: Als Grundsatz (Prinzip oder Maxime) ist der Amtsermittlungsgrundsatz keine starre Regel, sondern passt sich den faktischen Gegebenheiten seiner Anwendungsfälle und deren fachrechtlichem Kontext an, also den Rechtsnormen, für deren Anwendung ein Sachverhalt zu ermitteln ist. Der Fachgesetzgeber bestimmt und begrenzt Untersuchungsgegenstand und Untersuchungsmodalitäten, indem er, wie im Baugenehmigungsrecht, den Umfang der Genehmigungsbedürftigkeit und den Inhalt der für eine Baugenehmigung nötigen Bauvorlagen festsetzt¹⁴ oder, wie im Steuerrecht, amtlich vorgeschriebene Vordrucke und Datensätze für Steuererklärungen entwirft.¹⁵

Der Amtsermittlungsgrundsatz ist ein Grundsatz und damit normkontext- und einzelfallabhängig flexibel, so dass auch die Untersuchungsdichte variiert. Wenn Untersuchungsgegenstand "politische Verfolgung"

¹³ BStBl. 2014 I, S. 290.

¹⁴ Vgl. z.B. §§ 59 ff., 63 ff. Berliner BauO (Berl. GVBl. 2005, S. 495, mit seither mehreren Änderungen), die Berl. BauverfahrensVO (GVBl. 2017, S. 636) und die Bautechnische PrüfungsVO (GVBl. 2010, S. 62).

¹⁵ Zu Letzterem § 150 Abgabenordnung.

(Art. 16a Abs. 1 Grundgesetz) ist, dann ist wegen der Grundrechtsrelevanz verständlich, wenn eine Kammer des Bundesverfassungsgerichts sich zu folgender Aussage hinaufsteigert: Die Sachaufklärungspflicht der Verwaltungsgerichte, und zuvor der Behörden, hat verfassungsrechtliches Gewicht und darf bis zur "Grenze der Unzumutbarkeit" gehen.¹⁶ Anderes Beispiel: Obwohl Art. 44 Abs. 2 Satz 1 GG für Beweiserhebungen in parlamentarischen Untersuchungsausschüssen auf die Vorschriften über den Strafprozess verweist, bedeutet Untersuchungsgrundsatz im Strafprozess, dort §§ 160, 244 Abs. 2 StPO, etwas anderes als in diesem parlamentarisch-politischen Verfahren, vgl. auch § 33 Abs. 1 u. 2 des Gesetzes zur Regelung des Rechts der Untersuchungsausschüsse des Deutschen Bundestages (PUAG).

Steuerrecht, als krasses Gegenbeispiel zu Asylrecht und § 24 AsylG, ist Massenfallrecht¹⁷ und hat es in der Hauptsache mit Geld, also einem Gut zu tun, das im Fall behördlicher Fehlentscheidungen zulasten des Steuerpflichtigen zumeist ersetzbar ist. Eine genaue Prüfung aller Steuer Sachverhalte durch die Finanzbehörden (sog. 100 %-Doktrin) ist objektiv unmöglich, auf den Gesamtvollzug kommt es an.¹⁸ Traditionell werden

¹⁶ So ausdrücklich BVerfG, Kammerbeschluss vom 15.2.2000, 2 BvR 752/97, Informationsbrief Ausländerrecht 2000, S. 254 (258, 259); weitere Nachweise bei Marx, *Asylgesetz*, 10. Aufl., 2019, § 24 Rn. 4. Vgl. weiter: Berlit, Die Bestimmung der "Gefahrendichte" im Rahmen der Prüfung der Anerkennung als Flüchtling oder subsidiär Schutzberechtigter, *Zeitschrift für Ausländerrecht 2017*, S. 110 ff.; Lehmann, Mitwirkungspflichten und Ermittlungstiefe: Was können die Tatsachengerichte dem Flüchtling abverlangen, was verlangt das BVerwG von den Tatsachengerichten?, *Zeitschrift für Ausländerrecht 2011*, S. 21 ff.; Markard, Die Gefahrenintensität im innerstaatlichen bewaffneten Konflikt, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2014*, S. 565 ff.; Strahlmann, Zur aktuellen Bedrohungslage der afghanischen Zivilbevölkerung im innerstaatlichen Konflikt, *Zeitschrift für Ausländerrecht 2017*, S. 189 ff.

¹⁷ Damit sind nicht Massenverfahren mit einer Vielzahl von Beteiligten gemeint (wie in den §§ 17-19, 69 Abs. 2 oder 74 Abs. 5 VwVfG), sondern massenhafte Individualbesteuerungsverfahren.

¹⁸ Weitgehend in diese Richtung aber Müller-Franken, *Maßvolles Verwalten*, 2004, S. 305 ff.; zurückhaltender ders., Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, *Steuer und Wirtschaft 2018*, S. 113 ff., insb. S. 114 f. Zu diesem Problem im

mehr als 50 % der gesamten Steuereinnahmen des Staates aufgrund von Steueranmeldungen vereinnahmt. Steueranmeldungen sind Steuererklärungen, in denen der Steuerpflichtige die Steuer selbst berechnet und die Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, also Steuerbescheiden der Finanzämter, gleichgestellt sind (so §§ 150 Abs. 1 Satz 3 und 168 Satz 1 Abgabenordnung). Hat der Gesetzgeber sich für dieses Verfahren entschieden (was bei der Lohnsteuer und der Umsatzsteuer, den beiden in Deutschland ertragreichsten Steuern der Fall ist), darf die Finanzbehörde sich darauf beschränken, den Zahlungseingang auf ihren Konten zu registrieren und braucht grundsätzlich keinen Steuerbescheid mehr zu erlassen (§ 167 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung). Auch bei den Veranlagungssteuern, also Steuern, bei denen auf der Grundlage einer Steuererklärung ein finanzbehördliches Veranlagungsverfahren stattfindet, das mit einem Steuerbescheid abschließt (so etwa bei Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit), findet keine Vollkontrolle statt. Wie problematisch dies ist, wird daran erkennbar, dass dieses Thema zweimal das Bundesverfassungsgericht auf den Plan gerufen hat, welches plakativ, zwar in der Begründung wenig konkret, dafür aber im Entscheidungstenor klar fordert, dass im Steuerveranlagungsverfahren das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip bedürfe.¹⁹

III. Die Beendigung des Status quo durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016²⁰

§ 88 AO, die Regelung über den Amtsermittlungsgrundsatz im Steuererwaltungsverfahren, hat durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eine erhebliche Erweiterung ihres Textvolumens erfahren, das von zwei Absätzen und 56 Wörtern im Jahr 1977 auf nun fünf Absätze und ca. 475 Wörter angeschwollen ist, zu denen sich ein §

allgemeinen Verwaltungsrecht: Schneider, Strukturen und Typen von Verwaltungsverfahren, in: Hoffmann-Riem / Schmidt-Aßmann / Voßkuhle (Hrsg.), *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, 2. Aufl., Bd. 2, 2013, § 28 Rn. 36.

¹⁹ BVerfGE 84, 239 (insb. 273, unter 2.); 110, 94 (112 ff.). Dazu Fritzen, *Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht*, 2009.

²⁰ BGBl. 2016 I, S. 1679.

88a und ein § 88b gesellen. Zwar ist der Grundsatz geblieben ("Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen.") und findet man alle Vorschriften des Jahres 1977 auch in der neuen Fassung wieder.²¹ Steuerrechtsspezialisten betonen gern, dass der Gesetzgeber damit nur eine Praxis der Finanzverwaltung nachträglich ratifiziere.²² Doch das ist Untertreibung. Es hat ein "Paradigmenwechsel von der hoheitlichen Steueranlagung zur kontrollierten Selbstregulierung"²³ stattgefunden.

Das neue gesetzliche Leitbild ist die "ausschließlich automationsgestützt(e)" Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 4 Satz 1 Abgabenordnung, ebenfalls Teil des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens). Darunter ist eine Steuerfestsetzung ohne Einzelfallprüfung durch Amtsträger zu verstehen.²⁴ Zur medienbruchfreien Bearbeitung und Bescheidung elektronisch eingereichter, möglicherweise sogar von den Finanzbehörden elektronisch vorausgefüllte Steuererklärungen setzen die Finanzbehörden automationsgestützte Risikomanagementsysteme ein (§ 88 Abs. 5 Satz 1 AO); dieser Absatz 5 enthält Anforderungen, die ein Risikomanagementsystem erfüllen muss (Satz 3) und verbietet die Veröffentlichung von Einzelheiten, insbesondere zum Risikofilter (Satz 4). Risiko

²¹ Eine Gegenüberstellung von BGBl. 1976 I, S. 613 und BGBl. 2016 I, S. 1679 ergibt: § 88 Abs. 1 Satz 1 ist geblieben; § 88 Abs. 1 Satz 2 ist heute § 88 Abs. 2 Satz 1, der Zusätze enthält; § 88 Abs. 2 alte Fassung ist heute § 88 Abs. 1 Satz 2.

²² So Drüen, Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, in: *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, Bd. 42 (2019), S. 193 (206 f., 220 ff.).

²³ So schon Seer, in: *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, Bd. 31 (2008), S. 7 (31 ff.); ders., in: Tipke / Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018, § 21 Rn. 5. Zu dem Begriff "Selbstregulierung" weiter und kritisch am Ende von Punkt IV. 2. dieses Beitrags.

²⁴ BT-Drs. 18/7457, S. 82. Zu teilautomatisierten Verfahren Braun Binder, Vollautomatisierte Verwaltungsverfahren im allgemeinen Verwaltungsverfahrenrecht?, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2016, S. 960; Eifert, *Electronic Government*, 2006, S. 121 f. Zur elektronischen Bekanntgabe nicht notwendig automatisiert erlassener Verwaltungsakte: §§ 41 Abs. 2a VwVfG, 122a Abgabenordnung. Zu verbundenen Verwaltungsakten und Nebenbestimmungen § 155 Abs. 5 Satz 2 AO.

meint das Risiko einer Steuerfestsetzung, die wegen des Fehlens menschlicher Kontrolle das Risiko einer zu niedrigen, aber auch das Risiko einer zu hohen Besteuerung birgt. Weiterhin betont der Gesetzgeber "Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit" des Festsetzungsverfahrens; dies hat in der rechtswissenschaftlichen und steuerpraktischen Literatur zu Recht Bedenken erregt: Computerisierung dürfe nicht zu einem Personalabbau in der Finanzverwaltung führen, der gegen ein Untermaßverbot verstoße²⁵; auch sei es unrechtsstaatlich, Wirtschaftlichkeit im Sinne einer Abwägung des Einsatzes von Verwaltungsressourcen gegen zu erwartende und zu maximierende Steuereinnahmen zu verstehen.²⁶

Eine Aussteuerung, d.h. ein Wechsel von automatisierter Bearbeitung zu sogenannt händischer Bearbeitung durch einen Bediensteten der Finanzverwaltung, ist in folgenden Fällen vorgesehen:

- eine hinreichende Anzahl von Stichproben wird nach dem Zufallsprinzip zur umfassenden Prüfung durch Amtsträger ausgewählt,
 - das Risikomanagementsystem schlägt "Alarm", weil Angaben ungewöhnlich, unglaubwürdig oder inkonsistent sind, etwa zu hohe Ausgaben für Geschäftsessen oder sonstige prima facie suspekte Abzugspositionen geltend gemacht werden,
 - Amtsträger können Fälle für eine umfassende Prüfung auswählen,
 - der Steuerpflichtige macht Angaben, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch einen Amtsträger sind, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld seiner Steuererklärung, eine Option, welche die durchaus digitalisierungserpichte Finanzverwaltung ihm von Gesetzes wegen belassen muss.²⁷

²⁵ Vgl. Heintzen, Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Die Öffentliche Verwaltung* 2015, S. 780 (786: "Aussteuerungsvermeidungsfetischismus", zum Begriff Aussteuerung sogleich im Text).

²⁶ Siehe statt vieler Drüen, Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, in: *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, Bd. 42 (2019), S. 193 (207 - 211).

²⁷ Zu Letzterem § 150 Abs. 7 Satz 1 AO.

Zum Schluss dieses Abschnitts noch ein Blick auf das allgemeine Verwaltungsrecht. Während die Abgabenordnung 1976/77 unter dem Einfluss des Verwaltungsverfahrensgesetzes des Bundes stand, unterliegt dieses zuletzt genannte Gesetz in Sachen Digitalisierung in den letzten Jahren einer Sogwirkung der Abgabenordnung. Vollautomatisierung²⁸ ist dort, eher abwehrend, Thema von § 24 Abs. 1 Satz 3 und § 35a VwVfG. Die Sogwirkung ist allerdings aus zwei Gründen begrenzt.²⁹ Anders als im materiellen Steuerrecht, das aus Gründen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit ermessensfeindlich ist³⁰, gibt es im allgemeinen Verwaltungsrecht eine Vielzahl von Ermessens-, Beurteilungs- und Abwägungsspielräumen, die allesamt automatisierungsfeindlich sind. Anders als die Abgabenordnung, die die Unterscheidung von Steuerverwaltungsakten im Allgemeinen (§§ 118 ff.) und Steuerbescheiden (§§ 155 ff.) kennt, bezieht das VwVfG sich auf eine Vielzahl von Verwaltungsakten und konkret geregelten Verfahren. Konsequenz hieraus ist, dass der im VwVfG gewählte Regelungsstandort - § 35a, im Anschluss an die Definition des Verwaltungsakts - im Steuerrecht nicht sinnvoll wäre. Hier liegt eine grundsätzliche Regelung in § 88 Abgabenordnung (Untersuchungsgrundsatz) und § 155 (Steuerbescheid) nahe. Umgekehrt ist § 24 VwVfG von dem Digitalisierungsthema bisher textlich deutlich weniger betroffen als die Schwestervorschrift des § 88 in der Abgabenordnung.

²⁸ Zu Ausgrenzungen aus diesem Begriff siehe oben. Vgl. weiter §§ 28 Abs. 2 Nr. 4, 37 Abs. 5 und 39 Abs. 2 Nr. 3 VwVfG; Stegmüller, Vollautomatische Verwaltungsakte - eine kritische Sicht auf die neuen § 24 I 3 und § 35a VwVfG, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2018, S. 353 - 358.

²⁹ Zum Weiteren Berger, Kommentierung von § 35a, in: Knack / Henneke, *VwVfG*, 11. Aufl., 2020, § 35a (S. 754 - 774); dies., Brauchen wir ein neues Verwaltungsrecht?, *Deutsches Verwaltungsblatt* 2019, S. 1234 - 1237; Braun Binder, Vollautomatisierte Verwaltungsverfahren im allgemeinen Verwaltungsverfahrenrecht?, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2016, S. 960 - 965, die ihrerseits auf die frühe Arbeit von Polomski, *Der automatisierte Verwaltungsakt*, 1993, verweist; Bull, Der "vollständig automatisiert erlassene" Verwaltungsakt, *Deutsches Verwaltungsblatt* 2017, S. 409 ff.; Siegel, Der virtuelle Verwaltungsakt, *Verwaltungsarchiv* 105 (2014), S. 241 - 261.

³⁰ Vgl. Popel, *Das vorgeprägte und intendierte Ermessen im Steuerrecht*, 2018.

IV. Amtsermittlung oder Self-Assessment

Zwischen dem Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 AO und dem des § 24 VwVfG bestehen heute erhebliche Unterschiede. Zwischen den Mitwirkungspflichten und -obliegenheiten der jeweils Beteiligten ist dies ebenso, dies ist aber nichts Neues (vgl. § 26 VwVfG einerseits und die §§ 90 und 140 - 153 AO andererseits). Eine weitere Schere tut sich auf zwischen dem finanzbehördlichen und dem finanzgerichtlichen Amtsermittlungsgrundsatz (§§ 88 AO, 76 FGO). Das Einspruchsverfahren, also das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren, das einer finanzgerichtlichen Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage vorausgehen muss (§§ 347 - 367 AO, 44 FGO), gerät in eine Zwischenlage, bei der die gesetzliche Forderung, die Sache sei in vollem Umfang erneut zu prüfen, eine neue Bedeutung erhält, wenn und soweit im Fall vollautomatischer Steuerveranlagung nicht erneut, sondern erstmalig geprüft wird. Das Einspruchsverfahren war schon bisher im Massenbetrieb der Besteuerung ein unentbehrlicher Reparaturmechanismus mit hohen Erfolgsquoten. Anders als im allgemeinen Verwaltungsrecht (dort Widerspruchsverfahren) war im Steuerrecht die Abschaffung dieses außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens nie ein Thema. Seine Funktion wird durch die Digitalisierung gestärkt.

In Bezug auf die finanzbehördliche Primärtätigkeit stellen sich nun schon Fragen wie: Beruht vollautomatische Steuerermittlung noch auf amtlicher Ermittlung des Sachverhalts? Hat sich neben dem Amtsermittlungsgrundsatz - und dem Beibringungsgrundsatz - ein Selbstveranlagungsgrundsatz etabliert? Diese Fragen haben für Deutschland eine besondere Relevanz, weil der Amtsermittlungsgrundsatz hier als konkretisiertes Verfassungsrecht aufgefasst wird³¹, während in anderen Steuerjurisdiktionen Konstitutionalisierung und Prinzipien- und Systemdenken weniger ausgeprägt sind und Digitalisierung aus der Sicht von Gesetzgeber und Finanzverwaltung als Zweckmäßigkeitsfrage erscheint.³² Diese

³¹ Vgl. Spilker, *Behördliche Amtsermittlung*, 2015, S. 51 - 63. Zum Beibringungsgrundsatz Art. 103 Abs. 1 GG nennend Rauscher, in: *Münchener Kommentar zur Zivilprozessordnung*, 5. Aufl., Bd. 1, 2016, Einleitung, Rn. 295, 329.

³² Zu den insoweit bestehenden erheblichen Unterschieden zwischen Deutschland und den USA etwa, bezogen auf die Steuergesetzgebung, Schomäcker,

Fragen stellen sich aber weltweit, weil Digitalisierung der Besteuerung ein weltweites Phänomen ist.³³

1. Selbstveranlagung als Aliud zu Amtsermittlung?

Bei Steuerveranlagung durch das Finanzamt denkt fast jeder an einen misstrauischen, mäßig besoldeten und spießig bekleideten Inspektor, der zur eigenen Steuererklärung keine allzu kritischen Rückfragen stellen möge. Im Vergleich damit ist das Leitbild einer vollautomatisierten Steuerveranlagung gewiss ein Aliud. Doch dieser Schein und der Wortschwall der gesetzlichen Regelung trügen. Letztlich überzeugt keiner der für ein Aliud-Verhältnis vorgetragenen Gesichtspunkte.

Steuerveranlagung war immer schon Massenverwaltung, hat sich immer schon mit Vermutungen, dass Angaben des Steuerpflichtigen grundsätzlich vertraut werden dürfe³⁴, beholfen und früh die Möglichkeiten der Technik genutzt.³⁵ Steueranmeldungen, in denen der Steuerpflichtige die Steuer selbst zu berechnen hat und die behördlichen Steuerfestsetzungen unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen (§§ 150 Abs. 1 Satz 4 und

Steuerverfassungsrecht und gesetzgeberischer Gestaltungsraum, 2020, S. 1 - 11, 181 - 186, 199, 203 f., an der zuletzt angegebenen Stelle mit dem Hinweis, dass die Neigung des Supreme Court, in abstrakten Grundsätzen zu denken, auch deshalb geringer ist, weil dieses Gericht zugleich oberstes Fachgericht ist und darum Grundsätze nicht braucht, um seine Kontrollkompetenz zu begründen, und weil es als Fachgericht freier argumentieren kann.

³³ Vgl. Başaran, General Report: Instruments of Transparency towards the Tax Administration, in: dies. / Hey (Hrsg.), *Tax Transparency*, 2019, S. 41 (43, m.w.N.).

³⁴ So ist § 158 AO, wonach die den Vorschriften der §§ 140 ff. entsprechende Buchführung und Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen der Besteuerung zugrunde zu legen sind, aus § 208 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung hervorgegangen; so Schuster, in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*, § 158 Rn. 1 (Stand: Juni 2012).

³⁵ Hierzu allgemein Maurer / Waldhoff, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 19. Aufl., 2017, § 18 (S. 513 - 525).

168 Satz 1 Abgabenordnung), hat es auch in der Zeit vor dem Computer schon gegeben.³⁶

Auch Belegvorhalteplichten haben eine Tradition und haben Belegvorlagepflichten nicht vollständig ersetzt. Es handelt sich um eine mehr quantitative Verschiebung, die weiterhin keinesfalls nur in eine Richtung stattfindet. Digitalisierung versetzt die Finanzverwaltung auch in die Lage, medienbruchfrei zubereitete Anzeigen und Berichte des Steuerpflichtigen in größeren Datenmengen entgegenzunehmen und in ihren nationalen und internationalen Netzwerken zu verarbeiten (Stichworte: Anzeigepflichten für (grenzüberschreitende) Steuergestaltungen³⁷, country-by-country (cbc) Reporting³⁸).³⁹ Außenprüfungen finden digitalisiert statt, mit erheblichen Eingriffsrechten der Finanzverwaltung in die Digitalosphäre des Steuerpflichtigen; § 147 Abs. 6 Abgabenordnung, die gesetzliche Grundlage dafür, ist vor mehr als 18 Jahren in Kraft getreten.⁴⁰

Für ein Aliud-Verhältnis könnte weiterhin sprechen, dass in dem Wortbestandteil "Amt" von "Amtsermittlungsgrundsatz" eine natürliche Person, ein Beamter, ein Amtswalter, ein Amtsträger, als Entscheider mitgedacht sei. Doch das überzeugt nicht. "Amt" ist ein mehrdeutiger Begriff

³⁶ Heintzen, Beteiligung Privater an der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben und staatliche Verantwortung, *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Bd. 62 (2002), S. 220 (225); Müller-Franken, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, *Steuer und Wirtschaft 2018*, S. 113 (116 Fn. 27).

³⁷ Dazu Osterloh-Konrad / Heber / Beuchert, *Anzeigepflichten für Steuergestaltungen*, 2017; Osterloh-Konrad, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, *Finanzrundschau 2018*, S. 621 - 625. Vgl. jetzt das Gesetz vom 21.12.2019 (BGBl. I, S. 2875), das zur Umsetzung der DAC 6 - Richtlinie der EU (2018 / 882) in die Abgabenordnung die §§ 138d bis 138k eingefügt hat, und den Entwurf eines BMF-Schreibens vom 2.3.2020.

³⁸ Zu dieser länderbezogenen Berichtspflicht multinationaler Konzerne in Deutschland § 138a Abgabenordnung, eingefügt durch Gesetz vom 20.12.2016 (BGBl. I, S. 3000 (3001)).

³⁹ Vgl. die Entwicklungsschritte e-filing, e-accounting, e-matching, e-auditing und e-assessing bei Doll / Walter, *Digitalisierung der Finanzverwaltung und Steuerfunktion - Wohin geht die Reise?*, *digitax 2020*, S. 2 (3).

⁴⁰ BGBl. 2000 I, S. 1433 (1460).

und kann auch überindividuelle Organisationseinheiten bezeichnen.⁴¹ Weiterhin gibt es bereits seit langem Verwaltungsentscheidungen, die nicht von natürlichen Personen, sondern von technischen Geräten getroffen werden, deren Signale Behörden und mittelbar dem Staat juristisch zugerechnet werden; als Beispiel kann hier die Verkehrsampel genannt werden, deren Geschichte inzwischen in Deutschland knapp 100 Jahre alt ist.⁴² Während für die rechtsprechende Gewalt in Art. 92, 1. Halbsatz Grundgesetz klar gesagt wird, sie sei den Richtern, also Menschen, anvertraut, also ein Mensch-Vorbehalt begründet wird, ist dies für die Verwaltung nicht der Fall; hier gibt es nur einen Anspruch auf Entscheidung durch die zuständige Behörde. Schließlich kennt das Gesetz selbst Ausnahmen von der "ausschließlich" (so § 155 Abs. 4 Satz 1 Abgabenordnung) oder "vollständig" (so ebenda Satz 4) automationsgestützten Bearbeitung einzelner Steuerfälle. Eine solche Ausnahme greift insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld seiner Steuererklärung Angaben gemacht hat, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind (§§ 155 Abs. 4 Satz 3, 150 Abs. 7 Abgabenordnung). Diese Option darf ihm von Verfassungs wegen und nach europäischem Datenschutzrecht nicht abgeschnitten werden.⁴³ Unabhängig vom Einzelfall gilt, dass die Computer der Finanzverwaltung von Amtsträgern programmiert und die amtlich vorgeschriebenen Datensätze erstellt werden müssen. Weiterhin müssen

⁴¹ Siehe nur Maurer / Waldhoff, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 19. Aufl., 2017, § 21 Rn. 37.

⁴² Zu dem Beispiel und der Wichtigkeit juristischer Zurechnung Waldhoff, Herausforderungen des Verfassungsstaats durch die Digitalisierung am Beispiel des Steuerrechts, in: *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, Bd. 42 (2019), S. 59 (78); ebenso Kube, E-Government, Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht?, *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Bd. 78 (2019), S. 289 (291, 302 f.).

⁴³ Müller-Franken, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, *Steuer und Wirtschaft 2018*, S. 113 (121 f.), unter Hinweis auf Art. 22 Abs. 2 lit. b) der EU-Datenschutz-Grundverordnung.

die Ergebnisse ihres Einsatzes überwacht und evaluiert werden, einschließlich der Ergebnisse künstlicher Intelligenz⁴⁴; auch dies ist Konsequenz des vom BVerfG ausgerufenen Verifikationsprinzips, das sich damit nicht nur gegen die Steuerpflichtigen (und deren Computer), sondern auch gegen die Computer der Finanzverwaltung richtet.

Als weiterer Fremdkörper in einem vom Amtsermittlungsgrundsatz beherrschten Besteuerungsverfahren ist es in der Diskussion vor Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens⁴⁵ angesehen worden, dass bei der Entscheidung über Art und Umfang von Ermittlungen deren "Wirtschaftlichkeit" berücksichtigt werden soll (vgl. § 88 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 Abgabenordnung). Es wurde und wird befürchtet, dass Digitalisierung einen Personalabbau in der sich im demographischen Wandel befindenden Finanzverwaltung legitimiere und damit zu einem Vollzugsdefizit führe und dass Art und Umfang von Ermittlungen sich nicht nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Kontrollbedürfnis, das auch bei "kleinen Fischen" gegeben sein mag, sondern nach dem möglichen finanziellen Ertrag im Einzelfall bestimmen.⁴⁶ Beide Befürchtungen sind gut nachvollziehbar. Solche Entwicklungen begründen aber kein denkbare Aliud zum Amtsermittlungsgrundsatz, sondern sind nach allgemeiner Ansicht rechtswidrig. Wirtschaftlichkeit

⁴⁴ Zu deren Einsatzmöglichkeiten skeptisch Maier, Verfassungsrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, *JuristenZeitung* 2017, S. 614 (615 f.). Optimistischer Ruß / Ismer / Margolf, Digitalisierung des Steuerrechts, *Deutsches Steuerrecht* 2019, S. 409 (411 f.).

⁴⁵ Nachweise etwa bei Heintzen, Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Die Öffentliche Verwaltung* 2015, S. 780 (784).

⁴⁶ Zum Zweiten statt vieler Seer, in: Tipke / Kruse, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*, § 88 Rn. 14 (Stand: Januar 2017); Söhn, in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*, § 88 Rn. 74, 149, 165 (Stand: März 2010). Relativierend Waldhoff, Herausforderungen des Verfassungsstaats durch die Digitalisierung am Beispiel des Steuerrechts, in: *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, Bd. 42 (2019), S. 59 (79) mit dem Hinweis, dass fiskalisch zweitrangige Fälle typischerweise Standardfälle ohne größeres Kontrollbedürfnis sind. Vgl. auch schon BVerfGE 35, 283 (293 f.).

und Gesetzmäßigkeit dürfen nicht gegeneinander ausgespielt werden; Wirtschaftlichkeit ist Gesetzmäßigkeit untergeordnet. Wirtschaftlichkeitserwägungen sind im Übrigen für die Verwaltung, nicht nur die Finanzverwaltung, nichts Neues und nichts mit dem Amtsermittlungsgrundsatz Unvereinbares. Neu ist ihre ausdrückliche und mehrfache Erwähnung in einer Gesetzesvorschrift, § 88 Abgabenordnung, deren Überschrift unverändert "Untersuchungsgrundsatz" heißt.⁴⁷ Verfassungsrechtlich sind insoweit Art. 114 Abs. 2 Satz 1 GG ("Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes"), entsprechende Vorschriften in den Landesverfassungen, z.B. Art. 95 Abs. 3 Satz 1 der Verfassung von Berlin und Art. 108 Abs. 4 Satz 1 u. Abs. 4a Satz 1 GG (Verbesserung und Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze) zu nennen⁴⁸, allgemeinverwaltungsrechtlich § 10 Satz 2 Verwaltungsverfahrensgesetz.

Als Zwischenergebnis lässt sich festhalten, dass es keine überzeugenden Gründe gibt, die steuerliche Selbstveranlagung als Aliud zur Sachverhaltsermittlung von Amts wegen zu sehen. Im nächsten Gedankenschritt ist darzustellen, dass es vielmehr gute Gründe gibt, am Amtsermittlungsgrundsatz festzuhalten, und zwar auch aus der Sicht der Steuerpflichtigen.

2. Selbstveranlagung als besondere Form von Amtsermittlung

Digitalisierung ändert nichts daran, dass die Finanzbehörde die Herrin des Besteuerungsverfahrens ist, an dessen Ende eine (fingierte) Steuerfestsetzung, also ein Verwaltungsakt, steht und dass sie für Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit des Gesamtvollzugs verantwortlich ist.⁴⁹ Eine individuelle Fallbearbeitung findet weiterhin statt und wird von

⁴⁷ Diese Neuerung begrüßend Müller-Franken, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, *Steuer und Wirtschaft* 2018, S. 113 (118).

⁴⁸ Dazu Gröpl, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit staatlichen Handelns, in: I-sensee / Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, 3. Aufl., Bd. 5, 2007, § 121 (S. 1227 ff.).

⁴⁹ Siehe nur Seer, in: Tipke / Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018, § 21 Rn. 170.

computeriellen Risikomanagementsystemen "risikoadäquat vorgesteuert".⁵⁰ Der Untersuchungsgrundsatz und die darauf aufbauenden Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden werden in den Worten von Sebastian Müller-Franken "lediglich in einen "Standby Modus" versetzt".⁵¹

Da Untersuchungs- und Beibringungsgrundsatz verfassungsrechtliche Fundamente haben, müsste ein Ausscheren der Finanzverwaltung und deren "dritter Weg" ebenfalls verfassungsrechtlich begründbar sein. Das ist jedoch nicht der Fall. Der Gedanke einer ggf. extrakonstitutionellen Notkompetenz trägt ersichtlich nicht.⁵² Auch mit der Formel "kontrollierte Selbstregulierung" kommt man nicht weiter, jedenfalls wenn man darunter dasselbe versteht wie ihre Urheber in der Neuen Verwaltungsrechtswissenschaft.⁵³ Regulierte Selbstregulierung macht sich gesellschaftliche, grundrechtlich legitimierte Initiative und Ressourcen zunutze.⁵⁴ Auch das Modell einer sphärenorientierten Mitverantwortung

⁵⁰ So die Formulierung von Waldhoff, Herausforderungen des Verfassungsstaats durch die Digitalisierung am Beispiel des Steuerrechts, in: *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, Bd. 42 (2019), S. 59 (79).

⁵¹ Müller-Franken, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, *Steuer und Wirtschaft 2018*, S. 113 (119).

⁵² In diese Richtung Isensee, *Die typisierende Verwaltung*, 1976 (also aus praedigitaler Zeit), S. 155 ff., 171 ff. Dagegen Drüen, in: Tipke / Kruse, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*, § 4 Rn. 392 f. (Stand: Oktober 2011); Söhn, in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*, § 88 Rn. 192, 195 (Stand: März 2010).

⁵³ Zu Letzterer Voßkuhle, Neue Verwaltungsrechtswissenschaft, in: Hoffmann-Riem / Schmidt-Aßmann / Voßkuhle (Hrsg.), *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Bd. 1, 2. Aufl., 2012, § 1 (S. 1 - 63); kritisch Gärditz, Die "Neue Verwaltungsrechtswissenschaft" - Alter Wein in neuen Schläuchen?, in: Burgi (Hrsg.), *Zur Lage der Verwaltungsrechtswissenschaft*, *Die Verwaltung*, Beiheft 12 (2017), S. 105 - 145.

⁵⁴ Für das Umweltschutzrecht zu diesem Begriffsverständnis etwa Eifert, Umweltschutzrecht, in: Schoch (Hrsg.), *Besonderes Verwaltungsrecht*, 2018, Kapitel 5, Rn. 119 ff. Wie hier Müller-Franken, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, *Steuer und Wirtschaft 2018*, S. 113 (116 Fn. 27); Waldhoff, Herausforderungen des Verfassungsstaats durch die Digitalisierung am Beispiel des Steuerrechts, in: *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, Bd. 42 (2019), S. 59 (77 f.).

des Steuerpflichtigen vermag diese nicht zu ersetzen; die Sachverhaltsermittlung im Steuerrecht dient allein öffentlichen Interessen.⁵⁵

Dass Selbstveranlagung vom Gesetzgeber als besondere Form der Amtsermittlung angesehen wird und verfassungsrechtlich nicht anders qualifiziert werden kann, hat für den Steuerpflichtigen auch Vorteile. Dieser Aspekt kommt in der aktuellen Digitalisierungsdiskussion, in der Rationalisierungsinteressen der Finanzverwaltung im Vordergrund stehen, etwas kurz.⁵⁶ Amtsermittlung bedeutet einen Auftrag zu umfassender und objektiver Sachverhaltsermittlung und ist eingebettet in einen rechtsstaatlichen Verfahrensablauf, in dem die Behörde gesetzliche Ermittlungsbefugnisse und die Beteiligten Mitwirkungsobliegenheiten oder -pflichten haben und an dessen Ende eine verbindliche, der Bestandskraft fähige hoheitliche Entscheidung steht, die mit dafür besonders vorgesehenen Rechtsmitteln einer gerichtlichen Kontrolle zugeführt werden kann.⁵⁷ All das bleibt erhalten, wenn Selbstveranlagung durch den Steuerpflichtigen in einer teil- oder vollautomatisierten Steuerveranlagung weiterhin dem Regime des Amtsermittlungsgrundsatzes untersteht.

Hervorgehoben seien § 88 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung, wonach die Behörde auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen hat, und die allgemeine Beratungs- und Auskunftspflicht gemäß §

⁵⁵ Anders Seer, unter anderem in Tipke / Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018, § 21 Rn. 5 und Rn. 170, 207 ff.

⁵⁶ Vgl. Heintzen, Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Die Öffentliche Verwaltung* 2015, S. 780 (781): Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers soll die Digitalisierung allen an der Besteuerung Beteiligten nutzen, nicht nur dem Fiskus, sondern auch dem Steuerpflichtigen und seinen Banken und Beratern. Vgl. auch Bachmann / Gebhardt / Richter / Risse, Wie beeinflusst die Digitalisierung das Machtgefüge zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung?, *Deutsches Steuerrecht* 2019, S. 1879 - 1886.

⁵⁷ Hierzu unter dem Gesichtspunkt der Speicherfunktion der Handlungsform Verwaltungsakt Ossenbühl, Die Handlungsformen der Verwaltung, *Juristische Schulung* 1979, S. 681 ff.

89 Abs. 1 Abgabenordnung.⁵⁸ Beides findet man wortidentisch im Verwaltungsverfahrenrecht. Beides erlangt in einem vollautomatisierten Verfahren besondere praktische Bedeutung und bedarf gesetzlicher Präzisierung. Ein Beispiel ist § 173a AO, demzufolge Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern sind, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte, nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat.⁵⁹ In einem reinen Selbstveranlagungssystem beschränkt der Staat sich dagegen darauf, auf Fehler, die der Steuerpflichtige im finanziellen Ergebnis zu Lasten der öffentlichen Hand macht, mit Nachforderung (einschließlich Zinsen) und mit Straf- und Ordnungswidrigkeitsrecht zu reagieren.

3. Fazit

Selbstveranlagung und Automatisierung im Besteuerungsverfahren sind besondere Formen von Amtsermittlung und in deren Kontext einzuordnen und weiterzuentwickeln.

V. Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen für Selbstveranlagung

Damit stellt sich abschließend die Frage, nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben und Grenzen für eine gesetzliche Ausgestaltung. Diese Vorgaben des Grundgesetzes für die deutsche Steuerverwaltung lassen sich zu fünf Punkten bündeln:

- informationelles Selbstbestimmungsrecht, Datenschutz und Rechtsschutz des Steuerpflichtigen,

⁵⁸ Vgl. auch Braun Binder, *Vollautomatisierte Verwaltungsverfahren im allgemeinen Verwaltungsrecht?*, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2016, S. 960 (964).

⁵⁹ Zu dem Zusammenhang zwischen dieser Vorschrift und weiter § 175b AO mit dem Steuermodernisierungsg von Groll, in: Hübschmann / Hepp / Spitaler, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*, § 173a Rn. 1 u. 5 (Stand: April 2018). Zu dieser Vorschrift Seer, *Modernisierung des Besteuerungsverfahrens*, *Steuer und Wirtschaft* 2015, S. 315 (325).

- Verhältnismäßigkeit von Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Dritter,
 - Zweckbindung der Verwendung größerer Datenmengen, die für computerielle Bearbeitung nötig sind, aber möglicherweise keinen Bezug mehr zu dem Besteuerungsverfahren haben, in dem sie generiert worden sind⁶⁰,
 - Gewaltenteilungsprobleme, die darauf beruhen, dass die Finanzverwaltung Normprogramme des Gesetzgebers bei deren Digitalisierung möglicherweise ändert⁶¹,
 - die Fragen von Vollzugstauglichkeit und Qualitätssicherung digitaler Systeme⁶² oder, negativ formuliert, die Fragen nach Steuerausfällen und computerverursachten Ungleichbehandlungen.

Dass der zuletzt genannte Punkt in der rechtswissenschaftlichen Literatur vielleicht die meiste Aufmerksamkeit⁶³ erhält, überrascht. Die Angst vor einer Ohnmacht des Computers ist ähnlich ausgeprägt wie die Angst vor seiner Übermacht.

⁶⁰ Vgl. schon Pestalozza, Der Untersuchungsgrundsatz, in: *Festschrift zum 50-jährigen Bestehen des Richard Boorberg Verlags*, 1977, S. 185 (186).

⁶¹ Hierzu Ahrendt, Alte Zöpfe neu geflochten - Das materielle Recht in der Hand von Programmierern, *Neue Juristische Wochenschrift* 2017, S. 537 - 540. Zu der Frage, inwieweit der Gesetzgeber selbst auf die Digitalisierungsfreundlichkeit seiner Regelungen achten sollte, Ruß / Ismer / Margolf, Digitalisierung des Steuerrechts, Eine Herausforderung für die Ausgestaltung von materiellen Steuergesetzen, *Deutsches Steuerrecht* 2019, S. 409 - 418, mit § 11 Abs. 1 Satz 2 u. Abs. 2 Satz 2 EStG als Hauptbeispiel. Zusammenfassend Kube, E-Government, Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht?, *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Bd. 78 (2019), S. 289 (308 ff., 314 f.).

⁶² Zur Erforderlichkeit neuer Controllingstrukturen Kube, E-Government, Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht?, *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Bd. 78 (2019), S. 289 (316 - 318).

⁶³ Siehe etwa Maier, Verfassungsrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, *JuristenZeitung* 2017, S. 614 (615: "verfassungsrechtliche(r) Fokus").

Gegen die Angst vor Computer-Ohnmacht hilft, als verfassungsrechtlicher Tranquilizer, ein sog. Untermaßverbot, das prozedural zu einer regelmäßigen Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung verpflichtet (vgl. § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 Abgabenordnung) und materiell zur Vermeidung übermäßiger Steuerausfälle durch unterlassene steuerbehördliche Verifikation von Selbstveranlagungen des Steuerpflichtigen verpflichtet.⁶⁴ Wann allerdings Steuerausfälle "übermäßig" sind, ist unklar. Das gleichheitsgrundrechtliche Untermaßverbot ist ähnlich durchsetzungsschwach wie gegen den fiskalischen Zugriff des Steuergesetzgebers das freiheitsgrundrechtliche Übermaßverbot und wird hier darum als Tranquilizer bezeichnet.⁶⁵ Die vom Bundesverfassungsgericht zuletzt in einem gut 40 Bände seiner Entscheidungssammlung zurückliegend entwickelte Figur eines strukturellen Vollzugsdefizits passt hier nicht, um mehr Durchsetzungsstärke zu erzeugen. Im Tipke-Urteil des BVerfG von 2004 standen sich im Sinne eines widersprüchlich auf Ineffektivität angelegten Rechts § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. b) Einkommensteuergesetz und § 30a Abgabenordnung gegenüber, also zwei konkrete Rechtsnormen; weiterhin ging es um die Verfassungswidrigkeit von materiellem Recht, nicht von Verfahrensrecht.⁶⁶ Bei der Vollautomatisierung der Einkommensteuerveranlagung stehen sich dagegen der Tatbestand der Einkommensteuer insgesamt und das Steuerfestsetzungsinstrumen-

⁶⁴ Im Grundsatz unstreitig. Vgl. Drüen, Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, in: *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft*, Bd. 42, 2019, S. 193 (208 ff.); Müller-Franken, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens, *Steuer und Wirtschaft* 2018, S. 113 (118 f.); Seer, in: Tipke / Lang, *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018, § 21 Rn. 8.

⁶⁵ Zum Versagen des Übermaßverbots im Angesicht steuerlicher Zugriffe auf das Vermögen der Zensiten Papier, *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte*, 1973, S. 76 f.; Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 187 ff.; Elicker, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Besteuerung, *Deutsches Verwaltungsblatt* 2006, S. 480 - 486.

⁶⁶ Siehe Heintzen, Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Die Öffentliche Verwaltung* 2015, S. 780 (785); Maier, Verfassungsrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, *JuristenZeitung* 2017, S. 614 (616 ff.).

tarium der Abgabenordnung insgesamt gegenüber. Allerdings ist die Figur des strukturellen Vollzugsdefizits case law des Bundesverfassungsgerichts und kann nichts und niemand das BVerfG daran hindern, dieses case law auf die vorliegende Problematik auszuweiten. Nach derzeitigem Stand lassen sich etwaige digitalisierungsbedingte Vollzugsmängel der Figur des strukturellen Vollzugsdefizits jedoch nicht zuordnen.

Vieles ist hier derzeit Stochern im Nebel. Ob der Gesamtvollzug der Steuergesetze durch die fortschreitende Digitalisierung der Finanzverwaltung verbessert oder verschlechtert wird, ist jedenfalls in dieser Allgemeinheit eine offene Frage. Empirische Daten, auch zu heiklen Punkten wie dem Ausloten oder Ausspähen von Risikoparametern finanzbehördlicher Algorithmen⁶⁷, fehlen. Gleiches gilt für finanzgerichtliche Rechtsprechung zu Risikomanagementsystemen.⁶⁸ Dies ist hier nicht im Einzelnen aufzufächern.

VI. Zusammenfassung und rechtsvergleichender Ausblick

Was den Grundsatz der Amtsermittlung anlangt, so kann, wie im Titel des Beitrags angekündigt, dessen Modernität und Wandlungsfähigkeit festgestellt werden. Auch in einer digitalisierten Verwaltung hat er seinen Platz, wobei § 35a Verwaltungsverfahrensgesetz klarstellt, dass damit gebundene Verwaltung gemeint ist und dann, wenn ein Ermessen oder ein Beurteilungsspielraum besteht, ein Verwaltungsakt nicht vollständig durch automatische Einrichtungen erlassen werden kann. In der Welt von Big Data oder des Base Erosion and Profit Shifting-Projekts der OECD vom November 2015⁶⁹ sind seine rechtsstaatlichen Implikationen sinnvolle, in dieser Welt nicht bedachte Begrenzungen.

⁶⁷ Dazu Maier, Verfassungsrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, *JuristenZeitung* 2017, S. 614 (617).

⁶⁸ Vgl. Haunhorst, Risikomanagement in der Finanzverwaltung - ein Fall für die Finanzgerichte?, *Deutsches Steuerrecht* 2010, S. 2105 - 2110. FG Rheinland-Pfalz, EFG (Entscheidungen der Finanzgerichte) 2012, S. 10 (zu einem sog. Chi-Quadrat-Test); FG Düsseldorf, Urteil vom 16.2.2017, 14 K 3554 / 14.

⁶⁹ <http://www.oecd.org/tax/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>. Hier geht es darum, multinationale Konzerne daran zu hindern, sich durch legale Aus-

Rechtsvergleichend hat der Amtsermittlungsgrundsatz es schwer, weil Rechtsvergleichung im Verwaltungsrecht mehr individuelle Verfahrensrechte fokussiert, wie ein Blick in die drei Absätze des Rechts auf gute Verwaltung in Art. 41 der Europäischen Grundrechtecharta demonstriert, oder individualschützende Prinzipien wie Verhältnismäßigkeit und Vertrauensschutz, nicht Grundsätze, die tief im jeweiligen Verwaltungsverfahrens- und Verwaltungsprozessrecht und Staatsverständnis verwurzelt sind und für das Gegenüber der Verwaltung auch Obliegenheiten und Pflichten mit sich bringen.⁷⁰

nutzung der Nationalität von Steuerrecht weltweit einer Besteuerung weitgehend zu entziehen.

⁷⁰ In Büchern zum europäischen Verwaltungsrecht ist deshalb zum Untersuchungsgrundsatz weniger zu finden als in vergleichbaren Büchern zum deutschen Verwaltungsrecht. Vgl. etwa Schwarze, *Europäisches Verwaltungsrecht*, 1988; Craig, *European Administrative Law*, 3. Aufl., 2018; Rose-Ackerman / Lindseth / Emerson, *Comparative Administrative Law*, 2. Aufl., 2017; Seerden (Hrsg.), *Comparative Administrative Law*, 4. Aufl., 2018. Zur Schweiz Häfelin / Müller / Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7. Aufl., 2016, Rn. 988 - 997.

ÖZET

Re'sen araştırma ilkesi, Alman genel idare hukuku ile idari yargılama hukukunun ve bunların yan alanları olan sosyal güvenlik hukuku ile vergi hukukunun, temelleri anayasa hukukunda bulunan geleneksel bir unsurudur. Bununla birlikte, Temmuz 2016'da yürürlüğe giren Vergi Usulünün Modernleştirilmesi Hakkında Kanun, münhasıran otomasyon esasına dayanan ve dosyaların bir memur tarafından incelenmesine (Vergi Kanunu m. 155/4) gerek bırakmayan yeni vergi hesaplama modeliyle, İdari Usul Kanunu'nun 1977'den beri süregelen geleneğini sarsmıştır. Bu modelde, elektronik vergi beyannamelerini inceleyen, gizli bir algoritmayla çalışan, şüpheli beyanları tespit ederek bir kamu görevlisi tarafından incelenmesi için ayıran ve risk yönetim sistemi adı verilen bir bilgisayar sistemi kullanılmaktadır (Vergi Kanunu m. 88/5).

Bu çalışmanın temel sorusu şudur: Kanun koyucu yeni düzenlemeyle re'sen araştırma ilkesinden şahsi beyana dayalı sisteme mi dönmüştür? Bunun cevabı "hayır!" dır. Re'sen araştırma ilkesi, vergilendirmeye esas teşkil eden olguları elde etme usulleri bakımından, her zaman özel bir statüsü olan toplu vergilendirmeden tutun, mahkeme tarafından verilen iltica başvurusu kararlarına kadar geniş bir yelpazeyi kapsayabilir.

Dosyaların bir bilgisayar tarafından işleminden geçirilmesi ve artık belge sunulmaması; bunun yerine belgelerin şüpheli durumlar için saklanması için gerekli olması olguları, tek başlarına köklü bir rejim değişikliği yapıldığının söylenebilmesi için yeterli değildir. Dahası, bilgisayar insanlar tarafından programlanır ve yapay zeka insan denetimine ihtiyaç duyar. Buna şu hususlar da eklenebilir: Yeterli sayıda dosya numune olarak rastgele seçilerek bir memur tarafından tam kapsamıyla incelenir; risk yönetim sistemi tarafından otomatik izleme yapılır; ilgili memur, kendi takdirine dayanarak bir dosyayı inceleme yapma üzere seçme yetkisine sahiptir; vergi yükümlüsü, bilgisayar tarafından işlenemeyen bazı bilgi alanlarıyla ilgili bildirim yapma hakkına sahiptir; yargı dışı ve yargısal başvuru yollarında, verilen idari kararların tümü tam kapsamıyla denetlenir. Vergi idaresinin personel sayısı, bu görevlerin yerine getirilmesini imkansız kılacak ölçüde

azaltılamaz. Anayasa hukuku ilkeleri olan kanunilik ilkesi ve vergilendirmede eşitlik ilkesi, bu bağlamda az vergilendirmeyi yasaklamakta (Untermaßverbot) ve değerlendirme zorunluluğu (Evaluierungsgebot) getirmektedir.

Re'sen araştırma rejiminin dijitalleşmesinin, fakat bunun şahsi beyana dayalı yeni bir rejim teşkil etmediğinin kabul edilmesinin vergi yükümlüsü açısından avantajları vardır. Re'sen araştırma, olguların kapsamlı ve objektif şekilde soruşturulmasını gerektirmektedir. Bu ilke, hukuk devletinde, idarenin kanuni soruşturma yetkisini haiz olduğu ve ilgililerin de katılma görev ve yükümlülüklerinin bulunduğu bir usul sürecinin içerisinde gömülüdür. Bu sürecin sonunda, bağlayıcı, vergi idaresi tarafından getirilen ek yükümlülükleri kapsam dışı bırakan, icrai olan ve kendisine özel olarak öngörülmüş yargısal denetim yollarına taşınabilen kamusal bir karar ortaya çıkmaktadır.

OECD tarafından, "Base Erosion and Profit Shtifting" isimli 2015 eylem planının ilan edilmesinden ve üye devletlerin vergiden kaçınmaya karşı uluslararası kuruluşlar aracılığıyla daha sert önlemler almaya başlamasından beri, vergi hukukunda olguların toplanması hususunun objektif hukuk ve hukuk devleti boyutu yeni bir uygulama alanı bulmuştur. Bu nedenle burada ele alınan konu yalnızca ilkesel değil, aynı zamanda uygulamaya yönelik bir fayda da sağlamaktadır.