

A. Einführung in die Problematik und Gang der Untersuchung

Die Bemühungen um ein dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG genügendes Steuerrecht lenken seit langem den Gesetzgeber – und dies nicht zuletzt wegen des regelmäßigen Antriebs durch das Bundesverfassungsgericht.¹ Diese Bemühungen wirken sich nicht nur auf die materiellen Steuernormen aus, die in dem vermeintlichen Bestreben, jedem Steuerfall gerecht zu werden, beinahe unüberschaubar geworden sind;² sie haben auch Niederschlag in den Regelungen des Steuervollzugs gefunden. So sollen die Steuern durch die Finanzbehörden insbesondere gleichmäßig festgesetzt und erhoben werden (§ 85 AO). Doch wie der Bundesrechnungshof bereits 2006 eindrucksvoll darstellte, wird die rein manuelle Bearbeitung der Steuerfälle bei anhaltend knappen Personalressourcen einer gleichmäßigen Steuerverwaltung nicht mehr gerecht.³ Dem Finanzbeamten bleibt für die vollständige Bearbeitung einer Steuererklärung, also der Ermittlung des steuerlichen Sachverhalts sowie der sich anschließenden Rechtsanwendung einschließlich technischer Umsetzung, ca. 20 Minuten Zeit.⁴ „Die Finanzverwaltung steht vor dem Dilemma, entweder eine (annähernd) gleichmäßige und gesetzmäßige oder aber eine zeitnahe und fiskalisch effiziente Besteuerung verwirklichen zu können.“⁵

Abhilfe soll die computergestützte Risikoprüfung schaffen, die bereits seit längerem Einzug in die einzelnen Steuerbehörden gehalten hat.⁶ Dabei stellt ein solches Risikomanagement nur einen Teil der in den letzten Jahren zunehmenden

¹ Siehe u.a. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., NJW 2018, 1451; v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285; v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

² Vgl. *Kirchhof*, StW 2017, 3 (13); *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 (2108); *Bröhmer*, Transparenz als Verfassungsprinzip, S. 199; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 32; *Papier*, KritV 1987, 140 (149). Siehe dazu auch die Darstellung des Präsidenten des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 27 ff.

³ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 34 ff.

⁴ Präsident des BRH, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 14.

⁵ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 8.

⁶ Siehe zur Historie der Einführung der Risikomanagementsysteme noch unter B.

Digitalisierung auch in der Steuerveranlagung dar.⁷ Auf diese Weise soll nicht zuletzt das Vertrauen und die Akzeptanz des Steuerpflichtigen in den Steuervollzug gestärkt werden. Denn „mangelhafte Akzeptanz auf der einen Seite und Mängel in der zwangsweisen Durchsetzung auf der anderen stellen letztlich die Geltung der Steuerrechtsordnung in Teilen in Frage“⁸. Das Risikomanagement ist damit Teil einer Compliance-Strategie, die dem rechtstreuen Steuerpflichtigen einerseits mit einem besseren Service, dem unehrlichen Steuerpflichtigen hingegen andererseits mit einer zuverlässigen Sanktionierung entgegentreten soll.⁹

Diesem Erfordernis einer zuverlässigen Sanktionierung geht zunächst eine hinreichende Verifizierung der Angaben der Steuerpflichtigen voraus. Bereits in seinem Zinsurteil von 1991 hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass nicht nur die materielle Besteuerungsnorm oder die Erhebungsregelungen für sich betrachtet, sondern auch deren Zusammenspiel im Sinne des Gleichheitssatzes ausgestaltet, dass also eine Gleichheit im Belastungserfolg insgesamt gewährleistet werden muss.¹⁰ „Die Herstellung steuerlicher Lastengleichheit ist eine Aufgabe, der sich Gesetzgeber und Verwaltung gleichermaßen zu stellen haben.“¹¹ Insofern ist nicht nur die Verwaltung angehalten, die Steuergesetze gleichmäßig zu vollziehen. Bereits der Gesetzgeber muss dafür Sorge tragen, dass materielle Steuernormen und Erhebungsregelungen nicht strukturell gegenläufig sind. Dabei darf sich auch der Gesetzgeber nicht der Umsetzung in der Besteuerungswirklichkeit verschließen. Aus diesem Grund wurde die (gesetzliche) Einführung der Risikomanagementsysteme insbesondere vor dem Hintergrund einer solchen hinreichenden Verifikationsverwaltung ausdrücklich begrüßt.¹²

⁷ So bspw. die Einführung der elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen durch das Bürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008, BGBl. 2008, 2850. Siehe dazu noch unter D.I.2.a). Zum Electronic Government allgemein *Eifert*, Electronic Government, S. 20 ff.

⁸ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit, S. 9; vgl. auch *Pezzner*, StuW 2007, 101 m.w.N.

⁹ *Seer*, in T/K, AO/FGO, § 85 AO, Rn. 28 ff. (Jan. 2017); *Schmidt*, DStJG 31 (2008), S. 37 (41 ff.).

¹⁰ BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

¹¹ *Birk*, StuW 2004, 277.

¹² So u.a. *Maier*, JZ 2017, 614 (615); *Heintzen*, DÖV 2015, 780 (784); *Münch/Sendke*, DStZ 2015, 487 (489); *Seer*, StuW 2015, 315 (324). Siehe auch bereits die Empfehlung des Präsidenten des BRH aus 2006, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 157.

Doch scheint auch der computergestützte und risikoorientierte Steuervollzug noch kein Garant für die Herstellung von Gleichheit im Belastungserfolg.¹³ Jedenfalls dann nicht, wenn das Risikomanagementsystem selbst nicht hinreichend kalibriert ist. Der Gesetzgeber hat es nach § 88 Abs. 5 S. 5 AO ausdrücklich der Verwaltung überlassen, die „Einzelheiten“ der Risikomanagementsysteme festzulegen. Gerade dieser weitreichende Gestaltungsspielraum ist es jedoch, der die Sorge begründet, in dem Einsatz solcher Systeme die Möglichkeit zunehmender durch die Finanzverwaltung institutionalisierter struktureller Vollzugsdefizite zu sehen.¹⁴ Dabei wird nicht nur die Gefahr einer unzureichenden Kontrolle der Steuererklärungen erkannt, auch der Einfluss der Risikomanagementsysteme letztlich auf die materielle Steuernorm wird diskutiert. So wird zum Teil schon von „gesetzlichen Pauschbeträgen“¹⁵ oder aber von einer Konkurrenz zum geltenden Recht „in der Gestalt eines programmierten und durch seinen Vollzug geltenden code law“¹⁶ gesprochen.

In dieser Arbeit soll nun die Verfassungsmäßigkeit eines Steuervollzugs mittels Risikomanagementsystemen diskutiert werden. Dabei wird zunächst ein kurzer Blick auf die gesetzliche Normierung eines computergestützten und risikoorientierten Steuervollzugs geworfen. Ausgehend von der grundsätzlichen Verantwortlichkeit des Gesetzgebers einerseits und der Finanzverwaltung andererseits soll dann der Frage nachgegangen werden, ob der Gesetzgeber seinem Auftrag zur Schaffung eines normativen Umfeldes und die Finanzverwaltung zur Anwendung dieses normativen Umfeldes insbesondere im Rahmen der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme hinreichend nachgekommen sind. Anhand der verfassungsrechtlichen Wertungen soll sodann festgestellt werden, welche Anforderungen an Gesetzgeber einerseits und Verwaltung andererseits gestellt werden dürfen oder gar müssen. Diese Erkenntnisse sollen dazu beitragen zu erkennen, inwieweit jedenfalls die Gefahr flächendeckender objektiver Gleichheitsverstöße beim Einsatz der Risikomanagementsysteme besteht und inwie-

¹³ Siehe dazu die Ergebnisse des BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 11.

¹⁴ *Spindler*, FR 2011, 122; siehe auch *Haunhorst*, DStR 2010, 2105.

¹⁵ BRH, Bericht nach § 99 BHO über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, BT-Drucks. 17/8429, S. 13.

¹⁶ *Ahrendt*, NJW 2017, 537 (540).

weit bereits nach der gesetzlichen Ausgestaltung versucht wird, dieser Gefahr zu begegnen.

Aus diesem Grund darf auch der Blick auf die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen nicht vernachlässigt werden. Denn wie noch zu zeigen sein wird, wirkt sich die Gefahr eines rechtswidrigen Steuervollzugs, welchem sich der Steuerpflichtige nur unzureichend mittels gerichtlichen Rechtsschutzes erwehren kann, auch auf die Frage aus, welche normative Rechtsgrundlage vom Gesetzgeber zu erwarten ist. Daran schließt sich die Erkenntnis an, dass nicht nur Gesetzgeber und Verwaltung für die Herstellung von Belastungsgleichheit gleichermaßen verantwortlich sind, sondern auch, dass insoweit mögliche Defizite des Gesetzgebers oder aber der Verwaltung auch auf den Verantwortungsbereich des jeweils anderen durchgreifen können. Denn wenn „die Ausgestaltung des Steuerrechts nicht in der Lebenswirklichkeit vorzufinden ist und das fiskalische Ziel der Besteuerung dem Steuerzugriff weder Maß noch Grenze gibt, so muss erst der Steuergesetzgeber die Steuerrechtsordnung schaffen“.¹⁷

¹⁷ *Drüen*, in *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, S. 1 (6).