

BDFR, Warendorfer Str. 70, 48145 Münster

per E-Mail

Herrn Ministerialdirektor
Dr. Albert Peters
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Warendorfer Str. 70
48145 Münster
Telefon 02 51 / 3 78 40
Telefax 02 51 / 3 78 41 00
E-Mail info@bdf.de
Internet <http://www.bdf.de>

Der Vorsitzende

1. September 2011

**Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen für eine Zweite
Verordnung zur Änderung steuerlicher Vorschriften**

Ihr Schreiben vom 10. August 2011 IV A 2 – S 1910/11/10010-02

Sehr geehrter Herr Dr. Peters,
sehr geehrte Damen und Herren,

für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum vorgenannten Referentenentwurf
bedanke ich mich.

Von besonderem Interesse für den Bund Deutscher Finanzrichterinnen und
Finanzrichter ist die Verordnung über Art und Umfang der steuerlichen Ermitt-
lungen der Landesfinanzbehörden bei Einsatz automationsgestützter Risiko-

managementsysteme (Steuer-Ermittlungs-Verordnung – StErmV), da diese Verordnung unmittelbare Auswirkungen auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung haben kann.

Hierzu wird zunächst angemerkt, dass der Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter ausdrücklich jede Maßnahme begrüßt, die dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz und § 85 Abs. 1 Abgabenordnung dienlich ist.

Gegen den vorgelegten Entwurf einer Steuer-Ermittlungs-Verordnung bestehen allerdings auch vor diesem Hintergrund erhebliche rechtliche Bedenken.

Es erscheint zweifelhaft, ob die Steuer-Ermittlungs-Verordnung den Verordnungsermächtigungen nach Art. 80 Abs. 1 Grundgesetz und § 88 Abs. 3 Abgabenordnung entspricht, und ob die in der Verordnung vorgenommene Zielsetzung mit rechtstaatlichen Grundsätzen vereinbar ist.

I. Vereinbarkeit der Steuer-Ermittlungs-Verordnung mit § 88 Abs. 3 Abgabenordnung

Nach dieser Vorschrift kann das Bundesministerium der Finanzen zur Sicherstellung einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern mit Zustimmung des Bundesrates Anforderung an Art und Umfang der Ermittlung bei Einsatz automatischer Einrichtungen bestimmen.

Die Vorschrift wurde mit Wirkung zum 01.01.2009 durch das Steuerbürokratieabbaugesetz in die Abgabenordnung eingefügt. Ziel der Regelung ist es, die Grundlagen für ein weitgehend automatisiertes Besteuerungsverfahren zu schaffen. Die nach § 88 Abs. 3 Abgabenordnung zur erlassene Rechtsverordnung soll die Einhaltung der in § 85 Abgabenordnung verankerten Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, aber auch des

Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, insbesondere beim Einsatz automatischer Besteuerungsverfahren, absichern (vgl. BT-Drucks. 16/10940, 9). Dieses gesetzgeberische Ziel findet seinen Niederschlag im Wortlaut des § 88 Abs. 3 Abgabenordnung. Dort heißt es, dass das Bundesministerium der Finanzen „durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Anforderungen an Art und Umfang der Ermittlung bei Einsatz automatischer Einrichtungen“ bestimmen kann.

Dies bedeutet, dass Art und Umfang der Ermittlungen in der Verordnung nach § 88 Abs. 3 Abgabenordnung geregelt werden müssen. Diesem Erfordernis wird der vorliegende Entwurf jedoch nicht gerecht. Die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme ist in § 3 des Entwurfes geregelt. Hier finden sich aber keine Vorgaben oder Grenzen für die Art und den Umfang der Ermittlungen. Die Ausgestaltung des Risikomanagements - und damit zugleich die Anforderungen an Art und Umfang der Ermittlungen - werden in das Verfahren nach § 21a Finanzverwaltungsgesetz delegiert, wonach das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder zur Verbesserung und Erleichterung des Vollzugs von Steuergesetzen und im Interesse des Zieles der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einheitliche Verwaltungsgrundsätze aufstellen kann.

Diese Verfahrensweise ist aus den folgenden Gründen rechtlich bedenklich:

1. Der Ordnungsgeber überschreitet die ihm nach § 88 Abs. 3 Abgabenordnung zustehende Ermächtigung, da die Anforderungen an Art und Umfang der Ermittlungen nicht mehr in der nach dieser Vorschrift zu erlassenden Rechtsverordnung geregelt sind.
2. Die nach § 88 Abs. 3 Abgabenordnung notwendige Zustimmung des Bundesrates an der Festlegung von Art und Umfang der Ermittlung bei Einsatz automatischer Einrichtungen wird diesem entzogen. Die Vorschrift sieht vor, dass die auf ihr fußende Verordnung der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Dies

ist in Ansehung des Einflusses, den die Art und Weise des automatischen Besteuerungsverfahrens auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Einhaltung des Verifikationsprinzips hat, auch geboten. Durch die nunmehr gefundene Regelung, die Festlegung der Einzelheiten in das Verfahren nach § 21a Finanzverwaltungsgesetz zu verweisen, wird die notwendige Beteiligung des Bundesrates unterlaufen. Sie kann auch nicht durch die nach § 21a Abs. 1 Finanzverwaltungsgesetz vorgesehene Beteiligung der obersten Finanzbehörden der Länder ersetzt werden, da diese eine Beteiligung der Vertretung der politischen Interessen der Länder eben nicht leisten, sondern lediglich Bestandteil der Finanzverwaltung sind.

3. Die in § 3 Abs. 4 der Verordnung vorgesehene Delegation ist nicht von der Ermächtigungsgrundlage des § 88 Abs. 3 Abgabenordnung gedeckt. Eine Delegation kann nur erfolgen, wenn in der Ermächtigungsgrundlage dem Verordnungsgeber eine solche Befugnis eingeräumt wird. Dies ist hier nicht der Fall.

II. Vereinbarkeit der Steuer-Ermittlungs-Verordnung mit Art. 80 Abs. 1 Grundgesetz

Der vorliegende Entwurf muss sich zudem an den Grundsätzen des Art. 80 Abs. 1 Grundgesetz messen lassen. Zwar wendet sich die erlassene Verordnung materiell nur an die Finanzverwaltungen, jedoch sind im Außenverhältnis unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung alle Steuerpflichtigen massiv davon betroffen. Wohl auch aus diesem Grunde bestimmt § 88 Abs. 3 Abgabenordnung per Definitionem, dass das Bundesministerium der Finanzen im Rahmen dieser Vorschrift nur durch Erlass einer Rechtsverordnung tätig werden darf. Auf diese Vorschrift ist die Verordnung, wie aus der Präambel ersichtlich, auch gestützt. Daher muss sie sich im Rahmen der nach Art. 80 Abs. 1 Grundgesetz gesetzten Grenzen für Rechtsverordnungen halten. Art. 80 Abs. 1 Satz 4 Grundgesetz bestimmt, dass eine Delegation der durch die Ermächtigungsgrundlage (also hier § 88 Abs. 3 Abgabenordnung) einge-

räumten Befugnisse in der Verordnung nur erfolgen darf, wenn dies bereits in der Ermächtigungsgrundlage vorgesehen ist. Dies ist jedoch, wie unter I. dargestellt, nicht der Fall. Damit liegt mit der Delegation der Fixierung der Einzelheiten des Risikomanagements in das Verfahren nach § 21a Finanzverwaltungsgesetz nicht nur ein Verstoß gegen § 88 Abs. 3 Abgabenordnung, sondern auch gegen Art 80 Abs.1 Satz 4 Grundgesetz vor.

III. Vereinbarkeit der Steuer-Ermittlungs-Verordnung mit Art. 82 Grundgesetz

Als nach § 88 Abs. 3 Abgabenordnung erlassene Rechtsverordnung unterliegt die Steuer-Ermittlungs-Verordnung den Vorgaben des Art. 82 Abs. 1 Satz 2 Grundgesetz. Danach werden Rechtsverordnungen von der Stelle ausgefertigt, die sie erlässt und vorbehaltlich anderweitiger gesetzlicher Regelungen im Bundesgesetzblatt verkündet.

Da in dem vorgelegten Entwurf die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme in das Verfahren nach § 21a Finanzverwaltungsgesetz verlagert wird, wird die Verordnung den Anforderungen des Art. 82 Abs. 1 Satz 2 Grundgesetz nicht gerecht. Nach den inhaltlichen Vorgaben des § 88 Abs. 3 Abgabenordnung wären auch die Einzelheiten der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme in der Rechtsverordnung zu regeln und nach Art. 82 Grundgesetz zu veröffentlichen. Dies wird durch die gewählte Form der Delegation umgangen.

IV. Vereinbarkeit der Zielsetzung der Steuer-Ermittlungs-Verordnung mit rechtsstaatlichen Grundsätzen

Ziel der Steuer-Ermittlungs-Verordnung ist gem. § 2 der Verordnung, die Risikomanagementsysteme darauf auszurichten, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig und unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhält-

nismäßigkeit sowie des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung festzusetzen und zu erheben.

Mit der Zielsetzung, die Besteuerung am Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung auszurichten, überschreitet der Ordnungsgeber die ihm durch § 88 Abs. 3 Abgabenordnung eingeräumte Ermächtigung. Zweck der nach § 88 Abs. 3 Abgabenordnung zu erlassenen Rechtsverordnung ist lediglich die Sicherstellung einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern. Die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns wird in § 88 Abs. 3 Abgabenordnung zu Recht nicht erwähnt, denn das Gebot der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung darf nicht unter den Vorbehalt des Vorhandenseins personeller und sachlicher Ressourcen gestellt werden. Indem der Ordnungsgeber die Wirtschaftlichkeit der Verwaltung auf dieselbe Ebene mit der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Steuerfestsetzung und –erhebung stellt, eröffnet er die Möglichkeit, die Ausgestaltung des Risikomanagementsystems auch an den vorhandenen Personal- und Sachmitteln auszurichten. Dies ist jedoch weder mit der Verordnungsermächtigung noch sonst mit rechtsstaatlichen Grundsätzen vereinbar.

Sowohl die Verlagerung der Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme in das Verfahren nach § 21a Finanzverwaltungsgesetz, als auch die in § 3 Abs. 5 der Verordnung normierte Geheimhaltung widersprechen dem Gebot der Transparenz und der Überprüfbarkeit des Verwaltungshandelns. Dies ist insbesondere im Hinblick auf den Rechtsschutz bei Geltendmachung eines Vollzugsdefizits von Bedeutung. Nur wenn Art und Umfang der Risikomanagementsysteme und dessen Ausgestaltung offen gelegt werden, kann gerichtlich das Bestehen oder Nichtbestehen eines Vollzugsdefizits überprüft werden. Der Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter verkennt hierbei nicht, dass im Interesse der Steuergerechtigkeit und Bewahrung der Steuerehrlichkeit nicht alle Einzelheiten eines Risikomanagementsystems veröffentlicht werden können. Die Überprüfung eines Vollzugsdefizits durch die Gerichte ist jedoch nur dann möglich, wenn die Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme im

Einzelfall bekannt ist. Dies verhindern die Regelungen des § 3 Abs. 4 und Abs. 5 der Verordnung jedoch und werden damit - auch unter Berücksichtigung des Grundrechts auf Gewährleistung eines effektiven Rechtsschutzes gem. Art. 19 Abs. 4, 20 Abs. 3 Grundgesetz - den grundgesetzlichen Vorgaben nicht gerecht.

Mit freundlichen Grüßen

Reinold Borgdorf

- Vorsitzender -