

ALEXANDER FELDHAUS

# Die Finanzverwaltung und ihre Algorithmen

*Veröffentlichungen zum Steuerrecht*

---

**Mohr Siebeck**

# Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von

Joachim Englisch, Heike Jochum  
und André Meyer

19





Alexander Feldhaus

# Die Finanzverwaltung und ihre Algorithmen

Rechtliche Grenzen regelbasierter und lernender  
Risikomanagementsysteme im Steuerverfahren

Mohr Siebeck

*Alexander Feldhaus*, geboren 1989; Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Potsdam; Referendariat am Kammergericht; 2019 Magister Juris an der University of Oxford; Forschungsreferent am Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung in Speyer; Rechtsanwalt.

Zugleich Dissertation, Deutsche Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer, 2023

ISBN 978-3-16-163252-5 / eISBN 978-3-16-163253-2

DOI 10.1628 978-3-16-163253-2

ISSN 2509-3347 / eISSN 2569-4561 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <https://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2024 Mohr Siebeck Tübingen. [www.mohrsiebeck.com](http://www.mohrsiebeck.com)

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Laupp & Göbel in Gomaringen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Nädele in Nehren gebunden.

Printed in Germany.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer als Dissertation angenommen. Seitdem erschienene Literatur konnte für die Drucklegung noch bis Januar 2024 eingearbeitet werden. Alle Internetquellen wurden zuletzt am 28.12.2023 abgerufen. Alle Personenbezeichnungen umfassen sämtliche Geschlechter und verwenden nur der einfacheren Lesbarkeit halber das generische Maskulinum. Hinsichtlich der verwendeten Abkürzungen wird auf Kirchner, Hildebert/Böttcher, Eike, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 10., neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Berlin, Boston, 2021 verwiesen.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater und Erstgutachter Univ.-Prof. Dr. Mario Martini für die erstklassige Betreuung der Arbeit und das stets offene Ohr für Fragen.

Dem Zweitgutachter Prof. Dr. Christian Koch danke ich für die schnelle Anfertigung des Zweitgutachtens. Der Konrad-Adenauer-Stiftung e.V. danke ich für die großzügige Förderung der Arbeit durch ein Promotionsstipendium. Den Herausgebern Prof. Dr. Joachim Englisch, Prof. Dr. Heike Jochum und Prof. Dr. André Meyer danke ich für die Aufnahme des Werks in die Reihe Veröffentlichungen zum Steuerrecht.

Weiterhin danke ich Herrn Rainer Czeniek sowie Herrn Dr. Hauke-Darius Wolf für die hilfreichen Anmerkungen und Hinweise.

Ganz besonders bin ich meinen Eltern, Angelika und Dr. Stephan Feldhaus zu Dank verpflichtet, die durch ihre ständige Fürsprache und Unterstützung diese Arbeit erst möglich gemacht haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Frankfurt, den 23.03.2024



# Inhaltsübersicht

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	XI
<b>Kapitel 1: Einführende Betrachtungen .....</b>	<b>1</b>
§ 1 <i>Einführung in den Untersuchungsgegenstand</i> .....	1
§ 2 <i>Gang der Untersuchung</i> .....	11
§ 3 <i>Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung</i> .....	12
§ 4 <i>Normative Anforderungen an RMS gem. § 88 Abs. 5 AO</i> .....	20
§ 5 <i>Technische Grundlagen</i> .....	26
<b>Kapitel 2: Die faktische Ausgestaltung der RMS durch die Finanzverwaltung .....</b>	<b>43</b>
§ 1 <i>Historie</i> .....	43
§ 2 <i>Faktische Ausgestaltung der RMS durch die Finanzverwaltung</i> .....	46
§ 3 <i>Fazit</i> .....	56
<b>Kapitel 3: Die unionsrechtliche Grenze des Art. 22 DSGVO .....</b>	<b>61</b>
§ 1 <i>Geltung der DSGVO im Steuerverfahren</i> .....	62
§ 2 <i>Der Tatbestand des Art. 22 Abs. 1 DSGVO hinsichtlich RMS</i> .....	66
§ 3 <i>Die Ausnahmetatbestände des Art. 22 Abs. 2 DSGVO hinsichtlich RMS</i> .....	80
§ 4 <i>Fälle von Art. 22 Abs. 4 DSGVO hinsichtlich RMS</i> .....	104
§ 5 <i>Ergebnis</i> .....	106



<b>Kapitel 4: Nationalrechtliche Grenzen der Einsatzmöglichkeiten von RMS</b> .....	113
§ 1 <i>Grundsätzliche Zulässigkeit automatisierter Risikobewertung</i> .....	114
§ 2 <i>Verfassungsrechtliche Grenzen für aussteuernde Entscheidungen des RMS</i> .....	128
§ 3 <i>Der Untersuchungsgrundsatz als Grenze für nichtaussteuernde Entscheidungen</i> .....	163
§ 4 <i>Die Gefahr von strukturellen Vollzugsdefiziten</i> .....	186
§ 5 <i>Rechtsstaatliche Anforderungen an die innerstaatliche Kontrolle von RMS</i> .....	199
§ 6 <i>Ausblick: Der Entwurf einer KI-Verordnung der Europäischen Kommission</i> .....	243
§ 7 <i>Zusammenfassung</i> .....	252
 <b>Kapitel 5: Informationsansprüche gegen die Finanzverwaltung</b> .....	267
§ 1 <i>Allgemeines</i> .....	267
§ 2 <i>Art. 13–15 DSGVO</i> .....	268
§ 3 <i>Art. 22 Abs. 2 lit. b, Abs. 3 DSGVO</i> .....	352
§ 4 <i>Ansprüche gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG</i> .....	353
§ 5 <i>Unmittelbar aus Grundrechten folgende Auskunftsansprüche</i> .....	356
§ 6 <i>Sonstige Anspruchsgrundlagen</i> .....	361
§ 7 <i>Zusammenfassung</i> .....	362
 <b>Kapitel 6: Rechtsschutzmöglichkeiten gegen Aussteuerungsentscheidungen</b> .....	375
§ 1 <i>Übersicht über mögliche Rechtsbehelfe</i> .....	375
§ 2 <i>Einspruch und Anfechtungsklage gegen die RMS-Entscheidung selbst</i> .....	376
§ 3 <i>Inzidente Überprüfung innerhalb von Einspruch und Anfechtungsklage</i> .....	379
§ 4 <i>Die allgemeine Feststellungsklage gegen die RMS-Entscheidung</i> ....	386
§ 5 <i>Sonstige Rechtsschutzmöglichkeiten</i> .....	389

§ 6 Zusammenfassung .....	390
<b>Kapitel 7: Schlussbetrachtung und Handlungsempfehlungen ...</b>	<b>393</b>
§ 1 Übersicht über die wesentlichen Untersuchungsergebnisse .....	393
§ 2 Die wesentlichen Grenzen für RMS .....	399
§ 3 Die faktische Situation der RMS .....	401
§ 4 Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber und an die Finanzverwaltung .....	402
§ 5 Fazit und Ausblick .....	408
§ 6 Zusammenfassung der Ergebnisse im Einzelnen .....	410
Literaturverzeichnis .....	429
Stichwortverzeichnis .....	455



# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsübersicht .....	VII
<b>Kapitel 1: Einführende Betrachtungen .....</b>	<b>1</b>
§ 1 <i>Einführung in den Untersuchungsgegenstand</i> .....	1
§ 2 <i>Gang der Untersuchung</i> .....	11
§ 3 <i>Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltung</i> .....	12
A. Ziele und Wesen des Risikomanagements .....	12
B. Risikomanagementsysteme als Teil einer Tax-Compliance-Strategie .....	15
C. Besondere Gefahren der RMS gegenüber analoger Fallbearbeitung .....	18
§ 4 <i>Normative Anforderungen an RMS gem. § 88 Abs. 5 AO</i> .....	20
A. Anwendungsbereich .....	20
B. Regelungsinhalt des § 88 Abs. 5 AO .....	22
§ 5 <i>Technische Grundlagen</i> .....	26
A. Begrifflichkeiten .....	26
B. Allgemeine Funktionsweise von Machine Learning .....	28
C. Einzelne Methoden des Machine Learning .....	32
I. Lineare Regression .....	32
II. Das Perzeptron als linearer Klassifikationsmechanismus .....	33
III. Logistische Regression .....	34
IV. Nearest-Neighbour-Classification .....	35
V. Entscheidungsbäume und Random Forests .....	35
VI. Neuronale Netze und Deep Learning .....	37
D. Zusammenfassung .....	39
<b>Kapitel 2: Die faktische Ausgestaltung der RMS durch die Finanzverwaltung .....</b>	<b>43</b>
§ 1 <i>Historie</i> .....	43
§ 2 <i>Faktische Ausgestaltung der RMS durch die Finanzverwaltung</i> .....	46

A. Situation des KONSENS-Verbundes allgemein .....	46
B. Gegenwärtige tatsächliche Gestaltung der RMS .....	47
C. Effizienz der bestehenden Risikomanagementsysteme .....	53
§ 3 Fazit .....	56
<b>Kapitel 3: Die unionsrechtliche Grenze des Art. 22 DSGVO .....</b>	<b>61</b>
§ 1 Geltung der DSGVO im Steuerverfahren .....	62
§ 2 Der Tatbestand des Art. 22 Abs. 1 DSGVO hinsichtlich RMS .....	66
A. Ausschließlich auf einer automatisierten Verarbeitung beruhende Entscheidung .....	66
B. Teleologische Reduktion auf Profiling .....	69
C. Rechtliche Wirkung oder in ähnlicher Weise erhebliche Beeinträchtigung .....	71
D. Unterwerfung des Betroffenen unter die Entscheidung .....	77
E. Zwischenergebnis .....	78
§ 3 Die Ausnahmetatbestände des Art. 22 Abs. 2 DSGVO hinsichtlich RMS .....	80
A. Allgemeines zu Art. 22 Abs. 2 DSGVO .....	80
B. Wahrung der angemessenen Schutzmaßnahmen des Art. 22 Abs. 2 lit. b) DSGVO .....	84
I. Anfechtungsrecht .....	84
1. Inhalt des Anfechtungsrechts .....	84
2. Wahrung des Anfechtungsrechts durch §§ 150 Abs. 7, 155 Abs. 4 Satz 3 AO .....	85
3. Wahrung des Anfechtungsrechts durch die Einspruchsmöglichkeit gem. §§ 347 ff. AO .....	88
4. Wahrung des Anfechtungsrechts durch gerichtlichen Rechtsschutz .....	89
5. Wahrung des Anfechtungsrechts durch Art. 77 DSGVO und Art. 21 DSGVO .....	89
6. Wahrung des Anfechtungsrechts durch die Möglichkeit formloser Rechtsbehelfe .....	91
7. Wahrung eines insgesamt gleichen Schutzniveaus in Gesamtbetrachtung aller Maßnahmen .....	94
8. Einschränkung des Anfechtungsrechts bei RMS gem. Art. 23 DSGVO .....	95
9. Zwischenfazit .....	97
II. Recht auf persönliches Eingreifen und auf Darlegung des eigenen Standpunkts .....	98
III. Spezifische Unterrichtung des Betroffenen .....	100
IV. Transparente und faire Verarbeitung .....	101

V. Besonderheiten bei RMS-Entscheidungen gegenüber Kindern	103
§ 4 Fälle von Art. 22 Abs. 4 DSGVO hinsichtlich RMS	104
§ 5 Ergebnis	106
<b>Kapitel 4: Nationalrechtliche Grenzen der Einsatzmöglichkeiten von RMS</b>	113
§ 1 Grundsätzliche Zulässigkeit automatisierter Risikobewertung	114
A. Grundsätzliche Zulässigkeit der (teilweisen) Übertragung von rechtlichen Aufgaben auf Maschinen vor Art. 1 Abs. 1 GG	114
B. Zulässigkeit der Übertragung von rechtlichen Aufgaben auf Maschinen in Sonderkonstellationen	115
I. Automatisierte Ermessensausübung	116
1. Allgemeines	116
2. Ermessensreduzierung auf Null	117
a) Selbstbindung der Finanzverwaltung durch RMS	117
b) Zweite Stufe der Ermessensausübung	118
c) Abgesenkter Maßstab für die zweite Stufe der Ermessensbetätigung bei RMS	119
3. Zwischenfazit	121
II. Einschränkungen hinsichtlich einzelner Tatbestandsmerkmale	122
III. Einschränkungen speziell für lernende Systeme	123
C. Fazit	125
§ 2 Verfassungsrechtliche Grenzen für aussteuernde Entscheidungen des RMS	128
A. Subjektive Faktoren	128
I. Allgemeines	128
II. Hinreichende Bestimmtheit des § 88 Abs. 5 Satz 1 AO	129
1. Allgemeines	129
2. Spezialfall des subjektiven Parameters: Beratung durch einen Steuerberater	134
B. Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG durch Faktoren der RMS	135
I. Art. 3 Abs. 1 GG und RMS	135
II. Scheinkorrelationen als Verletzung von Art. 3 I GG	140
C. Wirtschaftlichkeitserwägungen	142
I. Allgemeine Betrachtung	142
II. Das verfassungsrechtliche Wirtschaftlichkeitsgebot	145
III. Einfluss der gesetzlichen Festlegung in § 88 Abs. 2 Satz 2, Abs. 5 Satz 2 AO	146
IV. Zwischenfazit	148
D. Verletzung der besonderen Gleichheitsgrundrechte gem. Art. 3 Abs. 2, 3 GG	149

I. Allgemeines .....	149
II. Verletzung der Gleichheitsgrundrechte gem. Art. 3 Abs. 2, 3 GG durch Risikoparameter .....	150
1. Ungleichbehandlung .....	150
2. Rechtfertigung .....	155
3. Bedeutung von Art. 3 Abs. 2, 3 GG für aussteuernde Entscheidungen der RMS .....	156
E. Zusammenfassung .....	159
§ 3 <i>Der Untersuchungsgrundsatz als Grenze für nichtaussteuernde Entscheidungen</i> .....	163
A. Inhalt und Grenzen des Untersuchungsgrundsatzes .....	163
I. Allgemeines .....	163
II. Verifikationsprinzip und Kooperationsmaxime .....	168
III. Typisierung .....	173
IV. Den Steuerpflichtigen begünstigende Aspekte des Untersuchungsgrundsatzes .....	178
B. Bisherige tatsächliche Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes durch RMS .....	180
C. Zusammenfassung .....	183
§ 4 <i>Die Gefahr von strukturellen Vollzugsdefiziten</i> .....	186
A. Code Law .....	186
B. Das Rechtsinstitut des strukturellen Vollzugsdefizits .....	190
C. Strukturelle Vollzugsdefizite durch RMS .....	191
I. Erhebungsdefizit durch RMS .....	191
1. Allgemeines .....	191
2. RMS als Verwaltungsvorschriften .....	191
a) Bei regelbasierten Systemen .....	191
b) Bei lernenden Systemen .....	193
3. Struktureller Fehler im RMS .....	194
II. Zurechnung eines strukturellen Erhebungsdefizits infolge von RMS an den Gesetzgeber .....	197
D. Zusammenfassung .....	197
§ 5 <i>Rechtsstaatliche Anforderungen an die innerstaatliche Kontrolle von RMS</i> .....	199
A. Allgemeines .....	199
B. Grundsätzlich mögliche Kontrollmaßnahmen .....	204
I. Übersicht der bestehenden allgemeinen Kontrollinstanzen .....	204
1. Parlamentarische Kontrolle .....	205
2. Innenrevision der Finanzverwaltung .....	207
3. Kontrolle durch die Rechnungshöfe .....	208
4. Zwischenfazit .....	211

II. Möglicher Inhalt und Umfang von spezifischen zusätzlichen Kontrollmaßnahmen .....	211
1. Inhaltliche Kontrolle des Systems .....	211
2. Kontrolle der Sicherheit der Systeme .....	215
C. § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO – Kontrollanforderungen und Verfassungsmäßigkeit .....	217
I. Allgemeines .....	217
II. Auslegung und Verfassungsmäßigkeit des § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO .....	218
1. Umfang und Intensität der Kontrollen .....	218
a) Anforderungen der Norm .....	218
b) Bisherige faktische Kontrolle und ihre Defizite .....	222
c) Legislative Einschätzungsprärogative .....	223
2. Kontrollintervalle .....	231
3. Zuständigkeit .....	234
4. Ex ante Zulassungsverfahren .....	236
D. Fazit .....	238
§ 6 <i>Ausblick: Der Entwurf einer KI-Verordnung der Europäischen Kommission</i> .....	243
A. Vorgesehene Regulierungsabstufungen in der Verordnung .....	243
B. Bewertung des Entwurfs und Auswirkungen für RMS .....	248
C. Fazit .....	251
§ 7 <i>Zusammenfassung</i> .....	252
<b>Kapitel 5: Informationsansprüche gegen die Finanzverwaltung</b> .....	267
§ 1 <i>Allgemeines</i> .....	267
§ 2 <i>Art. 13–15 DSGVO</i> .....	268
A. Allgemeines .....	268
B. Umfang der Art. 13 Abs. 2 lit. f), 14 Abs. 2 lit. g), 15 Abs. 1 Hs. 2 DSGVO .....	270
I. Anwendungsbereich Art. 13 Abs. 2 lit. f), 14 Abs. 2 lit. g), 15 Abs. 1 Hs. 2 lit. h) DSGVO .....	270
II. Anspruch aus Art. 15 Abs. 1 Hs. 2 DSGVO .....	272
III. Auskunft über das „Bestehen einer automatisierten Entscheidungsfindung“ gem. Art. 13 Abs. 2 lit. f), 14 Abs. 2 lit. g), 15 Abs. 1 Hs. 2 lit. h) DSGVO .....	274
1. Voraussetzungen .....	274
2. Ausschlussstatbestände .....	275
a) Art. 13 Abs. 2 lit. f) DSGVO .....	275
b) Art. 14 Abs. 2 lit. g) DSGVO .....	276



c) Art. 15 Abs. 1 Hs. 2 lit. h) DSGVO .....	279
d) Ergebnis .....	280
IV. Aussagekräftige Informationen über die „involvierte Logik“ ...	280
1. Maßgeblicher Zeitpunkt .....	280
2. Inhalt der „involvierten Logik“ .....	283
3. Ausschlussnormen der DSGVO .....	285
V. Recht auf „die Tragweite und die angestrebten Auswirkungen einer derartigen Verarbeitung“ .....	287
1. Anspruchsinhalt .....	287
2. Ausschluss gem. Art. 15 Abs. 4 DSGVO .....	287
VI. Zusammenfassung .....	288
C. Einschränkungen gem. §§ 32a ff., 88 Abs. 5 Satz 4 AO i.V.m. Art. 23 DSGVO .....	291
I. Allgemeines .....	291
II. § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO .....	293
1. Einschränkungen der Informationspflicht bezüglich automatisierter Entscheidungsfindung .....	294
2. Einschränkungen der Informationspflicht über die involvierte Logik des Systems .....	295
a) Allgemeines zur Gefährdung der Aufgabenwahrnehmung und zur Interessenabwägung .....	295
aa) Gefährdung der Aufgabenwahrnehmung gem. § 32a Abs. 2 Nr. 2 AO .....	295
bb) Interessenabwägung .....	301
b) Informationsinteresse an der Verarbeitung besonders sensibler Daten .....	302
c) Art. 19 Abs. 4 GG .....	305
d) Strafrechtliche Auswirkungen des RMS .....	310
e) Verwaltungstransparenz .....	318
f) Geheimhaltungsinteresse der Finanzverwaltung .....	320
aa) Gesetzesmäßigkeit und Gleichheit der Besteuerung	320
bb) Geistiges Eigentum .....	322
cc) Fehlen vergleichbarer Ansprüche im analogen Bereich vor Einführung der DSGVO .....	322
dd) Zwischenfazit .....	323
g) Leitbildartige Interessenabwägung .....	324
aa) Allgemeine Betrachtung .....	324
bb) Fehlende Schutzwürdigkeit von rechtswidrigen Risikoparametern .....	326
cc) Organisationsverschulden der Finanzverwaltung ...	326
dd) Abwägung .....	328
h) Zusammenfassung .....	332
3. Einschränkungen der Informationspflicht bezüglich der Tragweite und der angestrebten Auswirkungen .....	336

III. § 32a Abs. 1 Nr. 2 AO .....	336
IV. §§ 32a Abs. 1 Nr. 3 AO .....	337
V. § 88 Abs. 5 Satz 4 AO .....	338
1. Allgemeines .....	338
2. Anwendungsbereich § 88 Abs. 5 Satz 4 AO .....	339
3. Wirksamkeitsanforderungen des Art. 23 DSGVO .....	340
a) Formelle Voraussetzungen des Art. 23 Abs. 2 DSGVO .....	341
b) Verhältnismäßigkeit .....	342
aa) Maßstab .....	342
bb) Auslegung des Tatbestands des § 88 Abs. 5 Satz 4 AO .....	342
cc) Teleologische Reduktion des § 88 Abs. 5 Satz 4 AO .....	344
4. Zwischenfazit .....	347
VI. §§ 32c Abs. 1 Nr. 1 Var. 1, 32a Abs. 1 Nr. 1 AO .....	348
VII. § 32c Abs. 1 Nr. 3 AO .....	351
VIII. §§ 32c Abs. 1 Nr. 1 Var. 1, 32a Abs. 1 Nr. 4 AO .....	351
§ 3 Art. 22 Abs. 2 lit. b, Abs. 3 DSGVO .....	352
§ 4 Ansprüche gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 IFG .....	353
§ 5 Unmittelbar aus Grundrechten folgende Auskunftsansprüche .....	356
§ 6 Sonstige Anspruchsgrundlagen .....	361
§ 7 Zusammenfassung .....	362
<b>Kapitel 6: Rechtsschutzmöglichkeiten</b>	
<b>gegen Aussteuerungsentscheidungen .....</b>	<b>375</b>
§ 1 Übersicht über mögliche Rechtsbehelfe .....	375
§ 2 Einspruch und Anfechtungsklage gegen die RMS- Entscheidung selbst .....	376
§ 3 Inzidente Überprüfung innerhalb von Einspruch und Anfechtungsklage .....	379
A. Allgemeines .....	379
B. Beweisverwertungsverbote .....	380
I. Ergebnisse der rechtlichen Überprüfung .....	380
II. Verwertungsverbot hinsichtlich weiterer Ermittlungsergebnisse .....	381
C. Zusammenfassung .....	385
§ 4 Die allgemeine Feststellungsklage gegen die RMS-Entscheidung .....	386
§ 5 Sonstige Rechtsschutzmöglichkeiten .....	389
§ 6 Zusammenfassung .....	390

Kapitel 7: Schlussbetrachtung und Handlungsempfehlungen . . .	393
§ 1 Übersicht über die wesentlichen Untersuchungsergebnisse . . . . .	393
§ 2 Die wesentlichen Grenzen für RMS . . . . .	399
§ 3 Die faktische Situation der RMS . . . . .	401
§ 4 Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber und an die Finanzverwaltung . . . . .	402
A. Normative Änderungen . . . . .	402
I. Änderungen an § 88 Abs. 5 AO . . . . .	404
II. Änderungen an § 32a AO . . . . .	405
III. Änderungen am Entwurf der Europäischen KI-Verordnung . . .	406
B. Faktische Änderungen . . . . .	406
§ 5 Fazit und Ausblick . . . . .	408
§ 6 Zusammenfassung der Ergebnisse im Einzelnen . . . . .	410
Literaturverzeichnis . . . . .	429
Stichwortverzeichnis . . . . .	455

## Kapitel I

# Einführende Betrachtungen

## § 1 Einführung in den Untersuchungsgegenstand

Die Finanzverwaltung ist seit sehr langer Zeit chronisch überlastet. Die Aufgabe, das Steuerrecht zu vollziehen, wurde schon vor über 100 Jahren als „fast übermenschliche Aufgabe“ bezeichnet.<sup>1</sup> Die Klage über diese Last nahm seitdem jedoch im Laufe der Zeit immer weiter zu:<sup>2</sup> Im Jahr 2006 wurde bereits konstatiert, dass „der gesetzmäßige und gleichmäßige Vollzug der Steuergesetze nicht mehr gewährleistet“ sei<sup>3</sup> und „stetig wachsende Vollzugsmängel“ bestünden.<sup>4</sup> Die Finanzverwaltung muss jährlich etwa 41 Millionen Steuererklärungen bearbeiten<sup>5</sup>, rund 120 Millionen Steuerbescheide erlassen<sup>6</sup> und hat damit nur etwa 20 Minuten Zeit pro Steuererklärung.<sup>7</sup> Da auch das materielle Steuerrecht laufend komplizierter wird,<sup>8</sup> ist es wenig verwunderlich, dass dieser Trend in letzter Zeit weiter zugenommen hat. Er wird verstärkt durch stagnierende bis rückläufige Personalbestände der Finanzverwaltung.<sup>9</sup>

---

<sup>1</sup> *Meisel*, Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer, 1911/2020, S. 7 speziell hinsichtlich der Ermittlung der Einkommen.

<sup>2</sup> *Hoffmann*, DStR 1997, 1189, 1191.

<sup>3</sup> *Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 14; vgl. auch *Haunhorst*, DStR 2010, 2105 f.; *Münch*, DStR 2013, 212 („Vollzugskrise“); *Nagell/Waza*, DSz 2008, 321, 322.

<sup>4</sup> *Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 19 f.

<sup>5</sup> *Bundesministerium der Finanzen*, Die Steuerverwaltung in Deutschland, 2018, S. 18 für das Veranlagungsjahr 2016; *Sediqi*, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Risikomanagement – Der Untersuchungsgrundsatz im Lichte des § 88 AO n.F., 2021, S. 88.

<sup>6</sup> *Sediqi*, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Risikomanagement – Der Untersuchungsgrundsatz im Lichte des § 88 AO n.F., 2021, S. 88 f. m.w.N.

<sup>7</sup> So schon vor über 15 Jahren, *Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 13 f.; *Koch*, Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung, 2019, S. 1.

<sup>8</sup> *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 99 BHO, 17.01.2012, Rn. 4.1., 4.2.; *Schanz/Sixt*, DB 2018, 1097, 1098 m.w.N.; *Schützler*, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, 2014, S. 124 ff. Auch das Verfahrensrecht hat verschiedene Verkomplizierungen erfahren, insbesondere kürzlich in Form der §§ 138d ff. AO, was zu einer deutlich vergrößerten Datenmenge bei der Finanzverwaltung führen wird, siehe Kapitel I § 3 A.

<sup>9</sup> *Bundesrechnungshof*, Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO, 22.05.2019, Rn. 0.5, 2., 5., siehe dazu Kapitel 2 § 2 A.

Diese versucht das Problem bereits seit langem dadurch zu lösen, dass sie ihre personellen Ressourcen gezielt auf problematische Fälle konzentriert, anstatt sie gleichmäßig zu verteilen.<sup>10</sup> Während dies früher Verwaltungsvorschriften grob vorstrukturiert haben,<sup>11</sup> wurden im Laufe der Zeit zunehmend auch Computer entscheidungsunterstützend eingesetzt.<sup>12</sup>

Mit den §§ 88 Abs. 5, 155 Abs. 4 AO hat der Gesetzgeber nun seit dem 01.01.2017<sup>13</sup> auch normativ ermöglicht, die Ressourcenverteilung von automationsgestützten Systemen steuern zu lassen.<sup>14</sup> Gem. § 88 Abs. 5 Satz 1 AO können die Finanzbehörden „zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern und Steuervergütungen sowie Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen automationsgestützte Systeme einsetzen (Risikomanagementsysteme).“

Bei diesen Risikomanagementsystemen (RMS) handelt es sich um Computerprogramme, die systematisch Risikopotentiale bewerten und eine Reaktion in Abhängigkeit des Ergebnisses dieser Analyse steuern.<sup>15</sup> Die Aufgabe dieser Systeme besteht darin, die eingehenden Steuererklärungen darauf zu untersuchen, ob die angegebenen Daten verdächtig erscheinen, falsche Angaben zu enthalten.<sup>16</sup> Falls dem so ist, sind sie an Finanzbeamte zur näheren Prüfung weiterzuleiten. Anderenfalls veranlagt das System gem. § 155 Abs. 4 AO erklärungsgemäß ohne jede menschliche Mitwirkung. Der Computer soll die Steuererklärungen bzw. -fälle somit gleichsam wie im Grimm'schen Märchen aufteilen: „Die Guten ins Töpfchen, die Schlechten ins Kröpfchen“. Nach der Konzeption des § 88 Abs. 5 AO entscheiden die RMS somit selbständig, ob ein Fall näher zu untersuchen ist und sprechen nicht nur eine Empfehlung an den Finanzbeamten aus, wie intensiv er diesen bearbeiten sollte. Stuft das System einen Fall als wenig risikohaft ein, untersucht ihn ein Mensch dann nur in bestimmten Sonderfällen.<sup>17</sup>

<sup>10</sup> Hoffmann, DStR 1997, 1189, 1190; Schmidt/Schmitt, Risikomanagement – Zaubermittel oder Bankrotterklärung der Verwaltung?, in: Mellingshoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, S. 529, 534/540.

<sup>11</sup> Schmidt/Schmitt, Risikomanagement – Zaubermittel oder Bankrotterklärung der Verwaltung?, in: Mellingshoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, S. 529, 534.

<sup>12</sup> Hoffmann, DStR 1997, 1189, 1192 ff., wonach im Rahmen einer „maschinellen Fallauswahl“ die Finanzbeamten „zum Zeitpunkt der sachlichen Fallbearbeitung entsprechende Hinweise in Listenform oder am Bildschirm erhalten.“

<sup>13</sup> BGBl. I 2016, 1679, 1690.

<sup>14</sup> Rütke, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, 17. Auflage, 2024, § 88, Rn. 90.

<sup>15</sup> BT-Drs. 18/7457, S. 69; ähnlich Wirfler, in: Alber (Hrsg.), Beck'sches Steuer- und Bilanzlexikon, Edition 65, 2023, Untersuchungsgrundsatz, Rn. 1. Der Begriff des Risikomanagements kommt ursprünglich aus der Betriebswirtschaftslehre, Schützler, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, 2014, S. 177.

<sup>16</sup> Implizit BT-Drs. 18/7457, S. 69 f.

<sup>17</sup> Dies sind die Zufallsstichprobe gem. § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AO und die aktive menschliche Auswahl gem. § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AO, siehe zu diesen Kapitel 1 § 4 A.

Der Gesetzgeber erlaubt damit, Automatisierungspotentiale der Digitalisierung im Steuervollzug zu nutzen. Die Hoffnung besteht darin, dass der Computer die vorhandenen personellen Ressourcen besser verteilen und auf die richtigen Stellen konzentrieren kann, als die Finanzbeamten dies tun.<sup>18</sup> Die begrenzten Kapazitäten könnten dann besser als zuvor genutzt und der Steuervollzug so möglichst ideal durchgeführt werden. Da das Steuerrecht überwiegend von Massenverfahren und gebundenen Entscheidungen geprägt wird und außerdem stark zahlenlastig ist, eignet es sich prinzipiell besonders gut, um automatisiert (vor)bearbeitet zu werden.<sup>19</sup> Risikomanagementsysteme können grundsätzlich in allen Steuerarten und in fast allen Verfahrensschritten eingesetzt werden.<sup>20</sup> Von besonderer Bedeutung sind aber die Veranlagung von Steuererklärungen und die Auswahl zur Außenprüfung.

Ob die RMS die bestehenden Defizite des Steuervollzugs beheben können, wird dennoch sehr unterschiedlich beurteilt. Optimistische Stimmen betonen die Chancen für eine Leistungsverbesserung der Finanzverwaltung und sehen in ihnen einen Nutzen.<sup>21</sup> Denkbar wäre auch, dass die Finanzbeamten durch die erhöhte Effizienz sich vermehrt wichtigen, interessanten Aufgaben widmen können und bei diesen mehr Zeit, insbesondere auch für die menschliche Interaktion haben.<sup>22</sup>

Aus pessimistischer Sicht ist unklar, ob die Systeme ihre Aufgabe überhaupt zuverlässig wahrnehmen.<sup>23</sup> Ein Rechnungshofbericht attestiert manchen bishe-

---

<sup>18</sup> BT-Drs. 18/7457, S. 69 f.; *Rätke*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, 17. Auflage, 2024, § 88, Rn. 91; *Roser*, in: Gosch (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 162. Lieferung (Juli 2022), § 88 AO, Rn. 57.

<sup>19</sup> *Drüen*, Risikomanagement im Besteuerungsverfahren Kostendruck und Vollzugspflicht der Steuerverwaltung, in: Brandt (Hrsg.), 8. und 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012, 2013, S. 253, 270; *Kirchhof*, Einzelfallgerechtigkeit und Maßstabildung im digitalisierten Massenfallrecht, in: Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, 2018, S. 361, 362; *Kube*, E-Government: Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht?, in: Sommermann (Hrsg.), Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer Band 78, 2019, S. 289, 322; *Schmidt*, DB 2023, 2274, 2275 f.

<sup>20</sup> BT-Drs. 18/7457, S. 70; *Rätke*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, 17. Auflage, 2024, § 88, Rn. 95; *Roser*, in: Gosch (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 162. Lieferung, § 88 AO, Rn. 60.

<sup>21</sup> *Z.B. Günther*, FR 2017, 333, 334; *Schmitz von Hülst*, Diskussion zu den Referaten von Prof. Dr. Roman Seer, Ministerialdirigent Eckehard Schmidt und Klaus Schleicher, in: Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, 2008, S. 83, 92, der den RMS im Arbeitnehmerbereich eine grundsätzlich gute Funktionsfähigkeit bescheinigt, aber beklagt, dass die Quote der ausgesteuerten Fälle zu hoch sei. *Schmidt/Schmitt*, Risikomanagement – Zauberformel oder Bankrotterklärung der Verwaltung?, in: Mellinghoff/Schön/Viskorf (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, S. 529, 547 sind der Ansicht, dass es sich zwar um „keine Zauberformel“, aber um ein „wichtiges Hilfsmittel“ handelt.

<sup>22</sup> *Djeffal*, DVBl 2017, 808, 813 („Verfahrenshumanisierung“).

<sup>23</sup> *Breuer*, FR 2017, 335, 336.

rigen RMS-Systemen sogar, zu 95 Prozent Fälle ausgewählt zu haben, in denen keine Fehler vorlagen.<sup>24</sup> Es bestehen allgemein erhebliche technische Umsetzungsprobleme in der Finanzverwaltung mit der IT. Diese ist generell defizitär.<sup>25</sup> Eine nicht durchdachte, übereilte Umsetzung nach dem Muster „Mensch raus, Maschine rein ohne dass klar ist, ob die Sache gelingen wird“,<sup>26</sup> könnte zu aufwändiger Nacharbeit führen.<sup>27</sup> So verursachte bereits ein Automatisierungsprogramm der australischen Finanzverwaltung infolge von Fehlern große Probleme.<sup>28</sup> Kürzlich führte auch das große Interesse vieler Steuerpflichtiger, gleichzeitig ihre Grundsteuererklärung elektronisch abzugeben, zu einem vorübergehenden Zusammenbruch des digitalen Steuerportals ELSTER. Bereits über 100.000 Zugriffe gleichzeitig haben hierfür ausgereicht.<sup>29</sup> Mit FISCUS ist außerdem bereits früher einmal ein Digitalisierungsprojekt der Finanzverwaltung gescheitert.<sup>30</sup> Teilweise wird auch eingewandt, dass das bestehende materielle Steuerrecht zunächst umfassend digitalisierungstauglich hätte reformiert werden müssen, bevor das Verfahrensrecht diesen Wandel vollziehen kann.<sup>31</sup> Der Bayerische Oberste Rechnungshof hat festgestellt, dass die bestehenden RMS im

<sup>24</sup> *Bayerischer Oberster Rechnungshof*, Jahresbericht 2020, 20.04.2020, E. 16.2.1 (S. 80); siehe Kapitel 2 § 2 C.

<sup>25</sup> Z.B. *Balster*, Mitgliederzeitung der Deutschen Steuer-Gewerkschaft – Landesverband Niedersachsen IV/2020, 1 („Viel zu häufig behindern neu eingeführte Verfahren die Arbeit eher als sie zu unterstützen, weil sie nicht funktionieren oder zu Totalausfällen des gesamten Systems führen. Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft Landesverband Niedersachsen fordert daher die Politik auf, den Kolleginnen und Kollegen eine zukunftsfähige Technik zur Verfügung zu stellen, die sicher und stabil funktioniert. Einzuführende Verfahren und Programme müssen ausreichend getestet und ausgereift sein, bevor sie eingeführt werden!“); *Hoch/Loy*, DStR 2021, 1578, 1581; *Kluge*, Das Steuer- und Grollblatt Nr. 7/8 2019, 10 f. zu dem Einsatz des Programms UNIFA 6.9/Windows 10 vom 19.08.2019; siehe hierzu Kapitel 4 § 5 B. II. 2.

<sup>26</sup> *Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ BT-Drs. 18/7457, 08.04.2016, S. 3.

<sup>27</sup> *Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ BT-Drs. 18/7457, 08.04.2016, S. 2 f.

<sup>28</sup> *Djeffal*, SSRN Journal 2018, 1, 12.

<sup>29</sup> *La Motte*, Grundsteuer: Probleme bei Steuerplattform „Elster“ wegen hohen Andrangs, Handelsblatt vom 11.07.2022.

<sup>30</sup> *Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 84; *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO, 3. September 2020, Rn. 1. Dieses Projekt hatte die Aufgabe, von 1991–2006 „einheitliche Systeme in allen Bundesländern zum Einsatz zu bringen“, BT-Drs. 19/30138, S. 1.

<sup>31</sup> So *Kirchhof*, Einzelfallgerechtigkeit und Maßstabildung im digitalisierten Massenfallrecht, in: *Drüen/Hey/Mellinghoff* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, 2018, S. 361, 377, wonach der „entscheidende Fehler“ gewesen sei, die Digitalisierung voranzutreiben, ohne zuvor das materielle Recht anzupassen. Bereits Albert Einstein war der Meinung, „Um eine Einkommensteuererklärung abgeben zu können, muss man Philosoph sein; für einen Mathematiker ist es zu schwierig.“

Bereich der Einkommensteuer auch nach mehr als zehn Jahren weiterhin Mängel aufweisen.<sup>32</sup> Das Verfahren der teilmanuellen Risikoklasseneinteilung<sup>33</sup> hält er für so schlecht, dass seine „Weiterführung [...] wegen dessen gravierender Mängel generell überprüft werden“ sollte.<sup>34</sup> Der Evaluierung der RMS empfiehlt er eine hohe Priorität einzuräumen.<sup>35</sup>

Neben der Frage, ob Risikomanagementsysteme ihren Optimierungszweck überhaupt erfüllen (können), werfen sie eine Vielzahl von rechtlichen Fragen hinsichtlich des ob und wie ihres Einsatzes auf. Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist der Prozess, mit dem die Finanzverwaltung die Steuerfälle vorsortiert, kein bloßes Behördeninternum, das den Steuerpflichtigen nicht zu interessieren braucht. Die Bedeutung, die dieser entscheidenden Weichenstellung zwischen unproblematischen und risikobehafteten Fällen zukommt, können viele Beteiligte in Außenprüfungen bestätigen. Diese bedeuten Zusatzaufwand<sup>36</sup> sowie häufig psychische Anspannung<sup>37</sup> und enden meistens mit Steuernachzahlungen.<sup>38</sup> Zumindest Letztere sind regelmäßig auch zu erwarten, wenn Steuererklärungen außerhalb der Außenprüfung näher geprüft werden.<sup>39</sup>

Sobald Fehler gefunden wurden, muss der Steuerpflichtige überdies potentiell auch fürchten, dass steuerstrafrechtliche Konsequenzen zumindest geprüft, wenn nicht gar eingeleitet werden.<sup>40</sup> Es stellt sich deshalb die Frage, welche Voraussetzungen hierfür im Einzelnen erforderlich sind und inwieweit Berechnungen der RMS für einen Anfangsverdacht genügen.<sup>41</sup> Dies gilt insbesondere, weil RMS zumindest mittelbar zu strafrechtlichen Ermittlungen beitragen könnten. Diese Gefahr könnte insbesondere dann bestehen, wenn Sachbearbeiter wegen des psychologischen Automation Bias Effekts<sup>42</sup> dem Computer übersteigertes Vertrauen entgegenbringen sollten und Risikohinweise deshalb nicht hinterfragen.

---

<sup>32</sup> Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 2022, 15.02.2022, Rn. 51 (S. 214).

<sup>33</sup> Siehe dazu Kapitel 2 § 2 B.

<sup>34</sup> Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 2022, 15.02.2022, Rn. 51.5 (S. 222 f.).

<sup>35</sup> Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 2022, 15.02.2022, Rn. 51.5 (S. 222 f.).

<sup>36</sup> Chaos Computer Club, Einsatz von Risikomanagement-Systemen im Vollzug des Steuerrechts, 13. April 2016, S. 3.

<sup>37</sup> In diese Richtung tendenziell *Birkemeyer/Blaufus et al.*, DSStR 2019, 178, 181, wonach häufig ein angespanntes Klima in der Betriebsprüfung herrscht.

<sup>38</sup> *Thurow*, BC 2019, 412, siehe dazu näher Kapitel 4 § 2 B. I.

<sup>39</sup> *Scarcella*, Internet Policy Review 4/2019, 1, 9.

<sup>40</sup> Zuletzt ist die Zahl eingeleiteter Strafverfahren infolge von digitalen Ermittlungsmethoden in Außenprüfungen gestiegen, *Drüen*, Außenprüfungen und Steuerstrafverfahren, in: *Mellinghoff* (Hrsg.), *Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht*, 2015, S. 219 f.; *Peters*, DSStR 2015, 2583, 2583; vgl. auch *Bretel/Braumann*, NZWiSt 2020, 381, 381. Siehe ausführlich hierzu, Kapitel 5 § 2 C. II. 2. d.

<sup>41</sup> Siehe hierzu, Kapitel 5 § 2 C. II. 2. d.

<sup>42</sup> *Guckelberger*, *Öffentliche Verwaltung im Zeitalter der Digitalisierung*, 2019, S. 546 f. (Rn. 635); *Hermstrüwer*, AÖR 2020, 479, 492; *Hoffmann*, K&R 2021, 369, 373; *MartinilNink*, *Strafjustiz ex machina?*, in: *Bertelsmann Stiftung* (Hrsg.), *Automatisch erlaubt?*, 2020, S. 44, 50 m.w.N.; *Spindler*, CR 2021, 361, 367; *Tönsmeier-Uzuner*, *Expertensysteme in der öffentlichen Verwaltung: rechtliche Anforderungen an den Einsatz eines neuen behördlichen Hand-*



Daneben erfordert die Risikobewertung durch das RMS häufig, eine große Menge von besonders sensiblen Daten zu verarbeiten.<sup>43</sup> Neben politischen und religiösen Ansichten muss dafür bei manchen Steuerpflichtigen auch die Handelsbilanz analysiert werden, die annähernd der DNA eines Unternehmens gleicht.<sup>44</sup> Insbesondere wenn dabei Machine Learning eingesetzt wird, können verschiedenste sachfremde Erkenntnisse gewonnen oder ein falscher Verdacht erzeugt werden, indem diese Daten analysiert und verknüpft werden.<sup>45</sup>

Technisch können regelbasierte von lernenden Systemen unterschieden werden. Letztere verlangen den Programmierern nicht ab, alle Risikoparameter vorab zu kennen und einzuprogrammieren, sondern ermitteln selbst statistische Zusammenhänge und damit Risikofaktoren aus Trainingsdaten.<sup>46</sup> Diese Methoden können leistungsstärker als regelbasierte Programme sein.<sup>47</sup> Sie bergen jedoch auch verschiedene zusätzliche Gefahren, da sie teilweise intransparent agieren.<sup>48</sup> Außerdem neigen sie dazu, ihre Ergebnisse anhand von nur dem Schein nach kausalen oder diskriminierenden Faktoren zu bilden.<sup>49</sup> Anders als häufig angenommen, ist die Technik nicht unbedingt streng neutral und objektiv. Trotz der ausschließlichen Verwendung von 0 und 1 kann diese „Künstliche Intelligenz“ diskriminierend und willkürlich handeln, wenn keine Gegenmaßnahmen ergriffen werden.<sup>50</sup> Die Art der technischen Gestaltung könnte deshalb die rechtliche Analyse beeinflussen, da sie sich in ihren jeweiligen Chancen und Risiken unterscheidet.<sup>51</sup>

---

lungsinstruments, 2000, S. 64 f.; speziell für juristische Bearbeiter *Dijkstra*, International Review of Law, Computers & Technology 15 (2001), 119, 120 ff.

<sup>43</sup> BT-Drs. 18/12611, S. 77 f.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 167. Lieferung, AO § 29b, Rn. 15; außerdem die Menge an Daten allgemein betonend, die die Finanzverwaltung verarbeitet, *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, 256. Lieferung, Abgabenordnung Einführung.

<sup>44</sup> *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 11. Siehe hierzu, Kapitel 5 § 2 C. II. 2. b.

<sup>45</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.11.2020, 1 BvR 3214/15 juris Rn. 109 ff.

<sup>46</sup> Siehe hierzu Kapitel 1 § 5 B.–C.

<sup>47</sup> *Martini*, Blackbox Algorithmus, 2019, S. 22.

<sup>48</sup> Speziell für neuronale Netze, *Ertel*, Grundkurs Künstliche Intelligenz, 4. Auflage, 2016, S. 308 f.; *Fachgruppe Rechtsinformatik der Gesellschaft für Informatik e.V. im Auftrag des Sachverständigenrats für Verbraucherfragen*, Technische und rechtliche Betrachtungen algorithmischer Entscheidungsverfahren, Oktober 2018, S. 34.

<sup>49</sup> *Freyler*, NZA 2020, 284, 286; *Hacker*, NJW 2020, 2142, 2144; *Hermstrüwer*, AöR 2020, 479, 514; *Kim*, William & Mary Law Review 58 (2017), 857, 875. Zu den Gefahren der Technik des Machine Learning, siehe Kapitel 1 § 5 B.–C. sowie Kapitel 4 § 2 D.

<sup>50</sup> *Ebers*, § 3 Regulierung von KI und Robotik, in: Ebers/Heinze/Krügel et al. (Hrsg.), Künstliche Intelligenz und Robotik, 2020, S. 82, 116 f.; *Hacker*, NJW 2020, 2142, 2144; *Hermstrüwer*, AöR 2020, 479, 514.

<sup>51</sup> In diesem Sinne *Braun Binder*, Algorithmic Regulation – Der Einsatz algorithmischer Verfahren im staatlichen Steuerungskontext, in: Hill/Wieland (Hrsg.), Zukunft der Parlamente – Speyer Konvent in Berlin, 2018, S. 107, 108, 117; *Braun Binder*, Algorithmisch gesteuertes Risikomanagement in digitalisierten Besteuerungsverfahren, in: Unger/Ungern-

Auf unionsrechtlicher Ebene könnte Art. 22 DSGVO Risikomanagementsystemen entgegenstehen. Die Vorschrift verbietet vollautomatisierte Entscheidungen mit rechtlichen oder ähnlich erheblichen Beeinträchtigungen für den Betroffenen. Unter verschiedenen Voraussetzungen sind jedoch auch dann gem. Art. 22 Abs. 2 DSGVO Ausnahmen gestattet. Wenn RMS der Finanzverwaltung von der Norm erfasst sein sollten, so müsste diese gegebenenfalls zusätzliche Schutzmaßnahmen ergreifen. Es stellt sich dann die Frage, welche Schutzmaßnahmen dies im Einzelnen sind und ob das bestehende Recht diese wahr.<sup>52</sup>

Auf nationalrechtlicher Ebene ist zum einen von Interesse, ob es Bereiche des Steuerrechts gibt, die RMS überhaupt nicht, sondern die nur Menschen bearbeiten dürfen. Dazu gehört insbesondere, ob Ermessensentscheidungen automatisiert ergehen dürfen und ob manche Tatbestandsmerkmale für RMS unzugänglich sind. Zum anderen könnten rechtliche Grenzen sowohl bestehen, wenn das Risikomanagementsystem einen Fall aussteuert, als auch, wenn es einen Fall nicht aussteuert.

Für die Aussteuerung sind insbesondere die Gleichheitsgrundrechte gem. Art. 3 Abs. 1–3 GG und ihr Verhältnis zu den Risikoparametern von erheblichem Interesse, insbesondere bei lernenden Systemen. Die Art und Weise, wie das Risiko automatisiert ermittelt wird und wie danach Fälle ausgewählt werden, muss den Anforderungen dieser Grundrechte genügen, da sie bereits in das Verfahren hineinwirken<sup>53</sup>, das darauf gerichtet ist, einen Steuerbescheid zu erlassen. Um diese Frage zu klären, muss daher ermittelt werden, welcher Rechtfertigungsmaßstab für Ungleichbehandlungen gilt, die RMS bewirken, wenn sie einen Fall aussteuern. Dies gilt insbesondere, wenn sie dabei an Kriterien gem. Art. 3 Abs. 2 und 3 GG anknüpfen.

Für die ausbleibende Aussteuerung ist auf einfachgesetzlicher Ebene das Verhältnis der automatisierten RMS zum Untersuchungsgrundsatz von Interesse, da

---

Sternberg (Hrsg.), *Demokratie und künstliche Intelligenz*, 2019, S. 161, 173; *Braun Binder*, *Artificial Intelligence and Taxation: Risk Management in Fully Automated Taxation Procedures*, in: Wischmeyer/Rademacher (Hrsg.), *Regulating Artificial Intelligence*, 2020, S. 295, 303 f.; *Herold*, *Demokratische Legitimation automatisiert erlassener Verwaltungsakte*, 2020, S. 284 f.

<sup>52</sup> Siehe dazu Kapitel 3 § 3.

<sup>53</sup> BVerfGE 54, 117, 125; *Bayerischer Oberster Rechnungshof*, Jahresbericht 2022, 15.02.2022, S. 221 (Rn. 51.3.3); *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1999, S. 260; *Heintzen*, DÖV 2015, 780, 786 f.; *Heller*, *Risikomanagementsysteme im Steuerverfahrensrecht*, 2022, S. 133; *Hohler*, *Risikomanagementsysteme im Steuervollzug und deren Kontrolle*, 2020, S. 177 f.; *Koch*, *Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung*, 2019, S. 75/167; *Maier*, JZ 2017, 614, 616; *Martini/Nink*, NVwZ-Extra 10/2017, 1, 10; *Schallmoser*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *AO/FGO*, 211. Lieferung, § 193, Rn. 93; *Streipert*, *Der modifizierte Untersuchungsgrundsatz im vollautomatisierten Festsetzungsverfahren und die Qualifizierung des vollautomatisierten Verfahrens als Gesetzesvollzug*, 2020, S. 71; *Wollenschläger*, in: Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), *Grundgesetz*, 7. Auflage, 2018, Art. 3 Abs. 1, Rn. 183 m.w.N.

nicht ausgesteuerte Fälle dann nicht umfassend geprüft werden.<sup>54</sup> § 88 Abs. 2 und 5 AO räumen der Finanzverwaltung zwar Verfassensermessen ein.<sup>55</sup> Wenn der Untersuchungsgrundsatz jedoch Mindestvoraussetzungen aufstellen sollte, die für jeden Fall gelten,<sup>56</sup> müssten die RMS diese auch beachten, wenn sie Fälle automatisiert veranlagten.

Winkt die Technik systematisch bestimmte Vorgänge durch und verletzt dabei die Grenzen des Untersuchungsgrundsatzes, könnte dies außerdem strukturelle Vollzugsdefizite erzeugen, und so sogar materielle Steuernormen verfassungswidrig werden lassen.<sup>57</sup> Dies setzt aber voraus, dass die Eigenheiten der RMS der Anwendung dieses Rechtsinstituts nicht im Weg stehen.<sup>58</sup>

Große Unklarheit und viel Streit bestimmen gegenwärtig die Diskussion um den Umfang von Informationspflichten und -ansprüchen über den inneren Aufbau dieser Systeme. Einerseits benötigen die Steuerpflichtigen diese Information, um die Entscheidungen rechtlich zu überprüfen und um sich gegen diese wehren zu können.<sup>59</sup> Andererseits könnten die Systeme umgangen werden, wenn die Risikoparameter bekannt wären, indem die Steuerpflichtigen ihre Angaben daran angepasst abgeben.<sup>60</sup> Das RMS könnte dann seinen Zweck verfehlen und die gleichmäßige Besteuerung so gefährdet sein. Während teilweise gefordert wird, die Finanzverwaltung dürfe keine nennenswerten Informationen über die Funktionsweise der RMS preisgeben,<sup>61</sup> warnen andere vor einer „Geheimwissen-

<sup>54</sup> *Braun Binder*, NVwZ 2016, 960, 964.

<sup>55</sup> BFH, Urteil vom 12.05.2016, BStBl 2016, 822, Rn. 18; BFH, Urteil vom 28.10.2009, NJW 2010, 1405 Rn. 21; *Drüen*, Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, in: Hey (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht, 2019, S. 193, 195; *Hahlweg*, in: Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, 4., völlig neubearbeitete Auflage, 2021, § 88, Rn. 17; *Koch*, Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung, 2019, S. 95 f.; *Rätke*, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung, 17. Auflage, 2024, § 88, Rn. 20.

<sup>56</sup> Siehe Kapitel 4 § 3 A. II.

<sup>57</sup> Zu diesem Rechtsinstitut siehe BVerfGE 84, 239, 268 ff.; 110, 94, 112 f.; BVerfG NJW 2008, 3205; *Seer*, StuW 2003, 40, 44.

<sup>58</sup> Siehe dazu Kapitel 4 § 4 C.

<sup>59</sup> Speziell zu Auskunftsansprüchen aus Art. 19 Abs. 4 GG, BVerfGE 125, 260, 335; BVerfG, NJW 2008, 2099, 2100 Rn. 67 f.; BVerfG NJW 2004, 999, 1015; BVerfG NJW 1984, 419, 428; *Frey/Schwarz/Exner*, IStR 2019, 797, 799/803 m.w.N.; *Ogorek*, in: Epping/Hillgruber (Hrsg.), BeckOK GG, 56. Edition (15.08.2023), GG Art. 10, Rn. 70; implizit *Roser*, in: Gosch (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 162. Lieferung, § 88 AO, Rn. 62. Näher zu diesem Auskunftsanspruch aus Art. 19 Abs. 4 GG siehe Kapitel 5 § 5.

<sup>60</sup> *Braun Binder*, Algorithmisch gesteuertes Risikomanagement in digitalisierten Besteuerungsverfahren, in: Unger/Ungern-Sternberg (Hrsg.), Demokratie und künstliche Intelligenz, 2019, S. 161, 169 f.; *Hohler*, Risikomanagementsysteme im Steuervollzug und deren Kontrolle, 2020, S. 174; *Thiemann*, StuW 2018, 304, 305, 312.

<sup>61</sup> *Braun Binder*, Algorithmisch gesteuertes Risikomanagement in digitalisierten Besteuerungsverfahren, in: Unger/Ungern-Sternberg (Hrsg.), Demokratie und künstliche Intelligenz, 2019, S. 161, 169 f.; *Ehrke-Rabel*, FR 2019, 45, 57; *Hohler*, Risikomanagementsysteme im Steuervollzug und deren Kontrolle, 2020, S. 174; *Thiemann*, StuW 2018, 304, 305, 312; ebenso *Müller-Franken*, StuW 2018, 113, 121 ausgenommen subjektive Risikoparameter.

schaft.<sup>62</sup> § 88 Abs. 5 Satz 4 AO verbietet Auskünfte über Einzelheiten, soweit diese die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnten und drückt damit das Spannungsverhältnis auch im Gesetzeswortlaut aus. Während es zwar verständlich ist, dass das RMS deshalb nicht allgemein bekannt sein darf, könnte hierdurch jedoch schlimmstenfalls ein undurchdringlicher und nicht nachvollziehbarer Apparat ähnlich der Behörde in Kafkas „Das Schloss“ entstehen, gegen den sich der Bürger nicht wehren kann. Er müsste sich dann auf die Zusicherung verlassen, dass alles seine Richtigkeit habe.<sup>63</sup>

Sofern er eine Auskunft erhält, stellt sich die Frage, in welcher Form er die Entscheidungen des RMS rechtlich angreifen kann. Denkbar wäre eine allgemeine Feststellungsklage,<sup>64</sup> jedoch nur, wenn der vorbereitende Charakter der Maßnahme dem nicht entgegenstehen sollte.<sup>65</sup> Daneben wäre auch zu erwägen, ob rechtswidrige RMS-Entscheidungen Beweisverwertungsverbote nach sich ziehen können und so innerhalb des nachfolgenden Steuerbescheids von Bedeutung sein können.<sup>66</sup>

Angesichts dieser Gefahren ist die innerstaatliche Kontrolle dieser Technologie von besonderem Interesse. Das Rechtsstaatsprinzip bzw. grundrechtliche Schutzpflichten<sup>67</sup> erfordern grundsätzlich, dass der Staat innerstaatliche Kontrollmaßnahmen trifft, um rechtswidrige Entscheidungen zu verhindern.<sup>68</sup> Dies gilt insbesondere, wenn der individuelle Rechtsschutz aus Gründen der Geheimhaltung eingeschränkt ist.<sup>69</sup> § 88 Abs. 5 AO Satz 3 Nr. 4 AO greift dies auf und statuiert „die regelmäßige Überprüfung der Risikomanagementsysteme auf ihre Zielerfüllung“. Was daraus konkret folgt, lässt er jedoch offen.<sup>70</sup> Er verlangt nur,

---

<sup>62</sup> *Hahlweg*, in: Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, 4., völlig neubearbeitete Auflage, 2021, § 88, Rn. 42; *Seer*, StuW 2015, 315, 324. Für eine Pflicht, nähere Informationen mitzuteilen sind z. B. *Mann*, DStR 2009, 506, 507; *Schmidt*, Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich, 2021, S. 165 („die grundsätzlichen Parameter“); *Wild*, Steueranwaltsmagazin 1/2019, 3, 9.

<sup>63</sup> SaarlVerfGH NJW 2019, 2456, insbesondere Rn. 47/61 f. wonach es rechtsstaatlich nicht hinnehmbar sei, dass der Betroffene sich auf „Gedeih und Verderb“ auf die behördliche Bestätigung der Rechtmäßigkeit verlassen müsse.

<sup>64</sup> So tendenziell auch *Koch*, Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung, 2019, S. 168.

<sup>65</sup> Zu solchen prozessualen Einschränkungen, *Cöster*, in: Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, 4., völlig neubearbeitete Auflage, 2021, AO § 347, Rn. 6; *Ziekow*, NVwZ 2005, 263, 264; so auch BVerwG, Urteil vom 27.05.1981, 8 C 13/80 juris Rn. 13.

<sup>66</sup> Siehe hierzu Kapitel 6 § 3 B.

<sup>67</sup> BVerfGE 127, 87, 114; *Jarass*, in: Jarass/Kment (Hrsg.), Grundgesetz, 17. Auflage, 2022, Vorbemerkungen vor Art. 1: Allgemeine Grundrechtslehren, Rn. 9 ff.

<sup>68</sup> *Braun Binder*, Algorithmic Regulation – Der Einsatz algorithmischer Verfahren im staatlichen Steuerungskontext, in: Hill/Wieland (Hrsg.), Zukunft der Parlamente – Speyer Konvent in Berlin, 2018, S. 107, 116; *Herold*, Demokratische Legitimation automatisiert erlassener Verwaltungsakte, 2020, S. 201 f.; *Wischmeyer*, AöR 2018, 1, 24; siehe dazu Kapitel 4 § 5 A.

<sup>69</sup> BVerfGE 84, 34, 46; 133, 277, 370 f.

<sup>70</sup> *Baum*, in: Baum/Buse/Brandl et al. (Hrsg.), AO – eKommentar, 2016, § 88, Rn. 66;

dass die RMS regelmäßig überprüft werden. Die betroffenen Interessen der Steuerpflichtigen und der spezifische Einsatzzweck der RMS drängen deshalb die Frage auf, welcher Maßstab für diese im Einzelnen gilt und ob § 88 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AO diesen verfassungskonform wahrt.<sup>71</sup>

Die vorliegende Untersuchung soll diese Fragen klären und die wesentlichen rechtlichen Grenzen aufzeigen, denen der Einsatz von RMS unterliegt. Außerdem soll sie einen Ausblick darüber geben, ob Risikomanagementsysteme geeignet sind, die Vollzugsprobleme der Finanzverwaltung zumindest zu verringern. Sie soll Erkenntnisse liefern, inwieweit die optimistischen oder die pessimistischen Szenarien zutreffen, die damit verbunden werden. Sofern dabei Defizite der gegenwärtigen rechtlichen oder faktischen Situation festgestellt werden, soll sie außerdem Vorschläge unterbreiten, um diese zu beheben.

Insgesamt soll die Arbeit damit untersuchen, ob und wenn ja unter welchen Bedingungen das Konzept des Risikomanagementsystems in der Finanzverwaltung positiv zu bewerten ist oder ob ein „letzter vergeblicher Versuch, die unvermeidliche Niederlage des Rechtsstaats abzuwenden“ vorliegt.<sup>72</sup> Sie analysiert dazu die wesentlichen rechtlichen Grenzen für den Einsatz von RMS und berücksichtigt die öffentlich bekannt gewordenen Informationen über die Details und die Effizienz bisheriger Systeme. Sie konzentriert sich dabei auf den Veranlagungsprozess.

Zu Risikomanagementsystemen der Finanzverwaltung ist bereits viel geschrieben worden. Verschiedene Fragen sind dabei jedoch nicht hinreichend beleuchtet bzw. unzufriedenstellend beantwortet worden. Dies betrifft insbesondere die rechtlichen Auswirkungen von rechtswidrigen Risikoparametern unterhalb der Schwelle von strukturellen Vollzugsdefiziten einschließlich der Rechtsschutzmöglichkeiten, den Einfluss von Art. 22 DSGVO sowie die Informationsansprüche der Steuerpflichtigen. Im Übrigen fokussieren sich frühere Untersuchungen sehr stark auf regelbasierte Systeme. Die besonderen Umstände von Machine Learning für RMS sind deshalb bislang nicht umfassend beleuchtet worden. Diese Lücken zu schließen ist besonderes Ziel dieser Arbeit.

---

*Braun Binder*, Artificial Intelligence and Taxation: Risk Management in Fully Automated Taxation Procedures, in: Wischmeyer/Rademacher (Hrsg.), *Regulating Artificial Intelligence*, 2020, S. 295, 303; *Koch*, Das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung, 2019, S. 195 f.

<sup>71</sup> Siehe dazu Kapitel 4 § 5.

<sup>72</sup> *Breuer*, FR 2017, 335, 336.

# Stichwortverzeichnis

- Algorithmus 18, 283 ff.
  - Rückschluss 295 ff.
- Allgemeines Persönlichkeitsrecht 133, 205, 303, 337
- Auskunftsanspruch 95, 205, 267 ff.
  - Angestrebte Auswirkungen 269 ff., 287 ff., 336
  - ex ante Zeitpunkt 281 f., 287
  - ex post Zeitpunkt 281 f.
  - Geheimhaltung 9, 24, 48, 200, 205, 320 ff.
  - Geheimwissen 168
  - Geistiges Eigentum 273, 287 f., 322
  - Informationsinteresse 274, 302 ff., 318, 330
  - Informationsumfang 269, 273, 282 ff., 322 ff.
  - Interessenabwägung 96 ff., 110, 301 f., 324 ff., 355
  - Involvierte Logik 280 ff.
  - Negative Meinungsfreiheit 273
  - Öffentliche Mitteilung 294
  - Organisationsverschulden 326 ff., 351
  - Private Hersteller von Software 221
  - Recht auf Erklärung 283 f., 352 f.
  - Schufa-Scoring 284, 295
  - Sondergremium 204
  - Transparenz der Verwaltung 318 f., 333, 339
- Außenprüfung 3, 5, 21, 87, 138 f., 142, 164 ff., 188, 232, 256, 298 ff., 313, 317, 360
  - Betriebsprüfungsverordnung 117, 142 ff., 232, 300, 314, 383
  - Größenklassen 142, 300
  - Mehrergebnis 53, 136
  - Newcomb-Benford-Law 295
  - Prüfungsschwerpunkt 298 ff.
- Aussteuerung 7, 14, 52, 67 f., 72, 85 ff., 119, 137, 375 ff.
  - Erhebliche Beeinträchtigung 71 ff.
  - Minderjährige 103 f.,
  - Realakt 72, 377, 386
  - Rechtsschutz 76, 85 ff., 200 f., 218 f., 224, 375 ff.
  - Schutzmaßnahmen 61, 80 ff., 100 ff., 197, 217, 227, 236, 250, 312 f., 321
  - Unterwerfung 77 f., 285
- Automatisierung 52, 115, 187, 201, 276
  - Menschenwürde 114 f.
- Cybersecurity 31, 229, 252
  - Adversarial example 216 f., 229
  - Data poisoning 216 f., 229, 233, 246, 250
  - Datenleak 207
  - Manipulation 216 f., 223, 228, 320
- Datenverarbeitung 61 ff., 89, 268 ff., 359
  - Besondere Kategorien personenbezogener Daten 104 ff., 303
  - Folgenabschätzung 237
  - Personenbezogene Daten 62 f., 272, 328, 348, 351
  - Transparente und faire Verarbeitung 101 f.
  - Weiterverarbeitung 105, 270, 281, 291 ff., 311
  - Widerspruchsrecht 89 ff., 109
- Demokratieprinzip 124, 200
- Digitalisierung 17 f., 44 ff., 276, 296
  - E-Bilanz 45 f.
  - FISCUS 4, 44
  - KONSENS 43 ff., 192, 212, 221 ff., 315

- Diskriminierung 73 ff., 123, 149 ff., 203, 213, 337 f., 227
- Automation Bias 311 f., 315 ff., 381
  - Beweisverwertungsverbot 306, 380 ff.
  - Geschlecht 129, 152 ff., 213, 329
  - Gleichheitsgrundrechte 7, 11, 113, 149 ff., 384
  - Polizeiliche Standardermächtigung 157
  - Rechtfertigung 135 ff.
- e-Person 193
- Ermessen 115 ff., 135 f., 166 ff., 176 f., 192 ff., 227, 279, 326, 361 f.
- Automatisierte Ermessensausübung 116 f.
  - Ermessensreduzierung auf Null 117, 362
  - Selbstbindung der Verwaltung 117 f., 362
- Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 166, 168, 205, 219, 267, 320, 338, 342
- Gleichheit der Besteuerung 135 ff., 139, 299, 320 f., 327
- KI-Verordnung 11, 243 ff.
- Hochrisiko-KI 244 ff.
  - Verbotene KI 244 ff.
- Kontrollmaßnahmen 103, 197, 199 ff., 211 f., 234, 249
- Blackbox-Test 214
  - Innenrevision 204, 207 ff., 234, 239
  - Jahresprinzip 232
  - Kontrollintervall 231
  - Kontrolllevel 202
  - Mathematisch-statistische Validität 211
  - Parlamentarische Kontrolle 205 f., 224, 234
  - Rechnungshöfe 208 ff., 224, 234 ff., 329
  - Standardauswertung 212, 222 f., 231, 233
  - Untersuchungsausschuss 207
  - Whitebox-Test 213
  - Zertifizierung 237, 246
  - Zulassungsverfahren 236 f., 250
- Künstliche Intelligenz 6, 201, 243 ff.
- Breitenwirkung 19, 132, 187, 197, 202, 219, 256, 277
  - Data Mining 26 f.
  - Deterministische Programme 28
  - Entscheidungsbäume 35 ff., 213, 283
  - Gewichtungsfaktoren 31 ff., 283 ff.
  - Lernende Systeme 19, 28, 48 ff., 79, 123 f., 199 f., 326, 357
  - Machine Learning 26 ff., 125, 140, 162, 182, 193, 213, 216 f., 225, 228, 249, 281 ff., 305, 326, 334, 357, 407
  - Quellcode 220, 283
  - Regelbasierte Systeme 10, 198, 219, 223, 240, 251, 262, 353
  - Regression 29 ff., 213
  - Testdaten 31, 212, 214
  - Trainingsdaten 29 ff., 216 f., 248 ff.
  - unüberwachtes Lernen 31 f., 39
  - Variablen 29 ff., 214
- Profiling 69 ff., 101, 141, 157, 221, 271
- Rechtsschutz 86 ff., 217 ff., 322 ff., 375 ff.
- Anfechtungsrecht 84 ff.
  - In-camera 158, 306 ff., 325, 333, 340, 356
  - Petitionsrecht 91 ff.
  - Remonstrationsrecht 192
  - Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes 153 f.
- Rechtsstaatsprinzip 9, 178, 199, 218, 223 ff., 310
- Scheinkorrelation 31, 102, 140 ff., 158, 160 ff., 211
- Schutzpflichten 9, 11, 200, 218
- Spezifische Unterrichtung des Betroffenen 100, 110
- Staatshaftungsrecht 200
- Steuerberater 46, 50, 129, 134 f., 284, 296 ff.
- Steuererklärung 1 ff., 17, 22 ff., 70, 120, 163, 170, 276
- Steuergeheimnis 205, 278, 303
- Steuerstrafrecht 310 ff.
- Tax-Compliance 15 f.

- |  |   |
|--|---|
| Untersuchungsgrundsatz 163 ff., 190,<br>326        | Verfassungswidrigkeit 8, 113, 172, 186,<br>189 f., 203 ff., 358 |
| – Beratung 178 ff.                                 | Vollzugsdefizit 186 ff., 224                                    |
| – Plausibilitätsprüfung 136, 168, 195,<br>306, 326 | Wirtschaftlichkeit 131, 142 ff.                                 |
| – Totalvollzug 56, 165, 167                        |   |