

Kontroll- und Verifikationsmöglichkeiten der Finanzverwaltung im Zeichen der Digitalisierung*

Prof. Dr. Daniel R. Kälberer, LL.M.

1 Einleitung

1.1 Monetäre Lebensader des verfassungsgebundenen Steuerstaats

Mit der Erhebung von Steuern verfolgt der Staat das Ziel der Einnahmenerzielung.¹ Die Steuer wird als eine einmalige oder laufende Geldleistung, von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen, zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs, auferlegt.² Der Steueranspruch ist damit im Wesentlichen auf eine Geldleistung gerichtet, die einfachgesetzlich nach § 3 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) und verfassungsrechtlich als Geldleistung zu qualifizieren ist.³ Man mag deshalb von der monetären Lebensader als Exis-

* Die vorliegende Abhandlung wurde als Masterarbeit zur Erlangung des akademischen Grades „Master of Laws“ (LL.M.) im Masterprogramm LL.M. Digital Business & Tech Law Executive Education MCI – Die Unternehmerische Hochschule im Jahr 2024 eingereicht und für Zwecke der hiesigen Drucklegung gekürzt. Der Literaturstand wurde beibehalten. Eine erweiterte Fassung ist in der rechtswissenschaftlichen Schriftenreihe des Tectum Verlags erschienen. Für die Aufnahme in diesen Sammelband sei den Herausgebern, insbesondere Herrn Dr. Lukas Staffler gedankt. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verwendet der nachfolgende Text das generische Maskulinum; Aussagen zur geschlechtlichen Identität sind damit weder verbunden noch beabsichtigt.

1 Vgl. Kälberer, Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland, 2019, S. 1; Kälberer, StuW 2020, S. 91; sowie im Einzelnen Kraft/Kraft, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2018, S. 1; Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl. 2014, S. 244; Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, S. 25 Rn. 88; Vogel, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, 2015, S. 1; Weber-Grellet, DStR 2018, S. 1399 f. Vgl. dazu auch Gölz-Kälberer/Kälberer, Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, 2021, S. 11.

2 So § 3 Abs. 1 Hs. 1 AO und dazu mithin Gersch in Klein, AO, 17. Aufl. 2024, Rn. 1 ff. zu § 3 AO sowie Koenig in Koenig, AO, 5. Aufl. 2024, Rn. 1 ff. zu § 3 AO.

3 Vgl. BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239; Palm in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 55; Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 18.

tenzgrundlage des verfassungsgebundenen Steuerstaates sprechen, dessen Aufgabenzuordnung unter dem Grundgesetz vom Freiheitsprinzip getragen wird.⁴ Für Staat, Gesellschaft und Bürger ist das Steuerrecht insoweit von größter praktischer Relevanz.⁵ Wohl in keinem anderen Rechtsgebiet begegnen wir dem Staat häufiger als im Steuerrecht. Bereits mit unserer Geburt treten wir in ein Steuerrechtsverhältnis ein und bekommen eine Steueridentifikationsnummer zugewiesen (§ 139a AO). Mit Eintritt ins Erwerbsleben verdichtet sich dieses Rechtsverhältnis zu einem Schuldverhältnis, welches fortan prägend auf unser jeweiliges Handeln einwirkt.⁶

Die Steuerschuldnerschaft bestimmt sich im Weiteren nach § 43 Satz 1 AO, wenngleich das öffentliche Recht keine Antwort dazu liefern vermag, wer überhaupt als Steuerschuldner in Betracht kommt. Schließlich bestimmt es auch keinen „eigenständigen Begriff der Vermögensrechtsfähigkeit“, sondern entlehnt sich hierfür dem privatrechtlichen Verständnis.⁷ In der Folge wird zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten die Vermögensrechtsfähigkeit vorausgesetzt, wenngleich ein Steuersubjekt nicht notwendigerweise vermögensrechtsfähig zu sein hat⁸ – zweifelsohne ließe sich die Steuerschuld „auch über die Haftung von Privatrechtssubjekten realisieren.“⁹

Stellt man indes auf den Kerngedanken des Leistungsfähigkeitsprinzips¹⁰ ab, so wird die Vermögensrechtsfähigkeit zur notwendigen Voraussetzung

4 Vgl. *Kirchhof*, G. in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, EL 297, April 2020, Einführung EStG Rn. 100; *Kube* in Mellinghoff, Steuern im Sozialstaat, DStJG 29/2006, S. 13 – der moderne Staat ist Steuerstaat, so *Thiel*, Der gefräßige Leviathan, 2019, S. 99. Beachte zudem *Enders*, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, 2024, S. 1 ff.

5 Vgl. *Tipke*, JZ 1975, S. 558 und dazu zugleich *Gölz-Kälberer/Kälberer*, Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, 2021, S. 1.

6 Vgl. *Gölz-Kälberer/Kälberer*, Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, 2021, S. 1; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, S. 1 Rn. 1.1.

7 Vgl. *Blumenstein* in Teschemacher, Beiträge zur Finanzwissenschaft, Bd. 2, 1928, S. 9; *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 55 (auch direktes Zitat). Vgl. dazu auch *Blischke*, Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht, 2020, S. 17 f. und S. 159.

8 Vgl. *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, S. 485 f.; *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 55; *Schneider*, StuW 1975, S. 100; *Schön*, StuW 2005, S. 249.

9 Vgl. *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 55 (auch direktes Zitat). Vgl. dazu auch *Hahn*, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, 1984, S. 131.

10 Zum neueren Stand der Literatur (Auswahl): *Dapprich*, StuW 2023, S. 129 ff.; *Desens*, FR 2022, S. 681 ff.; *Enders*, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, 2024, S. 64 ff.;

eines Subjektes der Leistungsfähigkeit. Schließlich kann ein Vermögenszuwachs nur dort eintreten, wo die Vermögensrechtsfähigkeit erfüllt ist; das Innehaben von Vermögen, die Erzielung von Umsatz und der Erwerb wäre ansonsten ausgeschlossen.¹¹ Bezugspunkt von Steuergerechtigkeit¹², Steuergleichheit und Leistungsfähigkeit ist die natürliche Person, die zum originären Subjekt der Leistungsfähigkeit wird.¹³ Vor diesem Hintergrund ist auch strikt zwischen Unternehmen und Unternehmensträger zu trennen, da nur der Unternehmensträger leistungsfähig sein kann, wohingegen das Unternehmen lediglich ertragsfähig ist.¹⁴ Des Weiteren manifestieren sich die Erfordernisse der privatrechtlichen Handlungsfähigkeit in der Erfüllung steuerlicher Pflichten, weshalb festzuhalten ist, dass nur ein Privatrechtssubjekt, welches rechts- und handlungsfähig ist, auch objektiv leistungsfähig sein kann.¹⁵ Ergänzung findet dieser Befund mit der Frage nach dem Selbstzweck, der zur Prämisse eines originären Subjekts der Leistungsfähigkeit wird, da andernfalls weder die Steuerfreiheit des Existenzminimums¹⁶,

Hongler in Schön/Stark, Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, S. 157 ff.; *Horstmann*, IStR 2022, S. 349 ff.; *Kempny*, StuW 2021, S. 85 ff.; *Kirchhof*, P., StuW 2021, S. 191 ff.; *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, S. 60 ff.; *Kraft/Kockrow*, IStR 2022, S. 353 ff.; *Schmitt*, StuW 2018, S. 147 ff.; *Siegel*, DStR 2023, S. 1617 ff.; *Thiemann* in Schön/Stark, Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, S. 87 ff.; *Waldhoff*, DStR 2023, S. 381 ff.

- 11 Vgl. *Englisch*, Dividendenbesteuerung 2005, S. 116; *Hennrichs*, StuW 2002, S. 208, *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, S. 486 f.; *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 55.
- 12 Zur Steuergerechtigkeitsdiskussion vgl. etwa *Anzinger*, StuW 2022, S. 300 ff.; *Essers*, StuW 2022, S. 325 ff.; *Hongler*, StuW 2022, S. 329 ff.; *Horstmann*, DStR 2023, S. 481 ff.; *Osterloh-Konrad*, StuW 2022, S. 311 ff.; *Kube*, StuW 2022, S. 317 ff.; *Marquardsen*, StuW 2022, S. 293 ff.; *Wernsmann*, StuW 2022, S. 280 ff. Zur Besteuerung des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts von Influencern; mithin unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit und in einen Diskurs tretend: *Atilgan*, DStR 2023, S. 2425 ff.; *Heine/Trinks*, beck.digitax 2024, S. 234 f.; *Hemmerich/Günther*, DStR 2021, S. 2321 ff.; *Klenk/Labus/Lindner/Orth*, DStR 2023, S. 7 ff.; *Klenk/Labus/Lindner/Orth*, DStR 2024, S. 278 ff.; *Münzenhofer/Reinwald*, beck.digitax 2024, S. 90 f.; *Sixt*, StuB 2023, S. 80 ff. sowie grundlegend BFH v. 12.06.2019 – X R 20/17, BStBl. II 2020, S. 3 ff.
- 13 Vgl. *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 54 m. w. N.
- 14 Vgl. *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 55 f. und dazu BVerfG v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1096.
- 15 Vgl. *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 56. Vgl. hierzu auch *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, S. 490 ff.
- 16 Das steuerrechtliche Existenzminimum wird nach Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG, Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG garantiert.

noch der progressive Einkommensteuertarif zu erklären wären.¹⁷ Oder anders formuliert: „Hat das Privatrechtssubjekt einen Selbstzweck, ist es als Zurechnungsendpunkt steuerverfassungsrechtlicher Leistungsfähigkeit einzuordnen“, was für die natürliche Person – aus ökonomischer, dogmatischer und verfassungsrechtlicher Sicht – im Grunde eine Selbstverständlichkeit ist.¹⁸ Im Ergebnis nimmt der verfassungsgebundene Steuerstaat Anteil am Erfolg privaten Wirtschaftens und hat hierfür gesamtwirtschaftliche Konjunkturschwankungen ebenso zu berücksichtigen, wie auch wechselnde innere Zeitbezüge der anzusprechenden Besteuerungsgrundlagen.¹⁹

1.2 Digitalisierung, Steuerrechtsverhältnis und verfassungsrechtliche Erfordernisse

„Einnahmen, Aufgaben und Ausgaben sind im Steuerstaat wegen ihrer komplementären Funktionen vielfach eng miteinander verknüpft.“²⁰ Indem Preise beeinflusst und Gewinne abgeschöpft werden, entfaltet der steuerliche Eingriff eine regulierende Wirkung.²¹ Steuern greifen in die Vermögenssphäre des Einzelnen ein und sind neben ihrer Funktion als Finanzierungsinstrumente stets auch Machtinstrumente zur Beeinflussung des Verhaltens der Steuerpflichtigen.²² Steuerrecht ist schließlich Eingriffsrecht, weshalb

17 Vgl. *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 66 f.

18 Vgl. *Palm* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 66 f. (auch direktes Zitat), der zugleich hervorhebt, dass diese Qualifikation für die natürliche Person – aus ökonomischer, dogmatischer und verfassungsrechtlicher Sicht – im Grunde eine Selbstverständlichkeit ist. Für die juristische Person gestaltet sich diese Einordnung weniger eindeutig, wobei lediglich die „eigentlichen“ juristischen Personen, die ein transpersonales Substrat aufweisen, als Zurechnungsendpunkt infrage kommen (*ders.*, S. 67 ff.). Zur Steuersubjektivität bei Organschaft und Mehrwertsteuergruppen vgl. *Ehrke-Rabel* in Desens, Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität, DStJG 46/2024, S. 333 ff.

19 Vgl. *Seiler*, DStR 2023, S. 369.

20 *Enders*, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, 2024, S. 36 sowie den Gesamtzusammenhang des Einnahmen-, Aufgaben- und Ausgabenrechts aufzeigend: *Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 1 ff.

21 Vgl. *Gölz-Kälberer/Kälberer*, Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, 2021, S. 1; *Hey* in Sieker, Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, DStJG 39/2016, S. 12; *Körösi/Maiterth*, StuW 2022, S. 349 f.

22 Vgl. *Birk*, Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem, 2001, S. 67; *Kälberer*, Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland, 2019, S. 87.

der AO auch „das klassische Konzept einseitig-hoheitlichen Handelns“ zugrunde liegt.²³ Für die Legitimation der Steuer als Gemeinlast ist jedoch in erster Linie auf eine gleichmäßige Verwirklichung des Steueranspruchs abzustellen.²⁴ Zugleich ist eine Zweckbindung des Steueraufkommens zur Begleichung bestimmter Staatsausgaben, insbesondere aus haushaltsrechtlicher Sicht, nur eingeschränkt möglich; dies ergibt sich aus dem Grundsatz der Gesamtdeckung (Non-Affektationsprinzip).²⁵ Sämtliche Einnahmen dienen unterschiedslos der Deckung der im Haushaltsplan ausgewiesenen Ausgaben, was sich einfachgesetzlich aus § 7 Satz 1 des Haushaltsgrundsatzgesetzes (HGrG) und § 8 Satz 1 der Bundeshaushaltsordnung (BHO) ergibt.²⁶ Im Kern kommt der Trennung eine mehrfache Schutzfunktion zugunsten der ökonomischen Freiheit, der gleichheitskonformen Lastenteilung, der demokratischen Teilhabe und der Sozialstaatlichkeit zu.²⁷

-
- 23 Vgl. *Musil* in Schön/Röder, Zukunftsfragen des Steuerrechts II, 2014, S. 130; *Thiemann*, *StuW* 2019, S. 300 (auch direktes Zitat). Werden die Folgen der Besteuerung indes „falsch wahrgenommen, kann dies nicht nur zur Verzerrung ökonomischer Entscheidungen führen, sondern auch das Wahlverhalten der Betroffenen beeinflussen.“ *Körösi/Maiterth*, *StuW* 2022, S. 349. Gleichzeitig finden unterschiedliche gesellschaftliche Präferenzen in unterschiedlichen redistributiven Politiken ihren Niederschlag, vgl. *Almås/Cappelen/Tungodden*, *Journal of Political Economy* 2020, S. 1753 ff. (im Ländervergleich USA und Norwegen).
- 24 Vgl. *Thiemann*, *StuW* 2019, S. 300.
- 25 Vgl. *Kälberer*, Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland, 2019, S. 1; *Kälberer*, *StuW* 2020, S. 91; *Kube* in Dürig/Herzog/Scholz, GG, EL 70, Dezember 2013, Rn. 143 zu Art. 110 GG. Dem Non-Affektationsprinzip ist im Wesentlichen Verfassungsrang zuzuerkennen, vgl. *Enders*, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, 2024, S. 37 m. w. N. Schließlich bildet es die „Basis für eine rationale Haushaltsplanung“ und fungiert als wesentliches Element der öffentlichen Haushaltswirtschaft, vgl. *Grupp* in Achterberg/Püttner/Würtenberger, Besonderes Verwaltungsrecht, Bd. 2, 2. Aufl. 2000, S. 188 Rn. 33 (auch direktes Zitat). Gleichwohl soll der Grundsatz der Gesamtdeckung nach hergebrachter Meinung keinen Verfassungsrang haben, weshalb auch zweckgebundene Steuern (z. B. Ökosteuer zur Stützung der Rentenversicherung) zulässig seien. Die derweil verbreitete Zwecksetzung von Steuern dient insbesondere der Normakzeptanz. Vgl. *Herdegen*, VVDStRL 62/2003, S. 21 f.; *Kube* in Mellinghoff, Steuern im Sozialstaat, DStJG 29/2006, S. 25; *Kube* in Dürig/Herzog/Scholz, GG, EL 70, Dezember 2013, Rn. 144 f. zu Art. 110 GG; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1529 ff.; *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, S. 46 f. Rn. 2.16; *Waldhoff*, *StuW* 2002, S. 285 ff.
- 26 Vgl. *Kube* in Dürig/Herzog/Scholz, GG, EL 70, Dezember 2013, Rn. 143 zu Art. 110 GG; *Lewinski/Burbat*, HGrG, 2013, Rn. 1 zu § 7 HGrG; *Lewinski/Burbat*, BHO, 2013, Rn. 2 zu § 8 BHO; *List*, DB 1999, S. 1625; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1526 und S. 1530.
- 27 Vgl. *Seiler* in Dürig/Herzog/Scholz, GG, EL 98, März 2022, Rn. 46–50 zu Art. 105 GG.

Die Akzeptanz der gegenleistungsfreien Steuer wird zur Prämisse eines demokratisch ausgeformten und nach rechtsstaatlichen Grundsätzen handelnden Leistungsstaates.²⁸ Insoweit durchdringt das Steuerrecht die Vermögens- und Privatsphäre eines jeden Einzelnen, weshalb der Staat auch für eine gerechte Aufteilung der Steuerlast zu sorgen hat.²⁹ Doch was nützt Gleichheit, wenn sie nur „auf dem Papier“ verwirklicht ist? Erst der gleichheitssatzkonforme Steuervollzug liefert die gewünschte Belastungsgleichheit eines mithin gleichheitssatzkonform ausgestalteten Steuergesetzes.³⁰

Da Rechtsnormen stets auch eine Orientierungsfunktion in sich tragen, ist damit zugleich das Erfordernis der Rechtssicherheit angesprochen: Ein solches verfassungsrechtliche Erfordernis ergibt sich aus der „Zusammenchau des Rechtsstaatsprinzips mit den Grundrechten“.³¹ Für das Steuerrecht ergibt sich dies in erster Linie anhand der Berufsfreiheit des Art. 12 Abs. 1 GG – kontextuell lässt sich aber auch auf die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) und ggf. auf die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG abstellen.³² Im Ergebnis soll staatliches Handeln durch Grundsätze gesichert sein, was es für den Einzelnen erst vorhersehbar und bere-

28 Vgl. Kube in Mellinghoff, Steuern im Sozialstaat, DStJG 29/2006, S. 17. Gleichwohl kann die Loslösung von konkreten Finanzierungszwecken dem Steuersaat auch zum Nachteil reichen, indem ihm die Rechtfertigung zur Steuererhebung ohne konkret zu realisierende Projekte schwerfällt. Dies korreliert wiederum mit der Steuermoral auf Seiten der Steuerbetroffenen. Vgl. Musil, DVBl. 2007, S. 1527.

29 Vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, S. 2 Rn. 1.3. Zentral für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind die verfassungsrechtlich abgesicherten Prinzipien der Deklaration und der Verifikation, vgl. Thiemann, StuW 2019, S. 302. Zugleich sollte man meinen, dass Steuernormen besonders bestimmt sein sollten. Stellt man auf Formulierungen wie z. B. in § 4 Abs. 4 EStG ab, indem es heißt „Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind“, wird diese Annahme in der Realität steuerrechtlicher Normen erheblich kontrastiert. Vgl. dazu und zu weiteren unbestimmten Rechtsbegriffen: Thiemann, StuW 2019, S. 295.

30 Vgl. Hey, StuW 2023, S. 55.

31 Vgl. Thiemann, StuW 2019, S. 296 (auch direktes Zitat). Die Grundrechte sind die Essentiale des Verfassungsstaates, indem sie unter dem GG den Leitgedanken für ein rechtlich geordnetes Zusammenleben bilden und ein Kernelement der freiheitlich-demokratischen Ordnung ausbilden. Vgl. Barczak, JZ 2024, S. 417.

32 Vgl. Thiemann, StuW 2019, S. 296 und zu den grundrechtlichen Parametern der Forderung nach Steuerplanungssicherheit: Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 133 ff. Vgl. im Einzelnen zu Art. 2 Abs. 1 GG (Di Fabio in Dürig/Herzog/Scholz, GG, EL 39, Juli 2001, Rn. 1 ff. zu Art. 2 Abs. 1 GG), zu Art. 12 Abs. 1 GG (Remmert in Dürig/Herzog/Scholz, GG, EL 102, August 2023, Rn. 1 ff. zu Art. 12 Abs. 1 GG) sowie zu Art. 14 Abs. 1 GG (Papier/Shirvani in Dürig/Herzog/Scholz, GG, EL 83, April 2018, Rn. 1 ff. zu Art. 14 GG).

chenbar macht. Vor diesem Hintergrund hält das BVerfG auch fest, dass „(d)ie Grundrechte wie auch das Rechtsstaatsprinzip im Zusammenwirken die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als wesentliche Voraussetzung für die Selbstbestimmung über den eigenen Lebensentwurf und damit als eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassung“ garantieren.³³

Diesen Befund macht sich der Verfassungsstaat in vielfältiger Weise zu eigen, indem er Rechtssicherheit gewährleistet und ebene durch die Prinzipien der Kontinuität³⁴ des Rechts, des Vertrauensschutzes und der Beständigkeit konkretisiert.³⁵ Hinzu tritt die Gleichheit in der Zeit, welche sich nicht nur dem Bestand, sondern auch die Erneuerung widmet. Angesichts sich stetig verändernder Modalitäten und neu gestalteter Lebenssituationen, bspw. im Zuge der Digitalisierung und Globalisierung, wahrt die Gleichheit (trotz der Zeit) den Bestand, sichert Veränderung in der Zeit und schafft einen schonenden Übergang von einem Recht zum anderen; Gesetzgebungsbefugnis ist schließlich Änderungsbefugnis.³⁶

Mit disruptiv wirkenden Innovationen wie der Blockchain-Technologie, der Industrie 4.0 und dem Übergang zur Dienstleistungsgesellschaft nimmt die Bedeutung von Algorithmen und Daten stetig zu. So hat die Digitalisierung gänzlich neue Wirtschaftszweige hervorgebracht, deren Geschäftsmodelle eng mit dem Internet verbunden sind und darauf beruhen, Tätigkeiten aus der Ferne mit beschränkter oder ohne physische Präsenz auszu-

33 BVerfG v. 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 13, S. 160 und dazu weiter ausführend: „Es würde die Betroffenen in ihrer Freiheit erheblich gefährden, dürfte die öffentliche Gewalt an ihr Verhalten oder an sie betreffende Umstände ohne Weiteres im Nachhinein belastendere Rechtsfolgen knüpfen, als sie zum Zeitpunkt ihres rechtserheblichen Verhaltens galten“. Vgl. aus der neueren Rechtsprechung bspw. BVerwG v. 06.10.2021 – 9 C 10/20, NVwZ 2022, S. 484; BVerfG v. 29.04.2022 – 1 BvL 2/17, 1 BvL 3/17, 1 BvL 4/17, 1 BvL 5/17, 1 BvL 6/17, NZM 2022, S. 607; BVerfG v. 07.12.2022 – 2 BvR 988/16, NJW 2023, S. 1940; BVerfG v. 14.12.2022 – 2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14, NJW 2023, S. 1948; BFH v. 19.10.2023 – IV R 13/22, DStR 2024, S. 424.

34 Vgl. hierzu im Einzelnen: *Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 1 ff. Im Besonderen ist auf die Kontinuitätsbedürftigkeit und Kontinuitätsfähigkeit des Steuerrechts hinzuweisen. Vgl. *Leisner-Egensperger* in *Pezzer*, Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27/2004, S. 203.

35 Vgl. *Kube*, StuW 2023, S. 18. Sowie insgesamt zur Rechtssicherheit: *Grzeszick* in *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, EL 97, Januar 2022, Kap. VII, Rn. 51 ff. zu Art. 20 GG. Aus alledem lässt sich indes kein Versteinerungsgebot ableiten, zumal die Steuergerechtigkeit selbst dem Wandel der Zeit unterworfen ist. Vgl. *Anzinger*, StuW 2022, S. 309.

36 Vgl. *Kirchhof*, P. in *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, EL 75, September 2015, Rn. 333 f. zu Art. 3 Abs. 1 GG, der zugleich ausführt, dass der heutige Fall ebenso zu behandeln ist, wie den gleichen gestrigen (*ders.*, Rn. 333 zu Art. 3 GG).

üben.³⁷ Da über Plattformen getätigte Transaktionen jedoch nicht nur eine Wettbewerbsverzerrung im Endkundengeschäft hervorrufen, sondern auch die Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs nicht immer gewährleistet wird, wird der Steuervollzug Zunehmens über steuerrechtliche Mitwirkungspflichten sichergestellt.³⁸ Der Gleichheitssatz verlangt indes, dass die Steuerpflichtigen durch etwaige Steuergesetze rechtlich und vor allem tatsächlich gleich belastet werden.³⁹ Werden nun nationale sowie international begründete Mitwirkungspflichten – bspw. in Gestalt des Plattformen-Steuertransparenzgesetzes vom 20.12.2022 (BGBl. I 2022, S. 2730)⁴⁰, des sektoralen Country-by-Country-Reporting (CbCR) oder der Global Reporting Initiative (GRI) initiiert – entsteht eine überbordende Verwaltungslast der Besteuerung, die nicht zuletzt als strukturelles Misstrauen zu interpretieren ist.⁴¹

Vor diesem Hintergrund soll im Weiteren der Frage nachgegangen werden, welche steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten im Kontext einer digitalisierten Wirtschaft bestehen und inwieweit sie die grundrechtlichen Freiheiten begrenzen. Die Ausführungen sollen zugleich zum Anlass genommen werden, eine dringend erforderliche Vereinfachung des (materiellen) Steuerrechts zu betonen und gleichzeitig Antworten dahingehend liefern, inwieweit das Übermaßverbot für Verwaltungslasten in den Dienst der Steuergleichheit gerückt werden kann. Und so lautet auch der Auftrag einer

37 Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter Dienstleistungen vom 21.03.2018, COM (2018) 148 final, S. 17.

38 Vgl. *Gölz-Kälberer/Kälberer*, Steuer-Seminar 2023, S. 347 ff.; *Kälberer*, NWB-BB 2023, S. 371 ff.; *Kälberer*, RET 3/2024, S. 66 ff.; *Denker/Kälberer*, RET 5/2024, S. 57 ff. Beachte auch *Hey*, StuW 2024, S. 16 ff.

39 Vgl. BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 270, 1. Leitsatz. Infolge des allgemeinen Gleichheitssatzes ist „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln“; dies gilt für ungleiche Belastungen ebenso wie für ungleiche Begünstigungen. Vgl. BVerfG v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1094 m. w. N. Vgl. auch BFH v. 07.06.2024 – VIII B 113/23 (AdV), DStR 2024, S. 1478; *Becker*, DStR 2024, S. 2097; *Bleschick* in Wolsztynski/Coenen/Krumm, Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit, 2024, S. 93.

40 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, BGBl. I 2022, S. 2730.

41 Vgl. *Hey*, StuW 2024, S. 16 f.; *Kirchhof, P.*, DStR 2023, S. 1801 sowie zur Datensammlung, dem Informationsaustausch und der Publizität im Steuerrecht: *Mellinghoff*, StuW 2023, S. 5 ff.

modernen Steuerrechtspflege: „In Freiheit denken und Gleichheit beachten.“⁴² Da Freiheit ohne Verantwortung nicht denkbar wäre, schließt sich der Kreis zur Steuerrechtfertigung als Wahrnehmung von Verantwortung im Dienste des Gemeinwohls und nach Maßgabe des Gesetzes.⁴³

2 Ausprägungsformen der digitalen Transformation

2.1 Digitalisierung als gesamtgesellschaftliche Aufgabe

Scheinbar unaufhaltsam durchdringen algorithmenbasierte Systeme sämtliche Bereiche unseres Lebens und vollziehen „eine technologisch-ökonomisch-gesellschaftliche Transformation von unvorhersehbarem Ausmaß.“⁴⁴ Kern dieser Transformation ist ein integrativer Aushandlungsprozess, der einen Wechselformprozess zwischen sozialen Beziehungen und den kulturellen, ökonomischen sowie wissenschaftlichen Herangehensweisen einläutet. Aus diesem iterativen und kommunikativen Prozess ergeben sich immer neue Herausforderungen, „in denen (sich) Gesellschaften oder gesellschaftliche Teilsysteme (...) irgendwie zurechtfinden müssen.“⁴⁵ Mensch und Maschine sind letztlich eng miteinander verwoben und interagieren auf komplexe Weise miteinander. Es entsteht eine „zweite Natur“, die nicht nur die Randbedingungen, sondern vielmehr die Erfolgsbedingungen für das (weitere) menschliche Leben setzt und unsere Sichtweise auf die Welt sowie deren Probleme beeinflusst.⁴⁶ Dieser Umstand ist zwar nicht neu, denn bereits

42 Jachmann-Michel, *StuW* 2018, S. 8. Vgl. hierzu eingehend: Jachmann-Michel, *StuW* 2017, S. 209 ff.; Jachmann-Michel, *StuW* 2018, S. 6 ff.; Kirchhof, P., *StuW* 2017, S. 3 ff.; Kirchhof, P., *StuW* 2018, S. 1 ff.

43 Vgl. Jachmann-Michel, *StuW* 2018, S. 8; Kälberer, *Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland*, 2019, S. 63. Freiheit ist perioden- und generationenübergreifend zu sichern, was auch im 4. Leitsatz zum Klimabeschluss des BVerG seinen Anklang findet: „Das Grundgesetz verpflichtet unter bestimmten Voraussetzungen zur Sicherung grundrechtsgeschützter Freiheit über die Zeit und zur verhältnismäßigen Verteilung von Freiheitschancen über die Generationen.“ BVerfG v. 24.03.2021 – 1 BvR 2656/18, 1 BvR 78/20, 1 BvR 96/20, 1 BvR 288/20, *NJW* 2021, S. 1723 und dazu Kirchhof, G., *Intertemporale Freiheitssicherung*, 2022, S. 69.

44 Vgl. Salzborn, *ZUR* 2021, S. 513 (auch direktes Zitat). Beachte auch Kälberer, *RET* 3/2024, S. 67; Kälberer in Kälberer/Kammer, *Fachassistent Digitalisierung und IT-Prozesse*, 2024, S. 21.

45 Vgl. Friesike/Sprondel, *Träger Transformation*, 2022, S. 8 und S. 12 (direktes Zitat auf S. 8).

46 Vgl. *Deutscher Ethikrat*, *Mensch und Maschine*, 2023, S. 24 und S. 30.

seit jeher sind neue Technologien „das Ergebnis einer technologischen Art und Weise, wie Menschen die Welt sehen und sich zu ihr in Beziehung setzen“;⁴⁷ die zunehmende Komplexität der Mensch-Maschine-Relation verändert jedoch deren Wahrnehmung. Dies zeigt sich nicht zuletzt in der Anthropomorphisierung digitaler Technik, indem Fähigkeiten wie Denken, Lernen oder das Zeigen von Emotionen einer Künstlichen Intelligenz (KI)⁴⁸ bzw. Robotern zugeschrieben werden.⁴⁹

2.2 Digitale Disruption und Delokalisierung

Die Digitalisierung wird von Geschäftsmodellen begleitet, die losgelöst von einer physischen Präsenz sind (sog. Delokalisierung) und in hohem Maße auf Daten und Netzwerkeffekten basieren. Während klassische Industriebetriebe über diversifizierte Wertschöpfungsketten verfügen, generieren Unternehmen der sog. Digital Economy ihre Wertschöpfung aus der gebündelten Entwicklung, Pflege und Instandhaltung von IT-Systemen sowie der Wertsteigerung ihrer jeweiligen immateriellen Wirtschaftsgüter⁵⁰ – angesprochen sind damit insbesondere digitale Plattformen, die es einem ermöglichen, verschiedene Leistungen einem weiten Publikum anzubieten und so neue Märkte und Vertriebskanäle zu erschließen (sog. Plattformökonomie).⁵¹ Getrieben durch gesunkene Transaktionskosten und eine rasante Entwicklung im Bereich der Datenspeicherung und -verarbeitung, hat die Plattformökonomie zwischenzeitlich eine beachtliche Markt-

47 *Deutscher Ethikrat*, Mensch und Maschine, 2023, S. 30.

48 Beachte: Verordnung (EU) 2024/1689 v. 13.06.2024, Abl. EU Reihe L v. 12.07.2024, S. 1 ff. und dazu mithin *Martini/Wendehorst* (Hrsg.), KI-VO, 2024, S. 1 ff.; *Schwartmann/Keber/Zenner* (Hrsg.), KI-Verordnung, 2. Aufl. 2024, S. 1 ff.; *Wendt/Wendt*, Das neue Recht der Künstlichen Intelligenz, 2024, S. 1 ff.

49 Vgl. *Deutscher Ethikrat*, Mensch und Maschine, 2023, S. 30 (direktes Zitat auf S. 30). Vgl. dazu zugleich *Kälberer* in *Kälberer/Kammer*, Fachassistent Digitalisierung und IT-Prozesse, 2024, S. 21. Die vormals klaren Unterscheidungen zwischen Mensch und Technik scheinen in KI-gesteuerten Systemen weniger eindeutig zu werden, was zentrale ethische Fragestellungen aufwirft, vgl. dazu *Deutscher Ethikrat*, Mensch und Maschine, 2023, S. 1 ff.; *Kälberer*, RET 3/2024, S. 71; *Jobin/Ienca/Vayena*, Nature Machine Intelligence 2019, S. 389 ff.; *Mittelstadt*, Nature Machine Intelligence 2019, S. 501 ff.

50 Vgl. *Heggmair/Riedl/Wutschke*, IStR 2015, S. 93; *Kälberer*, RET 3/2024, S. 69.

51 Vgl. *Busch*, IWRZ 2018, S. 147; *Busch*, GRUR 2019, S. 789; *Kälberer*, RET 3/2024, S. 69. Zu den Eckpfeilern der europäischen Plattformregulierung vgl. *Meyer/Moss*, JURA 2024, S. 375 ff. sowie S. 720 ff.

kapitalisierung erreicht, deren Leistungsspektrum von der kurzfristigen Vermietung von Immobilien an Feriengäste (z. B. Airbnb), der Erbringung persönlicher Dienstleistungen (z. B. Fiverr) bis hin zum Verkauf von Waren (z. B. eBay) reicht. Im Vordergrund steht dabei die systematische Sammlung und Verarbeitung von Informationen auf der Anbieterseite sowie die entsprechende Speicherung und Auswertung des Nutzerverhaltens. Daten⁵² werden so zu einer kritischen Ressource der Transaktionskoordination, indem das (Informations-)Angebot entsprechend den Präferenzen zusammengefügt wird und indirekte – und teils auch direkte – Netzwerkeffekte ausgeschöpft werden. Dabei befördern Informations- bzw. Transaktionsplattformen in vielfältiger Weise nicht nur die private, sondern auch die soziale und wirtschaftliche Interaktion.⁵³

Da eine jede Steuer der Abgrenzung im Raum bedarf, tritt der sich vollziehende digitale Wandel in ein fundamentales Spannungsverhältnis zum Steuerrecht. Dies gilt umso mehr, da die territorial radizierte staatliche Souveränität nicht zuletzt für Zwecke der Steuerrechtfertigung von Bedeutung ist. So beruht (zumindest) das Ertragsteuerrecht auf der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von eindeutig lozierbaren Steuersubjekten, die sich angesichts digitaler Geschäfte und Märkte Zunehmens den territorial-staatlichen Herrschaftsansprüchen entziehen können.⁵⁴ Schließlich nehmen technologische Innovationen zunächst keinerlei Rücksicht auf die moralphilosophisch geprägten Gerechtigkeitsvorstellungen des Steuerrechts, die zugleich in enger Beziehung zu deren demokratiepolitischen Idealen stehen – als „amorales Phänomen“ stellt das staatliche Gemeinwohl und der am öffentlichen Interesse orientierte Fiskalzweck für die Technik keine relevanten Größen dar.⁵⁵

52 Zur Verfügbarkeit von Daten als Bausteine der Digitalisierung – in der Differenzierung als (nicht) personenbezogene Daten und deren Kombination: *Hoffmann-Riem*, Recht im Sog der digitalen Transformation, 2022, S. 32 ff.

53 Vgl. *Haucap*, Wirtschaftsdienst 2020, S. 20 ff.; *Kälberer*, NWB-BB 2023, S. 371 f.; *Kälberer*, RET 3/2024, S. 69; *Kälberer* in *Kälberer/Kammer*, Fachassistent Digitalisierung und IT-Prozesse, 2024, S. 22; *Kälberer/Denker*, RET 2024, S. 58 f.

54 Vgl. *Waldhoff* in *Hey*, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 81 m. w. N. Zu den Auswirkungen der Digitalisierung auf das lokale Gewerbesteueraufkommen vgl. *Neugebauer*, BFuP 2021, S. 625 ff.

55 Vgl. *Sumper*, Besteuerung als Grundlage für Demokratie und Rechtsstaat, 2023, S. 116 m. w. N. Mit dem BEPS-Aktionspunkt 1 zielt die OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) auf die Lösung der mit der Digitalisierung verbundenen Besteuerungsprobleme ab. Vgl. dazu in einem Überblick *Cortez/Lang*, IWB

3 Rechtsstaatlichkeit und Grundrechtsschutz in einer digitalisierten Gesellschaft

3.1 Jedermannsgleichheit und das Dilemma der Rechtssetzung

Die in modernen Rechtsstaaten⁵⁶ verfassungsrechtlich konkretisierte objektive Ordnung der Gerechtigkeit steht im Einklang mit dem Steuervollzug, d. h. Gerechtigkeit zwischen den Wirtschaftssubjekten wird durch steuerliche Gleichbehandlung erreicht.⁵⁷ Gerechtigkeit ist allerdings „ein Begriff, der nicht für sich allein stehen kann, der ohne Referenz sinnlos ist. (...) Gerechtigkeit ist eine Frage des richtigen Maßes, wie etwa die Maßstabsentsprechung es verlangt oder wie das Bild der Waage es ausdrückt.“⁵⁸ Im überpositiven Sinne kann es daher nicht die eine Steuergerechtigkeit geben, was zugleich das „Ungerechte“ an der Steuergerechtigkeit ist, da sie zwangsläufig eine Wertungsgebundenheit in sich trägt.⁵⁹ So bildet die Steuergerechtigkeit einen abstrakten Wertebegriff der zwar für Zwecke einer unmittelbaren Belastungs- und Verteilungsentscheidung nicht tauglich erscheint, wohl aber die Relevanz hervorhebt, dass Gerechtigkeit „auf Prinzipien und Regeln gegründet werden muss“, welche „durch das Gebot der Verallgemeinerung zu Ende gedacht und durch die rechtslogischen Gebote der Folgerichtigkeit und der Widerspruchsfreiheit konkretisiert werden“ müssen.⁶⁰

Gesetzliche Bestimmungen werden von Menschen erlassen⁶¹ und folgen deren Neigung und Vernunft, einer darin begründeten Sachgesetzmäßigkeit

2024, S. 476 f. (zu Pillar One – Neuverteilung der Besteuerungsrechte) und Cortez/Lang, IWB 2024, S. 630 f. (zu Pillar Two – Mindestbesteuerung).

56 Zur Entstehung und den Merkmalen des modernen Staates vgl. Thiele, Der gefräßige Leviathan, 2019, S. 11 ff.

57 Vgl. BVerfG v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1094 f.; Fertig, Ubg 2018, S. 523; Hiller, Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, 2015, S. 21; Lang, StuW 2016, S. 101; Tipke, StuW 1988, S. 269; Tipke, JZ 2009, S. 534. Vgl. hierzu auch Mödinger, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012, S. 61.

58 Di Fabio, JZ 2007, S. 749. Vgl. hierzu auch Kälberer, Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland, 2019, S. 129.

59 Vgl. Anzinger, StuW 2022, S. 300 f.; Birk, StuW 2011, S. 357 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, S. 1258 ff.

60 Vgl. Anzinger, StuW 2022, S. 300 f. (auch direkte Zitate); Tipke, StuW 2007, S. 202; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3, 2. Aufl. 2012, S. 1258 ff.

61 Zu den Einflüssen der Digitalisierung auf die Rechtsetzung vgl. Reimer in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 97 ff. sowie zu den Möglichkeiten

sowie dem politischen Gestaltungswillen; Gesetze sind insoweit stets das Ergebnis eines politischen Wägens und Gewichtens.⁶² Jene Regelungen sind an der Normalität auszurichten und dürfen keinen atypischen Fall als Leitbild in sich tragen;⁶³ insoweit abstrahiert eine Gesetzesnorm vom Besonderen und wahrt die Distanz zu einzelnen Personen und dem jeweiligen Einzelfall, d. h. das Gesetz verallgemeinert.⁶⁴ Die Verallgemeinerung dient der Gleichheit; verfehlt das Gesetz dagegen den richtigen Grad der Verallgemeinerung, so ist der Gleichheitssatz⁶⁵ verletzt.⁶⁶

Kernforderung der steuergesetzlichen Gleichheit ist die „Jedermannsallgemeinheit“:⁶⁷ „Die Jedermannsgleichheit regelt in der Abstraktheit des Gesetzestatbestandes ohne Ansehen der Person, in Distanz und Unbefangenheit gegenüber dem Betroffenen die für alle gleiche Steuerlast, sichert in dieser Allseitigkeit die Legitimität und Akzeptanz der Steuerlast und damit deren Befolgung.“⁶⁸ Gerade aber die Erkenntnis, dass Rechtssetzung stets abstrakt-generell zu erfolgen hat und mehr oder weniger distanziert zum Einzelfall stattfindet, bedeutet zugleich, dass Bestimmtheit und Klarheit immer nur im Rahmen des Möglichen zu gewährleisten sind. Klarheit und

-
- der Digitalisierung des Rechts *Anzinger* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 27, der hierzu fünf Kategorien entwickelt: 1.) Maschinenlesbares Recht; 2.) Computergestützte Methoden der Rechtsfindung; 3.) Streitbeilegungsmechanismen; 4.) Gestaltungsberatung, Compliance und Gesetzesvollzug; 5.) Digitalisierung der Rechtswissenschaft. Zu Letzterem vgl. auch *Möslein et al.*, JURA 2021, S. 651 ff. sowie im Allgemeinen: *Endres/Mellinghoff*, beck.digitax 2022, S. 366 ff. Beachte auch *Leue/Wilhlmi* in Wörner et al., Digitalisierung des Rechts, 2024, S. 67 ff.; *Thöne*, ZZP 2024, S. 173 ff.; *Wörner et al.* in Wörner et al., Digitalisierung des Rechts, 2024, S. 1 ff.
- 62 Vgl. BVerfG v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1095; *Kirchhof, P.*, StW 2017, S. 7.
- 63 Gleichwohl wird durch besondere Typisierung eine Vergröberung der Allgemeinheit erreicht, vgl. *Kirchhof*, StW 2017, S. 11.
- 64 Vgl. BVerfG v. 07.12.1999 – 2 BvR 301/98, BStBl. II 2000, S. 166; BVerfG v. 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, S. 1095; *Fertig*, Ubg 2018, S. 523; *Heil/Pupeter*, BB 2017, S. 1951; *Kirchhof, P.*, StW 2017, S. 10.
- 65 *Kirchhof* erkennt im Gleichheitssatz ein Strukturprinzip des Steuerstaates: „Der Gleichheitssatz bestimmt das Gesicht des Steuerstaates.“ Die Steuer „belastet jedermann je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit, begünstigt ihn durch die Steuererträge in der Allgemeinheit der Steuerzahler, beteiligt ihn – vermittelt durch das von ihm gewählte Parlament – an der finanzstaatlichen Entwicklung.“ *Kirchhof, P.*, StW 2017, S. 15.
- 66 Vgl. *Kirchhof, P.*, StW 2017, S. 10 f.
- 67 Vgl. *Kirchhof, P.*, StW 2017, S. 15.
- 68 *Kirchhof, P.*, StW 2017, S. 15. Vgl. zu diesem Abschnitt auch *Kälberer*, Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland, 2019, S. 69 f.

formale Gleichmäßigkeit sind also gegenüber der Einzelfallgerechtigkeit abzuwägen.⁶⁹

Im Ergebnis fordert der Gleichheitssatz „nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes.“⁷⁰ Letzterer fungiert als Bindeglied einer besonderen Steuerrechtfertigung, indem er die Steuer, ihre Bemessung und Erhebungstechnik sowie deren wirtschaftliche Auswirkungen in sich verklammert. Die allgemeine Steuerrechtfertigung wird auf den Steuergegenstand konkretisiert und liefert Antworten dahingehend, ob ein über Art. 105 Abs. 2a GG hinausgehendes Gleichartigkeitsverbot aufgrund einer mehrfach in Anspruch genommenen Belastungsentscheidung verletzt sein könnte.⁷¹ Folglich bildet der Belastungsgrund – abseits seiner Vielschichtigkeit, die weitere Klärung erfordert – den einheitlichen Oberbegriff (*tertium comparationis*) für Zwecke der Gleichheitsprüfung.⁷²

3.2 Digitalisierung des Steuerrechts als verfassungsrechtlicher Auftrag

3.2.1 Rechtsschutz und Rechtsvertrauen als Freiheitsvoraussetzung *comme il faut*

Der Staat ist der Gesellschaft nicht übergeordnet, sondern ihr funktioneller Teil.⁷³ Vornehmste Aufgabe eines Rechtsstaates sollte es deshalb sein, für gerechte Regeln zu sorgen und sie durchzusetzen.⁷⁴ Dabei wird „die Befolgbarkeit und Vorhersehbarkeit des Steuereingriffs“ durch die perma-

69 Vgl. Thiemann, StuW 2019, S. 296 f.

70 BVerfG v. 10.04.1997 – 2 BvL 77/92, NJW 1997, S. 2101.

71 Vgl. Kirchhof, G., DStR 2020, S. 1077; Valta, DStR 2023, S. 378 und zum Belastungsgrund in der Grunderwerbsteuer: Englisch in Drüen, Immobilien im Steuerrecht, DStJG 44/2022, S. 361 ff. Um die Steuerlast für den Betroffenen berechenbar zu machen und in eine parlamentarische Verantwortung zu bringen, sind der Besteuerungsgegenstand, die Bemessungsgrundlage, die Steuerschuld wie auch der Steuersatz qua Gesetz hinreichend bestimmt festzulegen, vgl. Kirchhof, P., StuW 2002, S. 3.

72 Vgl. Valta, DStR 2023, S. 381.

73 Vgl. Weber-Grellet, DStR 2018, S. 1399. Für eine Betrachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips im österreichischen Steuerrecht beachte Sumper, Besteuerung als Grundlage für Demokratie und Rechtsstaat, 2023, S. 116 ff.

74 Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 239.

nente Änderung bestehender Gesetze sowie ihre Unverständlichkeit gefährdet.⁷⁵ Auch wenn in der Anpassungsnotwendigkeit und -fähigkeit ein Urphänomen der Besteuerung zu sehen ist, wird das Steuerrecht doch als „Produkt der Unkenntnis“ wahrgenommen, welches in gewisser Weise eine innere Legitimität und Stabilität vermissen lässt;⁷⁶ von „Steuerchaos“, „Einkommensteuerwirrwarr“ und einem „Dschungel“ ist die Rede.⁷⁷ Dieser Umstand erhält besondere Relevanz, da nach § 42 Abs. 5 Satz 1 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien (GGO) Gesetzentwürfe sprachlich richtig und möglichst für jedermann verständlich gefasst sein müssen. Der Gesetzgeber ist deshalb angehalten leicht verständliche, d. h. kognitiv schnell erfassbare und eindeutig anwendbare Gesetze zu verfassen.⁷⁸ Wer Rechtsvorschriften formuliert, muss nach den Empfehlungen zur Gestaltung von Rechtsvorschriften i. S. d. § 42 Abs. 4 GGO „darum ringen, sie sprachlich so genau zu fassen, wie es nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist. Die Betroffenen sollen auf Grund der gesetzlichen Regelung in der Lage sein, den rechtlichen Rahmen ohne juristische Beratung zu erkennen und ihr Verhalten entsprechend auszurichten. Gerichte sollen anhand der Regelung entscheiden können.“⁷⁹ Schließlich sollen die Grenzen von Verwaltungshandeln „nach Inhalt, Zweck und Ausmaß erkennbar sein. Insofern besteht eine enge Beziehung zum (inhaltsbezogenen) verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot (...); nur eine klare Gesetzessprache schafft Normenklarheit. Gesetze, die sich nur ‚mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen methodischen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksport-Aufgaben‘⁸⁰ erschließen, erfüllen diese Ansprüche nicht.“⁸¹ Auch eine jede interne und externe Interdependenz ist dahingehend zu

75 Vgl. Hey, *StuW* 2019, S. 3 (auch direktes Zitat).

76 Vgl. *Drißen* in Hey, *Digitalisierung im Steuerrecht*, *DStJG* 42/2019, S. 1; *Schön*, *StuW* 2013, S. 289.

77 Vgl. Hey, *StuW* 2019, S. 3; Hey in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, S. 72 Rn. 3.1; *Tipke*, *StuW* 2014, S. 278 und dazu insgesamt auch *Gölz-Kälberer/Kälberer*, *Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit*, 2021, S. 1.

78 Vgl. *Maier/Schanz/Sixt*, *DStR* 2022, S. 1566.

79 *BMJ* (Hrsg.), *Handbuch der Rechtsförmlichkeit*, 3. Aufl. 2008, S. 33 Rn. 54.

80 Österreichisches Verfassungsgericht v. 29.06.1990 – G 81/82/90 u. a., Sammlung 12420/1990 zitiert nach *BFH* v. 06.09.2006 – XI R 26/04, *DStR* 2006, S. 2024 und auch *Kanzler*, *FR* 2003, S. 665 sowie *Sumper*, *Besteuerung als Grundlage für Demokratie und Rechtsstaat*, 2023, S. 188 f.

81 *BMJ* (Hrsg.), *Handbuch der Rechtsförmlichkeit*, 3. Aufl. 2008, S. 33 Rn. 54. Vgl. dazu auch *Lammel*, *NZM* 2015, S. 326.

prüfen, ob sie nicht auch direkt in der Rechtsnorm zum Ausdruck gebracht werden kann.⁸² Vor diesem Hintergrund versteht man unter interner Interdependenz die Abhängigkeit innerhalb einer Rechtsnorm, wohingegen die externe Interdependenz die Abhängigkeit zwischen verschiedenen Rechtsnormen begreift.⁸³ Hinzu tritt die Dichte einer Norm sowie die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe wie etwa „unangemessen“ (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG), „nachhaltig“ (§ 15 Abs. 2 EStG) oder „außergewöhnlich“ (§ 33 Abs. 1 EStG), denen eine verständlichkeitserschwerende Wirkung beigemessen wird.⁸⁴ Im Ergebnis nehmen 1.) die skalierte Länge, 2.) die externe Interdependenzen, 3.) die Dichte sowie 4.) der Rückgriff auf unbestimmte Rechtsbegriffe Einfluss auf die Unverständlichkeit einer Rechtsnorm; letzteres trägt zugleich zu deren Konflikthaltigkeit bei, was insbesondere für die Digitalisierung des Rechts von Bedeutung ist.⁸⁵ Dies ist damit zu begründen, da für eine algorithmenbasierte Anwendung eindeutige Rechtsnormen notwendig sind. Der automatisierte Gesetzesvollzug scheitert jedoch an logischen, für den Algorithmus berechenbaren Regelungen, soweit einzelfallbezogene Bewertungen aufgrund bestehender Auslegungs- und Ermessensspielräume erforderlich werden.⁸⁶

Erschwerend kommt hinzu, dass (Steuer-)Gesetze stets einen Mangel in sich tragen – nicht etwa weil sie originär mangelhaft sind, sondern weil gegenüber der von den Gesetzen angedachten Ordnung, die menschliche Wirklichkeit notwendigerweise mangelhaft bleibt.⁸⁷ Die *Larenz'sche* Methodenlehre spricht deshalb von einer sog. Wertungsjurisprudenz⁸⁸, die basierend auf der Hermeneutik *Gadamer's*, in ethischer Verantwortung Ent-

82 Vgl. *Maier/Schanz/Sixt*, DStR 2022, S. 1568.

83 Vgl. *Maier/Schanz/Sixt*, DStR 2022, S. 1567 f.

84 Vgl. *Maier/Schanz/Sixt*, DStR 2022, S. 1568.

85 Vgl. *Maier/Schanz/Sixt*, DStR 2022, S. 1574.

86 Vgl. *Maier/Schanz/Sixt*, DStR 2022, S. 1574 f., die zugleich darauf hinweisen, dass ein vollständig automatisierter Steuervollzug nur dann möglich erscheint, soweit das Gesetz jeden denkbaren Einzelfall regelt, auf objektivierenden Normen beruht oder sich vermehrt auf Pauschalierungen stützt, was wiederum Maßregelungen zur Folge hätte. Beachte zudem *Kirchhof*, G., *Austrian Law Journal* 2/2017, S. 125 ff.; *Kirchhof*, P., DStR 2018, S. 498; *Mellinghoff* in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. 1, 2018, S. 426; *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, S. 414.

87 Vgl. *Gadamer*, *Wahrheit und Methode*, 7. Aufl. 2010, S. 324; *Weber-Grellet*, DStR 2023, S. 1860.

88 Der Begriff der Wertungsjurisprudenz wurde maßgeblich von *Westermann* geprägt, vgl. *Weber-Grellet*, DStR 2023, S. 1860 m. w. N. und dazu *Westermann*, *Wesen und Grenzen der richterlichen Streitentscheidung im Zivilrecht*, 1955, S. 15; *Westermann*, *Person und Persönlichkeit als Wert im Zivilrecht*, 1957, S. 6.

scheidungen zu fällen hat, die in den Gesetzen nicht restlos vorprogrammiert sind.⁸⁹ Die technisch orientierte Methodenlehre bietet insoweit das Gerüst für einen auf Wertungen und Abwägungen beruhenden argumentativen Prozess, dessen inhaltliche Bestimmung sich aus der Verfassung, den allgemeinen Rechtsgrundsätzen und aus den Leitgedanken des Rechts ergibt.⁹⁰ Vor diesem Hintergrund liegen den systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts rechtsethische Wertungen zu Grunde, die unabhängig von der konkreten Gesetzesausgestaltung gültig sind.⁹¹ Sowohl der Gleichheitsgrundsatz als auch das Legalitätsprinzip,⁹² das Übermaßverbot sowie das Sozialstaatsprinzip sind aus der Wertordnung des Grundgesetzes abgeleitet.⁹³ Während das Legalitätsprinzip neben Rechtssicherheit auch die demokratische Legitimation des Steuergesetzes gewährleisten soll, leistet der Gleichheitssatz im Rahmen des Richterrechts einen besonderen Beitrag zur Gerechtigkeit.⁹⁴ In diesem Verständnis steht auch die Urteilsfindung des BFH, der von einem eher „positivistisch-legalistisch“ geprägtem Rechtsverständnis zu einer mehr teleologisch inspirierten Betrachtungsweise übergegangen ist.⁹⁵

Die Qualität der Rechtsprechung zeigt sich jedoch nicht nur in der richtigen Auslegungsmethode, sondern auch in einem ebenso angemessenen Verfahren, was mithin in einem ausführlichen Rechtsgespräch oder dem

89 Vgl. *Weber-Grellet*, DStR 2023, S. 1860.

90 Vgl. *Weber-Grellet*, DStR 2023, S. 1860. Im Hinblick auf die inhaltlichen Grundsätze in der Urteilsfindung beruft sich der BFH „auf Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitssatz), auf den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, auf das Gebot steuerlicher Lastengleichheit, auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen und finanziellen Leistungsfähigkeit, auf die Berechtigung, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen, auf das Gebot der Folgerichtigkeit, auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, auf das objektive und subjektive Nettoprinzip“ sowie auf das Prinzip der sog. intertemporalen Korrespondenz. *Weber-Grellet*, DStR 2023, S. 1861.

91 Vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, S. 77 Rn. 3.13.

92 Nullum tributum sine lege – keine Steuer ohne Gesetz, vgl. *Lang*, StuW 2016, S. 104.

93 Vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, S. 77 Rn. 3.13.

94 Vgl. *Lang*, StuW 2016, S. 103 f. und dazu auch *Kälberer*, Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland, 2019, S. 153 m. w. N.

95 Vgl. *Weber-Grellet*, DStR 2023, S. 1861. Teleologische Reduktion meint indes nicht, eine bewusst getroffene Entscheidung des Gesetzgebers aufzuheben. Schließlich darf die richterliche Rechtsfindung das gesetzgeberische Ziel einer Norm keinesfalls „darf richterliche Rechtsfindung das gesetzgeberische Ziel der Norm in einem wesentlichen Punkt verfehlen oder verfälschen oder an die Stelle der Regelungskonzeption des Gesetzgebers gar eine eigene treten lassen“, BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, S. 161 m. w. N.; *Krumm*, DStR 2024, S. 1900.

Erllass eines Gerichtsbescheides nach § 90a FGO zum Ausdruck kommt.⁹⁶ Schließlich ist das Vertrauen des Bürgers im Steuerrecht „von besonderer Bedeutung und zugleich besonders gefährdet“⁹⁷ – nur Transparenz schafft Akzeptanz.⁹⁸ Dies gilt umso mehr, da das Steuerrecht als wirkungsvolles Eingriffsrecht nicht nur freiheitserheblich, sondern auch wichtige Planungsgrundlage für ökonomische und private Gestaltungen ist. Und so gewinnt nur die stetige Rechtsordnung Vertrauen und erfährt als Grundlage eines freiheitlichen Miteinanders Geltung, d. h. die Verlässlichkeit der Rechtsordnung – ihre Vertrauenswürdigkeit – ist als wesentliche Freiheitsvoraussetzung zu betonen.⁹⁹ „Wichtigstes Instrument zur Sicherung dauerhafter Regeln und Maßstäbe ist im gewaltengegliederten Staat an erste Stelle das allgemeine Gesetz, das – gemäß den Grundsätzen des Gesetzesvorbehalts und des Gesetzesvorrangs, die ihrerseits die Vorherigkeit des Gesetzes verdeutlichen – in abstrakter Tatbestandsbildung vorausstrukturiert und dadurch Planungssicherheit vermittelt.“¹⁰⁰ Der Verwaltung obliegt schließlich der gegenwarts- und einzelfallgerechte (Steuer-)Vollzug, wohingegen die letztverbindliche Normauslegung den Gerichten zusteht.¹⁰¹ Beiden Sphären ist jedoch gemein, dass sie angesichts eines (zeitintensiven) Transformationsprozesses, stetig steigender Fallzahlen, demographischen Zukunftslasten und einem sich stark wandelnden Wirtschaftsleben vielschichtigen Herausforderungen gegenüberstehen.¹⁰² Und so verwundert es nicht, dass

96 Vgl. *Weber-Grellet*, DStR 2023, S. 1861.

97 Vgl. *Kube*, StuW 2023, S. 19 (auch direktes Zitat). Beachte auch Vgl. *Wolsztynski/Haferkamp* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit, 2024, S. 5 f.

98 Vgl. *Wolsztynski/Haferkamp* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit, 2024, S. 33 f.

99 Vgl. *Kirchhof, P.*, StuW 2021, S. 192; *Kirchhof, P.* in *Pezzer*, Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27/2004, S. 1; *Kube*, StuW 2023, S. 18. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung verlangt nicht den vollständigen Verzicht auf die Gesetzesrückwirkung soweit eine substanzielle Dogmatik sie verfassungsrechtlich anleitet und in ihre Schranken weist. Dies gilt nicht zuletzt deshalb, da für den Fall der Nichtanwendungsgesetze mithin ein kontinuieritätswahrender (vertrauensschützender) Anspruch erhoben wird. Vgl. *Kube*, StuW 2023, S. 18 ff. Zum Rückwirkungsverbot als steuerverfassungsrechtliche Vorgabe unter besonderer Würdigung des allgemeinen Fiskalzwecks: *Enders*, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, 2024, S. 93 ff.

100 *Kube*, StuW 2023, S. 19.

101 Vgl. *Kube*, StuW 2023, S. 19.

102 Vgl. *Hermann*, RDt 2024, S. 371 ff.; *Hundertmark/Meller-Hannich*, RDt 2023, S. 317 ff.; *Peuthert*, beck.digitax 2024, S. 2 ff.; *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 9 Rn. 6. Während in der Finanzverwaltung stetig steigende Fallzahlen die originäre Auftragsbefriedigung erschweren, verzeichnet die Finanzge-

das Besteuerungsverfahren nicht mehr allein an den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit ausgerichtet wird, sondern Zunehmens den Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserfordernissen des § 88 Abs. 1 und 2 AO folgt.¹⁰³ Ohne den Einsatz moderner Informationstechnologien ist der in §§ 85 und 88 AO geregelte Steuervollzugsauftrag schließlich kaum mehr zu realisieren.¹⁰⁴ Steuerverwaltung ist Massenverwaltung, weshalb der Einzelvollzug an der praktischen Realisierbarkeit des steuergesetzlichen Gesamtvollzugs ausgerichtet wird. Die vollständige Ausermittlung und Prüfung des Sachverhalts, wie auch dessen Besteuerungsgrundlagen, ist schlechterdings nicht leistbar.¹⁰⁵

Für ein vertrauenssicherndes Steuerrecht ist deshalb dessen Einfachheit und Prinzipiengerechtigkeit zu fordern, was angesichts einer immanenten und sich verstetigenden Kompliziertheit beharrlich hervorzuheben ist; dies gilt mit Blick auf eine zunehmende Überformung durch das Europarecht gleichermaßen, wie im Lichte der Internationalisierung¹⁰⁶ und Digitalisierung.¹⁰⁷ So bedürfte es – in einer „utopisch“ anmutenden Steuerwelt – einer Effektivierung der Gesetzesbindung, weshalb kooperative Verfahrenselemente, die neben die hoheitlichen Instrumente der Sanktionierung und der Kontrolle treten sowie strukturell in ein ganzheitliches steuerverfah-

richtsbarkeit seit geraumer Zeit rückläufige Eingangszahlen. Dieser Trend erfasst nicht nur die Fachgerichtsbarkeit, sondern auch die ordentlichen Gerichte, weshalb von einem fortschreitenden „Bedeutungsverlust“ der Justiz gesprochen wird – es entsteht ein rechtsstaatliches Defizit. Vgl. *Kilian*, NJW 2017, S. 3047 und *Wolsztynski/Haferkamp* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit, 2024, S. 6 ff., die als Gründe für die rückläufigen Eingangszahlen 1.) die Kosten der Rechtsverfolgung, 2.) die Arbeitsweise der Finanzverwaltung, 3.) die zunehmende Pauschalierung und Typisierung durch den Gesetzgeber sowie 4.) den Rückgriff auf konkurrierende Streitbeilegungsformen bzw. Prozessvermeidungsstrategien sehen. In der Folge wird ein Perspektiv- und Paradigmenwechsel im Sinne eines modernen Steuerrechtsschutzes gefordert. Beachte auch *Birk*, DStR 2018, S. 1 ff.; *Kulosa* in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Bd. 2, 2018, S. 1831 ff.

103 Vgl. *Wolsztynski/Haferkamp* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit, 2024, S. 10.

104 Vgl. *Mellinghoff*, DStR 2022, Beihefter zu Heft 22, S. 80; *Richter/Welling*, FR 2013, S. 409; *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 9 Rn. 6.

105 *Wolsztynski/Haferkamp* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit, 2024, S. 10.

106 Beachte: *Burger/Kälberer*, IStR 2020, S. 411 ff.; *Schmittmann/Sinnig*, K&R 2024, S. 249 ff.

107 Vgl. *Kube*, StuW 2023, S. 19; *Kirchhof, P.*, BB 2006, S. 75; *Kirchhof, P.*, FR 2012, S. 701 ff. Beachte auch *Kirchhof, P.*, StuW 2002, S. 3 ff.

rensrechtliches System eingebettet sind.¹⁰⁸ Ergänzung fände dies in einem zeitgemäßen wie auch bürgernahen Steuerrechtsschutz, der sich an den Erwartungen der Beteiligten orientiert und gesellschaftliche Entwicklungen wie Kommunikation und Teilhabe ebenso aufgreift wie etwa Transparenz¹⁰⁹ und Akzeptanz.¹¹⁰ Moderner Steuerrechtsschutz meint deshalb auch digitalen Steuerrechtsschutz, der den Paradigmenwechsel vom Analogen hin zum Digitalen (z. B. elektronische Gerichtsakte, elektronischer Rechtsverkehr, Videokonferenztechnik¹¹¹) vollzieht und angehalten ist mit tradierten Rechtssprechungsmustern zu brechen sowie steuerliches Prozessrecht anzupassen.¹¹² Gleichzeitig ist das Rechtssystem angesichts einer sich fortwährend entwickelnden digitalen Realität gegenüber der Einflussnahme technischer Entwicklungen zu stabilisieren.¹¹³

3.2.2 Dichotomie der Lenkungs- und Fiskalzwecknormen im Lichte der Digitalisierung

Angesichts bedeutsamer Sachkomplexe erscheint das Denken in Zeitscheiben bequem und die Auflösung zeitlicher Zusammenhänge trägt – so der augenscheinliche Befund – zur Komplexitätsreduktion bei.¹¹⁴ Insofern ver-

108 Vgl. *Seer/Hardeck*, *StuW* 2016, S. 366 ff.; *Thiemann*, *StuW* 2019, S. 301.

109 „Insgesamt ist es für betroffene Beteiligte von großem Vorteil, einen Richter vor sich zu haben, der seine Überlegungen nicht (wie im Rätsel der Sphinx) bis zur Entscheidung verschweigt, sondern den Beteiligten wesentlich effektiver rechtliches Gehör i.S.v. Art. 103 Abs. 1 GG gewährt, indem er sich der Auseinandersetzung stellt und damit zugleich die Beteiligten ehrt“. *FG Hamburg v. 11.03.2011 – 3 V 15/11*, *BeckRS* 2011, 95343 und so auch *FG Hamburg v. 22.05.2014 – 3 K 207/13*, *BeckRS* 2014, 95453.

110 Vgl. *Wolsztynski/Haferkamp* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit*, 2024, S. 50 sowie dazu im Einzelnen auf S. 14 ff.

111 Vgl. *Schmitz-Herscheidt* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit*, 2024, S. 235 ff. und *Stapperfend* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit*, 2024, S. 253 ff. Aus der Rechtsprechung: *BFH v. 30.06.2023 – V B 13/22*, *DStR* 2023, S. 1600; *BFH v. 18.08.2023 – IX B 104/22*, *BeckRS* 2023, 27266; *BVerfG v. 15.01.2024 – 1 BvR 1615/23*, *NJW* 2024, 891 und dazu mithin *Gomille/Frenzel/Heffinger*, *RDi* 2024, S. 153 ff.

112 Vgl. *Hunke/Hörner*, *DB* 2024, Heft 38, M4 f.; *Thesling*, *DStR* 2023, S. 857 ff.; *Wolsztynski/Haferkamp* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit*, 2024, S. 46; *Wolsztynski/Peters*, *DB* 2019, Heft 27–28, S. M21 ff. Zum Finanzgerichtsprozess im digitalen Wandel vgl. *Coenen* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit*, 2024, S. 69 ff.

113 Vgl. *Kiel*, *NJW* 2024, S. 2974.

114 Vgl. *Anzinger*, *StuW* 2022, S. 310.

wundert es nicht, wenn steuerliche Be- und Entlastungsentscheidungen abseits der Sachgerechtigkeit situative Antworten auf aktuelle Herausforderungen¹¹⁵ liefern sollen.¹¹⁶ Das Steuerrecht wird zu einem politischen Aktions- und Reaktionsrecht, welches sich vom Anspruch der (Steuer-)Rechtswissenschaft auf Rationalität und Ordnung des Rechts zunehmend entfremdet. In diesem Zusammenhang erscheint das geltende Steuerrecht konzeptfern, zumal das Demokratieprinzip und der weit gefasste Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers diesen Befund zu unterstreichen vermag. Wenn man Demokratie¹¹⁷ als „Herrschaft auf Zeit“ versteht, bildet sich ein „politisches Kurzzeitgedächtnis“, welches durch die befristete Legislaturperiode bestimmt und von Parlamentsmehrheiten getragen ist.¹¹⁸ Anstelle einer intertemporalen Freiheitssicherung drohen im Steuerrecht aus der langfristigen Regel Maßnahmengesetze zu werden.¹¹⁹

115 Den Mangel an (steuerrechtlicher) Langzeitverantwortung nicht alleine als Krisenphänomen einschränkend: *Drüen*, *StuW* 2023, S. 45 m. w. N. Zu den kompetenz- und organisationsrechtlichen Rahmenbedingungen sowie der finanziellen Bewältigung von Krisen vgl. *Waldhoff*, *NJW* 2024, S. 2729 ff.

116 Vgl. *Drüen*, *StuW* 2023, S. 45.

117 Für eine staatsorganisationsrechtliche Betrachtung vgl. in Kürze *Sodan/Ziekow*, *Grundkurs Öffentliches Recht*, 10. Aufl. 2023, S. 44 ff. sowie zum demokratischen Verfassungsstaat: *Thiele*, *Der gefräßige Leviathan*, 2019, S. 235 ff., der die folgenden fünf Elemente eines jeden demokratischen Verfassungsstaats als dessen materielle Mindestanforderungen identifiziert: 1.) Besondere Konzeption der Volkssouveränität; 2.) Vorrang der Verfassung; 3.) Rückführbarkeit der konstituierten Staatsgewalt auf das Staatsvolk; 4.) Konzept der Gewaltenteilung bzw. Gewaltengliederung; 5.) Sicherstellung eines „Raumes der Dunkelheit“ zur individuellen Entfaltung und zur Manifestation der „Vielfalt auf dem Fundament der Gleichheit“ (*ders.*; S. 245 ff.; direktes Zitat auf S. 264). Beachte zum Zusammenhang von Vielfalt und Gleichheit auch *Thiele*, *DVBl.* 2018, S. 1112 ff. sowie nochmalig zum Wesen und Begriff der Demokratie: *Sumper*, *Besteuerung als Grundlage für Demokratie und Rechtsstaat*, 2023, S. 35 ff.

118 Vgl. *Drüen*, *StuW* 2023, S. 45; *Kersten/Kaup*, *JuS* 2022, S. 473; *Kirchhof*, *P.*, *NJW* 1987, S. 3217; *Tipke*, *StuW* 2014, S. 274.

119 Vgl. *Drüen*, *StuW* 2023, S. 45; *Kersten/Kaup*, *JuS* 2022, S. 473. Zur Verallgemeinerung und Übertragung des im Klimabeschluss des BVerfG entwickelten Konzepts der intertemporalen Freiheitssicherung vgl. *Kersten/Kaup*, *JuS* 2022, S. 476 f. m. w. N. sowie *Kirchhof*, G., *Intertemporale Freiheitssicherung*, 2022, S. 33 ff. sowie im Allgemeinen zum Klimaschutz in der Rechtsprechung des BVerfG: *Beckmann* in *Landmann/Rohmer*, *Umweltrecht*, EL 101, Juni 2023, Rn. 150 ff. zur Einführung in das Klimaschutzrecht; *Britz*, *NVwZ* 2022, S. 825 ff.; *Calliess* in *Dürig/Herzog/Scholz*, *GG*, EL 98, März 2022, Rn. 49 ff. und Rn. 86 ff. zu Art. 20a GG; *Fäßbender*, *NJW* 2021, S. 2085 ff.; *Franzius*, *KlimR* 2022, S. 102 ff.

In diesem Zusammenhang spiegelt sich die abstrakte Zweckdichotomie aus Fiskal- und Lenkungs zweck wieder, indem Steuern in ihrer Primärfunktion dem allgemeinen Fiskalzweck dienen, andererseits aber Gegenstand eines umfassenden Spektrums aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik (mit Ertragsrelevanz) sind.¹²⁰ In Abgrenzung zu den Fiskalzwecknormen, werden unter dem Oberbegriff der Lenkungsnorm solche gesetzliche Regelungen verstanden, die nicht originär der Erzielung von Einnahmen dienen.¹²¹ Mit deren Hilfe beabsichtigt der Staat das Verhalten der Steuerpflichtigen durch gezielte Steuerentlastung oder -belastung zu beeinflussen. Demzufolge wird das Verhalten der Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsleben in eine gewünschte Richtung „gelenkt“.¹²² Letztendlich können Lenkungsnormen auch dahingehend ausgerichtet werden, dass sie ein Unterlassen einer bestimmten Verhaltensweise bei den Zensiten bewirken.¹²³ Im Gegensatz zu den Umverteilungsnormen, bei denen eine Korrektur der Einkommens- und Vermögensverhältnisse und damit der soziale Ausgleich im Mittelpunkt steht, wird bei Lenkungsnormen das Erreichen eines Lenkungszwecks als Erfüllungsmaßstab angeführt.¹²⁴ Gerade letztere tragen wesentlich zu einer Verkomplizierung des Steuerrechts bei und weichen regelmäßig vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab; Lenkungszwecknormen sind deshalb rechtfertigungsbedürftig – mithin nur begrenzt rechtfertigungsfähig.

120 Vgl. *Enders*, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, 2024, S. 45 und S. 47 f.

121 Vgl. *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, 2015, S. 1.

122 Vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, S. 79 f. Rn 3.21; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, S. 1329 Rn 19.1; *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2018, S. 1; *Musil*, DVBl. 2007, S. 1529; *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, 2015, S. 5. Steuern entfalten neben der Belastungswirkung stets auch eine Gestaltungswirkung. „Die wirtschaftspolitische Relevanz des Steuerrechts geht damit weit über das klassische Verständnis steuerrechtlicher Lenkung durch Lenkungssteuern und Steuervergünstigungen hinaus“. Vgl. *Hey* in *Sieker*, Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, DStJG 39/2016, S. 12 (auch direktes Zitat) insgesamt mit Verweis auf *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 1 ff.

123 Vgl. *Vogel*, Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten, 2015, S. 1.

124 Vgl. *Birk*, Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem, 2001, S. 73; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, S. 1329 Rn 19.1; *Hey*, StuW 2024, S. 18; *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. 2018, S. 1. Beachte insgesamt auch *Kälberer*, Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland, 2019, S. 52 f.

hig und tragen die Gefahr einer ressourcenspezifischen Fehlallokation in sich.¹²⁵ Denn „(w)enn der Gesetzgeber die Steuer als Verwaltungsmittel nutzt, also den Steuerpflichtigen durch Sonderlasten oder Steuerbegünstigungen zu einem staatlich gewollten Verhalten veranlasst, bleiben diese Lenkungssteuern im Gesamtsystem einer freiheitlichen Verfassung, einer bundesstaatlichen Ertragsverteilung, einer jährlichen Bewilligung von Subventionen und einer ‚voraussetzungslos‘ erhobenen Steuer ein Fremdkörper.“¹²⁶ So verwundert es nicht, dass unlängst eine durchgreifende Steuervereinfachung vom Bundesrechnungshof gefordert wurde, da selbst „die Steuerverwaltung längst nicht mehr in der Lage ist, die Vielzahl der äußerst komplizierten Regelungen entsprechend dem Willen des Gesetzgebers umzusetzen.“¹²⁷

3.2.3 Konzeptbedürfnis und staatliches Konzeptdenken

Steuergesetze gelten als „kein systematisch elaboriertes Gesamtwerk, sondern vielmehr (als) situative, im politischen Kompromiss errungene Antworten der Parlamentsmehrheit auf Finanzierungsanliegen und Lenkungsansinnen.“¹²⁸ Umso mehr bedarf es eines zugleich wohlgeordneten, praktikablen und widerspruchsfrei gesetzten Recht, welches von konstituierenden Prinzipien getragen wird – wenngleich die (mithin wissenschaftlich vertretenen) Ideale zur Rationalität nicht mit Gesetzgebungspflichten gleichzusetzen sind.¹²⁹ So verstehen sich „Fragen der Systematisierung und Kata-

125 Vgl. Birk, DStR 2009, S. 880; Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, 2024, S. 49; Friauf in Fischer, Steuervereinfachung, DStJG 21/1998, S. 97 f.; Glaser, StuW 2012, S. 172; Kälberer, Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland, 2019, S. 130 ff.; Kirchhof, P., DStR 2021, S. 2767; Kube, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 216, 237; Osterloh in Ebling, Besteuerung von Einkommen, DStJG 24/2001, S. 401.

126 Kirchhof, P., DStR 2021, S. 2767 sowie im Einzelnen auch Kirchhof, P., StuW 2017, S. 14 f.

127 Vgl. Bundesrechnungshof, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, S. 15 (auch direktes Zitat) sowie ausführlich zur Kontrolle des Steuervollzugs durch die Rechnungshöfe: Schleicher in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31/2008, S. 59 ff. Bereits im Rechenschaftsbericht über die deutsche Finanzpolitik der Jahre 1949 bis 1953 nimmt der damalige Bundesfinanzminister Fritz Schäffer den Steuergesetzgeber in die Pflicht, die Gesetzgebung zu vereinfachen und damit die Wirksamkeit der Steuerverwaltung im Allgemeinen zu erhöhen. Vgl. Schäffer, Ein Rechenschaftsbericht über die deutsche Finanzpolitik 1949 bis 1953, 1953, S. 39 ff.

128 Drüen, StuW 2023, S. 43.

129 Vgl. Drüen, StuW 2023, S. 43.

logbildung aufgrund bestehender Gesetze“ als keine Verfassungsfragen.¹³⁰ Dennoch ist vom Gesetzgeber ein hinreichendes Maß an Wertungs- und Begründungsrationalität zu fordern.¹³¹ Dies gilt umso mehr, da die Vorzüge staatlichen Konzeptdenkens in ihren Gegenpolen der Unabgestimmtheit und Konzeptlosigkeit zu finden sind.¹³² Staatliche Konzepte dienen dem „Vorgriff in die Zukunft“¹³³, um die Lebens- und Wirtschaftsbedingungen in abgestimmter sowie vorausschauender Weise zu gestalten. Sie können nicht nur die Vorhersehbarkeit, sondern auch die Verstehbarkeit und Dauerhaftigkeit der rechtlichen Ordnung fördern;¹³⁴ „ständige, kurzfristige, gelegentliche kurzsichtige Änderungen der Steuergesetze“ verwirren hingegen den Grundgedanken einer Steuerkonzeption.¹³⁵

Vor diesem Hintergrund sollen Konzepte in revisionsoffener Weise eine rationalitäts- und ordnungsfördernde Zwischenebene ziehen.¹³⁶ Gleichzeitig bildet im Steuerrecht der Grenzfall den Regelfall, weshalb eine vorzufindende Konzeptlosigkeit die Durchsetzung der Steuergesetze erschwert, den Vollzugsaufwand wie auch die Befolgungskosten mehrt und die Möglichkeiten der planvollen Steuervermeidung vertieft.¹³⁷ Vor diesem Hintergrund

130 Vgl. BVerfG v. 07.11.1995 – 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, NVwZ 1996, S. 471. Die Vorzüge einer konzeptbasierten Steuergesetzgebung sind insoweit wie folgt herauszustellen: „Wenn (..) die Steuergesetze nach einem rechtfertigenden Leitgedanken gestaltet, die Steuerrechtsanwendung auf diese Leitgedanken ausgerichtet werden, ist der sachgerechte Gebrauch der Steuergesetze vorgezeichnet. Er qualifiziert den ‚Missbrauch‘ als fehlgeschlagenen Subsumtionsversuch. Ein Steuerrecht nach Leitgedanken, ein Steuersystem nach Konzepten führt die Steuerrechtsanwendung in die Normallage der Einzelsteuer, die eine Besteuerung rechtfertigt.“ *Kirchhof, P.*, StuW 2021, S. 196.

131 Vgl. *Drüen*, StuW 2023, S. 43 m. w. N.

132 Vgl. *Drüen*, StuW 2023, S. 46. Beachte auch Kirchhof, P., NJW 1987, S. 3217 ff.

133 BVerfG v. 11.11.1999 – 2 BvF 2/98, 2 BvF 3/98, 2 BvF 1/99, 2 BvF 2/99, NJW 2000, 3. Leitsatz und S. 1098.

134 Vgl. *Drüen*, StuW 2023, S. 46.

135 Vgl. *Kirchhof, P.*, NJW 1987, S. 3218 (auch direktes Zitat).

136 Vgl. *Drüen*, StuW 2023, S. 46 f. m. w. N. und zugleich diesbezüglich kritisch (*ders.*, S. 47 ff.).

137 Vgl. *Drüen*, StuW 2021, S. 50; *Kirchhof, P.*, StuW 2021, S. 196. Hinsichtlich der Ermessensteuerung durch Vollzugskonzepte kann mithin auf die Entscheidung des BVerwG zu Schwarzbauten abgestellt werden: „Die Behörde darf daher ihr Ermessen nicht ohne erkennbaren Grund unterschiedlich, systemwidrig oder planlos ausüben. Die Bauaufsichtsbehörde darf sich auf die Regelung von Einzelfällen beschränken, wenn sie hierfür sachliche Gründe anzuführen mag. Dem behördlichen Einschreiten können Fälle, in denen noch nicht eingeschritten worden ist, ausnahmsweise dann entgegengehalten werden, wenn es nach der Art des Einschreitens an jedem System fehlt, für diese gewählte Art des zeitlichen Vorgehens keinerlei

erscheint die Diskussion über Konzeptpflichten *prima vista* als Fortsetzung derer über Widerspruchsfreiheit, Systemgerechtigkeit und Folgerichtigkeit¹³⁸, die in materieller Hinsicht vielfach zur Verschärfung des Gleichheitssatzes ihren Anklang finden.¹³⁹ Dies gilt umso mehr, da mithin die Ansicht vertreten wird, dass der Gesetzgeber nur ein verfassungsgemäßes Gesetz schulde – ja nicht einmal eine Darlegung aller seiner Motive und Erwägungen sei erforderlich.¹⁴⁰ *Kirchhof* ist deshalb zuzustimmen, indem er die Notwendigkeit eines „unverfremdeten Steuerrecht“ fordert und mit Bedacht vom „Gestaltungsraum“ des (Steuer-)Gesetzgebers, anstelle eines gänzlich freien Legislativspielraums, spricht.¹⁴¹ Steuergesetze sind folglich nachvollziehbar und konsequent auszugestalten.¹⁴² „Der Blick auf das wirtschaftlich erstrebte und erreichte Ziel, auf den steuerlichen Belastungsgrund und das Lastenverteilungsziel folgt einer Besteuerung nach Konzepten, definiert den sachgerechten Gebrauch von Gesetzen, erübrigt damit die Frage nach dem Missbrauch, überzeugt im rechtfertigenden Belastungsgrund und der dementsprechenden Anwendung dieses Grundes.“¹⁴³ Im Ergebnis ist der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ein besonderes

einleuchtende Gründe sprechen und die Handhabung deshalb als willkürlich angesehen werden muss“. BVerwG v. 24.07.2014 – 4 B 34.14, BauR 2014, S. 1923.

138 Das Gebot der Folgerichtigkeit verlangt, „dass sich der Gesetzgeber dort, wo ihm Einschätzungsspielräume zukommen und er sich unter Ausnutzung dieser Spielräume auf ein bestimmtes Regelungskonzept festgelegt hat, an den von ihm getroffenen Grundentscheidungen festhalten lassen muss“, so die Abweichende Meinung des Richters *Huber* zu BVerfG v. 14.01.2020 – 2 BvR 2055/16, NVwZ 2020, S. 1593 m. w. N.

139 Vgl. *Drüen*, StuW 2023, S. 47 m. w. N.

140 Vgl. *Schlaich*, VVDStRL 39/1981, S. 109.

141 Vgl. *Drüen*, StuW 2023, S. 48; *Kirchhof*, P., NJW 1987, S. 3218; *Kirchhof*, P. in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 8, 3. Aufl. 2010, § 181 Rn. 200, 217, 224 sowie zum Reformentwurf eines „Bundessteuergesetzbuchs“ als Gesamtkodifikation des deutschen Steuerrechts: *Kirchhof*, P., Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 1 ff.

142 Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, EL 169, Februar 2022, Rn. 46 zu § 3 AO.

143 *Kirchhof*, P., StuW 2021, S. 197. Im Übrigen zeigt die höchstrichterliche Rechtsprechung die Besteuerung in Konzepten auf, indem Steuergesetze bspw. beanstandet werden, wenn sie die Möglichkeit zu einer gleichheitswidrigen Gestaltung eröffnen (BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, NJW 2015, S. 322 f.) oder, wie der EuGH (v. 12.09.2006 – C-196/04, Cadbury-Schweppes, EuZW 2006, S. 636) betont, sich gegen „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung(en)“ richtet.

Konzeptbedürfnis entgegenzuhalten, da situatives und konzeptfreies Staatshandeln allenfalls als bloße Willkür zu werten wäre.¹⁴⁴

4 Verfassungsrechtliche Grenzen steuerrechtlicher Beteiligungs- und Mitwirkungspflichten

4.1 Neuausrichtung des Untersuchungsgrundsatzes zugunsten eines digitalen Besteuerungsverfahrens

„Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes gelten auch im digitalen Steuervollzug.“¹⁴⁵ Schließlich entspricht der in §§ 85, 88 AO einfach gesetzlich kodifizierte Steuervollzugsauftrag den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.¹⁴⁶ Dabei unterscheidet das Gesetz nicht zwischen dem Steuerermittlungsverfahren, das der Festsetzung der Steuer gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen dient, und dem Steueraufsichtsverfahren, in dem die Finanzbehörden gegenüber allen Steuerpflichtigen darüber wachen, dass die Steuern nicht verkürzt werden.¹⁴⁷ Im Ergebnis haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 Satz 1 AO). Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen

144 Vgl. *Drüen*, *StuW* 2023, S. 46 und S. 49. Die Gestaltungsfreiheit der Steuergesetzgebung verwerfend: *Tipke*, *StuW* 2014, S. 273 ff. Von einem rationalistischen Standpunkt heraus, befindet sich das Steuerrecht in Unordnung, vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, S. 72 Rn 3.1. „Folge der Unordnung des Steuerrechts ist nicht nur Steuerunrecht, sondern auch erhebliche Steuerunsicherheit. Die institutionelle Unsicherheit der Besteuerung erzeugt Planungsunsicherheit und vermittelt dem Steuerzahler das Gefühl, Besteuerung lasse sich beliebig manipulieren. Fehlende Besteuerungsmoral schlägt sich in geringer Steuermoral nieder.“ *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, S. 73 Rn 3.2 (im Original zum Teil kursiv und hervorgehoben).

145 *Mellinghoff*, *DStR* 2022, Beihefter zu Heft 22, S. 80. Oder anders formuliert: „Auch in einer digitalen Welt steht Steuerrecht unter Gesetzesvorbehalt, nicht unter Computervorbehalt.“ *Kirchhof*, *P*, *DStR* 2021, S. 2764.

146 Vgl. *Schmidt*, *Das digitale Besteuerungsverfahren*, 2024, S. 13 Rn. 17. Vgl. im Einzelnen zu den Besteuerungsgrundsätzen gem. § 85 AO: *Rätke* in *Klein*, *AO*, 17. Aufl. 2024, Rn. 1 ff. zu § 85 AO sowie *Hahlweg* in *Koenig*, *AO*, 5. Aufl. 2024, Rn. 1 ff. zu § 85 AO. Vgl. im Einzelnen auch *Seer* in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, EL 147, Januar 2017, Rn. 1 ff. zu § 85 AO.

147 AEAO zu § 85 AO, Nr. 1 Satz 1.

nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden; dies ergibt sich aus § 85 Satz 2 AO.¹⁴⁸ Im Weiteren haben die Finanzbehörden alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die entscheidungserheblichen Tatsachen aufzuklären.¹⁴⁹ Die Ermittlungshandlungen dürfen nach § 88 Abs. 2 Satz 1 AO zu dem angestrebten Erfolg indes nicht erkennbar außer Verhältnis stehen. Sie sollen vielmehr so gewählt werden, dass damit unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls ein möglichst geringer Eingriff in die Rechtssphäre des Beteiligten oder Dritter verbunden ist; der Gewährung rechtlichen Gehörs kommt dabei besondere Bedeutung zu.¹⁵⁰

Die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden wird außerdem durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten (§ 90 AO) begrenzt. Insoweit sind die Finanzbehörden nicht verpflichtet, den Sachverhalt auf alle möglichen Fallgestaltungen zu erforschen. Sie sind gem. § 88 Abs. 2 Satz 1 Hs. 2 AO auch

148 Auch dem Finanzgerichten kommt als einzige Tatsacheninstanz im zweistufigen Instanzenzug eine besondere Verantwortung hinsichtlich der Sachverhaltsaufklärung zu; so gebietet § 76 Abs. 1 FGO die Maxime der Amtsermittlung. Hinzu tritt ein Steuerrechtsschutz der Fürsorge nach § 76 Abs. 2 FGO, wonach das Gericht darauf hinzuwirken hat, dass Formfehler beseitigt, sachdienliche Anträge gestellt, unklare Anträge erläutert, ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt, ferner alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden. Vgl. *Wolsztynski/Haferkamp* in *Wolsztynski/Coenen/Krumm*, Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit, 2024, S. 10 und S. 40. Beachte auch *Herbert* in *Gräber*, FGO, 9. Aufl. 2019, Rn. 10 ff. zu § 76 Abs. 1 FGO und Rn. 63 ff. zu § 76 Abs. 2 FGO.

149 AEAO zu § 88 AO, Nr. 1.

150 AEAO zu § 88 AO, Nr. 2. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können nach § 88 Abs. 2 Satz 2 AO allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden. Zudem kann auf das Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg abgestellt werden. Die Beachtung von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit darf jedoch nicht zu einem Verzicht auf die Überprüfung der Einhaltung von steuerrechtlichen Vorschriften führen. AEAO zu § 88 AO, Nr. 3. Eingehend zum Untersuchungsgrundsatz gem. § 88 AO: *Rätke* in *Klein*, AO, 17. Aufl. 2024, Rn. 1 ff. zu § 88 AO sowie *Hahlweg* in *Koenig*, AO, 5. Aufl. 2024, Rn. 1 ff. zu § 88 AO. Vgl. im Einzelnen auch *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, EL 147, Januar 2017, Rn. 1 ff. zu § 88 AO. Die Neufassung des § 88 AO geht im Wesentlichen auf das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1679) zurück. „Dabei ist hervorzuheben, dass das Gesetz die Beachtung und Anwendung der Grundprinzipien des steuerlichen Verfahrensrechts, insbesondere den Amtsermittlungsgrundsatz und rechtstaatliche Prinzipien, wie das rechtliche Gehör, in verfassungskonformer Weise erhält und absichert.“ BT-Drucks. 18/7457 v. 03.02.2016, S. 47.

nicht an Beweisanträge des Steuerpflichtigen gebunden.¹⁵¹ Insoweit sind der Inhalt der Amtsermittlungspflicht¹⁵² und die Mitwirkungspflicht der Beteiligten wechselseitig aufeinander bezogen und bilden eine Kooperationsmaxime.¹⁵³ Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung¹⁵⁴ vollständig und richtig sind.¹⁵⁵ Die Finanzbehörde verletzt ihre Aufklärungspflicht aber, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel außer Acht lässt und offenkundigen Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen mussten.¹⁵⁶

Trotz zu erkennender Parallelitäten zwischen behördlichem Untersuchungsauftrag und der rückschauenden Einzelfallbetrachtung richterlicher Untersuchung, sind es der divergierende Umfang der Aufklärungspflicht und die Reaktion bei Verstößen, die eine Demarkationslinie aufzeigen.¹⁵⁷ Dies bildet zugleich die Argumentationsebene inwieweit Verwaltungsentscheidungen im Zuge der materiellen Digitalisierung automationsgestützt übernommen werden können.¹⁵⁸ Vor diesem Hintergrund können die Finanzbehörden zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen automationsgestützte Systeme einsetzen (Risikomanage-

151 AEAO zu § 88 AO, Nr. 5. Zu den verfahrensermessensleitenden Vorgaben des § 88 Abs. 2 AO vgl. *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 16 f. Rn. 22 ff.

152 Der Amtsermittlungsgrundsatz ist kontextual zu verstehen, indem er als „fachspezifische und entwicklungsoffene Zielvorgabe (...) in Abhängigkeit vom konkreten Vollzugsauftrag der Fachbehörde (im Steuerrecht: § 85 AO) zu konkretisieren ist.“ *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 195.

153 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 195 f.; *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 24 f. Rn. 42.

154 Zur Steuererklärungspflicht vgl. *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 61 ff. Rn. 128 ff. und zu den Potentialen einer proaktiven Veranlagung, *ders.*, S. 97 ff. Rn. 212 ff.

155 AEAO zu § 88 AO, Nr. 6 Satz 1 mit Verweis auf BFH v. 17.04.1969 – V R 21/66, BStBl. II 1969, 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. AEAO zu § 88 AO, Nr. 6 Satz 2 mit Verweis auf BFH v. 11.07.1978 – VIII R 120/75, BStBl. II 1979, S. 57. Zum dahingehenden Diskussionsstand vgl. auch *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 21 ff. Rn. 35 ff.

156 AEAO zu § 88 AO, Nr. 6 Satz 3 mit Verweis auf BFH v. 16.01.1964 – V 94/61 U, BStBl. III 1964, S. 149 und BFH v. 13.11.1985 – II R 208/82, BStBl. II 1986, S. 241.

157 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 198.

158 Vgl. *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 15 Rn. 19. Kritisch insbesondere zur „Vollautomatisierung“ des Untersuchungsgrundsatzes, *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 216 und S. 221.

mentssysteme); dabei soll auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung Berücksichtigung finden (§ 88 Abs. 5 Satz 1 und 2 AO). Anhand dessen wird der Untersuchungsgrundsatz auf eine nachvollziehende Verifikation ausgerichtet und die Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen strukturell nachvollzogen.¹⁵⁹

Im Ergebnis ist die Finanzverwaltung mit einer Optimierungsentscheidung dahingegen konfrontiert, welchen Fällen sie sich in welcher Ermittlungstiefe zuwendet.¹⁶⁰ Grundlegende Prämissen sind dabei die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gem. Art. 3 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG sowie die Wahrung der Freiheitsrechte des Steuerpflichtigen (Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 12 Abs. 1 GG, Art. 14 Abs. 1 GG).¹⁶¹ Den Finanzbehörden ist „keine eigene materielle Gestaltungsaufgabe beim Steuervollzug zugewiesen“; *Drüen* spricht deshalb auch von Verifikationsverwaltung.¹⁶² Dem finanzbehördlichen Massenverwaltungsrecht kommt vielmehr die Aufgabe des (durchaus anspruchsvollen) Steuervollzugs zu.¹⁶³ Wer aber versucht den richterlichen Untersuchungsgrundsatz mit voller Wahrheitsüberzeugung i. S. d. § 96 Abs. 1 FGO für die Massenverwaltung zum Maßstab zu machen, wird scheitern – zumal eine „100-prozentige administrative Vollzugssicherheit“ verfassungsrechtlich nicht geschuldet wird.¹⁶⁴ Gleichwohl begründet die ordnungsgemäße und zutreffende Ermittlung der entscheidungserheblichen Umstände erst die Rechtfertigung der zu erlassenden Entscheidung.¹⁶⁵

Der verfahrensführenden Behörde steht dabei freilich ein Ermittlungsermessen im Rahmen des Normprogrammes zu.¹⁶⁶ Letzteres determiniert die Konzepthaftigkeit des Steuervollzugs, da eine Behörde ihr Ermessen nicht ohne erkennbaren Grund in unterschiedlicher Weise oder gar plan-

159 Vgl. *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 23 f. Rn. 40.

160 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 196; *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 13 f. Rn. 18; *Seer*, StuW 2015, S. 318.

161 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 196.

162 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 197 (auch direktes Zitat und zum Teil kursiv).

163 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 196 f. Zur Massenverwaltung im Einzelnen: *Schmidt* in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31/2008, S. 37 ff.; *Seer* in Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG 31/2008, S. 7 ff.

164 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 198 (auch direktes Zitat).

165 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 195 m. w. N.

166 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 195 m. w. N.

los ausüben darf.¹⁶⁷ „Konzepte für den Steuervollzug sind Ausdruck des strukturellen Vollzugsauftrags und sichern die Geltung und Durchsetzung des Rechts.“¹⁶⁸ Vor diesem Hintergrund lässt sich der Einsatz automationsgestützter Risikomanagementsysteme (§ 88 Abs. 5 AO) als Vollzugskonzept begreifen, um den finanzbehördlichen Handlungsspielraum¹⁶⁹ anhand konsistenter Entscheidungsprogramme auszurichten.¹⁷⁰ Die Prinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung bleiben jedoch weiterhin der Maßstab, weshalb „Risiko“¹⁷¹ so verstanden nicht ein einseitiges fiskalisches Ausfallrisiko meint, sondern die Verfehlung der gesetzmäßigen Steuer, d. h. die Steuer nach unten, wie auch nach oben.¹⁷² Des Weiteren gilt es den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Lichte der finanzbehördlichen Ermessensausübung sowie das Untermaßprinzip mit Blick auf die Verifikationsaufgabe zu verstehen (Verhältnismäßigkeitsprinzip).¹⁷³ Die auf Risikomanage-

167 Vgl. Drüen in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 199; Drüen, StuW 2023, S. 53.

168 Drüen, StuW 2023, S. 53.

169 Rechtstaatliches Ermessen meint nicht „frei“ i. S. v. gewillkürt, sondern ist hinsichtlich der Ziele und Maßstäbe gesetzesgebunden: Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (§ 5 AO). „Ziele und Impulse der Ermessensausübung lassen sich entlang der Normenpyramide zunächst aus der Verfassung ableiten. Art. 20 Abs. 3 GG und Art. 3 Abs. 1 GG konstituieren die Gesetzmäßigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Darauf aufbauend prägen §§ 85 und 88 AO diese ‚Besteuerungsgrundsätze‘ einzelgesetzlich aus und setzen damit den Rahmen für die einzelnen Ermittlungsmaßnahmen nach §§ 88 ff. AO.“ Drüen in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 201. Vgl. zum „Computer-Ermessen“ u. a. Braun Binder, NVwZ 2016, S. 960 ff.; Drüen in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 201 ff.; Helbich, DStR 2017, S. 574 ff.

170 Vgl. Drüen in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 199; Drüen, StuW 2023, S. 53. Auch wenn die Finanzverwaltung nicht sprunghaft und willkürlich handeln darf, so findet sich im Einsatz automationsgestützter Risikomanagementsysteme doch ein gewisses Maß an Zufall und Irrationalität (Zufallsprinzip), um eine strukturelle Vollzugssicherung zu bieten. Vgl. Drüen in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 199; Drüen, StuW 2023, S. 54 sowie weiterführend zur automationsgestützten Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung: Drüen in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 205 ff.; Schmidt, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 20 ff. Rn. 32 ff.

171 Risiko als „die Gefahr materiell unrichtiger Entscheidungen durch die Automatisierung“. Beirat Verwaltungsverfahrensrecht beim Bundesministerium des Innern, NVwZ 2015, S. 1116.

172 Vgl. Drüen in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 207 f.

173 Vgl. Drüen in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 208 m. w. N.; Krüger, DStZ 2017, S. 762; Seer, StuW 2015, S. 319.

mentsysteme gestützte Amtsermittlung ist zudem nicht als wirtschaftliches Maximalprinzip zu verstehen; Wirtschaftlichkeit tritt hier hinter die Kernmaxime der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, indem es einen sekundären Rechtswert ausformt.¹⁷⁴

Auf die Kernmaxime rekurriert auch § 88 Abs. 5 Satz 4 AO:¹⁷⁵ Einzelheiten der Risikomanagementsysteme dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte.¹⁷⁶ Mit Blick auf Art. 42 EuGrCh und Art. 13 bis 15 DS-GVO¹⁷⁷ sollte das Besteuerungsverfahren – in Zeiten der Informationsfreiheit – indes nicht zu einer Geheimwissenschaft werden.¹⁷⁸ Aus Transparenz- und Akzeptanzgründen zugunsten einer Fortentwicklung digitalisierungsgestützter Anwendungen gilt es den Vorwurf aus dem Weg zu räumen, dass die Fortgeltung des geschriebenen Rechts „künftig auf der Geheimhaltung des faktisch vollzogenen Rechts“ basiere.¹⁷⁹ Gleichzeitig sollte Digitalisierung nicht als „Zauberformel“ verstanden werden, um überkomplexes Recht durch unterkomplexe Kontrollmaßnahmen i. S. d.

174 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 210. So auch in der Begründung zum Gesetzentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens: „Die gesetzlichen Regelungen schaffen die Grundlage für eine neue Verwaltungszusammenarbeit im Steuervollzug.“ BT-Drucks. 18/7457 v. 03.02.2016, S. 47.

175 Vgl. dazu *Rätke* in Klein, AO, 17. Aufl. 2024, Rn. 104 f. zu § 88 Abs. 5 Satz 4 AO sowie *Hahlweg* in Koenig, AO, 5. Aufl. 2024, Rn. 42 zu § 88 Abs. 5 AO. Beachte auch mithin *Marx*, Ubg 2016, S. 358 ff.; *Seer*, DStZ 2016, S. 605 ff.

176 In ähnlicher Weise lautet das Verbot zur Veröffentlichung fallgruppenbezogener Weisungen der obersten Finanzbehörden nach § 88 Abs. 3 Satz 3 AO. Der Gesetzgeber begründet dies damit, dass sich die Steuerpflichtigen nicht in ihrem Erklärungsverhalten an den gruppenbezogenen Anweisungen ausrichten können. Vgl. BT-Drucks. 18/7457 v. 03.02.2016, S. 68.

177 Vgl. hierzu im Einzelnen *Seer* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 247 ff. sowie mit Blick auf das internationale Steuerrecht: *Mellinghoff* in Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Jürgen Lüdike, 2019, S. 467 ff. Beachte auch *Metzger/Schweitzer/Wagner*, ZfPW 2023, S. 227 ff.

178 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 211 f., der zugleich darauf hinweist, dass § 86 FGO den behördlichen Geheimnisschutz in das finanzgerichtliche Verfahren verlängert. Für eine Rechtfertigung des Verbots nach § 88 Abs. 5 Satz 4 AO vgl. *Müller-Franken*, StuW 2018, S. 121. Der Informationszugang nach dem Informationsfreiheitsgesetz (IFG) besteht nach Maßgabe des § 3 Nr. 1 Buchst. d IFG gleichfalls nicht, da das Bekanntwerden von Einzelheiten der Verwaltungsanweisungen nachteilige Auswirkungen auf die Aufgabenerfüllung der Finanzbehörde haben würde. Vgl. auch *Trossen*, FR 2015, S. 1023.

179 Vgl. *Ahrendt*, NJW 2017, S. 540; *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 212.

Anwendungsfähigkeit kompensieren zu wollen.¹⁸⁰ Auch die Simplifikation durch strukturelle Risikonegierung würde das finanzbehördliche Verifikationsgebot im Ergebnis verfehlen.¹⁸¹ Hinzu tritt das Grundbedürfnis eines jeden Menschen darüber informiert zu sein, nach welchen Regeln seine steuerlichen Erklärungen behandelt werden.¹⁸² Und so bedarf es – so lange KI dies (noch) nicht zu gewährleisten vermag¹⁸³ – menschlicher Intuition, Kreativität und Erfahrung bei der Erfüllung des Steuervollzugs.¹⁸⁴ Oder in den Worten von Art.1 Abs.1 des Entwurfs des Verfassungskonvents von Herrenchiemsee: Der Staat ist um des Menschen willen da, nicht der Mensch um des Staates willen.¹⁸⁵ Technische Modernität und demokratische Legalität sind in einen neuen Gleichklang zu bringen.¹⁸⁶

4.2 Melde- und Sorgfaltspflichten am Beispiel des Plattformen-Steuertransparenzgesetzes

4.2.1 Grundbegriffe und Reichweite des Plattformen-Steuertransparenzgesetzes

Im Bereich der Sharing Economy haben sich zuletzt zahlreiche Plattform-Geschäftsmodelle etabliert, die traditionelle Intermediationsformen wie etwa im Einzelhandel oder im Dienstleistungsgewerbe Zunehmens verdrängen.¹⁸⁷ Für gewerbliche Nutzer fungieren die Plattformbetreiber dabei als

180 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 218 f. und S. 221; *Müller-Franken*, StuW 2018, S. 122, der zugleich auf alltägliche Computerstörungen (Schadsoftware, Computerabstürze etc.) hinweist. Und dies nochmals betonend: „Wenn das Recht zu komplex ist, dann kann es nicht einem Computerprogramm zum Erstvollzug überantwortet werden.“ *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 219.

181 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 219.

182 Vgl. *Müller-Franken*, StuW 2018, S. 121.

183 Den Einsatz von dialogbasierten Chatbots wie ChatGPT mit Verweis auf die Gewährleistung von 1.) Zuverlässigkeit und Resilienz, 2.) Verständlichkeit sowie 3.) Nachvollziehbarkeit in der Finanzverwaltung (zumindest zum gegenwärtigen Zeitpunkt) ablehnend: *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 25 f. Rn. 44 f.

184 Vgl. *Drüen* in Hey, Digitalisierung im Steuerrecht, DStJG 42/2019, S. 218.

185 Entwurf des Verfassungskonvents von Herrenchiemsee 1948 zitiert nach *Kunze*, Der Staat 2001, S. 394.

186 Vgl. *Kirchhof*, P., DStR 2021, S. 2761.

187 Vgl. *Haucap*, Wirtschaftsdienst 2020, S. 20.

digitale Intermediäre, indem sie sich zwischen Anbieter und Kunden schieben und als „Gatekeeper“ den Marktzugang steuern.¹⁸⁸ Angesichts dieser Entwicklungen stoßen die Möglichkeiten der Finanzbehörden zur Ermittlung der steuerlichen Grundlagen an ihre Grenzen – vor allem von Plattformbetreibern, die aus dem Ausland operieren, können Informationen zum Zwecke der gleich- und gesetzmäßigen Besteuerung nicht zuverlässig erlangt werden.¹⁸⁹ Vor diesem Hintergrund ist mit dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz vom 20.12.2022 (BGBl. I 2022, S. 2730)¹⁹⁰ eine erweiterte Meldepflicht für Betreiber digitaler Plattformen und ein grenzüberschreitender, automatischer Informationsaustausch¹⁹¹ zwischen den Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten in Kraft getreten.¹⁹² Dabei beinhaltet das PStTG ausschließlich steuerliches Verfahrensrecht, welches die übrigen Steuergesetze unberührt lässt (vgl. § 1 Abs. 2 PStTG); dem PStTG liegt demzufolge eine eigenständige gesetzgeberische Wertung zugrunde. Insbesondere hat es keine materiell-rechtlichen Auswirkung auf die Besteuerung von Einkünften bzw. Umsätzen – anders als bestehende Aufzeichnungs-

188 Vgl. *Busch*, IWRZ 2018, S. 147; *Busch*, GRUR 2019, S. 789. Wesensmerkmal der Plattformökonomie ist es, dass die Gegenstände der wirtschaftlichen Transaktion von dritter Seite in das System eingebracht werden und nicht bereits vom Plattformbetreiber zur Verfügung gestellt werden; dies schließt freilich nicht aus, dass mit dem Plattformbetreiber verbundene Unternehmen selbst Nutzer jener Plattform sein können. Vgl. BT-Drucks. 20/3436 v. 19.09.2022, S. 53; *Kälberer*, NWB-BB 2023, S. 372. Für eine Betrachtung der marktbeherrschenden Stellung von Internetplattformen aus kartellrechtlicher Sicht vgl. *Volmar*, Digitale Marktmacht, 2019, S. 1 ff.

189 Vgl. BT-Drucks. 20/4376 v. 09.11.2022, S. 1.

190 Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG) v. 20.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2730. Vgl. hierzu u. a. *Fischer*, StuB 2023, S. 129 ff.; *Gerster/Schmal*, beck.digitax 2023, S. 54 ff.; *Grambeck*, MwStR 2023, S. 169 ff.; *Grotherr*, Ubg 2023 S. 60 ff.; *Limpinsel/Hahn*, IWB 2023, S. 47 ff.; *Luther/Zawodsky/Höft*, beck.digitax 2022, S. 310 ff.; *Nürnberg*, NWB 2023, S. 1897 ff.; *Oldiges/Reiners*, DStR 2023, S. 1291 ff.; *Oldiges/Reiners*, DStR 2023, S. 1337 ff.; *Oldiges/Reiners*, DStR 2023, S. 2592 ff.; *Pinkernell/zum Bruch*, DB 2023, S. 1879 ff.; *Stumm/Freude*, WPG 2023, S. 700 ff.

191 Zum automatischen Informationsaustausch bei Transaktionen von Kryptowerten vgl. *Müller*, beck.digitax 2023, S. 34 ff.; *Müller*, RET 4/2023, S. 58 f.; *Schuska*, IStR 2023, S. 765 ff. und S. 821 ff.

192 Mit dem DAC 7-Umsetzungsgesetz wurden zudem geänderte Kooperationsregelungen bei der Durchführung von Außenprüfungen eingeführt, vgl. hierzu bspw. *Hübner/Jesic/Leucht*, Ubg 2023 S. 293 ff. und 370 ff. sowie insbesondere zur Neuregelung des § 171 Abs. 4 AO: *Hübner*, Ubg 2023 S. 248 ff.

und Meldepflichten knüpft das PStTG aber an interne Daten, Prozesse sowie Systeme an und ist auf Massendaten ausgerichtet.¹⁹³

Der Kreis der meldepflichtigen Plattformbetreiber ergibt sich aus § 3 PStTG: Als Plattform gilt jedes auf digitalen Technologien beruhende System, das es Nutzern ermöglicht, über das Internet mittels einer Software miteinander in Kontakt zu treten und Rechtsgeschäfte abzuschließen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 PStTG). Darunter fallen bspw. die Vermarktung von Ferienunterkünften, die Erbringung von Personentransportleistungen oder die Annoncierung von Gebrauchsgütern.¹⁹⁴ Die Formulierung in § 3 Abs. 1 Satz 1 PStTG macht dabei deutlich, dass das Gesetz auf Plattformen abstellt, welche die Geschäfte zwischen Dritten als solche unterstützen; der jeweilige Plattformbetreiber wird also nicht selbst Vertragspartei, sodass Anbieter¹⁹⁵, Nutzer¹⁹⁶ und Betreiber auseinanderfallen (Dreieckskonstellation).¹⁹⁷ Innerhalb einer Unternehmensgruppe oder eines Konzernverbunds kann dies auch die Gesellschaft sein, die das zugrundeliegende Online-Geschäft verwaltet. Denn das PStTG schließt eben nicht aus, dass der Anbieter nach § 4 Abs. 2 PStTG und der Plattformbetreiber nach § 3 Abs. 2 PStTG verbundene Rechtsträger (§ 6 Abs. 2 PStTG) sind.¹⁹⁸ Zusätzlich wird in der Gesetzesbegründung klargestellt, dass eine Plattform zur selben Zeit auch mehrere Plattformbetreiber haben kann: „So können sich mehrere Rechtsträger verschiedenen Anbietern gegenüber zur Verfügungsstellung einer Plattform verpflichtet haben, abhängig beispielsweise von der regionalen Ansässigkeit der Anbieter oder davon, ob es sich bei ihnen um Gewerbetreibende oder Privatpersonen handelt. Daneben kann sich aus den

193 Vgl. BMF v. 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2023, S. 241, Allgemeines; *Oldiges/Reiners*, DStR 2023 S.1292 sowie zum BMF-Schreiben v. 02.02.2023 im Einzelnen: *Grotherr*, Ubg 2023 S.113 ff.; *Kaufmann*, beck.digitax 2023, S. 192 ff. Zu diesem Abschnitt insgesamt: *Gölz-Kälberer/Kälberer*, Steuer-Seminar 2023, S. 347 f.; *Kälberer*, NWB-BB 2023, S. 371 f.

194 Erfasst werden grundsätzlich sämtliche (gängigen) Arten von Geschäftsbeziehungen: Business-to-Business (B2B), Business-to-Consumer (B2C), Consumer-to-Consumer (C2C), Consumer-to-Business (C2B), vgl. BT-Drucks. 20/3436 v. 19.09.2022, S. 49; *Gölz-Kälberer/Kälberer*, Steuer-Seminar 2023, S. 349.

195 Ein Anbieter ist jeder Nutzer, der zu irgendeinem Zeitpunkt im Meldezeitraum auf einer Plattform registriert ist und eine relevante Tätigkeit anbieten kann (§ 4 Abs. 2 PStTG).

196 Ein Nutzer ist jede natürliche Person oder jeder Rechtsträger, die oder der eine Plattform in Anspruch nimmt. Nutzer und Plattformbetreiber fallen dabei auseinander (§ 4 Abs. 1 PStTG).

197 Vgl. *Grambeck*, MwStR 2023, S. 170; *Oldiges/Reiners*, DStR 2023, S. 1293.

198 Vgl. BMF v. 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2023, S. 241, Tz. 1.1.

Nutzungsbedingungen ergeben, dass durch einzelne Rechtsträger jeweils nur Teile einer Plattform zur Verfügung gestellt werden. Das ist dann der Fall, wenn einzelne Funktionen der Plattform (Webpräsenz in der jeweiligen Sprachfassung; Nutzerdatenverarbeitung; Zahlungsabwicklung u. a.) Bestandteil einer vertraglichen Vereinbarung mit dem Anbieter sind.¹⁹⁹ Im Ergebnis werden insbesondere die in Deutschland ansässigen Plattformbetreiber und solche, die einen übrigen Nexus zum Inland aufweisen, von den Melde- und Sorgfaltspflichten des PStTG erfasst.²⁰⁰

4.2.2 Analogien und Umfang der Mitwirkungspflichten

Zur Erfüllung der Registrierungs- und Meldepflichten sind weitgehende Eingriff in die unternehmensinternen Abläufe erforderlich, die unter Beachtung der Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO) zu erfolgen haben. Da das PStTG erweiterte Mitwirkungspflichten für Unternehmen im Bereich der Plattformökonomie regelt, „die eine Schnittstelle für Vertragsabschlüsse zwischen verschiedenen Nutzergruppen bereitstellen“, dürften Analogien zu den bereits etablierten Aufzeichnungspflichten des § 22f UStG vorliegen.²⁰¹ Demnach werden Betreiber einer elektronischen Schnittstelle seit dem 01.01.2019 verpflichtet, Informationen über Umsätze, die über einen elektronischen Marktplatz, eine elektronische Plattform, ein elektronisches Portal oder über jeden anderen vergleichbaren elektronischen Handelsplatz generiert werden, aufzuzeichnen.²⁰²

Wird die Lieferung eines Unternehmens also von einer elektronischen Schnittstelle unterstützt und beginnt oder endet die Beförderung bzw. Versendung im Inland, hat der Betreiber folgende Grunddaten aufzuzeichnen (§ 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 UStG sowie A 22f.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE):

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des liefernden Unternehmers,
- die elektronische Adresse oder Website des liefernden Unternehmers,
- die dem liefernden Unternehmer vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) nach § 27a UStG erteilte Umsatzsteuer- Identifikationsnummer,

199 BT-Drucks. 20/3436 v. 19.09.2022, S. 52.

200 Vgl. *Nürnberg*, NWB 2023, S. 1899 f. sowie insgesamt wiederum *Kälberer*, NWB-BB 2023, S. 373.

201 Vgl. *Oldiges/Reiners*, DStR 2023, S. 1292 (direktes Zitat), S. 1295.

202 Vgl. *Kälberer*, NWB-BB 2023, S. 374.

- soweit bekannt, die dem liefernden Unternehmer von dem nach § 21 AO zuständigen Finanzamt erteilte Steuernummer und
- soweit ebenfalls bekannt, die Bankverbindung oder Nummer des virtuellen Kontos des Lieferanten.

Zusätzlich zu den Grunddaten sind der Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung einschließlich des Bestimmungsorts sowie der Zeitpunkt und die Höhe des Umsatzes aufzuzeichnen (§ 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 und 7 UStG). Ergänzt wird dies durch eine Beschreibung der Gegenstände sowie die Angabe der Bestellnummer oder der eindeutigen Transaktionsnummer, soweit Letztere bekannt sind (§ 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 und 9 UStG).²⁰³

Erfolgt die Registrierung auf dem elektronischen Marktplatz hingegen nicht als Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes, sondern als Privatperson, gilt § 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 6 bis 9 UStG entsprechend.²⁰⁴ Insoweit sind neben dem vollständigen Namen und der vollständigen Anschrift auch der Ort des Beförderungs- bzw. Versendungsbeginns, der Bestimmungsort, der Zeitpunkt und die Höhe des Umsatzes sowie die weiteren Angaben des § 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 und 9 UStG – d. h. Beschreibung der Gegenstände und soweit bekannt, die Bestellnummer oder die eindeutige Transaktionsnummer – aufzuzeichnen. Für Zwecke der eindeutigen Identifikation ist zudem das Geburtsdatum aufzunehmen (§ 22f Abs. 2 Satz 2 UStG). In diesen Kontext reihen sich nun die Meldepflichten des PStTG, die jedoch über die Inhalte des § 22f UStG hinausgehen, um die dynamischen Marktentwicklungen innerhalb der sog. Sharing- und Gig-Ökonomie steuerlich transparent zu machen. Vor diesem Hintergrund sind gem. § 14 Abs. 2 und 3 PStTG für Unternehmen und Privatpersonen folgende Informationen zu melden:

- Anschrift des Sitzes bzw. des Wohnsitzes;
- Steueridentifikationsnummer einschließlich EU-Mitgliedstaat der Erteilung;
- Identifikationsnummer für Umsatzsteuerzwecke (sofern vorhanden);
- Kennung und Inhaber des Finanzkontos (d. h. die IBAN; sofern vorhanden);
- EU-Mitgliedstaat der Ansässigkeit oder der Belegenheit des unbeweglichen Vermögens;

203 Vgl. wiederum Kälberer, NWB-BB 2023, S. 374.

204 Vgl. § 22f Abs. 2 Satz 1 UStG.

- Gebühren, Provisionen oder Steuern je Quartal des Meldezeitraums (vom Plattformbetreiber einbehalten oder berechnet);²⁰⁵
- gezahlte oder gutgeschriebene Vergütung je Quartal des Meldezeitraums;
- Anzahl der relevanten und entgeltlichen Tätigkeiten je Quartal des Meldezeitraums.²⁰⁶

Für Unternehmen erweitern sich die meldepflichtigen Informationen gem. § 14 Abs. 3 PStTG um den eingetragenen Namen, die Handelsregisternummer und – sofern vorhanden und in die relevante Geschäftstätigkeit eingebunden – um Angaben zu einer innerhalb der Europäischen Union (EU) belegenen Betriebsstätte. Demgegenüber sind für natürliche Personen der Vor- und Nachname sowie das Geburtsdatum gesondert zu melden (§ 14 Abs. 2 PStTG).²⁰⁷

4.2.3 Gesetzgeberische Risikobewertung und Freistellung

Die Meldepflicht des § 13 PStTG und die korrespondierenden Sorgfaltspflichten beziehen sich auf meldepflichtige Anbieter, die i. S. d. § 4 Abs. 2 PStTG auf der Plattform registriert sind und einer aktiven Tätigkeit nachgehen. Entsprechende Anbieter erbringen im Meldezeitraum eine relevante Tätigkeit oder haben im gleichen Zeitraum eine Vergütung hierfür erhalten. In diesem Zusammenhang erscheint die im PStTG gewählte Terminologie eines „meldepflichtigen Anbieters“ als mitunter unglücklich gewählt, da ausschließlich der Plattformbetreiber Adressat der Melde- und Sorgfaltspflichten ist.²⁰⁸ Des Weiteren wird nach der Ansässigkeit des Anbieters ge-

205 Die Meldepflicht des § 14 Abs. 2 Nr. 9 PStTG erfasst sämtliche inländischen und ausländischen Steuern und Abgaben, die von dem Plattformbetreiber einbehalten oder berechnet werden. Hierunter fallen bspw. Ertragsteuern (Quellensteuern) sowie die Umsatzsteuer, die vom Plattformbetreiber geschuldet und von der an den Anbieter zu zahlenden bzw. gutzuschreibenden Vergütung abgezogen wird. BMF v. 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2023, S. 241, Tz. 2.7.

206 Vgl. Götz-Kälberer/Kälberer, Steuer-Seminar 2023, S. 350; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 375. Die Meldung der Plattformbetreiber an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch im Wege der Datenfernübertragung über amtlich bestimmte Schnittstellen zu erfolgen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 PStTG). Beachte dazu BMF v. 15.11.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :034, BStBl. I 2023, S. 1918.

207 So auch Götz-Kälberer/Kälberer, Steuer-Seminar 2023, S. 350; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 375.

208 Vgl. Götz-Kälberer/Kälberer, Steuer-Seminar 2023, S. 351; Grotherr, Ubg 2023, S. 62; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 375; Oldiges/Reiners, DStR 2023, S. 1292.

fragt, die sich aus dem Sitz, dem Wohnsitz, der Steueridentifikationsnummer, der Unterhaltung einer Betriebsstätte oder aus den weiteren Angaben eines amtlichen Identifikationsdienstes ergeben kann. Die Meldepflicht setzt also einen Nexus zum Inland voraus, wohingegen bei der Überlassung von unbeweglichem Vermögen auch das EU-Ausland relevant werden kann (vgl. § 4 Abs. 6 PStTG).²⁰⁹

Anders verhält es sich bei sog. freigestellten Anbietern, die im Meldezeitraum unter Inanspruchnahme derselben Plattform in weniger als 30 Fällen relevante Tätigkeiten nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 PStTG erbracht und dadurch insgesamt weniger als 2.000 Euro als Vergütung gezahlt oder gutgeschrieben bekommen haben (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 PStTG).²¹⁰ Maßgeblich ist die Anzahl der Rechtsgeschäftsabschlüsse; auf die Anzahl der veräußerten Artikel kommt es hingegen nicht an.²¹¹ Laut Gesetzesbegründung wird davon ausgegangen, „dass Aktivitäten unterhalb der genannten Grenzen noch nicht den sicheren Rückschluss auf eine gewerbliche Aktivität zulassen und die steuerliche Auswirkung infolge der Aktivitäten in keinem angemessenen Verhältnis zu den mit einer Meldung verbundenen Aufwänden und den dafür erforderlichen Verarbeitungen personenbezogener Daten steht.“²¹²

Auch staatliche sowie börsennotierte Rechtsträger²¹³ gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 PStTG sind als freigestellte Anbieter zu erfassen, da davon

209 Vgl. Kälberer, NWB-BB 2023, S. 375; Nürnberg, NWB 2023, S. 1900.

210 Vgl. Götz-Kälberer/Kälberer, Steuer-Seminar 2023, S. 351; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 375.

211 Vgl. BMF v. 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2023, S. 241, Tz. 1.5.

212 BT-Drucks. 20/3436 v. 19.09.2022, S. 55.

213 Gem. § 6 Abs. 3 PStTG ist ein staatlicher Rechtsträger u.a. eine Einrichtung, die sich unter der Kontrolle eines Staates oder einer oder mehrerer Gebietskörperschaften befindet. Eine Kontrolle i. S. d. Vorschrift wird ausschließlich durch Eigentum vermittelt. Daraus folgt, dass eine Einrichtung generell nicht als staatlicher Rechtsträger in Betracht kommt, wenn die Einrichtung im Miteigentum zumindest einer Person steht, bei der es sich nicht um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einen anderen Staat, einschließlich ihrer jeweiligen Gebietskörperschaften, handelt. Unter die Begriffsbestimmung des § 6 Abs. 3 PStTG fällt hiernach jeder staatlich beherrschte Rechtsträger, der formal vom Staat oder seinen Gebietskörperschaften getrennt ist, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: 1.) Der Rechtsträger befindet sich unmittelbar oder über einen oder mehrere andere staatliche Rechtsträger im Alleineigentum und unter der Beherrschung eines oder mehrerer staatlicher Rechtsträger. 2.) Die Nettoeinkünfte des Rechtsträgers fließen ausschließlich dem Rechtsträger oder einem anderen staatlichen Rechtsträger oder mehreren anderen staatlichen Rechtsträgern zu, ohne dass ein Teil der Einkünfte einer Privatperson zugutekommt. 3.) Die Vermögenswerte des Rechtsträgers fallen bei seiner Auflösung

auszugehen ist, dass sie ihre steuerlichen Compliance-Pflichten anderweitig sicherstellen. Dieser gesetzgeberischen Risikobewertung folgt auch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 PStTG, indem große Anbieter von Hotelunterkünften mit mindestens 2.000 relevanten Tätigkeiten pro Meldezeitraum und inseriertem Objekt freigestellt werden. Dies wird im Einzelnen damit begründet, dass die Steuerverwaltungen hier in der Lage sein dürften, die Einhaltung der steuerlichen Pflichten anhand übriger Informationsquellen sicherzustellen.²¹⁴ Hinsichtlich der Verwaltungs- und Befolgungskosten dürften die berücksichtigten Meldeschwellen jedoch nur eine bedingte Entlastung mit sich bringen, da diese fortwährend zu überwachen sind, was eine permanente Datenerhebung erforderlich macht.²¹⁵

Die im Zuge der Datenerhebung gesammelten Informationen sind schließlich innerhalb der Sorgfaltspflichten (§§ 16 bis 21 PStTG) zu plausibilisieren und über eine elektronische Schnittstelle dem BZSt bis spätestens zum 31. Januar des Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Anbieter als meldepflichtiger Anbieter identifiziert worden ist, zu melden; dies ergibt sich aus § 13 Abs. 1 Satz 1 PStTG.²¹⁶

4.2.4 Sonstige Pflichten und Erwägungen zur Meldepflicht insbesondere aus verfassungsrechtlicher Sicht

Infolge des § 22 PStTG haben meldende Plattformbetreiber jeden meldepflichtigen Anbieter vor einer erstmaligen Meldung über die erhobenen Daten zu informieren. Diese Informationspflicht gilt nur für den meldepflichtigen Anbieter, so dass die Kunden des Anbieters nicht über die Datenverarbeitung zu informieren sind. Wirkt der Anbieter bei der Erhebung und Überprüfung der meldepflichtigen Angaben jedoch nicht mit, sieht § 23 PStTG entsprechende Maßnahmen vor, um die notwendige Mitwirkung durch die meldenden Plattformbetreiber durchzusetzen. Folglich ist

einem oder mehreren staatlichen Rechtsträgern zu. BMF v. 19.06.2024 – IV D 3 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2024, S. 1040.

214 Vgl. BT-Drucks. 20/3436 v. 19.09.2022, S. 54; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 375.

215 Vgl. Oldiges/Reiners, DStR 2023, S. 1293 wie auch in gleicher Weise: Kälberer, NWB-BB 2023, S. 375 f.

216 So auch Götz-Kälberer/Kälberer, Steuer-Seminar 2023, S. 351; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 376.

auch ein Widerspruch gegen die Erhebung und Weitergabe der Informationen unbeachtlich.²¹⁷

Neben die Datenerhebung und -meldung tritt für den meldenden Plattformbetreiber schließlich eine ergänzende Datenprüfung und Prozessdokumentation. Meldende Plattformbetreiber sind verpflichtet, die von ihnen bei den Anbietern erhobenen Informationen nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 und 2 PStTG auf ihre Plausibilität hin zu überprüfen. Auf Verlangen des BZSt sind meldende Plattformbetreiber wiederum verpflichtet, als unrichtig erachtete Informationen zu berichtigen und durch Vorlage verlässlicher, aus unabhängiger Quelle stammender Belege zu bestätigen (§ 18 Abs. 3 Satz 1 PStTG). Kommt ein meldender Plattformbetreiber den vorstehenden Verpflichtungen nicht nach und meldet er infolgedessen leichtfertig oder vorsätzlich Informationen nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig, begeht er eine Ordnungswidrigkeit, die mit einem Bußgeld geahndet werden kann (§ 25 Abs. 1 Nr. 4 und 5 PStTG).²¹⁸

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass auch Anbieter zu einer adäquaten Mitwirkung verpflichtet sind, die der Plattformbetreiber nach § 23 PStTG durchzusetzen hat: Kommt ein Anbieter der Aufforderung eines meldenden Plattformbetreibers nicht nach, die zu erhebenden Informationen vorzulegen, hat der meldende Plattformbetreiber den Anbieter zwei Mal an die Vorlage zu erinnern. Legt der Anbieter die ersuchten Informationen auch nach der zweiten Erinnerung nicht vor, hat der meldende

217 Vgl. BMF v. 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2023, S. 241, Tz. 4.1 und 4.2; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 376. Das PStTG schreibt für die Information meldepflichtiger Anbieter keine Form vor. Im Zusammenhang mit den Pflichten gem. § 22 Abs. 1 PStTG sind etwaige Vorgaben der DS-GVO zu beachten. Im Übrigen steht es den meldenden Plattformbetreibern frei, die Form der Information unter Berücksichtigung u. a. der technischen und operativen Rahmenbedingungen selbst zu bestimmen. Vgl. BMF v. 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2023, S. 241, Tz. 4.3; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 376.

218 Vgl. BMF v. 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2023, S. 241, Tz. 3.2; Kälberer, NWB-BB 2023, S. 376. Die Verfahren zur Durchführung der Sorgfaltspflichten sind sodann nach § 20 Abs. 1 Satz 1 PStTG bis zum 31.12. des Meldezeitraums abzuschließen. In Bezug auf bestehende Anbieter (§ 4 Abs. 3 PStTG) müssen die Verfahren bis zum 31.12. des zweiten Meldezeitraums abgeschlossen werden, so dass sich die Zählung des Meldezeitraums für jeden meldenden Plattformbetreiber individuell bestimmt. Der erste Meldezeitraum ist dabei das Kalenderjahr, in dessen Verlauf die Voraussetzungen eines meldenden Plattformbetreibers erstmals erfüllt werden. Der „zweite Meldezeitraum“ entspricht dem Kalenderjahr, das auf das Kalenderjahr folgt, in dessen Verlauf die Voraussetzungen eines meldenden Plattformbetreibers erstmals erfüllt werden. BMF v. 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, BStBl. I 2023, S. 241, Tz. 3.8.

Plattformbetreiber spätestens nach 180 Tagen, nicht aber vor Ablauf von 60 Tagen, seit der ursprünglichen Aufforderung

1. die weitere Nutzung der Plattform durch den Anbieter zu verhindern, indem er diesen sperrt oder dessen Registrierung löscht, und sicherzustellen, dass der Anbieter sich nicht erneut bei der Plattform registrieren kann, oder
2. Zahlungen der Vergütung an den Anbieter einzubehalten (§ 23 Sätze 1 und 2 PStTG).

Die Sperrung bzw. die Einbehaltung der Vergütung ist erst dann aufzuheben, sobald der Anbieter die ersuchten Informationen vorgelegt hat (§ 23 Satz 3 PStTG).²¹⁹ Im Ergebnis sind betroffene Unternehmen angesichts der zusätzlichen Informations- und Dokumentationspflichten²²⁰ angehalten, den Anwendungsbereich der Regelungen zu prüfen und entsprechende IT-Voraussetzungen zu schaffen; dies bedeutet nicht nur neue Datenstrukturen und Prozessroutinen zu etablieren, sondern auch bestehende Compliance-Strukturen²²¹ und Vertragsgestaltungen einer eingehenden Beurtei-

219 So bereits auch *Kälberer*, NWB-BB 2023, S. 376.

220 Zum Verantwortungsbewusstsein der Plattformbetreiber im Lichte des Digital Services Act vgl. *Brauneck*, NVwZ 2024, S. 377 ff. sowie zum Wirkungsbereich des Gesetzes über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (BGBI. I 2021, S. 2959) im Kontext der Plattformökonomie vgl. *Meyer*, ZVertriebsR 2023, S. 350 ff. Im Übrigen zu den Mitwirkungspflichten als erhebliche Vollzugslast: *Schmidt*, Das digitale Besteuerungsverfahren, 2024, S. 48 ff. Rn. 97 ff.; *Schmidt*, DStR 2024, S. 137 ff.

221 Besondere Bedeutung erlangt hier zugleich die zweite Netz- und Informationssicherheitsrichtlinie (NIS 2-Richtlinie), welche die Vorgängerregelung (NIS 1) aus dem Jahr 2016 ablöst und umfangreiche Pflichten zur Cybersicherheit für Betreiber „kritischer Anlagen“ und sonstige Einrichtungen aus verschiedenen Sektoren vorsieht. Insoweit reicht der Pflichtenkatalog der NIS 2-Richtlinie von konkreten technischen sowie operativen und organisatorischen Maßnahmen bis hin zu einer Meldepflicht von Sicherheitsvorfällen. Indem die Geschäftsleitenden das Risikomanagement zur Cybersicherheit „persönlich billigen und überwachen müssen“, wird klargestellt, dass sich Cybersicherheit nicht länger delegieren lässt. Vgl. *Daum/Monschke*, NZG 2023, S. 813 (auch direktes Zitat); *Kälberer*, RET 3/2024, S. 71 f.; Richtlinie (EU) 2022/2555 v. 14.12.2022, Abl. EU L 333, S. 80. Beachte zudem *Biendl*, DB 2024, S. 1867 ff.; *Blum/Adelberg*, CB 2024, S. 145 ff.; *Falk/Dolle*, WPg 2024, S. 337 ff.; *Hessel/Callewaert/Klose*, MMR 2023, S. 471 ff.; *Hessel/Callewaert/Klose*, RDt 2024, S. 208 ff.; *Leßner*, MMR 2024, S. 226 ff.; *Leßner/Mayr*, MMR 2024, S. 148 ff.; *Nadeborn/Ettwig*, CCZ 2024, S. 129 ff.; *Rostalski* in Martini/Möslein/Rostalski, Recht der Digitalisierung, 2024, S. 313 ff.; *Staffler*, Business Criminal Law, 2022, S. 1 ff.; *Weihe*, CCZ 2024, S. 85 ff. sowie zu den organisatorischen und technischen Maßnahmen vor und bei einem Cyberangriff: *Habbe/Gergen*, CCZ 2020 S. 281 ff. Vgl. im Übrigen

lung zu unterziehen. Des Weiteren sind regelmäßige Betroffenheitsanalysen durchzuführen und entsprechende Fachanweisungen einschließlich etwaiger (interner) Meldekettens zu etablieren. Denn gerade in weit verzweigten Konzernstrukturen erscheint die Frage einer Mitwirkungspflicht keinesfalls als trivial und sollte in Zweifelsfällen über das Auskunftersuchen²²² nach § 10 Abs. 1 PStTG adressiert werden.²²³

Gleichzeitig erscheint es fraglich, weshalb der Fiskus zur Sicherstellung einer originär staatlichen Aufgabe – nämlich der Sicherstellung des Steuervollzugs²²⁴ – eine Gebührenerhebung vorsieht, was bereits dem Grunde nach verfassungsrechtliche Bedenken aufwerfen dürfte; zumal die Gewährung von Dispositionssicherheit eine verfassungsrechtliche Komponente in sich trägt. Hinzu tritt einerseits ein umfassender Kanon aus Registrierungs-, Melde- und Erhebungspflichten, die durch Verpflichtungen zur Überprüfung, Aufzeichnung und Aufbewahrung ergänzt werden. Andererseits sind meldende Plattformbetreiber angehalten die auf der Plattform agierenden Anbieter zu informieren und bei unrichtigen oder unvollständigen Angaben zur Mitwirkung durchzusetzen.²²⁵ Das PStTG mag deshalb sinnbildlich für die Frage stehen, ob und inwieweit den (steuerrechtlichen) Mitwirkungspflichten²²⁶ verfassungsrechtliche Grenzen gegeben sind. Zumal meldende Plattformbetreiber auf Verlangen des BZSt ein Überprüfungsverfahren gegen Anbieter auf der Plattform einzuleiten hat, was letztlich die Amtsermittlungshandlung auf den Plattformbetreiber überträgt.²²⁷ Gleichwohl ist der Amtsermittlungsgrundsatz nicht abbedingbar; die zuständige Behörde trägt weiterhin die Letztverantwortung für den Steuervollzug, wodurch sich wiederum ein interessengeleiteter Gleichlauf

zu den steuer(straf)rechtlichen Implikationen einer Ransomware-Erpressung: *Eilers/Brendicke/ Kroner*, beck.digitax 2023, S. 286 ff.; *Höpfner/Stahnke*, DStR 2023, S. 2136 ff. und S. 2200 ff.

222 Vgl. dazu mithin *Oldiges/Reiners*, DStR 2023, S. 1337; *Kandlhofer*, beck.digitax 2023, S. 60 ff.

223 Vgl. *Kälberer*, NWB-BB 2023, S. 377.

224 Beachte hierzu mithin *Dorenkamp*, ifst-Schrift 548/2023, S. 72 ff.; *Drüen*, ifst-Schrift 548/2023, S. 21 ff.; *Fochmann*, ifst-Schrift 548/2023, S. 79 ff.; *Peuthert*, ifst-Schrift 548/2023, S. 41 ff.

225 Vgl. *Grotherr*, Ubg 2023, S. 78.

226 Ähnliche Lasten treffen Kreditinstitute für den Vollzug der Kapitalertragsteuer, vgl. *Hey*, StuW 2024, S. 17.

227 Vgl. *Grotherr*, Ubg 2023, S. 78.

einstellt.²²⁸ Dennoch gebietet es die anzumahnnende Zwecksetzung, eine jede Mitwirkungspflicht an deren Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit zu beurteilen. Eine besondere Rechtfertigungsbedürftigkeit fällt dabei der Indienstnahme Dritter zu, die informationsbeschaffende Handlungen zum Ziel haben.²²⁹

Für einen Rechtsschutz gegenüber unverhältnismäßigen Verwaltungslasten sind letztlich die Grenzen der Ermessenbetätigung im Rahmen des § 90 AO (allgemeine Mitwirkungspflicht) und der speziellen Mitwirkungspflichten zu bemühen.²³⁰ „Gegenüber Einzelakten auf der Grundlage von §§ 90 ff. AO funktioniert das Verhältnismäßigkeitsprinzip als Grenze des Übermaßverbots und der Zumutbarkeit.“²³¹ Im Übrigen sind die verfassungsrechtlichen Anforderungen gering, was in der Judikatur in der Gestalt zum Ausdruck kommt, dass die Indienstnahme Dritter für öffentliche Aufgaben zwar an Art. 12 Abs. 1 GG (Berufsfreiheit) gemessen wird, aber ohne im Einzelnen die Verhältnismäßigkeit infrage zu stellen.²³² Für das Aufzeigen freiheitsrechtlicher Grenzen bedarf es deshalb einer Zweck-Mittel-Relation, die in einer gleichheitssatzkonformen Steuervereinnahmung wurzelt, d. h.:²³³ „Der Eingriff muss zur Erreichung eines legitimen Eingriffsziels geeignet sein und darf nicht weiter gehen, als es die Gemeinwohlbelange erfordern; ferner müssen Eingriffszweck und Eingriffsintensität in einem angemessenen Verhältnis stehen.“²³⁴ Angesichts der Komplexität des (vorgelegerten) materiellen Rechts, sind die zu dessen Vollziehung erforderlichen Pflichten gleichfalls hochkomplex;²³⁵ die Mitwirkungspflicht wird zu einer steuerverfahrensrechtlichen Nebenfolge – mithin zu einer Selbstverständlichkeit.²³⁶

228 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 17. Beachte auch *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 1 ff.; *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 1 ff. sowie *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, 2015, S. 1 ff.

229 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 20.

230 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 22. Zu den Folgen der Nichterfüllung etwaiger Mitwirkungspflichten vgl. bspw. *Jochum*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, 2011, S. 471 ff.

231 Hey, *StuW* 2024, S. 22.

232 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 22 mit einer Übersicht zur Rechtsprechung in Fn. 79.

233 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 22.

234 BVerfG v. 22.03.2022 – 1 BvR 2868/15, 1 BvR 2886/15, 1 BvR 2887/15, 1 BvR 354/16, NVwZ 2022, S. 1048.

235 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 22.

236 Vgl. *Kirchhof*, G., DStR 2023, S. 360; *Palm*, DVBl. 2023, S. 193.

5 Fazit: Befolungslasten und das Potential der Digitalisierung

Die Digitalisierung vermag den Garten zur Freiheit zu öffnen;²³⁷ wobei die personale Freiheit nur über Selbstbegrenzungsmechanismen gesellschaftlich etabliert werden kann. Dies gilt schon deshalb, da Hedonismus und ein ungezügelter Egoismus die originäre Idee personaler Freiheit per se diskreditiert. Und so versteht sich die Dialektik der Freiheitsgewinnung durch Beschränkung als das eigentliche (neuzeitliche) Grundprinzip, welches mit der unmittelbar funktionalen Ausgestaltung sozialer Interaktionsräume verbunden ist:²³⁸ „(M)aterielle Freiheit durch kluge Anpassung an die Formensprache selbständig gemachter, aber dadurch auch wechselseitig begrenzter Ordnungssysteme wie Wirtschaft, Recht oder Politik.“²³⁹

Angesichts einer sich durch Digitalisierung und Technologisierung weiter umwälzenden Gesellschaftsordnung bedeutet dies zugleich die Leitlinien zwischen Lebensalltag und ökonomischer Interaktion neu einzurichten.²⁴⁰ Es sind die Freiheitsrechte, die dem (Steuer-)Gesetzgeber die Pflicht auferlegen, „den jeweils schonendsten gleich wirksamen Eingriff zu wählen.“²⁴¹ Indem Steuern automatisch erhoben werden, wäre der Gewinn an Freiheit, Gleichheit und Rechtsstaatlichkeit, an steuerlicher Effizienz und Transparenz, wie auch an informationeller Gleichheit groß.²⁴² Schließlich vollendet sich Besteuerungsgleichheit erst im tatsächlichen Vollzug:²⁴³ „Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten die Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Daraus folgt, daß das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muß, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolgs prinzipiell gewährleistet.“²⁴⁴ Doch je komplizierter und undurchsichtiger Steuergesetze sind, desto mehr wird der Steuervollzug zur Herkulesaufgabe – mithin zur Sisyp-

237 Vgl. Kirchhof, P., Der sanfte Verlust der Freiheit, 2004, S. XI.

238 Vgl. Di Fabio in Di Fabio, Reformation und die Ethik der Wirtschaft, 2018, S. 74.

239 Di Fabio in Di Fabio, Reformation und die Ethik der Wirtschaft, 2018, S. 79.

240 Vgl. Di Fabio in Di Fabio, Reformation und die Ethik der Wirtschaft, 2018, S. 87.

241 Vgl. Kirchhof, G., DStR 2023, S. 355 (auch direktes Zitat).

242 Vgl. Kirchhof, G., DStR 2023, S. 355. Im Einzelnen zur Rechtsstaatlichkeit und dem Grundrechtsschutz in einer digitalen Gesellschaft: Papier, NJW 2017, S. 3025 ff.

243 Vgl. Drüen, StuW 2023, S. 53.

244 BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 270, I. Leitsatz.

phusarbeit, soweit die auferlegten Steuerbefolgungspflichten nicht mit den durch sie ermöglichten Steuereinnahmen in einem angemessenen Verhältnis stehen.²⁴⁵ Vor diesem Hintergrund bildet die Rechtsanwendungsgleichheit das Scharnier zwischen materiellem Recht und steuerlichem Verfahrensrecht; der effektive Steuervollzug ist „ein Allgemeingut von herausgehobener Bedeutung“.²⁴⁶ Letzteres tritt jedoch in einen Zwiespalt, indem ein beständiger Aufwuchs an Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten zu rechtfertigen sind, wohingegen sie zugleich ein Zeichen strukturellen Misstrauens bilden.²⁴⁷ Es verwundert also nicht, wenn jedwede Mitwirkungshandlung in einem Mehr an Steuervollzug ihre Rechtfertigung findet. Richtigerweise wäre jedoch nicht nur die Art der Mitwirkungspflicht, sondern auch die daran geknüpften Rechtsfolgen in die Abwägung miteinzubeziehen. Maßgeblich für die Schwere des Eingriffs sind damit die Mitwirkungspflichten des Steuerschuldners für Zwecke der eigenen Steuerschuld einerseits und die Mitwirkungspflichten zur Erfüllung fremder Steuerschulden im Wege der Indienstnahme andererseits. Letzteres gilt umso mehr, soweit dies mit der Verarbeitung von Informationen korreliert, die gesondert in Erfahrung zu bringen sind.²⁴⁸ Denn Informationsbeschaffungspflichten wiegen schließlich schwerer, als die Meldung von Daten, die bereits aus anderen Gründen zu erheben sind.²⁴⁹ Derartige „Sowieso-Daten“ tragen jedoch regelmäßig weitgehende Rechtsfolgen (Haftungstatbestände, ordnungs- und strafrechtliche Sanktionen) in sich und müssen für Zwecke der Verarbeitung unterschiedlich aufbereitet werden. Dies wiegt umso schwerer, wenn es sich – wie im Falle der Grundsteuer²⁵⁰ – um Daten handelt, die anderen staatlichen Stellen ohnehin bereits gemeldet wurden.²⁵¹ „Die Anordnung einer eigenständigen Erklärungspflicht ist jedenfalls dann nicht erforderlich und wird spätestens dadurch unverhältnismäßig, dass an die Nichtbefolgung stets Sanktionen geknüpft sind, wenn die staatlicherseits bereits verfügbaren Daten unmittelbar zum Steueranspruch führen, ohne

245 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 16.

246 Vgl. BVerfG v. 13.06.2007 – 1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05, *NJW* 2007, S. 2469; Hey, *StuW* 2024, S. 16.

247 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 16 f.; Kirchhof, *P.*, *DStR* 2023, S. 1801.

248 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 23.

249 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 23 mit Verweis auf BVerfG v. 22.03.2022 – 1 BvR 2868/15, 1 BvR 2886/15, 1 BvR 2887/15, 1 BvR 354/16, *NVwZ* 2022, S. 1048.

250 Beachte hierzu Kirchhof, *G.*, *DB* 2023, S. 1116 ff.; Palm, *DVBl.* 2023, S. 191 ff.

251 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 23.

dass es weiterer Informationen seitens des Steuerpflichtigen bedarf.“²⁵² Die Vorstellung einer automatischen Grundsteuerveranlagung auf Basis öffentlich verfügbarer Geo-Daten (bspw. über Google Earth) oder die Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen im Zuge einer unmittelbaren Verknüpfung mit der elektronischen Krankenakte mag deshalb ein unbehagliches Gefühl eines „obrigkeitlich-inquisitorischen Vollzugskonzepts“ hinterlassen.²⁵³ Dem tritt ein kooperativer Steuervollzug entgegen, der sich in freiheitsschonender Weise auf Akzeptanz begründet und die Kooperationsbereitschaft der Betroffenen nachhaltig stärkt;²⁵⁴ die Befolgbarkeit formt sich aus der Vollziehbarkeit und umgekehrt.²⁵⁵ Der Digitalisierung liegt damit das Potential zugrunde, die Steuerpflichtigen bei der Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten zu unterstützen, um so die gegenseitige Akzeptanz zu wahren.²⁵⁶ Im Ergebnis belastet nicht die einzelne (ggf. unverhältnismäßige) Mitwirkungspflicht das steuerrechtliche Schuldverhältnis, sondern deren Zusammenspiel und Häufung. Es sind die additiven Grundrechtseingriffe²⁵⁷, die es nahezu unmöglich machen eine Verwaltungs- bzw. Belastungsobergrenze zu definieren – der Suche nach digitaltauglichen Konzepten für Steuerrecht und Steuervollzug ist damit weiterer Forschungsbedarf einzuräumen.²⁵⁸

252 Hey, *StuW* 2024, S. 23.

253 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 21; *Straßburger*, *DStR* 2023, S. 375.

254 Vgl. *Straßburger*, *DStR* 2023, S. 373 ff.

255 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 25.

256 Vgl. Hey, *StuW* 2024, S. 25. Beispielhaft sei hier der KI-basierte Chatbot „Fred“ genannt, der seit August 2019 in Österreich den Steuerpflichtigen bei Zweifelsfragen zur Abgabe der Steuererklärung zur Seite steht. Vgl. *Drummler*, *beck.digitax* 2024, S. 257 ff.

257 Vgl. auch BVerfG v. 12.04.2005 – 2 BvR 581/01, *NJW* 2005, S. 1338 ff.; *Drüen*, *Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen*, 2012, S. 382.

258 Vgl. mithin *Drüen*, *StuW* 2023, S. 54; Hey, *StuW* 2024, S. 21 und beachte zudem: *Kirchhof*, G., *DStR* 2023, S. 355 ff.; *Kirchhof*, P., *DStR* 2018, S. 497 ff.; *Kirchhof*, P., *DStR* 2023, S. 1801 ff.; *Mellinghoff*, *StuW* 2023, S. 5 ff.

Literaturverzeichnis

A. Wissenschaftliche Ausarbeitungen

A.1. Monographien, Beiträge in Handbücher und anderen Sammelwerken
sowie Artikel in Periodika

A

Ahrendt, Christian (2017): Alte Zöpfe neu geflochten – Das materielle Recht in der Hand von Programmierern, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 2017, S. 537–540.

Almås, Ingvild / Cappelen, Alexander W. / Tungodden, Bertil (2020): Cutthroat Capitalism versus Cuddly Socialism: Are Americans More Meritocratic and Efficiency-Seeking than Scandinavians?, in: *Journal of Political Economy* 2020, S. 1753–1788.

Anzinger, Heribert M. (2019): Möglichkeiten der Digitalisierung des Rechts, in: Digitalisierung im Steuerrecht, Hrsg.: Hey, Johanna, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Köln, 17. und 18. September 2018, DStJG Band 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2019, S. 15–58.

Anzinger, Heribert M. (2022): Steuergerechtigkeit in der Zeit, in: *Steuer und Wirtschaft* 2022, S. 300–310.

Atilgan, Erdogan (2023): Steuergerechtigkeit: Die Notwendigkeit der Besteuerung des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts von Influencern – trotz der Kritik in der Steuerberatungspraxis, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 2425–2428.

B

Barczak, Tristan (2024): Dämmerung der Demokratie: Grundrechte als Gefahr?, in: *JuristenZeitung* 2024, S. 417–426.

Becker, Johanna H. (2024): Sind pauschale Zinssätze im Ertragsteuerrecht (noch) verfassungsgemäß?, in: *Deutsches Steuerrecht* 2024, S. 2097–2104.

Beckmann, Bernd (2022): Einführung in das Klimaschutzrecht (101. Lieferung, Stand: Juni 2023), in: Umweltrecht, Hrsg.: Beckmann, Martin / Durner, Wolfgang / Mann, Thomas / Röckinghausen, Marc, Kommentar, Loseblattsammlung, Band 2, Werkstand: 104. Lieferung, Juni 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.

Beirat *Verwaltungsverfahrenrecht beim Bundesministerium des Innern* (2015): Automatisiert erlassene Verwaltungsakte und Bekanntgabe über Internetplattformen – Fortentwicklung des Verfahrensrechts im Zeichen der Digitalisierung: Wie können rechtsstaatliche Standards gewahrt werden?, Stellungnahme des Beirats Verwaltungsverfahrenrecht beim Bundesministerium des Innern zur Frage der Zulassung vollständig automatisiert erlassener Verwaltungsakte und zur Bekanntgabe von Verwaltungsakten über Internetplattformen, in: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2015, S. 1114–1118.

- Biendl, Michael (2024): Cybersicherheitsanforderungen nach dem Cyber Resilience Act der Europäischen Union – Diese Pflichten kommen auf Hersteller vernetzter Geräte, Software und Cloud-Dienste zu –, in: *Der Betrieb* 2024, S. 1867–1874.
- Birk, Dieter (1983): Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen – Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, in: *Steuerwissenschaft*, Hrsg.: Freericks, Wolfgang / Friauf, Karl Heinrich / Kirchhof, Paul / Ruppe, Hans Georg, Band 13, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln 1983.
- Birk, Dieter (2001): Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmäßigen Steuersystem, in: *Grundrechtsschutz im Steuerrecht – Tagungsband zur Jahrestagung der Deutschen Sektion der Internationalen Juristen-Kommission vom 24. September bis 26. September 1999 in Trier*, C. F. Müller Verlag, Heidelberg 2001, S. 67–88.
- Birk, Dieter (2009): Verfassungsfragen im Steuerrecht – Eine Zwischenbilanz nach den jüngsten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, in: *Deutsches Steuerrecht* 2009, S. 877–882.
- Birk, Dieter (2018): Ein (kritischer) Blick auf das finanzrichterliche Selbstverständnis, in: *Deutsches Steuerrecht* 2018, S. 1–9.
- Bleschick, Sascha (2024): Die Typisierungsbefugnis des Steuergesetzgebers in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – Systematische Analyse der Rechtsprechung beider Senate des Bundesverfassungsgerichts zur Zulässigkeit von Vereinfachungszwecknormen im Steuerrecht, in: *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit – Festschrift 75 Jahre Finanzgericht Münster*, Hrsg.: Wolsztynski, Christian / Coenen, Martin / Krumm, Marcel, Verlag C. H. Beck, München 2024, S. 91–103.
- Blischke, André (2020): Die Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht – Abschirmwirkung und Durchgriffsgrenzen durch Steuerrechtssubjektivität, in: *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Hrsg.: Desens, Marc / Drüen, Klaus-Dieter / Krumm, Marcel, Band 4, Verlag C. H. Beck, München 2020.
- Blum, Lucas / Adelberg, Philipp (2024): Zeitenwende bei der Cybersecurity-Compliance: Ausweg aus der Haftungsfalle für die Geschäftsleitung, in: *Compliance-Berater* 2024, S. 145–150.
- Blumenstein, Ernst (1928): Die Steuer als Rechtsverhältnis, in: *Beiträge zur Finanzwissenschaft – Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag 12. März 1928*, Hrsg.: Teschemacher, Hans, Band 2, Verlag J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen 1928, S. 1–37.
- Braun Binder, Nadja (2016): Vollautomatisierte Verwaltungsverfahren im allgemeinen Verwaltungsverfahrenrecht? – Der Gesetzesentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens als Vorbild für vollautomatisierte Verwaltungsverfahren nach dem VwVfG, in: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2016, S. 960–965.
- Brauneck, Jens (2024): Das Verantwortungsbewusstsein der Plattformbetreiber im Digital Services Act, in: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2024, S. 377–384.
- Britz, Gabriele (1988): Klimaschutz in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht* 2022, S. 825–834.
- Burger, Silvan / Kälberer, Daniel (2020): Rechts- und Planungssicherheit im Zeichen einer neuen Weltsteuerordnung, in: *Internationales Steuerrecht* 2020, S. 411–417.

Busch, Christoph (2018): Fairness und Transparenz in der Plattformökonomie – Der Vorschlag für eine EU-Verordnung über Online-Plattformen, in: *Zeitschrift für Internationales Wirtschaftsrecht* 2018, S. 147–152.

Busch, Christoph (2019): Mehr Fairness und Transparenz in der Plattformökonomie? – Die neue P2B-Verordnung im Überblick, in: *Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht* 2019, S. 788–796.

C

Calliess, Christian (2022): Kommentierung zu Art. 20a GG (98. Lieferung, Stand: März 2022), in: *Grundgesetz, begründet von Maunz, Theodor / Dürig, Günter*, herausgegeben von Herzog, Roman / Herdegen, Matthias / Scholz, Rupert / Klein, Hans H., Kommentar, Loseblattsammlung, Band 3 – Art. 17–28, Werkstand: 104. Lieferung, April 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.

Coenen, Martin (2024): Der Finanzgerichtsprozess im digitalen Wandel, in: *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit – Festschrift 75 Jahre Finanzgericht Münster*, Hrsg.: Wolsztynski, Christian / Coenen, Martin / Krumm, Marcel, Verlag C. H. Beck, München 2024, S. 69–87.

Cortez, Benjamin S. / Lang, Andreas (2024 a): Pillar One, in: *NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2024, S. 476–477.

Cortez, Benjamin S. / Lang, Andreas (2024 b): Pillar Two, in: *NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2024, S. 630–631.

D

Dapprich, Niklas (2023): Die passive Entstrickung im mehrdimensionalen Spannungsverhältnis zwischen europäischem Binnenmarkt, Steuerstaat und Leistungsfähigkeitsprinzip – Zugleich ein Beitrag zur Maßgeblichkeit des Verfassungsrechts für die Ausgestaltung des Europäischen und Internationalen Steuerrechts, in: *Steuer und Wirtschaft* 2023, S. 123–144.

Daum, Andreas / Monschke, Julian (2023): Cybersecurity – ein Compliancethema, in: *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht* 2023, S. 813.

Denker, Daniel / Kälberer, Daniel (2024): Betriebsprüfung im Metaverse – Praktische Überlegungen zur steuerlichen Betriebsprüfung im virtuellen Raum, in: *Rethinking Tax*, Ausgabe 5, 2024, S. 57–66.

Desens, Marc (2016): Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, in: *Steuer und Wirtschaft* 2016, S. 240–255.

Desens, Marc (2022): Der Leistungsfähigkeitsgedanke und die Entstrickung im Spiegel der europäischen Freizügigkeitsrechte, in: *Finanz-Rundschau* 2022, S. 681–688.

Di Fabio, Udo (2001): Kommentierung zu Art. 2 Abs. 1 GG (39. Lieferung, Stand: Juli 2001), in: *Grundgesetz, begründet von Maunz, Theodor / Dürig, Günter*, herausgegeben von Herzog, Roman / Herdegen, Matthias / Scholz, Rupert / Klein, Hans H., Kommentar, Loseblattsammlung, Band 1 – Art. 1–5, Werkstand: 104. Lieferung, April 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.

- Di Fabio, Udo (2007)*: Steuern und Gerechtigkeit – Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht, in: *JuristenZeitung* 2007, S. 749–755.
- Di Fabio, Udo (2018)*: Reformatorische Ethik zwischen Logik der Wirtschaft und Privatautonomie des Lebensalltags, in: *Reformation und die Ethik der Wirtschaft*, Hrsg.: Di Fabio, Udo, Mohr Siebeck, Tübingen 2018, S. 65–88.
- Dorenkamp, Christian (2023)*: Zukunft des Steuervollzugs aus Unternehmenssicht, in: *Steuermoral und Steuervollzug*, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 31. Mai 2022, ifst-Schrift 548, Berlin 2023, S. 72–78.
- Drüen, Klaus-Dieter (2012)*: Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, *Jus Publicum – Beiträge zum Öffentlichen Recht*, Band 218, Mohr Siebeck, Tübingen 2012.
- Drüen, Klaus-Dieter (2019 a)*: Digitalisierung im Steuerrecht – Eröffnung der Jahrestagung, in: *Digitalisierung im Steuerrecht*, Hrsg.: Hey, Johanna, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Köln, 17. und 18. September 2018, DStJG Band 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2019, S. 1–14.
- Drüen, Klaus-Dieter (2019 b)*: Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, in: *Digitalisierung im Steuerrecht*, Hrsg.: Hey, Johanna, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Köln, 17. und 18. September 2018, DStJG Band 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2019, S. 193–222.
- Drüen, Klaus-Dieter (2022)*: Kommentierung zu § 3 AO (169. Lieferung, Stand: Februar 2022), in: *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, begründet von Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm, fortgeführt von Seer, Roman / Brandis, Peter / Drüen, Klaus-Dieter / Loose, Matthias / Krumm, Marcel, Kommentar, Loseblattsammlung, Band 1, Werkstand: Juni 2024, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024.
- Drüen, Klaus-Dieter (2023 a)*: Konzeptpflichten für Steuergesetzgebung und Steuervollzug?, in: *Steuer und Wirtschaft* 2023, S. 43–54.
- Drüen, Klaus-Dieter (2023 b)*: Maßstäbe für einen fairen und effektiven Steuervollzug, in: *Steuermoral und Steuervollzug*, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 31. Mai 2022, ifst-Schrift 548, Berlin 2023, S. 21–40.
- Drummler, Jakob (2024)*: Einsatz von Künstlicher Intelligenz in der österreichischen Steuerbehörde und europäische Grundrechte der Steuerzahler, in: *beck.digitaltax* 2024, S. 252–270.

E

- Ehrke-Rabel, Tina (2024)*: Steuersubjektivität bei Organschaft und Mehrwertsteuergruppen – Konzepte rechtsträgerübergreifender Besteuerung, in: *Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität*, Hrsg.: Desens, Marc, 47. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Leipzig, 11. und 12. September 2023, DStJG Band 46, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024, S. 333–355.
- Eilers, Stephan / Brendicke, Felix / Kroner, Philip (2023)*: Steuerrecht und Cybercrime – Werden Risiken angemessen steuerrechtlich bewältigt?, in: *beck.digitaltax* 2023, S. 286–291.
- Enders, Jana-Sophie (2024)*: Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, in: *Schriften zum Steuerrecht*, Band 196, Duncker & Humblot, Berlin 2024.

Endres, Chiara / Mellinghoff, Rudolf (2022): Digitalisierung der Steuergesetzgebung, in: *beck.digital* 2022, S. 366–377.

Englisch, Joachim (2005): Dividendenbesteuerung – Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, in: *Rechtsordnung und Steuerwesen*, Hrsg.: Schön, Wolfgang / Hüttemann, Rainer, Band 34, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2005.

Englisch, Joachim (2022): Belastungsgrund und Ausgestaltung der Grunderwerbsteuer, in: *Immobilien im Steuerrecht*, Hrsg.: Drüen, Klaus-Dieter, 45. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Online, 20. und 21. September 2021, *DStJG* Band 45, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2022, S. 361–420.

Essers, Peter (2022): Tax Justice and European Tax Law, in: *Steuer und Wirtschaft* 2022, S. 325–328.

F

Falk, Michael / Dolle, Wilhelm (2024): Herausforderungen bei der effizienten Umsetzung von NIS-2 – NIS-2 im Spannungsfeld fehlender nationaler Umsetzungsvorgaben und der Notwendigkeit für pragmatische Verbesserungen des Cyber-Risikos, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 2024, S. 337–343.

Faßbender, Kurt (2021): Der Klima-Beschluss des BVerfG – Inhalte, Folgen und offene Fragen, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 2021, S. 2085–2091.

Fertig, Andreas (2018): Verlustabzug bei Körperschaften (§§ 8c, 8d KStG) – viel Lärm um nichts?, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2018, S. 521–530.

Fischer, Carola (2023): Das DAC7-Umsetzungsgesetz – Neues für Plattformbetreiber und Änderungen bei der Betriebsprüfung, in: *NWB Unternehmensteuern und Bilanzen* 2023, S. 129–134.

Fochmann, Martin (2023): Ergänzende Maßnahmen zur Verbesserung des Steuervollzugs – Was beeinflusst die Steuerehrlichkeit? – Eine verhaltensökonomische Perspektive, in: *Steuerethik und Steuervollzug*, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 31. Mai 2022, *ifst-Schrift* 548, Berlin 2023, S. 79–95.

Franzius, Claudio (2022): Der Klimabeschluss des BVerfG – Eine verfassungsrechtliche Einordnung, in: *Klima und Recht* 2022, S. 102–107.

Friauf, Karl Heinrich (1989): Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen, in: *Steuervereinfachung*, Hrsg.: Fischer, Peter, *DStJG* Band 21, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1989, S. 85–98.

Friesike, Sascha / Sprondel, Johanna (2022): Träge Transformation – Welche Denkfehler den digitalen Wandel blockieren, Philipp Reclam jun. Verlag, Ditzingen 2022.

G

Gadamer, Hans-Georg (2010): Wahrheit und Methode – Grundzüge einer philosophischen Hermeneutik (Hermeneutik I), *Gesammelte Werke*, Band 1, 7. Aufl., Mohr Siebeck, Tübingen 2010.

- Gersch, Eva-Maria (2024): Kommentierung zu § 3 AO, in: Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, begründet von Klein, Franz / Orlopp, Gerd, Kommentar, 17. Aufl., Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Gerster, Frank / Schmal, Fabian (2023): Neue Meldepflichten mit DAC7 – Welche digitalen Geschäftsmodelle sind betroffen?, in: *beck.digitax* 2023, S. 54–58.
- Glaser, Andreas (2012): Verfassungs- und unionsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkung, in: *Steuer und Wirtschaft* 2012, S. 168–181.
- Gözl-Kälberer, Beate / Kälberer, Daniel (2021): Besteuerung der Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit – Praxisleitfaden für Steuerfachangestellte, NWB Verlag, Herne 2021.
- Gözl-Kälberer, Beate / Kälberer, Daniel (2023): Meldepflicht für Betreiber digitaler Plattformen durch das Plattformen-Steuertransparenzgesetz, in: *Steuer-Seminar* 2023, S. 347–352.
- Gomille, Christian / Frenzel, Max / Heffinger, Matthias (2024): Die visuelle Wahrnehmung von Gericht und Beteiligten in der Videoverhandlung, in: *Recht Digital* 2024, S. 153–162.
- Grambeck, Hans-Martin (2023): Plattformbetreiber und -nutzer aufgepasst – Meldepflichten und fiktive Leistungsketten implizieren steuerliche Transparenz und Mehrbelastungen, in: *Mehrwertsteuerrecht* 2023, S. 169–173.
- Grotherr, Siegfried (2023 a): Einführung von Melde- und Sorgfaltspflichten für Plattformbetreiber nach dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz ab 2023 – Umsetzung der „DAC7-Richtlinie“, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2023, S. 60–79.
- Grotherr, Siegfried (2023 b): Klärung weiterer Anwendungsfragen zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz – Analyse der wesentlichen Klarstellungen im BMF-Schreiben vom 2.2.2023, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2023, S. 113–120.
- Grupp, Klaus (2000): Haushalts- und Abgabenrecht, in: Besonderes Verwaltungsrecht – Ein Lehr- und Handbuch, Hrsg.: Achterberg, Norbert / Püttner, Günter / Würtenberger, Thomas, Band 2 – Kommunal-, Haushalts-, Abgaben-, Ordnungs-, Sozial-, Dienstrecht, 2. Aufl., C. F. Müller, Heidelberg 2000, S. 153–252.
- Grzeszick, Bernd (2022): Kommentierung zu Art. 20 GG (97. Lieferung, Stand: Januar 2022), in: Grundgesetz, begründet von Maunz, Theodor / Dürig, Günter, herausgegeben von Herzog, Roman / Herdegen, Matthias / Scholz, Rupert / Klein, Hans H., Kommentar, Loseblattsammlung, Band 2 – Art. 17–28, Werkstand: 104. Lieferung, April 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.

H

- Habbe, Julia Sophie / Gergen, Philipp (2020): Compliance vor und bei Cyberangriffen – Pflichten der Geschäftsleitung und deren konkrete Umsetzung in der Praxis, in: *Corporate Compliance* 2020, S. 281–286.
- Hahlweg, Jan (2024 a): Kommentierung zu § 85 AO, in: Abgabenordnung, Hrsg.: Koenig, Ulrich, Kommentar, 5. Aufl., Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Hahlweg, Jan (2024 b): Kommentierung zu § 88 AO, in: Abgabenordnung, Hrsg.: Koenig, Ulrich, Kommentar, 5. Aufl., Verlag C. H. Beck, München 2024.

- Hahn, Hartmut (1984): Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, in: Tübinger Schriften zum internationalen und europäischen Recht, Hrsg.: Oppermann, Thomas in Gemeinschaft mit Hopt, Klaus J. et al., Band II, Duncker & Humblot, Berlin 1984.
- Haucap, Justus (2020): Plattformökonomie: neue Wettbewerbsregeln – Renaissance der Missbrauchsaufsicht, in: *Wirtschaftsdienst* 2020, Konferenzheft, S. 20–29.
- Hechtner, Frank / Hölscher, Reinhold (2022): Der bürgerfreundliche Einkommensteuerbescheid – eine qualitative Analyse –, in: Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre, Rechnungswesen – Steuerarten – Unternehmensstrukturen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Heinz Kußmaul, Hrsg.: Richter, Lutz / Meyering, Stephan / Sopp, Karina, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2022, S. 431–446.
- Heggmair, Maik / Riedl, Andreas / Wutschke, Christopher (2015): Betriebsstätten von Unternehmen der Digital Economy – Eine kritische Analyse der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale für eine Betriebsstätte in der Digital Economy, in: *Internationales Steuerrecht* 2015, S. 92–97.
- Helbich, Julius (2017): Rechtsfragen der „automatisierten“ Ermessensausübung im Steuerrecht, in: *Deutsches Steuerrecht* 2017, S. 574–579.
- Heil, Svetlana / Pupeter, Alexander (2017): Lizenzschranke – Update zum Inkrafttreten des § 4j EStG, in: *Betriebs-Berater* 2017, S. 1947–1952.
- Heine, Michael / Trinks, Matthias (2024): Aktuelle steuerliche Entwicklungen für Creator und Influencer, in: *beck.digitax* 2024, S. 231–236.
- Hemmerich, Kristina / Günther, Johannes (2021): Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts als Wirtschaftsgut 4.0 – Implikationen für die Berufsgruppe der Influencer, in: *Deutsches Steuerrecht* 2021, S. 2321–2329.
- Hennrichs, Joachim (2002): Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht – Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform, in: *Steuer und Wirtschaft* 2002, S. 201–216.
- Herbert, Ulrich (2019): Kommentierung zu § 76 FGO, in: Finanzgerichtsordnung – mit Nebengesetzen, begründet von Gräber, Fritz, Kommentar, 9. Aufl., Verlag C. H. Beck, München 2019.
- Herdegen, Matthias (2002): Informalisierung und Entparlamentarisierung politischer Entscheidungen als Gefährdung der Verfassung?, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berichte und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in St. Gallen vom 1. – 5. Oktober 2002, Heft 62, De Gruyter Rechtswissenschaften Verlag, Berlin 2002, S. 7–36.
- Hermann, Christian (2024): Prozessoptimierung in der Justiz, in: *Recht Digital* 2024, S. 371–378.
- Hessel, Stefan / Callewaert, Christoph / Klose, Carsten (2023): Sicherheits-Update für das IT-Vertragsrecht – Das neue europäische Cybersicherheitsrecht in der Vertragsgestaltung, in: *Zeitschrift für IT-Recht und Recht der Digitalisierung* 2023, S. 471–476.
- Hessel, Stefan / Callewaert, Christoph / Klose, Carsten (2024): Die NIS-2-Richtlinie aus Unternehmensperspektive – Cybersicherheit wird Recht in: *Recht Digital* 2024, S. 208–215.

- Hey, Johanna (2002): Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2002.
- Hey, Johanna (2016): Erscheinungsformen steuerlicher Wirtschaftspolitik, in: Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, Hrsg.: Sieker, Susanne, 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Halle, 14. und 15. September 2015, DStJG Band 39, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2016, S. 11–52.
- Hey, Johanna (2019): Steuergesetzgebungslehre, in: *Steuer und Wirtschaft* 2019, S. 3–21.
- Hey, Johanna (2021 a): Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Steuerrecht, begründet von Tipke, Klaus, fortgeführt bis zur 20. Aufl. u. a. von Lang, Joachim, fortgeführt von Seer, Roman / Hey, Johanna / Montag, Heinrich / Englisch, Joachim / Hennrichs, Joachim, 24. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 71–155.
- Hey, Johanna (2021 b): Arten und Rechtfertigung von Steuervergünstigungen, in: Steuerrecht, begründet von Tipke, Klaus, fortgeführt bis zur 20. Aufl. u. a. von Lang, Joachim, fortgeführt von Seer, Roman / Hey, Johanna / Montag, Heinrich / Englisch, Joachim / Hennrichs, Joachim, 24. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 1329–1342.
- Hey, Johanna (2023): Vom strukturellen Vollzugsdefizit zum norminhärenten Befolgings- und Vollziehbarkeitsmangel, in: *Steuer und Wirtschaft* 2023, S. 55–69.
- Hey, Johanna (2024): Verfassungsrechtliche Grenzen steuerrechtlicher Mitwirkungspflichten – Steuervollzug im Dienste der Gleichheit und Freiheit, in: *Steuer und Wirtschaft* 2024, S. 16–25.
- Hiller, Matthias (2015): Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, in: Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Hrsg.: Bischoff, Johannes Georg / Kellermann, Alfred / Sieben, Günter / Herzig, Norbert, Band 356, Josef Eul Verlag, Lohmar – Köln 2015.
- Höpfner, Andreas / Stahnke, Nils (2023 a): Ransomware-Erpressungen aus der Perspektive des Steuer(straf)rechts (Teil I), in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 2136–2142.
- Höpfner, Andreas / Stahnke, Nils (2023 b): Ransomware-Erpressungen aus der Perspektive des Steuer(straf)rechts (Teil II), in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 2200–2207.
- Hongler, Peter (2022 a): Steuerharmonisierung und Finanzausgleich – Eine Abhandlung zur Abhängigkeit der Steuergerechtigkeitsdiskussion von der Grundstruktur, in: *Steuer und Wirtschaft* 2022, S. 329–335.
- Hongler, Peter (2022 b): Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Vielsteuersystem, in: Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, Hrsg.: Schön, Wolfgang / Stark, Johanna, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Band 10, Springer Verlag, Berlin 2022, S. 157–178.
- Hoffmann-Riem, Wolfgang (2022): Recht im Sog der digitalen Transformation, in: Schriften zum Recht der Digitalisierung, Hrsg.: Möslin, Florian / Omlor, Sebastian / Will, Martin, Band 11, Mohr Siebeck, Tübingen 2022.
- Horstmann, Christoph (2022): Nachhaltigkeit, Leistungsfähigkeit und Internationales Steuerrecht – (Auch) eine Replik auf Kraft/Kockrow IStR 2022, 60, in: *Internationales Steuerrecht* 2022, S. 349–352.
- Horstmann, Christoph (2023): Die Besteuerung von Entlastungen nach dem EWSG und die Herstellung sozialer Gerechtigkeit durch das Steuerrecht, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 481–489.

- Hübner, Hendrik (2023): Reform der Ablaufhemmung für die Außenprüfung – Kritische Analyse der durch das DAC-7-Umsetzungsgesetz eingeführten Neuregelungen, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2023, S. 248–262.
- Hübner, Hendrik / Jesic, Adrijan / Leucht, Nils (2023): Reform der Kooperation in Außenprüfungen? – Teil 1: Eine kritische Analyse der durch das DAC-7-Umsetzungsgesetz eingeführten Neuregelungen, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2023, S. 293–300.
- Hübner, Hendrik / Jesic, Adrijan / Leucht, Nils (2023): Reform der Kooperation in Außenprüfungen? – Teil 2: Eine kritische Analyse der durch das DAC-7-Umsetzungsgesetz eingeführten Neuregelungen, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2023, S. 370–376.
- Hundertmark, Lukas / Meller-Hannich, Caroline (2023): Digitale Verfahrensstrukturierung in Massenverfahren, in: *Recht Digital* 2023, S. 317–325.
- Huneke, Maike / Hörner, Isabelle (2024): Digitalisierung: Anpassung des Prozessrechts – Entwicklungen und Chancen im Zivilprozessrecht 4.0, in: *Der Betrieb* 2024, Heft 38, S. M4–M5.

J

- Jachmann-Michel, Monika (2017): Die Freiheit vor dem Steuergesetz im Rechtsstaat – Anknüpfend an Paul Kirchhof, *StuW* 2017, 3 ff. –, in: *Steuer und Wirtschaft* 2017, S. 209–216.
- Jachmann-Michel, Monika (2018): Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Freiheitsrechte und Gleichheitssatz – Zu Paul Kirchhof, *StuW* 2018, 1, in: *Steuer und Wirtschaft* 2018, S. 6–8.
- Jobin, Anna / Ienca, Marcello / Vayena, Effy (2019): The global landscape of AI ethics guidelines, in: *Nature Machine Intelligence* 2019, S. 389–399.
- Jochum, Alexander (2011): Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung – Grundlagen, Datenzugriff, internationale Sachverhalte, Sanktionen, in: *Steuerrecht und Steuerberatung*, Band 52, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2011.

K

- Kälberer, Daniel (2019): Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland – Eine Analyse des ökonomischen und rechtlichen Rahmens zur Einführung einer steuerlichen Energieeffizienzförderung sowie eine Untersuchung des Einflusses von Energie- und Umweltpolitik auf das Wirtschafts- und Steuerrecht, in: Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Hrsg.: Bischoff, Johannes Georg / Herzig, Norbert, Band 361, Josef Eul Verlag, Siegburg 2019.
- Kälberer, Daniel (2020): Steuerliche Förderung der Energieeffizienz in Deutschland – Eine ökonomische und rechtliche Analyse, in: *Steuer und Wirtschaft* 2020, S. 91–102.
- Kälberer, Daniel (2023): Neue Melde- und Sorgfaltspflichten für Betreiber digitaler Plattformen – Handlungsbedarf durch das Plattformen-Steuertransparenzgesetz, in: *NWB Betriebswirtschaftliche Beratung* 2023, S. 371–377.

- Kälberer, Daniel (2024 a): Der AI Act und die Quadratur des Kreises: Künstliche Intelligenz, digitale Souveränität und Cybersicherheit als Herausforderung für den steuerberatenden Beruf, in: *Rethinking Tax*, Ausgabe 3, 2024, S. 66–73.
- Kälberer, Daniel (2024 b): Digitalisierung im steuerberatenden Umfeld, in: *Fachassistent Digitalisierung und IT-Prozesse*, Hrsg.: Kälberer, Daniel / Kammer, Raphael, NWB Verlag, Herne 2024 (im Erscheinen), S. 21–32.
- Kandlhofer, Ferdinand (2023): Die verbindliche Auskunft im Sinne des Plattformen-Steuertransparenzgesetzes, in: *beck.digitax* 2023, S. 60–62.
- Kanzler, Hans-Joachim (2003): Gewerbeverlust: Ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei Zugriff auf Existenzminimum, in: *Finanz-Rundschau* 2003, S. 663–666.
- Kaufmann, Niklas (2023): Das Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) – Ein Überblick unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens v. 2.2.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, in: *beck.digitax* 2023, S. 192–198.
- Kempny, Simon (2021): Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“ – Rekonstruktion eines Schlüsselbegriffs als Beitrag zur Rationalisierung des Diskurses über Steuererechtigkeit, in: *Steuer und Wirtschaft* 2021, S. 85–110.
- Kiel, Eva (2024): Grenzen des Einsatzes von Legal Tech in Gerichtsverfahren – Betrachtungen zu einer zweckrationalen Fundierung, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 2024, S. 2971–2974.
- Kilian, Matthias (2017): Die Zukunft der Juristen – Weniger, anders, weiblicher, spezialisierter, alternativer – und entbehrlicher?, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 2017, S. 3043–3050.
- Kirchhof, Gregor (2017): Der digitalisierte Steuerzahler, in: *Austrian Law Journal*, Ausgabe 2, 2021, S. 125–134.
- Kirchhof, Gregor (2020 a): Einführung zum EStG (297. Lieferung, Stand: April 2020), in: *EStG, KStG – Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz*, begründet von Mrozek, Alfons / Kennerknecht, Albert, fortgeführt von Herrmann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt, gesamtverantwortliche Hrsg.: Hey, Johanna / Klein, Martin / Wendt, Michael, Kommentar, Loseblattsammlung, Werkstand: Juni 2024, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024, Rn. 100–356 (Gliederungspunkt B.).
- Kirchhof, Gregor (2020 b): Der Belastungsgrund von Steuern – zum verfassungsrechtlichen Auftrag, die Grundsteuer zu reformieren, in: *Deutsches Steuerrecht* 2020, S. 1073–1082.
- Kirchhof, Gregor (2022): Intertemporale Freiheitssicherung: Klimaschutz – Sozialsysteme – Staatsverschuldung, Über einen notwendigen Grundrechtsschutz in der Zeit und seine Grenzen, Mohr Siebeck, Tübingen 2022.
- Kirchhof, Gregor (2023 a): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Digitalisierung des Steuerrechts – Zum grundgesetzlichen Anliegen, das Steuerrecht grundlegend zu vereinfachen, um es dann umfassend automatisch anzuwenden, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 355–362.
- Kirchhof, Gregor (2023 b): Das GrStG des Bundes: kompetenzrechtlicher Konstruktionsfehler – verfassungsrechtlicher Reformauftrag, in: *Der Betrieb* 2023, S. 1116–1121.

- Kirchhof, Paul (1987): Die Kunst der Steuergesetzgebung, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 1987, S. 3217–3226.
- Kirchhof, Paul (2002): Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, in: *Steuer und Wirtschaft* 2002, S. 3–22.
- Kirchhof, Paul (2004 a): Vertrauensschutz im Steuerrecht – Eröffnung der 28. Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas, in: Vertrauensschutz im Steuerrecht, Hrsg.: Pezzer, Heinz-Jürgen, 28. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Graz, 15. und 16. September 2003, DStJG Band 27, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2004, S. 2–8.
- Kirchhof, Paul (2004 b): Der sanfte Verlust der Freiheit: Für ein neues Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht, Carl Hanser Verlag, München / Wien 2004.
- Kirchhof, Paul (2006 a): Die Besteuerung des Einkommens in einem einfachen, maßvollen und gleichmäßigen Belastungssystem, in: *Betriebs-Berater* 2006, Ausgabe 2, S. 71–75.
- Kirchhof, Paul (2006 b): Warum eine grundlegende Steuerreform verfassungsrechtlich geboten und politisch notwendig ist, in: *Finanz-Rundschau* 2012, S. 701–707.
- Kirchhof, Paul (2010 a): Die Steuern (§ 118), in: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Hrsg.: Isensee, Josef / Kirchhof, Paul, Band 5 – Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit, 3. Aufl., C. F. Müller, Heidelberg et al. 2010, S. 959–1099.
- Kirchhof, Paul (2010 b): Allgemeiner Gleichheitssatz (§ 181), in: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Hrsg.: Isensee, Josef / Kirchhof, Paul, Band 8 – Grundrechte: Wirtschaft, Verfahren, Gleichheit, 3. Aufl., C. F. Müller, Heidelberg et al. 2010, S. 697–838.
- Kirchhof, Paul (2011): Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, C. F. Müller, Heidelberg 2011.
- Kirchhof, Paul (2015): Kommentierung zu Art. 3 GG (75. Lieferung, Stand: September 2015), in: Grundgesetz, begründet von Maunz, Theodor / Dürig, Günter, herausgegeben von Herzog, Roman / Herdegen, Matthias / Scholz, Rupert / Klein, Hans H., Kommentar, Loseblattsammlung, Band 1 – Art. 1–5, Werkstand: 104. Lieferung, April 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Kirchhof, Paul (2017): Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, in: *Steuer und Wirtschaft* 2017, S. 3–16.
- Kirchhof, Paul (2018 a): Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Freiheitsrechte und Gleichheitssatz – Zu Monika Jachmann-Michel, *StuW* 2017, 209, in: *Steuer und Wirtschaft* 2018, S. 1–5.
- Kirchhof, Paul (2018 b): Die steuerrechtliche Bedeutung der Digitalisierung für Unternehmen und Unternehmensberater, in: *Deutsches Steuerrecht* 2018, S. 497–504.
- Kirchhof, Paul (2021 a): Klaus Tipke: Steuergerechtigkeit, in: *Steuer und Wirtschaft* 2021, S. 190–198.
- Kirchhof, Paul (2021 b): Steuervereinfachung – Schritt für Schritt, in: *Deutsches Steuerrecht* 2021, S. 2761–2768.
- Kirchhof, Paul (2023): Die Verwaltungslasten der Besteuerung, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 1801–1807.

- Klenk, Andreas / Labus, Alexander / Lindner, Gerrit / Orth, Tilmann (2023): Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts ist kein Wirtschaftsgut und nicht einlagefähig – Anmerkung zum BFH-Urteil v. 12.6.2019 – X R 20/17, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 7–13.
- Klenk, Andreas / Labus, Alexander / Lindner, Gerrit / Orth, Tilmann (2024): Besteuerung des kommerzialisierbaren Teils des Namensrechts – Erwiderung auf Atilgan DStR 2023, 2425, in: *Deutsches Steuerrecht* 2024, S. 278–281.
- Körösi, Karina / Maiterth, Ralf (2022): Fehlwahrnehmung der Progressivität der deutschen Einkommensteuer, in: *Steuer und Wirtschaft* 2022, S. 349–362.
- Koenig, Ulrich (2024): Kommentierung zu § 3 AO, in: Abgabenordnung, Hrsg.: Koenig, Ulrich, Kommentar, 5. Aufl., Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Kraft, Cornelia / Kraft, Gerhard (2018): Grundlagen der Unternehmensbesteuerung – Die wichtigsten Steuerarten und ihr Zusammenwirken, 5. Aufl., Springer Gabler – Springer Fachmedien, Wiesbaden 2018.
- Kraft, Gerhard / Kockrow, Madeleine (2022 a): „Diagonale“ Leistungsfähigkeit – Verbindung der mit BEPS erreichten „policy coherence“ und der Finanzierungsfunktion der Steuern für die nachhaltige Entwicklung zu einer „Superabschreibung“ für nachhaltiges Wirtschaften, in: *Internationales Steuerrecht* 2022, S. 60–67.
- Kraft, Gerhard / Kockrow, Madeleine (2022 b): Gefahr einer „demokratiefernen Rechtsetzung“, Gemeinnützigkeit und Generationengerechtigkeit – Duplik zu Horstmann IStR 2022, 349 in diesem Heft, in: *Internationales Steuerrecht* 2022, S. 353–357.
- Krüger, Elmar (2017): Beweiswürdigung, Beweislast und Beweismaß im Rahmen von Amtsermittlung und Mitwirkungspflicht, in: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2017, S. 761–768.
- Krumm, Marcel (2024): Die AdV-Beschlüsse des II. BFH-Senats zur Grundsteuerwertfeststellung und die Reaktionen von Gesetzgeber und Finanzverwaltung, in: *Deutsches Steuerrecht* 2024, S. 1897–1903.
- Kube, Hanno (2004): Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, Jus Publicum – Beiträge zum Öffentlichen Recht, Band 110, Mohr Siebeck, Tübingen 2004.
- Kube, Hanno (2006): Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, in: Steuern im Sozialstaat, Hrsg.: Mellinghoff, Rudolf, 30. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Freiburg, 19. und 20. September 2005, DStJG Band 29, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2006, S. 11–38.
- Kube, Hanno (2013): Kommentierung zu Art. 110 GG (70. Lieferung, Stand: Dezember 2013), in: Grundgesetz, begründet von Maunz, Theodor / Dürig, Günter, herausgegeben von Herzog, Roman / Herdegen, Matthias / Scholz, Rupert / Klein, Hans H., Kommentar, Loseblattsammlung, Band 7 – Art. 107–146, Werkstand: 104. Lieferung, April 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Kube, Hanno (2022): Steuergerechtigkeit im Vielsteuersystem, in: *Steuer und Wirtschaft* 2022, S. 317–324.
- Kube, Hanno (2023): Vertrauensgrundlagen im Steuerrecht – Der Fall rückwirkender Nichtanwendungsgesetze, in: *Steuer und Wirtschaft* 2023, S. 18–29.

- Kulosa, Egmont (2018): Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerrechtsschutzes, in: 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof, Hrsg.: Drüen, Klaus-Dieter / Hey, Johanna / Mellinshoff, Rudolf, Band 2, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2018, S. 1831–1865.
- Kunze, Rolf-Ulrich (2001): Reconsidered: „Der Mensch ist nicht für den Staat, sondern der Staat für den Menschen da.“ – Der Parlamentarische Rat und die Entstehung des Grundgesetzes, in: *Der Staat* 2001, S. 383–404.
- Kußmaul, Heinz (2014): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl., Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München 2014.

L

- Lammel, Siegbert (2015): Rechtliche Anforderungen an die Überarbeitung des VDI-Beiblatts „Rohrwärme“ – Zugleich zu den „anerkannten Regeln der Technik“ und zu den Grundsätzen einer „guten“ Normbildung, in: *Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht* 2015, S. 325–329.
- Lang, Joachim (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuchs im Auftrag der Bundesrepublik Deutschland vertreten durch den Bundesminister der Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Stollfuß Verlag, Bonn 1993.
- Lang, Joachim (2016): Steuergerechtigkeit, in: *Steuer und Wirtschaft* 2016, S. 101–117.
- Leisner, Anna (2002): Kontinuität als Verfassungsprinzip – Unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts, Jus Publicum – Beiträge zum Öffentlichen Recht, Band 83, Mohr Siebeck, Tübingen 2002.
- Leisner-Egensperger, Anna (2004): Kontinuitätsgewähr in der Finanzrechtsprechung, in: Vertrauensschutz im Steuerrecht, Hrsg.: Pezzer, Heinz-Jürgen, 28. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Graz, 15. und 16. September 2003, DSTJG Band 27, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2004, S. 191–209.
- Leßner, Anne (2024): Konzernspezifische Änderungen aus der NIS2-Richtlinie und ihrer Umsetzung – Besonderheiten für Konzerne in den NIS-Richtlinien und dem BSIG, in: *Zeitschrift für IT-Recht und Recht der Digitalisierung* 2024, S. 226–231.
- Leßner, Anne / Mayr, Lucas (2024): Besonderheiten für Konzerne in den NIS-Richtlinien und dem BSIG – Welche konzernspezifischen Änderungen ergeben sich aus der neuen NIS2-Richtlinie und ihrer Umsetzung?, in: *Zeitschrift für IT-Recht und Recht der Digitalisierung* 2024, S. 148–153.
- Leue, Stefan / Wilhelmi, Rüdiger (2024): Modellierung des Rechts, in: Digitalisierung des Rechts, Hrsg.: Wörner, Liane / Wilhelmi, Rüdiger / Glöckner, Jochen / Breuer, Marten, Walter de Gruyter, Berlin / Boston 2024, S. 67–89.
- Lewinski, Kai von / Burbat, Daniela (2013 a): Kommentierung zu § 7 HGrG, in: Haushaltsgesetz, Nomos-Kommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2013.
- Lewinski, Kai von / Burbat, Daniela (2013 b): Kommentierung zu § 8 BHO, in: Bundeshaushaltsordnung, Nomos-Kommentar, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2013.

- Limpinsel, Jérôme / Hahn, Tom (2023): Die DAC7 und ihre Auswirkungen auf Betreiber und Nutzer digitaler Plattformen, in: *NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2023, S. 47–49.
- List, Heinrich (1999): Gedanken zur Öko-Stromsteuer, in: *Der Betrieb* 1999, S. 1623–1626.
- Luther, Matthias / Zawodsky, Florian S. / Höft, Inga (2022): Nationale Umsetzung und Einordnungen der DAC7 in Deutschland und Österreich, in: *beck.digital* 2022, S. 310–318.

M

- Marquardsen, Maria (2022): Abgabengerechtigkeit – Gedanken zum Verhältnis steuerlicher und nichtsteuerlicher Abgaben, in: *Steuer und Wirtschaft* 2022, S. 293–299.
- Martini, Mario / Wendehorst, Christiane (Hrsg.) (2024): KI-VO – Verordnung über künstliche Intelligenz, Kommentar, Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Marx, Franz Jürgen (2016): Der Einsatz von Risikomanagementsystemen nach § 88 Abs. 5 AO als Kernelement der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, in: *Die Unternehmensbesteuerung* 2016, S. 358–363.
- Meister, Laurent / Kühn, Philipp M. (2024): IT and more: EU verschärft Vorgaben zur Cybersecurity – Warum deutsche Unternehmen reagieren müssen, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 2024, S. 559–561.
- Mellinghoff, Rudolf (2012): Grußwort zum 50. Deutschen Steuerberaterkongress 2012, in: *Deutsches Steuerrecht* 2012, Beihefter zu Heft 22, S. 79–81.
- Mellinghoff, Rudolf (2018): Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerrecht, in: 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof, Hrsg.: Drüen, Klaus-Dieter / Hey, Johanna / Mellinghoff, Rudolf, Band 1, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2018, S. 421–447.
- Mellinghoff, Rudolf (2019): Datenaustausch und Datenschutz im internationalen Steuerrecht, in: Festschrift für Jürgen Lüdicke, Hrsg.: Gosch, Dietmar / Schnitger, Arne / Schön, Wolfgang, Verlag C. H. Beck, München 2019, S. 467–484.
- Mellinghoff, Rudolf (2023): Datensammlungen, Informationsaustausch und Publizität im Steuerrecht, in: *Steuer und Wirtschaft* 2023, S. 5–17.
- Metzger, Axel / Schweitzer, Heike / Wagner, Gerhard (2023): Datenschutz und Datenmarkt: Grundzüge einer Marktordnung für die europäische Datenwirtschaft, in: *Zeitschrift für die gesamte Privatrechtswissenschaft* 2023, S. 227–266.
- Meyer, Lennart (2023): Plattformökonomie und Lieferketten: Ist das LkSG fit für Online-Marktplätze wie Amazon, eBay, Etsy & Co.?, in: *Zeitschrift für Vertriebsrecht* 2023, S. 350–355.
- Meyer, Lennart / Moss, Peter (2024 a): Die Eckpfeiler der europäischen Plattformregulierung (Teil 1): Charakteristika von Online-Plattformen und ein Überblick über den DMA, in: *Juristische Ausbildung* 2024, S. 375–386.
- Meyer, Lennart / Moss, Peter (2024 b): Die Eckpfeiler der europäischen Plattformregulierung (Teil 2): Ein Überblick über den DAS und die P2B-VO, in: *Juristische Ausbildung* 2024, S. 720–734.

- Mittelstadt, Brent (2019): Principles alone cannot guarantee ethical AI, in: *Nature Machine Intelligence* 2019, S. 501–507.
- Mödinger, Jörg (2012): Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, in: Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Hrsg.: Bischoff, Johannes Georg / Kellermann, Alfred / Sieben, Günter / Herzig, Norbert, Band 319, Josef Eul Verlag, Lohmar – Köln 2012.
- Möslein, Florian / Gröber, Clara / Heß, Colin / Rebmann, Charlotte (2021): Das Recht der Digitalisierung in der rechtswissenschaftlichen Ausbildung, in: *Juristische Ausbildung* 2021, S. 651–668.
- Müller, Robert (2023 a): Internationale Entwicklungen im Crypto Reporting – Ausbau der Reportingpflichten für Intermediäre durch das OECD Crypto-Asset Reporting Framework und die DAC8, in: *beck.digitax* 2023, S. 34–42.
- Müller, Robert (2023 b): Crypto-Reporting im Fokus der Finanzverwaltungen, in: *Re-thinking Tax*, Ausgabe 4, 2023, S. 58–59.
- Müller-Franken, Sebastian (2004): Maßvolles Verwalten – Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, *Jus Publicum – Beiträge zum Öffentlichen Recht*, Band 105, Mohr Siebeck, Tübingen 2004.
- Müller-Franken, Sebastian (2018): Grundfragen des Besteuerungsverfahrens – Anforderungen des Rechts an die Digitalisierung der Gewinnung und Verarbeitung von Informationen im Steuerrecht, in: *Steuer und Wirtschaft* 2018, S. 113–122.
- Münzenhofer, Christina / Reinwald, Ronja (2024): Der Wegzug von Influencern in Steueroasen: Einkommensteuerliche Folgen am Beispiel Dubai, in: *beck.digitax* 2024, S. 89–94.
- Musil, Andreas (2007): Steuerbegriff und Non-Affektationsprinzip, in: *Deutsches Verwaltungsblatt* 2007, S. 1526–1532.
- Musil, Andreas (2014): Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht, in: *Zukunftsfragen des Steuerrechts II*, Hrsg.: Schön, Wolfgang / Röder, Erik, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Band 4, Springer Verlag, Berlin / Heidelberg 2014, S. 129–148.

N

- Nadeborn, Diana / Ettwig, Volker (2024): Cyberversicherungen als Compliance-Faktor, in: *Corporate Compliance* 2024, S. 129–131.
- Neugebauer, Claudia (2021): Digitalisierung und ihre Auswirkungen auf das lokale Gewerbesteueraufkommen, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2021, S. 625–642.
- Nürnberg, Philip (2023): Das neue Plattformen-Steuertransparenzgesetz, in: *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2023, S. 1897–1905.

O

- Oldiges, Matthias / Reiners, Christian (2023): Meldepflichten nach dem PSStG – Handlungsempfehlungen für digitale Plattformen unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens v. 2.2.2023 (1. Teil), in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 1291–1297.
- Oldiges, Matthias / Reiners, Christian (2023): Meldepflichten nach dem PSStG – Wesen und Reichweite der Auskunft nach § 10 Abs. 1 PSStG (2. Teil), in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 1337–1341.
- Oldiges, Matthias / Reiners, Christian (2023): Meldepflichten nach dem PSStG – Anwendungsfragen zum Vergütungsbegriff des § 5 Abs. 2 PSStG und zum Meldeverfahren, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 2592–2599.
- Osterloh, Lerke (2001): Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, in: *Besteuerung von Einkommen*, Hrsg.: Ebling, Iris, DStJG Band 24, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2001, S. 383–404.
- Osterloh-Konrad, Christine (2022): Steuergerechtigkeit und Umverteilung, in: *Steuer und Wirtschaft* 2022, S. 311–316.

P

- Palm, Ulrich (2013): Person im Ertragsteuerrecht, Jus Publicum – Beiträge zum Öffentlichen Recht, Band 224, Mohr Siebeck, Tübingen 2013.
- Palm, Ulrich (2023): Erklärungspflichten im neuen Grundsteuerrecht, in: *Deutsches Verwaltungsblatt* 2023, S. 191–195.
- Palm, Ulrich (2024): Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen der Steuersubjektivität, in: *Transparente Besteuerung und Steuersubjektivität*, Hrsg.: Desens, Marc, 47. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Leipzig, 11. und 12. September 2023, DStJG Band 46, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024, S. 49–83.
- Papier, Hans-Jürgen (2017): Rechtsstaatlichkeit und Grundrechtsschutz in der digitalen Gesellschaft, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 2017, S. 3025–3031.
- Papier, Hans-Jürgen / Shirvani, Foroud (2018): Kommentierung zu Art. 14 GG (83. Lieferung, Stand: April 2018), in: *Grundgesetz, begründet von Maunz, Theodor / Dürig, Günter*, herausgegeben von Herzog, Roman / Herdegen, Matthias / Scholz, Rupert / Klein, Hans H., Kommentar, Loseblattsammlung, Band 2 – Art. 6–16a, Werkstand: 104. Lieferung, April 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Peuthert, Benjamin (2023): Zukunft des Steuervollzugs aus Sicht der Steuerverwaltung, in: *Steuermoral und Steuervollzug*, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 31. Mai 2022, ifst-Schrift 548, Berlin 2023, S. 41–71.
- Peuthert, Benjamin (2024): Auf dem Weg zum digitaleren Steuervollzug mit eindeutigen Identifikationsmerkmalen, gesonderten Feststellungen und arbeitsprozessual organisierter Finanzverwaltung, in: *beck.digitax* 2024, S. 2–10.
- Pinkernell, Reimar / zum Bruch, Julian (2023): Überblick zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz, in: *Der Betrieb* 2023, S. 1879–1882.

R

- Rätke, Bernd (2024 a): Kommentierung zu § 85 AO, in: Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, begründet von Klein, Franz / Orlopp, Gerd, Kommentar, 17. Aufl., Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Rätke, Bernd (2024 b): Kommentierung zu § 88 AO, in: Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, begründet von Klein, Franz / Orlopp, Gerd, Kommentar, 17. Aufl., Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Reimer, Ekkehart (2019): Der Einfluss der Digitalisierung auf die Rechtsetzung, in: Digitalisierung im Steuerrecht, Hrsg.: Hey, Johanna, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Köln, 17. und 18. September 2018, DStJG Band 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2019, S. 97–128.
- Remmert, Barbara (2023): Kommentierung zu Art. 12 Abs. 1 GG (102. Lieferung, Stand: August 2023), in: Grundgesetz, begründet von Maunz, Theodor / Dürig, Günter, herausgegeben von Herzog, Roman / Herdegen, Matthias / Scholz, Rupert / Klein, Hans H., Kommentar, Loseblattsammlung, Band 2 – Art. 6–16a, Werkstand: 104. Lieferung, April 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Richter, Andreas / Welling, Berthold (2013): Tagungs- und Diskussionsbericht zum 46. Berliner Steuergespräch „Elektronisches Steuerverfahren“, in: *Finanz-Rundschau* 2013, S. 406–412.
- Rostalski, Frauke (2024): Strafrechtliche Compliance im digitalen Zeitalter, in: Recht der Digitalisierung, Hrsg.: Martini, Mario / Möslin, Florian / Rostalski, Frauke, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2024, S. 313–318.
- Ruß, Julia / Ismer, Roland / Margolf, Juliane (2019): Digitalisierung des Steuerrechts: Eine Herausforderung für die Ausgestaltung von materiellen Steuergesetzen, in: *Deutsches Steuerrecht* 2019, S. 409–418.

S

- Salzborn, Nadja (2021): Regulierung künstlicher Intelligenz – klima- und umwelt-schutzrelevant!, in: *Zeitschrift für Umweltrecht* 2021, S. 513–514.
- Schäffer, Fritz (1953): Ein Rechenschaftsbericht über die deutsche Finanzpolitik 1949 bis 1953 – Die Rede von Bundesfinanzminister Schäffer zur Vorlage des Bundeshaushaltsplanes 1953/54 und der Reform der Einkommensteuer vor dem Deutschen Bundestag am 28. Januar 1953, Bonn 1953.
- Schlaich, Klaus (1981): Die Verfassungsgerichtsbarkeit im Gefüge der Staatsfunktionen, in: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berichte und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Innsbruck vom 1. – 4. Oktober 1980, Heft 39, Walter de Gruyter, Berlin / New York 1981, S. 99–146.
- Schleicher, Klaus (2008): Die Kontrolle des Steuervollzugs durch die Rechnungshöfe, in: Steuervollzug im Rechtsstaat, Hrsg.: Widmann, Werner, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Stuttgart, 10. und 11. September 2007, DStJG Band 31, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2008, S. 59–82.

- Schmidt, Christoph (2024 a): Das digitale Besteuerungsverfahren – Chancen, Herausforderungen und Grenzen des risikoorientierten Ansatzes, Fachmedien Otto Schmidt, Düsseldorf 2024.
- Schmidt, Christoph (2024 b): Mitwirkungspflichten Dritter am elektronischen, automatisierten Besteuerungsverfahren als erhebliche Vollzugslast – Kann und sollte eine Wahrung der Verhältnismäßigkeit durch ein kompensierendes Entgelt erfolgen?, in: *Deutsches Steuerrecht* 2024, S. 137–143.
- Schmidt, Eckehard (2008): Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, Hrsg.: Widmann, Werner, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Stuttgart, 10. und 11. September 2007, DStJG Band 31, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2008, S. 37–57.
- Schmitt, Joachim (2018): Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft, in: *Steuer und Wirtschaft* 2018, S. 147–156.
- Schmittmann, Jens M. / Sinnig, Julia (2024): Update: Besteuerung der digitalen Wirtschaft 2022/2023 (Entwicklungen im Steuerrecht in der Informationstechnologie) – Teil 1, in: *Kommunikation und Recht* 2024, S. 249–253.
- Schmitz-Herscheidt, Fabian (2024): Die Videoverhandlung: Moderne, digitale und bürgernahe Justiz?, in: *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit – Festschrift 75 Jahre Finanzgericht Münster*, Hrsg.: Wolsztynski, Christian / Coenen, Martin / Krumm, Marcel, Verlag C. H. Beck, München 2024, S. 235–251.
- Schneider, Dieter (1975): Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: *Steuer und Wirtschaft* 1975, S. 97–112.
- Schön, Wolfgang (2005): Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: *Steuer und Wirtschaft* 2005, S. 247–255.
- Schön, Wolfgang (2013): Leitideen des Steuerrechts oder: Nichtwissen als staatswissenschaftliches Problem, in: *Steuer und Wirtschaft* 2013, S. 289–297.
- Schuska, Frederek (2023 a): Internationale Entwicklungen zum automatischen Informationsaustausch bei Transaktionen von Kryptowerten – CARF und DAC8 (Teil I), in: *Internationales Steuerrecht* 2023, S. 765–775.
- Schuska, Frederek (2023 b): Internationale Entwicklungen zum automatischen Informationsaustausch bei Transaktionen von Kryptowerten – CARF und DAC8 (Teil II), in: *Internationales Steuerrecht* 2023, S. 821–828.
- Schwartmann, Rolf / Keber, Tobias O. / Zenner, Kai (Hrsg.) (2024): KI-Verordnung – Leitfaden für die Praxis, 2. Aufl., C. F. Müller, Heidelberg 2024.
- Seer, Roman (2008): Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, Hrsg.: Widmann, Werner, 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Stuttgart, 10. und 11. September 2007, DStJG Band 31, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2008, S. 7–36.
- Seer, Roman (2015): Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, in: *Steuer und Wirtschaft* 2015, S. 315–330.

- Seer, Roman (2016): Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Ein weiterer Schritt in die kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs –, in: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2016, S. 605–612.
- Seer, Roman (2017 a): Kommentierung zu § 85 AO (147. Lieferung, Stand: Januar 2017), in: *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, begründet von Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm, fortgeführt von Seer, Roman / Brandis, Peter / Drüen, Klaus-Dieter / Loose, Matthias / Krumm, Marcel, Kommentar, Loseblattsammlung, Band 1, Werkstand: Juni 2024, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024.
- Seer, Roman (2017 a): Kommentierung zu § 88 AO (147. Lieferung, Stand: Januar 2017), in: *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, begründet von Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm, fortgeführt von Seer, Roman / Brandis, Peter / Drüen, Klaus-Dieter / Loose, Matthias / Krumm, Marcel, Kommentar, Loseblattsammlung, Band 1, Werkstand: Juni 2024, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2024.
- Seer, Roman (2019): Datenschutz und Datenaustausch, Hrsg.: Hey, Johanna, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Köln, 17. und 18. September 2018, DStJG Band 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2019, S. 247–286.
- Seer, Roman (2021 a): Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung, in: *Steuerrecht*, begründet von Tipke, Klaus, fortgeführt bis zur 20. Aufl. u. a. von Lang, Joachim, fortgeführt von Seer, Roman / Hey, Johanna / Montag, Heinrich / Englisch, Joachim / Hennrichs, Joachim, 24. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 1–37.
- Seer, Roman (2021 b): Finanzverfassungsrechtliche Grundlagen der Steuerrechtsordnung, in: *Steuerrecht*, begründet von Tipke, Klaus, fortgeführt bis zur 20. Aufl. u. a. von Lang, Joachim, fortgeführt von Seer, Roman / Hey, Johanna / Montag, Heinrich / Englisch, Joachim / Hennrichs, Joachim, 24. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 39–70.
- Seer, Roman / Hardeck, Inga (2016): Strukturelle Implementierung kooperativer Verfahrenselemente in das Unternehmensteuerrecht, in: *Steuer und Wirtschaft* 2016, S. 366–384.
- Seiler, Christian (2013): Kommentierung zu Art. 105 GG (98. Lieferung, Stand: März 2022), in: *Grundgesetz*, begründet von Maunz, Theodor / Dürig, Günter, herausgegeben von Herzog, Roman / Herdegen, Matthias / Scholz, Rupert / Klein, Hans H., Kommentar, Loseblattsammlung, Band 6 – Art. 87a–106b, Werkstand: 104. Lieferung, April 2024, Verlag C. H. Beck, München 2024.
- Seiler, Christian (2023): Besteuerung in der Zeit, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 369–373.
- Siegel, Theodor (2023): Ein ökonomisches Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips ist keine Provokation von Juristen – Zur Beziehung zwischen Leistungsfähigkeits- und Sozialstaatsprinzip, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 1617–1621.
- Sixt, Michael (2023): Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts – Auswirkungen auf die Tätigkeit von Influencern – Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 12.6.2019 – X R 20/17, in: *NWB Unternehmensteuern und Bilanzen* 2023, S. 80–84.
- Sodan, Helge / Ziekow, Jan (2023): Grundkurs Öffentliches Recht – Staats- und Verwaltungsrecht, 10. Aufl., Verlag C. H. Beck, München 2023.
- Spilker, Bettina (2015): Behördliche Amtsermittlung, Jus Publicum – Beiträge zum Öffentlichen Recht, Band 245, Mohr Siebeck, Tübingen 2015.

- Staffler, Lukas (2022): *Business Criminal Law – A Primer for Management and Economics*, Springer Gabler – Springer Fachmedien, Wiesbaden 2022.
- Stapperfend, Thomas (2024): Der Einsatz von Videokonferenztechnik im finanzgerichtlichen Verfahren, in: *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit – Festschrift 75 Jahre Finanzgericht Münster*, Hrsg.: Wolsztynski, Christian / Coenen, Martin / Krumm, Marcel, Verlag C. H. Beck, München 2024, S. 253–266.
- Straßburger, Benjamin (2023): Kooperativer Steuervollzug – Konzept mit Zukunft?, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 373–377.
- Stumm, Nicole / Freude, Tilo (2023): Digitaler Erfüllungsgehilfe des Fiskus? – Die deutsche Umsetzung der als „DAC 7“ bezeichneten Richtlinie (Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG) nimmt Betreiber digitaler Plattformen in die Pflicht, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 2023, S. 700–707.
- Sumper, Martin (2023): *Besteuerung als Grundlage für Demokratie und Rechtsstaat*, Band 189, Duncker & Humblot, Berlin 2023.

T

- Thesling, Hans-Josef (2023): Zum Rechtsschutz in Steuersachen – Aktuelle Chancen und Herausforderungen, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 857–861.
- Thiele, Alexander (2018): Gleichheit angesichts von Vielfalt als Gegenstand des philosophischen und juristischen Diskurses, in: *Deutsches Verwaltungsblatt* 2018, S. 1112–1119.
- Thiele, Alexander (2019): *Der gefräßige Leviathan – Entstehung, Ausbreitung und Zukunft des modernen Staates*, Mohr Siebeck, Tübingen 2019.
- Thiemann, Christian (2019): Rechtssichere Anwendung des Steuerrechts – Verfassungsrechtliche Anforderungen und verfahrensrechtliche Optionen, in: *Steuer und Wirtschaft* 2019, S. 295–302.
- Thiemann, Christian (2022): Verfassungs- und unionsrechtliche Zukunftsfragen des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips, in: *Zukunftsfragen des Steuerrechts IV*, Hrsg.: Schön, Wolfgang / Stark, Johanna, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Band 10, Springer Verlag, Berlin 2022, S. 87–120.
- Thöne, Meik (2024): Der Prozess ist ein Prozess – Die Automatisierung der Rechtsfindung und das Wesen des Zivilprozesses, in: *Zeitschrift für Zivilprozess* 2024, S. 173–193.
- Tipke, Klaus (1975): Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, in: *JuristenZeitung* 1975, S. 558–561.
- Tipke, Klaus (1988): Über „richtiges Steuerrecht“, in: *Steuer und Wirtschaft* 1988, S. 262–282.
- Tipke, Klaus (2000): *Die Steuerrechtsordnung, Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*, 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2000.
- Tipke, Klaus (2007): Steuergerechtigkeit – unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, in: *Steuer und Wirtschaft* 2007, S. 201–220.

- Tipke, Klaus (2009): Mehr oder weniger Entscheidungsspielraum für den Steuergesetzgeber?, in: *JuristenZeitung* 2009, S. 533–540.
- Tipke, Klaus (2012): Die Steuerrechtsordnung, Band III: Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechtsschutz, Steuerreformbestrebungen, 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2012.
- Tipke, Klaus (2014): Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber? – Erörtert unter besonderer Berücksichtigung zweier Beiträge von Prof. Dr. Michael Droege und Prof. Dr. Andreas Musil über Zukunftsfragen der deutschen Steuergesetzgebung, in: *Steuer und Wirtschaft* 2014, S. 273–285.
- Trossen, Nils (2015): Die Auswirkungen der Modernisierung des steuerlichen Verfahrensrechts auf den gerichtlichen Rechtsschutz, in: *Finanz-Rundschau* 2015, S. 1021–1025.

V

- Valta, Matthias (2014): Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, Heidelberger Rechtswissenschaftliche Abhandlungen, Band 12, Mohr Siebeck, Tübingen 2014.
- Valta, Matthias (2023): Überlegungen zum Belastungsgrund einer Steuer, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 378–381.
- Vogel, Thorsten (2015): Die Einflussnahme steuerlicher Lenkungsnormen auf Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten – Eine ökonomische Analyse am Beispiel der Zins-schranke, einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung sowie einer Finanztransaktionssteuer, in: Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Hrsg.: Bischoff, Johannes Georg / Kellermann, Alfred / Sieben, Günter / Herzig, Norbert, Band 350, Josef Eul Verlag, Lohmar – Köln 2015.
- Volmar, Maximilian (2019): Digitale Marktmacht, in: *Wirtschaftsrecht und Wirtschaftspolitik*, Hrsg.: Bien, Florian / Schwalbe, Ulrich / Schweitzer, Heike, Band 301, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2019.

W

- Waldhoff, Christian (2002): Die Zwecksteuer – Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben, in: *Steuer und Wirtschaft* 2002, S. 285–313.
- Waldhoff, Christian (2019): Herausforderungen des Verfassungsstaats durch die Digitalisierung am Beispiel des Steuerrechts, in: Digitalisierung im Steuerrecht, Hrsg.: Hey, Johanna, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. in Köln, 17. und 18. September 2018, DStJG Band 42, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2019, S. 59–85.
- Waldhoff, Christian (2023): Steuerverfassungsrecht als Instrument eines prinzipiengeleiteten Steuerrechts – dargestellt anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 381–386.
- Waldhoff, Christian (2024): Bewältigung zukünftiger Krisen, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 2014, S. 2729–2733.

- Weber-Grellet, Heinrich (2018): Die Ethik des Steuerrechts, in: *Deutsches Steuerrecht* 2018, S. 1398–1402.
- Weber-Grellet, Heinrich (2023): Die Urteilsfindung des BFH, in: *Deutsches Steuerrecht* 2023, S. 1858–1861.
- Weihe, Lars (2024): Compliance 2024: Was Verantwortliche im Mittelstand wissen müssen, in: *Corporate Compliance* 2024, S. 85–91.
- Wendt, Janine / Wendt, Domenik H. (2024): Das neue Recht der Künstlichen Intelligenz – Artificial Intelligence Act (AI Act), Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2024.
- Wernsmann, Rainer (2022): Steuergerechtigkeit in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: *Steuer und Wirtschaft* 2022, S. 280–292.
- Westermann, Harry (1955): Wesen und Grenzen der richterlichen Streitentscheidung im Zivilrecht, in: *Schriften der Gesellschaft zur Förderung der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster*, Band 32, Verlag Aschendorff, Münster 1955.
- Westermann, Harry (1957): Person und Persönlichkeit als Wert im Zivilrecht, in: *Arbeitsgemeinschaft für Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen – Geisteswissenschaften*, 31. Sitzung am 15. Juni 1955 in Düsseldorf, Heft 47, Springer Fachmedien, Wiesbaden 1957.
- Wörner, Liane / Wilhelmi, Rüdiger / Glöckner, Jochen / Breuer, Marten (2024): Digitalisierung des Rechts, in: *Digitalisierung des Rechts*, Hrsg.: Wörner, Liane / Wilhelmi, Rüdiger / Glöckner, Jochen / Breuer, Marten, Walter de Gruyter, Berlin / Boston 2024, S. 1–7.
- Wolsztynski, Christian / Haferkamp, Johannes (2024): Moderner Steuerrechtsschutz – Was die Verfahrensbeteiligten und die Gesellschaft von einer bedarfs- und zeitgemäß agierenden Finanzgerichtsbarkeit erwarten dürfen, in: *Steuerrechtsschutz im Wandel der Zeit – Festschrift 75 Jahre Finanzgericht Münster*, Hrsg.: Wolsztynski, Christian / Coenen, Martin / Krumm, Marcel, Verlag C. H. Beck, München 2024, S. 3–51.
- Wolsztynski, Christian / Peters, Franziska (2019): (Steuer-)Rechtsschutz im Wandel: Digitalisierung – Transparenz und Bürgernähe – Öffentlichkeitsarbeit, in: *Der Betrieb* 2019, Heft 27–28, S. M21–M23.

A.2. Politische Vereinbarungen, Programme, Initiativen sowie Abkommen, Berichte und sonstige Veröffentlichungen

- BMJ (Hrsg.) (2008): *Handbuch der Rechtsförmlichkeit*, 3. Aufl., Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, Berlin / Köln 2008.
- Bundesrechnungshof (Hrsg.) (2006): Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, in: *Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung*, Band 13, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart 2006.
- Deutscher Ethikrat (2023): *Mensch und Maschine – Herausforderungen durch Künstliche Intelligenz*, Stellungnahme, Berlin 2023.

Europäische Kommission (2018): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter Dienstleistungen vom 21.03.2018, COM (2018) 148 final.

B. Nationale Gesetzesmaterialien

Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I 2002, S. 3866; BGBl. I 2003, S. 61), die zuletzt durch Artikel 8a des Gesetzes vom 19. Juli 2024 (BGBl. I 2024 Nr. 245) geändert worden ist.

Bundshaushaltsordnung vom 19. August 1969 (BGBl. I 1969, S. 1284), die zuletzt durch Artikel 12 des Gesetzes vom 22. Dezember 2023 (BGBl. I 2023 Nr. 412) geändert worden ist.

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I 2009, S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108) geändert worden ist.

Finanzgerichtsordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. März 2001 (BGBl. I 2001, S. 442, 2262; I 2002, S. 679), die zuletzt durch Artikel 12 des Gesetzes vom 15. Juli 2024 (BGBl. I 2024 Nr. 237) geändert worden ist.

Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG) vom 20. Dezember 2022, BGBl. I 2022, S. 2730.

Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG) vom 16. Juli 2021, BGBl. I 2021, S. 2959.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016, BGBl. I 2016, S. 1679.

Gesetz zur Regelung des Zugangs zu Informationen des Bundes (Informationsfreiheitsgesetz) vom 5. September 2005 (BGBl. I 2005, S. 2722), das zuletzt durch Artikel 44 der Verordnung vom 19. Juni 2020 (BGBl. I 2020, S. 1328) geändert worden ist.

Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, BGBl. I 2022, S. 2730.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100–I, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2022 (BGBl. I 2022, S. 2478) geändert worden ist.

Haushaltsgrundsätzegesetz vom 19. August 1969 (BGBl. I 1969, S. 1273), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I 2017, S. 3122) geändert worden ist.

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I 2005, S. 386), das zuletzt durch Artikel 22 des Gesetzes vom 15. Juli 2024 (BGBl. I 2024 Nr. 236) geändert worden ist.

C. Rechtsakte und Verlautbarungen der Europäischen Union

Charta der Grundrechte der Europäischen Union (2016/C 202/02), Abl. EU C 202, S. 389–405.

Richtlinie (EU) 2022/2555 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 über Maßnahmen für ein hohes gemeinsames Cybersicherheitsniveau in der Union, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 und der Richtlinie (EU) 2018/1972 sowie zur Aufhebung der Richtlinie (EU) 2016/1148 (NIS-2-Richtlinie), Abl. EU L 333, S. 80–152.

Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), Abl. EU L 119, S. 1; ber. L 314, S. 72; 2018 L 127, S. 2 und 2021 L 74, S. 35.

Verordnung (EU) 2024/1689 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. Juni 2024 zur Festlegung harmonisierter Vorschriften für künstliche Intelligenz und zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 300/2008, (EU) Nr. 167/2013, (EU) Nr. 168/2013, (EU) 2018/858, (EU) 2018/1139 und (EU) 2019/2144 sowie der Richtlinien 2014/90/EU, (EU) 2016/797 und (EU) 2020/1828 (Verordnung über künstliche Intelligenz), Abl. EU Reihe L v. 12.07.2024, S. 1–144.

D. Bundestagsdrucksachen

Drucksache 18/7457 vom 03.02.2016, Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens.

Drucksache 20/4376 vom 09.11.2022, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 20/3436, 20/4228, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts.

Drucksache 20/3436 vom 19.09.2022, Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts.

E. Entscheidungen oberster Gerichte

E.1. Bundesfinanzhof

BFH v. 16.01.1964	V 94/61 U	BStBl. III 1964, S. 149–150.
BFH v. 17.04.1969	V R 21/66	BStBl. II 1969, S. 474.
BFH v. 11.07.1978	VIII R 120/75	BStBl. II 1979, S. 57–58.
BFH v. 13.11.1985	II R 208/82	BStBl. II 1986, S. 241–243.
BFH v. 06.09.2006	XI R 26/04	DStR 2006, S. 2019–2028.
BFH v. 12.06.2019	X R 20/17	BStBl. II 2020, S. 3–11.
BFH v. 30.06.2023	V B 13/22	DStR 2023, S. 1600–1604.
BFH v. 18.08.2024	IX B 104/22	BeckRS 2023, 27266.
BFH v. 19.10.2023	IV R 13/22	DStR 2024, S. 418–431.
BFH v. 07.06.2024	VIII B 113/23 (AdV)	DStR 2024, S. 1476–1483.

E.2. Bundesverfassungsgericht

BVerfG v. 27.06.1991	2 BvR 1493/89	BVerfGE 84, S. 239–285.
BVerfG v. 07.11.1995	2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93	NVwZ 1996, S. 469–473.
BVerfG v. 10.04.1997	2 BvL 77/92	NJW 1997, S. 2101–2102.
BVerfG v. 11.11.1999	2 BvF 2/98, 2 BvF 3/98, 2 BvF 1/99, 2 BvF 2/99	NJW 2000, S. 1097–1104.
BVerfG v. 07.12.1999	2 BvR 301/98	BStBl. II 2000, S. 162–167.
BVerfG v. 13.06.2007	1 BvR 1550/03, 1 BvR 2357/04, 1 BvR 603/05	NJW 2007, S. 2464–2473.
BVerfG v. 12.04.2005	2 BvR 581/01	NJW 2005, S. 1338–1341.
BVerfG v. 07.07.2010	2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05	BVerfGE 127, S. 1–31.
BVerfG v. 17.12.2014	1 BvL 21/12	NJW 2015, S. 303–328.

BVerfG v. 29.03.2017	2 BvL 6/11	BStBl. II 2017, S. 1082–1103.
BVerfG v. 14.01.2020	2 BvR 2055/16	NVwZ 2020, S. 1584–1597.
BVerfG v. 24.03.2021	1 BvR 2656/18, 1 BvR 78/20, 1 BvR 96/20, 1 BvR 288/20 1 BvR 2422/17	NJW 2021, S. 1723–1751.
BVerfG v. 06.10.2021	9 C 10/20	NVwZ 2022, S. 483–487.
BVerfG v. 22.03.2022	1 BvR 2868/15, 1 BvR 2886/15, 1 BvR 2887/15, 1 BvR 354/16	NVwZ 2022, S. 1038–1048.
BVerfG v. 29.04.2022	1 BvL 2/17, 1 BvL 3/17, 1 BvL 4/17, 1 BvL 5/17, 1 BvL 6/17	NZM 2022, S. 604–608.
BVerfG v. 07.12.2022	2 BvR 988/16	NJW 2023, S. 1935–1946.
BVerfG v. 14.12.2022	2 BvL 7/13, 2 BvL 18/14	NJW 2023, S. 1947–1956.
BVerfG v. 28.11.2023	2 BvL 8/13	DStR 2024, S. 155–171.
BVerfG v. 15.01.2024	1 BvR 1615/23	NJW 2024, S. 891–893.

E.3. Bundesverwaltungsgericht

BVerwG v. 24.07.2014	4 B 34.14	BauR 2014, S. 1923.
BVerwG v. 06.10.2021	9 C 10/20	NVwZ 2022, S. 483–487.

E.4. Europäischer Gerichtshof

12.09.2006	C-196/04	<i>Cadbury-Schweppes</i>	EuZW 2006, S. 633–638.
------------	----------	--------------------------	------------------------

E.5. Finanzgerichte

FG Hamburg v. 11.03.2011	3 V 15/11	BeckRS 2011, 95343.
FG Hamburg v. 22.05.2014	3 K 207/13	BeckRS 2014, 95453.

F. Verwaltungsanweisungen und Verwaltungsvorschriften

F.1. Erlasse

Anwendungserlass zur AO 2014 (AEAO) vom 31.01.2014 (BStBl. I 2014, S. 290), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 06.08.2024.

BMF, Schreiben vom 02.02.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :025, Anwendungserlass zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG), BStBl. I 2023, S. 241.

BMF, Schreiben vom 15.11.2023 – IV B 6 – S 1316/21/10019 :034, Plattformen-Steuertransparenzgesetz; Bekanntgabe des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes und der amtlich bestimmten Schnittstelle für Meldungen an das Bundeszentralamt für Steuern, BStBl. I 2023, S. 1918.

BMF, Schreiben vom 19.06.2024 – IV D 3 – S 1316/21/10019 :025, Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG); Anwendung des § 6 Abs. 3 PStTG, BStBl. I 2024, S. 1040.

F.2. Geschäftsordnungen

Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien, zuletzt geändert durch Art. 1 des Beschlusses vom 15.05.2024 (GMBL 2024 Nr. 19, S. 386).

