



Wenn der Algorithmus besteuert: Rechtsstaatlichkeit und Kontrollierbarkeit im automatisierten Besteuerungsverfahren

Prof. Dr. Christoph Schmidt*

Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg
dr.christoph.schmidt@gmx.de

Abstract

Der Beitrag untersucht Automatisierung und KI im Besteuerungsverfahren als Bewährungsprobe rechtsstaatlicher Verwaltung. Leitfrage ist, wann § 155 Abs. 4 AO vollautomatisierte Entscheidungen trägt und wann Entscheidungskomplexität personelle Bearbeitung verlangt. Ergänzend werden die datenschutzrechtliche Schutzdimension des Art. 22 DSGVO und die rechtstheoretischen Grenzen operationaler Eindeutigkeit herausgearbeitet. Ergebnis: Nicht Ermessen als solches, sondern Anlass, Aussteuerung, Datenqualität und Kontrollierbarkeit entscheiden über rechtsstaatliche Automation.

I. Automatisierung als rechtsstaatliche Bewährungsprobe des Besteuerungsverfahrens

Die Finanzverwaltung befindet sich in einer Phase beschleunigter technologischer Transformation. Automationsgestützte Risikomanagementsysteme, digital übermittelte Steuerdaten und erste KI-gestützte Verfahren verändern die praktische Bearbeitung von Steuerfällen bereits heute erheblich. Pilot- und Einführungsmodelle in Nordrhein-Westfalen, Bayern und Hessen zeigen exemplarisch, dass die Entwicklung nicht mehr allein die interne Verwaltungsorganisation betrifft.¹ Sie be-

* Professor Dr. iur. Christoph Schmidt ist Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. Weiterhin gründete er das Institut für digitale Transformation im Steuerrecht (IdT-StR) an der gleichen Hochschule und leitet dieses seit März des Jahres 2023.

¹ Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen v. 3.11.2025, Nordrhein-Westfalen weitet Pilotprojekt zu KI in der Steuerveranlagung aus, <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/uebersicht-rubrik-aktuelles-und-presse/pressemitteilungen/nordrhein-westfalen-weitet-pilotprojekt> (Stand: 27.7.2026); Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat v. 26.6.2026, Füracker, Bayaz, Optendrenk und



rührt vielmehr die Grundstruktur des Besteuerungsverfahrens: von der automatisierten Fallselektion über datenbasierte Erklärungs erleichterungen bis hin zur proaktiven Bescheidvorbereitung durch die Finanzverwaltung.

Damit stellt sich die rechtsstaatliche Kernfrage, unter welchen Voraussetzungen der Staat hoheitliche Entscheidungen automatisiert treffen darf. Das Steuerverfahren eignet sich für diese Frage in besonderer Weise. Es ist massenhaft, datenintensiv, rechtlich stark formalisiert und zugleich grundrechtlich wie gleichheitsrechtlich sensibel. Die gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung der Steuer verlangt nicht nur Effizienz, sondern auch Nachvollziehbarkeit, Verantwortungszurechnung und wirksamen Rechtsschutz. Automatisierung kann diesen Auftrag unterstützen, wenn gleichgelagerte Fälle schneller und konsistenter bearbeitet werden. Sie kann ihn aber auch gefährden, wenn die Kriterien der maschinellen Verarbeitung unklar bleiben, atypische Fälle nicht erkannt werden oder die Grenze zwischen rechtlich zulässiger Standardisierung und unzulässiger Entpersonalisierung verschwimmt.

Dogmatischer Ausgangspunkt ist § 155 Abs. 4 AO. Die Vorschrift eröffnet die Möglichkeit ausschließlich automationsgestützter Steuerfestsetzungen und bildet damit eine zentrale Grundlage des digitalen Besteuerungsverfahrens. Zugleich enthält sie mit der Formulierung, dass kein Anlass zur Bearbeitung durch Amtsträger bestehen darf, eine rechtsstaatlich bedeutsame Grenze. Diese Grenze ist nicht nur technisch-organisatorisch, sondern dogmatisch zu bestimmen. Entscheidend ist, wann die Finanzverwaltung den Einzelfall dem automatisierten Verfahren überlassen darf und wann personelle Bearbeitung geboten ist.

Der Beitrag untersucht diese Frage mit besonderem Blick auf Korrekturverwaltungsakte. Diese bilden einen geeigneten Prüfstein, weil sich an ihnen die Schwierigkeiten automatisierter Rechtsanwendung verdichten. Korrekturen setzen eine zutreffende Datenbasis, eindeutige Zuordnung geänderter Besteuerungsgrundlagen und eine rechtlich tragfähige Anwendung der jeweiligen Korrekturvorschriften voraus. Hinzu treten unbestimmte Rechtsbegriffe, Ermessensentscheidungen und Beurteilungsspielräume, deren Automatisierbarkeit nicht pauschal beantwortet werden kann.

Heere: Startschuss für die „Steuererklärung per App mit einem Klick“, <https://www.stmfh.bayern.de/internet/stmf/aktuelles/pressemitteilungen/26293/> (Stand: 27.7.2026); Hessisches Ministerium der Finanzen v. 9.4.2026, Die Steuer macht jetzt das Amt – Hessisches Pilotprojekt wird auf fünf Bundesländer ausgeweitet, <https://finanzen.hessen.de/presse/die-steuer-macht-jetzt-das-amt-hessisches-pilotprojekt-wird-auf-fuenf-bundeslaender-ausgeweitet> (Stand: 27.7.2026).



Die zentrale These des Beitrags lautet: Nicht das formale Vorliegen von Ermessen oder Beurteilungsspielräumen entscheidet über die Zulässigkeit der Vollautomation, sondern die beherrschbare Entscheidungskomplexität des konkreten Falls. Rechtsstaatlich maßgeblich ist daher eine differenzierte Aussteuerungslogik. Automatisierung ist dort tragfähig, wo Sachverhalt, Datenbasis und Rechtsfolge hinreichend eindeutig vorstrukturiert sind. Personelle Bearbeitung ist dagegen dort erforderlich, wo atypische Sachverhalte, widersprüchliche Daten, offene Wertungen oder gesteigerte Komplexität eine maschinelle Entscheidung nicht mehr tragen.

Ziel des Beitrags ist es, die hierfür maßgeblichen rechtlichen und technischen Leitlinien herauszuarbeiten. Dabei verbindet er die Normarchitektur des § 155 Abs. 4 AO mit aktuellen Automatisierungsmodellen der Länder, der Dogmatik steuerlicher Korrekturverwaltungsakte und Anforderungen an Governance, Dokumentation und Kontrollierbarkeit. Auf diese Weise soll gezeigt werden, dass rechtsstaatliche Automatisierung weder in Technikbegeisterung noch in pauschaler Automationsseksis aufgeht. Erforderlich ist vielmehr eine Automationsordnung, die Effizienzgewinne ermöglicht, ohne den rechtsstaatlichen Kern des Besteuerungsverfahrens preiszugeben.

II. Pilotmodelle algorithmischer Steuerverwaltung in den Ländern

1. Von der Rechtsgrundlage zur praktischen Erprobung

Die deutsche Steuerverwaltung steht vor einem technologischen Wandel. Während die rechtlichen Grundlagen für ausschließlich automationsgestützte Steuerfestsetzungen und deren Korrekturen bereits seit Jahren bestehen, gelangen datenbasierte und KI-gestützte Modelle nun in die praktische Erprobung oder Einführung. Bei den nachfolgend untersuchten Vorhaben handelt es sich nicht um KI-Reallabore im spezifischen Sinne der Art. 57 ff. der Verordnung (EU) 2024/1689 über harmonisierte Vorschriften für künstliche Intelligenz (KI-Verordnung), sondern um fachadministrative Pilotierungs- und Einführungsmodelle. Diese Differenzierung vermeidet eine Gleichsetzung mit dem unionsrechtlich eigenständig geregelten Instrument und lässt zugleich das Transformationspotenzial der Länderansätze erkennen.



2. KI-gestützte Fallselektion und Ermittlungsunterstützung in Nordrhein-Westfalen

Nordrhein-Westfalen nimmt eine Vorreiterrolle beim KI-Einsatz in der Landesfinanzverwaltung ein. Seit Mai 2025 ergänzt ein KI-Modul in den Finanzämtern Brühl, Bielefeld-Außenstadt, Hamm und Lübbecke das bestehende Risikomanagement bei klassischen Arbeitnehmerfällen.² Das Modul erkennt Muster in den Steuerdaten und identifiziert nachvollziehbare Fälle mit geringem Prüfbedarf, die automatisiert verarbeitet werden können. Seit Oktober 2025 wird das Verfahren zusätzlich in Dortmund-Hörde, Düsseldorf-Süd, Geilenkirchen und Kleve erprobt; eine landesweite Nutzung wurde für 2026 angekündigt.³

3. Datenbasierte Erklärungs erleichterung in Bayern

Bayern verfolgt mit der „Steuererklärung per App mit einem Klick“ einen anderen Ansatz. Seit dem 1. Juli 2026 steht die Funktion bundesweit in der App „MeinELSTER+“ zur Verfügung. Sie richtet sich zunächst an ledige, kinderlose Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie an Bezieherinnen und Bezieher von Alterseinkünften ohne weitere Einkünfte. Auf Grundlage bereits vorliegender Daten erstellt die Finanzverwaltung eine vorbefüllte Steuererklärung und eine Vorschau des voraussichtlichen Steuerbescheids; die steuerpflichtige Person prüft den Entwurf und übermittelt ihn anschließend per App.⁴

4. Proaktive Bescheidvorbereitung in Hessen

Hessen erprobt seit August 2025 eine proaktive Bescheidvorbereitung. Zunächst erhielten ausgewählte, nicht beratene Steuerpflichtige im Zuständigkeitsbereich des Finanzamts Kassel ohne vorherige Erklärungsabgabe einen Vorschlag für die Festsetzung der Einkommensteuer.⁵ Stimmen die zugrunde liegenden Daten und

² Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen v. 22.4.2025, Nordrhein-Westfalen setzt als erstes Bundesland auf Künstliche Intelligenz in der Steuerveranlagung, <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/uebersicht-rubrik-aktuelles-und-presse/pressemitteilungen/nordrhein-westfalen-setzt-als-erstes> (Stand: 27.7.2026).

³ Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen v. 3.11.2025, Nordrhein-Westfalen weitet Pilotprojekt zu KI in der Steuerveranlagung aus, <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/uebersicht-rubrik-aktuelles-und-presse/pressemitteilungen/nordrhein-westfalen-weitet-pilotprojekt> (Stand: 27.7.2026).

⁴ Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat v. 26.6.2026, Füracker, Bayaz, Optendrenk und Heere: Startschuss für die „Steuererklärung per App mit einem Klick“, <https://www.stmfh.bayern.de/internet/stmf/aktuelles/pressemitteilungen/26293/> (Stand: 27.7.2026).

⁵ Hessisches Ministerium der Finanzen v. 14.8.2025, Das Finanzamt Kassel bietet einen bislang einmaligen Service an: Die Steuer macht jetzt das Amt!, <https://finanzen.hessen.de/presse/das-finanzamt-kassel-bietet-einen-bislang-einmaligen-service-an-die-steuer-macht-jetzt-das-amt> (Stand: 27.7.2026).



werden innerhalb von vier Wochen keine weiteren Aufwendungen geltend gemacht, kann anschließend der Einkommensteuerbescheid erlassen werden. Im Jahr 2026 wurde das Modell auf ganz Hessen sowie auf Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Schleswig-Holstein und Thüringen ausgeweitet.⁶ Grundlage bleiben insbesondere die der Finanzverwaltung bereits vorliegenden Daten zu Lohn, Rente und Versicherungen.

5. Automatisierungsgrade zwischen Assistenz, Vorbefüllung und proaktiver Entscheidung

Diese unterschiedlichen Ansätze zeigen die Bandbreite datenbasierter Verwaltungsautomation und verdeutlichen verschiedene Automatisierungsgrade:

Automatisierte Fallbearbeitung (Nordrhein-Westfalen): Das KI-Modul ergänzt das bestehende Risikomanagement durch Mustererkennung und identifiziert Fälle, die ohne personelle Prüfung verarbeitet werden können. Dies entspricht einer technischen Weiterentwicklung des in § 155 Abs. 4 Satz 1 AO angelegten Automationsmodells.

Proaktive Bescheidvorbereitung (Hessen und weitere Länder): Die Behörde erstellt auf Basis vorhandener Drittdaten einen Festsetzungsvorschlag, anstatt zunächst die Einreichung einer Steuererklärung abzuwarten. Der Ansatz verlagert die Initiative zur Finanzverwaltung, ohne der steuerpflichtigen Person die Möglichkeit eigener Angaben zu nehmen.

Vereinfachte Erklärungsabgabe (Bayern/bundesweit): Die digitale Vorbefüllung kombiniert bürgerfreundliche Verfahrensvereinfachung mit einer abschließenden Prüfung und Übermittlung durch die steuerpflichtige Person. Die Initiative zur Abgabe und die Verantwortung für ergänzende Angaben verbleiben bei ihr.

Die Pilot- und Einführungsmodelle zeigen, wie die rechtlichen Grundlagen automationsgestützter Steuerfestsetzungen in unterschiedliche Verwaltungsprozesse übersetzt werden. Sie unterscheiden sich nicht nur technisch, sondern auch in ihren rechtlichen Risikoprofilen: Auswahlunterstützung, vorbereitete Erklärung und proaktive Bescheidvorbereitung stellen jeweils andere Anforderungen an Transparenz, Datenrichtigkeit, Aussteuerung und Rechtsschutz.

⁶ Hessisches Ministerium der Finanzen v. 9.4.2026, Die Steuer macht jetzt das Amt – Hessisches Pilotprojekt wird auf fünf Bundesländer ausgeweitet, <https://finanzen.hessen.de/presse/die-steuer-macht-jetzt-das-amt-hessisches-pilotprojekt-wird-auf-fuenf-bundeslaender-ausgeweitet> (Stand: 27.7.2026).



III. Normarchitektur automatisierter Steuerentscheidungen

1. § 155 Abs. 4 Satz 1 AO als zentrale Automationsnorm

Die Möglichkeit der ausschließlich automationsgestützten Verwaltungsakte i. S. d. § 155 Abs. 4 Satz 1 AO bezieht sich zunächst eindeutig auf Steuerfestsetzungen, d. h. auf Steuerbescheide gemäß Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 157 AO. Ebenso sind Bescheide über Zuschlagsteuern (§ 51a EStG) – wie beispielsweise der Solidaritätszuschlag oder die Kirchensteuer – erfasst.⁷ Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung vor allem für die in praxi bedeutsamen Feststellungs- und Steuermessbescheide sinngemäß anzuwenden sind (§§ 181, 184 AO). In der Folge können auch diese Verwaltungsakte ausschließlich automationsgestützt erstellt werden.

2. Verbundene Entscheidungen als Bestandteil automatisierter Steuerfestsetzung

Im Zusammenhang mit der Steuerfestsetzung werden oftmals weitere Entscheidungen getroffen, die ebenfalls Verwaltungsakte darstellen. Eine solche äußerliche und inhaltliche Verknüpfung tangiert deren rechtliche Selbstständigkeit allerdings nicht. Um die angestrebte (Voll-)Automation nicht zu konterkarieren, sind insbesondere die Anrechnungen i. S. d. § 36 Abs. 2 EStG in Gestalt der Berücksichtigung der Steuerabzugsbeträge und Vorauszahlungen auf der Grundlage der der Finanzverwaltung vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen ebenfalls in § 155 Abs. 4 Satz 1 AO explizit berücksichtigt.⁸

Gleiches gilt für die Zinsfestsetzung. Mit dieser ist ein weiterer Verwaltungsakt gegeben, der gemäß § 233a Abs. 4 AO ausdrücklich mit dem Steuerbescheid verbunden werden soll. Da die Berechnung der Zinsen ebenso von elektronisch verfügbaren Daten – insbesondere Entstehung, Festsetzung, Fälligkeit und Zinssatz – abhängig ist, kann auch der Zinsbetrag unproblematisch und ausschließlich automationsgestützt festgesetzt werden.⁹

⁷ Seer, in: Tipke/Kruse, AO, § 155 Rn. 48.

⁸ Ähnlich Seer, in: Tipke/Kruse, AO, § 155 Rn. 49.

⁹ So auch Seer, in: Tipke/Kruse, AO, § 155 Rn. 51.



3. Korrekturen als Fortsetzung automatisierter Entscheidungspraxis

Im Hinblick auf die Möglichkeit, ausschließlich automationsgestützte Korrekturen zu erlassen, ist deutlich herauszustellen, dass diese für alle Verwaltungsakte grundsätzlich (rechtlich) zulässig ist. Dies gilt insbesondere für die sonstigen Verwaltungsakte, die nicht als Steuerbescheide oder als diesen gleichgestellte hoheitliche Maßnahmen anzusehen sind (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d Halbs. 2 i.V.m. §§ 130, 131 AO) und daher dem Regelungsbereich der §§ 172 ff. AO entzogen sind.¹⁰ Insgesamt sind somit Berichtigungen gemäß § 129 AO, Änderungen und Aufhebungen gemäß §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 und 172 ff. AO sowie Rücknahmen und Widerrufe gemäß §§ 130, 131 AO möglich.¹¹ Dies ist folgerichtig, da die eben genannten Anrechnungen i. S. d. § 36 Abs. 2 EStG als sonstige Verwaltungsakte zu qualifizieren sind. Demgegenüber findet sich an einer Stelle im einschlägigen Schrifttum der nach der hier vertretenen Ansicht unzutreffende Hinweis, dass § 155 Abs. 4 Satz 1 bzw. Satz 2 Nr. 1 AO fälschlicherweise vorsehe, dass auch die Rücknahme und der Widerruf vollautomatisiert möglich sind.¹²

IV. Erweiterung des rechtlichen Rahmens auf weitere Verwaltungsakte durch § 155 Abs. 4 Satz 2 AO

1. Verspätungszuschlag und verbundene Verwaltungsakte

Mit der Formulierung in § 155 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 AO („für den Erlass, die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von [...] verbundenen Verwaltungsakten“) wird für weitere Verwaltungsakte die Möglichkeit einer ausschließlich automationsgestützten Korrektur eröffnet. Hinsichtlich der Festsetzung des Verspätungszuschlags ist in § 152 Abs. 11 Satz 1 AO eine derartige äußerliche Verbindung sogar explizit vorgesehen. Demnach soll diese mit dem Steuerbescheid, dem Gewerbesteuerermessbescheid oder dem Zerlegungsbescheid verbunden werden. Bemerkenswert ist zudem der Satz 2, nach dem die Festsetzung des Verspätungszuschlags für die Fälle der zwingenden Festsetzung bei Jah-

¹⁰ Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Vor §§ 172–177 AO Rn. 42.

¹¹ So auch Seer, in: Tipke/Kruse, AO, § 155 Rn. 50.

¹² So Braun Binder, DStZ 2016, 526 (527).



ressteuererklärungen (§ 152 Abs. 2 AO) ausschließlich automationsgestützt erfolgen kann.¹³ § 152 AO sieht in weiten Bereichen eine gesetzlich gebundene Entscheidung vor. Zudem knüpft der Tatbestand an die vergleichsweise triviale Voraussetzung der Nichtabgabe oder der nicht fristgemäßen Abgabe einer Steuererklärung an. Darüber hinaus sind sämtliche rechtserheblichen Daten bei der Finanzverwaltung in elektronischer Form vorhanden. All diese Umstände erleichtern eine vollständig automationsgestützte Festsetzung deutlich.

2. Nebenbestimmungen als kein strukturelles Automationshindernis

Die Möglichkeit einer vollständig automationsgestützten Entscheidung im Hinblick auf Steuerfestsetzungen, Anrechnungen und Vorauszahlungen (§ 155 Abs. 4 Satz 1 AO) ist gemäß § 155 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 AO ebenso möglich, wenn diese mit Nebenbestimmungen i. S. d. § 120 AO versehen oder verbunden werden, soweit dies durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet ist. Da insoweit eine Ermessensreduzierung auf null gegeben ist und die fraglichen Nebenbestimmungen – für Steuerfestsetzungen insbesondere der Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) und der Vorläufigkeitsvermerk (§ 165 AO) sowie für Anrechnungsverfügungen beispielsweise der Widerrufsvorbehalt (§ 120 Abs. 2 Nr. 3 AO) – auch bei der traditionellen personellen Fallbearbeitung ohne Einflussmöglichkeit automationsgestützt berücksichtigt werden, ist es nach Ansicht des Gesetzgebers gerechtfertigt, in derartigen Fällen den Steuerbescheid vollständig automationsgestützt zu erlassen.¹⁴ Diese Auffassung ist folgerichtig, da es nicht sachgerecht wäre, einzig wegen der Nebenbestimmungen eine vollautomatische Fallbearbeitung nicht zu ermöglichen.¹⁵

V. Rechtsstaatliche Grenzen der Vollautomation: Anlass, Aussteuerung und Entscheidungskomplexität

1. Eindeutigkeit als Ausgangsbedingung automatisierter Korrekturen

Zunächst unmittelbar plausibel erscheint die nachstehende rechtlich geprägte Forderung: Die Durchführung einer Korrektur im vollautomatisierten Verfahren soll

¹³ Die Regelung erfasst den Fall einer isolierten Festsetzung des Verspätungszuschlags, d. h. ohne Verbindung mit der Steuerfestsetzung, BT-Drs. 19/13436, S. 193. Wird der Verspätungszuschlag dagegen ausschließlich automationsgestützt mit einer entsprechenden Steuerfestsetzung nach § 152 Abs. 11 Satz 1 AO verbunden, ist mit § 155 Abs. 4 Satz 1 AO bereits eine Rechtsgrundlage vorhanden.

¹⁴ BT-Drs. 18/7457, S. 83; ebenso BT-Drs. 19/29109, S. 7.

¹⁵ Schmidt, in: Baum/Buse/Brandl/Szymczak, AO, § 155 Rn. 12.6.



ausschließlich zulässig sein, wenn die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift *eindeutig* erfüllt sind. Dabei stellt sich – ebenso wie bei der erstmaligen Steuerfestsetzung – vor allem die Frage, *ob* und *wie* die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der jeweiligen (Korrektur-)Norm adäquat datentechnisch geprüft werden können und weniger die Frage, *wer* diese prüft.

So kommt eine ausschließlich automationsgestützte erstmalige Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 4 S. 1 AO) nur in Betracht, wenn die folgenden Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sind:¹⁶

- ☐ Die Angaben des Steuerpflichtigen sind in sich plausibel.
- ☐ Beim Abgleich der erklärten Daten mit den bereits vorliegenden Daten (z. B. Vorjahresdaten, Grundlagenbescheide oder Kontrollmitteilungen usw.) kommt es zu keinen Abweichungen.
- ☐ Kein Risikofilter, keine Zufallsauswahl und kein anderer Prüfmechanismus führten zu einer punktuellen Aussteuerung.
- ☐ Kein Amtsträger hat den Steuerfall zur personellen Prüfung ausgewählt.
- ☐ Der Steuerpflichtige hat in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung keine Angaben im Sinne des § 150 Abs. 7 AO gemacht.
- ☐ Die Steuererklärung enthält keine von den der Finanzbehörde vorliegenden eDaten¹⁷ abweichende Angaben.
- ☐ Der Steuerpflichtige hat das Feld zur Belegnachreichung nicht aktiviert.
- ☐ Der Steuerfall ist seitens der Behörde nicht als Insolvenzfall gekennzeichnet.

Bereits das Fehlen einer einzigen Voraussetzung führt zur Aussteuerung aus dem vollautomatisierten Verfahren und erfordert personelle Prüfung. Konsequenterweise gilt dieser Grundsatz auch für Korrekturen.¹⁸ Sind deren Voraussetzungen nicht eindeutig erfüllt, muss eine manuelle Entscheidung erfolgen. Die damit aufgeworfene Kernproblematik – die Suche nach eindeutig erfüllten Korrekturvoraussetzungen und dem „einzig richtigen“ Entscheidungsergebnis – wird nachfolgend

¹⁶ Eine ähnliche Auflistung findet sich bei *Baum*, NWB 2016, 2636 (2645).

¹⁷ Als eDaten werden die Datensätze bezeichnet, die von dritter Seite aufgrund einzelsteuergesetzlicher Rechtsnormen und der Rahmenregelung des § 93c AO an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Den Begriff verwenden u. a. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 93c Rn. 5; *Schuster*, in: *Gosch/Beermann*, AO, § 93c Rn. 16; *Baum*, NWB 2016, 2852 (2858).

¹⁸ *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 155 Rn. 57.



systematisch untersucht, wobei Tatbestands- und Rechtsfolgende Seite getrennt betrachtet werden.

2. Unbestimmte Rechtsbegriffe als Herausforderung der Tatbestandsebene

Vom Ermessen auf der Rechtsfolgende Seite, das im nächsten Abschnitt erörtert wird, ist der unbestimmte Rechtsbegriff auf der Tatbestandsseite der Rechtsnorm zu unterscheiden. Dessen Auslegung betrifft die Frage, ob die Voraussetzungen der Norm vorliegen.¹⁹ Unter unbestimmten Rechtsbegriffen sind solche vom Gesetzgeber verwendeten Ausdrücke zu verstehen, deren Bedeutung in besonderem Maß offen ist und die einer wertenden Konkretisierung im Einzelfall bedürfen.²⁰ Sie verfügen regelmäßig über einen festen Begriffskern; ihre Randbereiche weisen jedoch fließende Übergänge auf und müssen durch den Rechtsanwender konkretisiert werden.²¹ Die Auslegung zielt dabei auf eine rechtlich vertretbare und begründungsfähige Entscheidung, gewährleistet aber nicht schon begrifflich eine für jeden Fall vorab feststehende, alternativlose Lösung.²²

Bereits diese Überlegungen zeigen: Die eindeutige Erfüllung von Korrekturvoraussetzungen ist keineswegs stets gewährleistet. Folglich scheidet eine ausschließlich automationsgestützte Korrektur nicht selten aus.²³ Bemerkenswert ist dabei, dass bei entsprechender Selbstbindung der Verwaltung Ermessensentscheidungen mitunter weniger Konkretisierungsspielraum bieten können als unbestimmte Rechtsbegriffe bei gebundenen Entscheidungen.²⁴ Dies macht eine Erweiterung der Analyse von der Tatbestands- zur Rechtsfolgende Seite erforderlich.

3. Rechtsfolgende Seite im Überblick: Ermessen, Beurteilungsspielräume und Entscheidungskomplexität

Die Automatisierung von Korrekturentscheidungen wirft auf der Rechtsfolgende Seite besondere Fragen auf. Während die Änderung oder Aufhebung von Steuerfestsetzungen nach den §§ 172 ff. AO bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen regelmäßig von Amts wegen zu erfolgen hat und insoweit häufig kein eigenständiger

¹⁹ Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 5 AO Rn. 60.

²⁰ Aschke, in: Bader/Ronellenfitsch, VwVfG, § 40 Rn. 22.

²¹ Neumann, in: Gosch/Beermann, AO, § 5 Rn. 6.

²² Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 5 AO Rn. 18.

²³ Deutlich kritischer von Harbou, JZ 2020, 340 (343), der unbestimmte Rechtsbegriffe allgemein als ungeeignet zur Automatisierung bewertet. Ähnlich Seer, in: Tipke/Kruse, AO, § 155 Rn. 57, da Korrekturen zu meist das Ergebnis einer personellen Prüfung des Steuerfalls seien.

²⁴ Ähnlich Seer, Die Verwaltung 2022, 25 (38).