

Sachverhaltsermittlung im digitalisierten Besteuerungsverfahren



Einführung

- Digitalisierung ermöglicht neue Methoden der Datenauswertung
- Vielfältige Datenübermittlungspflichten gegenüber der Finanzverwaltung schon heute
- Weiterentwicklung des Datenzugriffs gem. § 147 VI AO in Zukunft?
- Abwägung Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber Grundrechten und Wirtschaftlichkeit
- Maßstab für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung?
- Verhältnis verschiedener Verfahren zur Sachverhaltsermittlung zueinander?
- Voraussetzungen und Folgen einer Weiterentwicklung des Datenzugriffs gem. § 147 VI AO?

§ 147 AO

§ 147 – Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen

(1) Die folgenden Unterlagen sind geordnet aufzubewahren:

1. **Bücher** und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
2. die empfangenen **Handels- oder Geschäftsbriefe**,
3. Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
4. Buchungsbelege,
- 4a. Unterlagen nach Artikel 15 Absatz 1 und Artikel 163 des Zollkodex der Union,
5. **sonstige Unterlagen**, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

(...)

(6) Sind die **Unterlagen nach Absatz 1** mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde **im Rahmen einer Außenprüfung** das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. (...)

Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

- Verfassungsrechtliche Grundlage: Art. 20 III GG und Art. 3 I GG
- Einfachrechtliche Grundlage im Steuerrecht: § 85 AO
- **Gesetzmäßigkeit** der Besteuerung: keine Besteuerung gegen oder ohne gesetzliche Grundlage, kein Unterlassen gesetzlich gebotener Besteuerung
- **Gleichmäßigkeit** der Besteuerung
 - Gleichmäßige Festsetzung und Erhebung von Steuern gegenüber allen Steuerpflichtigen
 - Gebundene Entscheidungen: Wahrung der Gesetzmäßigkeit in allen Fällen führt typischerweise auch zu Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 - Ermessensentscheidungen: Selbstbindung der Verwaltung möglich

Untersuchungsgrundsatz im Steuerrecht

- Selbstständige Sachverhaltsermittlung durch Behörde oder Gericht
- Im Steuerrecht normiert: § 88 AO bzw. § 76 FGO
- Ergänzt durch **Mitwirkungspflichten**, z.B.
 - Allgemein § 90 AO
 - Steuererklärung: in besonderen Steuergesetzen geregelt, z.B. § 25 III EStG
 - Grenzüberschreitende Regelungen: europäische DAC-6 Richtlinie und deren Umsetzung in §§ 138d ff. AO
 - Aufzeichnungspflichten § 140 ff. AO
- Folge: **Deklarationsprinzip** und **Verifikationsprinzip**

Maßstab für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung?

- Vollständige Prüfung aller Steuerfälle praktisch nicht möglich
 - Grundsatz der **Verhältnismäßigkeit** (§ 88 II AO)
 - **Begrenzte Ressourcen** der Finanzverwaltung (Wirtschaftlichkeitsgrundsatz: § 88 II 2 AO)
- Folge: Ermessen zur Ausgestaltung eines „**Gesamtvollzugs**“
 - Erklärungen von Steuerpflichtigen werden grds. der Besteuerung zugrunde gelegt
 - Grobe Plausibilitätsprüfung / Verprobungen in allen Fälle, intensive Prüfung von einigen Fällen (Auswahl mithilfe von Risikomanagementsystemen, § 88 V AO)
 - Gesetzliche Vorgaben zur Verfahrensgestaltung (z.B. § 88 V 3 Nr. 1 AO)
 - I.Ü. Entscheidungsspielraum bei der Verfahrensgestaltung
- „Digitale Sachverhaltsermittlung“ soll Gleichmäßigkeit der Besteuerung steigern
- **Maßstab für die Beurteilung, ob Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewahrt wird?**
- **Beeinflusst technische Weiterentwicklung diesen Maßstab?**

Anspruch auf gleichmäßigen Gesamtvollzug des Einzelnen?

- Strukturelles Vollzugsdefizit → Verletzung Art. 3 GG durch materielles Steuergesetz möglich (BVerfG, Urteil vom 27. Juni 1991 – 2 BvR 1493/89)
 - Fehlende verfahrensrechtliche Befugnisse der Verwaltung führten dazu, dass großer Teil der Sachverhalte nicht aufgeklärt werden konnte: „Eine Steuerbelastung, die nahezu allein auf der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen beruht, weil die Erhebungsregelungen Kontrollen der Steuererklärungen weitgehend ausschließen, trifft nicht mehr alle und verfehlt damit die steuerliche Lastengleichheit.“ (Rn. 113)
 - Folge: **Unwirksamkeit des materiellen Steuergesetzes**
- Äquivalent für Vollzugsfehler der **Verwaltung**?
 - Kein subjektives Recht auf gesetzmäßige Besteuerung von Dritten
 - Keine Gleichbehandlung im Unrecht
- Praktisches Bedürfnis nach gerichtlicher Kontrolle?
 - Entscheidungskriterien von Risikomanagementsystemen
 - Unterschiedliche Betriebsprüfungspraxis in Bundesländern?
 - Unterscheidung nach Betriebsgröße?

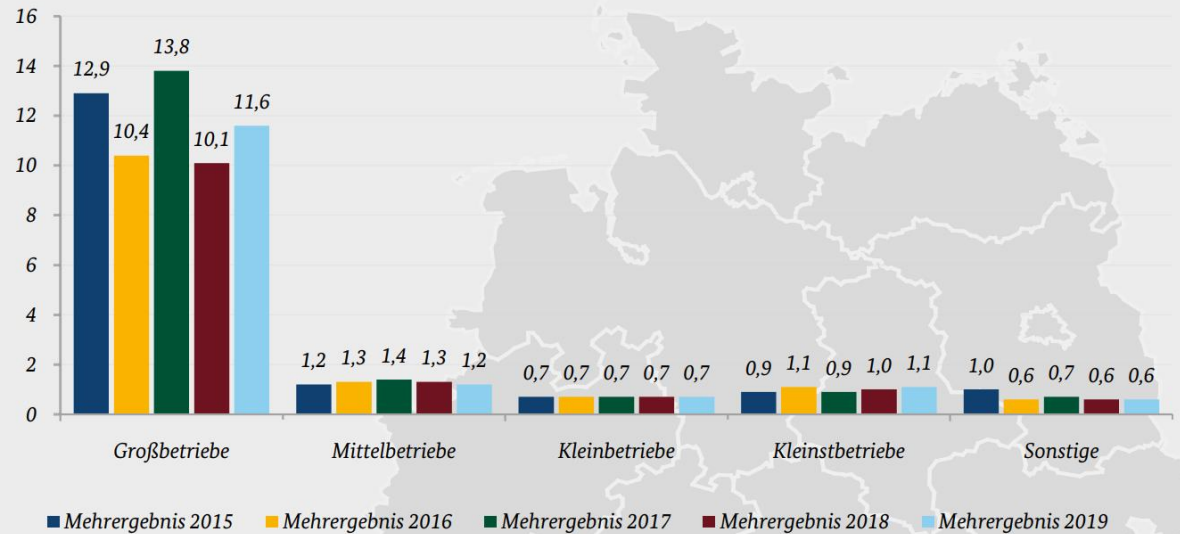
Statistiken zur Außenprüfung

Anzahl der Betriebe nach Größen-
klassen im Berichtszeitraum **Tabelle 2**
1. Januar 2019 bis zum 31. Dezember 2019

Größenklasse	gesamt		darunter geprüft
	Anzahl	Anzahl	Anteil
G	191.893	38.876	20,3 %
M	802.052	47.948	6,0 %
K	1.187.596	36.096	3,0 %
KSt	6.043.703	58.425	1,0 %
Summe	8.225.244	181.345	2,2 %

Quelle: Bundesministerium der Finanzen

Mehrergebnis nach Größenklassen in Fünfjahresvergleich
in Mrd. € **Abbildung 1**



Quelle: Bundesministerium der Finanzen

Verfahrensarten zur Sachverhaltsermittlung

- „Normales“ Veranlagungsverfahren
 - Grundlage: Steuererklärung, § 149 AO (alternativ: Steueranmeldung, § 168 AO)
 - Sachverhaltsermittlung nach §§ 88 ff. AO, insb. Einzelermittlungsbefugnisse nach §§ 92 ff. AO
 - Erlass Steuerbescheid gem. § 155 AO (Ausnahme: Steueranmeldung), Vorbehalt der Nachprüfung möglich (§ 164 AO)
- Außenprüfung, §§ 193 ff. AO
 - Spezielles Verfahren zur Sachverhaltsermittlung, vergangenheitsbezogen, betrifft häufig mehrere Veranlagungszeiträume
 - Insb. möglich bei Gewerbetreibenden, Selbstständigen, Land- und Forstwirten
 - Begrenzt durch Festsetzungsverjährung
- Nachschauen (§ 210 AO, USt-Nachschaу § 27b UStG, LSt-Nachschaу § 42g EStG, Kassen-Nachschaу § 146b AO)
- Steuerfahndung § 208 AO

Einzelermittlungsmaßnahme, §§ 92 ff. AO	Außenprüfung, §§ 193 ff. AO
Zielt auf Aufklärung eines klar umrissenen Sachverhalts	Umfassende Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse, § 194 AO
Anordnung ist Ermessensentscheidung, muss insb. verhältnismäßig sein	Anordnung Ermessensentscheidung, kein besonderer Prüfungsanlass erforderlich
Rspr.: Keine Ermittlung „ins Blaue hinein“ , damit z.B. keine Auswertung der gesamten Buchführung	Flächendeckende Auswertung von Unterlagen i.S.d. § 147 AO, z.B. Buchführungsdaten, Handels- und Geschäftsbriefe (auch E-Mails)
Keine Regelung zu elektronischem Datenzugriff	Zugriff auf elektronisch gespeicherte Daten über § 147 VI AO (Z1-Z3 Zugriff)

Digitalisierte Sachverhaltsermittlung heute

- Vielfältige Datenübermittlungspflichten gegenüber der Finanzverwaltung
 - Elektronische Steuererklärung (z.B. § 25 IV EStG)
 - E-Bilanz (§ 5b EStG)
- Risikomanagementsysteme („RMS“, § 88 V AO)
- Ordnungsvorschriften für elektronische Aufzeichnungen § 146a AO
- Digitale Betriebsprüfung (§§ 147 VI, 200 AO)
 - Keine Datenfernübertragung
 - Einsicht oder Auswertung beim Steuerpflichtigen oder Übertragung per Datenträger
 - Keine langfristige Speicherung
- Tlw. vollautomatisierte Bescheide nach digitaler Sachverhaltsermittlung (§ 155 IV AO)

Rechtmäßigkeit weitergehender Datenübermittlungspflichten?

Teilw. Verlagerung von Datenauswertung i.S.d. § 147 VI AO in Veranlagungsverfahren?

Spannungsfeld zwischen...

- Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung
- Grundrechten der Steuerpflichtigen
 - Art. 2 I, 1 I GG (APR, Recht auf informationelle Selbstbestimmung)
 - Art. 12 GG (Berufsfreiheit)
 - Art. 8 EUGrCh (Schutz personenbezogener Daten)
- Rechtssicherheit
- Wirtschaftlichkeit

Rechtmäßigkeit weitergehender Datenübermittlungspflichten?

Unzulässig nach aktueller Rechtslage:

- Explizit nur für Außenprüfung geregelt, §§ 147 VI, 200 I 2 AO
- Kein Zugriff über Einzelermittlungsbefugnisse: Verbot der „Ermittlung ins Blaue“ hinein
 - Wann liegt Ermittlung ins Blaue hinein vor?
 - Warum in Veranlagungsverfahren unzulässig, in Außenprüfung aber vorgesehen?
 - Abgrenzung aktueller Risikomanagementsysteme von Rasterfahndungen?
- Inwiefern beeinflussen die Grundrechte, bei wie vielen Steuerpflichtigen eine Kontrolle stattfinden kann, die bei jedem einzelnen (vereinzelt) grundsätzlich durchgeführt werden dürfte?

Herausforderungen für die Erweiterung von Datenübermittlungspflichten

- Standardisierung
 - Ähnliche Probleme bei Einführung E-Bilanz, § 5b EStG
 - Gescheiterter § 147b AO-E
 - Handelsrechtliche Maßgeblichkeit ausreichende Grundlage für Datenstandard?
 - Darf Gesetzgeber Bestimmung von Datenstandards an Exekutive übertragen?
- Ausdifferenzierung des § 147 AO
 - Unterschiedliche Eingriffsintensität bzgl. verschiedener Aufzeichnungen
 - Unterschiedlicher Grad an automatisierter Auswertbarkeit
 - Beispiel: Handels- und Geschäftsbriefe vs. Buchführungsdaten
- Regelung über Umfang der Verarbeitung, Speicherdauer usw.
- Elektronische Aufzeichnungen bisher nicht verpflichtend

Mögliche Ausgestaltung künftiger Datenübermittlungspflichten

1. Datenzugriff weiterhin nur in Außenprüfung, aber Datenfernübertragung
2. Punktuelle Anforderung von Daten i.S.d. § 147 AO in Veranlagungsverfahren
3. Übermittlung bestimmter Daten i.S.d. § 147 AO mit jeder Steuererklärung
4. Clearance-System (insb. USt) → in anderen Ländern schon im Einsatz

Weitergehende Pflichten der Finanzverwaltung?

- Frühere Rechtssicherheit
 - Außenprüfung teilweise entbehrlich?
 - Frühzeitige Entscheidung darüber, ob Außenprüfung stattfindet
 - Zeitnahe Außenprüfung
- Verringerung des Verwaltungsaufwands
 - Keine doppelte Übermittlung von Informationen
 - Vorausgefüllte Steuererklärung

Vielen Dank!

