

# Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

- Paradigmenwechsel oder bloße Fortsetzung?

**Kölner Kolloquium zum Steuerrecht 24.10.2016**

**Univ.-Prof. Dr. Roman Seer**

Lehrstuhl für Steuerrecht/Institut für Steuerrecht u. Steuervollzug

Ruhr-Universität Bochum

# Übersicht

- I. Untersuchungsgrundsatz und selbstregulierender Steuervollzug
- II. Automatisierter Steuerbescheid und Risikomanagement
- III. Fortentwicklung des sog. E-Governments
- IV. Steuerklärungsfristen und Neukonzeption des Verspätungszuschlages
- V. Nach der Reform ist vor der Reform

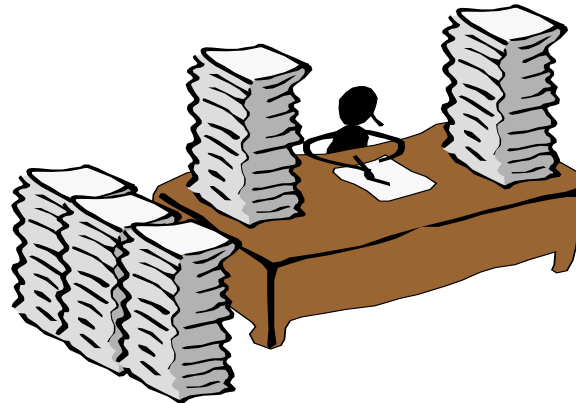
# Zu I. Zielkonflikt einer Massenfallverwaltung

**dauerhaft bei ca. 35 Mio. Steuerbescheiden p.a.**

**Verwirklichung der Gesetzmäßigkeit in jedem Einzelfall**

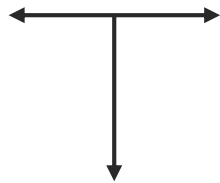


**Verwirklichung der Gesetzmäßigkeit im Gesamtvollzug (Summe der Einzelfälle)**



# Zu I. Untersuchungsgrundsatz und selbstregulierender Steuervollzug

**Gleichheit der normativen Steuerpflicht**



**Gleichheit bei deren Durchsetzung**

BVerfGE 84, 239; 110, 94:

**Strukturelles Vollzugsdefizit** wirkt auf die Norm zurück

Legislative

- **Deklarationsprinzip** bedingt **Verifikationsprinzip**
- **Ausgestaltung im Sinne der Folgerichtigkeit**

# Zu I. BVerfG zum Massenfallrecht

**BVerfG v. 9.3.2004 (BVerfGE 110, 94 ff.):**

**„Steuererhebung und Kontrollinstrumentarien haben der materiellen Steuernorm so zu entsprechen, dass deren gleichheitsgerechter Vollzug im Massenverfahren der Veranlagung möglich ist, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand zu fordern.“**

**→ Erfordernis der Vollziehbarkeit im Massenverfahren bei schonendem Ausgleich zwischen Verwaltungskapazitäten und Freiheitsgrundrechten der Bürger**

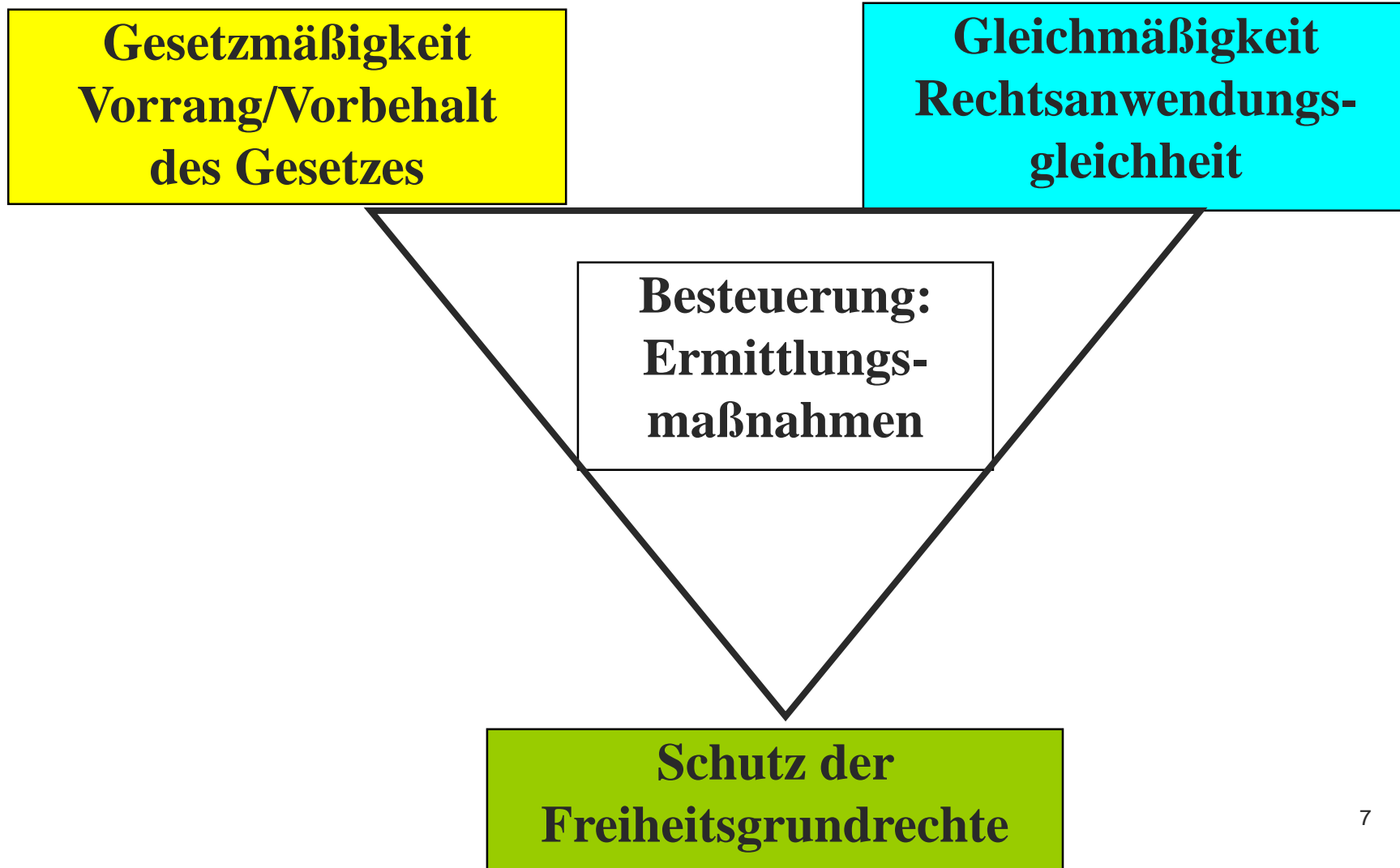
# Zu I. Reziprozität des Massenfallrechts

**Aber, es gilt auch umgekehrt:**

Die materielle Steuernorm muss ihrerseits so ausgestaltet sein, dass ihr gleichheitsgerechter Vollzug im Massenverfahren der Veranlagung möglich ist, ohne unverhältnismäßige Mitwirkungsbeiträge der Steuerpflichtigen oder übermäßigen Ermittlungsaufwand der Finanzbehörden zu fordern.

- **Verbot symbolischer Gesetzgebung**
- **kein bloßes „paper law“**

# Zu I. Rechtsstaatliches Dreieck der Besteuerung



# Zu I. Paradigmenwechsel im Besteuerungsverfahren

**periodisch wiederkehrende  
Massenfallverwaltung**



**Abkehr vom einzelfall-orientierten  
hoheitlichen Veranlagungsverfahren**



**kontrollierte Selbstregulierung durch  
Bürger und Unternehmen**



# Zu I. Untersuchungsgrundsatz und selbstregulierender Steuervollzug

- Selbstregulierender Steuervollzug ist Alltag bei allen Anmeldesteuern (= **2/3 des derzeitigen Steueraufkommens**)
- direkte Steuern: Ermöglichung eines **vollautomatischen Steuerbescheides** durch §155 IV AO n.F.
- Untersuchungsgrundsatz hat sich zum **strukturellen Verifikationsgrundsatz** gewandelt
- **Risikomanagementsystem und Zufallsauswahl für manuelle Intensivprüfung** sollen strukturell Gesetzmäßigkeit der Besteuerung herstellen
- § 150 VII AO n.F.: sog. **qualifiziertes Freitextfeld** gibt Stpfl. den Raum für individuelle Angaben

# Zu II.: Automatisierter Steuerbescheid - Selbstveranlagung

- **Selbstveranlagung = Steueranmeldung** i.S. des §§ 150 I 3, 167 I 1 AO, SelbstberechnungsSt, **Fiktion eines Steuerbescheides unter dem Vorbehalt der Nachprüfung** (§§ 168, 164 AO)
- **Automatischer Steuerbescheid** i.S. des § 155 IV AO n.F. (s.a. §§ 35a VwVfG n.F., 31a SGB X) = **echter Steuerbescheid**; hoheitliche Steuerfestsetzung, die n. § 155 IV 2 Nr. 2 AO n.F. mit einer **Nebenbestimmung** (z.B. VdN, Vorläufigkeit) versehen werden **kann** (aber nicht automatisch versehen ist)
- Automatischer Steuerbescheid enthält einen in Gestalt des Programms antizipierten Behördenwillen = **VA als qualifizierte Willenserklärung** →  
§ 155 IV 4 AO n.F. bezeichnet Zeitpunkt für den Abschluss der **hoheitlichen Willensbildung** über den VA und dessen Bekanntgabe (insb. relevant für § 173 I AO).

# Zu II. Verifikation der Deklaration: Risikomanagementsysteme (RMS)

- RMS als Mittel zur Risikoerkennung:

*„Risikomanagement besteht aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotenzialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotenzialen“ (BT-Drucks. 18/7457, 75)*

**RMS ersetzt die eigentliche Prüfung nicht**, sondern dient nur dazu, die begrenzten Verwaltungsressourcen dem Kontrollbedürfnis entsprechend risikoorientiert zu steuern.

Mindestvoraussetzungen n. § 88 V 3 AO n.F.:

- Satz 3 Nr. 1 AO n.F.: stichprobenartige Intensivprüfung; Frage: Was ist die richtige Quote?
- Satz 3 Nr. 2, 3 AO n.F.: Intensivprüfung bei automatisierter (Nr. 2) und individueller Aussteuerung (Nr. 3)
- Satz 3 Nr.4 AO n.F.: regelmäßige Evaluierung i.S. eines selbstlernenden Systems

# Zu II. Problem mangelnder Transparenz der Risikoparameter

- § 88 V 4 AO: „**Einzelheiten der RMS dürfen nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleich- u. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte.**“
- Diese Anordnung lässt sich vor dem höherrangigen Recht (Art. 3 I GG: Gebot der Rechtsanwendungs-gleichheit) rechtfertigen, **wenn umgekehrt gilt:** „**Die Art der Risikomanagementkriterien sind zu veröffentlichen, soweit eine ernsthafte Gefährdung der Gesetz- oder Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu befürchten ist**“.
- Wirksamer Rechtsschutz gegen willkürliche RMS-Auswahl erfordert Transparenz (Überprüfung stattdessen aber nur durch In-Camera-Verfahren, § 86 FGO)

# Zu II.: Wirtschaftlichkeit als RMS-Kriterium

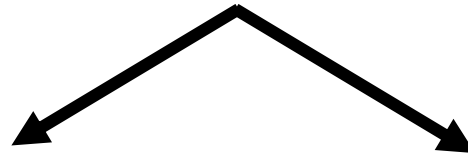
- § 88 II 2 AO n.F.: „**Bei der Entscheidung über Art u. Umfang der Ermittlungen können ... Wirtschaftlichkeit u. Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden**“.  
(Dasselbe gilt n. § 88 III 2 AO n.F. bei der Ausübung des Weisungsrechts oberster FinBeh.).
- Bei der Ausgestaltung des RMS „soll“ auch der **Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung** berücksichtigt werden (§ 88 V 2 AO n.F.).
- **Verwaltungsökonomie: kein von außen einfließendes, selbständiges Prinzip**, sondern ein innerhalb des Rechts (Abwägungsdreieck) stehendes Prinzip, das einen optimierten Verwirklichungsgrad der Handlungsziele bezeichnet.

# Zu II.: Funktion des qualifizierten Freitextfeldes (§ 150 VII AO n.F.)

- § 155 IV 1 AO n.F. setzt für den automatischen Steuerbescheid voraus, dass kein **Anlass für eine personelle Bearbeitung** durch einen Amtsträger besteht.
- Solche Fälle sind **RMS-Aussteuerungen** i.S. des § 88 V 3 AO n.F. und das **Ausfüllen des sog. qualifizierten Freitextfeldes** i.S. des § 150 VII 1 AO n.F. durch den Stpfl. (s. § 155 IV 3 AO n.F.).
- Dieses Textfeld bedarf es, damit der Stpfl. weiterhin **ohne steuerstrafrechtliches Risiko** (s. BGHSt 37, 266, 284 f.; BGH v. 10.11.1999, wistra 2000, 137, 139) eine **von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung** vertreten kann.

# Zu III. E-Government

= elektronischer Informationsaustausch innerhalb der Verwaltung und zwischen Verwaltung und Bürger



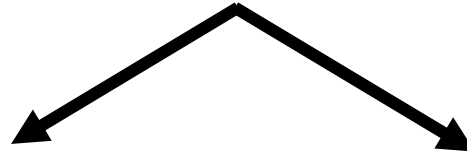
**Interne Vernetzung  
zwischen den FinBeh.**  
(Datenaustausch,  
Kontrollmitteilungen)

**Externe Vernetzung**

- elektronische Erklärungs-  
pflichten, eBilanz
- digitale Außenprüfung
- Elektronischer VA

Kein Paradigmenwechsel, sondern weitere  
Intensivierung des E-Goverments (Vermeidung von  
Medienbrüchen, elektronischer Steuerbescheid,  
elektronisches Steuerkonto u.a.)

# Zu III.: Dialogische Struktur der elektronischen Steuererklärung



## **vorausgefüllte Steuererklärung:**

bereits vorhandenes Datenmaterial wird vorab in die Steuererklärung mit dem Hinweis der Möglichkeit der Ergänzung, Korrektur eingefügt

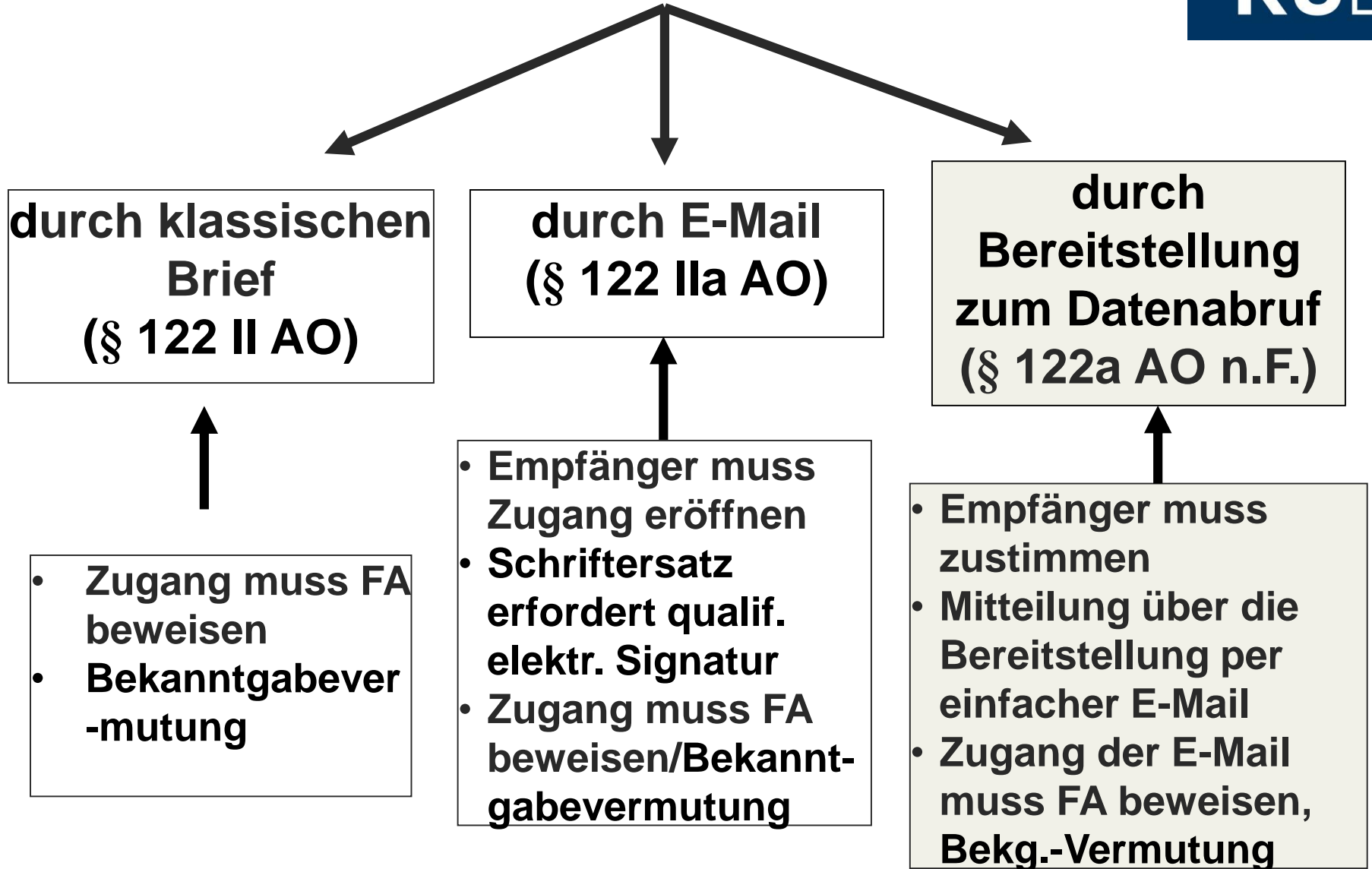
## **Vermeidung eines Medienbruchs:**

An die Stelle der Belegvorlage tritt die Vorhaltepflcht, um eine spätere Kontrolle zu ermöglichen

**Problem: dieses steuerpolitische Konzept ist in der AO n.F. nicht klar geregelt**



# Zu III.: Erweiterung elektronischer VA-Bekanntgabe



# Zu III.: vollautomatischer Steuerbescheid - Übernahmefehler

Korrektur wegen  
Übernahmefehler



**generell: § 129 AO**  
Schreib-,  
Rechenfehler u.  
ähnliche offenbare  
Unrichtigkeiten beim  
Erlass eines VA

**speziell: § 173a AO n.F.**  
Schreib- u. Rechenfehler,  
die dem Stpfl. unterlaufen  
sind, so dass er der Fin-  
Beh. bestimmte rechtser-  
hebliche Tatsachen  
unzutreffend mitgeteilt  
hat

**Problem: § 173a AO n.F.**  
enthält keine „ähnlichen  
Unrichtigkeiten“

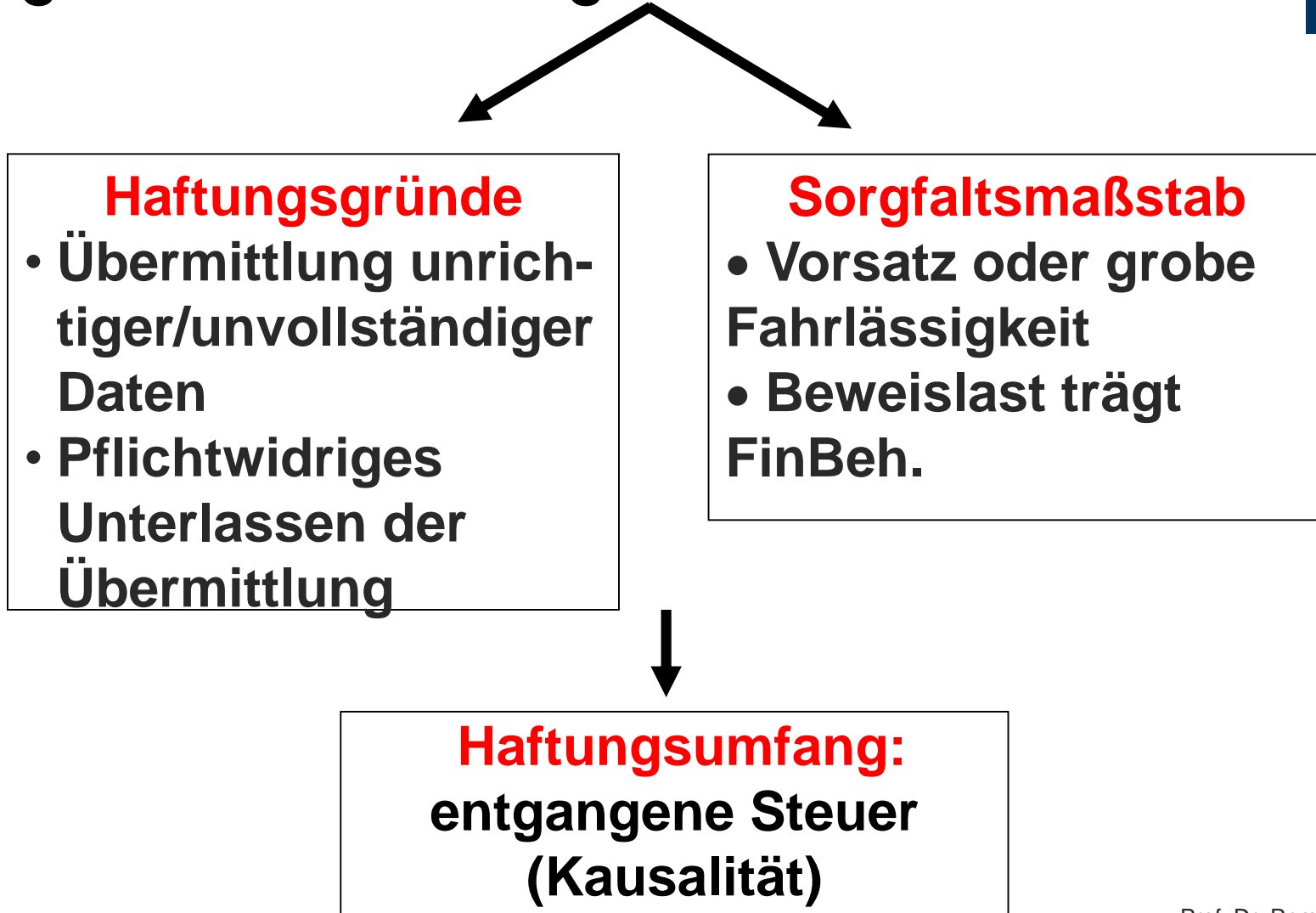
# Zu III.: Elektronische Mitteilungspflichten Dritter

- **Vorsorgeaufwendungen (§ 10 II, IIa, IVb EStG)**
- **Altersvorsorgebeiträge (§ 10a IIa, V EStG)**
- **Rentenbezugsmitteilungen (§ 22a I EStG)**
- **Lohnersatzleistungen (§ 32b III EStG)**
- **Lohnsteuerbescheinigungen (§ 41b I EStG)**
- **Freistellungsaufträge (§ 45d I EStG)**
- **optional: Spendenbescheinigung (§ 50 II EStDV n.F.)**
- **ab VZ 2017: Schwerbehinderungsdaten (§ 65 IIIa EStDV n.F.)**
- **ausländische Kapitalerträge (internationale Austausch über Finanzkonten, beginnend 2017 für VZ 2016)**

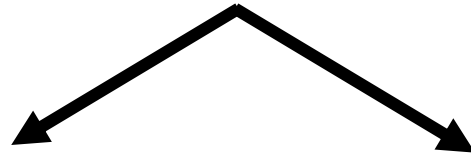
# Zu III.: Rahmenregelung des § 93c AO n.F. : Mitteilungspflichten Dritter

- **Mitteilungsfrist** = Ende Februar des Folgejahres
- Identifizierungspflichten bzgl. Aussteller u. Stpfl.
- **Informationspflicht gegenüber dem betroffenen Stpfl.** über die Datenübermittlung
- **7jährige Aufbewahrungspflicht** der aufzuzeichnenden Daten
- Überprüfung der Pflichterfüllung Dritter im Wege der **Außenprüfung nach § 203a AO**
- Korrekturpflicht bei Fehlern
- Übermittlung der Daten gilt nach § 150 VII 2 AO n.F. als **Erklärung des Stpfl.**, soweit dieser keine abweichenden Angaben macht (= Aussteuerungsfall i.S. des § 155 IV 3 AO n.F.)

# Zu III.: Haftung des Dritten n. § 72a IV i.V. mit § 93c AO n.F.:



# Zu. III.: Einbindung der Mitteilung Dritter in das AO-Verfahren



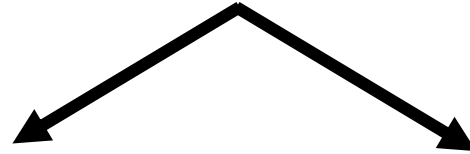
## **Ablaufhemmung § 171 Xa AO n.F.**

an den Eingang einer  
Mitteilung i.S. des §  
93c AO n.F. knüpft 2-  
Jahres-Hemmung

## **Spezieller Korrektur- tatbestand des § 175b AO n.F.**

- Mitteilung zwar kein  
Grundlagen-VA, aber 3  
Korrekturtatbestände

# Zu III.: Elektronische Datenübermittlung durch StB an FinBeh. (§ 87d AO n.F.)



**Identifizierungs- u. Dokumentationspflicht**  
über Person u. Anschrift  
des Auftraggebers  
(§ 87d II AO n.F.)

**Freigabeerklärung u. Bestätigung des Mandanten über die Vollständigkeit der Angabe vor Datenübermittlung reicht aus (anders noch urspr. RegEntw., BT-DS 18/7457)**

**Überprüfungspflicht des Auftraggebers**

- StB hat dem Auftraggeber die Daten zur Prüfung zur Verfügung zu stellen
- Auftraggeber hat unverzüglich die Daten auf Richtigkeit u. Vollständigkeit zu prüfen

(§ 87d III AO n.F.)

# Zu III.: Haftung des StB n. § 72a II i.V. mit § 87c AO n.F.:

## Haftungsgründe

- Steuerverkürzung aufgrund
- unrichtiger/unvollständiger Übermittlung
  - Verletzung der Identifizierungspflicht i.S. des § 87d II AO n.F.

## Sorgfaltsmaßstab

- Verschulden wird vermutet
- Möglichkeit eines Entlastungsbeweises: keine grobe Fahrlässigkeit

**Haftungsumfang:** verkürzte Steuer bzw. ungerechtfertigt erlangter Steuervorteil (Kausalität)



# Zu III.: Elektronisches Kontrollsystem der Finanzverwaltung

Datenübermittlung seitens Dritter (insb. Steuerabzugspflicht.): Arbeitgeber, Banken, Versicherer, Pensionskassen u.a.

Datenübermittlung des Stpfl.: elektronische Steuererklärungen, eBilanzen, etc.

Datenaustausch zwischen den FinBeh. (innerstaatl. + grenzüberschreitend)

**Elektronisches Risikomanagement: Fallauswahl zur personellen Prüfung nach dem konkreten Kontrollbedürfnis**

# Zu IV.: Neukonzeption des Ver- spätungszuschlags (§ 152 AO n.F.)

§ 152 I AO:  
Ermessen (wie bisher)



insb. steuerlich nicht  
beratene Stpfl. (§ 149  
II AO n.F.) < 14  
Monate

Ermessensprüfung



§ 152 II AO:  
**obligatorisch (neu)**



§ 149 III, IV AO n.F. –  
Fälle = Verletzung der  
14-Monats-, Vorab-  
anforderungsfrist

**aber: Rückausnahmen in  
§ 152 III AO n.F.**

# Zu. IV.: Höhe des Verspätungszuschlags (§ 152 V-X AO n.F.)

Anwendungsbereich	Zuschlagsatz/Bemessung
ESt, KSt, USt (Veranlagungssteuern)	0,25% des Nachforderungsbetrages pro angefangenen Monat der Säumnis, mind. 25 €
anlassbezogene Steuer (z.B. ErbSt)	0,25% der festgesetzten Steuer, mind. 10 €
USt-/LSt-Anmeldungen	Kein fester Satz, Zuschlag richtet sich nach Dauer u. Häufigkeit der Säumnis u. Höhe der Steuer
gesonderte Einkunftsfeststellungen	0,625% der pos. Summe der Einkünfte pro angefangenen Monat der Säumnis, mind. 25 €
anderen Feststellungen	Pauschal 25 € pro angefangenen Monat der Säumnis
generell	<b>Höchstbetrag 25 T€</b>

# Zu V.: Unveränderter Reformbedarf (I)

- Kein Recht des Stpfl. auf Akteneinsicht und Information über die gespeicherten personenbezogenen Daten, mangelhafte Regelung des Datenschutzes zum Besteuerungsverfahren
- Aufgabe des § 30a AO ist im Kontext zum grenzüberschreitenden automatischen Informationsaustausch überfällig
- Keine geschlossene Kodifikation der kooperativen Handlungsformen (verbindliche Auskunft, Zusage, tatsächliche Verständigung) im Zusammenhang u. deren Abgrenzung untereinander
- Kostenpflichtige verbindliche Auskunft passt nicht zur Indienstnahme Privater für staatliche Zwecke; LoSt-Anrufungs-auskunft greift zu kurz
- Volle Kostenpflicht bei Negativauskunft ist durch den Kompensationsgedanken (Äquivalenzprinzip) nicht mehr gerechtfertigt; 6-Monatsentscheidungsfrist ist ein bloßer „Papiertiger“

# Zu V.: Unveränderter Reformbedarf (II)

- Fehlende Kodifizierung der zeitnahen Außenprüfung und eines Regimes zur Prämierung unternehmensinterner Tax Compliance
- Keine klare Höchstfrist für die Durchführung von Außenprüfungen; langer Vorbehalt der Nachprüfung u. hypertrophe Ablaufhemmungen gefährden die Rechtssicherheit
- Erhöhung des Außenprüfungsrisikos durch eine kapital-marktferne Verzinsung n. §§ 233a ff. AO; Zins mutiert zur Zusatzsteuer; Bedürfnis nach einem vereinheitlichten kapital-marktorientierten Ist-Verzinsungstatbestand
- Aufgabe des dualen Rechtsregimes für die Korrektur von VAen
- Fehlen einer Einspruchsverfahrenssymmetrie: Gefahr der Rechtsschutzverkürzung durch Teil-Einspruchsentscheidungen; Abschied vom Grundsatz der Vollüberprüfung
- Kriminalisierung der Stpfl. durch weiten Tatbestand des § 370 AO (keine Bereicherungsabsicht erforderlich, Vorteilsausgleichsverbot, Steuerhinterziehung auf Zeit); rechtsunsicheres Selbstanzeigerecht

# Zu V.: Abschließende Bemerkung

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sollte ergänzt werden um ein

**Gesetz zur Stärkung der Bürgerrechte im Besteuerungsverfahren!**