



NEGZ

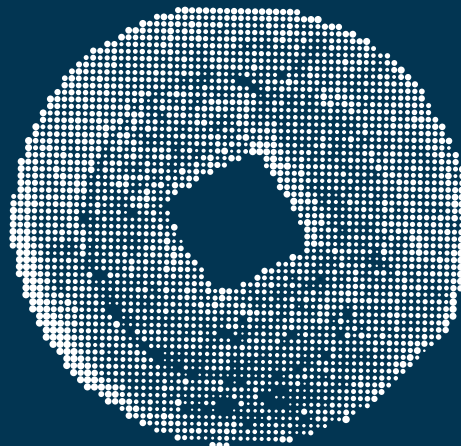
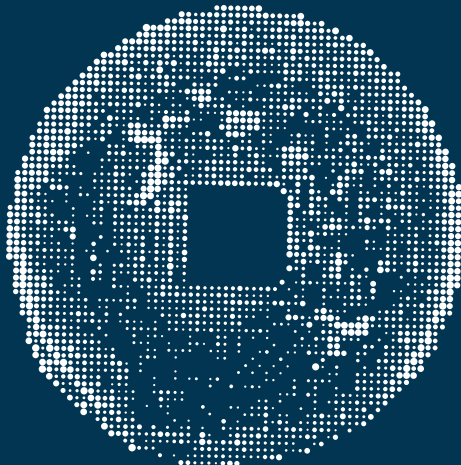
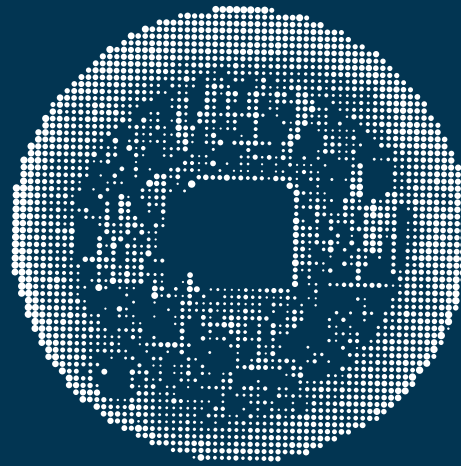
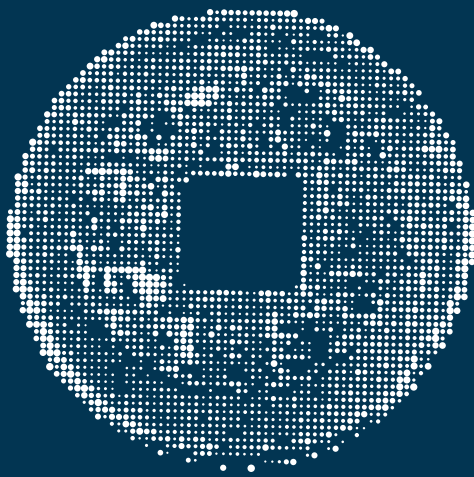
Nationales E-Government
Kompetenzzentrum e. V.

Kurzstudie
28

Einführung einer Easy Tax

Potenziale und Herausforderungen einer proaktiven Veranlagung

Robert Müller · Christoph Schmidt



Inhaltliche Ansprechpartner

Dr. iur. Robert Müller LL.M. r.mueller@affigio.de
Prof. Dr. iur. Christoph Schmidt Dr.Christoph.Schmidt@gmx.de

Über das NEGZ

Das Nationale E-Government Kompetenzzentrum ist Fachnetzwerk und Denkfabrik zur Digitalen Verwaltung.

Wir bündeln die Expertise von Unternehmen, Forschungseinrichtungen, öffentlichen Körperschaften und Verbänden, um die Digitalisierung der deutschen Verwaltung zu unterstützen und voranzutreiben.

Wir veröffentlichen Studien und Impulse, veranstalten Austauschformate, vermitteln Kompetenzen und bringen uns in die Fachdiskussion ein.

Impressum

ISSN 2626-6032
DOI 10.30418/2626-6032.2023.28

Herausgeber

NEGZ e.V.
Oberlandstraße 26–35 · 12099 Berlin
030 7543 89 55
office@negz.org · www.negz.org

Auf einen Blick

Vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung ist es das Ziel dieser Kurzstudie über die Potenziale und Herausforderungen proaktiver Veranlagungen in der Finanzverwaltung zu informieren und dabei die wesentlichen Inhalte in kompakter Form darzustellen.

Aufgrund der durchgeführten Recherchen und Experteninterviews konnten zum einen Einblicke aus der Perspektive der Unternehmens-, Beratungs- und Verwaltungspraxis erlangt werden.

Darüber hinaus wurden zum anderen die gewonnenen Untersuchungserkenntnisse kritisch auf den Prüfstand gestellt und die nachstehenden konkreten Handlungsempfehlungen formuliert:

1. Forcierung der Einführung einer proaktiven Veranlagung im Bereich der direkten Besteuerung und der Mehrwertsteuer ungeachtet der zu konstatierenden mannigfaltigen Herausforderungen bei deren Umsetzung.
2. Grundlegende Überarbeitung der E-Bilanz aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken und gezielte Weiterentwicklung.
3. Nutzung der gegenwärtigen politischen Rahmenbedingungen auf internationaler Ebene zur Initiierung der proaktiven Veranlagung für den Bereich der Gewinneinkunftsarten.
4. Festlegung der Kodifizierung einer proaktiven Veranlagung als das vorrangige Ziel für den Bereich der Überschusseinkunftsarten.
5. Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung hin zu einem behördlichen Steuerklärungsentwurf für den

Bereich der Überschusseinkunftsarten und der Mehrwertsteuer.

6. Digitalisierte Mehrwertsteuerfunktionen kann die Mehrwertsteuerhinterziehung effektiver bekämpfen und die Erfüllung mehrwertsteuerlicher Pflichten für Unternehmer reduzieren.
7. Verpflichtende Übermittlung von strukturierten mehrwertsteuerlichen Daten zwischen Unternehmern.
8. Effizienzsteigerungen für Unternehmer durch digitale End-to-End-Prozesse von Belegen und Rechnungen.
9. Eine europäische Harmonisierung von mehrwertsteuerlichen Formaten durch die EU-Kommission.
10. Zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung ist die technische Einrichtung einer zentralen staatlichen Plattform für die Übermittlung mehrwertsteuerlicher Daten notwendig.
11. Technische und rechtliche Orientierung kann das italienische bzw. geplante französische E-Invoicing Modell bieten.
12. Bündelung von Datenquellen für eine proaktive Veranlagung in der Mehrwertsteuer.
13. Einheitliche Etablierung von strukturierten Formaten und Software-Lösungen durch die Wirtschaft.
14. Öffnung für neue und unkonventionelle Konzepte zugunsten einer vermehrten elektronischen Datenübermittlung.

Hinweis: Die Untersuchung basiert auf dem Rechtsstand April 2022 zum Zeitpunkt der Studiererstellung.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung	2
1.3 Methodischer Ausgangspunkt und Vorgehen	2
1.4 Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands	3
2 Wissenschaftlicher und praktischer Hintergrund	4
2.1 Aktueller Stand der Wissenschaft	4
2.2 Begriffsbestimmung	4
2.3 Chancen und Herausforderungen proaktiver Veranlagungen	6
2.4 Die Bedeutung der Steuererklärung	14
3 Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze im Überblick	18
3.1 Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	18
3.2 Der neu ausgerichtete Untersuchungsgrundsatz	18
3.3 Spezifische (verfahrens-)rechtliche Rahmenbedingungen der direkten Besteuerung	18
4 Ergebnisse: Lösungsansätze für eine proaktive Veranlagung und Diskussion etwaiger Alternativen im Bereich der direkten Besteuerung	22
4.1 Anknüpfungspunkt für Gewinneinkunftsarten: Die E-Bilanz	22
4.2 Anknüpfungspunkt für Überschusseinkunftsarten: Die vorausgefüllte Steuererklärung	27
5 Ergebnisse: Lösungsansätze für eine proaktive Veranlagung im Bereich der Mehrwertsteuer	42
5.1 Ausgangslage	42
5.2 Anforderungen an eine Automatisierung der Mehrwertsteuerveranlagung	43
5.3 Digitalisierung der Mehrwertsteuer in Drittstaaten	44
5.4 Digitalisierung der Mehrwertsteuer in der EU	46
5.5 Ausblick auf europäische Entwicklungen	55
5.6 Modell der proaktiven Veranlagung	58
6 Handlungsempfehlungen	60
6.1 Proaktive Veranlagung in der direkten Besteuerung	60
6.2 Proaktive Veranlagung in der indirekten Besteuerung	61
7 Zusammenfassung und Ausblick	63
Kommentar zur Kurzstudie	65
Literaturverzeichnis	67
Über die befragten Experten	78
Über die Autoren	79

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Steuerliche Anforderungen an Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen nehmen durch eine globalisierte und stark technisierte Welt kontinuierlich zu. Der damit einhergehende Anstieg an steuerlichen Aufgaben für die Finanzverwaltung zeigt sich in der Tendenz möglichst viele Prozesse zu automatisieren und die Veranlagung sowie die Entscheidungsfindung zu standardisieren.¹ Das eine weitestgehend elektronische Abwicklung und nach Möglichkeit eine (Voll-)Automatisierung von staatlichen E-Government-Prozessen notwendig ist, rückte spätestens durch die COVID-19-Pandemie eindrucksvoll in das Bewusstsein einer breiten Öffentlichkeit. Gleichwohl wurden bereits vor der pandemischen Situation sowohl in Deutschland als auch auf internationaler Ebene² die Automatisierung von steuerlichen Prozessen in Finanzverwaltungen diskutiert.³ Daran anknüpfend hat auf nationaler Ebene die aktuelle Bundesregierung im Koalitionsvertrag vereinbart, dass durch digitale Verfahren die Erfüllung der steuerlichen Pflichten für die Bürgerinnen und Bürger erleichtert werden sollen, beispielsweise durch vorausgefüllte Steuererklärungen (Easy Tax). Weiter soll die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens konsequent weiter vorangetrieben werden und die gesamte Interaktion zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung digital abgewickelt werden können.⁴

Dem Steuervollzugsauftrag und damit einhergehend der Veranlagung von Steuern stehen wesentlich geänderte Rahmenbedingungen gegenüber. Von innen erschweren vor allem Personaleinsparungen,⁵ stetig steigende Fallzahlen,⁶ die föderale Struktur und die Paralle-

lität unterschiedlicher informationstechnologischer Systemlandschaften die Auftrags Erfüllung. Von außen wirken zudem das sich aufgrund der Globalisierung und Digitalisierung stark gewandelte Wirtschaftsleben sowie die damit einhergehenden stetig komplexer werdenden Lebenssachverhalte und Steuerrechtsnormen ein. Folglich beschäftigen sich viele Staaten und deren Finanzverwaltungen mit der Frage, wie eine vermehrt kooperative Interaktion auf Augenhöhe mit den Steuerpflichtigen realisiert werden kann und welche Möglichkeiten der Legislative sowie der Exekutive dabei zur Verfügung stehen. So wurden in zahlreichen Ländern des nahegelegenen Auslands einschlägige Modernisierungsbestrebungen sowohl für die direkte als auch für die indirekte Besteuerung initiiert und abgeschlossen. Betrachtet man den Nachbarstaat Österreich, dessen politisches System, Organisationsstrukturen der Finanzbehörden und einzelne Phasen des Besteuerungsverfahrens ähnlich sind,⁷ ist eine deutlich weiter vorangeschrittene Digitalisierung der Verwaltung zu konstatieren. Beispielsweise ist für den direkten Steuerbereich neben der antragslosen Familienbeihilfe bei Geburt eines Kindes vor allem die antragslose Arbeitnehmerveranlagung hervorzuheben. Die Anforderungen an die Einhaltung mehrwertsteuerlicher Pflichten ist herausfordernd. Für die indirekte Steuer, insbesondere die Mehrwertsteuer⁸ gibt es aktuell Digitalisierungstendenzen außerhalb von Deutschland, die Steuerhinterziehung effektiver bekämpfen und auch teilweise zu Effizienzsteigerungen für die Steuerpflichtigen führen.⁹

¹ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report, 2018.

² OECD, Technologies for Better Tax Administration, 2016.

³ R. Müller/Benke/Fettke/Houy, Praxis der Wirtschaftsinformatik HMD 341 - Digital Public Services 2021, S. 1213.

⁴ SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP, Koalitionsvertrag 2021-2025, S. 166.

⁵ E. Müller, SWK 2013, S. 1217, 1222.

⁶ Dazu bereits Meyding/Bühler, DStR 1991, S. 488, 489.

⁷ Nach Jabloner, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 245, 245 ist die Nähe zwischen österreichischem und deutschem Steuerrecht ausgeprägter als in anderen Rechtsgebieten.

⁸ Der Begriff Mehrwertsteuer wird synonym mit dem Begriff Umsatzsteuer verwendet.

⁹ Kollmann, beck.digital 2021, S. 209.

1.2 Zielsetzung

Vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung ist es das Ziel dieser Kurzstudie über die Chancen und Herausforderungen proaktiver Veranlagungen zu informieren und dabei die wesentlichen Inhalte sowie diskutierten Potenziale in kompakter Form zusammenzutragen. Zudem soll einem deutschsprachigen Empfängerkreis, der insbesondere Entscheidungsträger aus Politik, Finanzverwaltung und Wissenschaft umfasst, ein breiter Überblick über den aktuellen Stand der Wissenschaft sowie über die technologischen Konzepte zur Umsetzung gegeben werden. Die Untersuchung hat weiterhin zum Ziel herauszuarbeiten, welche Bedeutung der Steuererklärung im gegenwärtigen Besteuerungsverfahren Deutschlands zukommt und welche Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze im Steuervollzug zu beachten sind. Zudem werden Hintergründe und Entwicklungspotenziale proaktiver Veranlagungen im Bereich der direkten und indirekten Besteuerung aufgezeigt. In der Folge können konkrete Handlungsempfehlungen für das deutsche Besteuerungsverfahren erarbeitet und die daraus resultierenden Chancen dargestellt werden. Weiter sollen die Ergebnisse der Kurzstudie eine fundierte Grundlage für Entscheidungen der aktuellen Bundesregierung bieten, damit Digitalisierungsprojekte in der Finanzverwaltung konsequent weiter vorangetrieben werden, um moderne und bürgerorientierte eGovernment-Dienstleistungen anzubieten.

1.3 Methodischer Ausgangspunkt und Vorgehen

Die Ausarbeitung der vorliegenden Kurzstudie erfolgte in mehreren Phasen. Die daraus resultierenden Erkenntnisse sind vor allem auf eine umfassende Literaturrecherche und die durchgeführten Experteninterviews zurückzuführen. Dieses Vorgehen erforderte zunächst eine initiale Status-quo-Recherche im Hinblick auf die Fragestellung, in welchen Bereichen der Finanzverwaltung und bei wel-

chen Steuerarten die Einführung einer proaktiven Veranlagung dem Grunde nach zielführend wäre. Hierbei konnte festgestellt werden, dass unterschiedlichste Digitalisierungsansätze für steuerliche Prozesse existieren und teilweise erste Schritte hin zu einer proaktiven Veranlagung angestoßen wurden. Parallel zur Status-quo-Recherche, bei der ausschließlich öffentlich zugängliche Quellen konsultiert wurden, erfolgte eine umfassende Auswertung der einschlägigen Literatur, um einen Überblick zu aktuellen Digitalisierungsthemen im Bereich der direkten und indirekten Besteuerung, hier speziell der Mehrwertsteuer, zu erlangen. Auf Basis dieser Erkenntnisse konnten Voraussetzungen und Rahmenbedingungen identifiziert sowie eigene Handlungsempfehlungen zugunsten proaktiver Veranlagungen formuliert werden.

Die Erkenntnisse der Literaturrecherche wurden unmittelbar bei der simultanen Vorbereitung der Themen für die Experteninterviews berücksichtigt. Die durchgeführten Interviews hatten zum Ziel, Einblicke aus der Perspektive der Unternehmens-, Beratungs- und Verwaltungspraxis zu erlangen. Außerdem wurden die eigenen Erkenntnisse der technischen und rechtlichen Ebene sowie die gegebenen Handlungsempfehlungen für proaktive Veranlagungen kritisch auf den Prüfstand gestellt. Die interviewten Personen sind ausgewiesene Experten ihres Fachs und verfügen über mannigfaltige Erfahrungen im Hinblick auf die Digitalisierung des Steuerrechts, jeweils im Bereich der direkten bzw. indirekten Besteuerung.

Die finalen Erkenntnisse der Kurzstudie wurden zusammengefasst. Sofern eine proaktive Veranlagung für die Bereiche der direkten und indirekten Besteuerung dem Grunde nach als sinnvoll anzusehen ist, sind diesbezügliche Handlungsempfehlungen formuliert und prägnant erläutert worden.

1.4 Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands

Die Arbeit gliedert sich in insgesamt sieben Kapitel. Auf die Einleitung in Kapitel 1, die eine grundsätzliche Einführung in den Themenkomplex beinhaltet, folgen im Kapitel 2 Erläuterungen zum wissenschaftlichen und praktischen Hintergrund der Kurzstudie. Dabei wird zunächst der aktuelle Stand der Wissenschaft bestimmt und eine Begriffsbestimmung gegeben. Im Anschluss sind die Chancen und Herausforderungen proaktiver Veranlagungen sowie die Funktion und Bedeutung der Steuererklärung für die Bereiche der direkten und indirekten Besteuerung eingehend an aktuellen Beispielen erörtert. Da sich die jeweiligen steuerverfahrensrechtlichen Regelungen als durchaus komplex erweisen und sich diese Aspekte nicht vom Thema der Untersuchung trennen lassen, erfolgt die überblicksartige Darstellung der Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze in Kapitel 3. Diese Erläuterungen bilden die Basis für die Beantwortung der in den folgenden Kapiteln zu erörternden Fragestellungen.

In den Kapiteln 4 und 5 werden jeweils Entwicklungspotenziale proaktiver Veranlagungen aufgezeigt und sodann konkrete Lösungsansätze zu deren Fortentwicklung erarbeitet. Das Kapitel 4 befasst sich mit dem Bereich der direkten Besteuerung, wobei eine Differenzierung zwischen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten erfolgt. Hinsichtlich Ersterer liegt der Fokus auf potenziellen Weiterentwicklungen der E-Bilanz. Bei Letzteren stehen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und die Renteneinkünfte im Mittelpunkt der Untersuchung. Kapitel 5 beleuchtet Potenziale einer proaktiven Veranlagung für den Bereich der indirekten Besteuerung. Wesentlicher Treiber der Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen ist die hohe Steuerhinterziehung und die Kosten sowie risikobehafteten Compliance-Anforderungen¹⁰ für

Steuerpflichtige. Grundlegend für eine proaktive Veranlagung im Bereich der Mehrwertsteuer ist die Etablierung einer geeigneten Datenbasis. In Deutschland sind wesentliche Steuerfunktionen bisher nicht digitalisiert. Andere Länder außerhalb sowie innerhalb von Europa haben seit den letzten zwei Jahrzehnten erfolgreich Mehrwertsteuerfunktionen digitalisiert und dienen als Vorbild für eine deutsche Umsetzung. Abschließend wird das Modell einer proaktiven Veranlagung gezeichnet.

Basierend auf den Untersuchungserkenntnissen werden in Kapitel 6 eine Reihe von konkreten Handlungsempfehlungen für Politik, Verwaltung und Wissenschaft gegeben und prägnant erläutert. Im abschließenden Kapitel 7 werden zunächst die wesentlichen Inhalte und Ergebnisse der vorliegenden Kurzstudie pointiert zusammengefasst.

¹⁰ Tax Compliance kann dabei als Bereitschaft der Steuerpflichtigen verstanden werden, ihre Steuer freiwillig in der richtigen Höhe und termingerecht

zu entrichten, E. Müller, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), S. 273, 276 m. w. N. Dazu und zur Tax-Compliance-Strategie aus der hoheitlichen Perspektive des Staates näher Schmidt, Risikoorientierte Fallauswahl, S. 42 ff.

2 Wissenschaftlicher und praktischer Hintergrund

2.1 Aktueller Stand der Wissenschaft

An Abhandlungen zur Reformierungsbedürftigkeit des deutschen Besteuerungsverfahrens und damit einhergehenden mannigfaltigen Handlungsempfehlungen mangelt es nicht.¹¹ Ungeachtet stetiger Bemühungen zum Bürokratieabbau auf legislativem Weg¹² und der Neuausrichtung des Untersuchungsgrundsatzes¹³ steht, soweit ersichtlich, die Einführung eines proaktiven Verwaltungshandelns nicht im Fokus der steuerwissenschaftlichen Forschung.

Wissenschaftliche Abhandlungen, die sich speziell der Neuausrichtung von Vollzugsaspekten des Besteuerungsverfahrens widmen, sind im Gegensatz zu Untersuchungen des materiellen Steuerrechts im Bereich der direkten Besteuerung lediglich in geringerer Zahl vorhanden. Zwar ist in jüngerer Vergangenheit in Deutschland eine zunehmende Anzahl von themenverwandter Studien festzustellen.¹⁴ Diese legen den Fokus allerdings auf Verwaltungsleistungen im Allgemeinen und/oder thematisieren ausgewählte Problemfelder der *Leistungsverwaltung*.¹⁵ Abgeschlossene Pilotprojekte zielen zudem auf einen Praxis-einsatz in der Kommunal- und Landesebene.¹⁶ Spezielle Literatur zur Einführung pro-

aktiven Handelns in der deutschen Finanzverwaltung, die der *Eingriffsverwaltung* zuzuordnen ist,¹⁷ ist somit nicht vorhanden. Daher können die zuvor aufgeworfenen Fragen nicht hinreichend aus dem vorhandenen Schrifttum heraus beantwortet werden.

Es existieren bisher noch keine breit aufgestellten Untersuchungen zur Einführung einer proaktiven Veranlagung im Bereich der Mehrwertsteuer in Deutschland. Die proaktive Veranlagung muss auf einer Digitalisierung von mehrwertsteuerrelevanten Informationen aufbauen. Insofern ist die Betonung eines europäischen Kontextes für eine deutsche Umsetzung nicht zwingend erforderlich, bietet sich jedoch in einem europäischen Binnenmarkt mit einem harmonisierten Mehrwertsteuersystem an. Daher ist die Betrachtung der europäischen Dimension der aktuellen mehrwertsteuerlichen Digitalisierungswelle zwingend erforderlich.

Zur allgemeinen Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen in Deutschland wurden in den letzten Jahren durch die Initiativen mehrerer Mitgliedstaaten Impulse gesetzt, auf die Autoren in Deutschland zurückgreifen konnten.¹⁸ Darauf aufbauend entstanden Konzepte zur Digitalisierung der Mehrwertsteuer.¹⁹

2.2 Begriffsbestimmung

Aus dem hier gegebenen Untersuchungsinteresse resultiert die zentrale Begrifflichkeit der proaktiven Veranlagung, die bislang noch oberflächlich genutzt wurde. Für das weitere Vorgehen bedarf sie jedoch einer genaueren

¹¹ Zu den bisherigen Modernisierungsbemühungen näher Golz, Die Dauersteuerreform, S. 1; Seer, StuW 2015, S. 315, 315 f.; Schmidt, Das modernisierte Besteuerungsverfahren, S. 26 ff.; jeweils m. w. N.

¹² So beispielsweise bereits Erstes Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft (HemAbbG) v. 22.08.2006, BGBl. I 1970 und jüngst Drittes Bürokratieentlastungsgesetz (BürEntG 3) v. 22.11.2019, BGBl. I 1746.

¹³ Dazu ausführlich Schmidt, DB 2021, S. 2654.

¹⁴ So z. B. NEGZ, Bericht Nr. 22. Zudem wurde die Etablierung einer proaktiven Verwaltung bereits von anderen Staaten, beispielsweise Taiwan, als erstrebenswert anerkannt. Dazu eingehend Linders/Liao/Wang, Government Information Quarterly Supplement 2018, S. 68.

¹⁵ So beispielsweise Kuhn/Balta/Krcmar, Kuhn et al., die sich der Systematisierung der Herausforderungen proaktiver Verwaltungsleistungen in Deutschland widmen. Scholta/Niemann/Halsbenning/Räckers/Becker, Proceedings of the 52nd Hawaii International Conference on System Sciences (2019), S. 3273 untersuchen speziell das Spannungsfeld zwischen Föderalismus und E-Government in Deutschland.

¹⁶ So z.B. der Pilot zur Gewerbeanmeldung, <https://www.fortiss.org/aktuelles/details/proaktive-verwaltung-lass-die-buerokratie-fuer-dich-arbeiten>, zuletzt geprüft am 15.01.2022.

¹⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Musil, AO/FGO, § 6 AO Rz. 16.

¹⁸ Artinger/Putz/Zugmaier, DStR 2021, S. 2273; Ismer/Artinger/Jackl, MwStR 2021, S. 370.

¹⁹ Siehe in diesem Zusammenhang insbesondere: Ismer/Artinger/Jackl, Digitalisierung der Umsatzsteuer - Italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild.

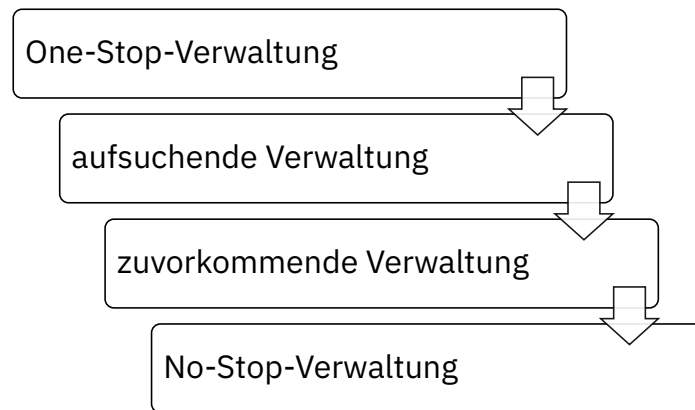


Abbildung 1: Ausgewählte Verwaltungsleitbilder nach Interaktionsaufwand der Adressaten

Definition, da deren Klärung und das damit einhergehende Verständnis von ganz entscheidender Bedeutung für die vorliegende Untersuchung sind. Da das Steuerrecht eines der Hauptgebiete der Eingriffsverwaltung darstellt,²⁰ erscheint es zielführend, sich auf einen *spezifischen Terminus* zu verständigen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Steuerrecht in Deutschland zwar dem Verwaltungsrecht zugeordnet wird, allerdings innerhalb dieses Rechtsgebiets eine eigenständige Rechtsmaterie²¹ mit spezieller Verwaltung und Gerichtsbarkeit bildet. Von dem Terminus ausgehend können im Rahmen dieser Untersuchung und weitergehender Forschung zielgerichtet sowohl die Gemeinsamkeiten als auch die Unterschiede zur Leistungsverwaltung herausgearbeitet werden.

Das Spektrum des Verwaltungszugangs unter dem Aspekt des tendenziellen Interaktionsaufwands für die Adressaten reicht von verschiedenen Varianten der *One-Stop-Verwaltung* über die *aufsuchende* sowie die *zuvorkommende Verwaltung* bis hin zur *No-Stop-Verwaltung*, bei der die bürokratischen Lasten für die Adressaten kaum mehr oder überhaupt nicht mehr spürbar sind.²² Während bei der One-Stop-Verwaltung alle notwendigen bürokratischen Schritte an einer einzigen Stelle aktiv vom

Adressaten durchzuführen sind, tritt die aufsuchende Verwaltung physisch oder virtuell an diesen heran. Die zuvorkommende Verwaltung weist auf relevante Leistungen hin und füllt Formulare im Voraus aus. Bei der No-Stop-Verwaltung ist im Idealfall keine Aktivität der Adressaten erforderlich.²³ Eine entsprechende Darstellung dieser Verwaltungsleitbilder beinhaltet Abbildung 1.

Die No-Stop-Verwaltung bietet proaktiv staatliche Dienstleistungen an, sodass die Bürger und Unternehmen selbst keine Handlung mehr vornehmen müssen, um eine Dienstleistung zu erhalten.²⁴ Mithin stößt die Verwaltung beim No-Stop-Shop Anliegen initiativ an.²⁵

An anderer Stelle wurde in einem ähnlichen Forschungskontext bereits die Begrifflichkeit der *proaktiven* und *interaktionslosen* Leistungen verwendet.²⁶ Durch die Adaption dieser Adjektive könnte zum Ausdruck gebracht werden, dass die Finanzverwaltung das Verfahren initial einleitet (proaktiv) und es in der Folge zu keiner Handlung und/oder Nachfra-

²⁰ Waldhoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 3, 4.

²¹ Waldhoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 3, 4.

²² Brüggemeier, VM 2010, S. 93, 93.

²³ Dazu ausführlich Brüggemeier, VM 2010, S. 93, 96 ff.

²⁴ Scholta/Niemann/Halsbenning/Räckers/Becker, Proceedings of the 52nd Hawaii International Conference on System Sciences (2019), S. 3273, 3276; Scholta/Mertens/Kowalkiewicz/Becker, Government Information Quarterly 2019, S. 11, 12.

²⁵ <https://www.oeffentliche-it.de/-/no-government>, zuletzt geprüft am 13.12.2021.

²⁶ <https://www.fortiss.org/forschung/projekte/detail/drp>, zuletzt geprüft am 16.01.2022.

ge der Steuerpflichtigen kommt (interaktionslos). Da der Untersuchungsgegenstand Steuerfestsetzungen umfasst, die aus der ersten Befassung des konkreten Steuerrechtsverhältnisses resultieren, erscheint es sinnvoll, den Terminus, um einen Hinweis auf die Erledigung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu ergänzen. Unter Rückgriff auf die antragslose Arbeitnehmerveranlagung des Nachbarstaats Österreich ist daher der Begriff der *Veranlagung* zugrunde zu legen.

Da in dem in dieser Kurzstudie entwickelten Mehrwertsteuermodell weiterhin eine Bereitstellung von essenziellen steuerlichen Daten durch den Steuerpflichtigen erfolgen muss, ist es überlegenswert, im Bereich der indirekten Besteuerung die proaktive Veranlagung als lediglich *weitestgehend* interaktionslos zu bezeichnen. Gegen diese Erweiterungen spricht jedoch, dass die resultierende Beschreibung „*proaktive weitestgehend interaktionslose Veranlagung*“ deutlich weniger prägnant und einprägsam wäre. Zugunsten einer einfacheren Einordnung und eines griffigen Terminus soll auf nicht essenzielle Ergänzungen verzichtet werden. Am überzeugendsten ist daher das Festhalten an der bloßen Beschreibung der behördlichen Vorgehensweise „*proaktive Veranlagung*“, die hiermit vorgeschlagen wird.

Um den Empfängerkreis der Kurzstudie gezielt zu adressieren und den Terminus in den (politischen) Diskurs einzuführen, empfiehlt es sich zu den jüngeren politischen Entwicklungen auf nationaler Ebene zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens einen Konnex herzustellen. Da im aktuellen Koalitionsvertrag die für diese Untersuchung in hohem Maße bedeutsame vorausgefüllte Steuererklärung explizit mit dem Zusatz *Easy Tax* bezeichnet ist,²⁷ sollen der eben vorgeschlagene spezifische Terminus „*proaktive Veranlagung*“ und die weniger eindeutige Bezeichnung „*Easy Tax*“ im Folgenden synonym verwendet werden.

²⁷ SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP, Koalitionsvertrag 2021-2025, S. 166.

2.3 Chancen und Herausforderungen proaktiver Veranlagungen

2.3.1 Direkte Besteuerung

2.3.1.1 Gewinneinkunftsarten

Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Unternehmen profitierten von einer proaktiven Veranlagung. Neben dem offensichtlichen beiderseitigen Vorteil einer medienbruchfreien Ende-zu-Ende-Automation wären auf behördlicher Seite vor allem bedeutende Einsparungen im Hinblick auf Papier- und Portokosten realisierbar. Zudem könnte so besser dem demografischen Wandel in der Finanzverwaltung begegnet werden.²⁸ In Abhängigkeit von der konkreten Ausgestaltung der in Rede stehenden Veranlagungsform sind für die Unternehmen verschiedene Mehrwerte denkbar. Beispielsweise profitierten diese durch einen unmittelbaren Datenzugriff künftig von Entlastungen bei Außenprüfungen und/oder einer zeitnahen Rechtssicherheit.

Allerdings sind die Gewinneinkunftsarten und innerhalb dieser Gruppe insbesondere die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) dadurch gekennzeichnet, dass die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Einkommensteuer maßgebend sind, eine mitunter kaum mehr überschaubare Komplexität aufweisen. Zutreffend wird daher im Schrifttum darauf hingewiesen, dass bei diesen zahlreiche Geschäftsvorfälle sowie diverse Ansatz- und Bewertungsfragen zu berücksichtigen sind.²⁹ Die zu konstatierende Vielschichtigkeit wird durch den Vergleich mit den indirekten Steuern besonders deutlich, da bei den entsprechenden Besteuerungsverfahren weit weniger Informationen benötigt werden.

Eine weitere Herausforderung ist mit dem deutschen Ertragsteuermodell gegeben, das

²⁸ Diese Potenziale ergeben sich ebenso bei den Überschusseinkunftsarten, sodass auf redundante Darstellung dort verzichtet wird.

²⁹ Krumm, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III (2018), S. 1, 13.

neben der Einkommensteuer die Körperschaft- und Gewerbesteuer berücksichtigt. Die isoliert betrachtet ohnehin schon zu konstatierende Komplexität der jeweiligen steuerlichen Gewinnermittlung wird durch die mit dem Modell einhergehenden Wechselwirkungen zunehmend verschärft. Daraus zieht der befragte Experte *Andreas Kowallik* im Hinblick auf die Zielsetzung der vorliegenden Kurzstudie folgenden Schluss:

„Das bestehende System der steuerlichen Gewinnermittlung(en) kann nicht ohne grundlegende informationstechnologische Anpassungen in eines der Vollautomation überführt werden. Die gegenwärtigen Hürden werden bei großen Unternehmen besonders deutlich, da diese mit drei Überleitungen konfrontiert sind: Zunächst ist die Rechnungslegung gemäß IFRS in eine nach HGB zu überführen. Diese führt sodann zur Steuerbilanz, die schließlich die Basis der steuerlichen Gewinnermittlung darstellt.“ – Andreas Kowallik

Weiterhin kommt erschwerend hinzu, dass Datensätze über die Besteuerungsgrundlagen der Steuerpflichtigen nicht automatisiert an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Sämtliche vorgenannten Umstände konterkarieren die Automationsbestrebungen und erschweren eine Fortentwicklung hin zu einer proaktiven Veranlagung.

2.3.1.2 Überschusseinkunftsarten

Im Rahmen der folgenden Erläuterungen stehen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und die Renteneinkünfte im Mittelpunkt der Untersuchung. Für diese Fokussierung können verschiedene Aspekte angeführt werden, die nachstehend skizziert werden sollen.

§ 25 Abs. 1 EStG beinhaltet die allgemeine Veranlagungspflicht. Mithin wird die Steuer grundsätzlich in einem förmlichen Verfahren, der Veranlagung,³⁰ durch Steuerbescheid

³⁰ Der Terminus Veranlagung beschreibt das förmliche Verwirklichen von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis im Sinne von § 218 Abs. 1 Satz 1 AO durch den Erlass eines Steuerbescheides durch die Finanzverwaltung, P. Kirchhof/Seer/Pfiffmann, EStG, § 25 Rz. 1.

(§§ 155, 157 AO) festgesetzt. Allerdings kann der Lohnsteuer nach § 46 Abs. 4 Satz 1 EStG ebenso wie der Kapitalertragsteuer bei privaten Kapitalerträgen im Sinne des § 20 EStG nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG grundsätzlich abgeltende Wirkung zukommen. Ein Unterschied zwischen beiden Erhebungsformen besteht dahingehend, dass im Unterschied zur Lohnsteuer bei der Kapitalertragsteuer die Abgeltungswirkung den Regelfall darstellt.³¹ Während bei der Lohnsteuer aufgrund der sogleich zu erörternden vielfältigen Pflichtveranlagungstatbestände sowie der Möglichkeit einer materiell-rechtlichen voraussetzungslosen Antragsveranlagung in einer Vielzahl der Fälle nach dem Steuerabzug noch eine Veranlagung durchgeführt, soll diese bei den von der Kapitalertragsteuer umfassten Einkünften hingegen weitgehend vermieden werden und findet daher nur in seltenen, engen Ausnahmefällen statt.³² Angesichts dessen bedarf es hinsichtlich der Kapitalertragsteuer keiner weiteren Untersuchung zugunsten einer proaktiven Veranlagung.

Durch das aktuell geltende Lohnsteuerabzugsverfahren (§§ 38 ff. EStG) soll vor allem ein aufwendiges Veranlagungsverfahren im Regelfall vermieden werden. Aufgrund der elektronischen Abzugsmerkmale *kann* die Besteuerungslast beim Steuerabzug individuell angepasst werden, sodass bereits an der Quelle ein möglichst genauer Lohnsteuereinbehalt realisierbar ist und idealerweise für die Steuerpflichtigen, vorbehaltlich § 46 Abs. 2 EStG, keine Veranlagung mehr erfolgen muss.

Gleichwohl kann es im Rahmen des Abzugsverfahrens zu Ungenauigkeiten und Unrichtigkeiten kommen, die nachträglich zu korrigieren sind. Daher regelt § 46 Abs. 2 EStG grundsätzlich abschließend die Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer zu veranlagern *ist*. Innerhalb des Abs. 2 beinhalten die Nr. 1 bis 7 Sachverhalte, die

³¹ Leinenbach, Die Rentensteuer, S. 107.

³² Leinenbach, Die Rentensteuer, S. 107; ähnlich Weber-Grellet, DStR 2013, S. 1357, 1358 und 1360.

mit der Gefahr einhergehen, dass zu wenig Lohnsteuer einbehalten wurde. Mithin hat die Finanzverwaltung ein Interesse an einer Veranlagung, sodass diese von Amts wegen durchzuführen ist.³³ Beispielsweise erfolgt eine zwingende Veranlagung bei Vorliegen von Nebeneinkünften, die die Freigrenze in Höhe von 410 Euro übersteigen (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Dies betrifft neben Einkünften, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, ebenso Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterlagen.³⁴

Neben den Sachverhalten, die eine Veranlagung von Amts wegen erfordern, sind ebenso Fallgestaltungen denkbar, in denen der Steuerpflichtige freiwillig eine Steuererklärung einreicht und folglich eine Veranlagung beantragt (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG). Im Gegensatz zu den vorgenannten Sachverhalten resultiert aus dieser Veranlagung in der Regel eine Steuererstattung, die beispielsweise auf steuermindernde Abzugspositionen oder auf Verlustabzüge zurückzuführen ist.

Es ist zu konstatieren, dass im Rahmen des Lohnsteuerabzugs mannigfaltige Gründe einer potenziell abgeltenden Wirkung des Steuereinbehalts entgegenstehen und in der Folge im Rahmen des förmlichen Veranlagungsverfahrens ein Steuerbescheid erstellt wird. Insofern offenbart sich ein umfassender Bedarf an weiterer Forschung, im Zuge derer zu eruieren ist, in welchen Fällen das Ziel einer proaktiven Veranlagung nicht erreichbar ist und ob alternative Konzepte umsetzbar sind.

Der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens kommt insbesondere im Hinblick auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und die Renteneinkünfte eine hervorgehobene Bedeutung zu, da diese eine enorme Breitenwirkung aufweisen. Rein quantitativ betrachtet beläuft sich nach den aktuellsten Informationen des Statistischen Bundes-

amts zur Verteilung der Einkünfte nach Einkunftsarten für das Jahr 2017 die Anzahl der Steuerpflichtigen, bezogen auf Einkünfte aus § 19 EStG, auf nahezu 36 Millionen bei einer Gesamtanzahl der Steuerpflichtigen von knapp über 40 Millionen, was zu einem Anteil von fast 90 % führt.³⁵ Bemerkenswert ist zudem, dass mit 77 % über dreiviertel der erzielten positiven Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stammen.³⁶

Bezüglich der Renteneinkünfte ist die Systematik der nachgelagerten Rentenbesteuerung zu berücksichtigen. Nach dieser steigt der Besteuerungsanteil mit jeder neuen Rentnerkohorte stetig an, was dazu führt, dass sich die Anzahl an einkommensteuerpflichtigen Rentnern ebenfalls kontinuierlich erhöhen wird. Entsprechend den aktuellen Informationen des Statistischen Bundesamts zur Rentenbesteuerung für das Jahr 2017 mussten 32 % (6,8 Millionen) der insgesamt 21,4 Millionen Rentenempfänger Einkommensteuer auf ihre gesetzlichen, privaten oder betrieblichen Renteneinkünfte zahlen. Im Vergleich zu 2016 stieg der Anteil um knapp 3 Prozentpunkte beziehungsweise 0,516 Millionen Personen.³⁷ Die Rentenbesteuerung entwickelt sich somit zunehmend zu einem Massenverfahren.

Zudem würde die Einführung und Umsetzung einer proaktiven Veranlagung dadurch begünstigt, dass bereits seit geraumer Zeit zahlreiche Datensätze über Besteuerungsgrundlagen dieser Steuerpflichtigen an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Mithin kann im Zuge einer potenziellen Vereinfachung sowohl auf bereits existierende technische Infrastrukturen als auch auf rechtliche Rahmenbedingungen zurückgegriffen werden. Diese Ansicht teilt der befragte Experte Heinz-Gerd Horlemann, der zudem mit sei-

³³ Herrmann/Heuer/Raupach/O. Tillmann, EStG/KStG, § 46 EStG Rz. 1.

³⁴ Dazu ausführlich Herrmann/Heuer/Raupach/O. Tillmann, EStG/KStG, § 46 EStG Rz. 25–30.

³⁵ Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern – Lohn- und Einkommensteuer, S. 11.

³⁶ Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern – Lohn- und Einkommensteuer, S. 12.

³⁷ https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2021/08/PD21_380_73111.html, zuletzt geprüft am 12.10.2021.

nem Hinweis den Stellenwert des neuralgischen Punkts des Datenschutzes hervorhebt:

„Um die proaktive Veranlagung voranzutreiben, sollte auf möglichst viele Originaldaten zurückgegriffen werden können, also speziell für steuerliche Zwecke zu generierende oder aggregierende Daten. Das Steuergeheimnis schützt die Originaldaten in ausreichendem Maße vor Missbrauch, so dass ein besonderes Datenschutzrecht nicht erforderlich ist.“ – Heinz-Gerd Horlemann

2.3.1.3 Resümee

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass die Einführung und Umsetzung einer proaktiven Veranlagung sowohl bei den Einkunftsarten als auch bei den Überschusseinkunftsarten mit mannigfaltigen Herausforderungen einhergeht, wobei diese bei Ersteren deutlich größer sind. Gleichwohl ist die Umstellung auf ein solches Veranlagungssystem als ein lohnenswertes Ziel zu qualifizieren, da es durchaus möglich erscheint, dass die Vollautomation nicht zu weniger, sondern zu mehr und intensiverem menschlichem Kontakt führen kann.³⁸ Aufgrund der risikodifferenzierten Kontrollintensitäten stünden für die entsprechend personell zu prüfenden Fälle mehr zeitliche und fachliche Ressourcen zur Verfügung.³⁹

2.3.2 Indirekte Besteuerung

2.3.2.1 Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen

Die aktuelle Bundesregierung hat im Koalitionsvertrag zur Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen folgende relevante Passage aufgenommen:

³⁸ Dem NEGZ, Bericht Nr. 3, S. 12 zufolge soll die Verwaltung durch die Automatisierung menschlicher werden. In diese Richtung auch Michael, Festschrift für Martin Morlok (2019), S. 569, 574; Wendel/Grashoff, Handbuch Digitale Verwaltung (2019), S. 477, 492; Polomski, Der automatisierte Verwaltungsakt, S. 38. Rheidorf, DVP 2016, S. 509, 514 geht hingegen von einer faktischen Entpersonalisierung der Verfahrensabläufe aus.

³⁹ Djeflal, DVBl 2017, S. 808, 813 bezeichnet diesen Aspekt als Verfahrenshumanisierung durch Automation.

„Wir werden weiterhin den Umsatzsteuerbetrug bekämpfen. Dieser Weg soll in Zusammenarbeit mit den Ländern intensiviert werden. Wir werden schnellstmöglich ein elektronisches Meldesystem bundesweit einheitlich einführen, das für die Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen verwendet wird. So senken wir die Betrugsanfälligkeit unseres Mehrwertsteuersystems erheblich und modernisieren und entbürokratisieren gleichzeitig die Schnittstelle zwischen der Verwaltung und den Betrieben.“⁴⁰

Daraus lässt sich ableiten, dass die aktuelle Bundesregierung in die Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen, zusätzlich zur automatisierten Verarbeitung von steuerrelevanten Daten, Initiativen starten will. Elementar ist jedoch dafür einen geeigneten technischen und rechtlichen Rahmen bereitzustellen. Im Bereich der Mehrwertsteuer muss aufgrund der hohen Harmonisierung die europäische Perspektive zentral sein. Zum einen kann aus konkreten Initiativen anderer Mitgliedstaaten gelernt werden und zum anderen bedarf es einer Vereinheitlichung, damit das Zusammenwachsen des Europäischen Binnenmarkts weiter vorangetrieben werden kann und nicht durch eine beginnende technische sowie rechtliche Fragmentierung vereitelt wird.

Liegen geeignete Daten für die Mehrwertsteuererklärung vor, können diese auch automatisiert werden. Es gibt in Europa bereits Trends den manuellen Eingriff von Steuerpflichtigen in den Erklärungsprozess zu reduzieren. Die britische Finanzverwaltung (HMRC) reduziert bereits im Rahmen des Projekts „Making Tax Digital“ die manuellen Eingriffsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen während der Erstellung der Mehrwertsteuererklärung.⁴¹ Der vollständig elektronische Datenfluss wird zu diesem Zweck im Prozess weiter nach vorne gezogen. Das heißt, die Übermittlung von mehrwertsteuerrelevanten Daten erfolgt unmittelbar

⁴⁰ SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP, Koalitionsvertrag 2021-2025.

⁴¹ Warren/Kuechel/Kearney/Mitchell/Cojocaru/Stevens, Impact of Making Tax Digital for VAT, 2021.

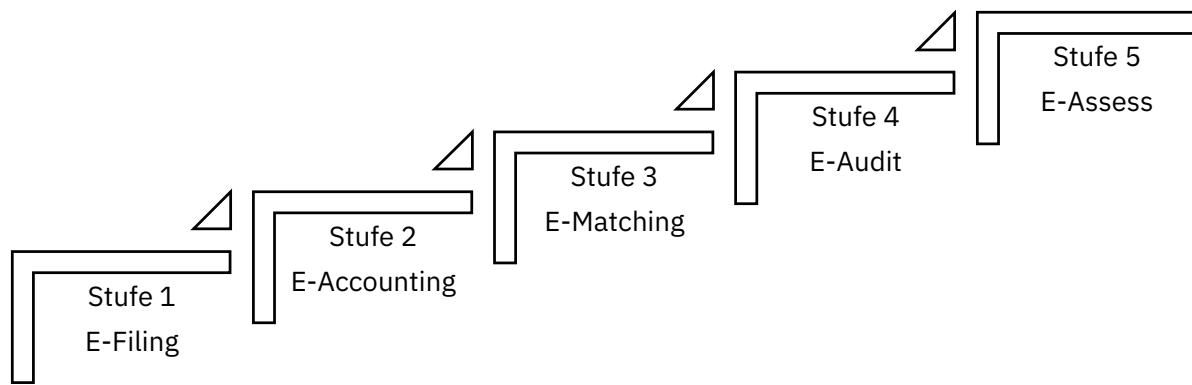


Abbildung 2: Entwicklungsstufen der Digitalisierung der Finanzverwaltung

(Kowallik, REthinking Tax Heft 05 2021, S. 49, 50)

aus Programmen heraus über Schnittstellen an das HMRC.⁴²

Die Automatisierung des mehrwertsteuerlichen Besteuerungsverfahrens kann, wie in Abbildung 2 dargestellt, in fünf Phasen unterteilt werden:

1. E-Filling: Standardisierte Mehrwertsteuererklärungen werden elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt
2. E-Accounting: Der Unternehmer muss neben seiner Mehrwertsteuererklärung weitere relevanten Daten an die Finanzverwaltung übermitteln
3. E-Matching: Die Finanzverwaltung überprüft die übermittelten Daten
4. E-Audit: Die Finanzverwaltung vergleicht die relevanten Quelldaten mit den in der Mehrwertsteuererklärung deklarierten Angaben und führt eine Prüfungsfeststellung durch
5. E-Assess: Die Erstellung von Steuererklärungen wird abgeschafft. Die Finanzverwaltung verwendet die vorhandenen Daten zur Veranlagung. Der Steuerpflichtige hat eine kurze Einspruchsfrist. Betriebsprüfungen sind kaum noch notwendig.

⁴² Langer, beck.digitax 2020, S. 16, 17.

In Europa befindet sich Spanien auf der 4. Stufe (E-Audit) mit dem SII (suministro inmediato de información) und Polen auf der 3. Stufe (E-Matching) mit dem SAF-T Reporting.⁴³ Deutschland befindet sich Ende der zweiten Phase bzw. schon in der dritten Phase. Bisher sind wesentliche Mehrwertsteuerfunktionen in Deutschland nicht digitalisiert, sondern werden von den Steuerpflichtigen in Vorsteueranmeldungen oder in Umsatzsteuererklärungen in summarischen Angaben übermittelt. Aufgrund dieser Daten kann jedoch keine proaktive Veranlagung erfolgen. Es müssen zunächst wesentliche Informationen (z.B. mindestens Eingangs- und Ausgangsrechnungen) für die Finanzverwaltung vorliegen. Es gibt bereits wichtige internationale Entwicklungen und in Europa, von denen eine Umsetzung in Deutschland profitieren kann.

2.3.2.2 Allgemeine Bedeutung und die europäische Dimension der Mehrwertsteuer

International nimmt der Anteil der Mehrwertsteuer an der Finanzierung der Staatshaushalte kontinuierlich zu. Außerdem ist die Mehrwertbesteuerung inzwischen international stark verbreitet.⁴⁴ Die Mehrwertsteuer ist eine indirekte Steuer und partizipiert an den getätigten Umsätzen. Die Erhebung der Mehr-

⁴³ Bleckmann/Hacker, Betriebsberater 2020, S. 343, 347.

⁴⁴ OECD, Consumption Tax Trends 2020, 12 ff.

wertsteuer erfolgt nach dem Allphasen-Netto-Prinzip. Das bedeutet, dass auf jeder Ebene der Wertschöpfungskette grundsätzlich Mehrwertsteuer anfällt. Letztendlich werden allerdings nur Nichtsteuerpflichtige (Verbraucher) wirtschaftlich beschwert. Die Erhebung der Mehrwertsteuer erfolgt grundsätzlich durch die leistenden Unternehmer als Mehrwertsteuerpflichtige. Diese müssen die ermittelte Mehrwertsteuer gegenüber der Finanzverwaltung deklarieren und abführen. Die Mitgliedstaaten bedienen sich daher rechtssystematisch der Unternehmer als Steuersammler. Eine direkte Erhebung der Steuer beim Verbraucher würde allein schon bei der Abführung und Kontrolle durch die Finanzverwaltungen scheitern.⁴⁵ Man unterscheidet daher zwischen

- Unternehmer-Unternehmer-Leistungsbeziehungen (B2B = Business-to-Business),
- Unternehmer-Verbraucher-Leistungsbeziehungen (B2C = Business-to-Consumer) und
- Unternehmer-Öffentliche Institutionen (B2G = Business-to-Government).

Vorsteuererstattungsfähige Steuersubjekte können z.B. in Unternehmer-Unternehmer-Transaktionen eine Vorsteuererstattung erlangen. Die Administration der Mehrwertsteuer ist aufwendig und bindet viele Ressourcen von Unternehmen. Von Unternehmern werden insbesondere der rechtliche und administrative Compliance-Rahmen als aufwendig empfunden.⁴⁶

Für die europäische Integration war seit jeher das wirtschaftliche Zusammenwachsen der treibende Motor. Der seit dem zweiten Weltkrieg kontinuierlich zunehmende grenzüberschreitende Handel in Europa musste auch in einem Mehrwertsteuersystem Rechnung ge-

tragen werden. Seit der Einführung der Mehrwertsteuer in ihrer heutigen Form war die legislative Harmonisierung ein zentraler Maßstab. Leitende theoretische Grundlage ist das Neutralitätsprinzip, das unabhängig von der Lieferkette die Wettbewerbsneutralität zwischen unterschiedlichsten Unternehmen sichern soll. Wesentliche Unterschiede in der Besteuerung zur Verfälschung und Behinderung des Handelsverkehrs müssen deshalb verhindert bzw. abgebaut werden.⁴⁷ Aus diesem Grund ist es notwendig die Mehrwertsteuer in einem europäischen Kontext zu erfassen und die internationalen Bezüge des Handels- und Warenverkehrs als Bezugsgröße mit zu berücksichtigen. Damit erhält die proaktive Veranlagung der Mehrwertsteuer eine internationale Komponente. Aus dieser Herausforderung erwachsen gleichzeitig auch Chancen, da gerade in einem europäischen Kontext Mitgliedstaaten und Unternehmer mit vergleichbaren Herausforderungen bei der Digitalisierung und Automatisierung von Mehrwertsteuerfunktionen kämpfen. Dies bedeutet aber auch, dass die Digitalisierung und Automatisierung im Bereich der Mehrwertsteuer auch vor einem europäischen Rahmen gedacht werden müssen, damit die Harmonisierung der Mehrwertsteuer und das Zusammenwachsen des Binnenmarktes fortgesetzt werden kann. Durch die COVID-19 Pandemie haben Mitgliedstaaten beträchtliche Ausgaben zur Stützung der Wirtschaft und des Gesundheitswesens getätigt. Durch eine bessere Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung⁴⁸ auf europäischer Ebene können für die Staatshaushalte neue Einnahmequellen gesichert werden.

2.3.2.3 Herausforderungen

Es gibt zwei große Herausforderungen im Bereich der Mehrwertsteuer, einmal die Komplexität der aktuellen rechtlichen Regelungen und die Mehrwertsteuerhinterziehung. Mehrwertsteuerhinterziehung führte alleine in Eu-

⁴⁵ Kokott, Steuerrecht EU, 2018, 335, 336.

⁴⁶ Evans/Highfield/Tran-Nam/Walpole, International VAT Monitor 2020, S. 84, 93.

⁴⁷ Kokott, Steuerrecht EU, 2018, 338, 339.

⁴⁸ In diesem Sinne: R. Müller, Tax Notes International 2020, S. 1043, 1043, 1044.

ropa im Jahr 2018 zu einem Verlust von ca. 140 Mrd. Euro.⁴⁹ Gleichzeitig sind die Komplexität der Mehrwertsteuergesetze und die damit einhergehenden Anforderungen an die Mehrwertsteuerpflichtigen sehr hoch. Die Erfüllung mehrwertsteuerlicher Anforderungen hinsichtlich der Deklarierung, Dokumentation sowie dem Reporting⁵⁰ werden allgemein als Mehrwertsteuer-Compliance bezeichnet. Es ist evident, dass die meisten Mehrwertsteuersysteme mit zunehmender Bedeutung für den Staatshaushalt komplexer werden und damit die Compliance-Anforderungen für die Mehrwertsteuerpflichtigen steigen.⁵¹ Diese Anforderungen wachsen für Unternehmer in grenzüberschreitenden Sachverhalten weiter. Zu beachten bleibt schließlich, dass die Erfüllung der mehrwertsteuerlichen Compliance zu keinem besseren wirtschaftlichen Ergebnis für die Unternehmer führt. Es handelt sich vielmehr um eine administrative und kostenintensive Bürde. Für kleine und mittlere Unternehmen lagen im Jahr 2018 die durchschnittlichen jährlichen Kosten zur Erfüllung der Mehrwertsteuer-Compliance bei 3.806 € pro Unternehmen und waren damit die höchsten in der EU.⁵²

Weiter muss berücksichtigt werden, dass die Mehrwertsteuer sowohl bei der Veranlagung durch die Finanzverwaltungen als auch bei der Deklarierung und Bestimmung durch die Unternehmer ein Massenverfahren ist. Grenzüberschreitende Unternehmer, speziell Konzerne, können die Erfüllung der Mehrwertsteuer-Compliance lediglich durch spezialisierte Software begegnen. Die Übermittlung von mehrwertsteuerrelevanten Informationen an die Finanzverwaltung wird als Reporting bezeichnet. Zahlreiche europäische Länder haben bereits ein möglichst engmaschiges Informationsnetz zur Identifizierung von Mehrwertsteuerhinterziehung durch un-

terschiedliche Reporting-Modelle ausgeworfen.⁵³ Inzwischen gibt es in sogenannten Clearance-Systemen die Notwendigkeit vor der Rechnungsstellung eine „Genehmigung“ über eine zentrale Plattform der Finanzverwaltung einzuholen.⁵⁴ Dies war notwendig, weil nachträgliche Ermittlungsmaßnahmen der Finanzverwaltungen durch das bisher gängige nachträgliche kumulierte Deklarationsverfahren zu einem Informationsdefizit auf Seiten der Finanzverwaltungen führt.

Grundsätzlich ist die Mehrwertsteuererhebung nationale Aufgabe der jeweiligen Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten. Zur Sicherung des Mehrwertsteueraufkommens und zur Vereinfachung der Verwaltungszusammenarbeit zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten wurden verschiedene legislative⁵⁵ wie administrative Maßnahmen⁵⁶ geschaffen. Die Stärkung der administrativen Kooperation hilft aber nur bedingt bei der Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung. Aus diesem Grund wird argumentiert, dass neben legislativen Änderungen insbesondere die Digitalisierung ein entscheidender Faktor zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung sein kann.⁵⁷

2.3.2.4 Bekämpfung der Hinterziehung und Manipulation

Die Mehrwertsteuerhinterziehung ist bereits seit vielen Jahren ein kontinuierlich gewachsenes Problem in Europa. Als Konsequenz haben Gesetzgeber und Finanzverwaltungen die technischen und rechtlichen Maßnahmen verschärft.⁵⁸ Mehrwertsteuerhinterziehung kann sowohl auf Käufer- als auch auf Verkäuferseite stattfinden. Auf Käuferseite können Betrüger als Unternehmer gefälschte Rechnungen deklarieren, um eine unberechtigte

⁴⁹ European Commission, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report.

⁵⁰ Reporting ist ein Sammelbegriff für die Übermittlung von steuerlichen Transaktionsdaten an Steuerbehörden, Kollmann, beck.digitax 2021, S. 209, 209.

⁵¹ Evans/Highfield/Tran-Nam/Walpole, International VAT Monitor 2020, S. 84, 84.

⁵² EU-Parlament, VAT gap, reduced VAT, PE 694.215, 2021, 42, 43.

⁵³ Petrosino, IVM Volume 30 No. 2 Volume 30 (2019).

⁵⁴ Kollmann, beck.digitax 2021, S. 209, 209.

⁵⁵ Insbesondere: VO (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABL L 2010/268, 1.

⁵⁶ Beispielsweise das „Fiscalis“-Programm: EU-Kommission, SWD (2018) 323 final 8.6.2018.

⁵⁷ Ismer/M. Schwarz, IVM 2019, S. 240, 241.

⁵⁸ Ruohola, IVM 2019, S. 229, 229.

Vorsteuererstattung für Lieferungen oder sonstige Leistungen zu erhalten, die nie gekauft wurden. Auf Verkäuferseite können Unternehmer tatsächlich für Transaktionen Mehrwertsteuer erhalten. Diese Rechnungen werden jedoch nicht deklariert oder der Verkäufer verschwindet mit der erhaltenen Mehrwertsteuer. Beide Fälle sind sehr prüfungsintensiv für Ermittlungen der Finanzverwaltungen, weil betrügerisches Verhalten nur durch gepaarte Ein- und Ausgangsrechnungen aufgedeckt werden kann, also die Identifizierung von Transaktionsketten.⁵⁹

Die Zahlen zur aktuellen Höhe der Mehrwertsteuerhinterziehung durch die jeweilige Betrugsart schwanken stark. Jedoch ist anzunehmen, dass der sogenannte Karussellbetrug einen verhältnismäßigen großen Anteil einnimmt und je Quelle zwischen 20 und 100 Milliarden Euro pro Jahr schwankt. Es wird geschätzt das für 80 % der Mehrwertsteuerhinterziehung zwischen Mitgliedstaaten nur ca. 2 % der kriminellen Gruppen verantwortlich ist.⁶⁰ Im Karussellbetrug führt der leistende Unternehmer die empfangene Mehrwertsteuer nicht an das zuständige Finanzamt ab und verschwindet anschließend. Der empfangene Unternehmer macht die nicht gezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend. In grenzüberschreitenden Sachverhalten arbeiten mehrere Unternehmer zusammen, häufig über verschiedene EU-Mitgliedstaaten verteilt. Die Aufdeckung von Transaktionen ist zur Verhinderung der Mehrwertsteuerhinterziehung schwierig, da Finanzverwaltungen im klassischen Mehrwertsteuererhebungsverfahren, dem Selbstdeklarierungssystem, nur periodisch Steuererklärungen abgeben müssen. In Deutschland erlangen Finanzverwaltungen damit erst nach der Durchführung einer Transaktion Kenntnis durch eine summarische Übermittlung von Werten. Diese summarische Übersicht lässt keine Nachvollziehbarkeit der Transaktionen zu.

⁵⁹ Ainsworth/Alwohaibi/Leahey/Li/Rahman, Tax Notes International 2020, S. 1211, 1212, 1213.

⁶⁰ Borselli, IVM 2019, S. 179, 180.

Erschwerend kommt hinzu, dass die mehrwertsteuerrechtlichen Unternehmer nicht immer trennscharf von mehrwertsteuerrechtlichen Unternehmern unterschieden werden können. Kriminelle bauen in ihre Transaktionsketten sogenannte „Buffer“, nicht beteiligte Unternehmer, und grenzüberschreitende Sachverhalte ein, um ihre Transaktionsketten und die Nachvollziehbarkeit für Finanz- und Strafbehörden zu erschweren.⁶¹

Zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung ist daher der sichere Ausgleich von gezahlter Mehrwertsteuer mit der Vorsteuer ein wesentliches Element sowie die Nachvollziehbarkeit und Auswertung von Transaktionsketten. In grenzüberschreitenden Situationen wurde durch die Initiative der EU-Kommission der Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen ausgebaut.⁶² Im Rahmen des Fiscalis Programms wird die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten in Steuer- und Zollfragen verbessert. Wesentliche Elemente liegen in der Einführung von effizienteren, vernetzten IT-Systemen sowie der Einführung eines geeigneten Risikomanagements und Kooperation.⁶³ Zur besseren Bekämpfung der innereuropäischen Mehrwertsteuerhinterziehung plädiert ebenfalls der Europäische Rechnungshof den Informationsaustausch zu verstärken, damit Transaktionsdaten zur Verfügung stehen.⁶⁴ Diese könnten über die flächendeckende Digitalisierung von Rechnungsinformationen gewonnen werden.

Das grundlegende Problem liegt in der Erhebung von relevanten Informationen und der Verarbeitung. Auf europäischer Ebene wurde beispielsweise das „Transaction-Network-Analysis“-Tool (TNA) eingeführt. Durch das TNA sollen mehrwertsteuerrelevante Infor-

⁶¹ Ruiz, ECA Journal No. 2 2019, S. 37, 37, 38.

⁶² Grundlegend für den Informationsaustausch: VO (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABL L 2010/268, 1.

⁶³ EU-Kommission, KOM IP/18/4009 2018.

⁶⁴ Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht: Bekämpfung des innergemeinschaftlichen MwSt.-Betrugs: Weitere Maßnahmen sind erforderlich (gemäß Art. 287 Absatz 4 Unterabsatz 2 AEUV) (2015) 21.

mationen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten schneller und unkomplizierter für involvierte Finanzverwaltungen zur Verfügung stehen. Vor dieser Bündelung verwendeten die Mitgliedstaaten eigene Risikomanagementsysteme und Daten.⁶⁵

Parallel zur Verarbeitung und Bündelung von Informationen wird ab dem Jahr 2024 sogenannte Central Electronic System of Payment Information (CESOP) zur Erhebung von Zahlungsverkehrsdaten von Zahlungsdienstleistern eingeführt. Kern des im Jahr 2018 verabschiedeten Legislativpakets ist es Informationen aus der Lieferkette durch Zahlungsdaten zu erlangen.⁶⁶ Zahlungsdienstleister werden verpflichtet unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit Zahlungsdaten an einen zentralen europäischen Speicher (CESOP) zu übermitteln.⁶⁷ Im CESOP werden Daten bereinigt und anschließend einer Analyse unterzogen.⁶⁸ Aufgrund dieser Zahlungsdaten soll von Unternehmen nicht deklarierte oder abgeführte Mehrwertsteuer leichter identifiziert werden.

Als Gemeinsamkeit dieser grenzüberschreitenden Initiativen in Europa lassen sich die Bündelung und Erhebung von mehrwertsteuerrelevanten Informationen für Ermittlungstätigkeiten der Finanzverwaltungen und Strafverfolgungsbehörden herausarbeiten. Augenfällig sind die nachträgliche Schaffung und Analyse von mehrwertsteuerbaren Sachverhalten. Das bedeutet in vielen Fällen, dass die Mehrwertsteuerhinterziehung bereits eingetreten sein kann und eine nachträgliche Ermittlungsgrundlage erst bereitgestellt werden muss. Wodurch nicht präventiv gegen Steuerhinterziehung vorgegangen werden kann.

⁶⁵ R. Müller, Verantwortungsbewusste Digitalisierung (2020), Kapitel: 1.3. Neue technische Maßnahmen.

⁶⁶ Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss, Stellungnahme zum „Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 im Hinblick auf die Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der Betrugsbekämpfung“ - 2019/C 240/07, 2.

⁶⁷ R. Müller, UR 2019, S. 797.

⁶⁸ Europäischer Datenschutzbeauftragter, Stellungnahme 1/2019 zu zwei Legislativvorschlägen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs, 6.

Es zeichnet sich daher die Tendenz ab, dass Gesetzgeber und Finanzverwaltungen die Erfassung von mehrwertsteuerrelevanten Daten möglichst weit nach vorne verlagern, damit ein geeignetes Risikomanagement durchgeführt werden kann. Das Ziel dieser Maßnahmen ist es die Mehrwertsteuerhinterziehung effektiver präventiv zu bekämpfen. Diese Tendenzen sind bei der Einführung einer proaktiven Veranlagung in Deutschland zu berücksichtigen.

2.4 Die Bedeutung der Steuererklärung

2.4.1 Überblick über die Funktion und Bedeutung der Steuererklärung

Die Steuererklärung stellt ein gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung dar. Sie ist als eine formalisierte, innerhalb einer bestimmten Frist abzugebende Auskunft des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters zu verstehen, die der Finanzverwaltung die Festsetzung der Steuer oder die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ermöglichen soll und in der Regel zum Erlass eines Steuerbescheides führt.⁶⁹ Unter Rückgriff auf diese Definition wird unmittelbar deutlich, dass sie in der Regel die wesentliche Grundlage des Besteuerungsverfahrens darstellt⁷⁰ und damit zugleich die Basis der Steuerfestsetzung bildet.⁷¹ Zudem ist die Erklärung in der Praxis oftmals das einzige herangezogene Beweismittel⁷² und ein wesentliches Mittel der Mitwirkung.⁷³

2.4.2 Allgemeine Mitwirkungspflicht und konkretisierende Wahrheitspflicht

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 90 Abs. 1 Satz 2 AO haben die Beteiligten im Rahmen der allgemeinen Mitwirkungspflicht lediglich die für die Besteuerung erheblichen

⁶⁹ BFH, 02.07.1986 – I R 70/83, BFH/NV 1987, 704.

⁷⁰ B. Schwarz/Pahlke/Dißars, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 149–153 AO Rz. 11.

⁷¹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 149–153 AO Rz. 1.

⁷² Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 149–153 AO Rz. 1.

⁷³ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 149–153 AO Rz. 2.

Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen und die ihnen bekannten *Beweismittel* anzugeben. Unbestritten ist im Schrifttum, dass der Tatsachenbegriff keine Werturteile, rechtlichen Schlüsse, steuerlichen Würdigungen oder juristischen Subsumtionen umfasst.⁷⁴ Tatsachen können wahr oder unwahr sein,⁷⁵ Rechtsauffassungen sind dagegen richtig (zutreffend) oder falsch (unzutreffend).⁷⁶ Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, seine Ausführungen rechtlich zu begründen.⁷⁷ Daher verletzt er seine allgemeine Mitwirkungspflicht nicht, wenn der Sachverhalt vollständig erklärt wird, aber eine unzutreffende rechtliche Würdigung erfolgt und die Finanzverwaltung diese übernimmt.⁷⁸

Während § 90 Abs. 1 Satz 2 AO den Steuerpflichtigen in jeder Phase des Besteuerungsverfahrens zur Wahrheit verpflichtet,⁷⁹ sieht dies § 150 Abs. 2 AO speziell für den Fall der Steuererklärung vor.⁸⁰ Mithin konkretisiert die Wahrheitspflicht i. S. d. § 150 Abs. 2 AO die allgemeine Mitwirkungspflicht i. S. d. § 90 Abs. 1 Satz 2 AO.⁸¹ Da gegenüber der Steuererklärung die in § 92 AO genannten Beweismittel in der Praxis durchweg eine untergeordnete Rolle spielen,⁸² sollen im Folgenden ausschließlich die Steuerklärungspflicht skizziert werden.

2.4.3 Steuerklärungspflicht

Die grundsätzlichen Erklärungspflichten und Formen der Steuererklärung ergeben sich aus den §§ 149, 150 AO. Dabei determiniert § 149

⁷⁴ Dazu u.a. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 90 AO Rz. 49; Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 90 AO Rz. 27; Spilker, Behördliche Amtsermittlung, S. 279.

⁷⁵ Wahr sind nur richtige und vollständige Angaben über Tatsachen. Dagegen sind unwahre Angaben solche, die tatsächlich unrichtig oder unvollständig sind oder die etwas verschleiern oder die Unwahrheiten hinzufügen; Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 90 AO Rz. 9.

⁷⁶ Tipke, Festschrift für Harald Schaumburg (2009), S. 183, 188 f.; Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 150 AO Rz. 44.

⁷⁷ Klein/Rätke, AO, § 90 Rz. 6.

⁷⁸ Baum/Buse/Brandl/Szymczak/Baum, AO, § 90 Rz. 7; Klein/Rätke, AO, § 90 Rz. 6 m. w. N.

⁷⁹ Baum/Buse/Brandl/Szymczak/Baum, AO, § 90 Rz. 6.

⁸⁰ Klein/Rätke, AO, § 90 Rz. 6.

⁸¹ BFH, 14.01.1998 – X R 84/95, BStBl II 1999, 203. Darüber hinaus erblickt Hübschmann/Hepp/Spitaler/Heuermann, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 149-153 AO Rz. 6 in dem Wahrheitsgebot eine Aufforderung zur korrekten Gesetzesinterpretation.

⁸² Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 149-153 AO Rz. 2.

AO, *wer* innerhalb welcher Frist eine Steuererklärung abzugeben hat und § 150 AO bestimmt die *Form* und den *Inhalt* der Erklärung.⁸³ Die Abgabe nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck stellt *nicht* mehr den gesetzlichen Regelfall dar.⁸⁴ Nach der durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens⁸⁵ geänderten Formulierung in § 149 Abs. 1 Satz 1 AO ist dieser Weg nur noch dann zulässig, wenn

- keine Pflicht zur Abgabe einer elektronischen Steuererklärung besteht,
- eine Steuererklärung auch nicht freiwillig elektronisch abgegeben wird,
- eine mündliche oder konkludente Steuererklärung nicht zugelassen ist und
- eine Aufnahme der Steuererklärung an Amtsstelle gem. § 151 AO nicht in Betracht kommt.

In Verbindung mit der einzelsteuergesetzlichen Regelung des § 25 Abs. 4 EStG⁸⁶ resultiert eine Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung für Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG erzielen.⁸⁷ Von der erneuerten Verordnungsermächtigung zur Erleichterung und Vereinfachung des automatisierten Besteuerungsverfahrens (§ 150 Abs. 6 Satz 1 AO) hat das Bundesministerium der Finanzen bisher noch keinen Gebrauch gemacht.⁸⁸

2.4.4 Verfahrensrechtliche Spezifika der Mehrwertsteuer

Das Besteuerungsverfahren im Bereich der Mehrwertsteuer richtet sich grundsätzlich

⁸³ Anschaulich Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 150 AO Rz. 1, der zwischen dem „ob“ und dem „wie“ der Steuererklärung differenziert.

⁸⁴ Klein/Rätke, AO, § 150 Rz. 3; weniger deutlich BT-Drs. 18/7457, 78.

⁸⁵ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl. I 1679.

⁸⁶ Einkommensteuergesetz (EStG) v. 08.10.2009, BGBl. I 3366

⁸⁷ Für Körperschaftsteuererklärungen gilt die grundsätzliche elektronische Abgabepflicht nach § 31 Abs. 1a KStG.

⁸⁸ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 150 AO Rz. 22.

nach der Abgabenordnung und den allgemeinen Vorschriften der §§ 16, 18 UStG sowie §§ 46, 48 UStDV.

Die Mehrwertsteuer ist eine Jahressteuer, der Besteuerungszeitraum beträgt nach § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG regelmäßig das Kalenderjahr. Die Jahressteuererklärung, nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG, muss vom Unternehmer als Steuerpflichtiger selbst berechnet und per amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung an das Finanzamt versendet werden. Nach § 18 Abs. 3 Satz 3 UStG kann auf diese elektronische Übermittlung nur auf Antrag verzichtet werden. In der Mehrwertsteuererklärung müssen sämtliche Umsätze des Unternehmers zusammengefasst werden, gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG.

Die Mehrwertsteuer muss nicht nur im Rahmen einer Jahressteuer vom Unternehmer entrichtet werden, sondern grundsätzlich auch im Rahmen von Vorauszahlungen, gemäß § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG. Die Voranmeldungen müssen bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz übermittelt werden, gemäß § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG. Der Unternehmer kann seine Übermittlungsfrist nach § 46 UStDV verlängern. Die Selbstberechnung der Mehrwertsteuer wird als Steueranmeldung bezeichnet und entfaltet dieselbe Wirkung wie die Steuerfestsetzung durch einen Steuerbescheid, nach §§ 150 Abs. 1 Satz 3, 167 Abs. 1, 168 Satz 1 AO. Die Voranmeldungen sind bereits seit 1.1.2005 elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln, nach §§ 18 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. 27 Abs. 9 UStG. In der Voranmeldung kann die vom Unternehmer gezahlte Vorsteuer mit der Mehrwertsteuer verrechnet werden und wird bei einem Vorsteuerüberhang für den Unternehmer ausgezahlt. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen werden regelmäßig vierteljährlich abgegeben, nach § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 UStG. Grundsätzlich kann auf die Voranmeldung bei einer geringen Steuerlast komplett verzichtet werden. Liegt eine höhere Steuerlast vor, umfasst der Voranmeldungszeitraum

den Kalendermonat. Der Verrechnungsmechanismus der Vorsteuer mit der angefallenen Mehrwertsteuer ist sehr wichtig, damit der Cash-Flow von Unternehmern gewährleistet werden kann. Für Kleinunternehmer gelten vereinfachende Regelungen, gemäß § 19 Abs. 1 UStG.

Damit sowohl die Mehrwertsteuererklärung als auch die Voranmeldungen automatisiert werden können, ist es wichtig zunächst die europäische Ebene zu betrachten. Die MwSt-SyStRl legt mehrwertsteuerliche Mindestanforderungen fest, Mitgliedstaaten können jedoch weitergehende Regelungen erlassen. Ebenfalls ist das Verfahrensrecht der Mitgliedstaaten weitgehend nicht harmonisiert und obliegt diesen. Aus diesen Gründen ergibt sich ein europäisches Koordinierungsbedürfnis. Auf mitgliedstaatlicher Ebene sind digitalisierungsrelevante wesentliche Mehrwertsteuerfunktionen bereits teilweise harmonisiert. Steuerpflichtige sind grundsätzlich nach Art. 250 Abs. 1 MwSt-SyStRl verpflichtet eine Steuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des Mehrwertsteuerbetrags notwendigen Informationen enthält. Art. 251 MwSt-SyStRl konkretisiert diese Mindestanforderungen und legt den Zeitraum fest, innerhalb dessen die Erklärung erfolgen muss, nach Art. 252 MwSt-SyStRl. Steuerpflichtige müssen nach Art. 242 MwSt-SyStRl angemessene Aufzeichnungen führen. Weiter können die Mitgliedstaaten auch gemäß den in Art. 273 MwSt-SyStRl normierten Regeln verlangen, gewisse Rechnungslegungsstandards einzuhalten.

Mit Entstehung des Binnenmarktes in Europa entfielen Grenz- und Warenkontrollen zwischen den Mitgliedstaaten. Damit der innergemeinschaftliche Warenverkehr dennoch überwacht werden kann, gibt es im Rahmen des Mehrwertsteuer-Informationsaustausch-System (MIAS) die Möglichkeit der Finanzverwaltungen untereinander Informationen auszutauschen. Unternehmer stellen Daten über die sogenannte Zusammenfassende Meldung zur Verfügung, nach § 18a Abs. 1 UStG. Diese

ist notwendig, wenn Unternehmer Lieferungen zwischen den Mitgliedstaaten ausführen, sogenannte innergemeinschaftliche Lieferungen oder innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte nach § 25b Abs. 2 UStG. Von der Untersuchung ausgeklammert werden gesonderte Erklärungspflichten für Steuerpflichtige mit einer Identifikationsnummer für eine zusammenfassende Meldung nach § 262 ff. MwSt-SyStRl bzw. besondere Pflichten bei Einfuhr- und Ausfuhrumsätzen nach Art. 274 ff. MwSt-SyStRl.⁸⁹

Insgesamt kommt der Mehrwertsteuererklärung eine hohe Bedeutung zu. Gleichzeitig wird dem Unternehmer als Mehrwertsteuerpflichtigen durch die Steueranmeldung der Jahreserklärung sowie der Voranmeldungen ein hoher Vertrauensvorschuss, aber auch umfangreiche Ermittlungspflichten bei der Steuerlastberechnung entgegengebracht. Diese Pflichten und Lasten können durch den Einsatz von Digitalisierung und Automatisierung für die Unternehmer und die Finanzverwaltungen vereinfacht werden.

2.4.5 Resümee

Im Zuge der vorstehenden Untersuchung wurde deutlich, dass der Steuererklärung als eine formalisierte, innerhalb einer bestimmten Frist abzugebende Auskunft des Steuerpflichtigen eine herausragende Bedeutung im Besteuerungsverfahren zukommt, da sie grundsätzlich die Basis einer jeden (Einkommen-)Steuerfestsetzung darstellt. Für den speziellen Fall der Steuererklärung konkretisiert die Wahrheitspflicht i. S. d. § 150 Abs. 2 AO die allgemeine Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 Satz 2 AO) zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung der für die Besteuerung erheblichen Tatsachen. Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte erzielen, haben den gesetzlich normierten Regelfall der verpflichtenden elektronischen Erklärungsübermittlung zu beachten.

Der Charakter eines Massenverfahrens wird im Bereich der Mehrwertsteuer durch den stärkeren Transaktionsbezug im Vergleich noch deutlicher. Da neben der Jahreserklärung zusätzlich häufig noch Voranmeldungen vorgenommen werden müssen. Eine Vereinfachung könnte mit geeigneten transaktionalen Daten durch eine Automatisierung mittels einer proaktiven Veranlagung erreicht werden.

⁸⁹ Mit weiteren Informationen: Kokott, Steuerrecht EU, 2018, 365, 366

3 Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze im Überblick

3.1 Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Der Steuervollzugauftrag für die Finanzverwaltung entspricht den verfassungsrechtlichen Prinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die einfachgesetzlich in den §§ 85, 88 AO kodifiziert sind.⁹⁰ Das in der Formulierung des § 85 Satz 2 AO zum Ausdruck kommende Sicherstellungsverlangen wird in der Literatur dahingehend kritisiert, dass es das tatsächlich Durchführbare nicht angemessen ausdrücke, da die Finanzverwaltung ohnehin nicht in der Lage sei, jeden steuerlich relevanten Sachverhalt vollständig aufzuklären.⁹¹ Ohne Einsatz moderner Informationstechnologien ist eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung kaum mehr realisierbar,⁹² wobei der Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes auch im digitalen Steuervollzug gelten.⁹³

3.2 Der neu ausgerichtete Untersuchungsgrundsatz

Ein wesentlicher Kernpunkt des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens war die Neufassung des § 88 AO.⁹⁴ Die Norm wurde um ausdrückliche Vorgaben hinsichtlich der risikoorientierten finanzbehördlichen Untersuchung ergänzt⁹⁵ und im Zuge der gänzlichen Neustrukturierung⁹⁶ der Normumfang deutlich erweitert. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers soll der Untersuchungsgrundsatz damit an die aktuellen Verhältnisse des Besteuerungsverfahrens angepasst⁹⁷ sowie die Grenzen der angemessenen

Sachaufklärung und erforderlichen Amtsermittlung neu justiert werden.⁹⁸ Als Konsequenz resultiert eine Ausrichtung an der praktischen Realisierbarkeit des Gesamtvollzugs, d. h. so viel Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit wie möglich und durchsetzbar ist.⁹⁹ Der grundsätzliche Regelungsgegenstand des § 88 AO, d. h., dass die Finanzbehörden den Sachverhalt von Amts wegen ermitteln, Art und Umfang der Ermittlungen bestimmen und auch die für die Steuerpflichtigen günstigen Umstände berücksichtigen, wurde nicht abgeschafft.¹⁰⁰

3.3 Spezifische (verfahrens-)rechtliche Rahmenbedingungen der direkten Besteuerung

3.3.1 Schriftlichkeit und elektronische Kommunikation

§ 87a AO ermöglicht als Generalnorm bereits seit dem Jahr 2002 die rechtsverbindliche elektronische Kommunikation mit dem Finanzamt und bezieht sich insbesondere auf die Kommunikation per E-Mail.¹⁰¹ Die Vorschrift beinhaltet ein grundsätzliches Angebot sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzbehörden zum Einsatz der elektronischen Kommunikation.¹⁰² Diese und andere Vorschriften wurden im Zuge der Weiterentwicklung der elektronischen Datenübermittlung durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens geändert oder neu eingefügt. Zu nennen sind insbesondere:¹⁰³

⁹⁰ Dazu ausführlich Spilker, Behördliche Amtsermittlung, S. 52 ff.

⁹¹ Dazu Seer, StuW 2003, S. 40, 41 f.

⁹² A. Richter/Welling, FR 2013, S. 406, 409.

⁹³ Mellinghoff, Beihefter zu DStR 2012, S. 79, 80.

⁹⁴ Dazu jüngst Schmidt, DB 2021, S. 2654.

⁹⁵ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Drüen, AO/FGO, § 88 AO Rz. 3. Zu den rechtlichen Entwicklungen des risikoorientierten Steuervollzugs ausführlich Schmidt, Risikoorientierte Fallauswahl, S. 77 ff.

⁹⁶ B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen, AO/FGO, § 88 AO Rz. 3b.

⁹⁷ BT-Drs. 18/7457, 67.

⁹⁸ B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen, AO/FGO, § 88 AO Rz. 3a.

⁹⁹ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 85 AO Rz. 46 m. w. N.

¹⁰⁰ B. Schwarz/Pahlke/Frotscher, AO/FGO, § 155 AO Rz. 86; Maier, JZ 2017, S. 614, 615. Eher kritisch ist Heintzen, DÖV 2015, S. 780, 785, da nach seiner Auffassung der Untersuchungsgrundsatz in den meisten Fällen zu einem Begleghaltgrundsatz mutiere.

¹⁰¹ Rüscher, GmbHR 2016, R241, R241.

¹⁰² Hübschmann/Hepp/Spitaler/Thürmer, AO/FGO, § 87a AO Rz. 22.

¹⁰³ Für weitere Beispiele Hübschmann/Hepp/Spitaler/Thürmer, AO/FGO, § 87a AO Rz. 43.

- § 87b AO, welcher Einzelheiten zu den Bedingungen für die elektronische Übermittlung von Daten an Finanzbehörden enthält,¹⁰⁴
- § 93c AO, der die geltenden Grundsatzregeln bei Datenübermittlungspflichten Dritter normiert, und
- § 122a AO, welcher die Bekanntgabe von elektronischen Verwaltungsakten durch Bereitstellung zum Datenabruf mit einer elektronischen Benachrichtigung über das Bereitstellen an die zum Datenabruf berechnigte Person regelt.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass der Steuervollzugsauftrag unverkennbar von der Digitalisierung geprägt ist. Der Gesetzgeber ist eindeutig bemüht, die elektronische Kommunikation weiter zu fördern,¹⁰⁵ um die Vorteile des E-Governments und der Informationstechnologie bestmöglich zu nutzen.

3.3.2 Datenübermittlung durch Dritte

3.3.2.1 Rahmenregelung des § 93c AO

Bereits seit geraumer Zeit werden in Deutschland zahlreiche Datensätze über Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen an die Finanzverwaltung übermittelt. Inhaltliche, verfahrensrechtliche und technische Aspekte der elektronischen Datenübermittlungspflichten Dritter waren in der Vergangenheit über verschiedene Normen in den Einzelsteuergesetzen und entsprechenden Verordnungen verstreut.

Im Kontext der fortschreitenden Nutzung elektronischer Datenübermittlungswege im Besteuerungsverfahren ist daher die Kodifizierung der zusammenfassenden und vereinheitlichenden Rahmenregelung des § 93c AO zu begrüßen. Die Vorschrift wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteue-

ungsverfahrens¹⁰⁶ in die Abgabenordnung eingefügt und ist erstmals für Besteuerungszeiträume nach 2016 anzuwenden (Art. 97 § 27 Abs. 2 EGAO). Diese zentrale Norm begründet keine Mitteilungspflichten, sondern setzt diese nach Abs. 1 voraus. Materieller Inhalt und Umfang der jeweils zu übermittelnden Datensätze können sehr stark divergieren, da sich die zu übermittelnden materiellen Besteuerungsgrundlagen¹⁰⁷ nach dem vom Gesetzgeber mit den jeweiligen Vorschriften¹⁰⁸ verfolgten Zweck richten.¹⁰⁹ Die einzelsteuergesetzlichen Rechtsnormen normieren zusammen mit § 93c AO die konkreten Mitteilungspflichten Dritter.¹¹⁰ Diese Verknüpfung ist in Abbildung 3 dargestellt. § 93c Abs. 1 AO legt dabei einheitliche Regelungen und Mindestangaben für die Datensätze, die auch als *eDaten* bezeichnet werden,¹¹¹ fest. Zu nennen sind insbesondere:

- die Übermittlungsfrist und der Übermittlungsweg (Abs. 1 Nr. 1),
- der Inhalt des Datensatzes (Abs. 1 Nr. 2)
- die Informationspflicht des Dritten gegenüber den Steuerpflichtigen (Abs. 1 Nr. 3)¹¹²

§ 87b AO kodifiziert ergänzend Bedingungen für die elektronische Übermittlung der *eDaten*.¹¹³ Demnach hat der Dritte die für den jeweiligen Besteuerungszeitraum oder -zeitpunkt über das Internet zur Verfügung gestellten amtlich bestimmten Schnittstellen¹¹⁴ ordnungsgemäß zu bedienen. Eine anderwei-

¹⁰⁶ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl. I 11679.

¹⁰⁷ So die treffende Beschreibung von Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 93c AO Rz. 5.

¹⁰⁸ Eine exemplarische Auflistung von Pflichten aus den Einzelsteuergesetzen findet sich bei Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 93c AO Rz. 3 sowie Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schuster, AO/FGO, § 93c AO Rz. 6.

¹⁰⁹ BT-Drs. 18/7457, 71.

¹¹⁰ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 93c AO Rz. 5.

¹¹¹ Den Begriff verwenden u. a. Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 93c AO Rz. 5; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schuster, AO/FGO, § 93c AO Rz. 16; Baum, NWB 2016, S. 2852, 2858.

¹¹² Zu den einzelnen Regelungen ausführlich Baum, NWB 2016, S. 2852, 2853 ff.

¹¹³ Neben den *eDaten* sind darüber hinaus Steuererklärungen, Unterlagen zur Steuererklärung, Daten über Vollmachten nach § 80a AO und andere für das Besteuerungsverfahren erforderliche Daten erfasst.

¹¹⁴ Z.B. die ELSTER-Schnittstelle ERIC, Baum, NWB 2016, S. 2778, 2780.

¹⁰⁴ § 87b AO stellt seit dem 01.01.2017 die normative Basis des ELSTER-Systems dar, Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 150 AO Rz. 23.

¹⁰⁵ Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 87a AO Rz. 1.

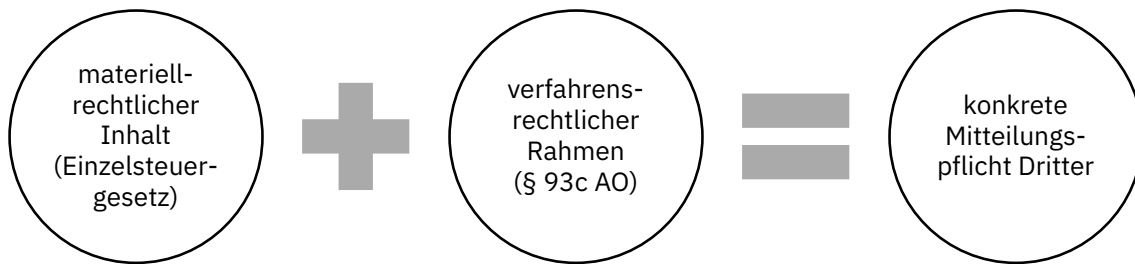


Abbildung 3: Komponenten der elektronischen Datenübermittlungspflicht von dritter Seite

tige elektronische Übermittlung, beispielsweise per formloser E-Mail, ist nicht zulässig.¹¹⁵

3.3.2.2 Ausgewählte materiell-rechtliche Regelungen

Gegenwärtig enthalten die Einzelsteuergesetze sowie die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung mannigfaltige Regelungen zur Datenübermittlung von dritter Seite. Das breite Spektrum soll anhand der nachstehenden Abbildung 4 sowie der folgenden Aufzählung verdeutlicht werden, wobei Letztere keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt:

- § 10 Abs. 2a und 2b i. V. m. Abs. 2 EStG: Mitteilungen über Vorsorgeaufwendungen,
- § 10 Abs. 4b Satz 4 EStG: Mitteilungen über steuerfreie Zuschüsse zu Vorsorgeaufwendungen,
- § 10a Abs. 5 EStG: Mitteilungen über Altersvorsorgebeiträge,
- § 22a Abs. 1 EStG: Rentenbezugsmitteilungen,
- § 32b Abs. 3 EStG: Mitteilungen über Lohnersatzleistungen,
- § 41b Abs. 1 EStG: Lohnsteuerbescheinigung,

- § 43 Abs. 1 Satz 6 EStG: Mitteilung über Kapitalerträge bei unentgeltlicher Übertragung (§ 43 Abs. 1 Satz 5 EStG),
- § 43 Abs. 2 Satz 7 EStG: Erklärung zur Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug (§ 43 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 EStG),
- § 45d Abs. 1 EStG: Mitteilungen über Freistellungsaufträge,
- § 45d Abs. 3 EStG: Mitteilungen der Versicherungsvermittler,
- § 50 Abs. 2 EStDV: Zuwendungsbestätigung,
- § 65 Abs. 3a EStDV: Nachweis einer Behinderung und
- § 15 Abs. 1 des 5. VermBG: Vermögensbildungsbescheinigung.¹¹⁶

Aufgrund der unterschiedlichen einzelsteuerrechtlichen Regelungsmaterien ist der Überblick zur konkreten Mitteilungspflicht für den Dritten erschwert,¹¹⁷ was u. U. zu falsch übermittelten eDaten führen kann. Ungeachtet dessen ist die verfahrensrechtliche Vereinheitlichung der Pflichten grundsätzlich positiv zu bewerten, da die Norm des § 93c AO einen wichtigen Beitrag für die in der hier vorliegenden Kurzstudie zu untersuchenden Möglichkeiten zur Kodifizierung einer proak-

¹¹⁵ Baum, NWB 2016, S. 2778, 2779.

¹¹⁶ Eine ähnliche Auflistung findet sich bei Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schuster, AO/FGO, § 93c AO Rz. 6.

¹¹⁷ Seer, Digitalisierung im Steuerrecht (2019), S. 247, 270.

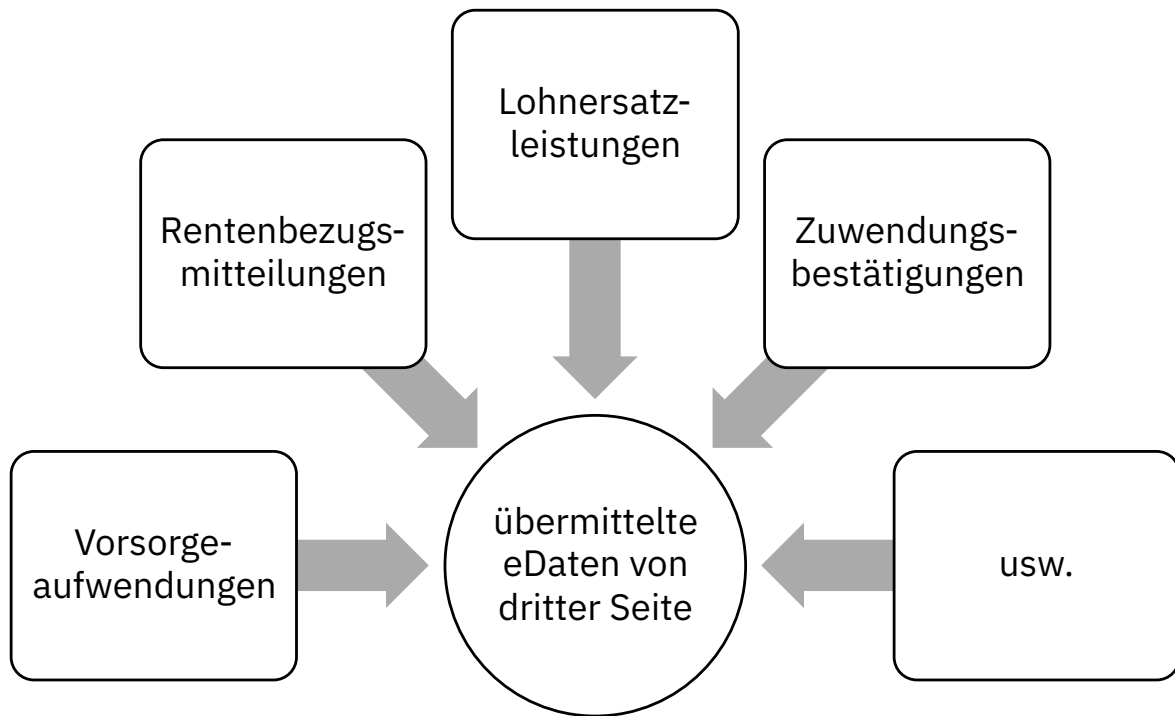


Abbildung 4: Ausgewählte Beispiele übermittelter eDaten von dritter Seite

tiven Veranlagung und zur Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung für Überschusseinkunftsarten leisten kann. Diese Ansicht teilt der befragte Experte *Andreas Kowallik*, der die vorstehenden Erkenntnisse pointiert zusammenfasst:

„Im Hinblick auf die Überschusseinkunftsarten existieren praktisch keine Bereiche, in denen die Finanzverwaltung nicht über elektronische Daten verfügt. Lediglich im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist ein signifikantes Defizit zu konstatieren.“

— Andreas Kowallik

4 Ergebnisse: Lösungsansätze für eine proaktive Veranlagung und Diskussion etwaiger Alternativen im Bereich der direkten Besteuerung

4.1 Anknüpfungspunkt für Gewinn-einkunftsarten: Die E-Bilanz

4.1.1 Effektivierung des Risikomanagements als primärer Zweck der E-Bilanz

4.1.1.1 Steuertaxonomien und Mindestumfang

Insbesondere aufgrund von § 5b EStG i. V. m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG resultiert eine gesetzliche *Verpflichtung*, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.¹¹⁸ Nach den Gesetzesmaterialien wurde ursprünglich bei Einführung der E-Bilanz der Zweck verfolgt, papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation zu ersetzen.¹¹⁹ Gleichwohl steht die Effektivierung des Risikomanagementsystems als zweiter Normzweck des § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG¹²⁰ nicht weniger im Fokus.¹²¹

Das BMF kommuniziert offen, dass mittels der E-Bilanz strukturierte Datensätze für eine automationsunterstützte und am steuerlichen Risikopotenzial des Einzelfalls ausgerichtete Fallauswahl nutzbar gemacht werden sollen.¹²² So ist der Zugang zur Finanzverwaltung aufgrund der elektronischen Übermittlungspflicht¹²³ und deren Ausgestaltung mas-

siv eingeeignet.¹²⁴ Das BMF sieht in dem Projekt E-Bilanz einen wichtigen Schritt, um eine zukunftsträchtige *E-Taxation-Wertschöpfungskette* zu etablieren.¹²⁵ Die mit der angestrebten effektiveren Ausgestaltung des Risikomanagements einhergehenden Probleme sollen nachfolgend zunächst aufgezeigt, damit einhergehend Verbesserungspotenziale identifiziert und sodann Gestaltungsempfehlungen erarbeitet werden.

Bereits während der Pilotphase der E-Bilanz¹²⁶ monierten die beteiligten Unternehmen insbesondere den zu übermittelnden Mindestumfang, der die gesetzlichen Grundlagen der §§ 266, 275 HGB¹²⁷ um ein Vielfaches überschreitet.¹²⁸ Ungeachtet der frühzeitigen Kritik wurden spezifische Steuertaxonomien bestimmt. Ihr hoher Detaillierungsgrad resultiert insbesondere aus den Positionen, die als *Mussfeld* oder *Mussfeld, Kontennachweis erwünscht* bezeichnet sind.¹²⁹

4.1.1.2 Verfassungsrechtliche Bedenken

Der Problemkomplex der Steuertaxonomien führte insbesondere aufgrund der detaillierten Gliederungstiefe zu erheblicher Kritik im Schrifttum. Verfassungsrechtliche Bedenken resultieren insbesondere aus einem mögli-

¹¹⁸ Zur verpflichtenden Übermittlung und dem Übermittlungsverfahren näher Schmidt, Risikoorientierte Fallauswahl, S. 59 f.

¹¹⁹ BR-Drs. 547/08, 14.

¹²⁰ Herrmann/Heuer/Raupach/J. P. Müller, EStG/KStG, § 5b EStG Rz. 6; ähnlich Bongaerts, E-Bilanz (2020), 1, 1; Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF: August 2018, S. 40; Goldshteyn/Purer, StBp 2014, S. 61, 65.

¹²¹ Kußmaul/C. Schwarz/Palm, RWZ 2014, S. 139, 143.

¹²² Bundesministerium der Finanzen, E-Bilanz, S. 19; Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF: November 2011, S. 54.

¹²³ Die Billigkeitsregelung des § 5b Abs. 2 EStG sollte aufgrund des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die absolute Ausnahme darstellen, P. Kirchhoff/Seer/F. Schindler, EStG, § 5b Rz. 10.

¹²⁴ Sehr positiv Meyer-Pries, GoBD und Big Data (2015), S. 135, 138, der die E-Bilanz als Musterbeispiel für den Aufbau eines strukturierten Datenpools bezeichnet. Deutlich sachlicher charakterisiert Anzinger, Digitalisierung im Steuerrecht (2019), S. 15, 39 die E-Bilanz als Paradebeispiel für die Verengung der Tatbestandsvoraussetzungen auf digitalisierte Tatsachen.

¹²⁵ Bundesministerium der Finanzen, 03.02.2010, IV A 5 - O 1000/09/10055-08, S. 3.

¹²⁶ Ausführliche Beschreibungen der E-Bilanz-Pilotierung aus Sicht der Finanzverwaltung und aus Anwendersicht geben Arnold/Schumann, DStZ 2011, S. 740 sowie Schiffers, DStZ 2011, S. 744.

¹²⁷ Handelsgesetzbuch (HGB) v. 10.05.1897, RGBl. 219.

¹²⁸ Projektgruppe Konsens, Projekt E-Bilanz, S. 12.

¹²⁹ Zu diesen und den weiteren Positionen näher Schmidt, Risikoorientierte Fallauswahl, S. 60 ff.

chen Verstoß gegen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung. In dieses wird eingegriffen, da der Steuerpflichtige aufgrund der Übermittlungspflicht nicht mehr frei über sämtliche seiner Informationen frei entscheiden kann.¹³⁰ Mithin wäre zu prüfen, ob dieser Eingriff verfassungsrechtlich legitimiert werden kann. Dieser Vorgang sollte sich insbesondere mit den Fragenstellungen beschäftigen, ob

- ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot vorliegt,
- § 5b EStG i. V. m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG ausreichende Rechtsgrundlagen für das Handeln der Finanzverwaltung darstellen sowie
- der Vorbehalt des Parlaments umgangen wird.¹³¹

Anhand der vorstehenden Erläuterungen wurde deutlich, dass der ursprüngliche Zweck der E-Bilanz, papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation zu ersetzen, unverkennbar in den Hintergrund und dagegen der Zweck der Effektivierung der Risikomanagementsysteme in den Fokus rückte.¹³² Nach herrschender Meinung¹³³ gehen damit beträchtliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen die konkrete Umsetzung des Mindestumfangs der E-Bilanz einher.¹³⁴ Der hohe Detaillierungsgrad und die fehlende Möglichkeit zur individuellen Erweiterung der Steuertaxonomien werden unter dem Aspekt des Risikomanagements nachvollziehbar, da die elektronisch übermittelten Daten automatisiert und noch vor einer personellen Bearbeitung nach ihrem Steuerausfallrisiko bewertet werden sollen.¹³⁵ Individuelle Anpassungen würden

¹³⁰ Beckmann, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 155 f.

¹³¹ Zu diesen Prüfungen eingehend Schmidt, Risikoorientierte Fallauswahl, S. 63 ff.

¹³² Ähnlich Sopp/Kruczynski/L. Richter, DStR 2013, S. 605, 607. Kußmaul/C. Schwarz/Palm, RWZ 2014, S. 139, 142 sehen den größten Nutzengewinn auf Seiten der Finanzverwaltung.

¹³³ A. A. P. Kirchhof/Seer/F. Schindler, EStG, § 5b Rz. 1, der zumindest im Ergebnis die verfassungsrechtlichen Anforderungen als erfüllt ansieht.

¹³⁴ Zu weiteren verfassungsrechtlichen Prüfungen Beckmann, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 192 ff.

einen nicht vertretbaren technischen Aufwand für die Finanzverwaltung bedeuten und zudem die Datenqualität unter Standardisierungsaspekten mindern.¹³⁶ Zudem wären solche Positionen für das maschinelle Risikomanagement nicht verwendbar.¹³⁷ Allerdings dürfen die Automationsbestrebungen der Finanzverwaltung nicht zulasten der Rechte der Steuerpflichtigen vorangetrieben werden.

4.1.2 Weiterentwicklungskonzepte im Überblick

4.1.2.1 Gemäßigte Gestaltungsempfehlungen zur Deregulierung

Die zuvor in Ansätzen wiedergegebenen verfassungsrechtlichen Bedenken im Schrifttum sollten den Gesetzgeber motivieren, den Bereich der E-Bilanz *grundlegend* zu überarbeiten. Die teils erhobene Forderung der vollständigen Abschaffung der E-Bilanz¹³⁸ ginge jedoch zu weit, da so die Möglichkeiten der Digitalisierung ungenutzt blieben. Vielmehr könnten die gesammelten Erfahrungen der Finanzverwaltung, die Kritik sowie die vorgeschlagenen Lösungsansätze des Schrifttums vereint und zur Beseitigung der Defizite nutzbar gemacht werden. Die in Betracht kommenden Weiterentwicklungskonzepte unterscheiden sich mitunter erheblich im Hinblick auf ihren disruptiven Charakter. Während deregulierende Anpassungen unter Beibehaltung der E-Bilanz noch als moderat anzusehen sind, ist der Wechsel zu einem Selbstveranlagungsverfahren bereits deutlich progressiver ausgerichtet und wird nur noch vom proaktiven Verfahren übertroffen. Eine entsprechende Darstellung beinhaltet Abbildung 5.

Zwar beinhaltet die Fortentwicklung des E-Governments auch immer, bestehende Prozesse nicht lediglich in elektronische Systeme zu überführen, sondern entsprechende tech-

¹³⁵ Sopp/Kruczynski/L. Richter, DStR 2013, S. 605, 609 f.

¹³⁶ Ähnlich Kolbe, Big Data – Systeme und Prüfung (2013), S. 9, 15.

¹³⁷ Projektgruppe Konsens, Technischer Leitfaden, S. 49.

¹³⁸ Kußmaul/C. Schwarz/Palm, RWZ 2014, S. 139, 143; Kußmaul/Ollinger/Weiler, StuW 2012, S. 131, 147; Kußmaul, BBK 2010, S. 737, 737.

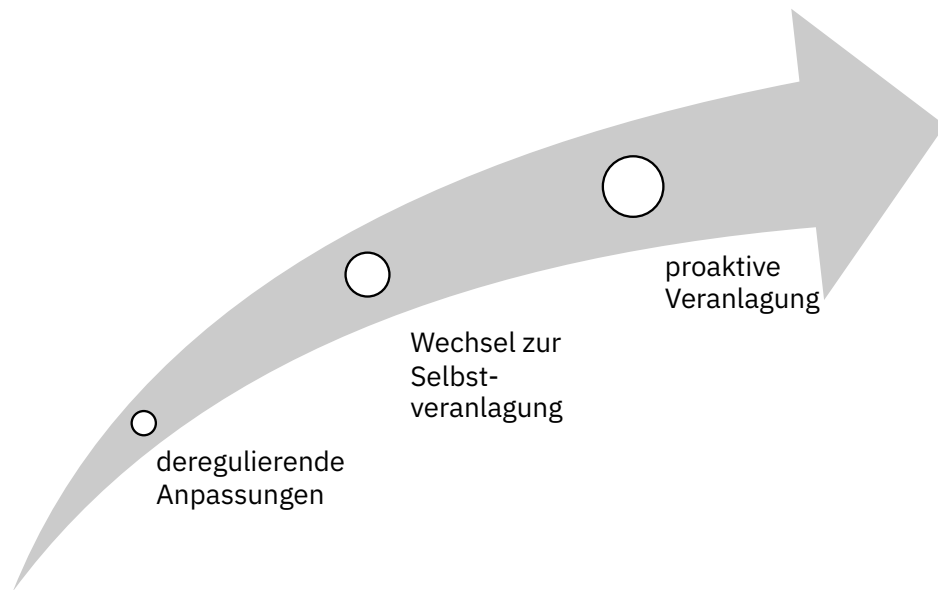


Abbildung 5: Weiterentwicklungskonzepte der E-Bilanz

nische Anpassungen und rechtliche Änderungen vorzunehmen. Allerdings ist E-Government in der Regel nur dort erfolgreich, wo es den Interessen der Betroffenen dient und deswegen von ihnen angenommen wird. Im Kontext der E-Bilanz sollte die elektronische Prozessabwicklung daher die Erfüllung der Mitwirkungspflichten für die Steuerpflichtigen vereinfachen.

Vor diesem Hintergrund ist ein handels- und steuerrechtlicher Konsens wünschenswert. Dazu wäre eine massive deregulierende Korrektur der Steuertaxonomien notwendig,¹³⁹ sodass sich annähernd gleiche Datensätze ergeben.¹⁴⁰ Die damit einhergehende Rückbesinnung auf den ursprünglichen Zweck würde den formalen Aufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen deutlich reduzieren und könnte zugleich zur Akzeptanzsteigerung der Übermittlungspflicht beitragen.¹⁴¹ Zwar würde die

Finanzverwaltung dann lediglich auf beim Steuerpflichtigen bereits vorliegende elektronische Daten zurückgreifen. Diese dürften gleichwohl für die Risikomanagementsysteme hinreichend gut strukturiert sein. Im Ergebnis wären die gesetzlichen Grundlagen den formalen Anforderungen genügend ausgestaltet und Eingriffe aus verfassungsrechtlicher Sicht ohne Weiteres verhältnismäßig.¹⁴²

4.1.2.2 Feingranulare Steuertaxonomien und zum Wechsel hin zur Selbstveranlagung

Aus Sicht der Finanzverwaltung eröffnet die E-Bilanz die Möglichkeit, die Prozesse zur Erstellung der Steuererklärung und Steuerberechnung neu zu konzipieren.¹⁴³ Zuweilen wird darin in der Literatur die Ausgangsbasis für einen potenziellen durchgreifenden Systemwechsel im Besteuerungsverfahren gesehen, der allerdings eine Weiterentwicklung der E-Bilanz-Taxonomien hin zu umfassenden Steuertaxonomien erfordere.¹⁴⁴

¹³⁹ Die spezifischen Branchentaxonomien stehen diesem Ziel nicht entgegen und sollten beibehalten werden.

¹⁴⁰ Mithin wäre die Buchführung „multiverwendbar“, Prinz, Reformfragen des deutschen Steuerrechts (2020), S. 55, 85. Bereits im Zuge des Überarbeitungsprozesses der Taxonomie-Version 5.2, die erstmals handels- und steuerrechtliche Taxonomien vereinte, antizipierten Herzig/Schäperclaus, DB 2013, S. 1, 10, dass der Fortbestand eines einheitlichen Datensatzes nicht gesichert ist.

¹⁴¹ Sopp/L. Richter/Meyering, StuW 2017, S. 234, 246 ist dahingehend zuzustimmen, dass von der Kodifizierung einer freiwilligen elektronischen Übermittlung abgesehen werden sollte.

¹⁴² Herrmann/Heuer/Raupach/J. P. Müller, EStG/KStG, § 5b EStG Rz. 7.

¹⁴³ Projektgruppe Konsens, Projekt E-Bilanz: Häufig gestellte Fragen (FAQ), S. 4.

¹⁴⁴ Kowallik, E-Bilanz (2020), 2051, 2096.

Ziel einer solchen Anpassung ist es zunächst, die amtlichen Steuerformulare für alle Ertragssteuern auf Unternehmensgewinne vollständig in die Taxonomien zu integrieren, so dass Erstere obsolet würden.¹⁴⁵ Bei einer solchen Zusammenführung könnte die fehlende Abstimmung zwischen E-Bilanz einerseits und Steuererklärung andererseits¹⁴⁶ beseitigt sowie die damit einhergehenden doppelten Dateneingaben¹⁴⁷ vermieden werden. Letztere sind gegenwärtig mitunter unvermeidbar¹⁴⁸ und stehen schon seit Einführung der E-Bilanz in der Kritik.¹⁴⁹ Bei einer etwaigen Fortentwicklung ist allerdings zu beachten, dass die aktuellen E-Bilanz-Taxonomien im Vergleich zu den amtlichen Steuerformularen teils eine zu niedrigere und teils eine zu hohe Gliederungstiefe aufweisen¹⁵⁰ sowie die Datentiefe der Taxonomien für eine automatische Veranlagung nicht ausreichend ist.¹⁵¹ Diametral zu der o. g. Forderung einer massiven deregulierenden Korrektur wären für dieses Konzept noch detailliertere Taxonomien als bisher nötig.¹⁵² Im Zuge der Neuausrichtung lohnt an dieser Stelle ein Blick ins benachbarte Ausland. Diesen lenkt der befragte Experte *Andreas Kowallik* mit seinem folgenden Hinweis gezielt nach Polen:

„Ziel muss es sein, dass die Finanzverwaltung transaktionale Daten erhält, die sowohl im Rahmen der behördlichen Risikomanagementsysteme

me als auch für die sich anschließende (Selbst-)Veranlagung nutzbar sind. Dabei sollte sich Deutschland an Polen orientieren. Im Nachbarstaat ist eine monatliche Datenübermittlung mit einer Art Z3-Datensatz und SAF-T-Taxonomie kodifiziert.“ – Andreas Kowallik

Bereits im Jahr 2016 führte Polen sein *SAF-T-System* mit dem Namen *Jednolity Plik Kontrolny* (JPK) ein. Seit dem 1. Januar 2018 besteht für alle Steuerpflichtigen eine Verpflichtung zur monatlichen Einreichung der Datensätze.¹⁵³ Darüber hinaus müssen ab dem 1. Juli 2018 alle Steuerpflichtigen, die Steuerbücher führen und Buchhaltungsbelege in elektronischer Form vorlegen, JPK-Strukturen auf Verlangen der Steuerbehörden im Rahmen von Steuerverfahren, Verifizierungstätigkeiten, Steuerprüfungen sowie Zoll- und Steuerinspektionen vorlegen.¹⁵⁴ Diese zusätzlichen SAF-T-Dateien umfassen:

- Buchhaltungsbücher (JPK_KR),
- Kontoauszüge (JPK_WB),
- Lager (JPK_MAG),
- Rechnungen mit ausgewiesener Mehrwertsteuer (JPK_FA),
- Rechnungen mit ausgewiesener Mehrwertsteuer für pauschalierte Landwirte (JPK_FA_RR),
- Steuereinnahmen- und Aufwandsbuch (JPK_PKPIR) und
- Nachweis der Einnahmen (JPK_EWP).¹⁵⁵

Anhand dieser Auflistung wird der Konnex zur indirekten Besteuerung besonders deutlich.¹⁵⁶

Aufgrund der mit dieser Anpassung einhergehenden feineren Granularität der Datensätze könnte in einem nächsten Schritt unter Wegfall des bisherigen Veranlagungssystems die Umstellung auf eine *Selbstveranlagung* erfolgen,¹⁵⁷ deren wesentliche Ausgangsbasis die

¹⁴⁵ Kowallik, E-Bilanz (2020), 2051, 2096.

¹⁴⁶ Kerksenbrock/Kirch, Stbg 2013, S. 385, 387; Kerksenbrock/Kirch, Stbg 2011, S. 258, 261; ähnlich Feindt/Johannsen, E-Bilanz, S. 29.

¹⁴⁷ Eismayr/Kirsch, Beilage 04 zu DB 2016, S. 40, 41; S. Koch/Kruczynski, DB 2015, Heft 14, S. M5, M5; Kerksenbrock/Kirch, Stbg 2011, S. 258, 261.

¹⁴⁸ Als ein konkretes Beispiel nennt die Finanzverwaltung die Angabe der Steuernummer, Projektgruppe Konsens, Projekt E-Bilanz: Häufig gestellte Fragen (FAQ), S. 7. Nach Beckmann, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 131 f. und Herrfurth, BBK Sonderdruck 2010, S. 9, 11 resultieren doppelte Datenübermittlungen zudem aus der Bereitstellungsverpflichtung des § 147 Abs. 6 AO bei anschlussgeprüften Unternehmen. Eismayr, E-Bilanz (2020), 2122, 2168 vermutet als Grund der mangelnden Verzahnung die unterschiedlichen Zuständigkeiten im BMF.

¹⁴⁹ Dazu bereits Hechtner/Sielaff, BBK Sonderausgabe 2011, S. 29, 30; Kerksenbrock/Kirch, Stbg 2011, S. 392, 400; Dehler, DStR-KR 2010, S. 41, 41; BStBK, Stellungnahme zum Entwurf des BMF-Schreibens, S. 2; Fischer/Kalina-Kerschbaum, DStR 2010, S. 2114, 2117; Herzig/Briesemeister, DB 2010, Heft 36, Standpunkte, S. 57, 57; Herrfurth, BBK Sonderdruck 2010, S. 9, 10 f. Zur doppelten Datenanforderung und ihrem Verstoß gegen einfachgesetzliche, datenschutzrechtliche Vorschriften ausführlich Beckmann, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 102 ff.

¹⁵⁰ Kowallik, E-Bilanz (2020), 2051, 2098.

¹⁵¹ Diese Feststellung von Eismayr/Kirsch, Beilage 04 zu DB 2016, S. 40, 41 bezieht sich auf die Taxonomie-Version 6.0.

¹⁵² So auch Polka/Arnold, DStZ 2016, S. 575, 582, die von weitreichenden Änderungen ausgehen.

¹⁵³ <https://sovos.com/de/ust/steuervorschriften/saf-t-poland/>, zuletzt geprüft am 28.12.2021.

¹⁵⁴ <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk-na-zadanie/>, zuletzt geprüft am 28.12.2021.

¹⁵⁵ <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk-na-zadanie/>, zuletzt geprüft am 28.12.2021.

¹⁵⁶ Dazu näher R. Müller, UR 2020, S. 661, 663 f.

E-Bilanz darstellt.¹⁵⁸ Sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung sind hohe Bürokratiekostensparnisse denkbar, die aus dem Wegfallen der amtlichen Steuerformulare, des bisherigen Veranlagungsverfahrens und der Steuerbescheide resultierten.¹⁵⁹ In diesem Zusammenhang wäre zudem ein Wechsel auf das integrierte Regierungsprogramm *Standard Business Reporting* möglich.¹⁶⁰ Dessen Ziel ist es, möglichst viele öffentlich-rechtliche Informationspflichten mittels einer Technologie zu bündeln und so Effizienzvorteile auf Seiten des Senders sowie des Empfängers zu schaffen.¹⁶¹

Ungeachtet der vorgenannten Vorteile und Chancen sowie der Reformbereitschaft des Gesetzgebers zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, erscheint eine durchgreifende Systemumstellung in naher Zukunft wenig realistisch. Die Einschätzung ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass die in der Vergangenheit vom BMF in Auftrag gegebene Machbarkeitsstudie zur Einführung eines Selbstveranlagungsverfahrens zur Ertragsbesteuerung von Unternehmen¹⁶² ohne eine Veröffentlichung der Ergebnisse abgeschlossen wurde. Insoweit ist nicht ersichtlich, dass dieser Ansatz gegenwärtig politisch weiterverfolgt wird.¹⁶³ Der Befund wird dadurch bekräftigt, dass die in Rede stehende Idee im aktuellen Koalitionsvertrag¹⁶⁴ sowie im Vorherigen,¹⁶⁵ im Gegensatz zu dem der 18. Legislaturperiode,¹⁶⁶ nicht enthalten ist.

¹⁵⁷ Kowallik, E-Bilanz (2020), 2051, 2096; ähnlich Kaeser, Digitalisierung im Steuerrecht (2019), S. 145, 154; Hey, DB 2014, Heft 27-28, S. M5, M5.

¹⁵⁸ Kerssenbrock/Kirch, Stbg 2013, S. 385, 387 (Fußnote 15); Kling, BC 2013, S. 453, 456; ähnlich Polka/Arnold, DStZ 2016, S. 575, 582; Kerssenbrock, Stbg 2016, Heft 4, S. M1, M1.

¹⁵⁹ Kowallik, E-Bilanz (2020), 2051, 2104.

¹⁶⁰ Grundsätzliche Idee nach Kowallik/Bongaerts, Beilage 04 zu DB 2016, S. 8, 8.

¹⁶¹ Herzig/Schäperclaus, DB 2013, S. 1, 10. Zu dessen Funktionsweise überblicksartig <https://www.sbr.gov.au/about-sbr/what-sbr/how-standard-business-reporting-sbr-works>, zuletzt geprüft am 25.08.2020.

¹⁶² Bezeichnung entsprechend BDI, Aktuelle Steuerrundschau – Juli 2014, S. 7 f.

¹⁶³ Dagegen findet sich auf der Internetpräsenz des BMF im Glossar unter dem Begriff der Selbstveranlagung die Information, dass derzeit die Einführung eines solchen Verfahrens für den Bereich der Unternehmensbesteuerung geprüft werde, https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/FAQ_Glossar/Glossar/Functions/glossar.html?lv2=90fcab6c-33e2-4679-be47-5124a129e42e, zuletzt geprüft am 25.08.2020..

¹⁶⁴ SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP, Koalitionsvertrag 2021-2025.

¹⁶⁵ CDU/CSU/SPD, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 19. Legislaturperiode.

4.1.3 Ausblick zur proaktiven Veranlagung

Im Zuge der vorstehenden Untersuchung wurde deutlich, dass die Einführung einer proaktiven Veranlagung zumindest aus *nationalem* Antrieb heraus wenig realistisch erscheint, da dieser Ansatz noch über den der gegenwärtig politisch nicht weiterverfolgten Selbstveranlagung hinaus geht und umfassendere Anpassungen der technischen sowie der rechtlichen Rahmenbedingungen erfordert.

Gleichwohl kann ein mittelfristiger Hoffnungsschimmer in den Bestrebungen der OECD zur Reform der internationalen Steuerregeln, mithin auf *internationaler* Ebene, gesehen werden. Die entsprechende Erklärung, die ein Zwei-Säulen-Modell vorsieht, wurde von mehr als 130 Ländern unterzeichnet.¹⁶⁷ Während die Säule 1 eine gerechtere Verteilung der Rechte der Staaten zur Besteuerung der Gewinne der großen multinationalen Konzerne gewährleisten soll, steht bei der Säule 2 die Einführung eines globalen Mindeststeuersatzes zur Begrenzung des Unterbietungswettbewerbs bei der Unternehmensbesteuerung im Fokus.¹⁶⁸ Diese jüngsten Entwicklungen zur Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung können durchaus als *disruptiv* bezeichnet werden. Über Jahrzehnte hinweg erschien es utopisch, dass sich eine Vielzahl an Akteuren mit ihren unterschiedlichen Interessen auf eine gemeinsame Position verständigen können, die einen Mindeststeuersatz und ein abgestimmtes Vorgehen bei der multilateralen Aufteilung von Besteuerungsrechten beinhaltet.¹⁶⁹ Solche neuen globalen Standards lösen oftmals eine fundamentale Änderung des nationalen Besteuerungsprozesses aus.¹⁷⁰ Eine entsprechende Entwicklung antizipiert der befragte Experte *Andreas Kowallik* mit seiner folgende These:

¹⁶⁶ CDU/CSU/SPD, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 18. Legislaturperiode, S. 90.

¹⁶⁷ OECD, Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen, S. 3.

¹⁶⁸ OECD, Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen, S. 3.

¹⁶⁹ Fehling/K. Koch, IStR 2021, S. 561, 571.

¹⁷⁰ Kowallik, Rethinking Tax Heft 05 2021, S. 49, 50.

„Bei der Säule 2 ist es auf internationaler Ebene gelungen, sich für alle dem Country-by-Country-Reporting¹⁷¹ unterliegenden Unternehmen auf eine Bemessungsgrundlage zu einigen, die auf internationalen Rechnungslegungsstandards basiert. Dieser politische Konsens könnte den Ausgangspunkt markieren, um in Deutschland mittels eines Pilotprojekts die Implementierung einer einheitlichen Datenbasis zu initiieren, der die IFRS zugrunde liegen.“ – Andreas Kowallik

Ob die gegenwärtig günstigen politischen Rahmenbedingungen auf internationaler Ebene¹⁷² von Deutschland für eine solche Neuausrichtung genutzt werden, bleibt abzuwarten. Gleiches gilt für die sich daran anschließende Frage, inwieweit die Finanzverwaltung die direkten Steuern künftig durch Datenzugriff auf die Systeme der Steuerpflichtigen ermittelt und festsetzt, sodass eine Abgabe von Steuererklärungen nicht mehr erforderlich ist.¹⁷³

4.2 Anknüpfungspunkt für Überschusseinkunftsarten: Die vorausgefüllte Steuererklärung

4.2.1 Behördliche Ausfüllhilfe

Das bereits vor einigen Jahren implementierte Serviceangebot der vorausgefüllten Steuererklärung¹⁷⁴ können grundsätzlich alle Privatpersonen nutzen und so den Aufwand für die Erstellung einer Steuererklärung mindern.¹⁷⁵ Die Steuerpflichtigen können dabei ihre bei der Finanzverwaltung gespeicherten Daten einsehen, auf diese zugreifen und die von dritter Seite elektronisch übermittelten Daten i. S. d. § 93c AO übernehmen. Darüber hinaus

kann der Zugriff auf die Daten auch durch einen Bevollmächtigten erfolgen, wenn dieser nach § 80a Abs. 1 Satz 2 AO eine Vollmacht nach dem amtlichen Muster übermittelt hat, die auch zum Datenabruf berechtigt. Im Ergebnis stellt die vorausgefüllte Steuererklärung allerdings bislang lediglich eine *Ausfüllhilfe*¹⁷⁶ dar. Um eine vollständige Steuererklärung zu erstellen, ist, wie in Abbildung 6 dargestellt, die eigenständige Ergänzung der Formulare durch den Erklärenden weiterhin erforderlich.

4.2.2 Der gegenwärtige neuralgische Punkt der abweichenden eDaten

In diesem Kontext ist die gesetzliche Fiktion¹⁷⁷ des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO zu erwähnen, wonach die von den mitteilungspflichtigen Stellen an die Finanzverwaltung übermittelten Daten als Angaben des Steuerpflichtigen gelten, soweit er nicht in einem dafür vorzusehenden Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen, da in derartigen Fällen die Steuerpflichtigen auf eine eigenständige Deklaration dieser Daten verzichten können. Das Unterlassen der fraglichen Angaben ist keine Verletzung der Mitwirkungspflicht, weil die Steuererklärung als vollständig gilt.¹⁷⁸

Problematisch sind allerdings Fallkonstellationen, bei denen die von Dritten übermittelten Daten von den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung abweichen. Dieser Herausforderung soll insbesondere mit der Informationspflicht des § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO und der Korrekturvorschrift des § 175b AO begegnet werden. Erstere resultiert aus dem grundgesetzlich gewährleisteten Recht auf informationelle Selbstbestimmung¹⁷⁹ und beseitigt die in der Vergangenheit zu Recht monierten Intransparenzen und Unsicherheiten

¹⁷¹ Country-by-Country-Reporting (CbCR) verpflichtet Konzerne Finanzbehörden zusätzliche Informationen zu ihren grenzüberschreitenden Konzernstrukturen zu übermitteln. Durch sogenannte Länderberichte können Finanzverwaltungen besser die jeweilige steuerliche Situation prüfen. Dazu näher Heider, Das Country-by-Country Reporting und seine innerstaatliche Umsetzung 2020, S. 3 ff.

¹⁷² Beispielsweise sind von der OECD publizierte, stetig aktualisierte Neuigkeiten zur Reform der internationalen Steuerregeln unter <https://www.oecd.org/tax/beps/>, zuletzt geprüft am 13.01.2022 abrufbar.

¹⁷³ So die These eines Echtzeit-Z1-Zugriffs von Popkes/Schäfer, RETHinking Tax Heft 05 2021, S. 6, 6.

¹⁷⁴ Bezeichnung entsprechend BT-Drs. 18/7457, 50.

¹⁷⁵ [https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_\(privatpersonen\)](https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_(privatpersonen)), zuletzt geprüft am 20.04.2021.

¹⁷⁶ So die treffende Formulierung von Kleemann, DStR 2013, S. 2721, 2721.

¹⁷⁷ Gosch/Beermann/F. Schindler, AO/FGO, § 150 AO Rz. 58.

¹⁷⁸ BT-Drs. 18/8434, 112. Die Bedeutung dieser Erklärungsfiktion für das Steuerstrafrecht stellt Beyer, NZWiSt 2018, S. 359, 359 ff. anhand von zahlreichen Fallbeispielen anschaulich dar.

¹⁷⁹ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schuster, AO/FGO, § 93c AO Rz. 21.

bei der elektronischen Datenübermittlung.¹⁸⁰ Im Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 150 bestimmt das Bundesministerium der Finanzen, dass der Steuerpflichtige bei der Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung, soweit er keine abweichenden Angaben gemacht hat, *nicht* für die Richtigkeit dieser Daten verantwortlich ist (AEAO zu § 150, Nr. 3 Satz 2). Demgegenüber geht die herrschende Meinung im Schrifttum davon aus, dass der Erklärende die eDaten (wie bisher) auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hin zu überprüfen hat.¹⁸¹ In Übereinstimmung mit dieser Ansicht ist es nach der hier vertretenden Auffassung nicht nachvollziehbar, warum der Steuerpflichtige von jeglicher Verantwortung zu von Dritten übermittelten Daten freigestellt wird, wenn er zu diesen keine abweichenden Angaben macht. Dies gilt vor allem für den Fall, wenn bei einer Prüfung der ihm von der mitteilungspflichtigen Stelle zugeleiteten Daten ohne weiteres erkennbar ist, dass diese falsch sind.¹⁸²

Nach den Gesetzesmaterialien entfalten die eDaten rechtlich *keine* Bindungswirkung.¹⁸³ Bei Abweichungen muss die Finanzbehörde entsprechend § 93c Abs. 4 Satz 2 AO nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls prüfen, inwieweit der Sachverhalt *vor* Erlass des Steuerbescheids weiter aufzuklären ist. Es ist jedoch zu befürchten, dass in praxi den von Dritten übermittelten Daten in der Regel eine höhere Bedeutung zukommt als der Erklärung des Steuerpflichtigen¹⁸⁴ und die eDaten faktische Bindungswirkung entfalten.¹⁸⁵

¹⁸⁰ Brandt, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 291, 292 f.

¹⁸¹ Gosch/Beermann/F. Schindler, AO/FGO, § 150 AO Rz. 58; ähnlich Schmitz, Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks (2018), S. 615, 620; Häger, wistra 2017, S. 369, 371; a. A. B. Schwarz/Pahlke/Frotscher, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 175b AO Rz. 12. Nöcker, AO-StB 2021, S. 35, 35 f.; Rolletschke, NZWiSt 2018, S. 185, 186 stellen eine entsprechende Verpflichtung deutlich heraus; a. A. Gebhardt, AO-StB 2021, S. 32, 34. Im Zuge der Einführung der vorausgefüllten Steuererklärung warnen bereits Eichhorn, DStR 2013, S. 2722, 2723, Kleemann, DStR 2013, S. 2721, 2721 und Vinken, DStR 2012, S. 1205, 1207 vor einer ungeprüften Datenübernahme.

¹⁸² Baum/Buse/Brandl/Szymczak/Szymczak, AO, § 150 Rz. 14.6.

¹⁸³ BT-Drs. 18/7457, 88.

¹⁸⁴ Nöcker, AO-StB 2020, S. 261, 263; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schuster, AO/FGO, § 93c AO Rz. 38; Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 93c AO Rz. 23. Diese Vermutung bestätigt Schwab, Digitalisierung im Steuerrecht (2019), S. 157, 159..

¹⁸⁵ Nöcker, AO-StB 2021, S. 35, 35; Gebhardt, AO-StB 2021, S. 32, 34; Peters, FR 2015, S. 1026, 1028; Baldauf, DStR 2016, S. 833, 837 f.

4.2.3 Vergangene Initiative einer Amtsveranlagung: Die Verzichtserklärung von Inlandsrentnern

In jüngerer Vergangenheit initiierte Mecklenburg-Vorpommern auf Länderebene die freiwillige Amtsveranlagung für Inlandsrentner.¹⁸⁶ Das Verfahren war an dort ansässige Personen gerichtet, die ausschließlich Renteneinkünfte beziehen, die gemäß § 22a EStG elektronisch übermittelt werden.¹⁸⁷ Soweit die Steuerpflichtigen auf die Abgabe einer Einkommensteuererklärung verzichten wollten, konnten sie dies der Finanzverwaltung mit einem eigens dafür vorgesehenen einseitigen Erklärungsvordruck mitteilen.¹⁸⁸ Dieser enthielt eine Versicherung, dass keine weiteren schädlichen in- und ausländischen Einkünfte vorliegen. Ebenso wurde darauf hingewiesen, dass aufgrund der Festsetzung, die ausschließlich anhand der elektronisch übermittelten Daten erfolgt, keine weitergehenden Aufwendungen Berücksichtigung finden. Der Vordruck war eigenhändig zu unterschreiben. Fraglich war vor allem, wie dieser eigenständige Ansatz zur Erleichterung des Besteuerungsverfahrens rechtlich zu qualifizieren war.¹⁸⁹ Darüber hinaus war der alleinige Verstoß Mecklenburg-Vorpommerns insbesondere im Hinblick auf ein nicht bundeseinheitliches Vorgehen zu monieren. Insoweit verwundert es nicht, dass dieses Verfahren nunmehr angepasst wurde.

4.2.4 Die aktuellen Projekte: Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften und Steuerlotse

Ein aktuelles Projekt des Bundesministeriums der Finanzen ist mit der *vereinfachten Steuererklärung* für Rentnerinnen und Rentner gegeben. Teilnehmende Bundesländer sind

¹⁸⁶ <https://web.archive.org/web/20180210231226/https://www.regierung-mv.de/Landesregierung/fm/Service/Publikationen/?id=13916&processor=-veroeff, zuletzt geprüft am 02.10.2021.>

¹⁸⁷ Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern, Es geht auch ohne.

¹⁸⁸ Der Vordruck ist weiterhin abrufbar unter <https://web.archive.org/web/20171114053110/http://www.steuerportal-mv.de/static/Regierungsportal/Finanzministerium/Steuerportal/Dateien/Downloads/Formular%20Amts-veranlagung%20Inlandsrentner.pdf, zuletzt geprüft am 02.10.2021.>

¹⁸⁹ Dazu näher Schmidt, Das modernisierte Besteuerungsverfahren, S. 223 f.

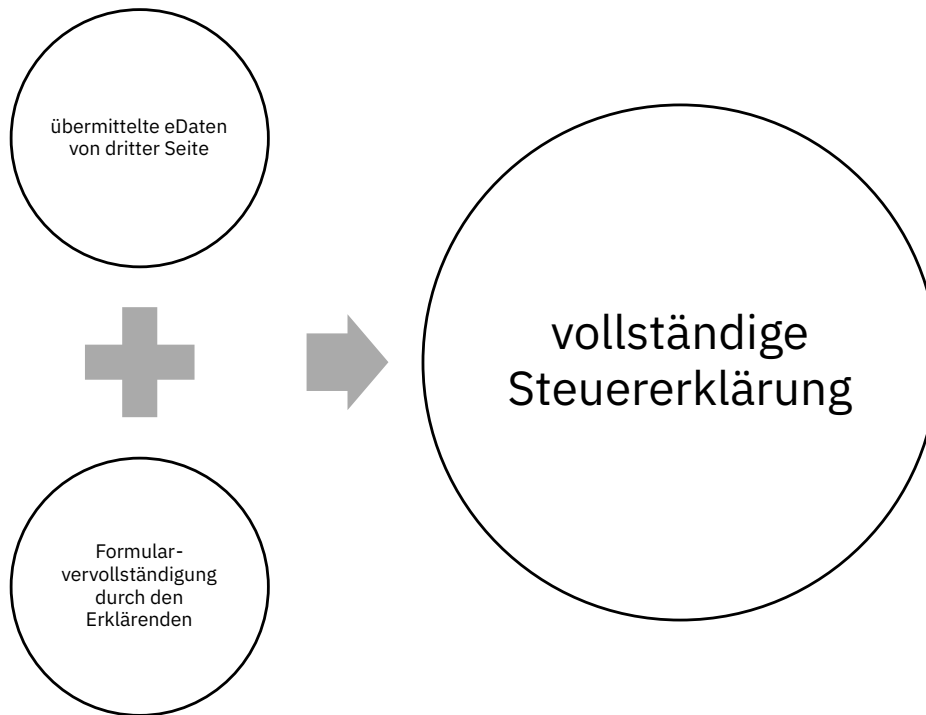


Abbildung 6: Komponenten einer vollständigen Steuererklärung

gegenwärtig Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern und Sachsen.¹⁹⁰ Gemäß dem Vordruck zur „*Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften*“¹⁹¹ kann die Festsetzung der Einkommensteuer anhand der elektronisch vorliegenden Daten nur erfolgen, wenn keine außer die folgenden Einkünfte erzielt wurden:

- Renteneinkünfte und/oder Pensionen, die von den Rentenversicherungsträgern oder vom Arbeitgeber elektronisch gemeldet worden sind,
- Kapitaleinkünfte, die bereits abgeltend besteuert wurden oder für die der Sparer-Pauschbetrag mittels Freistellungsauftrag in Anspruch genommen wurde und/oder

- pauschal besteuerte Einkünfte aus geringfügigen Beschäftigungen bis zu einer Höhe von insgesamt 450 Euro monatlich.

Neben den elektronisch übermittelten Daten können vom Steuerpflichtigen ausgewählte Aufwendungen, beispielsweise

- nicht elektronisch übermittelte Sonderausgaben,
- außergewöhnliche Belastungen,
- haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse sowie
- haushaltsnahe Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen,

steuer mindernd geltend gemacht werden.

Im Gegensatz zum ehemaligen Verfahren der Amtsveranlagung ist in dem aktuellen Vordruck unmittelbar vor der zu leistenden Unterschrift folgender Hinweis platziert:

„Diese Erklärung ist eine Einkommensteuererklärung im Sinne des § 150 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) i. V. m. § 25 des Einkommensteuergeset-

¹⁹⁰ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerliche_Themengebiete/Altersvorsorge/2019-04-29-Laendervordruck-vereinfachte-veranlagung-rentner.html, zuletzt geprüft am 02.10.2021.

¹⁹¹ Der Vordruck für das Jahr 2020 ist abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuertemen/Altersvorsorge/2020-10-15-Vordruck-EZVA-2020-endgueltig.pdf?__blob=publicationFile&v=7, zuletzt geprüft am 02.10.2021.

zes (EStG). Die mit der Erklärung angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149 und 150 AO und der §§ 25 und 46 EStG erhoben.“

Insoweit ist dieser zusätzliche Service zur Erleichterung des Besteuerungsverfahrens rechtlich eindeutig als Steuererklärung zu qualifizieren. Mithin liegt gerade *keine* proaktive Veranlagung vor. Gleiches gilt für das Projekt „Steuerlotse“. Hierbei handelt es sich nach offiziellen Angaben um ein Online-Angebot, mit dem steuerpflichtigen Rentnern und Pensionären ohne Zusatzeinkünfte eine einfache, zukunftsfähige und digitale Steuererklärung ermöglicht werden soll.¹⁹²

Beide Initiativen konterkarieren allerdings aufgrund ihrer konkreten Ausgestaltung die Fortentwicklung des E-Governments. So steht für die „Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften“ keine elektronische Übermittlung, sondern ausschließlich die Papierform zur Verfügung.¹⁹³ Zudem kann das Serviceangebot „Steuerlotse“ nicht mit einem vorhandenen ELSTER-Konto genutzt werden,¹⁹⁴ sodass sich potenzielle Interessenten zusätzlich dort registrieren müssen.

Ebenso stellt sich die Frage nach konkreten Mehrwerten der beiden Angebote für die Steuerpflichtigen, da die Entlastung hinsichtlich der Ausfüllarbeit überschaubar ist und sich auf einige wenige Angaben von Besteuerungsgrundlagen bezieht. Darüber hinaus können nur ausgewählte steuermindernde Abzugspositionen erklärt werden. So mangelt es beispielsweise in der „Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften“ an der Möglichkeit, Werbungskosten anzugeben.

In der Folge besteht nach der hier vertretenen Auffassung im Hinblick auf die Einführung und Umsetzung proaktiver Veranlagungen im

Rahmen der Überschusseinkunftsarten dringlicher Handlungsbedarf. Dieser Befund wird durch einen Blick ins nahegelegene Ausland bekräftigt.

4.2.5 Die antragslose Arbeitnehmerveranlagung Österreichs

Im Sinne von Serviceorientierung und Kundenzufriedenheit wurde in Österreich bereits durch das Steuerreformgesetz 2015/2016¹⁹⁵ die Möglichkeit einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung geschaffen. Von diesem Serviceangebot können grundsätzlich Steuerpflichtige profitieren, die lohnsteuerpflichtige Einkünfte erzielt haben, sowie solche mit geringen Pensionseinkünften, die einen Teil ihrer Sozialversicherungsbeiträge zurückerhalten.¹⁹⁶ Nach den Gesetzesmaterialien dient dieses Angebot ausschließlich dem Interesse des Steuerpflichtigen, da er von Amts wegen eine Steuergutschrift erhält.¹⁹⁷ Gleichwohl kann ebenso die Finanzverwaltung profitieren, da das bisher für diese Veranlagungsverfahren gebundene Personal mit anderen Tätigkeiten betraut werden kann.

Ziel ist eine endgültige und abschließende Fallbearbeitung,¹⁹⁸ da ansonsten die antragslose Veranlagung lediglich einen Zwischenschritt darstellen würde und mit unnötigem Mehraufwand einherginge. Um eine unzutreffende Veranlagung möglichst zu vermeiden, engen die gesetzlich kodifizierten Ausschlussgründe den Anwendungsbereich daher deutlich ein. Gemäß § 41 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a öEStG kann die Veranlagung nur erfolgen, wenn

- bis Ende Juni keine Abgabenerklärung für das Vorjahr eingereicht wurde,

¹⁹² <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2021/06/2021-06-11-steuerlotse-vereinfacht-rentnerinnen-steuererklarung.html>, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

¹⁹³ Dies ist unter anderem dem Abschnitt „Die Entstehung des Steuerlotsen“ unter <https://www.steuerlotse-rente.de/ueber>, zuletzt geprüft am 02.10.2021 zu entnehmen.

¹⁹⁴ <https://www.steuerlotse-rente.de/sofunktionsiert>, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

¹⁹⁵ Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016) v. 14.08.2015, BGBl. I Nr. 118/2015.

¹⁹⁶ <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitsnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitsnehmerinnenveranlagung/antragslose-arbeitsnehmerinnenveranlagung.html>, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

¹⁹⁷ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP, 22.

¹⁹⁸ Atzmüller, SWK 2017, S. 785, 786.

- aufgrund der Aktenlage anzunehmen ist, dass im Vorjahr nur lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden sind,
- die Veranlagung zu einer Steuergutschrift führt und
- aufgrund der Aktenlage nicht anzunehmen ist, dass auch noch Werbungskosten, von der automatischen Datenübermittlung nicht erfasste Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder antragsgebundene Freibeträge (Kinderfreibetrag) oder Absetzbeträge (z.B. Unterhaltsabsetzbetrag, Alleinverdiener-/Alleinerzieherabsetzbetrag) geltend gemacht werden.¹⁹⁹

Zudem muss dem Finanzamt die Bankverbindung des Steuerpflichtigen bekannt sein.²⁰⁰ Durch Zeitablauf werden viele Unsicherheiten der zu treffenden Prognoseentscheidung beseitigt, sodass nach § 41 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b öEStG jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen ist, wenn bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Erklärung für den betroffenen Veranlagungszeitraum abgegeben wurde und sich nach Aktenlage eine Steuergutschrift ergibt. Nach Ablauf dieses Zeitraums sind in der Regel rund 90 % der beantragten Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt, sodass davon auszugehen ist, dass die zustehende Steuergutschrift nicht höher ist als jene, die sich nach Aktenlage ergibt.²⁰¹ Wird dennoch nach antragsloser Veranlagung innerhalb der fünfjährigen Frist für die Antragsveranlagung eine Erklärung eingereicht, hat das Finanzamt darüber zu entscheiden und gleichzeitig damit den antragslos ergangenen Bescheid aufzuheben. Hierfür steht mit § 41 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c öEStG eine eigenständige Korrekturvorschrift außerhalb der Bundesabgabenordnung zur Verfügung.

¹⁹⁹ <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/antragslose-arbeitnehmerinnenveranlagung.html>, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

²⁰⁰ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP, 23.

²⁰¹ Atzmüller, SWK 2017, S. 785, 787.

Weiterhin ist die praxisnahe Umsetzung des Verfahrens positiv herauszustellen. Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen erfüllen, erhalten vor der erstmaligen Durchführung ein Informationsschreiben und können beispielsweise geänderte Kontodaten angeben oder auf die Möglichkeit verzichten, weil ohnehin eine Abgabenerklärung eingereicht wird.²⁰²

Die antragslose Arbeitnehmerveranlagung nutzt in idealer Weise die zunehmende Digitalisierung zur Förderung der Serviceorientierung und Kundenfreundlichkeit. Aufgrund der vermehrten automatischen Datenübermittlung ist eine Steuererstattung ohne Antrag in Österreich erst realisierbar. Zwar mangelt es in der Bundesabgabenordnung an einer zusammenfassenden, vereinheitlichen Rahmenregelung zur Datenübermittlung von dritter Seite, die in Deutschland mit § 93c AO kodifiziert ist. Ungeachtet dessen besitzt die antragslose Arbeitnehmerveranlagung einen nicht unerheblichen Stellenwert. Von den 5,47 Mio. erledigten Arbeitnehmerveranlagungen im Jahr 2020 entfielen 1,65 Mio. Bescheide auf die Veranlagung von Amts wegen.²⁰³

Während in Deutschland die Einführung einer vorausgefüllten Steuererklärung für alle Steuerpflichtigen noch aussteht,²⁰⁴ ist in Österreich mit der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung bereits eine konsequente Weiterentwicklung des Ansatzes implementiert.²⁰⁵

²⁰² <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/antragslose-arbeitnehmerinnenveranlagung.html>, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

²⁰³ Bundesministerium der Finanzen, Daten und Fakten der Steuer- und Zollverwaltung 2020, S. 1.

²⁰⁴ Die vorherige Bundesregierung strebte eine Umsetzung bis zum Veranlagungszeitraum 2021 an, CDU/CSU/SPD, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 19. Legislaturperiode, S. 68. Eine vergleichbar konkrete Angabe ist dem aktuellen Koalitionsvertrag nicht zu entnehmen, SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP, Koalitionsvertrag 2021-2025, S. 166.

²⁰⁵ Atzmüller, Steuerreform 2015/16 (2015), S. 37, 37.

4.2.6 Internationale Beispiele vorausgefüllter Steuererklärungen mit Vorbildcharakter

4.2.6.1 Überblick

Steuererklärungen, die *teilweise* von der Finanzverwaltung ausgefüllt werden und in Deutschland mit der *vorausgefüllten Steuererklärung* bezeichnet werden, sind in zahlreichen Ländern bereits seit geraumer Zeit Bestandteil eines modernen und serviceorientierten Besteuerungsverfahrens. Darüber hinaus werden in einer zunehmenden Anzahl von Staaten die Erklärungen *vollständig* vorausgefüllt. In diesen Fällen können die Steuerpflichtigen, wenn sie die vorgenommenen Eintragungen akzeptieren, ohne etwas zu ändern oder zu ergänzen, ihr Einverständnis zu den Erklärungen in verschiedener Weise bekunden²⁰⁶ und so der Erklärungspflicht nachkommen.

4.2.6.2 Spanien

Spanien belegt nach einer vergleichenden Studie, im Zuge der das Verfahren der persönlichen Einkommensteuererklärung von 34 Ländern verglichen wurde,²⁰⁷ im Hinblick auf die Datenvorbelegung die Spitzenposition, da die spanische Finanzverwaltung die gesamte Steuererklärung vorausgefüllt zur Verfügung stellt.²⁰⁸ Die Datenbasis beinhaltet unter anderem

- persönliche Daten,
- Gehaltsdaten,
- Daten zu unbeweglichem Einkommen (Immobilien),
- Daten zu beweglichem Einkommen,
- Daten zu sonstigem Einkommen,
- Details zu nationalen Bankkonten,
- Details zu ausländischen Bankkonten und
- Details zu abzugsfähigen Ausgaben, beispielsweise Spenden für wohltätige Zwecke.²⁰⁹

²⁰⁶ G. Kirchhof, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 68.

²⁰⁷ Deloitte, Global comparative study of the personal income tax return process, S. 3.

²⁰⁸ Deloitte, Global comparative study of the personal income tax return process, S. 6.

Die Einreichung einer Steuererklärung über das Onlineportal (Renta Web) setzt das Vorhandensein einer Datei mit steuerlichen und persönlichen Daten voraus, die vom Steuerpflichtigen nach erfolgreicher Identifikation herunterzuladen ist. Diese enthält die zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Daten des Steuerpflichtigen, die regelmäßig aktualisiert werden und sich daher im Laufe des Jahres ändern können.²¹⁰ Die vorab ausgefüllten Daten sind in drei Kategorien unterteilt, die eine unterschiedliche Behandlung durch den Steuerpflichtigen erfordern. Es wird differenziert zwischen

- unmittelbar übertragbaren Daten: Diese erfordern keine zusätzlichen Informationen und werden automatisch in der Steuererklärung berücksichtigt.
- auswählbaren Daten: Nach einer Meldung, die auf das Vorhandensein dieser Art von Daten hinweist, kann der Steuerpflichtige diese in die Erklärung aufnehmen oder sich dagegen entscheiden.
- nicht unmittelbar übertragbaren Daten: Diese dienen lediglich der Information und werden nicht übernommen.²¹¹

Wenn der Steuerpflichtige der Ansicht ist, dass der von Amts wegen erstellte Entwurf der Steuererklärung seine steuerliche Situation zutreffend widerspiegelt, kann er diesen bestätigen und einreichen. Damit wird die ursprüngliche Vorlage für alle Zwecke als persönliche Einkommensteuererklärung betrachtet.²¹² Bemerkenswert ist, dass spanische Steuerpflichtige sich dafür entscheiden können, die fällige Steuer bereits zum Zeit-

²⁰⁹ Deloitte, Global comparative study of the personal income tax return process, S. 7 Eine ausführlich Übersicht zu sämtlichen Eintragungsmöglichkeiten findet sich unter <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/20Presentacion/100.html>, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

²¹⁰ https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-ayuda-presentacion/irpf-2020/6-incorporacion-datos-fiscales/6_1-incorporacion-datos-fiscales.html, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

²¹¹ https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-ayuda-presentacion/irpf-2020/6-incorporacion-datos-fiscales/6_1-incorporacion-datos-fiscales.html, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

²¹² <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-1-campana-declaracion-renta/borrador-declaracion-irpf/confirmacion-presentacion-borrador-declaracion.html>, zuletzt geprüft am 08.10.2021.

punkt der Einreichung ihrer Einkommensteuererklärung zu zahlen.²¹³

4.2.6.3 Norwegen

Steuerpflichtige, die ein Gehalt, eine Rente oder eine Invaliditätsleistung beziehen, erhalten in Norwegen im Vorfeld des behördlichen Vorschlags zur Steuererklärung von der Finanzverwaltung jeweils im Dezember eine neue *Steuerabzugskarte*, die die Grundlage für die Berechnung der Steuerschuld des folgenden Jahres darstellt.²¹⁴ So greift beispielsweise der Arbeitgeber direkt bei der Finanzverwaltung auf diese Karte zu, um den Steuerabzug gemäß den vorliegenden Informationen vorzunehmen.²¹⁵ Als Daten, die von dritter Seite übermittelt werden, sind beispielsweise zu nennen

- die Zusammenfassung der Einkommens- und Quellensteuerabzüge,
- Jahresabrechnungen von Wohnungsgenossenschaften, Wohnungsunternehmen oder Gemeinschaftseigentum,
- die Rentenbescheinigung des Sozialversicherungsträgers,
- Jahresabrechnungen von Banken,
- Jahresabrechnungen von Verwaltungsgesellschaften mit einer Zusammenfassung der Beteiligungen und einer etwaigen Verwertung von Wertpapieren,
- Jahresabrechnungen von Versicherungen,
- Jahresabrechnungen von Kindertagesstätten mit den gezahlten Beträgen und

- Jahresabrechnungen über Spenden, die an gemeinnützige Organisationen oder für Forschung und Berufsausbildung geleistet wurden.²¹⁶

Zur Gewährleistung eines reibungslosen Ablaufs ist es daher von essenzieller Bedeutung, dass der Steuerpflichtige die verschiedenen Daten nach Erhalt umgehend überprüft. Zugunsten eines korrekten Steuerklärungsentwurfs *muss* er sich bei fehlerhafter Datenübermittlung an die zuständige Institution wenden²¹⁷ und auf eine Korrektur hinwirken, sodass die Finanzverwaltung die berechtigten, nunmehr zutreffenden Daten bei der Erstellung des Steuerklärungsvorschlags berücksichtigen kann.²¹⁸ Dabei wird der Steuerpflichtige aktiv von behördlicher Seite durch Zusendung eines *Steuerabzugsbescheids* unterstützt, die ebenfalls im Dezember erfolgt. Diese Mitteilung beinhaltet die voraussichtlichen Einnahmen, Ausgaben, Vermögen und Schulden für das kommende Kalenderjahr.

Im März oder April eines jeden Jahres erhalten die Steuerpflichtigen von Amts wegen einen Steuerklärungsentwurf mit zahlreichen vorbelegten Eintragungen. Dieser beinhaltet eine Zusammenfassung des Einkommens und der steuermindernden Abzüge sowie des Vermögens und der Schulden.²¹⁹ Der Vorschlag ist sehr individuell und auf die jeweiligen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, ggf. unter dessen Mitwirkung, angepasst. Die Frist, um eine Änderung des Entwurfs zu bewirken, und die Steuerklärungsfrist enden am 30. April. Bemerkenswert ist, dass, im Gegensatz zu Deutschland, die eingereichte Erklärung beliebig oft korrigiert werden kann. Steuerklärungen, die nicht bis zum 30. April eingereicht wurden, gelten mit den vorausgefüllten Informationen, die am Ende der

²¹³ Deloitte, Global comparative study of the personal income tax return process, S. 17.

²¹⁴ <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/tax-deduction-card-and-advance-tax/about-tax-deduction-card/information-in-my-tax-deduction-card-tax-deduction-notice/>, zuletzt geprüft am 07.10.2021.

²¹⁵ <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/tax-deduction-card-and-advance-tax/about-tax-deduction-card/information-in-my-tax-deduction-card-tax-deduction-notice/>, zuletzt geprüft am 07.10.2021.

²¹⁶ <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/tax-return/avoid-errors-in-your-tax-return/>, zuletzt geprüft am 06.10.2021.

²¹⁷ <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/get-the-taxes-right/employment-benefits-and-pensions/what-your-employer-has-reported/>, zuletzt geprüft am 13.10.2021.

²¹⁸ <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/tax-return/avoid-errors-in-your-tax-return/>, zuletzt geprüft am 06.10.2021.

²¹⁹ <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/tax-return/>, zuletzt geprüft am 06.10.2021.

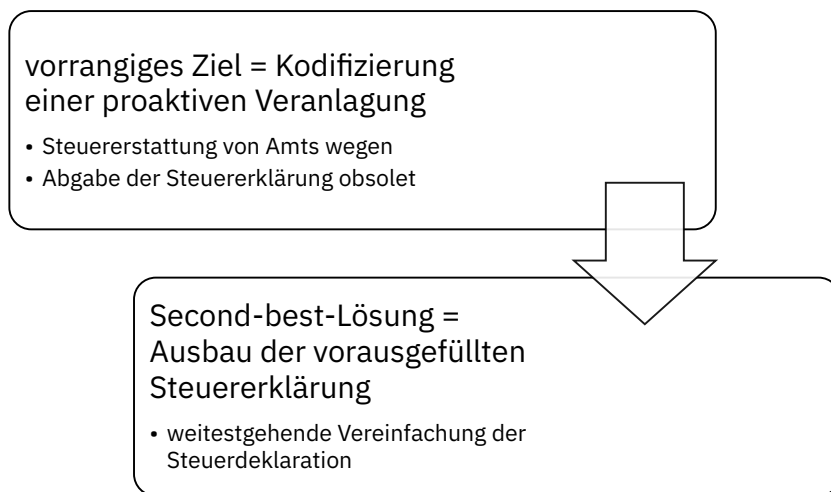


Abbildung 7: Zielhierarchie der Überschusseinkunftsarten

Frist bereitgestellt wurden, als übermittelt.²²⁰ Mithin gilt das Schweigen als Abgabe der Erklärung mit dem vorbelegten Inhalt.

4.2.6.4 Schweden

In Schweden werden von der Finanzverwaltung nicht nur steuererhöhende Besteuerungsgrundlagen vorbelegt, sondern ebenso steuermindernde Abzugspositionen wie beispielsweise Kreditzinsen für den Erwerb einer Immobilie oder Aufwendungen für Handwerkerleistungen.²²¹ Steuerpflichtige Privatpersonen können ihre Einverständniserklärung zu dem von Amts wegen erstellten Entwurf unter anderem per App, SMS oder Telefon übermitteln und so zeitnah eine Steuerrückerstattung erhalten. Beispielsweise wurden im Jahr 2021 die Erstattungen bereits am 7. und 9. April ausgezahlt, wenn die Mitteilung zur Nichtabweichung bis zum 30. März bei der Finanzverwaltung einging.²²²

²²⁰ <https://www.skatteetaten.no/en/person/taxes/tax-return/tax-return-person/>, zuletzt geprüft am 06.10.2021.

²²¹ <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/schweden-steuererklaerung-per-sms-1.1728167-2>, zuletzt geprüft am 06.10.2021.

²²² <https://www.skatteverket.se/privat/deklaration/skattepengariapril.4.57cadbbd15a3688ff441798.html#kriterier>, zuletzt geprüft am 06.10.2021.

4.2.7 Konzepte zur Kodifizierung einer proaktiven Veranlagung und zur Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung

4.2.7.1 Die proaktive Veranlagung als vorrangiges Ziel

Die zuvor aufgezeigten Unzulänglichkeiten bei der gegenwärtigen Ausgestaltung der vorausgefüllten Steuererklärung Deutschlands sollten den Steuergesetzgeber und das Bundesministerium der Finanzen motivieren, das bestehende Serviceangebot *grundlegend* zu überarbeiten und weiterzuentwickeln sowie die Möglichkeit einer proaktiven Veranlagung einzuführen. Dabei könnten die gesammelten Erfahrungen der bisher initiierten Projekte, die Kritik und die vorgeschlagenen Lösungsansätze des Schrifttums sowie die Ergebnisse des Vergleichs mit den internationalen Beispielen vereint und zur Beseitigung der Defizite nutzbar gemacht werden.

Für die hier im Fokus stehenden Überschusseinkunftsarten ist als *vorrangiges Ziel* stets eine *proaktive Veranlagung* zugrunde zu legen, da so die Steuerpflichtigen *ohne* weiteres Zutun im Falle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) eine Steuererstattung von Amts wegen erhalten sowie im Falle der Renteneinkünfte eine Abgabe der Steuerer-

klärung obsolet würde. Sollte dieses Ziel generell oder im Einzelfall nicht erreicht werden können, gilt es in einem *zweiten* Schritt den Prozess der Steuerdeklaration mittels der vorausgefüllten Steuererklärung als *Second-best-Lösung* zumindest so weit wie möglich zu vereinfachen. Diese Zielhierarchie ist in Abbildung 7 visualisiert.

4.2.7.2 Proaktive Veranlagung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und bei Renteneinkünften

In einem *ersten* Schritt, der keine nennenswerten technischen Anpassungen erfordert, sollte unter Rückgriff auf die „*Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften*“ und nach dem Vorbild Österreichs eine von Amts wegen zwingend durchzuführende proaktive Veranlagung für Steuerpflichtige kodifiziert werden, die

- lohnsteuerpflichtige Bezüge aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis und/oder
- Renteneinkünfte und/oder Pensionen, die von den Rentenversicherungsträgern oder vom Arbeitgeber elektronisch gemeldet worden sind,

erzielen. Ungleich größer ist der weitere legislative Anpassungsbedarf, wobei die inhaltliche Ausgestaltung des § 41 Abs. 2 Nr. 2 öEStG nahezu unverändert übernommen werden kann. Unter systematischen Gesichtspunkten könnte die deutsche Regelung im Hinblick auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) in den § 46 EStG, beispielsweise mittels eines neuen Absatzes 2a, eingefügt werden.

Als *Alternative* zur proaktiven Veranlagung wird im Hinblick auf die Renteneinkünfte im Schrifttum die Einführung einer Abzugsteuer für Renten vorgeschlagen. Im Zuge der Quellenbesteuerung könnten verschiedene Aufwendungen berücksichtigt²²³ und mit einer

²²³ Dazu zählen insbesondere Sonderausgaben und Werbungskosten. Für diese und weitere Abzüge näher Leinenbach, Die Rentensteuer, S. 173 ff.

etwaigen abgeltenden Wirkung des Steuerabzugs von Veranlagungen gänzlich abgesehen werden.²²⁴ Ungeachtet des abweichenden Ausgangspunkts könnte der Ansatz für das hier vorgeschlagene Konzept nutzbar gemacht und in dieses integriert werden. Würden die dort erarbeiteten Normen kodifiziert, resultierte daraus eine Rentensteuer, die als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer zu qualifizieren wäre und dem Steuerabzug bei der Lohnsteuer, der Kapitalertragssteuer sowie bei beschränkt Steuerpflichtigen entspräche.²²⁵ Da das System der einzuführenden Rentensteuer größtenteils nach dem Vorbild der Lohnsteuer ausgestaltet ist, sind die in diesem Konzept für die Renteneinkünfte vorgeschlagenen Veranlagungstatbestände des § 47e EStG-E an diejenigen des § 46 Abs. 2 EStG angelehnt²²⁶ und es läge insoweit ein Pendant zur letztgenannten Norm vor. Bei entsprechender Kodifizierung könnte unter Rückgriff auf einen Großteil des Regelungsinhalts des eben erwähnten neuen Absatzes 2a der bisherigen Systematik folgend ein eigener Absatz 1a im § 47e EStG-E kodifiziert werden. In der Folge profitierten die Steuerpflichtigen von der Möglichkeit einer proaktiven Veranlagung,²²⁷ falls dem Steuerabzug keine abgeltende Wirkung zukommen sollte.²²⁸ Allerdings resultierten sodann Herausforderungen, die weitestgehend vergleichbar mit denen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) sind.

Abschließend ist herauszustellen, dass die Forderung nach den hier präsentierten Vereinfachungen gerade *nicht* mit einer Fundamentalreform des Einkommensteuergesetzes einhergeht.²²⁹ Vielmehr steht hierbei die Neu-

²²⁴ Grundsätzliche Idee nach Leinenbach, AO-StB 2019, S. 377, 379. Jüngst dazu A. Tillmann, Deutscher Bundestag: Plenarprotokoll 19/233, S. 30035, 30036 C. Ein detaillierter Vorschlag zur Einführung eines Steuerabzugsverfahrens für Alterseinkünfte erarbeitet Leinenbach, Die Rentensteuer, S. 150 ff.

²²⁵ Leinenbach, Die Rentensteuer, S. 153 f.

²²⁶ Zu diesen näher Leinenbach, Die Rentensteuer, S. 197 ff.

²²⁷ Selbstverständlich muss diese Vereinfachung für alle in Betracht kommenden Steuerpflichtigen im gesamten Bundesgebiet gleichermaßen gelten und darf nicht, wie die vergangene Initiative der Amtsveranlagung Mecklenburg-Vorpommerns, auf einzelne Bundesländer beschränkt sein.

²²⁸ Zu den etwaigen Veranlagungstatbeständen näher Leinenbach, Die Rentensteuer, S. 197 ff.

²²⁹ Hüttemann, Rechtsgestaltung – Rechtskritik – Konkurrenz von Rechtsordnungen (2012), S. 286, 291 weist zutreffend darauf hin, dass mit einer

gestaltung eines Teilbereichs im Fokus. Diese ist in Bezug auf die politische Umsetzbarkeit realitätsnäher als revolutionäre Modelle,²³⁰ da es den politischen Akteuren in der Vergangenheit bei Letztgenannten an entsprechender Reformbereitschaft fehlte.²³¹ Ungeachtet der begründeten Hoffnung²³² auf entsprechende legistische Anpassungen, ist es durchaus möglich, dass das *vorrangige Ziel* der *proaktiven Veranlagung* nicht erreicht werden kann. Deren Kodifizierung könnte bereits an fehlenden politischen Mehrheiten scheitern und in der Folge mangels eines initiierten Gesetzgebungsverfahrens nicht den Weg in das Einkommensteuergesetz finden.

4.2.7.3 Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung

4.2.7.3.1 Potenziell neu zu kodifizierende materiell-rechtliche Regelungen zur Datenübermittlung durch Dritte

Angesichts der mannigfaltigen Gründe, die einer proaktiven Veranlagung entgegenstehen können, gilt es in einem *zweiten* Schritt den Prozess der Steuerdeklaration mittels der vorausgefüllten Steuererklärung weiterzuentwickeln und so weit wie möglich zu vereinfachen. Insbesondere profitierten die erklärenden Steuerpflichtigen von einer weiteren Ausdehnung der Datenübermittlungspflichten durch Dritte.²³³ Der Blick ins nahegelegene Ausland hat deutlich gemacht, dass ausgereifte Modelle einer vorausgefüllten Steuerklärung nicht nur steuererhöhende Besteuerungsstellen erhebliche Transaktionskosten einhergehen, da insbesondere auf tradierte und in jahrzehntelanger Rechtsprechung konkretisierte Begriffe nicht mehr zurückgegriffen werden könne.

²³⁰ Ebenso befürworten Hüttemann, *Rechtsgestaltung – Rechtskritik – Konkurrenz von Rechtsordnungen* (2012), S. 286, 288 f.; Bizer/Rürup, *Am Staat vorbei* (2011), S. 119, 130; Zeitler, *Festschrift für Dietrich Meyding* (1994), S. 87, 88; Dann, *Festschrift für Dietrich Meyding* (1994), S. 133, 142 f. den Weg der Vereinfachung in kleinen Schritten zu beschreiten.

²³¹ Herrmann/Heuer/Raupach/Hey, *ESTG/KStG, Einführung zum ESTG Rz. 733 und 735*; ähnlich Driën, *Erneuerung des Steuerrechts* (2014), S. 9, 62. Piltz, *Erneuerung des Steuerrechts* (2014), S. 405, 407 und 409 ff. moniert im Kontext der gescheiterten Steuerreformen die Vernachlässigung der politischen Voraussetzungen von Steuergesetzgebung. So auch Waldhoff, *Fiskus – Verfassung – Freiheit* (2018), S. 325, 352, der insoweit den interdisziplinären Rat aus den Politikwissenschaften empfiehlt.

²³² Beispielsweise geht das Bundesministerium der Finanzen, *Monatsbericht des BMF: Januar 2014*, S. 27 davon aus, dass ein einfacheres Steuerrecht mittels einer Vielzahl von Einzelschritten realisiert werden kann.

²³³ Gleiches gilt für Steuerpflichtige, die die proaktive Veranlagung nutzen, da dieses Instrument aufgrund der vermehrten Datenbereitstellung zunehmend attraktiver würde.

Grundlagen vorbelegen, sondern vor allem steuermindernde Abzugspositionen berücksichtigen sollten. Unter Hinweis auf die bei den verschiedenen internationalen Beispielen erörterten Datenbereitstellungen erhielten die Steuerpflichtigen in Deutschland in der Folge ebenso eine individuelle und auf die jeweiligen Verhältnisse angepasste vorausgefüllte Steuererklärung. Die in Deutschland im § 93c AO verfahrensrechtlich vereinheitlichten Datenübermittlungspflichten Dritter bieten ideale Voraussetzungen, um in Verbindung mit den neu zu kodifizierenden einzelsteuergesetzlichen Regelungen einen gewichtigen Beitrag zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens zu leisten.

Für die hier im Fokus stehenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) sowie den Renteneinkünften kommen als mögliche neu zu kodifizierende einzelsteuergesetzliche Regelungen zur vermehrten elektronischen Übermittlung vor allem die nachstehend erörterten Beispiele in Betracht.

Für den Abzug von Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) und die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung u. a. für haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a EStG) sind besondere, inhaltlich identische Nachweiserfordernisse kodifiziert. Voraussetzung für den jeweiligen steuermindernden Abzug ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat *und* die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. Diese könnte für eine vermehrte elektronische Datenübermittlung durch den Zahlungsempfänger nutzbar gemacht werden. Als Vorbild kommt die *Option* der Bevollmächtigung zur elektronischen Übermittlung der Zuwendungsbestätigung nach § 50 Abs. 2 EStDV im Zusammenhang mit Zuwendungen im Sinne der §§ 10b und 34g EStG in Betracht. In der Folge profitierte der Empfänger der Zahlungen von Einsparungen im Hinblick auf Papier- und Portokosten sowie der Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung von der Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und der damit einhergehen-

den Datenvorbelegung im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung.

Zumindest aus Sicht der Finanzverwaltung wäre die *alternative* Adaption der aktuell geltenden Regelungen des § 33b Abs. 7 EStG i. V. m. § 65 EStDV noch vorteilhafter, da diese eine verpflichtende elektronische Datenübermittlung vorsehen. In der letztgenannten Norm ist bereits seit geraumer Zeit bestimmt, wie nachzuweisen ist, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge vorliegen. Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens²³⁴ wurde ein neuer Abs. 3a eingefügt. Danach soll der Pauschbetrag zukünftig grundsätzlich nur noch gewährt werden, wenn die für die Feststellung der Behinderung zuständige Stelle ihre Feststellungen zur Behinderung auf Antrag des Steuerpflichtigen an das für die Besteuerung des Antragstellers zuständige Finanzamt übermittelt hat. Dazu hat der Steuerpflichtige seine Identifikationsnummer (§ 139b AO) mitzuteilen. Im Zuge der Adaption ist zu eruieren, ob bezüglich der Kinderbetreuungskosten eine Antragsmöglichkeit zum Verzicht der elektronischen Übermittlung zur Vermeidung unbilliger Härten (zwingend) zu kodifizieren ist. Es erscheint durchaus wahrscheinlich, dass vereinzelt Personen,²³⁵ die Dienstleistungen zur Betreuung von Kindern erbringen, nach ihren individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage sind, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen. Insofern wäre ein Verweis auf die bereits bestehenden Regelungen des § 150 Abs. 8 AO zielführend.

Unabhängig von der Entscheidung, welche der beiden zuvor vorgestellten Umsetzungsvarianten gewählt wird, sollte die konkrete Ausgestaltung die bisherige Systematik der elektronischen Datenübermittlung nicht konterkarieren. Mithin wären die vorgeschlagenen neuen Inhalte des *steuermindernden* Abzugs

²³⁴ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl. I 1679.

²³⁵ Beispielsweise selbstständige Babysitter, Tagesmütter, Au-pair-Mädchen oder Haushaltshilfen.

der Kinderbetreuungskosten und der hausnahen Dienstleistungen in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung zu verorten.²³⁶

Weitere Beispiele zugunsten einer verpflichtenden elektronischen Datenübermittlung können in den

- Beiträgen zu Berufsverbänden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 EStG),
- Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (§§ 9 Abs. 6 und 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG), soweit es sich beispielsweise um Schul- oder Studiengebühren oder um Aufwendungen für Lehrgänge handelt, und
- Krankheits- und Pflegekosten (§ 33 EStG) unter Berücksichtigung von Ansprüchen auf zu erwartende oder erhaltene Versicherungsleistungen, Beihilfen o. Ä., soweit (privat-)ärztliche Verrechnungsstellen die Rechnungserstellung für Behandlungen von Privatpatienten und gesetzlich oder privat versicherten Patienten im Rahmen der Selbstzahlerleistungen vornehmen,

gesehen werden. Das Auftreten unbilliger Härten aufgrund der elektronischen Datenübermittlung erscheint bei den vorstehenden Beispielen tendenziell eher unwahrscheinlich, da die betroffenen Institutionen in der Regel über eine umfassende digitale Infrastruktur verfügen sollten. Einen Überblick über die zuvor erörterten Beispiele beinhaltet die Abbildung 8.

²³⁶ Dagegen ist die elektronische Datenübermittlung *steuererhöhender* Besteuerungsgrundlagen, beispielsweise der Rentenbezugsmitteilungen (§ 22a EStG), oftmals im Einkommensteuergesetz selbst kodifiziert.

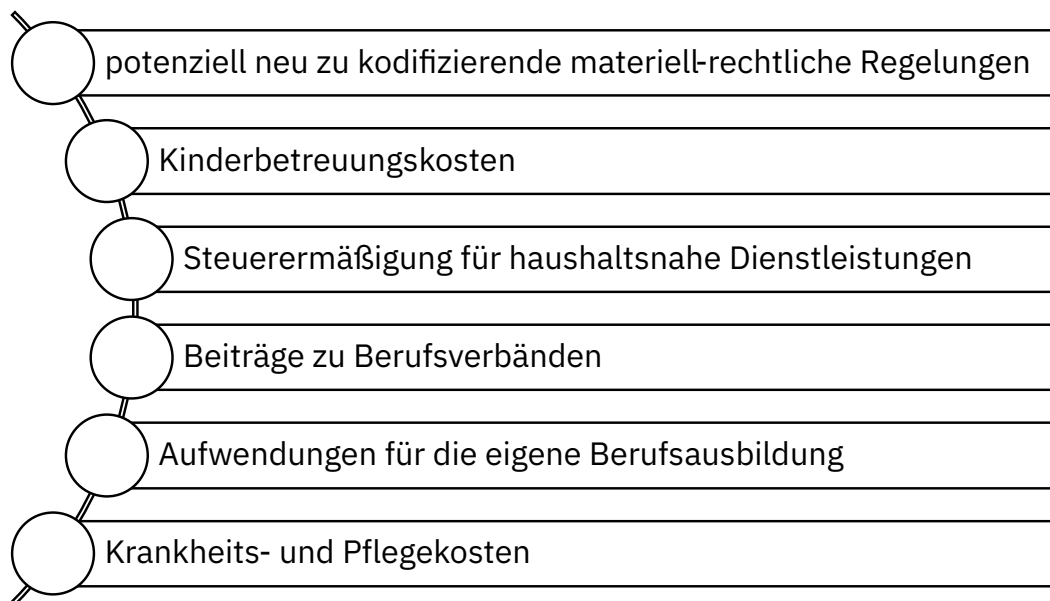


Abbildung 8: Beispiele zugunsten der Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung

4.2.7.3.2 Behördlicher Entwurf einer Steuererklärung

Die mit den vorgeschlagenen neuen materiell-rechtlichen Regelungen einhergehende umfassendere Datenvorbelegung eignete sich in Abhängigkeit von den Umständen des Einzelfalls durchaus als behördlicher Vorschlag zur Steuererklärung. Mithin könnten die Steuerpflichtigen, wenn sie die von Amts wegen vorgenommenen Eintragungen akzeptieren, ohne etwas hinzuzufügen, zu entfernen oder zu ändern, ihr Einverständnis zu dem Entwurf im ELSTER-Portal bekunden und so die Steuererklärung abgeben. Insoweit bedürfte es, wie bisher, *zwingend* einer ausdrücklichen Willenserklärung. Mithin sollte die mit der unveränderten Übernahme des gesamten Entwurfs einhergehende Rechtsfolge für die Steuerpflichtigen unmissverständlich und transparent dargestellt werden. Dabei könnte das aktuelle Projekt „*Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften*“ als Inspiration dienen, der Hinweis des dortigen Vordrucks angepasst werden und entsprechend lauten:

„Mit der ausdrücklichen Zustimmung zu den hier bereitgestellten Daten und deren unveränderter Übernahme übermitteln Sie eine elektronische Ein-

kommensteuererklärung im Sinne des § 150 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) i. V. m. § 25 des Einkommensteuergesetzes (EStG).“

Mithin wäre der ursprüngliche Vorschlag rechtlich eindeutig als Steuererklärung zu qualifizieren und für alle Zwecke als Einkommensteuererklärung zu betrachten. Somit resultiert *kein* legislativer Anpassungsbedarf im Hinblick auf eine etwaige fingierte Steuererklärung. Gleichwohl sollte eruiert werden, ob zugunsten eines reibungslosen Ablaufs nach dem Vorbild Norwegens eine Verpflichtung für die Steuerpflichtigen zur umgehenden Überprüfung der ihnen von der mitteilungspflichtigen Stelle übermittelten Informationen (§ 93c Abs. 1 Nr. 3 AO) kodifiziert werden sollte. Unter dem Gesichtspunkt der Systematik könnte eine solche Regelung beispielsweise in den bereits bestehenden § 150 Abs. 7 AO mittels eines neuen Satzes 3 eingefügt werden. Diskutabel ist dabei, *wer* zur Aufklärung des Sachverhalts zu verpflichten ist, wenn die von der mitteilungspflichtigen Stelle zur Verfügung gestellten Daten nach Ansicht des Steuerpflichtigen unzutreffend sind. Zum einen ist eine Ausgestaltung, vergleichbar zu der Norwegens, denkbar, nach der sich der Steuerpflichtige bei potenziell fehlerhafter

Datenübermittlung an die zuständige Institution wenden und auf eine Korrektur hinwirken muss. Zum anderen könnte diese Aufgabe unter Verweis auf die vorhandene Regelung des § 93c Abs. 4 Satz 2 AO der Finanzbehörde auferlegt werden. Dies entspräche dem traditionellen Verständnis des Untersuchungsgrundsatzes und ist daher als vorzugswürdig anzusehen. Diese Rechtsauffassung teilt der befragte Experte Heinz-Gerd Horlemann, der zu dem vorstehend erläuterten Problemkreis pointiert konstatiert:

„Bei Datenübermittlung durch Dritte, die – wo immer Daten vorhanden sind – auch gefordert werden muss, bietet der Amtsermittlungsgrundsatz ausreichend Schutz, wenn mit ihm die Finanzverwaltung zur Überprüfung der zutreffenden Datenübermittlung und -einordnung ertüchtigt wird.“ – Heinz-Gerd Horlemann

Unabhängig von der Frage, wem die Aufklärungspflicht zukommt, wäre aufgrund der Überprüfung der von der mitteilungspflichtigen Stelle übermittelten Informationen sichergestellt, dass die zutreffenden Daten bei der Erstellung des amtswegigen Vorschlags zur Steuererklärung berücksichtigt werden. Daher sollte eine Kodifizierung ernstlich in Betracht gezogen werden. Allerdings stünde vor allem das Vorhandensein der bereits erwähnten Nebeneinkünfte einer Zustimmung des behördlichen Vorschlags zur Steuererklärung entgegen, da ohne deren Berücksichtigung eine unzutreffende, d. h. zu niedrige Besteuerung resultierte. Gleichwohl sollte dieser Problemkreis in seiner Auswirkung begrenzt sein, da den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und den Renteneinkünften gemein ist, dass sie in der Regel die Haupteinkunftsquelle eines Steuerpflichtigen darstellen.²³⁷

4.2.7.4 Flankierende Maßnahmen

Mit einer grundlegenden Überarbeitung der vorausgefüllten Steuererklärung und der Einführung einer proaktiven Veranlagung hat die

²³⁷ Leinenbach, Die Rentensteuer, S. 169 m. w. N.

deutsche Finanzverwaltung die Chance den Fokus zunehmend auf eine stärkere Bürger- und Serviceorientierung zu richten. Dies hat die bisherige Untersuchung deutlich aufgezeigt. An dieser Stelle sollen daher unterstützende Maßnahmen zur Fortentwicklung dieser beiden Konzepte skizziert werden, mit denen die Digitalisierung genutzt werden kann, ohne dass hierfür Gesetzesänderungen notwendig sind.

So wurde bereits vor über zehn Jahren die Einführung einer freiwillig nutzbaren *Werbungskostenkarte* vorgeschlagen.²³⁸ Diese könnte von der Finanzverwaltung in Form einer Scheckkarte oder alternativ als Smartphone-App den interessierten Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt werden. Durch die Nutzung, vergleichbar einer Kunden- oder Kreditkarte, ist es möglich, bei beruflich veranlassten Aufwendungen die Art des erworbenen Artikels oder der Dienstleistung inklusive der Ausgabenhöhe elektronisch an die zuständige Finanzbehörde übermitteln.²³⁹ Über den ursprünglichen Vorschlag hinausgehend eignet sich die Karte nach der hier vertretenen Auffassung ebenso für Werbungskosten, die Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG), Renten oder Pensionen zuzuordnen sind. In der Folge stünden der Finanzverwaltung detaillierte personenbezogene Daten der jeweiligen Steuerpflichtigen zur Verfügung. Es besteht durchaus begründete Hoffnung auf eine entsprechende Umsetzung der Werbungskostenkarte, da bereits in der Vergangenheit im Zuge der Fortsetzung des kontinuierlichen Ausbaus der vorausgefüllten Steuererklärung die Bereitstellung eigener Belegdaten der Steuerpflichtigen angedacht war.²⁴⁰

Diesem Instrument steht der befragte Experte Heinz-Gerd Horlemann deutlich kritisch gegenüber. Seine Position begründet er so:

²³⁸ <https://www.lto.de/recht/hintergruende/h/vorausgefuehlte-steuererklaerung-potenzial-fuer-ein-erfolgsmodell/>, zuletzt geprüft am 07.10.2021.

²³⁹ <https://www.lto.de/recht/hintergruende/h/vorausgefuehlte-steuererklaerung-potenzial-fuer-ein-erfolgsmodell/>, zuletzt geprüft am 07.10.2021.

²⁴⁰ BT-Drs. 19/14484, 3.

„Der Kartengebrauch beinhaltet ein erhebliches Missbrauchspotenzial. So kann beispielsweise der Kauf von Belletristik in einem klassischen Buchladen durch die bewusste Verwendung der Karte zu einem Fachliteraturerwerb qualifiziert werden.“ – Heinz-Gerd Horlemann

Dieses auf den ersten Blick unmittelbar nachvollziehbare Beispiel kann bei genauerer Betrachtung nicht vollends überzeugen. Nach der hier vertretenen Auffassung wäre aufgrund des eindeutigen ISBN-Barcodes die Belletristik ungeachtet der vorlegten Karte unzweifelhaft als solche zu identifizieren, sodass spätestens im Rahmen der elektronischen Datenübermittlung an die Finanzverwaltung dieser Sachverhalt ausgedeckt würde. Ein anderes Ergebnis resultierte, wenn der Buchhändler an der Steuerhinterziehung in Form der Beihilfe gemäß § 369 Abs. 2 AO i. V. m. § 27 StGB teilnahme und sich beispielsweise durch wissentliches Falschscannen des ISBN-Barcodes strafbar gemacht hätte.

Zudem gab der befragte Experte Andreas Kowallik mit seiner nachstehend wiedergegebenen These den Anstoß, einen erneuten Blick in das Ausland zu wagen:

„Es bedarf weiterer Anreize, um die Steuerpflichtigen zu einer vermehrten elektronischen Datenübermittlung zu motivieren. Dabei kann auf mittlerweile unkonventionelle Konzepte anderer Länder zurückgegriffen werden, die beispielsweise Kontrollaspekte mit Anreizen zur Verhaltensänderung durch Gamification verbinden.“ – Andreas Kowallik

Der vielversprechende Ansatz zur spielerischen Verhaltensänderung der Gamification- oder Belohnungssysteme wird bereits seit geraumer Zeit in der Unternehmenspraxis zur Kundenbindung eingesetzt. In eine vergleichbare Richtung zielt das von der griechischen Finanzverwaltung initiierte öffentliche Lotteriprogramm, bei dem die Gewinner Geld- oder Sachpreise erhalten. Um an der monatlichen Auslosung teilzunehmen, müssen natürliche Personen, die über 18 Jahre alt sind

und über eine gültige Personalausweisnummer verfügen, mindestens eine Transaktion mit einer EC-Karte oder einem anderen elektronischen Zahlungsmittel durchgeführt und abgerechnet haben. Dabei wird die Anzahl der Lose gestaffelt auf der Basis der Summe der Beträge festgelegt, die den Gesamttransaktionen des Monats entsprechen, auf den sich die Ziehung bezieht.²⁴¹ In der Folge erhöhen sich durch eine vermehrte Mitwirkung die Gewinnchancen der Teilnehmer. Darin kann ein zielführender Anreiz zur vermehrten Nutzung der elektronischen Zahlungsweise gesehen werden, sodass die Finanzverwaltung ihrerseits von einer breiteren und leicht auswertbaren Datenbasis profitiert.

4.2.8 Ausblick zur proaktiven Veranlagung

Die vorstehende Untersuchung hat deutlich aufgezeigt, dass die von der deutschen Finanzverwaltung angebotene vorausgefüllte Steuererklärung im internationalen Vergleich enormes Weiterentwicklungspotenzial beinhaltet. Während in anderen Staaten die Steuerpflichtigen von proaktiven Veranlagungen profitieren oder mitunter auf vollständig vorausgefüllte Erklärungen zurückgreifen können, stellt das deutsche Pendant lediglich eine behördliche Ausfüllhilfe dar. Sollte die hiesige Finanzverwaltung die in diesem Teil der Kurzstudie aufgezeigten Verbesserungspotenziale und erarbeiteten Weiterentwicklungskonzepte aufgreifen und umsetzen, profitierten die Steuerpflichtigen von einem deutlich vereinfachten Besteuerungsverfahren. Im Gegensatz zu den Gewinneinkunftsarten resultiert die begründete Hoffnung auf eine Fortentwicklung hin zu einer modernen und serviceorientierten Verwaltung aus den jüngeren politischen Entwicklungen auf nationaler Ebene. So vereinbarte die Bundesregierung im aktuellen Koalitionsvertrag, dass durch digitale Verfahren die Erfüllung steuerlicher Pflichten erleichtert werden soll. Bemerkenswert und positiv hervorzuheben ist die explizite Erwähnung der vorausgefüllten Steuererklärung (Easy Tax).²⁴² Darüber hin-

²⁴¹ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Πρόγραμμα Δημοσίων Κληρώσεων.

ausgehend wird dieses Anliegen an anderer Stelle von einer Koalitionspartei in begrüßenswerter Weise in Übereinstimmung mit den hier erarbeiteten Erkenntnissen präzisiert und als Ziel die Umsetzung einer *vollständig* vorausgefüllten, digitalen Steuererklärung genannt,²⁴³ die speziell für den Personenkreis der Arbeitnehmer und Rentner lediglich noch eine Bestätigung erfordert.²⁴⁴ Idealerweise wird so das hier als *vorrangig* angesehene Ziel einer proaktiven Veranlagung, zumindest jedoch eine Vereinfachung des Steuerklärungsprozesses erreicht. Ob und inwieweit dies tatsächlich eintritt, bleibt abzuwarten und die weitere Entwicklung ist mit Spannung zu verfolgen.

²⁴² SPD/Bündnis 90/Die Grünen/FDP, Koalitionsvertrag 2021-2025, S. 166.

²⁴³ <https://www.fdpbt.de/easy-tax>, zuletzt geprüft am 07.01.2022.

²⁴⁴ <https://www.fdp.de/forderung/easy-tax-einfuehren-einfache-vorausgefuellte-steuererklaerung>, zuletzt geprüft am 07.01.2022.

5 Ergebnisse: Lösungsansätze für eine proaktive Veranlagung im Bereich der Mehrwertsteuer

5.1 Ausgangslage

Für eine proaktive mehrwertsteuerliche Veranlagung, die ohne Deklarierungen des Mehrwertsteuerpflichtigen erfolgen kann, ist eine ausreichende Datenlage notwendig. Die dafür notwendigen Daten sowie eine Interoperabilität unterschiedlicher Systeme kann nur durch die Einführung eines vereinheitlichten technischen und semantischen Rechnungsstandards als Grundlage gewonnen werden.²⁴⁵ Verwirklicht der Leistende und der Leistungsempfänger einen mehrwertsteuerbaren Sachverhalt, dann ist dies für die Mehrwertsteuerbarkeit sowie die Vorsteuerabzugsberechtigung des Leistungsempfänger relevant. Ist der Leistungsempfänger ein Verbraucher liegt keine Vorsteuerabzugsberechtigung vor. Daher ergeben sich deutlich größere Automatisierungspotenziale für B2B-Situationen. Gleichzeitig sind diese Mehrwertsteuer-situationen auch hinterziehungsanfällig. Daraus folgert der Experte Stefan Groß:

„Die proaktive Veranlagung im Bereich der Mehrwertsteuer kann dazu beitragen, die gestiegenen Anforderungen an die Mehrwertsteuerpflichten für Unternehmer zu reduzieren und die Mehrwertsteuerhinterziehung effektiver zu bekämpfen. Dafür ist die harmonisierte Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen in Europa essenziell. Einen geeigneten technischen Rahmen zur Informationsübermittlung können Clearance-Modelle bieten.“ – Stefan Groß

Die manuelle Verarbeitung von mehrwertsteuerrelevanten Informationen, die Dokumentation sowie das Reporting sind ressourcenintensiv sowie in der korrekten Ausführung fehleranfällig. Im Ergebnis entstehen

viele Prozessschritte, die durch Medien- und Informationsbrüche gekennzeichnet sind.²⁴⁶ Erstrebenswert wäre daher ein End-to-End-Prozess, der von der Rechnungserstellung bis zum Reporting und der Dokumentation einheitliche Formate gewährleistet sowie eine medienbruchfreie Abwicklung gewährleistet.

Ein wichtiger Punkt stellt die maschinelle Verarbeitbarkeit der Daten dar. Bisher werden Belege für mehrwertsteuerbare Sachverhalte (z.B. Rechnungen) in unstrukturierter oder in bildhafter Form vorgehalten. Das ist hinderlich für eine Prozessautomatisierung und Auswertbarkeit im Rahmen einer proaktiven mehrwertsteuerlichen Veranlagung. Bildhafte Dokumente sind beispielsweise Papierrechnungen oder PDF-Dateien. Die Anerkennung von strukturierten digitalen Rechnungen durch die Verwaltung ist daher eine zwingende Voraussetzung.

Herausforderungen ergeben sich insbesondere für grenzüberschreitend aktive Unternehmer, denn für jede Transaktion muss die korrekte Mehrwertsteuer länderbezogen ermittelt und Dokumentation vorgehalten werden. Ziel der Automation im steuerlichen Bereich muss es sein, möglichst viele Prozessschritte in einheitliche Formate zu überführen. Kleine oder mittlere Unternehmen können bisher solche technischen Kapazitäten nur teilweise vorhalten.²⁴⁷

Das Reporting von an mehrwertsteuerlichen Prozessen involvierten Dritten ist nur dort angebracht, wo keine ausreichende Datenlage vorliegt, bzw. die Deklaration in B2C-Situationen nur auf einen verpflichteten Unterneh-

²⁴⁵ Business Payments Coalition, Overview of an e-Invoice Interoperability Framework 2019, 6 ff.

²⁴⁶ Ruß/Ismer/Margolf, DStR 2019, S. 409, 415

²⁴⁷ Kuijper/Cameron/Szatmari, Bulletin for International Taxation 2020, S. 583, 583, 584

mer gestützt werden kann. Diese Situation kann insbesondere im E-Commerce in B2C-Situationen mit Drittlandsunternehmern vorliegen, das stark hinterziehungsanfällig ist.²⁴⁸

Wichtig ist auch die Etablierung von Vorteilen für die Unternehmer, die durch vollständig digitalisierte Rechnungsprozesse Synergieeffekte erzielen, Ressourcen einsparen²⁴⁹ sowie den ökologischen Fußabdruck von Prozessen reduzieren können. Die Automatisierung von Mehrwertsteuerfunktionen durch eine proaktive Veranlagung kann daher für Unternehmen den Aufwand für die Erfüllung der Mehrwertsteuer-Compliance reduzieren.²⁵⁰

5.2 Anforderungen an eine Automatisierung der Mehrwertsteueranveranlagung

Es leitet sich daher die Frage ab, worauf eine proaktive mehrwertsteuerliche Veranlagung aufbauen kann. Zunächst müssten wesentliche Mehrwertsteuerfunktionen und Mehrwertsteuerkommunikationskanäle zur Digitalisierung identifiziert werden.

Für die Umsetzung des Easy-Tax-Konzepts in der Form einer proaktiven mehrwertsteuerlichen Veranlagung ist es daher zunächst notwendig wichtige Funktionen der Mehrwertsteuer zu digitalisieren und maschinell auswertbar zu gestalten. Vereinfacht müssen dafür folgende Funktionen digitalisiert werden, bzw. Fragen beantwortet werden:

- Rechnungen
- Dokumentation zwischen Leistenden und Leistungsempfänger
- Muss die Kommunikation B2B und B2C digitalisiert werden?

²⁴⁸ R. Müller, MwStR 2020, S. 691.

²⁴⁹ Bal, Tax Notes International 2019, S. 255, 255.

²⁵⁰ Bleckmann/Hacker, Tax Compliance Management und Digitalisierung in Umsatzsteuer und Zoll - Chancen zur Optimierung der Steuerfunktion, Betriebsberater 2020, 343.

- Müssen notwendigen Informationen in grenzüberschreitenden Situationen digitalisiert werden?
- Wie wird die Kommunikation von mehrwertsteuerrelevanten Informationen abgewickelt?

Damit Synergieeffekte für Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen sowie eine Automatisierung von vollständigen Prozessen gewährleistet werden kann, ist es notwendig Medien- und Informationsbrüche in End-to-End-Prozessen zu vermeiden.

Damit Datenflüsse für eine proaktive mehrwertsteuerliche Veranlagung gewonnen werden können, wäre es erstrebenswert folgende vier Ebenen der Interoperabilität eines solchen Systems zu erfüllen:²⁵¹

- Recht: Erfüllt rechtliche Anforderungen von Unternehmern sowie Gesetzgebern
- Unternehmer: Erfasst korrekt Geschäftsprozesse und ermöglicht den Austausch von Dokumenten zwischen Unternehmern
- Semantik: Standardisiert die Bedeutung von Daten zwischen allen involvierten Parteien
- Technik: Definiert Standards und Protokolle und erlaubt den sicheren sowie zuverlässigen Austausch von Dokumenten zwischen involvierten Parteien

Ausgangspunkt für eine automatisierte Mehrwertsteueranveranlagung muss die Digitalisierung von zentralen Mehrwertsteuerfunktionen sein. Vereinfachend dargestellt müssen dafür die folgenden mehrwertsteuerrelevanten Informationen erfasst werden:

- Inhalt und Ort der Transaktion
- Nettobetrag und die angefallene Mehrwertsteuer

²⁵¹ Business Payments Coalition, Overview of an e-Invoice Interoperability Framework 2019, 15 ff.

- Art und Ort des Unternehmers
- Art und Ort des Leistungsempfängers

Diese Informationen sind auch für Steuerpflichtige und Konkurrenten sensibel und schützenswert, weil zum einen Angaben des Steuerpflichtigen des Erwerbers, der Art und Menge der gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten sonstigen Leistungen nach Art. 226 MwSt-SyStRl enthalten sind. Aus diesem Grund muss ein elektronischer Austausch geeignete Schutzmechanismen vorhalten.

Sind diese Informationen digitalisiert und stehen vereinheitlichte Formate zur Verfügung, kann die Automatisierung der Mehrwertsteueranlagung einen wesentlichen Beitrag zur Effizienzsteigerung bewirken. Insbesondere lassen sich folgende Vorteile durch die Digitalisierung der Mehrwertsteuer gewinnen:²⁵²

- Reduzierung der Fehleranfälligkeit
- Vereinfachte Deklaration für Unternehmer
- Verbesserte Kontrolle und Genauigkeit der veranlagten Mehrwertsteuer
- Unterstützung der digitalen Integration und Transformation

Maßnahmen zur Einführung eines E-Invoicing²⁵³ Standards gibt es weltweit. Faktisch haben sich Standards durch private Initiativen bisher nicht durchgesetzt (siehe beispielsweise USA).²⁵⁴ Sobald allerdings staatliche Standards verordnet werden, können sich diese durchsetzen (siehe Beispiel Italien).²⁵⁵ Es lässt sich daher die Erkenntnis ableiten, dass die ordnungsrechtliche Vorschrift bzw. Akzeptanz von bestimmten digitalen Belegen und Formaten zwingende Voraussetzung für

²⁵² Warren/Kuechel/Kearney/Mitchell/Cojocararu/Stevens, Impact of Making Tax Digital for VAT, 2021, 5 f

²⁵³ E-Invoicing bezeichnet die Übermittlung von elektronischen, standardisierten sowie maschinenlesbaren Informationen, Kuijper/Cameron/Szatmari, Bulletin for International Taxation 2020, S. 583, 584.

²⁵⁴ Business Payments Coalition, Overview of an e-Invoice Interoperability Framework 2019, 3 ff.

²⁵⁵ Kollmann, REthinking Tax 2021, S. 51, 56.

eine flächendeckende Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen ist. Daraus ergibt sich aber auch die Herausforderung, dass die staatlich gesetzten Standards und Formate in bestehende Prozesse der Unternehmen integriert werden müssen. Es wäre daher wünschenswert, einen flexiblen Ansatz zu wählen, der die weitverbreitete Strukturierung von Daten und gleichzeitig die Integration in bereits vorhandene Systeme ermöglicht. An diesen Anforderungen muss sich auch ein modernes System zur Digitalisierung von mehrwertsteuerrelevanten Informationen orientieren, das schlussendlich in die proaktive Mehrwertsteueranlagung mündet.

Außerhalb von Deutschland ist die Mehrwertsteuer bereits stärker digitalisiert. Es ist daher notwendig von diesen Beispielen zu lernen. Diese Digitalisierungstendenzen sind bei einer deutschen Umsetzung zu berücksichtigen. Speziell von Beispielen in anderen Mitgliedstaaten kann eine Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen in Deutschland profitieren, da ähnliche Probleme aufgrund eines harmonisierten Mehrwertsteuersystems in Europa gemeistert werden mussten. Die etablierten digitalisierten Mehrwertsteuerfunktionen können in einem weiteren Schritt Daten für eine proaktive Veranlagung liefern.

5.3 Digitalisierung der Mehrwertsteuer in Drittstaaten

Weltweit digitalisieren Staaten Mehrwertsteuerfunktionen und versuchen die Compliance-Anforderungen an Steuerpflichtige zu automatisieren sowie Mehrwertsteuerhinterziehung stärker zu bekämpfen. Beispielsweise werden in Kenia Rechnungen digital erfasst und vorausgefüllte Steuererklärungen sind möglich.²⁵⁶ Diese weltweiten Initiativen können als Vorlage für eine Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen herangezogen werden. Auf dieser Grundlage kann die proaktive Mehrwertsteueranlagung gebaut wer-

²⁵⁶ Owens/Olowska, New Technologies Mean New Opportunities For African Tax Administrations, Tax Notes International 2021, 621 (625).

den. Die Entwicklungen lassen sich in drei Konzepte gliedern:

- Neuausrichtung von Prozessen bzw. rechtlichen Regelungen
- Automatisierte Rechnungskontrolle
- Einheitliche Rechnungsprozesse

Im ersten Konzept wird versucht manuell Rechnungen miteinander zu paaren, damit betrügerisches Verhalten aufgedeckt werden kann. Diese Arbeit ist für Ermittlungsbehörden sehr ressourcenaufwendig und führt dazu dass viele Fälle unentdeckt bleiben. Werden Betrugsschematas entdeckt und können nicht effektiv bekämpft werden, kann teilweise nur noch das Schließen von Gesetzeslücken helfen.²⁵⁷ Andere Länder gehen einen Schritt weiter und automatisieren die Überprüfung von Rechnungen. Dabei werden Eingangs- mit Ausgangsrechnungen der jeweiligen Unternehmer verglichen. Konkret verwenden Südkorea, China und Indien elektronische Systeme, um den manuellen Rechnungsprozess abzubilden, anstatt diesen komplett digital zu erfassen bzw. neu elektronisch zu denken.²⁵⁸ Im dritten Entwicklungszyklus entwickeln Länder wie Saudi-Arabien, Fiji und Samoa den Mehrwertsteuerprozess neu und verzichten auf das manuelle bzw. elektronisch assistierte paaren von Rechnungen, sondern digitalisieren den kompletten Mehrwertsteuerprozess.²⁵⁹

Das Saudi-Arabische Digitalisierungsbeispiel ist besonders interessant und wird aus diesem Grund gesondert dargestellt. Auf der arabischen Halbinsel wurde vom Golf-Kooperationsrat (GKR) im Jahr 2017 vereinbart indirekte Steuern einzuführen. Das Mehrwertsteuersystem des GKR basiert zu großen Teilen auf dem europäischen System. Die Einführung

geschah jedoch mit dem Bewusstsein der Anfälligkeit des europäischen Mehrwertsteuersystems für Mehrwertsteuerhinterziehung.²⁶⁰ Das neue System ist für die Digitalisierung von Mehrwertsteuerprozessen sehr interessant, weil es noch sehr jung ist und keine Konflikte mit bestehenden Systemen verursacht.²⁶¹ Es wurde erkannt, dass die Informationsasymmetrie in grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen den Finanzverwaltungen überwunden werden muss und elektronisch Transaktionen ausgetauscht werden müssen.²⁶² Die Staaten des GKR haben sich darauf geeinigt bestimmte Informationen verpflichtend über eine zentrale Schnittstelle auszutauschen. Unternehmer müssen diese Informationen bereitstellen und werden vom Leistungsempfänger über eine digitale Signatur bestätigt.²⁶³ Gleichzeitig ist die genaue technische Ausgestaltung noch nicht gesichert.²⁶⁴ Es ist daher wichtig, neben der rechtlichen Normierung detaillierte Handlungsanweisungen für die Steuerpflichtigen und deren technische Umsetzung bereitzustellen.

Sind Rechnungsprozesse komplett digitalisiert und lassen damit eine automatisierte Verarbeitung zu, kann auch die elektronische Deklaration bzw. Veranlagung vorangetrieben werden. Die Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen in Lateinamerika ist durch E-Invoicing bereits weit vorangetrieben. Auf dieser Basis können Steuererklärungen bereits ausgefüllt werden. Dies reduziert die Prüfungszeit von Finanzverwaltungen und verbessert die Erfüllung der Steuer-Compliance. Bisher waren Digitalisierungstendenzen, besonders in Bezug zu grenzüberschreitenden Transaktionen noch Zukunftsmusik in Europa und Deutschland.²⁶⁵ Dennoch sollten diese Entwicklungen als Maßstab für Digitalisierungsbestrebungen herangezogen werden.

²⁶⁰ Brameshuber/Hayden/Susilo/Zechmeister, SWI 2019, S. 34, 35.

²⁶¹ Ainsworth/Alwohaibi, Boston University School of Law Working Paper No. 17-05 2017, 17.

²⁶² Ainsworth/Alwohaibi, Tax Notes International 2017, S. 695, 702, 704.

²⁶³ Ainsworth/Alwohaibi, Tax Notes International 2017, S. 695, 704, 705.

²⁶⁴ Verdera, IVM 2020, S. 297.

²⁶⁵ R. Müller, Den Wandel begleiten - IT-rechtliche Herausforderungen der Digitalisierung (2020).

²⁵⁷ Ainsworth/Alwohaibi/Leahey/Li/Rahman, Tax Notes International 2020, S. 1211, 1216 ff.

²⁵⁸ Ainsworth/Alwohaibi/Leahey/Li/Rahman, Tax Notes International 2020, S. 1329, 1334.

²⁵⁹ Ainsworth/Alwohaibi/Leahey/Li/Rahman, Tax Notes International 2020, S. 1465, 1466 ff.

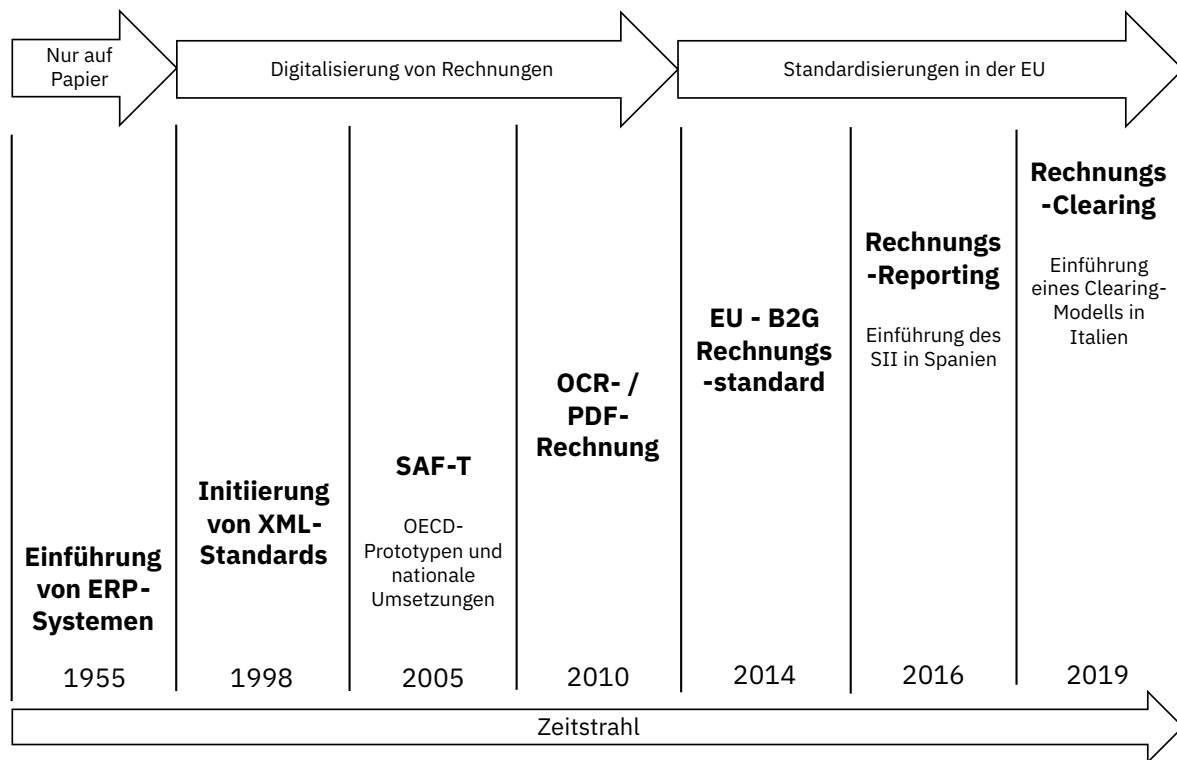


Abbildung 9: Entwicklung Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen

5.4 Digitalisierung der Mehrwertsteuer in der EU

5.4.1 Entwicklungslinien und Kernkonzepte

Für die Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen sind elektronische maschinell verwertbare Rechnungen notwendig, dies bezeichnet man als E-Invoicing. Von diesem Konzept sind digitale Rechnungen zu unterscheiden, die nur elektronisch vorliegen (z.B. als PDF) und keine maschinelle Auswertung zulassen. E-Invoicing hält als Grundlage für die maschinelle Verarbeitung von mehrwertsteuerrelevanten Informationen kontinuierlich stärker in steuerliche Prozesse Einzug. Erst auf dieser Grundlage kann eine proaktive Mehrwertsteueranlagung erfolgen.

Abbildung 9 illustriert wichtige Entwicklungsschritte auf dem Weg zu einer zukünftigen proaktiven Veranlagung der Mehrwertsteuer durch die Digitalisierung von folgenden Mehrwertsteuerfunktionen:

- die Standardisierung von steuerlichen Daten mittels SAF-T
- rechtliche Normierung zur Digitalisierung von Rechnungen
- Standardisierung von Rechnungsformaten B2G
- Einführung von Rechnungs-Reporting
- Rechnungs-Clearance

Moderne Konzepte zur Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen sind insbesondere Reporting- und Clearance-Konzepte. Der standardisierte Austausch von steuerlichen Massendaten baute erstmals auf Standard Audit File-Tax (SAF-T)²⁶⁶ Modellen auf. Mehrere europäische Staaten implementierten SAF-T Modelle für die Mehrwertsteuer und im Bereich der direkten Besteuerung. Diese Stan-

²⁶⁶ Bei Standard Audit File-Tax handelt es sich um einheitliche computerlesbare Buchhaltungsdaten, die aus den Systemen des Steuerpflichtigen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden. Dazu näher R. Müller, UR 2020, S. 661, 661 ff

standardisierungsbemühungen bieten wichtige Erkenntnisse, für den standardisierten Austausch von steuerlichen Daten in einheitlichen Formaten.²⁶⁷ Darauf aufbauend wird stärker auf den standardisierten Austausch von elektronischen Rechnungen eingegangen. Einheitliche Formate bestehen bisher nur im B2G-Bereich, aus dem Maßstäbe für die Digitalisierung von Rechnungen im B2B und B2C-Bereich gewonnen werden können.

In einem weiteren Schritt wurden Reporting-Konzepte in Europa implementiert. Diese zeichnen sich grundsätzlich dadurch aus, dass die Rechnungs- und Transaktionsinformationen den Finanzverwaltungen erst nach der Rechnungsstellung zur Verfügung gestellt werden. Dies kann mit unterschiedlichen zeitlichen Abständen erfolgen. Zu diesem Zweck wird detaillierter auf das Umsetzungsbeispiel in Spanien eingegangen. In Clearance-Systemen kann eine Rechnung nur gültig an den Rechnungsempfänger gelangen, wenn diese über ein zentrales System übermittelt und von der Finanzverwaltung bestätigt wird.²⁶⁸ Wichtigster Unterschied des Clearance-Modells zum Reporting-Modell ist, dass die Finanzverwaltungen vor der Übermittlung der Rechnung, von der Transaktion Kenntnis erlangen. In Europa wurde das Clearance-Modell bisher nur in Italien umgesetzt²⁶⁹ und wird aus diesem Grund besonders erläutert.

5.4.2 Standard Audit File-Tax

Die Standardisierung von mehrwertsteuerrelevanten Daten wurde bereits von der OECD im Jahr 2005 propagiert.²⁷⁰ Für ein automatisiertes Risikomanagement sowie die maschinelle Verarbeitung von Daten zur Prüfungszwecken durch die Finanzverwaltungen wurden sogenannte „Standard Audit File-Tax“ (SAF-T) eingeführt. Ausgehend vom OECD-Konzept haben bereits mehrere Mitgliedstaat

²⁶⁷ Majdanska/Dziwinski, Bulletin for International Taxation 2018, S. 582, 586 ff

²⁶⁸ Ismer/Artinger/Jackl, Digitalisierung der Umsatzsteuer - Italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild, 2020, 7, 8.

²⁶⁹ Ismer/Artinger/Jackl, MwStR 2021, S. 370, 371.

²⁷⁰ OECD, Guidance Note: Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software 2005.

ten ein SAF-T implementiert. Die technische Umsetzung erfolgte lediglich über nationale Lösungen, eine Harmonisierung fand nicht statt. Die Koordinierungsinitiative der OECD aus dem Jahr 2005, die durch eine Neuauflage im Jahr 2010 erweitert wurde,²⁷¹ wurde zwar als geistiger Vater herangezogen, hatte jedoch kaum eine Harmonisierungswirkung.²⁷²

Durch eine technische Harmonisierung bzw. der Etablierung von Software-Standards kann es zu einer Kostenreduktion sowie ein besseres steuerliches Risikomanagement für Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen kommen. Der SAF-T ist nicht hauptsächlich auf die Prüfung von mehrwertsteuerrelevanten Sachverhalten ausgerichtet, sondern ermöglicht die automatisierte und standardisierte Extraktion von relevanten Daten aus den elektronischen Buchführungssystemen der Steuerpflichtigen. Finanzverwaltungen erlangen damit einen umfassenden Einblick in die Aktivitäten und Daten von Steuerpflichtigen. Anzumerken bleibt, dass die zugrundeliegenden Originaldaten durch SAF-T nicht überprüft werden können.²⁷³ Die Daten im SAF-T werden als XML-File übermittelt und weisen folgende Grobstruktur auf:

- General Ledger: Journals
- Accounts Receivable: Customer Master Files, Invoices, Payments
- Accounts Payable: Supplier Master Files, Invoices, Payments
- Fixed Assets: Asset Master Files, Depreciation & Revaluation
- Inventory: Product Master Files, Movement

In Europa zeichnen sich zwei unterschiedliche Verwendungen von SAF-T ab. Zum einen

²⁷¹ OECD, Guidance for the Standard Audit File 2.0 .

²⁷² R. Müller, UR 2020, S. 661, 666.

²⁷³ Majdanska/Dziwinski, Bulletin for International Taxation 2018, S. 582, 585.

wird SAF-T verwendet, damit Betriebsprüfungen datengetriebener und effizienter durchgeführt werden können (z.B. Österreich).²⁷⁴ Die Übermittlung von SAF-T richtet sich dabei an konkrete Übermittlungsansuchen der Finanzverwaltung. Im Unterschied dazu gibt es einzelne Mitgliedstaaten (z.B. Polen), welche die Steuerpflichtigen auffordern anlassunabhängig und auf regelmäßiger Basis (monatlich) relevante Daten an die Finanzverwaltungen mittels eines SAF-T zu übermitteln.²⁷⁵ Durch diese Maßnahme konnte unter anderem die Mehrwertsteuerhinterziehung in Polen reduziert werden.²⁷⁶

Die EU-Kommission versuchte ebenfalls im E-Commerce mehrwertsteuerliche Betriebsprüfungen in grenzüberschreitenden Situationen für digital erbrachte Dienstleistungen nach Art 58 Abs. 1 MwSt-SyStRI zu standardisieren, im sogenannten SAF-MOSS. Diese Softlaw Standardisierungsbemühungen wurden jedoch durch die geringe Akzeptanz und Umsetzung der Mitgliedstaaten nicht umgesetzt.²⁷⁷ Bereits bei der frühen Entwicklungslinie der Einführung von SAF-T Formaten in Europa zeichnete sich eine Fragmentierung nationaler Umsetzungen ab. Diese Tendenzen müssen in einer sich abzeichnenden weitergehende technischen und rechtlichen Fragmentierung von neuen Reportingentwicklungen berücksichtigt werden. Gleichzeitig sind Softlaw Bemühungen nicht zielführend, sondern für eine technische Harmonisierung müssen verpflichtende Regelungen geschaffen werden.

5.4.3 Rechnungsdigitalisierung in der EU

Im Jahr 2010 gab es durch die EU-Kommission einen wichtigen Meilenstein in der Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen durch die Verabschiedung der Richtlinie 2010/45/EU. Die Richtlinie legte die Grundla-

²⁷⁴ Engelbert/R. Schwarz, Co-operative Tax Compliance in Österreich (2019), 103 ff.

²⁷⁵ Hoza/Żabka, Scientific Journal of Bielsko-Biala School of Finance and Law 2018, 27.

²⁷⁶ Uchmańska, IVM Volume 30 No. 2 2019, 6. Conclusion.

²⁷⁷ Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht - Elektronischer Handel 2019, S. 31.

ge zur Gleichbehandlung von Papier mit elektronischen Rechnungen, indem die Rechnungsstellungsanforderungen unabhängig von der Form auf die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts sowie auf die Lesbarkeit der Rechnung gerichtet sind.²⁷⁸ Die legislative Normierung hat diese Regelung in Art. 218 MwSt-SyStRI gefunden. Allerdings ist nach Art. 232 MwSt-SyStRI für die Ausstellung einer elektronischen Rechnung die Zustimmung des Leistungsempfänger notwendig.

Die EU-Richtlinie 2014/55/EU²⁷⁹ enthält eine Verpflichtung zur Ausstellung elektronischer Rechnungen an einen öffentlichen Auftraggeber (Business-to-Government oder B2G). Die Richtlinie verlangt von den Behörden, strukturierte elektronische Rechnungen zu akzeptieren und zu verarbeiten. Damit stellen die B2G-Rechnungsstandards (sogenanntes „CEN-Datenmodell“) eine Initiative zur Vereinheitlichung von Rechnungsstandards dar, damit eine bestehende oder sich abzeichnende Heterogenität in Europa vermieden werden kann. In diesem Zusammenhang wurde das PEPPOL-Netzwerk etabliert, dass im PEPPOL Continuous Transaction Control Project das Steuerreporting und Kommunikationswege von Teilnehmerländern vereinheitlichen will. In grenzüberschreitenden Situationen zeichnet sich als gemeinsamer Nenner die vereinheitlichte Daten- und Übertragungsstruktur aus.²⁸⁰ Verpflichtende Rechnungsbestandteile sind bereits in Europa mehrheitlich harmonisiert, dennoch kann es unterschiedliche nationale Umsetzungen von der MwSt-SyStRI geben. Das CEN-Datenmodell lässt eine Flexibilisierung dieser nationalen Umsetzungen im sogenannte CIUS-Datenkomponenten (Kernrechnungsmodell) zu. Am 28.6.2017 wurde die Norm EN 16931 veröffentlicht, die ein semantisches Datenmodell für öffentliche Rechnungsempfänger bereithält und damit die Richtlinie 2014/55/EU umsetzt. Ein semantisches Datenmodell ver-

²⁷⁸ Bal, Tax Notes International 2019, S. 717, 718.

²⁷⁹ Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen Text von Bedeutung für den EWR (Richtlinie 2014/55/EU) v. 2014.

²⁸⁰ Kollmann, beck.digitax 2021, S. 209, 215.

knüpft eine Reihe von Begriffen in strukturierter und logischer Weise zur automatisierten Weiterverarbeitung, wodurch die Rechenkernbestandteile wiedergegeben werden.²⁸¹

Damit gibt es bereits in B2G-Transaktionen ein semantisch vereinheitlichtes Datenmodell, das zur Harmonisierung von elektronischen Rechnungsstandards verwendet werden kann.

5.4.4 Reporting-Modell

Als gut untersuchtes Reporting-Beispiel kann Spanien herangezogen werden. Seit dem 1.7.2017 müssen spanische Unternehmen im SII (*suministro inmediato de información*) innerhalb von vier Tagen nach Rechnungsstellung die relevanten Informationen an die Finanzverwaltung schicken. Diese Anforderungen gelten mehrheitlich für große Unternehmen.²⁸² Der Finanzverwaltung wird es dadurch ermöglicht zeitnahe automatisierte Konsistenzüberprüfungen der deklarierten und gezahlten Mehrwertsteuer durchzuführen.²⁸³ Reporting-Modelle werden vielfach unterschiedlich bezeichnet, beispielsweise: Real-Time Reporting, Continuous Transaction Control oder Transaction Based Reporting.²⁸⁴ Im Gegensatz zu Clearance-Modellen ergeben sich bei Echtzeit-Meldeansätzen keine Synergieeffekte durch die Standardisierung von Formaten, und die maschinelle Weiterverarbeitung der Dokumente wird erschwert. Gleichzeitig stellt das Echtzeit-Reporting im Vergleich dazu weniger Anforderungen, da Mehrwertsteuerprozesse nicht von Grund auf digitalisiert bzw. angepasst werden müssen. Die Umsetzung eines Clearance-Modells dürfte im Verhältnis daher aufwändiger sein. Allerdings ergeben sich durch die vollständige maschinelle Verwertbarkeit elektronischer Rechnungsinformationen stärkere Synergieeffekte. Neben der automatisierten Verarbei-

tung von Rechnungsinformationen und einem automatisierungsfreundlicheren Dokumentenfluss durch standardisierte Datenformate ergeben sich Synergieeffekte z.B. in einem geringeren ökologischen Fußabdruck durch weniger Papierrechnungen, weniger Mehrwertsteuerhinterziehung, einer besseren Überprüfung anderer Steuerarten und einer verbesserten automatisierten Prüfbarkeit durch Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater. Der Reporting-Ansatz kann damit als eine Vorstufe zu elektronischen Rechnungen gesehen werden. Die zeitnahen Reporting-Modelle kommen Clearance-Modellen sehr nahe. Es gilt jedoch die Einschränkung mit allen Vor- und Nachteilen, dass der Rechnungsempfänger keine elektronische Rechnung erhält.²⁸⁵

5.4.5 Clearance-Modell

Als interessantes Umsetzungsbeispiel hat Italien im Januar 2019 mit dem Ausbau eines Systems zur elektronischen Rechnungsabwicklung begonnen. Diese Genehmigung wurde Italien am 16. April 2018 von der EU-Kommission gemäß Art. 218, 232 MwSt-SyStRI erteilt. Das Sistema di Interscambio (SdI) gilt sowohl für Business-to-Business (B2B) als auch für Business-to-Consumer-Situationen (B2C).²⁸⁶ Die Rechnungen werden nicht nur in elektronischer Form ausgestellt, sondern auch zwischen den beteiligten Parteien über das von den italienischen Steuerbehörden betriebene zentrale SdI-System übermittelt, siehe Abbildung 10. Dies hat zur Folge, dass die Rechnung in einem standardisierten Format übermittelt und anschließend automatisch verarbeitet werden kann. Der Unternehmer muss die Rechnung über das SdI übermitteln, da der Rechnungsempfänger sonst keinen Anspruch auf Vorsteuererstattung hat. Bei der Weiterleitung der Rechnung an den Rechnungsempfänger werden Pflichtfelder wie die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer überprüft.²⁸⁷ Der Rechnungsemp-

²⁸¹ Bichler, REthinking Tax 2019, S. 45, 48.

²⁸² Petrosino, IVM Volume 30 No. 2 Volume 30 (2019), 2.3. SII in Spain

²⁸³ Ismer/M. Schwarz, IVM 2019, S. 240, 244.

²⁸⁴ Summitto, The relationship between real-time reporting and e-invoicing 2021.

²⁸⁵ Ismer/Artinger/Jackl, Digitalisierung der Umsatzsteuer - Italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild, 8, 9.

²⁸⁶ Agenzia Entrate, La fattura elettronica 2018.

²⁸⁷ Bal, Tax Notes International 2019, S. 717.

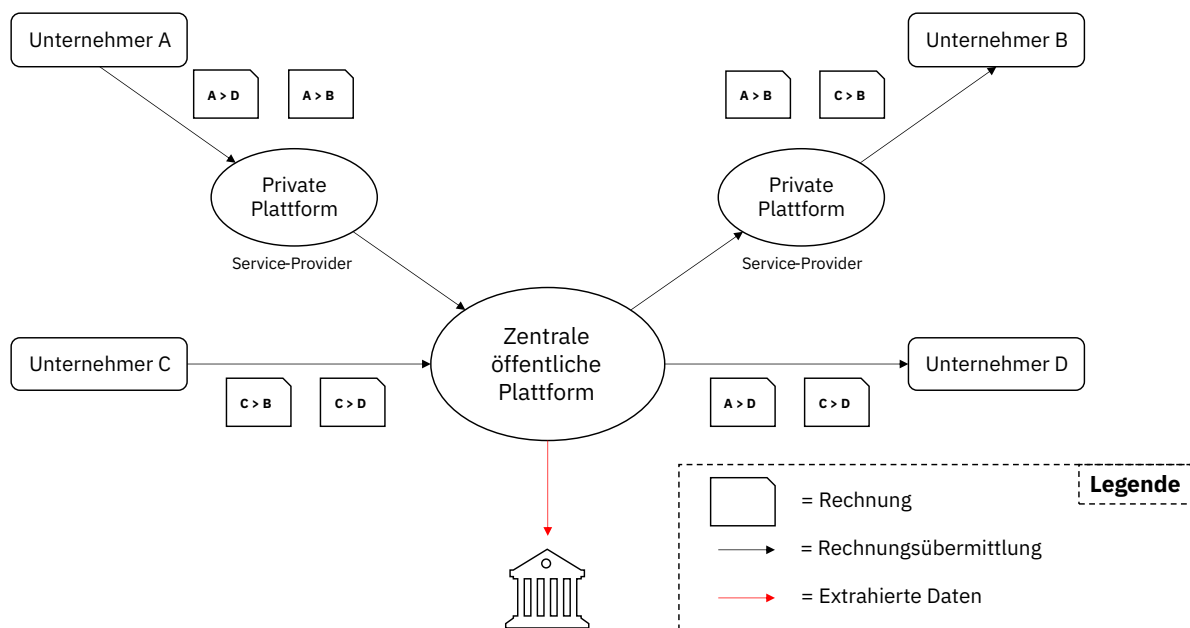


Abbildung 10: Italienisches Clearance-Modell

Direction Générale des Finances publiques, La TVA à l'ère du digital en France 2020, S. 23

fänger erhält die Eingangsrechnungen ebenfalls über das SdI und kann diese oder ein Datendienstleister anschließend weiterverarbeiten.²⁸⁸ Damit ist die italienische Finanzverwaltung gleichzeitig der „Briefträger der Rechnung“.

Ab Anfang 2022 werden auch Rechnungen von und an gebietsfremde Unternehmer am Ende des Monats an die Steuerbehörden gemeldet. Vorteilhaft ist, dass die Rechnungen des Steuerpflichtigen von den Steuerbehörden kostenlos aufbewahrt werden können, so dass die Dokumentationspflicht erfüllt ist.²⁸⁹ Kritisch wird der „Flaschenhals“ über die zentrale öffentliche Plattform gesehen. Im schlimmsten Fall können keine Rechnungen ausgestellt werden, wenn über die zentrale öffentliche Plattform keine Rechnungen an den Leistungsempfänger verschickt werden können. Probleme dieser Art, gab es in der Anfangsphase des SdI. Ebenfalls wird kritisiert, dass die Leistungsbeziehungen vollständig transparent für die Finanzverwaltung erfasst werden. Weiter wurden anfänglich die hohen

Investitionskosten für kleine und mittlere Unternehmen genannt. Damit der Systemwechsel erleichtert wird, vereinfacht die italienische Finanzverwaltung die Dokumentationsanforderungen für Unternehmer. Die elektronischen Rechnungen werden kostenlos im SdI archiviert. Darüber hinaus mussten bestehende Prozesse und Schnittstellen der Steuerpflichtigen überarbeitet werden.²⁹⁰ Die verpflichteten Unternehmer haben inzwischen die Synergieeffekte sowie Vorteile von strukturierten und damit maschinell verwertbaren Rechnungen erkannt, wodurch die Digitalisierung von Geschäftsprozessen stärker vorangetrieben und automatisiert werden kann.²⁹¹ Weiter kann ein stärker fokussiertes Risikomanagement betrieben werden, weil die über das SdI und im Archiv abgelegten Rechnungen von Betriebsprüfungen nicht mehr auditiert werden müssen. Das italienische Clearance-Modell wurde vielfach als Vorbild für andere europäische Staaten bezeichnet. Im Jahr 2019 wurden im SdI mehr als 2 Milliarden elektronische Rechnungen abgewickelt. Der Anteil von B2B-Transaktionen betrug 55

²⁸⁸ Pitscheider, beck.digitax 2020, S. 380, 382, 383.

²⁸⁹ Kollmann, beck.digitax 2021, S. 209.

²⁹⁰ Kollmann, REthinking Tax 2021, S. 51, 56, 57.

²⁹¹ Putz, UR 2020, S. 962, 966, 967.

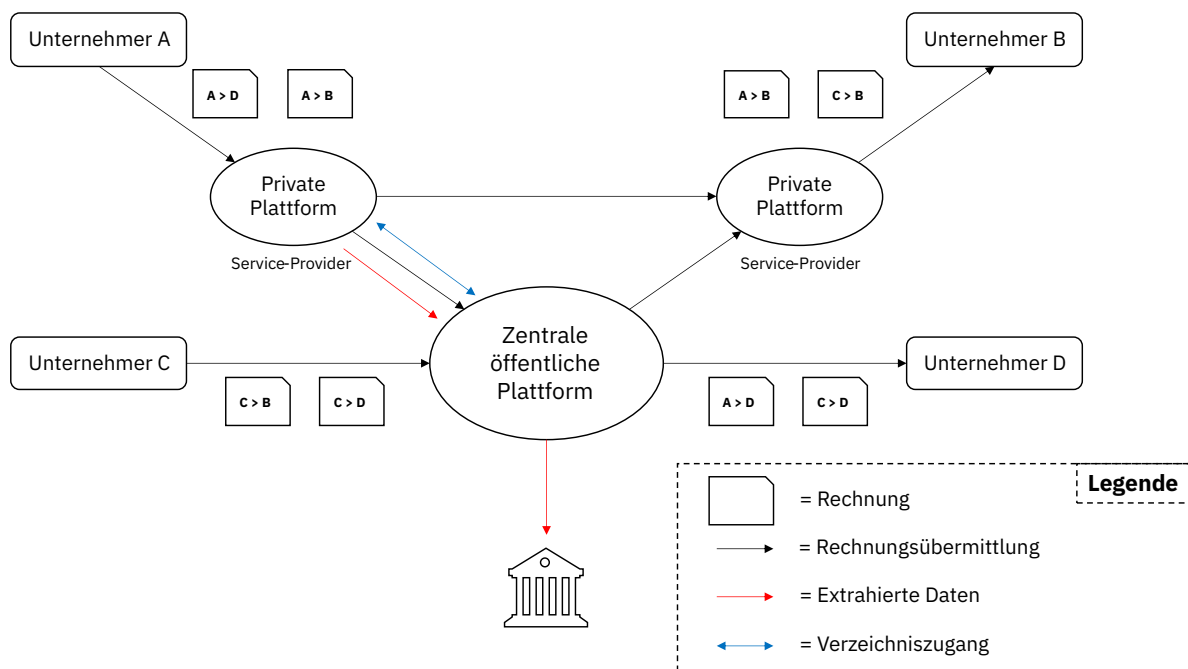


Abbildung 11: Geplantes französisches Clearance-Modell

Direction Générale des Finances publiques, La TVA à l'ère du digital en France 2020, S. 25

% und B2C-Transaktionen 44 %, lediglich mit einem Prozent waren B2G-Transaktionen erfasst.²⁹² Die Unternehmen sind mehrheitlich mit der Einführung des SdI zufrieden und berichten von Synergieeffekten. Die strukturierte Digitalisierung von Rechnungen muss als Innovationstreiber für weitere Digitalisierungsschritte verstanden werden. Die Strukturierung von Daten kann für weitere Prozesse fortgesetzt werden und erzeugt Synergieeffekte bzw. eine Sogwirkung für weitere Innovationen. Weiter konnte die italienische Finanzverwaltung durch die Einführung des Clearance-Modells im Jahr 2019 zwei Milliarden Euro mehr einnehmen und die Mehrwertsteuerhinterziehung insgesamt reduzieren.²⁹³

Eine interessante Weiterentwicklung kann das sogenannte französische Clearance-Modell darstellen, das auch als „Y-Modell“ bezeichnet wird. Es ist geplant das französische Modell ab dem Jahr 2023 bis zum Jahr 2025 einzuführen.²⁹⁴ Das System ist auf B2B-Situa-

tionen ausgerichtet. Es wurde zunächst offengelassen, ob die Ausstellung elektronischer Rechnungen oder die Übertragung von Rechnungsdaten obligatorisch sein soll. Inzwischen wurde ein System entworfen, das sich an das italienische Clearance-Verfahren anlehnt.²⁹⁵ Wie in Abbildung 11 dargestellt, ist der wesentlichste Unterschied zum italienischen Modell die Möglichkeit über zertifizierte Electronic Data Interchange (=EDI) Service Provider Rechnungen zu übermitteln. Wodurch die beteiligten Parteien bisher genutzte Formate beim Austausch von steuerlichen Informationen untereinander weiterverwenden können. Die EDI Service Provider übernehmen anschließend die Übermittlung von steuerlichen Informationen an die Finanzverwaltung.²⁹⁶

Neben Frankreich überlegen auch andere europäische Staaten ein Clearance-Modell einzuführen. Beispielsweise arbeitet Polen bereits an einem Clearance-Modell, das ab dem Jahr 2023 obligatorisch eingesetzt werden

²⁹² Artinger/Putz/Zugmaier, DStR 2021, S. 2273, 2274.

²⁹³ Putz, RETHinking Tax 2019, S. 62, 64 ff.

²⁹⁴ République Française, Projet de Loi des Finances pour 2020, Art. 56

²⁹⁵ Artinger/Putz/Zugmaier, DStR 2021, S. 2273, 2278.

²⁹⁶ Kollmann, RETHinking Tax 2021, S. 51, 57, 58.

	Übermittlungsmenge	Alle Transaktionen	B2B	B2C	B2G	Ein- und Ausgangsrechnungen	Nationale Transaktionen	Ausländische Transaktionen	Frequenz der Berichterstattung	Informations der Berichterstattung (Gesamtheit)	Rechnungsdatum	Rechnungsnummer	Transaktionsart	Mehrwertsteuerart	Steuerbarer Betrag	Zahlb. MwSt-Betrag	Gesamt-Betrag	Name des Handelspartners	MwSt-ID des Handelspartners	Berichtsformat
Transactional VAT Umlieg	Bulgarien	x	x	x	x	x	x	x	Monatlich	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x	TXT
	Kroatien	x	x	x	x	Nur Eingangsrechnungen	x	x	Monatlich oder Quartal (Umsatzabhängig)	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML
	Tschechien	x	x	x	x	x	x	x (Nur EU)	Monatlich (Ausnahmen natürliche Personen)	Transaktionsbasiert (mit Ausnahmen)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML
	Estland	x (Nur pro Transaktions-partner über 1000 €/ Zeitraum)	x	x	x	x	x	x	Monatlich oder Quartal (Umsatzabhängig)	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML, CVS oder X-Road-Ausnahme Papier
	Litauen	x (Nur pro Transaktions-partner über 1000 €/ Zeitraum)	x	x	x	x	x	x (Nur EU)	Monatlich oder Quartal (Umsatzabhängig)	Transaktionsbasiert (Geringwertigkeits-schwelle)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
SAF-T	Slowenien	x (Nur Geringwertigkeits-schwelle)	x	x	x	x	x	x (Nur EU)	Monatlich oder Quartal (Umsatzabhängig)	Transaktionsbasiert (Geringwertigkeits-schwelle)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML
	Litauen	x	x	x	x	x	x	x	Monatlich oder 2/p.a.	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML
	Polen	x	x	x	x	x	x	x	Monatlich oder 2/p.a. übermittelte (B2C in aggregierter Form)	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML
	Portugal	x	x	x	x	x	x	x	Monatlich oder in Echtzeit	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML
	Ungarn	x (Abhängig von der Transaktion)	x	x	x	x	Nur Ausgangsrechnungen	x	x (Nur EU)	Innerhalb von 24 Std.	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Real-time Reporting	Spanien	x (Abhängig von der Transaktion größerer Unternehmen)	x	x	x	x	x	x (Nur EU)	Innerhalb von vier Arbeitstagen	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML
	Italien	x	x (oder gesetzl. Pflicht)	x	x	x	x	x (seit 2022)	Für jede Rechnung	Transaktionsbasiert	x	x	x	x	x	x	x	x	x	XML

Abbildung 12: Übersicht Reporting und Berichtspflichten in Europa

Als Grundlage verwendet: Asquith, Live VAT / GST transaction reporting and e-invoicing global tracker (2022)

soll.²⁹⁷ Weiter gibt es das ungarische E-Rechnungs-Modell, dass das Reporting von Rechnungen um ein freiwilliges E-Invoicing ergänzen will. Im Unterschied dazu gibt es in Finnland den Ansatz, dass der Rechnungssender den elektronischen Rechnungsaustausch bestimmen kann und nicht wie im restlichen Europa, dass der Rechnungsempfänger dem elektronischen Rechnungsaustausch zustimmen muss.²⁹⁸

Zusammenfassend zeichnet sich ab, dass das Clearance-Modell als aktuelle Entwicklungsstufe der Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen in Europa angekommen ist. Dies gewinnt auch für eine deutsche Umsetzung an Bedeutung, wenn auf europäische Beispiele zurückgegriffen werden kann, die aus einem einheitlichen Rechtsrahmen mit ähnlich gelagerten Problemen stammen.

5.4.6 Berichts- und Übermittlungspflichten in Europa

Die Berichtspflichten und Übermittlungssysteme von Rechnungen und mehrwertsteuerrelevanten Informationen der Mitgliedstaaten in Europa können in folgende Kategorien eingeteilt werden:

- Transactional VAT Listing,
- SAF-T,
- Real-Time Reporting,
- E-Invoicing

In Europa stellen E-Invoicing (Bsp. Italien) und Transaction-Based Reporting (Bsp. Spanien) grundsätzlich keine Antagonisten dar, sondern vielmehr Entwicklungsstufen bei der Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen. Der nächste logische Schritt ist neben automationsfähigen Daten die Schaffung von Synergieeffekten zum Nutzen für Gesellschaft, Finanzverwaltungen und besonders für die Steuerpflichtigen. Ein solcher Schritt kann die proaktive Veranlagung im Bereich der Mehrwertsteuer in periodischen Umsatz-

steuervoranmeldungen und der jährlichen Umsatzsteuererklärung darstellen. Dies setzt jedoch eine verpflichtende zeitnahe Übermittlung von mehrwertsteuerrelevanten Daten voraus. Abbildung 12 gibt eine Übersicht zur Digitalisierung im Bereich der Mehrwertsteuer für Mehrwertsteuerpflichtige in Europa. Es werden wichtige Gemeinsamkeiten sowie Unterschiede herausgearbeitet.

Transaktionsbasiertes Reporting existiert in Bulgarien, Kroatien, Tschechien, Estland, Lettland sowie Slowenien. Umfasst sind in allen Systemen B2B und B2G-Transaktionen. B2C-Transaktionen sind nur in Bulgarien, Tschechien und Slowenien reportingpflichtig. Die Frequenz der Transaktionsberichterstattung ist teilweise abhängig von der Umsatzgröße und schwankt zwischen monatlicher oder quartalsmäßiger Berichterstattung. Nationale Transaktionen sowie Eingangsrechnungen sind durchgehend berichtspflichtig. Hinsichtlich internationaler Transaktionen sind mehrheitlich innergemeinschaftliche Transaktionen erfasst. Die umfassten Transaktionsdaten schwanken zwischen den unterschiedlichen Mitgliedstaaten, umfassen aber mindestens das Rechnungsdatum, Rechnungsnummer sowie den zahlbaren Mehrwertsteuerbetrag. Ebenfalls liegen Differenzen hinsichtlich des gewählten technischen Formats vor.

Litauen, Polen und Portugal verwenden ein SAF-T und gewinnen dadurch eine bessere Informationstiefe durch monatliche oder Echtzeit Übermittlungspflichten. Umfasst sind B2B, B2G sowie B2C-Transaktionen, jedoch müssen in Polen B2C-Transaktionen nur in aggregierter Form übermittelt werden. Neben inländischen Transaktionen werden auch ausländische Transaktionen erfasst. Semantisch wird einheitlich das Rechnungsdatum, Rechnungsnummer, der steuerbare Betrag, der zahlbare Mehrwertsteuerbetrag sowie die USt-ID des Empfängers in XML übermittelt.

Das Real-Time Reporting geht noch einen Schritt weiter und verkürzt die Zeit zur Über-

²⁹⁷ Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, E-faktura w konsultacjach publicznych

²⁹⁸ Kollmann, REthinking Tax 2021, S. 51, 58, 59.

mittlung von Transaktionen auf 24 Stunden in Ungarn bzw. vier Tage in Spanien. Im Unterschied zu SAF-T oder dem transaktionsbasierten Reporting werden hinsichtlich des Berichtsumfangs mehr semantische Mehrwertsteuerinformationen abgefragt. Die Linien zwischen dem SAF-T und dem Real-Time Reporting sind schwimmend. Das Real-Time Reporting baut genauso wie das SAF-T der Mitgliedstaaten auf die Übermittlung von Rechnungsdaten an die Finanzverwaltungen auf und verwendet XML. Das E-Invoicing in Italien geht noch einen Schritt weiter und erweitert den Kommunikationsfluss zwischen Unternehmen und Finanzverwaltungen um strukturierte Daten. Weiter können die Entwicklungen in das periodische Reporting (Transactional VAT Listing, SAF-T) und kontinuierliches Reporting (Real-Time Reporting, E-Invoicing) unterteilt werden, gemäß Abbildung 13.

Als weitere Unterteilung kann das E-Invoicing über Clearance-Modelle abgegrenzt werden, da die Rechnungsübermittlung über eine zentrale Plattform abgewickelt wird. Finanzverwaltungen werden lediglich über die erfolgte Transaktion in Kenntnis gesetzt. Gleichzeitig garantiert die verpflichtende Nutzung von standardisierten Formaten einen einheitlichen und damit automationsfähigen Übermittlungsweg. Die maschinell verwertbaren Daten können anschließend einer proaktiven Veranlagung zugeführt werden.

Deutschland kann bisher nur aggregierte Daten von Unternehmen erhalten, transaktionsbasierte Daten stehen bisher nicht zur Verfügung. Zwar könnte eine weitergehende Transaktionstiefe für Finanzverwaltungen zur Überprüfung im transaktionsbasierten Reporting erreicht werden, jedoch setzt dies keine zwingende Übermittlung von strukturierten Daten voraus. Daher ist die Einführung eines E-Invoicing sowohl für Unternehmer als auch den Staat erstrebenswert.

5.4.7 Zwischenergebnis und Ausblick

Es zeigt sich, dass die Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen in Europa zur Hinterziehungsbekämpfung angekommen ist. Weiter verdeutlicht sich am Beispiel von Italien und den Plänen in Frankreich, dass die meisten Synergieeffekte durch eine Strukturierung von mehrwertsteuerrelevanten Daten, vornehmlich über eine direkte oder indirekte Übermittlung von Rechnungsinformationen über eine zentrale Plattform erzielt werden kann. Die zentrale Plattform dient zur Datenaggregation sowie der Datenvereinheitlichung.

Klassische Reporting-Modelle ermöglichen zwar den Finanzverwaltungen ein bessere Informationstiefe gegenüber nur aggregierten Mehrwertsteuerdaten (wie aktuell in Deutschland), jedoch gewährleisten Reporting-Modelle keine Automatisierung von Prozessen durch die unstrukturierte Verarbeitung von Daten. In Clearance-Modellen kann die Informationstiefe für Finanzverwaltungen und damit auch die Auditierbarkeit gewährleistet werden. Ebenfalls erlangen Finanzverwaltung in Reporting-Modellen erst nachträglich Informationen zur durchgeführten Transaktion. Dies ist in einem Clearance-Modell anders, weil Rechnungen über zentrale Plattformen dem Rechnungsempfänger übermittelt werden und damit die Finanzverwaltung transparent getätigte Transaktionen quasi in Echtzeit nachvollziehen kann. Zielführend wäre es, dass es zu mindestens für innereuropäische Transaktionen einheitliche Standards gibt, die nur durch eine verpflichtende Harmonisierung auf europäischer Ebene erreicht werden, kann. Zusätzlich ergeben sich für alle Wirtschaftssektoren Effizienzsteigerungen, weil Rechnungs- und langfristige auch Belegprozesse innerhalb des Supply-Chain-Management automatisiert werden können. Dadurch wird zum einen ein geringerer ökologischer Fußabdruck erzeugt, gleichzeitig liegen End-to-End strukturierte Daten vor, die für eine einfachere mehrwertsteuerliche Compliance-Erfüllung verfügbar sind. Liegen strukturierte Rechnungsdaten vor, können diese für eine proaktive Veranlagung im Be-

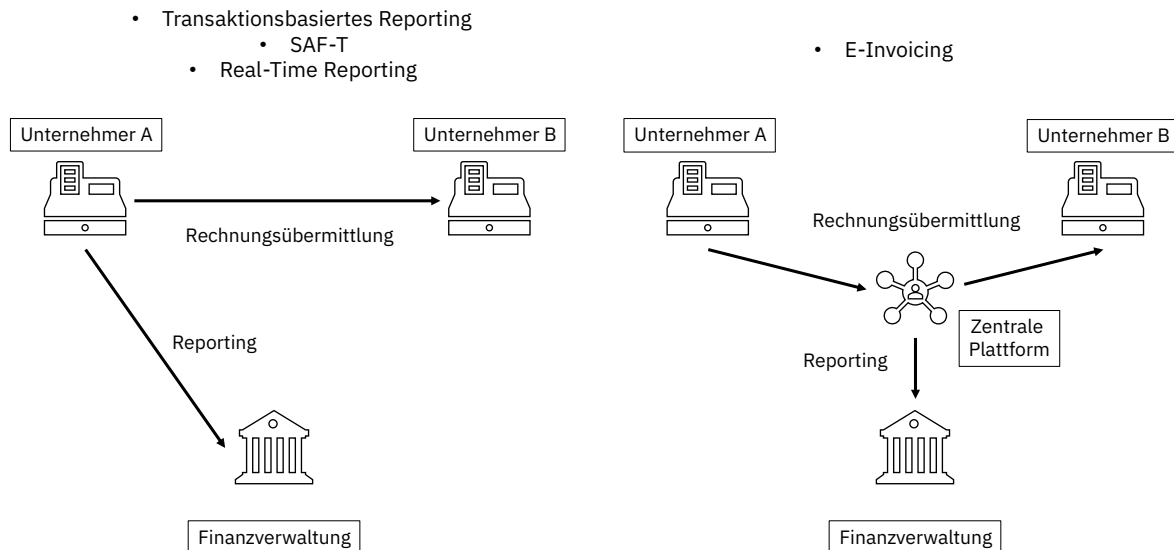


Abbildung 13: Grundlegende Unterschiede der Informationsflüsse

reich der Mehrwertsteuer herangezogen werden. Dadurch kann ein besseres Risikomanagement der Finanzverwaltung implementiert und zu einer technischen Verwaltungsvereinfachung auf Seiten des Steuerpflichtigen, insbesondere für kleine bis mittlere Unternehmen beitragen.

Einen wichtigen Teil stellt auch die „Flexibilisierung“ der Datenauswertung dar, die „unrelevante“ Schwankungen zwischen den automatisiert erhobenen und im Zweifel durch den Steuerpflichtigen übermittelten bzw. korrigierten Daten zulässt, ohne dass es zu ausufernden Rückfragen von Seiten der Finanzverwaltung kommt. Weitere Vorteile ergeben sich für die Steuerpflichtigen, wenn die Archivierung von Ein- und Ausgangsrechnungen durch die Finanzverwaltung erfolgt und beispielsweise automatisiert die USt-ID Prüfung vorgenommen wird. Insgesamt kann der Wechsel von papierbasierten Prozessen zu elektronischen Rechnungen für Unternehmer eine Kosteneinsparung von 60 bis 80 % bewirken.²⁹⁹

Jedoch führen heterogene Berichtspflichten und Rechnungsstandards zu einer fehlenden Synergiebildung, können keine standardi-

sierten Prozesse etablieren oder zu einer Datenübermittlung in grenzüberschreitenden Sachverhalten beitragen. Für die strukturierte Übermittlung von mehrwertsteuerrelevanten Informationen liegen bereits im B2G-Bereich geeignete harmonisierte Formate vor, die in den B2B oder B2C-Bereich übernommen werden könnten. Mehrwertsteuerliche Informationen sind bereits bis zu einem gewissen Grad in Europa inhaltlich standardisiert und können daher als Gesamtprozess leichter automatisiert sowie technisch harmonisiert werden.

5.5 Ausblick auf europäische Entwicklungen

5.5.1 Aktuelle Harmonisierungsbestrebungen und Optionen

Aktuell besteht eine Fragmentierung bestehender nationaler Reportingpflichten. International sind Staaten bemüht, die Kosten für die Befolgung von steuerlichen Pflichten zu reduzieren.³⁰⁰ Gleichzeitig fallen im Verhältnis die höchsten Compliance-Kosten in der Mehrwertsteuer für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) in der EU für das Daten

²⁹⁹ B. Koch, Nutzungspotenziale 2018, 20, 21.

³⁰⁰ Evans/Highfield/Tran-Nam/Walpole, International VAT Monitor 2020, S. 84, 90.

sammeln und aufbereiten an.³⁰¹ Die verursachten Investitionen in das Reporting der Steuerpflichtigen können aufgrund der fragmentierten Reportinglandschaft zwischen den Mitgliedstaaten auch keine grenzüberschreitenden Synergieeffekte für Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen erzeugen. In diesen Kontext will die EU-Kommission im Jahr 2022/2023 einen Legislativvorschlag zur Vereinheitlichung von Reportingpflichten veröffentlichen.³⁰² Es muss das Ziel zukünftiger Entwicklungen in Europa sein, stärkere Synergieeffekte für Steuerpflichtige zu etablieren, damit das Zusammenwachsen des Binnenmarktes weiter voranschreiten kann und nicht durch ausufernde Mehrwertsteuer-Compliance behindert wird.

Hinsichtlich einer harmonisierten Entwicklung in der EU kommen unterschiedliche Optionen in Betracht. Zum einen kann erwogen werden den aktuellen fragmentierten Rahmen beizubehalten. Demgegenüber können potenzielle Harmonisierungsbemühungen im Bereich des transaktionsbasierten Reporting sowie des E-Invoicing vorgenommen werden.

Die Abbildung 14 erläutert und stellt Optionen zur Harmonisierung eines transaktionsbasierten Reporting sowie des E-Invoicing vor. Es wird weiter differenziert, ob nationale und/oder innergemeinschaftliche Transaktionen harmonisiert werden und welche Auswirkungen dies für Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen hätte.

In einem transaktionsbasierten Reporting gibt es zwei Optionen. Im Sinne von Option B werden die Mitgliedstaaten alle Transaktionen vollständig harmonisieren. Alternativ können nach Option A nur innergemeinschaftliche Transaktionen harmonisiert werden. Nationale Transaktionen würden nicht harmonisiert. Die meisten Vorteile ergeben

sich bei der vollständigen Harmonisierung für die Finanzverwaltungen bei Option B, durch Transparenzgewinne und die Hebung von Steuerpotenzialen. Die Vorteile für Unternehmer sind jedoch hinsichtlich Option B am schlechtesten, weil keine strukturierten Daten zur Verfügung stehen und die Compliance-Anforderungen lediglich erhöht werden.

Es eröffnen sich auch Handlungsoptionen in der EU für eine Harmonisierung des E-Invoicing, die sich am besten für B2B und B2G-Situationen anbieten. Option B sieht eine vollständige Harmonisierung vor. Dies würde zu Transparenzgewinnen für Finanzverwaltungen führen, aber auch Steuerpflichtigen eröffnen sich über die strukturierte Datenübermittlung von mehrwertsteuerrelevanten Daten die meisten Vorteile. Die vollständige Harmonisierung des E-Invoicing bietet die meisten Vorteile für Steuerpflichtige. Option A würde wieder nur innergemeinschaftliche Transaktionen im E-Invoicing harmonisieren.

Hinsichtlich einer Harmonisierung des E-Invoicing würde sich als eine Designvariante die proaktive Mehrwertsteueranmeldung anbieten, da bereits strukturierte Daten für eine weitere Verarbeitung zur Verfügung stehen.

Die EU-Kommission hat Bestrebungen, die sich seit längerer Zeit abzeichnende Digitalisierung von Reportingfunktionen und des E-Invoicing zwischen den Mitgliedstaaten zu harmonisieren. Wie sich aus frühen Initiativen des SAF-T zeigt, ist eine gesetzlich verpflichtend einheitliche Normierung wichtig, ansonsten erfolgt keine einheitliche Umsetzung. Mit einer einheitlichen grenzüberschreitenden Umsetzung können die meisten Synergieeffekte gehoben werden. Dies gewinnt noch eine größere Bedeutung, wenn für die volle Schöpfung von Synergien die Vereinheitlichung von Formaten zwingend ist.

5.5.2 Rückschlüsse und Anforderungen für Deutschland

³⁰¹ European Commission, Executive Agency for Small and Medium-sized Enterprises/Verschueren/Meeusen/Kaszap/et al., European Commission, Executive Agency for Small and Medium-sized Enterprises et al. 2018, 20, 21.

³⁰² EU Kommission, Action Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy 2020.

	Harmonisierung transaktionsbasiertes Reporting		Harmonisierung E-Invoicing (B2B und B2G)	
	Option A	Option B	Option A	Option B
Nationale Transaktionen	Nicht harmonisiert	Vollständige Harmonisierung	Nicht harmonisiert	Vollständige Harmonisierung
Inneregemeinschaftliche Transaktionen	Harmonisiert		Harmonisiert	
Auswirkungen für Finanzverwaltungen	+	++	+	++
Auswirkungen für Unternehmer	-	--	+	+++

Abbildung 14: Harmonisierungsoptionen in Europa

Angelehnt an: Kollmann, E-Rechnung - Überblick über europäische Entwicklungen 2021, S. 13

Deutschland hinkt bei der Digitalisierung von Rechnungen und Mehrwertsteuerfunktionen anderen Mitgliedstaaten deutlich hinterher. Beispielsweise wurden von Unternehmen im Jahr 2019 Rechnungen zu 32 % auf Papier und zu 33 % per E-Mail versendet. Unabhängig, davon, dass es sich bei versendeten Rechnungen per E-Mail um digitalisierte Rechnungen handelt, sind diese dennoch unstrukturiert und damit nicht automatisierbar. Gleichzeitig verbinden Unternehmen viele Vorteile mit dem strukturierten Austausch von Rechnungen, beispielsweise Zeitersparnis, Transparenz sowie Kostenersparnis.³⁰³

Die Probleme für Deutschland liegen bei der Digitalisierung von steuerlichen Verfahren aber auch in dem föderalen Staatsaufbau. Die föderale Struktur schafft ein besonders starkes Bedürfnis bei der Digitalisierung von Steuerfunktionen für Kooperation und Koordination. Dies führt zu Reibungsverlusten und einem schwerfälligen Vorschreiten, weil auf viele verschiedene Bedürfnisse Rücksicht genommen werden muss. Zwar gibt es in Deutschland KONSENS (Koordinierte Neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung) zur verstärkten technischen Zusammenarbeit der Länderfinanzverwaltungen. Jedoch wurden mehrere gestellte Aufgaben bisher nicht umgesetzt. Problematisch ist auch, die zersplitterte IT-Landschaft der Länder, die

³⁰³ Stanic-Petrovic, RETHinking Tax 2019, S. 40, 40, 41, 44.

viele unterschiedliche Insellösungen aufweisen.³⁰⁴

Bei einer Umsetzung in Deutschland, sollte sich für ein Clearance-Modell nach französischem Vorbild entschieden werden, dass die Flexibilität für andere Übermittlungswege eröffnet. Deutschland sollte auf die bereits im B2G-Bereich vorhandenen Formate setzen. Hinsichtlich der obligatorischen Rechnungsstellungspflicht sind bisher B2G-Regelungen verpflichtend erfasst. Fraglich ist, ob neben einer Erweiterung auf B2B-Situationen auch B2C-Situationen erfasst werden sollten. Kleinunternehmer sollten von der obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung ausgeklammert sein. Eine Ausdehnung auf B2C-Transaktionen wird in der Literatur als kritisch gesehen.³⁰⁵ Eine Vereinheitlichung der Formate sollte aber unabhängig von einer Ausdehnung auf B2G, B2B oder B2C erfolgen.³⁰⁶

Aktuell verstößt jedoch die Einführung einer obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung und Annahme durch den Rechnungsempfänger gegen Art. 232 MwSt-SyStRI sowie in nationaler Umsetzung § 14 Abs. 1 S. 7 UStG. Ebenfalls könnte angedacht werden, den Vor-

³⁰⁴ Schaeb/Hessel/Bernhardt, Der Betrieb 2021, S. 412, 414, 415.

³⁰⁵ Ismer/Artinger/Jackl, Digitalisierung der Umsatzsteuer - Italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild, 39.

³⁰⁶ Ismer/Artinger/Jackl, MwStR 2021, S. 370, 378.

steuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. Nr. 1 UStG an gültige elektronische Rechnungen zu knüpfen. Für die Administration eines zentralen Übermittlungsportals könnte das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) nach § 5 FVG herangezogen werden. Das BZSt übernimmt bereits im föderalen Staatsaufbau zentrale Steuerfunktionen im Bereich der Mehrwertsteuer. Eine Zuordnung dieser Aufgabe wäre daher eine logische Schlussfolgerung.³⁰⁷ Die notwendigen Änderungen der MwSt-SyStRI müssen, wenn die Harmonisierung erfolgen soll, von den Mitgliedstaaten einstimmig beschlossen werden. Alternativ kann Deutschland eine Ausnahmeregelung nach Art. 395 Abs. 1 MwSt-SyStRI beantragen.³⁰⁸ Allerdings würde die weitere Etablierung unterschiedlicher Formate über Ausnahmeregelungen nach Art. 395 Abs. 1 MwSt-SyStRI in den Mitgliedstaaten dazu führen, dass eine Harmonisierung auf europäischer Ebene unwahrscheinlicher wird.³⁰⁹

5.6 Modell der proaktiven Veranlagung

5.6.1 Skizzierung eines technischen und rechtlichen Rahmens

Um der sich abzeichnenden technischen Zersplitterung der Mehrwertsteuerinfrastrukturen in Europa entgegenzuwirken, wäre es besser eine verpflichtende harmonisierte elektronische Rechnungsstellung auf europäischer Rechtsebene einzuführen. Am geeignetsten ist das geplante französische Clearance-Modell. Im Folgenden wird auf diesem System aufgebaut und ein technisches Modell zur proaktiven Veranlagung entworfen, siehe zur besseren Darstellung Abbildung 15. In dem Clearance-Modell werden Ausgangs- und Eingangsrechnungen über eine zentrale Datenbank ermittelt. Diese Daten werden zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung automatisch auf Inkonsistenz überprüft. Es

stehen aber auch strukturierte Daten zur weiteren Verarbeitung zur Verfügung.

Diese Vordaten werden in einer Datenbank für die proaktive Veranlagung zusammengeführt. Anschließend stehen für die Steuerpflichtigen vorausgefüllte Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. Umsatzsteuererklärungen zur Verfügung. Erfolgt keine Korrektur innerhalb eines Widerspruchszeitraums, wird die Jahressteuer festgesetzt, bzw. die Steuerfestsetzung im Rahmen der Voranmeldung ergeht. Der Unternehmer kann jedoch auch die vorausgefüllten Angaben korrigieren (beispielsweise bei Barbelegen), die nicht elektronisch erfasst werden. Diese Angaben des Steuerpflichtigen werden einem Risikomanagement der Finanzverwaltung zugeführt. Bei einer positiven Entscheidung des Risikomanagementsystems, d.h. keiner risikobehafteten Steuerangaben, erfolgt im Anschluss die Steuerfestsetzung. Die Korrekturen können jedoch auch über das Risikomanagement abgelehnt werden und es erfolgt keine proaktive Veranlagung. Diese Fälle können zur personellen Bearbeitung ausgesteuert werden, bzw. wenn Verdachtsmomente gegeben sind, kann auch eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung nach § 193 AO, §§ 5-12, 20-24, 29, 30 BpO erfolgen.

5.6.2 Rahmenbedingungen und Herausforderungen des Systems

Für KMU sollte die Archivierung von Rechnungen, wie in Italien, vorgenommen werden, damit der Wechselaufwand des Systems abgemildert wird. Ebenfalls muss es möglich sein, Rechnungen für KMU über ein eigenes kostenloses Portal zu übermitteln. Problematisch kann es sein, dass die zentrale Plattform des Finanzamts als Engpass für die Rechnungsübermittlung fungiert. Es müssen daher Regelungen implementiert werden, die einen Ausfall des Systems kompensieren können. Es sind auch Verwaltungsanweisungen zu entwerfen, wie mit Differenzwerten von Eingangs- und Ausgangsrechnungen umzugehen ist. Ebenfalls wäre es für Steuerpflichtige wünschenswert, wenn die übermittelten Da-

³⁰⁷ Artinger/Putz/Zugmaier, DStR 2021, S. 2273, 2277 ff.

³⁰⁸ Wissenschaftliche Dienste - Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste - Deutscher Bundestag 2021, 13, 14.

³⁰⁹ Verdera, IVM 2020, S. 297.

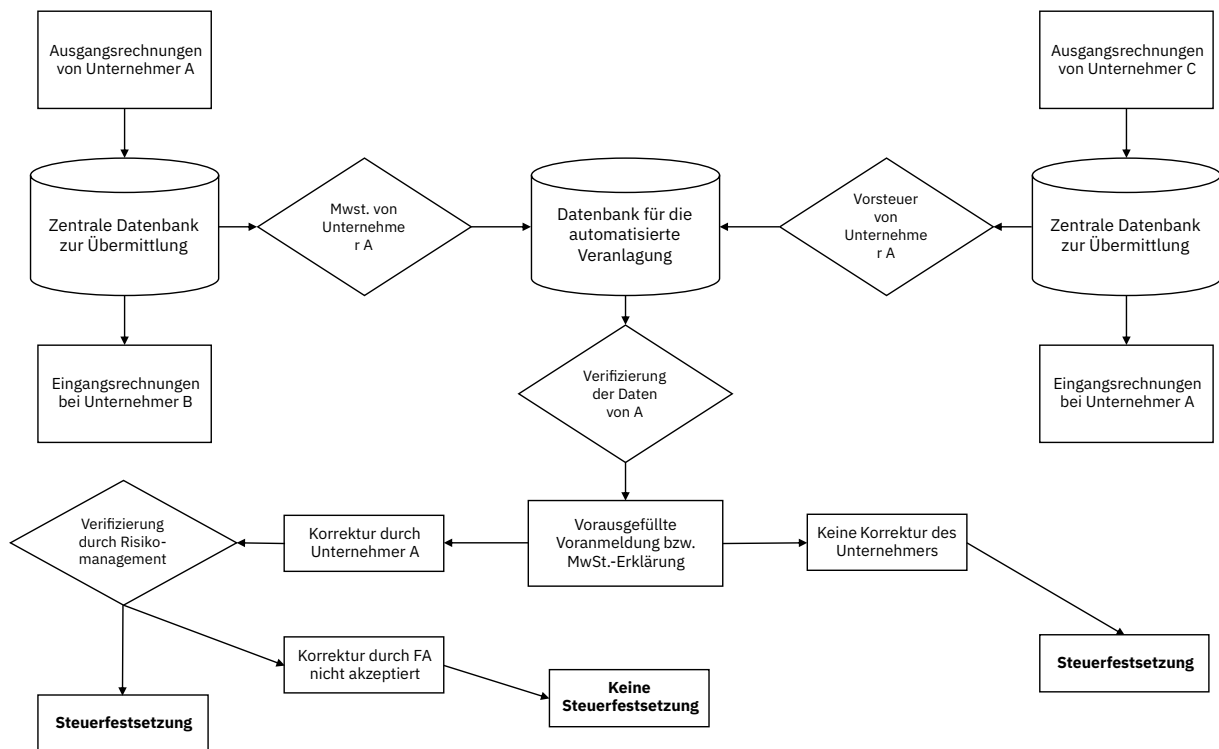


Abbildung 15: Proaktive Veranlagung in der Mehrwertsteuer

ten eine Abgeltungswirkung bei Betriebsprüfungen entfalten, damit diese nicht mehr Bestandteil von Nachfragen sein müssen.

Im Rahmen der proaktiven Veranlagung kann es für die Finanzverwaltung als nachteilig empfunden werden, Informationsquellen für Steuerpflichtige preiszugeben. Der Steuerpflichtige könnte bemerken über welche Kontrollinformationen die Finanzverwaltung verfügt. Die Unkenntnis der Steuerpflichtigen zu vorhandenen Daten kann zu einer präventiven Betrugsbekämpfung beitragen. Dies führt jedoch nicht zur Preisgabe der Prüfungsparameter im Risikomanagementsystem und gleicht damit keinem „Datenleck“ in der Finanzverwaltung.

Weiter kann eine bereits vorausgefüllte Erklärung dazu führen, dass die Steuerpflichtigen die bereits ausgefüllten Angaben nicht auf Fehler überprüfen und erhöhen damit die Abhängigkeit des nicht beratenen Steuerpflichtigen in das System. Es ist jedoch zu erwarten, dass durch die Einführung einer proaktiven

Veranlagung die investierten Ressourcen der Steuerpflichtigen für Rechts- und Steuerberatung gesenkt werden. Als problematisch könnte es auch empfunden werden, wenn die Beweislast zu Lasten des Erklärenden umgekehrt wird. Dem Steuerpflichtigen würde es obliegen, die Unrichtigkeit der Informationen von der Finanzverwaltung zu beweisen.³¹⁰ Es müssen daher Regelungen gesetzt werden, damit die Rechte der Steuerpflichtigen gewahrt bleiben.

³¹⁰ Ahrens, Vollzug von Steuergesetzen, 321, 368.

6 Handlungsempfehlungen

6.1 Proaktive Veranlagung in der direkten Besteuerung

1. Forcierung der Einführung einer proaktiven Veranlagung im Bereich der direkten Besteuerung ungeachtet der zu konstatierenden mannigfaltigen Herausforderungen bei deren Umsetzung.

Das Konzept der proaktiven Veranlagung beinhaltet sowohl bei den Gewinneinkunftsarten als auch bei den Überschusseinkunftsarten Chancen für alle beteiligten Stakeholder. Ein wesentlicher Vorteil, von dem die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung profitierten, stellt die medienbruchfreie Ende-zu-Ende-Automation dar. Darüber hinaus sollte von den Entscheidungsträgern aus der Politik und der Finanzverwaltung berücksichtigt werden, dass die Vollautomation nicht zu weniger, sondern zu mehr und intensiverem menschlichem Kontakt führen kann. Aufgrund der risikodifferenzierten Kontrollintensitäten stünden für die entsprechend personell zu prüfenden Fälle mehr zeitliche und fachliche Ressourcen zur Verfügung.

2. Grundlegende Überarbeitung der E-Bilanz aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken und gezielte Weiterentwicklung.

Die zu konstatierenden verfassungsrechtlichen Bedenken sollten den Gesetzgeber motivieren, im Bereich der Gewinneinkunftsarten die konkrete Umsetzung des Mindestumfangs der E-Bilanz grundlegend zu überarbeiten. Die Zweifel sind vor allem auf den hohen Detaillierungsgrad der Steuertaxonomien zurückzuführen. Die in Betracht kommenden Weiterentwicklungskonzepte unterscheiden sich erheblich im Hinblick auf ihren disruptiven Charakter. Eine gemäßigte Gestaltungsempfehlung stellt die deregulierende Korrektur der Steuertaxonomien unter Beibehaltung der E-Bilanz dar. Deutlich progressiver ausgerichtet ist der potenzielle Wechsel hin zu ei-

nem Selbstveranlagungsverfahren, bei dem sich Deutschland beispielsweise am Nachbarstaat Polen orientieren sollte. Ziel einer solchen Umstellung muss es sein, dass die Finanzverwaltung transaktionale Daten erhält, die sowohl im Rahmen der behördlichen Risikomanagementsysteme als auch für die sich anschließende Selbstveranlagung nutzbar sind. Allerdings wird dieses durchgreifende Konzept auf nationaler Ebene gegenwärtig nicht politisch weiterverfolgt, sodass eine Umsetzung in naher Zukunft wenig realistisch erscheint.

3. Nutzung der gegenwärtigen politischen Rahmenbedingungen auf internationaler Ebene zur Initiierung der proaktiven Veranlagung für den Bereich der Gewinneinkunftsarten.

Aus nationalem Antrieb heraus ist die Einführung der proaktiven Veranlagung für den Bereich der Gewinneinkunftsarten nahezu ausgeschlossen. Gleichwohl sollten die jüngsten Entwicklungen zur Einführung einer globalen effektiven Mindestbesteuerung auf internationaler Ebene vom deutschen Gesetzgeber zugunsten einer Änderung des nationalen Besteuerungsprozesses nutzbar gemacht werden. Der politische Konsens könnte den Ausgangspunkt markieren, um etwa mittels eines Pilotprojekts die Implementierung einer einheitlichen Datenbasis zu initiieren, der die IFRS zugrunde liegen. Sodann wäre eine Steuerermittlung und -festsetzung mittels Datenzugriff auf die Systeme der Steuerpflichtigen möglich und in der Folge eine Abgabe von Steuererklärungen nicht mehr erforderlich.

4. Festlegung der Kodifizierung einer proaktiven Veranlagung als das vorrangige Ziel für den Bereich der Überschusseinkunftsarten.

Um das hier als vorrangig angesehene Ziel der Kodifizierung einer proaktiven Veranlagung zu erreichen, empfiehlt es sich aus Sicht des Gesetzgebers insbesondere auf die von der Fi-

nanzverwaltung im Rahmen der bisher initiierten Projekte gesammelten Erfahrungen sowie auf das Instrument der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung des Nachbarstaats Österreich zurückzugreifen.

Unter Integration einer neu einzuführenden Quellenbesteuerung für Renteneinkünfte sollte diese Veranlagungsform mit einer amtswegigen Pflicht zur Durchführung der proaktiven Veranlagung kodifiziert werden. In der Folge profitierten sowohl Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) erzielen, als auch solche, bei denen Renteneinkünfte vorliegen, falls dem Steuerabzug jeweils keine abgeltende Wirkung zukommen sollte.

5. Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung hin zu einem behördlichen Steuerklärungsentwurf für den Bereich der Überschusseinkunftsarten.

Sollte das Ziel der proaktiven Veranlagung generell oder im Einzelfall nicht erreicht werden können, gilt es den Prozess der Steuerdeklaration zumindest so weit wie möglich zu vereinfachen. Aufgrund der hier erörterten, potenziell neu zu kodifizierenden materiellrechtlichen Regelungen zur Datenübermittlung durch Dritte erhielten die Steuerpflichtigen in Deutschland eine individuelle und auf die jeweiligen Verhältnisse angepasste vorausgefüllte Steuererklärung, die in zahlreichen Ländern des nahegelegenen Auslands bereits seit geraumer Zeit Bestandteil eines modernen und serviceorientierten Besteuerungsverfahrens ist.

Um den behördlichen Vorschlag rechtlich eindeutig als Steuererklärung zu qualifizieren, sollte die Zustimmung zu dessen unveränderter Übernahme zwingend eine ausdrückliche Willenserklärung vorsehen. Zudem gilt es, die damit einhergehende Rechtsfolge für die Steuerpflichtigen unmissverständlich und transparent darzustellen. Zugunsten eines reibungslosen Ablaufs empfiehlt es sich weiterhin, eine Verpflichtung zur umgehenden

Überprüfung der von der mitteilungspflichtigen Stelle übermittelten Informationen zu kodifizieren. Sind diese nach Ansicht der Steuerpflichtigen unzutreffend, sollte die Finanzbehörde zur Aufklärung des Sachverhalts verpflichtet werden.

6. Öffnung für neue und unkonventionelle Konzepte zugunsten einer vermehrten elektronischen Datenübermittlung.

Durch die Einführung einer freiwillig nutzbaren Werbungskostenkarte für beruflich veranlasste Aufwendungen stünden der Finanzverwaltung detaillierte personenbezogene Daten der Steuerpflichtigen in elektronischer Form zur Verfügung. Ein deutlich unkonventionelleres Konzept stellt die Verbindung von Kontrollaspekten und Anreizen zur Verhaltensänderung durch Gamification oder Belohnungssysteme dar. Mit diesem kann beispielsweise die Motivation der Steuerpflichtigen zur vermehrten Nutzung der elektronischen Zahlungsweise geschaffen werden, sodass die Finanzverwaltung in der Folge von einer breiteren und leicht auswertbaren Datenbasis profitierte.

6.2 Proaktive Veranlagung in der indirekten Besteuerung

7. Die Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen muss vorangetrieben werden, damit Mehrwertsteuerhinterziehung besser bekämpft werden kann. Eine politische Richtungsentscheidung ist dafür notwendig.

Die Digitalisierung im Bereich der Mehrwertsteuer schreitet international und in Europa voran. Dies muss auch in Deutschland geschehen. In Europa sind mehrwertsteuerbare Sachverhalte häufig grenzüberschreitend, aus diesem Grund ist eine weitergehende Harmonisierung auf europäischer Ebene anzustreben. Die Einführung einer proaktiven Veranlagung beruht wesentlich auf der Digitalisierung von wichtigen Mehrwertsteuerfunktionen, dies gilt insbesondere für Rechnungen als Basisinformationsquelle. Die damit ver-

folgten Ziele sind die Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung sowie die Vereinfachung der Mehrwertsteuer-Compliance durch Automatisierung von Mehrwertsteuerpflichten für Steuerpflichtige.

Die vielversprechendsten Potenziale ergeben sich, wenn die Übermittlung von strukturierten mehrwertsteuerrelevanten Daten zwischen Leistungsparteien vorgeschrieben würde. Dies erhöht zum einen die Transparenz von Prozessen und bekämpft damit stärker die Mehrwertsteuerhinterziehung in Europa und Deutschland.

8. Die Digitalisierung von Rechnungen ist essenziell. Die Übermittlung von strukturierten Daten bietet sowohl für Unternehmer als auch für die Finanzverwaltungen Effizienzgewinne. Am besten eignet sich ein Clearance-Modell als eine dynamische zentrale Plattform zwischen Unternehmern.

Für Steuerpflichtige bieten ebenfalls strukturierte Daten die vielversprechendsten Potenziale. Durch die Einführung eines E-Invoicing wären Prozesse automatisierbar, könnten ressourcenschonender gestaltet und durch weniger Systembrüche weitere Synergieeffekte erreicht werden. Aus diesem Grund ist zunächst ein europäischer Harmonisierungsrahmen zu erzielen, damit es zu keiner Fragmentierung innerhalb Europas kommt, die langfristig nachteilige Effekte für den Binnenmarkt hätte. Geplante bzw. in Italien bereits umgesetzte Konzepte koordinieren die Rechnungsstellung und -übermittlung über eine zentrale Plattform.

Eine Umsetzung der vielversprechendsten Vorteile könnte am besten durch eine Adaptierung des französischen Modells ermöglicht werden. In diesem Modell wird auch geplant, dass die Mehrwertsteuererklärungen zumindest teilweise bereits vorausgefüllt sind.³¹¹ In jedem Fall ist es erforderlich, dass dafür verpflichtend elektronische Rechnungen gestellt werden müssen und die Finanzverwaltungen

³¹¹ République Française, Projet de Loi des Finances pour 2020, S. 219.

über ein Clearance-System Zugriff auf die übermittelten Rechnungen haben.³¹²

9. Die Einführung eines rechtlichen und technischen Rahmens zur Digitalisierung von Mehrwertsteuerfunktionen in Deutschland muss mit anderen europäischen Entwicklungen harmonisiert werden.

Es ist essenziell von ausländischen Beispielen, insbesondere von Mitgliedstaaten aufgrund des einheitlichen Rechtsrahmens, bereits erprobte Systeme zu adaptieren und in die deutschen föderalen Systeme umzuwandeln. Die proaktive Veranlagung bietet insbesondere für kleinere und mittlere Unternehmer Effizienzvorteile. Gleichzeitig kann das Risikomanagement der Finanzverwaltung verbessert werden. Eine vollständige proaktive Veranlagung sollte nicht angestrebt werden, sondern vielmehr eine vorausgefüllte Mehrwertsteuererklärung bzw. Voranmeldung mit kurzen Einspruchs- bzw. Korrekturfristen für den Unternehmer.

10. Da relevante Daten zur Verfügung stehen, ist eine proaktive Veranlagung möglich. Der Unternehmer sollte vorher Korrekturmöglichkeiten erhalten.

Gleichzeitig sollten Stakeholder die Harmonisierung von digitalen Mehrwertsteuerfunktionen vorantreiben. Dies umfasst neben einer grundsätzlichen politischen Ausrichtung auch einen klaren Auftrag an Finanzverwaltung und Wissenschaft. Die deutsche Finanzverwaltung muss Mehrwertsteuerfunktionen mit anderen Mitgliedstaaten orchestriert digitalisieren. Nur so kann effektiv die Mehrwertsteuerhinterziehung in grenzüberschreitenden Sachverhalten bekämpft und Synergieeffekte für Steuerpflichtige erzielt werden, beispielsweise durch die automatisierte Verarbeitung. Andere wissenschaftliche Arbeiten können auf den hier erzielten Ergebnissen aufsetzen und die Entwicklungen weiter begleiten.

³¹² Entnommen aus: Ismer/Artinger/Jackl, Digitalisierung der Umsatzsteuer - Italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild, 36.

7 Zusammenfassung und Ausblick

Mit der vorliegenden Kurzstudie konnte gezeigt werden, dass sowohl für den Bereich der direkten als auch für die indirekten Steuern die Einführung von proaktiven Veranlagungen im Rahmen eines Easy-Tax-Konzepts möglich ist. Unter Rückgriff auf die Potenziale der erörterten internationalen Beispiele bestehen für den deutschen Gesetzgeber zahlreiche Vorbilder, anhand derer sich ein nationales Pendant entwickeln ließe.

So offenbarte beispielsweise für den Bereich der direkten Besteuerung der Blick zum Nachbarstaat Österreich, dass dort bereits seit einigen Jahren eine antragslose Veranlagung kodifiziert wurde. Diese könnte die Basis für eine proaktive Veranlagung in Deutschland darstellen, die für Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) und/oder Renteneinkünfte beziehen, von Amts wegen zwingend durchzuführen wäre. Im Bereich der Mehrwertsteuer bietet das aktuelle Clearance-Modell in Italien sowie das geplante Clearance-Modell in Frankreich eine Blaupause für eine deutsche Umsetzung. Die standardisierte strukturierte Übermittlung von wesentlichen Mehrwertsteuerfunktionen bietet neben einer besseren Bekämpfung der Steuerhinterziehung auch Effizienzvorteile für die Steuerpflichtigen. Auf dieser Grundlage kann eine weitestgehende proaktive mehrwertsteuerliche Veranlagung in den Voranmeldungen und jährlichen Steuererklärung durchgeführt werden.

Zudem wurde deutlich, dass sich Deutschland kontinuierlich seinem sich ändernden Umfeld anpassen und aktuellen Entwicklungen adäquat Rechnung tragen muss. Daher markieren die erarbeiteten Handlungsempfehlungen wahrscheinlich erst den Beginn eines umfassenden Anpassungsprozesses des deutschen Besteuerungsverfahrens an die veränderte Rechtswirklichkeit. Mithin sind diese als Vorschläge für denkbare Varianten der konkreten Ausgestaltung zu verstehen.

Hinsichtlich der identifizierten Verbesserungspotenziale besteht die begründete Hoffnung auf entsprechende legislative Anpassungen, da die aktuelle Bundesregierung im Koalitionsvertrag vereinbart hat, dass insbesondere die Digitalisierung von Steuerfunktionen und ein proaktives eGovernment forciert werden sollen. Damit eine weitere technische Fragmentierung der Mehrwertsteuerfunktionen verhindert wird, ist eine europäische Koordination essenziell. Zu diesem Zweck müssen noch rechtliche und technische Grundlagen durch weitere Forschungsarbeiten geschaffen werden. Von entscheidender Bedeutung sind dabei politische Grundsatzentscheidungen, die auch eine einheitliche technische Umsetzung garantieren.

Zudem stärkt eine effizientere Finanzverwaltung den Wirtschaftsstandort Deutschland und Europa. Die Digitalisierung von steuerlichen Prozessen kann aber auch dazu beitragen die zusätzlichen Ausgaben der COVID-19 Pandemie zu kompensieren, indem Steuerhinterziehung bekämpft und Ressourcen innerhalb der Finanzverwaltung sowie der Steuerpflichtigen effizienter zur Erfüllung steuerlicher Pflichten eingesetzt werden können.

Die gewonnenen Erkenntnisse lassen sich durch weiterführende Untersuchungen ergänzen. Zukünftiger Forschungsbedarf resultiert für den Bereich der direkten Steuern u. a. aus der Fragestellung, ob und inwieweit weitere Einkunftsarten in die hier entwickelten Konzepte miteinbezogen werden könnten. Anknüpfend an die Ausführungen zur verfahrensrechtlich vereinheitlichten Datenübermittlung von dritter Seite könnte beispielsweise zugunsten der Überschusseinkunftsarten untersucht werden, welche konkreten Möglichkeiten bestehen, um die gegenwärtig zu konstatierenden signifikanten Defiziten bei der elektronischen Datenübermittlung im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung zu beseitigen. In einem ersten Schritt wäre zu eruieren, ob eine gesetzliche Verpflichtung zur Zahlungsabwicklung der Mieteinnahmen mittels Überweisung dem Grunde nach sowohl rechtlich zulässig als auch politisch realisierbar ist. Sodann könnten die Kreditinstitute zu einer elektronischen Übermittlung der in Rede stehenden Zahlungen verpflichtet werden. Durch die obligatorische Angabe der Identifikationsnummer (§ 139b AO) oder Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c AO) des Vermieters im Betreff der Überweisung kann eine eindeutige Zuordnung der erhaltenen Mietzahlung gewährleistet werden.

Eine Digitalisierung der Mehrwertsteuer ist notwendig, bedarf jedoch einer weitergehenden technischen Harmonisierung in Europa. Zur kontinuierlichen Bekämpfung der Steuerhinterziehung ist die Adaptierung aktueller technischer Entwicklungen kontinuierlich notwendig. Ein geeigneter Vertrauensschutz kann durch die vollkommene Entkopplung der Mehrwertsteuer von der regionalen Währung gelingen, indem eine sogenannte Tokenisierung mit Hilfe der Blockchain-Technologie stattfindet.³¹³

Vor dem Hintergrund der hohen Bedeutung von Daten(beständen)³¹⁴ und der fortschreitenden Digitalisierung stand die Entwicklung hin zu einer moderneren deutschen Finanzverwaltung im Fokus der vorliegenden Kurzstudie. Abschließend ist allerdings Folgendes ganz deutlich herauszustellen: Ungeachtet aller Modernisierungsbestrebungen dürfen analoge Zugangswege zur Verwaltung nicht vollständig verschlossen werden.³¹⁵ Es erscheint durchaus möglich, dass die proaktive und weitestgehend interaktionslose Ausrichtung nicht zu weniger, sondern zu mehr und intensiverem menschlichem Kontakt führen kann, da in der Folge für die verbleibenden personell zu prüfenden Fälle mehr zeitliche

und fachliche Ressourcen zur Verfügung stehen. Dieser Effekt wäre zu begrüßen, da sowohl die Verwaltung als auch die Digitalisierung für den Menschen da sind und nicht umgekehrt.³¹⁶

³¹³ Benke/R. Müller/Houy/Fettke, NEGZ-Kurzstudie Nr. 20.

³¹⁴ Nach Ansicht der OECD, *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*, S. 91 kommt den Daten bei der Transformation der Finanzverwaltungen eine entscheidende Rolle zu.

³¹⁵ Martini, DÖV 2017, S. 443, 455.

³¹⁶ Martini, DÖV 2017, S. 443, 455.

Kommentar zur Kurzstudie

Robert Müller und Christoph Schmidt widmen sich in ihrer Kurzstudie der Frage, ob und inwieweit die Besteuerung in Zukunft durch die Finanzverwaltung proaktiv und weitgehend interaktionslos durchgeführt werden kann. Dabei analysieren sie das gegenwärtige Besteuerungsverfahren, werten die Literatur zur digitalen Weiterentwicklung des Besteuerungsverfahrens umfassend aus und untersuchen die Vor- und Nachteile eines digitalisierten Besteuerungsverfahrens in anderen Ländern. Insbesondere dieser Blick auf ausländische Verfahren macht deutlich, dass auch in Deutschland noch ein erhebliches Potential zur Weiterentwicklung des Besteuerungsverfahrens mit Hilfe der modernen Datenverarbeitung möglich ist.

Den wesentlichen Teil ihrer Studie bilden Lösungsansätze für eine proaktive Veranlagung im Bereich der direkten Besteuerung und im Bereich der Mehrwertsteuer. Dabei werden im Bereich der direkten Besteuerung die E-Bilanz, die Arbeitnehmereinkünfte und die Alterseinkünfte in den Blick genommen. Im Bereich der Mehrwertsteuer stehen die verschiedenen Modelle in europäischen Mitgliedstaaten und die Vereinheitlichung auf europäischer Ebene im Mittelpunkt der Untersuchung.

Die Autoren zeigen auf, wie sich die Besteuerung in Zukunft weiterentwickeln könnte. Besonders positiv hervorzuheben ist, dass sie nicht in den eingefahrenen Bahnen des bisherigen Besteuerungsverfahrens lediglich kleinere digitale Anpassungen diskutieren, sondern unter Berücksichtigung ausländischer Beispiele neue und kreative Ideen entwickeln, wie sich das Potential der Digitalisierung im Steuerrecht ausschöpfen lässt. Ziel ist eine weitgehend interaktionslose Besteuerung auf der Grundlage einer medienbruchfreien Ende-zu-Ende-Automation, die aber auch die Chance zu mehr und intensiverem menschlichen Kontakt bieten soll.

Die Perspektiven und Visionen der Autoren würden jedenfalls in den von den Autoren angesprochenen Teilbereichen zu einer weitreichenden Veränderung des Besteuerungsverfahrens führen. Voraussetzung für eine proaktive Veranlagung wäre, dass Steuerpflichtige und Dritte in weit größerem Umfang als bisher dem Finanzamt zeitnah Daten übermitteln oder Zugriff auf Daten ermöglichen, um der Finanzverwaltung eine proaktive Veranlagung auf der Grundlage der ihr vorliegenden Daten zu ermöglichen. So wird im Zusammenhang mit der E-Bilanz erörtert, ob transaktionale Daten umfassend an die Finanzverwaltung übermittelt werden, die dann eine Umstellung auf eine über die Selbstveranlagung hinausgehende proaktive Veranlagung ermöglichen. Die vorausgefüllte Steuererklärung soll zu einem behördlichen Steuerklärungsentwurf für den Bereich der Überschusseinkünfte weiterentwickelt werden. In diesem Zusammenhang wird eine freiwillig nutzbare Werbungskostenkarte für beruflich veranlasste Aufwendungen erörtert, bei der schon im Zeitpunkt der Aufwendungen die entsprechenden Daten der Finanzverwaltung zugänglich gemacht werden müssen. Im Bereich der Vermietungseinkünfte wird ebenfalls an eine Datenübermittlung durch Banken oder Dritte mit Hilfe der Steuernummer des Steuerpflichtigen gedacht. Die Vorschläge im Bereich der Mehrwertsteuer knüpfen an bestehende Modelle aus Italien oder Frankreich an, die eine verpflichtende elektronische Rechnung voraussetzen, auf die die Finanzverwaltungen über ein Clearance-System Zugriff haben.

Die Idee einer proaktiven Veranlagung ist nur dann effektiv durchzuführen, wenn die Finanzverwaltung zeitnah durch Datenübermittlung von Steuerpflichtigen, Unternehmen und Dritten einen umfassenden Zugriff auf die steuerrelevanten Daten erhält, um dann eigenständig tätig werden zu können. Dieses Konzept wirft grundlegende Fragen im Hin-

blick auf das nationale und europäische Datenschutzrecht, auf die Datenhoheit, das Recht auf informationelle Selbstbestimmung und auf das Verhältnis von Bürger und Staat auf. Während das gegenwärtige Besteuerungsverfahren von Erklärungs- und Mitwirkungspflichten geprägt ist, soll in Zukunft der Staat auf der Grundlage der ihm vorliegenden Daten jedenfalls in Teilbereichen die Veranlagung durchführen, die dann von den Steuerpflichtigen nur noch zu kontrollieren ist. Die damit zusammenhängenden Fragen bedürfen auf jeden Fall vertiefter juristischer und insbesondere verfassungsrechtlicher Untersuchung. Dies schmälert aber nicht den Verdienst der Autoren, das Besteuerungsverfahren unter den Verhältnissen der Digitalisierung weiterzuentwickeln und weiter zu denken.

Über den Kommentator

Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff leitet derzeit das Zentrum für Digitalisierung des Steuerrechts der Ludwig-Maximilians-Universität München (LMUDigiTax) und ist wissenschaftlicher Direktor des Instituts Finanzen und Steuern e.V. (ifst). Zudem ist er Vorsitzender und stellvertretender Vorsitzender mehrerer steuerrechtlicher und juristischer Vereinigungen, beispielsweise im Beirat der Berliner Steuergespräche, im Vorstand der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (DStJG) und im Präsidium der Deutschen Sektion der Internationalen Juristenkommission. Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff ist Autor zahlreicher Veröffentlichungen zum Verfassungs- und zum Steuerrecht sowie Mitherausgeber eines Großkommentars zum Einkommensteuergesetz.

Literaturverzeichnis

Agenzia Entrate, La fattura elettronica e i servizi gratuiti dell'agenzia delle entrate, aggiornata al 4 ottobre 2018, S. 2, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/aree-tematiche/fatturazione-elettronica/guida-fatturazione-elettronica>, zuletzt geprüft am 08.02.2022.

Ahrens, Susanne, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, 2005.

Ainsworth, Richard T.; Alwohaibi, Musaad, Blockchain, Bitcoin, and VAT in the GCC: The Missing Trader Example, Boston University School of Law Working Paper No. 17-05 2017.

—, The First Real-Time Blockchain VAT: GCC Solves MTIC Fraud, Tax Notes International 2017, 695.

Ainsworth, Richard T.; Alwohaibi, Musaad; Leahey, Andrew J.; Li, Yijin; Rahman, Haseena, Afghanistan's New VAT, Part 1: Invoice Matching Or a Unitary Digital Invoice, Tax Notes International 2020, 1211.

—, Afghanistan's New VAT, Part 2: Lessons From South Korea, China, and India's Automation Efforts, Tax Notes International 2020, 1329.

—, Afghanistan's New VAT, Part 3: The Elegance of the Unitary Invoice in Saudi Arabia, Fiji, and Samoa, Tax Notes International 2020, 1465.

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

Arnold, Andreas; Schumann, Jan Christoph, § 5b EStG: Die Pilotierung der E-Bilanz aus Sicht der Finanzverwaltung, DStZ 2011, 740.

Artinger, Katharina; Putz, Richard; Zugmaier, Oliver, Bekämpfung des Umsatzsteuerkarussellbetrugs - Kann das italienische Modell einer E-Rechnung als Vorbild für Deutschland dienen?, DStR 2021, 2273.

Atzmüller, Martin, Antragslose Arbeitnehmerveranlagung nach § 41 Abs. 2 und Abs. 2a EStG, in: *Mayr, Gunter; Lattner, Christa; Schlager, Christoph* (Hrsg.), Steuerreform 2015/16 – *Umfassend aufbereitet von den Expertinnen und Experten des BMF*, Wien 2015, S. 37.

—, Die antragslose Arbeitnehmerveranlagung – „Automatischer Steuerbescheid“ startet mit Juli 2017, SWK 2017, 785.

Bal, Aleksandra, Indirect Tax Compliance: Process Automation or Process Transformation?, Tax Notes International 2019, 255.

—, VAT Trends in Europe: Digitalization and Real-Time Filing, Tax Notes International 2019, 717.

Baldauf, Sina, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, DStR 2016, 833.

Baum, Michael, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Teil 3: Neuerungen bei der elektronischen Kommunikation im Besteuerungsverfahren, NWB 2016, 2778.

—, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Teil 4: Neuerungen bei der elektronischen Übermittlung steuerrelevanter Daten durch Dritte, NWB 2016, 2852.

Baum, Michael; Buse, Johannes W.; Brandl, Harald; Szymczak, Manfred (Hrsg.), AO eKommentar, Bonn (zitiert: Baum/Buse/Brandl/Szymczak/Bearbeiter).

BDI, Aktuelle Steuerrundschau – Juli 2014, elektronisch veröffentlicht unter: https://bdi.eu/media/presse/publikationen/steuern-und-finanzpolitik/Steuerrundschau_Juli_2014.pdf, zuletzt geprüft am 25.08.2020.

Beckmann, Christian, E-Government im Besteuerungsverfahren am Beispiel der E-Bilanz – Eine verfassungs- und datenschutzrechtliche Analyse, Frankfurt am Main 2016.

Benke, Alessandro; Müller, Robert; Houy, Constantin; Fettke, Peter, Potenziale und Herausforderungen in der Anwendung der Blockchain-Technologie in Prozessen der Finanzverwaltung – NEGZ-Kurzstudie Nr. 20, 2021.

Beyer, Dirk, Auswirkungen der Erklärungsfiktion des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO im Steuerstrafrecht bei Mitteilungen Dritter gem. § 93 c AO, NZWiSt 2018, 359.

Bichler, Gerd, XRechnung & Co. - Status zur elektronischen Rechnung im Bereich B2G, REthinking Tax 2019, 45.

Bizer, Kilian; Falk, Armin; Lange, Joachim (Hrsg.), Am Staat vorbei – Transparenz, Fairness und Partizipation kontra Steuerhinterziehung.

Bizer, Kilian; Rürup, Bert, Vereinfachungen der Steuerertechnik: Aktuelle Entwicklungen, in: *Bizer, Kilian; Falk, Armin; Lange, Joachim* (Hrsg.), Am Staat vorbei – Transparenz, Fairness und Partizipation kontra Steuerhinterziehung, Berlin 2011, S. 119.

Bleckmann, Nils; Hacker, Daniel, Tax Compliance Management und Digitalisierung in Umsatzsteuer und Zoll - Chancen zur Optimierung der Steuerfunktion, Betriebsberater 2020, 343.

Bongaerts, Dirk, Einführung und gesetzlicher Rahmen, in: Deloitte GmbH (Hrsg.), E-Bilanz – Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie, 2020, 1.

Borselli, Fabrizio, VAT Fraud, Cryptocurrencies and a Future for the VAT System, IVM 2019, 179.

Bramshuber, Georg; Hayden, Tobias; Susilo, Markus; Zechmeister, Helmut, Einführung einer Mehrwertsteuer auf der Arabischen Halbinsel, SWI 2019, 34.

Brandt, Jürgen (Hrsg.), 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 – Europäische Perspektiven im Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung.

—, Podiumsdiskussion „Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung“, in: *Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 –

Europäische Perspektiven im Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, Stuttgart 2013, S. 291.

Brüggemeier, Martin, Auf dem Weg zur No-Stop-Verwaltung – Bürokratieabbau durch einen vernetzten und besser organisierten Verwaltungsvollzug, VM 2010, 93.

BStBK, Stellungnahme zum Entwurf des BMF-Schreibens „Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen; Veröffentlichung der allgemeinen Taxonomie“, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.edrewe.de/portal/content/dokumente/Stellungnahme-BSTBK-05%2010%202010.pdf>, zuletzt geprüft am 25.8.2020.

Bühler, Wilhelm; Kirchhof, Paul; Klein, Franz (Hrsg.), Steuervereinfachung – Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag.

Bui, Tung (Hrsg.), Proceedings of the 52nd Hawaii International Conference on System Sciences, Proceedings of the Annual Hawaii International Conference on System Sciences.

Bundesministerium der Finanzen, Daten und Fakten der Steuer- und Zollverwaltung 2020, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:607451ba-1261-45ae-a356-bc5a578c93c3/Daten_und_Fakten_2020_DE.pdf, zuletzt geprüft am 8.10.2021.

—, E-Bilanz: Elektronik statt Papier – Einfacher, schneller und günstiger berichten mit der E-Bilanz, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.iww.de/quellenmaterial/dokumente/123263.pdf>, zuletzt geprüft am 25.8.2020.

—, Monatsbericht des BMF: August 2018, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/08/Downloads/monatsbericht-2018-08-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=4, zuletzt geprüft am 25.8.2020.

—, Monatsbericht des BMF: Januar 2014, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2014/01/Down->

loads/monatsbericht_2014_01_deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=3, zuletzt geprüft am 14.6.2021.

Bundesministerium der Finanzen; Kepler, Johannes (Hrsg.), Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Steuerpolitik – Gedenkschrift für Peter Quantschnigg.

Business Payments Coalition, Overview of an e-Invoice Interoperability Framework – Prepared by the Business Payments Coalition e-Invoice Work Group, 2019.

CDU; CSU; SPD, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 18. Legislaturperiode, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/2013/2013-12-17-koalitionsvertrag.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt geprüft am 25.8.2020.

—, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 19. Legislaturperiode, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975226/847984/5b8bc23590d4cb2892b31c987ad672b7/2018-03-14-koalitionsvertrag-data.pdf?download=1>, zuletzt geprüft am 25.8.2020.

Dann, Wilfried, Steuervereinfachung und Steuerberater, Steuervereinfachung – *Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag* (1994), S. 133.

Deggendorfer Forum zur Digitalen Datenanalyse e. V. (Hrsg.), Big Data – Systeme und Prüfung.

— (Hrsg.), GoBD und Big Data – Neue Herausforderungen für die digitale Datenanalyse.

Dehler, Manfred, E-Bilanz: Elektronik statt Papier, DStR-KR 2010, 41.

Deloitte, Global comparative study of the personal income tax return process, elektronisch veröffentlicht unter: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/be/Documents/tax/TaxStudiesAndSurveys/Personal-income-tax-return-study_EN_2017.pdf, zuletzt geprüft am 7.10.2021.

Deloitte GmbH (Hrsg.), E-Bilanz – Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie, 8. Auflage.

Den Wandel begleiten - IT-rechtliche Herausforderungen der Digitalisierung.

Deutscher Bundestag: Plenarprotokoll 19/233.

Direction Générale des Finances publiques, La TVA à l'ère du digital en France, 2020.

Djeffal, Christian, Das Internet der Dinge und die öffentliche Verwaltung – Auf dem Weg zum automatisierten Smart Government, DVBl 2017, 808.

Drüen, Klaus-Dieter, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, in: *Jachmann, Monika* (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts – 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. Berlin, 9. und 10. September 2013, Köln 2014, S. 9.

— (Hrsg.), Besteuerung von Arbeitnehmern – 41. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Hannover, 19. und 20. September 2016.

Drüen, Klaus-Dieter; Hey, Johanna; Mellinshoff, Rudolf (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof.

Dünkel, Frieder; Fahl, Christian; Hardtke, Frank; Harrendorf, Stefan; Regge, Jürgen; Sowada, Christoph (Hrsg.), Strafrecht Wirtschaftsstrafrecht Steuerrecht – Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks.

Eichhorn, Michael, Zum „Berechtigungsmanagement“ für die „vorausgefüllte Steuererklärung“, DStR 2013, 2722.

Eismayr, Rainer, Ziele und Chancen der Unternehmen, in: Deloitte GmbH (Hrsg.), E-Bilanz – *Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie*, 2020, 2122.

Eismayr, Rainer; Kirsch, Andreas, Globale Entwicklungen bei der Automation von Besteuerungsprozessen, Beilage 04 zu DB 2016, 40.

Engelbert, Michael; Schwarz, Reinhard, SAF-T (Standard Audit File-Tax) - ein Instrument der begleitenden Kontrolle, in: *Müller, Eduard; Woischitzschlagger*,

Hubert; Zöchling, Hans (Hrsg.), Co-operative Tax Compliance in Österreich - Handbuch zur begleitenden Kontrolle und anderen Formen der Kooperation in Steuersachen, Wien 2019.

EU Kommission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - An Action Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy, elektronisch veröffentlicht unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf, zuletzt geprüft am 20.11.2021.

EU-Kommission, Commission Staff Working Document Ex-ante Evaluation - Accompanying the document - Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council establishing the "Fiscalis" programme for cooperation in the field of taxation, SWD (2018) 323 final 8.6.2018.

—, EU-Haushalt: Engere Zusammenarbeit zwischen den Steuer- und Zollbehörden für eine sicherere und wohlhabendere EU, KOM IP/18/4009 2018.

EU-Parlament, VAT gap, reduced VAT rates and their impact on compliance costs for businesses and on consumers – European Implementation Assessment, 2021.

Europäischer Datenschutzbeauftragter, Stellungnahme 1/2019 zu zwei Legislativvorschlägen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs, 2019.

Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht - Elektronischer Handel: Zahlreiche Herausforderungen bei der Erhebung von MwSt. und Zöllen müssen noch angegangen werden (gemäß Artikel 287 Absatz 4 Unterabsatz 2 AEUV), 2019.

Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss, Stellungnahme zum „Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 im Hinblick auf die Stärkung der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der Betrugsbekämpfung“ - 2019/C 240/07, 2019.

European Commission, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report, 2020.

Evans, Chris; Highfield, Richard; Tran-Nam, Binh; Walpole, Michael, Diagnosing the VAT Compliance Burden: A Cross-Country Assessment, International VAT Monitor 2020, 84.

Fehling, Daniel; Koch, Katja, Einigung beim Zwei-Säulen-Projekt – die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, IStR 2021, 561.

Feindt, Benjamin J.; Johannsen, Nils, E-Bilanz – Leitfaden mit neuem DATEV-Kontenrahmen zur Einführung in Unternehmen, Wiesbaden 2012.

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern, Es geht auch ohne – Steuererklärung für Rentnerinnen und Rentner, elektronisch veröffentlicht unter: <https://web.archive.org/web/20180211001819/https://www.regierung-mv.de/serviceassistent/download?id=1587283>, zuletzt geprüft am 2.10.2021.

Fischer, Carola; Kalina-Kerschbaum, Claudia, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zur E-Bilanz, DStR 2010, 2114.

Gebhardt, Thomas, Praxisfragen zu einer Berichtigungspflicht nach § 153 AO von Bescheinigungen und elektronischen Daten bei der Einkommensteuererklärung (§ 153 AO) – Zugleich Anmerkungen zu Nöcker: „§ 93c AO – die Beistellung eDaten und ihre Folgen“, AO-StB 8/2020, 261 ff., AO-StB 2021, 32.

Goldshteyn, Michael; Purer, Boris, Zur Rolle der E-Bilanz bei der Minderung von Steuerausfallrisiken, StBp 2014, 61.

Golz, Matthias, Die Dauersteuerreform – Eine Untersuchung der Hintergründe und der Entwicklung des Steuerreformprozesses sowie diskutierter Reformvorschläge im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips, Hamburg 2015.

Gosch, Dietmar; Beermann, Albert (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Bonn (zitiert: Gosch/Beermann/Bearbeiter).

Häger, Jan, Wegfall der Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung bei dem Finanzamt vorliegenden Daten – Auswirkungen des § 150 Abs. 7 S. 2 AO und

des Urteils des OLG Köln wistra 2017, 363 auf die Anwendung des § 370 AO, wistra 2017, 369.

Hechtner, Frank; Sielaff, Christian, Die E-Bilanz in den Startlöchern! – Anmerkungen aus der Wissenschaft, BBK Sonderausgabe 2011, 29.

Heider, Christian, Das County-by-Country Reporting und seine innerstaatliche Umsetzung – Eine rechtliche und ökonomische Analyse, 2020.

Heintzen, Markus, Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DÖV 2015, 780.

Herrfurth, Jörg, Die E-Bilanz aus Sicht der Unternehmen – Klare Absage an die Steuertaxonomien, BBK Sonderdruck 2010, 9.

Herrmann, Carl; Heuer, Gerhard; Raupach, Arndt (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln (zitiert: Herrmann/Heuer/Raupach/Bearbeiter).

Herzig, Norbert; Briesemeister, Simone, Problemfelder der E-Bilanz, DB 2010, Heft 36, Standpunkte, S. 57.

Herzig, Norbert; Schäperclaus, Jens, Einheitstaxonomie für E-Bilanz und Offenlegung – Eine begrüßenswerte Ausbaustufe der E-Governance für Unternehmen, DB 2013, 1.

Hey, Johanna, Modernes Besteuerungsverfahren – Mehr als „E“, DB 2014, Heft 27-28, S. M5.

— (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht – 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Köln, 17. und 18. September 2018.

Hof, Hagen; Olenhusen, Peter Götz von (Hrsg.), Rechtsgestaltung – Rechtskritik – Konkurrenz von Rechtsordnungen – Neue Akzente für die Juristenausbildung.

Hoza, Beata; Żabka, Adam, IT Tools Used to Reduce the VAT Loophole – JPKSTIR, Split Payment Mechanism, Scientific Journal of Bielsko-Biala School of Finance and Law 2018.

Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln (zitiert: Hübschmann/Hepp/Spitaler/Bearbeiter).

Huhnholz, Sebastian (Hrsg.), Fiskus – Verfassung – Freiheit – Politisches Denken der öffentlichen Finanzen von Hobbes bis heute.

Hüttemann, Rainer, Rechtskritik in der steuerrechtlichen Lehre, in: *Hof, Hagen; Olenhusen, Peter Götz* von (Hrsg.), Rechtsgestaltung – Rechtskritik – Konkurrenz von Rechtsordnungen – *Neue Akzente für die Juristenausbildung*, Baden-Baden 2012, S. 286.

Ismer, Roland; Artinger, Katharina; Jackl, Quirin, Digitalisierung der Umsatzsteuer - Italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild, 2020.

—, Digitalisierung der Umsatzsteuer - italienische E-Rechnung und Clearance System als Vorbild!, MwStR 2021, 370.

Ismer, Roland; Schwarz, Magdalena, Combating VAT Fraud through Digital Technologies: A Reform Proposal, IVM 2019, 240.

Jablonek, Clemens, Rechtsschutz im österreichischen Abgabenrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat – *Festschrift für Wolfgang Spindler* (2011), S. 245.

Jachmann, Monika (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts – 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. Berlin, 9. und 10. September 2013.

Kaesler, Christian, Bestandsaufnahme und Perspektiven der Digitalisierung im Steuerrechtsverhältnis aus Sicht der Wirtschaft, in: *Hey, Johanna* (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht – 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Köln, 17. und 18. September 2018, Köln 2019, S. 145.

Kerssenbrock, Otto-Ferdinand, „E-Government“ im Steuerrecht – Wie geht es weiter?, Stbg 2016, Heft 4, S. M1.

Kerssenbrock, Otto-Ferdinand; Kirch, Wieland, E-Bilanz, Steuertaxonomie und E-Steuererklärung schon reif für die Praxis?, Stbg 2011, 258.

—, Zur Qualität der Daten einer E-Bilanz, Stbg 2011, 392.

—, E-Bilanz: Zu komplex für Personengesellschaften? – Kritische Analyse anhand eines einfachen Beispiels zur Erfassung von Gesellschafterstammdaten im GCD-Modul, Stbg 2013, 385.

Kirchhof, Gregor, Rechtsetzung und Rechtsanwendung im steuerlichen Massenfallrecht, in: *Drüen, Klaus-Dieter* (Hrsg.), Besteuerung von Arbeitnehmern – 41. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Hannover, 19. und 20. September 2016, Köln 2017, S. 47.

Kirchhof, Paul; Seer, Roman (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 19. Auflage, 2020 (zitiert: Kirchhof/Seer/Bearbeiter).

Kleemann, Roland, Mit vorausgefüllter Steuererklärung und Vollmachtsdatenbank fit für die Zukunft, DStR 2013, 2721.

Klein, Franz (Hrsg.), Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, 15. Auflage, München 2020 (zitiert: Klein/Bearbeiter).

Kling, Philipp, XBRL-Monitoring – welche Perspektiven schafft die E-Bilanz?, BC 2013, 453.

Koch, Bruno, Nutzungspotenziale mit E-Rechnung konsequenter ausschöpfen: Eine Studie im Auftrag des E-Centers der Wirtschaftskammer Österreich (2018), elektronisch veröffentlicht unter: https://www.billentis.com/WKO_Studie_Nutzenpotenzial_E-Rechnung_Oesterreich.pdf, zuletzt geprüft am 1.12.2021.

Koch, Sebastian; Kruczynski, Magdalena, Die E-Bilanz – ein Zwischenbericht aus der Praxis, DB 2015, Heft 14, S. M5.

Kokott, Juliane, Das Steuerrecht der Europäischen Union, München 2018.

Kolbe, Sebastian, Die E-Bilanz – Übermittlung von strukturierten Bilanzdaten an die Finanzverwaltung, in: Deggendorfer Forum zur Digitalen Datenanalyse e. V. (Hrsg.), Big Data – Systeme und Prüfung, Berlin 2013, S. 9.

Kollmann, Alexander, Heterogenes nationales Steuerreporting - Eine Herausforderung für multinationale Unternehmen, beck.digitax 2021, 209.

—, Steuerliche "Massendaten-Reporting" - Ein Blick ins Ausland, REthinking Tax 2021, 51.

Kowallik, Andreas, Ziele und Möglichkeiten der Finanzverwaltung, in: Deloitte GmbH (Hrsg.), E-Bilanz – Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie, 2020, 2051.

—, Indien implementiert mit dem Faceless Assessment Scheme eine digitale Außenprüfung ohne Personen-Interaktion – Eine Blaupause für Deutschland?, REthinking Tax Heft 05 2021, 49.

Kowallik, Andreas; Bongaerts, Dirk, E-Bilanz: Status aus der Sicht der Unternehmen, Beilage 04 zu DB 2016, 8.

Krumm, Marcel, Zur Zukunft des Steuerstrafrechts, in: *Schön, Wolfgang; Sternberg, Christian* (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, Berlin 2018, S. 1.

Krüper, Julian; Bock, Wolfgang; Heinig, Hans Michael; Merten, Heike (Hrsg.), Die Organisation des Verfassungsstaats – Festschrift für Martin Morlok zum 70. Geburtstag.

Kuhn, Peter; Balta, Dian; Krcmar, Helmut, Was sind Herausforderungen proaktiver Verwaltungsleistungen in Deutschland?, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.researchgate.net/profile/Peter-Kuhn-4/publication/338037073_Was_sind_Herausforderungen_proaktiver_Verwaltungsleistungen_in_Deutschland/links/5ea05231a6fdccd7cee0fb7d/Was-sind-Herausforderungen-proaktiver-Verwaltungsleistungen-in-Deutschland.pdf, zuletzt geprüft am 15.1.2022.

Kuijper, Bianca; Cameron, Todd; Szatmari, Zsolt, Technology-Enabled Tax Compliance, Bulletin for International Taxation 2020, 583.

Kußmaul, Heinz, „Die E-Bilanz: ein Schritt in die falsche Richtung“, BBK 2010, 737.

Kußmaul, Heinz; Ollinger, Carina; Weiler, Dennis, E-Bilanz: Kritische Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 2012, 131.

Kußmaul, Heinz; Schwarz, Christian; Palm, Tim, „E-Bilanz“: Vorschriften zur elektronischen Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen – Ein Vergleich der deutschen und österreichischen Regelungen, RWZ 2014, 139.

Langer, Ronny, Aktuelle Trends zur Datenerhebung im Bereich der Umsatzsteuer - Einfluss der Digitalisierung – Überblick und länderspezifische Umsetzung in Europa, beck.digitax 2020, 16.

Leinenbach, Isabel, Die Rentensteuer – Einführung eines Steuerabzugsverfahrens für Alterseinkünfte, 2019.

—, Die vereinfachte Erklärung zur Veranlagung von Alterseinkünften – ein Zukunftsmodell?, AO-StB 2019, 377.

Linders, Dennis; Liao, Calvin Zhou-Peng; Wang, Cheng-Ming, Proactive e-Governance: Flipping the service delivery model from pull to push in Taiwan, Government Information Quarterly Supplement 2018, 68.

Lühr, Henning; Jabkowski, Roland; Smentek, Sabine (Hrsg.), Handbuch Digitale Verwaltung.

Maier, Moritz, Verfassungsrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, JZ 2017, 614.

Majdanska, Alicja; Dziwinski, Karol, The Potential of a Standard Audit File - Tax in the European Union: A Chance for Coordinated VAT Administration?, Bulletin for International Taxation 2018, 582.

Martini, Mario, Transformation der Verwaltung durch Digitalisierung, DÖV 2017, 443.

Mayr, Gunter; Lattner, Christa; Schlager, Christoph (Hrsg.), Steuerreform 2015/16 – Umfassend aufbereitet von den Expertinnen und Experten des BMF.

Mellinghoff, Rudolf, Grußwort zum 50. Deutschen Steuerberaterkongress 2012, Beihefter zu DStR 2012, 79.

Mellinghoff, Rudolf; Schön, Wolfgang; Viskorf, Hermann-Ulrich (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler.

Meyding, Dietrich; Bühler, Wilhelm, Wertungsspielräume im Steuerrecht – Möglichkeiten und Grenzen für eine einvernehmliche Fallbehandlung im Zusammenwirken von Finanzamt und Steuerberater, DStR 1991, 488.

Meyer-Pries, Lars, GoBD und E-Bilanz im Spannungsfeld zwischen Digitalisierungsstreben und Akzeptanzanspruch, in: Deggendorfer Forum zur Digitalen Datenanalyse e. V. (Hrsg.), GoBD und Big Data – Neue Herausforderungen für die digitale Datenanalyse, Berlin 2015, S. 135.

Michael, Lothar, Vom Organisationsrecht automatisierter Verwaltung als Verfassungsauftrag, Die Organisation des Verfassungsstaats – Festschrift für Martin Morlok zum 70. Geburtstag (2019), S. 569.

Müller, Eduard, Fair Play – Steuerpolitik und Abgabemoral, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Steuerpolitik – Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), S. 273.

—, (Mega-?)Trends der Steuerwelt – Komplexität – Polarisierung – Verwissenschaftlichung – Asymmetrie, SWK 2013, 1217.

Müller, Eduard; Woischitzschlagger, Hubert; Zöchling, Hans (Hrsg.), Co-operative Tax Compliance in Österreich: Handbuch zur begleitenden Kontrolle und anderen Formen der Kooperation in Steuersachen.

Müller, Robert, Digitalisierte Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung im E-Commerce - Ein-

richtung einer zentralen Datenbank für Zahlungsdaten auf EU-Ebene (CESOP), UR 2019, 797.

— , Blockchain und Smart Contract im Steuerrecht - Potenziale und Konzepte in der Mehrwertsteuer, Den Wandel begleiten - IT-rechtliche Herausforderungen der Digitalisierung, Oldenburg 2020.

— , Building a Blockchain for the EU VAT, Tax Notes International 2020, 1043.

— , Der Einsatz von Standard Audit File in der Mehrwertsteuer - Eine europäische SAF-VAT Verordnung ist notwendig, UR 2020, 661.

— , Mehrwertsteuerhinterziehung im B2C Online E-Commerce, MwStR 2020, 691.

— , Technische Aufrüstung der Europäischen Finanzverwaltungen - Neue Instrumente zur Bekämpfung der Abgabenhinterziehung im E-Commerce, in: *Schweighofer, Erich; Hötendorfer, Walter; Kummer, Franz; Saarenpää, Ahti* (Hrsg.), Verantwortungsbewusste Digitalisierung Responsible Digitalisation, Bern 2020.

Müller, Robert; Benke, Alessandro; Fettke, Peter; Houy, Constantin, Potenziale einer Blockchain-unterstützten Finanzverwaltung, Praxis der Wirtschaftsinformatik HMD 341 - Digital Public Services 2021, 1213.

NEGZ, Bericht Nr. 22: Weniger ist manchmal mehr: Dienstleistungen und Anforderungen für einen No-Stop-Shop, elektronisch veröffentlicht unter: <https://negz.org/berichte-des-negz-2021-dienstleistungen-u-anforderungen-no-stop-shop/>, zuletzt geprüft am 18.10.2021.

— , Bericht Nr. 3: Künstliche Intelligenz in der öffentlichen Verwaltung, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.hiig.de/publication/kuenstliche-intelligenz-in-der-oeffentlichen-verwaltung-2/>, zuletzt geprüft am 25.08.2020.

Nöcker, Gregor, § 93c AO – die Beistellung von eDaten und ihre Folgen, AO-StB 2020, 261.

— , Prüfungspflichten trotz Beistellung von eDaten – Zugleich eine kurze Replik auf den Beitrag von Gebhardt: „Praxisfragen zu einer Berichtigungs-pflicht nach § 153 AO von Bescheinigungen und elektronischen Daten bei der Einkommensteuer“, AO-StB 1/2021, 32, AO-StB 2021, 35.

OECD, Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft: Juli 2021, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/broschure-losungen-fur-die-steuerlichen-herausforderungen-der-digitalisierung-der-wirtschaft-juli-2021.pdf>, zuletzt geprüft am 29.12.2021.

— , Guidance Note: Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software, 2005.

— , Forum on Tax Administration Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File - Tax Version 2.0, 2010.

— , Technologies for Better Tax Administration - A Practical Guide for Revenue Bodies, 2016.

— , The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit, Paris 2017.

— , Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018, Inclusive Framework on BEPS, 2018.

— , Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, 2020.

Peters, Norman, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Nachjustierungsbedarf hinsichtlich der Risiko- und Lastenverteilung, FR 2015, 1026.

Petrosino, Nicoletta, Are You Ready for the Tax Technology?, IVM Volume 30 No. 2 Volume 30 (2019).

Piltz, Detlev J., Voraussetzungen für das Gelingen einer Steuerreform – Ursachen des Scheiterns bisheriger Reformüberlegungen, in: *Jachmann, Monika* (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts – 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. Berlin, 9. und 10. September 2013, Köln 2014, S. 405.

Pitscheider, Thomas, Erfahrungs- und Testbericht: Gesetzeskonforme Digitalisierung der Rechnungsprozesse in Italien bei Leica Geosystems durch crossinx, beck.digitax 2020, 380.

Polka, Tobias; Arnold, Andreas, Elektronische Übermittlung von Bilanzdaten im Jahr 2016 – Bestandsaufnahme und Ausblick auf die zukünftige Taxonomie 6.0, DSTZ 2016, 575.

Polomski, Ralf-Michael, Der automatisierte Verwaltungsakt – Die Verwaltung an der Schwelle von der Automation zur Informations- und Kommunikationstechnik, Berlin 1993.

Popkes, Jann-Luiken; Schäfer, Heiko, Chancen und Herausforderungen für Data Analytics im Ertragsteuer-Bereich, REthinking Tax Heft 05 2021, 6.

Prinz, Ulrich, Reformbedarf im Bilanzsteuerrecht, in: *Schön, Wolfgang; Schindler, Jonathan* (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts, Wiesbaden 2020, S. 55.

Projektgruppe Konsens, Projekt E-Bilanz: Bericht über die Auswertung der Pilotphase zur elektronischen Übermittlung von Daten der Bilanz und Gewinn und Verlustrechnung nach § 5b EStG (E-Bilanz), elektronisch veröffentlicht unter: http://rsw.beck.de/rsw/upload/BC/9_steu-BMF-Auswertung_E-Bilanz-Pilot.pdf, zuletzt geprüft am 25.8.2020.

—, Projekt E-Bilanz: Häufig gestellte Fragen (FAQ), elektronisch veröffentlicht unter: http://eststeuer.de/download/FAQ_2020-02.pdf, zuletzt geprüft am 20.3.2021.

—, Technischer Leitfaden zur HGB-Taxonomie 6.4 vom 01.04.2020, elektronisch veröffentlicht unter: http://www.eststeuer.de/download/taxonomie_20200723/Technische_Leitf%C3%A4den.zip, zuletzt geprüft am 25.8.2020.

Putz, Richard, E-Rechnung in Italien: Aktuelle Dynamiken und Ausblick auf die nächste Phase on Digitalisierung und Steuercompliance, REthinking Tax 2019, 62.

—, Digitalisierung der Umsatzsteuer in Italien - Elektronische Rechnung und Clearingsystem als Vorbild, UR 2020, 962.

République Française, Projet de Loi des Finances pour 2020 (27.9.2019), elektronisch veröffentlicht unter: https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/15/textes/l15b2272_projet-loi.pdf.

Rheindorf, Beate, Änderung der Abgabenordnung fördert Verwaltungsmodernisierung – Das vollautomatische Abgabenverfahren, DVP 2016, 509.

Richter, Andreas; Welling, Berthold, Tagungs- und Diskussionsbericht zum 46. Berliner Steuergespräch „Elektronisches Steuerverfahren“, FR 2013, 406.

Rolletschke, Stefan, Auswirkungen der elektronischen Datenübermittlung (§ 93c AO) auf die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, NZWiSt 2018, 185.

Ruiz, Carlos Soler, How criminals evade VAT and how we use new techniques to detect it, ECA Journal No. 2 2019, 37.

Ruohola, Tiina, VAT Is about So Much More than Just Fraud, IVM 2019, 229.

Rüsch, Gary, Elektronische Finanzverwaltung in der Unternehmenspraxis, GmbHR 2016, R241.

Ruß, Julia; Ismer, Roland; Margolf, Juliane, Digitalisierung des Steuerrechts: Eine Herausforderung für die Ausgestaltung von materiellen Steuergesetzen, DSTR 2019, 409.

Schaeps, Daniel Simon; Hessel, Katja; Bernhardt, Wilfried, Agenda für die Steuerverwaltung in Deutschland – "Digitales FA 2030", Der Betrieb 2021, 412.

Schiffers, Joachim, E-Bilanz: Pilotphase aus Anwendersicht – Erfahrungen und Konsequenzen, DSTZ 2011, 744.

Schmidt, Christoph, Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich – die verfassungsgemäße Fortentwicklung

von E-Government als Herausforderung und Chance für die deutsche Finanzverwaltung, Berlin 2021.

—, Der Steuervollzugsauftrag in der Digitalisierung – Kritische Bestandsaufnahme des neu ausgerichteten Untersuchungsgrundsatzes und Perspektiven einer hybriden Fallbearbeitung, DB 2021, 2654.

—, Risikoorientierte Fallauswahl, automationsgestützte Fallbearbeitung und elektronische Steuerfestsetzung – Chancen, Herausforderungen und Grenzen des digitalen Steuervollzugs, Berlin 2021.

Schmitz, Roland, § 150 Abs. 7 S. 2 AO und seine Auswirkungen auf das Steuerstrafrecht, Strafrecht Wirtschaftsstrafrecht Steuerrecht – *Gedächtnisschrift für Wolfgang Joecks* (2018), S. 615.

Scholta, Hendrik; Mertens, Willem; Kowalkiewicz, Marek; Becker, Jörg, From one-stop shop to no-stop shop: An e-government stage model, Government Information Quarterly 2019, 11.

Scholta, Hendrik; Niemann, Marco; Halsbenning, Sebastian; Räckers, Michael; Becker, Jörg, Fast and Federal – Policies for Next-Generation Federalism in Germany, in: *Bui, Tung* (Hrsg.), Proceedings of the 52nd Hawaii International Conference on System Sciences, 2019, S. 3273.

Schön, Wolfgang; Schindler, Jonathan (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts.

Schön, Wolfgang; Sternberg, Christian (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III.

Schwab, Hartmut, Bestandsaufnahme und Perspektiven der Digitalisierung im Steuerrechtsverhältnis aus Sicht der Berater, in: *Hey, Johanna* (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht – 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Köln, 17. und 18. September 2018, Köln 2019, S. 157.

Schwarz, Bernhard; Pahlke, Armin (Hrsg.), AO/FGO Kommentar, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Freiburg (zitiert: Schwarz/Pahlke/Bearbeiter).

— (Hrsg.), AO/FGO Kommentar, Erstkommentierung zum Modernisierungsgesetz des Besteuerungsverfahrens, Freiburg 2017 (zitiert: Schwarz/Pahlke/Bearbeiter).

Schweighofer, Erich; Hötzendorfer, Walter; Kummer, Franz; Saarenpää, Ahti (Hrsg.), Verantwortungsbewusste Digitalisierung Responsible Digitalisation, Tagungsband der 23. Internationalen Rechtsinformatik Symposions IRIS 2020.

Seer, Roman, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, 40.

—, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 2015, 315.

—, Datenschutz und Datenaustausch, in: *Hey, Johanna* (Hrsg.), Digitalisierung im Steuerrecht – 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Köln, 17. und 18. September 2018, Köln 2019, S. 247.

Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, E-faktura w konsultacjach publicznych, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.gov.pl/web/finanse/e-faktura-w-konsultacjach-publicznych>, zuletzt geprüft am 20.11.2021.

Sopp, Karina; Kruczynski, Magdalena; Richter, Lutz, Stärken und Schwächen der E-Bilanz im internationalen Kontext – Ein Vergleich der deutschen und österreichischen Regelungen mit Gestaltungsempfehlungen, DStR 2013, 605.

Sopp, Karina; Richter, Lutz; Meyering, Stephan, Felix Austria und seine Maßgeblichkeit – Was Deutschland hinsichtlich der Zukunft der Maßgeblichkeit von Österreich lernen kann, StuW 2017, 234.

SPD; Bündnis 90/Die Grünen; FDP, Koalitionsvertrag 2021-2025 zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD), Bündnis 90/Die Grünen und den Freien Demokraten (FDP), elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.spd.de/koalitionsvertrag2021/>, zuletzt geprüft am 29.11.2021.

Spilker, Bettina, Behördliche Amtsermittlung, Tübingen 2015.

Spindler, Wolfgang; Tipke, Klaus; Rödder, Thomas (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag.

Stanisic-Petrovic, Mirjana, E-Invoicing - Der Countdown läuft: Ein Blick in Deutschlands größte Rechnungsbüros, REthinking Tax 2019, 40.

Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern – Lohn- und Einkommensteuer: Fachserie 14 Reihe 7.1 – 2017, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Lohnsteuer-Einkommensteuer/Publikationen/Downloads-Lohn-und-Einkommenssteuern/lohn-einkommensteuer-2140710177004.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt geprüft am 12.10.2021.

Summitto, The relationship between real-time reporting and e-invoicing (2021), elektronisch veröffentlicht unter: https://blog.summitto.com/posts/the_relationship_between_real_time_reporting_and_e_invoicing/, zuletzt geprüft am 28.11.2021.

Tillmann, Antje, Deutscher Bundestag: Plenarprotokoll 19/233, S. 30035.

Tipke, Klaus, Steuerberatung – auf rechtsunsicherem Fundament, Steuerzentrierte Rechtsberatung – Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag (2009), S. 183.

Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO, Köln (zitiert: Tipke/Kruse/Bearbeiter).

Uchmańska, Urszula, Split Opinions about the Split-Payment Mechanism? A Discussion of the Polish Example, IVM Volume 30 No. 2 2019.

Verdera, Jesús Ricart, The New E-Invoicing Rules in Saudi Arabia: A New Paradigm of Tax Administration in the GCC?, IVM 2020, 297.

Vinken, Horst, Vollmachtsdatenbank und vorausgefüllte Steuererklärung, DStR 2012, 1205.

VO (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl L 2010/268, 1.

Waldhoff, Christian, Demokratie und Freiheit im bundesrepublikanischen Steuerstaat: Finanz- und steuerverfassungsrechtliche Diskurse 1949 bis 2018, in: *Huhnholz, Sebastian* (Hrsg.), Fiskus – Verfassung – Freiheit – *Politisches Denken der öffentlichen Finanzen von Hobbes bis heute*, Baden-Baden 2018, S. 325.

—, Entwicklung des Steuerrechtsschutzes in Deutschland, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018 – *Festschrift für den Bundesfinanzhof* (2018), S. 3.

Warren, Rob; Kuechel, Alistair; Kearney, Isabel; Mitchell, Nicky; Cojocar, Malina; Stevens, Jane, Impact of Making Tax Digital for VAT, 2021.

Weber-Grellet, Heinrich, Die Funktion der Kapitalertragsteuer im System der Abgeltungsteuer (Teil I), DStR 2013, 1357.

Wendel, Holger-Andreas; Grashoff, Patricia, „Ausbildung 4.0“ – Digitalisierung und Qualifizierung, in: *Lühr, Henning; Jabkowski, Roland; Smentek, Sabine* (Hrsg.), Handbuch Digitale Verwaltung, Wiesbaden 2019, S. 477.

Wissenschaftliche Dienste - Deutscher Bundestag, Möglichkeiten zur Einführung eines E-Rechnungs- und Clearance-Verfahrens in Deutschland - Aktenzeichen - WD 4 - 3000 - 141/20, 2021.

Zeitler, Franz-Christoph, Vereinfachung des Steuerrechts – Eine Utopie?, *Steuervereinfachung – Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag* (1994), S. 87.

Über die befragten Experten

Dr. Heinz-Gerd Horlemann ist Regierungsdirektor a. D. Vor dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst war er sowohl auf Landes- als auch auf Bundesebene der Finanzverwaltung tätig und ist zudem seit geraumer Zeit Autor zahlreicher Aufsätze in Fachzeitschriften. Darüber hinaus ist Dr. Heinz-Gerd Horlemann gegenwärtig engagierter Mitherausgeber eines Kommentars zur staatlichen Förderung der Altersvorsorge und Vermögensbildung. Im Rahmen seiner Forschung beschäftigt er sich vor allem mit grundlegenden Fragen der verfassungsrechtlichen und rechtsethischen Fundierung im Zusammenhang mit (Tax-)Compliance-Regelungen, mit steuerstrukturellen und steuervereinfachenden Reformansätzen (z. B. beim interperiodischen Verlustausgleich) sowie der Digitalisierung im Steuerrecht.

Stefan Groß ist Steuerberater und Partner der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner in München. Er berät vornehmlich an der Schnittstelle Steuerrecht und IT sowie rund um das Thema Tax Technologie. Stefan Groß ist ehrenamtlich als Vorstandsvorsitzender des Verbandes elektronische Rechnung (VeR), als Vorstand beim Institut für Digitalisierung im Steuerrecht (IDSt) sowie als Vorstand der ECM-Initiative der Bitkom tätig. Dazu ist er Mitglied im Fachausschuss IT (FAIT) des Instituts der Wirtschaftsprüfer sowie Chefredakteur der renommierten Fachzeitschrift RETHINKING Tax.

Dr. Andreas Kowallik ist Steuerberater und Partner bei Deloitte im Bereich Tax Management Consulting, der sich mit steuerlicher Beratung rund um Organisation, Prozesse, Technologie und Daten in Unternehmen befasst. Beratungsschwerpunkte sind crossfunktionale Automations-, Risikobewertungs-, Prozess- und Organisationsveränderungsprojekte. Er befasst sich mit der unternehmensindividuellen Optimierung von Abläufen und steuerrelevanten Datenflüssen sowie der Einbindung von Automations- und IT-Lösungen mit dem Ziel einer verbesserten Datentransparenz für steuerliche Zwecke im Steuerrückstellungs- und Steuerdeklarationsprozess, einschließlich der E-Bilanz. Andreas Kowallik hat Betriebswirtschaftslehre in Deutschland, Frankreich und den Vereinigten Staaten studiert und im internationalen Steuerrecht promoviert. Er publiziert zu steuerrelevanten Fragestellungen mit Bezug zu Automation und Risikomanagement und tritt regelmäßig als Referent auf.

Über die Autoren

Dr. iur Robert Müller LL.M. hat seine Dissertation zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerhinterziehung bei grenzüberschreitend erbrachten digitalen Dienstleistungen an Verbraucher mit Hilfe der Blockchain-Technologie geschrieben. Seine Forschungen beschäftigen sich mit der Digitalisierung des Steuerrechts und der Entwicklung neuer technischer Instrumente auf nationaler / internationaler Ebene für Steuerpflichtige sowie Finanzverwaltungen. Im Fokus steht die Tokenisierung des Steuerrechts, die Besteuerungen von Kryptowährungen sowie die Etablierung eines globalen steuerlichen Dokumenten- und Identitätsmanagement auf Blockchain-Basis. Ein weiterer Schwerpunkt seiner Forschungen liegt im Bereich der Automatisierung von Verrechnungspreis – und Mehrwertsteuerfunktionen. Er plädiert für eine Standardisierung und bessere Interoperabilität von technischen Lösungen im Steuerrecht. Der Autor erarbeitete mehrheitlich die Abschnitte, die sich auf den Bereich der indirekten Besteuerung beziehen sowie in Zusammenarbeit die alle Bereiche betreffenden Abschnitte.

Prof. Dr. iur. Christoph Schmidt ist Professor für Besitz- und Verkehrsteuern mit Schwerpunkt in den Studienfächern Verkehrsteuern, Abgabenrecht und Bewertungsrecht an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. Er lehrt gegenwärtig auf dem Gebiet des allgemeinen Abgabenrechts und ist zudem Vorstandsmitglied sowie Vorsitzender des Fachausschusses I (Digitalisierbarkeit von Steuernormen) des Instituts für Digitalisierung im Steuerrecht e. V. (IDSt). In seiner Forschung befasst sich Christoph Schmidt insbesondere mit interdisziplinären Fragestellungen, die an der Schnittstelle zwischen Rechtswissenschaft und Informatik einzuordnen sind. In der vorliegenden Kurzstudie bearbeitete er die Abschnitte, die sich auf den Bereich der direkten Besteuerung beziehen sowie in Zusammenarbeit die alle Bereiche betreffenden Abschnitte.

WWW.NEGZ.ORG