

Schriften zum Steuerrecht

Band 152

**Das modernisierte Besteuerungsverfahren
in Deutschland im Vergleich
zu Österreich**

**Die verfassungsgemäße Fortentwicklung von E-Government
als Herausforderung und Chance für
die deutsche Finanzverwaltung**

Von

Christoph Schmidt



Duncker & Humblot · Berlin

CHRISTOPH SCHMIDT

Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland
im Vergleich zu Österreich

Schriften zum Steuerrecht

Band 152

Das modernisierte Besteuerungsverfahren in Deutschland im Vergleich zu Österreich

Die verfassungsgemäße Fortentwicklung von E-Government
als Herausforderung und Chance für
die deutsche Finanzverwaltung

Von

Christoph Schmidt



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Universität Potsdam hat diese Arbeit
im Jahr 2019 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18107-0 (Print)
ISBN 978-3-428-58107-8 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Für Christel und Edeltraud

Vorwort

„Das heißt, wir müssen dazu kommen,
dass die Daten laufen, nicht die Bürger.“

Gerhard Schröder

Diese Forderung wurde bereits im Jahr 2000 vom damaligen Bundeskanzler Gerhard Schröder zum Start der E-Government-Initiative BundOnline 2005 erhoben. Für die deutsche Finanzverwaltung gilt es auch noch nach 20 Jahren dieser nachzukommen, da sie sich weiterhin weder vollständig noch zumindest weitestgehend digitalisiert hat.

Das Thema der Untersuchung habe ich aufgrund meiner beruflichen Erfahrungen gewählt, die sowohl einen Wissenschafts- als auch einen Praxisbezug umfassen. Das deutsche Steuerverfahrensrecht erfuhr im Zeitraum der Themenfindung aufgrund des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 zahlreiche Änderungen und war Auslöser kontroverser Debatten im einschlägigen Schrifttum.

Die vorliegende Schrift entstand berufsbegleitend nach Abschluss meines Studiums der Wirtschaftswissenschaft an der FernUniversität in Hagen im Jahr 2016. Sie wurde im Sommersemester 2019 von der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam als Dissertation angenommen. Die COVID-19-Pandemie, die in der Zeit zwischen dem Einreichen der Untersuchung und dem Veröffentlichungsbeginn ihren Höhepunkt erreichte und weiterhin nicht überstanden ist, brachte die traditionellen Recherchemöglichkeiten nahezu vollständig zum Erliegen. Gleiches gilt für die Nutzung der rechtswissenschaftlichen Datenbanken Österreichs, da auf diese außerhalb der Campusse nicht zugegriffen werden kann. Daher basiert die Schrift unverändert auf dem Rechtsstand Mai 2019, der dem zum Zeitpunkt der Dissertationseinreichung entspricht.

An erster Stelle gilt mein ganz ausdrücklicher Dank meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Andreas Musil. Durch seine vertrauensvolle Art hat er mein selbstständiges wissenschaftliches Arbeiten stets gefördert und mich mit konstruktiver Kritik sowie methodischen Hinweisen während der gesamten Promotionsphase unterstützt. Herrn PD Dr. Lutz Lammers danke ich für die freundliche Bereitschaft zur Übernahme des Zweitgutachtens und dessen zügige Erstellung. Ebenso gilt mein ganz besonderer Dank Frau Prof.in Dr.in Tina Ehrke-Rabel von der Karl-Franzens-Universität Graz, die für mich im Rahmen von zwei langen Forschungsaufenthalten umfassende Recherchemöglichkeiten realisierte und mir zahlreiche Materialien zur Verfügung gestellt hat. Nicht weniger von Bedeutung waren die persönlichen

Gespräche, in denen wir uns zum Steuerverfahrensrecht beider Länder intensiv austauschten. Darüber hinaus ermöglichte sie mir, dass ich meine Fragen direkt an Herrn Prof. Mag. Dr. Christoph Ritz richten konnte. Ihm danke ich ebenfalls für die wertvollen Einblicke in die Praxis der Finanzverwaltung Österreichs. Weiterer Dank gebührt den Vertretern aus Wissenschaft und Praxis, die mir im Rahmen zahlreicher Fachveranstaltungen wertvolle Denkanstöße für meine Ausarbeitungen gaben, wobei ich ausdrücklich das Engagement von Herrn Dr. Heinz-Gerd Horlemann hervorheben möchte.

Ebenso danke ich dem Duncker & Humblot Verlag für die Veröffentlichung meiner Abhandlung, die Aufnahme in die Schriftenreihe und die sehr angenehme Zusammenarbeit. Insbesondere die Aufgeschlossenheit hinsichtlich der von mir gewünschten hybriden Publikationsform, im Rahmen derer die simultane Veröffentlichung der kostenfrei zugänglichen E-Book-Version mit der gedruckten Ausgabe der Untersuchung realisiert wurde, verdient besondere Erwähnung. Weiterhin sind die stets konstruktiven Hinweise von Herrn Dr. Frank Schlöffel während der gesamten Zeit des Publikationsprozesses positiv herauszustellen.

Abschließend danke ich meiner Familie sowie den deutschen und österreichischen Freunden für die unterstützende Begleitung während des Entstehens der Untersuchung. Von diesen lieben und großartigen Menschen möchte ich ganz besonders meiner Großmutter Christel und meiner Mutter Edeltraud danken. Sie haben mir die Bedeutung von Bildung von frühester Kindheit an nahegebracht. Ich danke ihnen dafür, dass ich das Lernen stets als etwas Freudiges empfunden habe. Ohne eine solche Begeisterung wäre diese Schrift sicherlich nicht zustande gekommen. Ihnen ist dieses Buch gewidmet.

Berlin, im November 2020

Christoph Schmidt

Inhaltsübersicht

A. Einführung	25
I. Problemstellung, Zielsetzung und Stand der Forschung	25
II. Methode, Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands	30
B. Geographische, wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen Österreichs im Vergleich zu Deutschland	35
I. Geographische und wirtschaftliche Eckdaten	35
II. Standort des Steuerrechts	36
III. Verfassungsrechtliche Grundlagen im Überblick	37
IV. Geschlossenheit des Rechtsquellensystems und Stufenbau der Rechtsordnung	59
V. Grundlagen und Bedeutung des E-Governments	67
C. Organisationsstrukturen und Zuständigkeiten im Besteuerungsverfahren	85
I. Vorgaben des Bundes- und Finanz-Verfassungsgesetzes	85
II. Aufbau und Aufgaben der Bundesfinanzverwaltung	85
III. Weisungsbefugnis	87
IV. Vergleich mit Deutschland	88
D. Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze im Überblick	92
I. Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	92
II. Tax Compliance und Fair Play	96
III. Amtswegigkeit, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht	100
IV. Schriftlichkeit und elektronische Kommunikation	104
E. Ausgewählte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen	109
I. Offenlegungs- und Wahrheitspflicht	109
II. Führung von Büchern und Aufzeichnungen	110
III. Datenübermittlung durch Dritte	121
IV. Steuererklärung	124
V. Resümee	138

F. Elektronisches Risikomanagement und risikoorientierte Fallauswahl	142
I. Überblick zu den rechtlichen Entwicklungen des risikoorientierten Steuervollzugs	142
II. Inhalt und Begriffsbestimmung	147
III. Maschinell auswertbare Datenbasis	148
IV. Datenverarbeitung und Datenweiterverarbeitung	149
V. Identifikation und Analyse des Risikos	155
VI. Risikobewertung	158
VII. Ausgestaltung des Risikomanagementsystems und dessen Geheimhaltung	163
VIII. Evaluation, Zufallsauswahl sowie personelle Aussteuerung und Prüfung	166
IX. Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen	168
X. Zukünftiger Einsatz von selbstlernenden Algorithmen und deren Kontrolle	175
XI. Resümee	176
G. Bearbeitung und Überprüfung der Steuerfälle	182
I. Überblick zur Fallbearbeitung in Österreich	182
II. Automatisierte Fallbearbeitung	183
III. Büromäßige Fallbearbeitung	189
IV. Außenprüfung	192
V. Resümee	209
H. Abgaben- und Steuerfestsetzung durch Bescheid	214
I. Länderspezifische Definition des Verwaltungsakts und weitere Besonderheiten	214
II. Bekanntgabe der Bescheide	215
III. Antragslose Veranlagungen von Amts wegen	221
IV. Resümee	224
I. Ausgewählte Korrekturvorschriften zur Durchbrechung der materiellen Rechts- und Bestandskraft im außergerichtlichen Verfahren	227
I. Definition der materiellen Rechts- und Bestandskraft sowie Charakteristika der Korrektursysteme	227
II. Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern, ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten, EDV-Fehlern sowie Unrichtigkeiten aus Abgaben- und Steuererklärungen	230
III. Länderspezifische Korrekturvorschriften	236
IV. Gegenwärtige Bedeutung der materiellen Rechts- und Bestandskraft	241

V.	Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen	242
VI.	Resümee	243
J.	Flankierende Maßnahmen zur Fortentwicklung des E-Governments	246
I.	Elektronische Akte und Akteneinsicht	246
II.	Vereinheitlichung zur Bewältigung föderalismusbedingter Herausforderungen	250
III.	Potenzieller Einsatz der Blockchain-Technologie	253
IV.	Stärkere Serviceorientierung durch den Einsatz von Chatbots	257
K.	Untersuchungsergebnisse und Ausblick	259
I.	Zusammenfassung in Thesen	259
II.	Aktuelle Entwicklungen und Schlussbemerkung	281
	Literaturverzeichnis	285
	Sachregister	336

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	25
I. Problemstellung, Zielsetzung und Stand der Forschung	25
II. Methode, Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands	30
B. Geographische, wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen Österreichs im Vergleich zu Deutschland	35
I. Geographische und wirtschaftliche Eckdaten	35
II. Standort des Steuerrechts	36
III. Verfassungsrechtliche Grundlagen im Überblick	37
1. Staatsform und Grundprinzipien der Bundesverfassung	37
2. Staatsfinanzierung	38
a) Begriff der Abgabe und Steuer	38
b) Grundsätze des Finanz-Verfassungsgesetzes und Finanzausgleichsgesetzes	41
3. Gewaltenteilung	43
a) Überblick	43
b) Gesetzgebung	44
c) Verwaltung	46
d) Gerichtsbarkeit	47
4. Verfassungsrechtliche Maßstäbe des Steuerrechts	50
a) Konnex von Verfassungs- und Steuerrecht	50
b) Steuern im Rechts- und Sozialstaat	50
aa) Legalitätsprinzip	50
bb) Rechtsschutz	52
cc) Sozialstaatlichkeit	53
c) Grundrechtliche Vorgaben	53
aa) Überblick	53
bb) Gleichmäßigkeit der Besteuerung	54
cc) Grundrecht auf Datenschutz	56
IV. Geschlossenheit des Rechtsquellensystems und Stufenbau der Rechtsordnung	59
1. Überblick	59
2. Nationale Ebene	59
3. Internationale Ebene	63

V.	Grundlagen und Bedeutung des E-Governments	67
1.	Begriffsbestimmungen	67
2.	Überblick zur Entwicklung der rechtlichen Rahmenbedingungen	69
3.	E-Government-Anwendungen	75
a)	Klassifizierung	75
b)	Behördenübergreifende Anwendungen	76
c)	Anwendungen der Finanzverwaltung	78
aa)	Informationsanwendungen	78
bb)	Übermittlung der elektronischen Steuererklärung in Österreich mittels des zentralen Portals FinanzOnline (FON)	79
cc)	Übermittlung der elektronischen Steuererklärung in Deutschland mittels zwei verschiedenartiger ELSTER-Produkte	81
C.	Organisationsstrukturen und Zuständigkeiten im Besteuerungsverfahren	85
I.	Vorgaben des Bundes- und Finanz-Verfassungsgesetzes	85
II.	Aufbau und Aufgaben der Bundesfinanzverwaltung	85
III.	Weisungsbefugnis	87
IV.	Vergleich mit Deutschland	88
D.	Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze im Überblick	92
I.	Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	92
1.	Steuervollzugsauftrag	92
2.	Steuervereinbarungen und tatsächliche Verständigung	93
3.	Situation des Steuervollzugs	95
II.	Tax Compliance und Fair Play	96
III.	Amtswegigkeit, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht	100
IV.	Schriftlichkeit und elektronische Kommunikation	104
E.	Ausgewählte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen	109
I.	Offenlegungs- und Wahrheitspflicht	109
II.	Führung von Büchern und Aufzeichnungen	110
1.	Überblick	110
2.	Zurverfügungstellung von Daten und Datenzugriff	111
3.	Registrierkassen	114
a)	Einzelne Pflichten	114
b)	Sicherheitsanforderungen	116
c)	Verbleibende Herausforderungen und Ausblick	117

III. Datenübermittlung durch Dritte	121
IV. Steuererklärung	124
1. Form und Inhalt	124
2. Beizufügende Unterlagen am Beispiel der E-Bilanz	129
a) Freiwillige und verpflichtende Übermittlung sowie Übermittlungsverfahren	129
b) Primärer Zweck der E-Bilanz in Österreich: Ersatz papierbasierter Verfahrensabläufe	130
c) Primärer Zweck der E-Bilanz in Deutschland: Effektivierung des Risiko- managements	131
aa) Steuertaxonomien und Mindestumfang	131
bb) Verfassungsrechtliche Bedenken	133
cc) Resümee	135
d) Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen	136
V. Resümee	138
F. Elektronisches Risikomanagement und risikoorientierte Fallauswahl	142
I. Überblick zu den rechtlichen Entwicklungen des risikoorientierten Steuervoll- zugs	142
II. Inhalt und Begriffsbestimmung	147
III. Maschinell auswertbare Datenbasis	148
1. Bedeutung der Informationen	148
2. Quellen der Datenbasis	148
IV. Datenverarbeitung und Datenweiterverarbeitung	149
1. Überblick zur Datenschutz-Grundverordnung	149
2. Rechtslage in Österreich	150
3. Rechtslage in Deutschland	151
V. Identifikation und Analyse des Risikos	155
VI. Risikobewertung	158
1. Klassifizierung der Steuerfälle	158
2. Theoriegeleitete Risikomanagementsysteme	159
3. Selbstlernende Risikomanagementsysteme	162
4. Profiling	162
VII. Ausgestaltung des Risikomanagementsystems und dessen Geheimhaltung	163
VIII. Evaluation, Zufallsauswahl sowie personelle Aussteuerung und Prüfung	166
IX. Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen	168

1. Gegenwärtige Herausforderungen	168
2. Vereinfachung des materiellen Steuerrechts	170
3. Gleichmäßiger Steuervollzug durch zielgerichtete algorithmenbasierte Entscheidungsfindung	174
X. Zukünftiger Einsatz von selbstlernenden Algorithmen und deren Kontrolle	175
XI. Resümee	176
G. Bearbeitung und Überprüfung der Steuerfälle	182
I. Überblick zur Fallbearbeitung in Österreich	182
II. Automatisierte Fallbearbeitung	183
1. Automationsunterstützung in Österreich	183
2. Vollautomatisierung in Deutschland	184
a) Implementierung eines neuen Leitbilds	184
b) Verfassungs- und unionsrechtliche Vorgaben für voll automatisierte Verfahren	187
III. Büromäßige Fallbearbeitung	189
IV. Außenprüfung	192
1. Auswahl der Prüfungsfälle	192
2. Traditionelle und neue Prüfungstechnik	196
3. Prüfungsziele und Grenzen der neuen Prüfungstechnik	199
4. Kooperative Compliance-Modelle	204
a) Begleitende Kontrolle	204
aa) Pilotprojekt Horizontal Monitoring	204
bb) Legistische Umsetzung	206
b) Zeitnahe Außenprüfung	207
V. Resümee	209
H. Abgaben- und Steuerfestsetzung durch Bescheid	214
I. Länderspezifische Definition des Verwaltungsakts und weitere Besonderheiten	214
II. Bekanntgabe der Bescheide	215
1. Elektronische Zustellung in Österreich: Einbringung in die Databox	215
2. Vorläufige Unwirksamkeit der Zustellung bei Abwesenheit des Empfängers von der Abgabestelle	216
3. Bereitstellung zum Datenabruf in Deutschland: Bereitstellungsbenachrichtigung und Bekanntgabefiktion	217
4. Unregelmäßigkeiten und Bekanntgabemängel	219
5. Ausblick	220

III.	Antragslose Veranlagungen von Amts wegen	221
1.	Steuerzuschrift für Arbeitnehmer in Österreich	221
2.	Verzichtserklärung von Inlandsrentnern in Deutschland	223
IV.	Resümee	224
I.	Ausgewählte Korrekturvorschriften zur Durchbrechung der materiellen Rechts- und Bestandskraft im außergerichtlichen Verfahren	227
I.	Definition der materiellen Rechts- und Bestandskraft sowie Charakteristika der Korrektursysteme	227
II.	Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern, ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten, EDV-Fehlern sowie Unrichtigkeiten aus Abgaben- und Steuererklärungen	230
1.	Berichtigung tatsächlicher unterlaufener Unrichtigkeiten in Österreich (§ 293 BAO)	230
2.	Berichtigung übernommener offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen (§ 293b BAO)	231
3.	Berichtigung offenbarer Unrichtigkeiten beim Erlass eines Verwaltungsakts (§ 129 AO)	233
4.	Korrektur von Schreib- oder Rechenfehlern bei Erstellung einer Steuererklärung (§ 173a AO)	234
III.	Länderspezifische Korrekturvorschriften	236
1.	Bescheidaufhebung durch Abgabenbehörden wegen Unrichtigkeit (§ 299 BAO)	236
a)	Tatbestand und Rechtsfolge	236
b)	Verhältnis zu anderen Verfahrenstiteln	237
c)	Bedeutung für die gegenwärtige Steuervollzugspraxis	237
2.	Korrektur von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte in Deutschland (§ 175b AO)	238
IV.	Gegenwärtige Bedeutung der materiellen Rechts- und Bestandskraft	241
V.	Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen	242
VI.	Resümee	243
J.	Flankierende Maßnahmen zur Fortentwicklung des E-Governments	246
I.	Elektronische Akte und Akteneinsicht	246
1.	Rechtslage in Österreich	246
2.	Rechtslage in Deutschland	248
II.	Vereinheitlichung zur Bewältigung föderalismusbedingter Herausforderungen	250
1.	Software innerhalb der Finanzverwaltung	250
2.	Onlineangebot von Verwaltungsleistungen	252

III. Potenzieller Einsatz der Blockchain-Technologie	253
IV. Stärkere Serviceorientierung durch den Einsatz von Chatbots	257
K. Untersuchungsergebnisse und Ausblick	259
I. Zusammenfassung in Thesen	259
1. Geographische, wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen Österreichs im Vergleich zu Deutschland	259
2. Organisationsstrukturen und Zuständigkeiten im Besteuerungsverfahren ...	263
3. Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze im Überblick	264
4. Ausgewählte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen	264
5. Elektronisches Risikomanagement und risikoorientierte Fallauswahl	268
6. Bearbeitung und Überprüfung der Steuerfälle	272
7. Abgaben- und Steuerfestsetzung durch Bescheid	276
8. Ausgewählte Korrekturvorschriften zur Durchbrechung der materiellen Rechts- und Bestandskraft im außergerichtlichen Verfahren	277
9. Flankierende Maßnahmen zur Fortentwicklung des E-Governments	280
II. Aktuelle Entwicklungen und Schlussbemerkung	281
Literaturverzeichnis	285
Sachregister	336

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. F.	alte Fassung
Abl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
ACL	Audit Command Language
ADM	Anwendervereinigung Dezentrale Messsysteme e. V.
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AFS	Zeitschrift für Abgaben-, Finanz- und Steuerrecht
AktStR	Aktuelles Steuerrecht (Zeitschrift)
ALJ	Austrian Law Journal (Zeitschrift)
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Art.	Artikel
ASiG	Außensteuergesetz
ATP	Aggressive Tax Planning
AVG	Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz
AVOG	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BestVerfModG	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
BewG	Bewertungsgesetz
BFGG	Bundesfinanzgerichtsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGBIG	Bundesgesetzblattgesetz
BHO	Bundshaushaltsordnung
BISE	Business & Information Systems Engineering (Zeitschrift)
Bitkom	Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e. V.
BiVD	Blockchain in der Verwaltung Deutschland
BlgNr	Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BLSG	Bund, Länder, Städte und Gemeinden
BMF	Bundesministerium der Finanzen

BMI	Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat
BÖB	Bilanzbuchhalter (Zeitschrift)
BpO 2000	Betriebsprüfungsordnung
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drs.	Drucksache des Deutschen Bundesrates
BT-Drs.	Drucksache des Deutschen Bundestages
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
B-VGN	Bundes-Verfassungsgesetz-Novelle
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CIO	Chief Information Officer
CR	Computer und Recht (Zeitschrift)
CRI	Computer Law Review International (Zeitschrift)
CSR	Corporate Social Responsibility
CSU	Christlich-Soziale Union in Bayern
d.B.	der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DFKA	Deutscher Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik im bargeld- und bargeldlosen Zahlungsverkehr e. V.
DFKI	Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz
DGRI	Deutsche Gesellschaft für Recht und Informatik e. V.
DIVA	Digitaler Verwaltungsakt
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DSG	Datenschutzgesetz
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung
DSiG	Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStV	Deutscher Steuerberaterverband e. V.
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DuD	Datenschutz und Datensicherheit (Zeitschrift)
DV	Durchführungsverordnung
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
DVP	Deutsche Verwaltungspraxis (Zeitschrift)
DWS-Institut e. V.	Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e. V. eingetragener Verein
EAS	Express Antwort Service zum internationalen Steuerrecht
ECLI	European Case Law Identifier
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGovG	E-Government-Gesetz

eIDAS	electronic IDentification, Authentication and trust Services
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
EKONA	Elster KONten Identifizierungs- und Authentifizierungsdienst
ELAK	elektronischer Akt
ELSTER	ELektronische STEuerERklärung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ERiC	ELSTER Rich Client
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
ESTR 2000	Einkommensteuerrichtlinien (Österreich)
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR-Lex	Rechtsinformationssystem der EU
EUV	Vertrag über die Europäische Union
f., ff.	folgende, fortfolgende
FAQ	Finanzausgleichsgesetz
FAQ	Frequently Asked Questions
FGO	Finanzgerichtsordnung
Findok	Finanzdokumentation
FON	FinanzOnline
FOnErkIV	FinanzOnline-Erklärungsverordnung
FOnV	FinanzOnline-Verordnung
FPÖ	Freiheitliche Partei Österreichs
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz (Österreich)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
FVwGG	Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz
G2B	Government-to-Business
G2C	Government-to-Consumer
G2G	Government-to-Government
GDPR	General Data Protection Regulation
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GHN	Grabitz/Hilf/Nettesheim
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GP	Gesetzgebungsperiode
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GRC aktuell	Governance – Risiko – Compliance – Management (Zeitschrift)
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
h. M.	herrschender Meinung

HGB	Handelsgesetzbuch
HMD	Praxis der Wirtschaftsinformatik (Zeitschrift)
Hrsg.	Herausgeber
https	Hypertext Transfer Protocol Secure
HV/SV	Hauptverband der Sozialversicherungsträger
i. d. F.	in der Fassung
i. S. d.	im Sinne des, im Sinne der
i. V. m.	in Verbindung mit
IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis
IKS	Internes Kontrollsystem
INSIKA	INtegrierte SICherheitslösung für messwertverarbeitende KAssensysteme
InTeR	Innovations- und Technikrecht (Zeitschrift)
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IT	Informationstechnik
JA	Juristische Arbeitsblätter
JStG 2010	Jahressteuergesetz 2010 (Österreich)
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
jusIT	Zeitschrift für IT-Recht, Rechtsinformation und Datenschutz
JZ	JuristenZeitung
Kapitalabfluss-MeldeG	Bundesgesetz über die Meldepflicht von Kapitalabflüssen und von Kapitalzuflüssen
KassenSichV	Kassensicherungsverordnung
KI	künstliche Intelligenz
KONSENS	KOordinierte Neue Software-ENtwicklung der Steuerverwaltung
KONSENS-G	KONSENS-Gesetz
KontRegG	Kontenregister- und Konteneinschaugesetz
kösdI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR 2013	Körperschaftsteuerrichtlinien (Österreich)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Million(en)
MMR	MultiMedia und Recht (Zeitschrift)
MwStR	MehrwertSteuerrecht – Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht
NACHDIGAL	Nachreichen digitaler Belege
NEGZ	Nationales E-Government Kompetenzzentrum e. V.
NEPOMUK	Neuronales Programm gegen Umsatzsteuer-Karussellbetrug
NEPTUN	Neuronales Programm zur risikoorientierten Fallauswahl bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung
NEZO	Nutzung der ELSTER-Zertifikate im Rahmen des OZG
NIL	Not in List
NiPt	Neue interaktive Prüfungstechnik
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer

NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZWist	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
o. Ä.	oder Ähnliche(s)
o. g.	oben genannt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
öE-GovG	E-Government-Gesetz (Österreich)
öESstG	Einkommensteuergesetz (Österreich)
öGrStG	Grundsteuergesetz (Österreich)
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
ökStG	Körperschaftsteuergesetz (Österreich)
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
ÖVP	Österreichische Volkspartei
OZG	Onlinezugangsgesetz
PDF	Portable Document Format
RABE	Referenzierung auf Belege
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RGBL	Reichsgesetzblatt
RIS	Rechtsinformationssystem des Bundes
RKSV	Registrierkassensicherheitsverordnung
RT	Rechtstheorie (Zeitschrift)
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SAF-T	Standard Audit File-Tax
SKS-PV	SKS-Prüfungsverordnung
sog.	sogenannte
SoLzG	Solidaritätszuschlaggesetz
Sonderausgaben-DÜV	Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
SRP	Summarische Risikoprüfung
SSO	Single-Sign-on
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuK	Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
StGG	Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger
StModG	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
StRefG 2015/2016	Steuerreformgesetz 2015/2016
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
Tax CMS	Tax Compliance Management System
taxlex	Fachzeitschrift für Steuerrecht
TÜV	Technischer Überwachungsverein

u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USA	United States of America
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von, vom
VerwArch	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes, Ausgewählte Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes
VM	Verwaltung & Management (Zeitschrift)
VO	Verordnung
VwGG	Verwaltungsgerichtshofgesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwGVG	Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz
VwSlg	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigen Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofes
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwZG	Verwaltungszustellungsgesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
WKÖ	Wirtschaftskammer Österreich
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
XBRL	Extensible Business Reporting Language
XML	Extensible Markup Language
Z	Ziffer
z. B.	zum Beispiel
Z1	unmittelbarer Datenzugriff
Z2	mittelbarer Datenzugriff
Z3	Datenträgerüberlassung
ZD	Zeitschrift für Datenschutz
ZG	Zeitschrift für Gesetzgebung
ZPR	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZSE	Zeitschrift für Staats- und Europawissenschaften
ZuStG	Zustellgesetz
ZVglRWiss	Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft

A. Einführung

I. Problemstellung, Zielsetzung und Stand der Forschung

Digitalisierung ist das Schlagwort unserer Zeit und kaum ein Lebensbereich bleibt davon unberührt. Für den Einzelnen, die Gesellschaft, die Unternehmen und den Staat bietet sie immense Chancen. Letzterer kann den digitalen Wandel nutzen, um sein Verhältnis zu Bürgern und Unternehmen transparenter, partizipativer sowie interaktiver zu gestalten. Es gilt aber auch gewaltige Umbrüche zu bewältigen und damit verbundene Risiken zu beherrschen. Unternehmen stehen vor tiefgreifenden Transformationsprozessen und auch der Staat als gesellschaftliches Ordnungssystem ist diesen Veränderungen unterworfen. Die Entwicklung hin zu einer moderneren Verwaltung durch Abwicklung geschäftlicher Prozesse über elektronische Medien charakterisiert das E-Government und wird mit zunehmender Digitalisierung weiter in den Fokus rücken. Dies ist eine stetige Herausforderung für den Gesetzgeber, der diesem Wandel mit geeigneten Gesetzen begegnen muss. Technische und rechtliche Rahmenbedingungen stehen in engem Zusammenhang und erfordern daher eine wechselseitige Abstimmung.

Die bisherigen Modernisierungsbemühungen der deutschen Finanzverwaltung und die damit einhergehenden Projekte zur Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens¹ sind eine Reaktion auf die neuen technischen Möglichkeiten. So ist spätestens seit dem Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens² und dem Jahressteuergesetz 2010³ ein Großteil der Steuererklärungen (und Bilanzen) in elektronischer Form einzureichen. Die Zielrichtung der Elektronifizierung unterstützend, wurde die elektronische Kommunikation mit der Finanzverwaltung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011⁴ und das Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften⁵ erleichtert. Diese Vorhaben führten in der Vergangenheit immer wieder zu kontroversen Debatten im steuerrechtlichen Schrifttum.

¹ Dazu ausführlich *Schwenker*, DB 2016, S. 375, 376 f.; *Deckers/Fiethen*, FR 2015, S. 913, 913 ff.; *Lewandowski/Ackermann*, DStR 2014, S. 1646, 1646 ff.; *L. Richter/Kruczynski/C. Kurz*, DB 2010, S. 1604, 1604 ff.

² Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens (Steuerbürokratieabbaugesetz) v. 20.12.2008, BGBl. I 2850.

³ Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) v. 08.12.2010, BGBl. I 1768.

⁴ Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 01.11.2011, BGBl. I 2131.

⁵ Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften v. 25.07.2013, BGBl. I 2749, 2755.

Ungeachtet dessen ist die Reformbereitschaft ungebrochen und mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens⁶ änderte der Gesetzgeber im Jahr 2016 zahlreiche verfahrensrechtliche Regelungen, insbesondere die der Abgabenordnung.⁷ Um die Unveränderlichkeit digitaler Aufzeichnungen sicherzustellen, wurden nur kurze Zeit später entsprechende gesetzliche Bestimmungen sowie technische Einrichtungen eingeführt.⁸ Anhand sämtlicher vorgenannten legislativen Maßnahmen wird deutlich, dass das Steuerverfahrensrecht die jeweils vorherrschenden technischen Gegebenheiten bei Erlass der Gesetze widerspiegelt.⁹

Der Digitalisierungsprozess ist keineswegs ein ausschließlich nationales Phänomen. Betrachtet man den Nachbarstaat Österreich, dessen politisches System, Organisationsstrukturen der Finanzbehörden und einzelne Phasen des Besteuerungsverfahrens ähnlich sind,¹⁰ ist eine weiter vorangeschrittene Digitalisierung der Finanzverwaltung zu konstatieren. Mit dem eingesetzten Behördenportal FinanzOnline wird bereits der gesamte Besteuerungsprozess vom Eingang der Steuererklärung bis hin zur Bescheidversendung elektronisch abgewickelt. Der Blick nach Österreich und seine hohe praktische Bedeutung ergeben sich zudem aus der großen Akzeptanz des Portals sowohl im privaten als auch im betrieblichen Bereich. Im Jahr 2017 nutzten insgesamt 4,54 Mio. Steuerpflichtige FinanzOnline. Die FinanzOnline-Quote von Arbeitnehmerveranlagungen betrug 69,2 % und die betrieblicher Veranlagungen 89,3%.¹¹

Vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung soll daher mit dieser Arbeit ein Rechtsvergleich der Besteuerungsverfahren beider Länder erfolgen. Aus deutscher Sicht resultiert daraus die Chance, Konzepte und Lösungen der österreichischen Finanzverwaltung bei der Fortentwicklung von E-Government auszuwerten und sowohl von den positiven wie auch negativen Erfahrungen zu profitieren.

Ziel ist es, über das Besteuerungsverfahren in Österreich zu informieren und die Unterschiede zum deutschen Recht pointiert herauszuarbeiten sowie die Frage zu beantworten, auf welche rechtlichen und sonstigen Gründe diese Unterschiede zurückzuführen sind. Die Untersuchung hat weiterhin zum Ziel aufzuzeigen, welche Lösungen aus Österreich bei der Fortentwicklung von E-Government für die deutsche Finanzverwaltung unter Berücksichtigung der Vorgaben übergeordneten Rechts herangezogen werden sollten. So können konkrete Reformvorschläge für das Besteuerungsverfahren erarbeitet und die daraus resultierenden Chancen dargestellt werden.

⁶ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl. I 1679.

⁷ Abgabenordnung (AO) v. 01.10.2002, BGBl. I 3866.

⁸ Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 22.12.2016, BGBl. I 3152.

⁹ *Drüen*, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 250, 256.

¹⁰ Nach *Jablöner*, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 245, 245 ist die Nähe zwischen österreichischem und deutschem Steuerrecht ausgeprägter als in anderen Rechtsgebieten.

¹¹ *Bundesministerium der Finanzen*, Daten und Fakten 2017, S. 2.

An Abhandlungen zur Reformierungsbedürftigkeit des deutschen Besteuerungsverfahrens und damit einhergehenden mannigfaltigen Handlungsempfehlungen mangelt es nicht.¹² Im Kontext der Digitalisierung schlug Drüen bereits 2009 für die Anwendung von Risikomanagementsystemen eine gesetzliche Kodifizierung allgemeiner Risikomerkmale mittels einer Öffnungsklausel in der Abgabenordnung vor.¹³ Seer stellte zudem die essenzielle Bedeutung der kooperativen Einbindung der steuerberatenden Berufe heraus, damit möglichst viele Steuerpflichtige an der Entwicklung hin zu einer elektronischen Finanzverwaltung partizipieren können.¹⁴

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ist ein weiterer Schritt zur Elektronifizierung und war bereits in der Ausarbeitungs- und Gesetzgebungsphase Gegenstand zahlreicher Stellungnahmen aus Wissenschaft und Praxis.¹⁵ Während Änderungen wie z. B. die Umwandlung der Belegvorlagepflicht zur Belegvorhaltepflcht sowie die verbesserten Möglichkeiten zur elektronischen Belegeinreichung begrüßt wurden,¹⁶ stieß die auslegungsbedürftige Neufassung des Untersuchungsgrundsatzes des § 88 AO auf Kritik.¹⁷ Zudem wurde auf mögliche Gefahren beim Einsatz von Risikomanagementsystemen¹⁸ und auf Mängel der defizitären Übergangsregelungen hingewiesen.¹⁹ Einigen Kritikpunkten, wie z. B. der Sicherstellung rechtlichen Gehörs im Rahmen der vollautomatischen Steuerfestsetzung,²⁰ wurde im Laufe des Gesetzgebungsprozesses Rechnung getragen.²¹ Andere Streitpunkte, insbesondere die als problematisch angesehene unscharfe Kodifizierung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes,²² sind gleichwohl unverändert im Gesetz enthalten.

Einen weiteren Schwerpunkt in steuerrechtlichen Fachzeitschriften bildeten Veröffentlichungen, die sich dem in Kraft getretenen Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens widmen. Einige Beiträge beinhalteten eine pointierte Zusammenfassung sämtlicher Modifizierungen; allerdings ohne diese kritisch zu würdigen.²³ An anderer Stelle wurden hingegen zumindest ansatzweise offene Fragen beispielsweise der Datenschutzbestimmungen im Besteuerungsverfahren

¹² *Golz*, Die Dauersteuerreform, S. 1; *Seer*, *StuW* 2015, S. 315, 315 f. jeweils m. w. N.

¹³ *Drüen*, *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts* (2009), S. 1, 13 f.

¹⁴ *Seer*, *DStR* 2008, S. 1553, 1560.

¹⁵ *Baldauf*, *DStR* 2016, S. 833; eine Übersicht der Stellungnahmen diverser Praxisvertreter ist abrufbar unter <https://rsw.beck.de/aktuell/gesetzgebung/gesetzgebungsvorhaben-zusaetzliche-materialien/modernisierung-des-besteuerungsverfahrens>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁶ *H.-P. Roth*, *SteuK* 2016, S. 78, 81.

¹⁷ *Seer*, *StuW* 2015, S. 315, 316 ff.

¹⁸ *Deckers/Fiethen*, *FR* 2015, S. 913, 915.

¹⁹ *Heintzen*, *DÖV* 2015, S. 780, 787.

²⁰ *Baldauf*, *DStR* 2016, S. 833, 835.

²¹ *BT-Drs.* 18/8434, 114.

²² *Seer*, *StuW* 2015, S. 315, 319 ff.

²³ Dazu ausführlich *Bruschke*, *SteuK* 2016, S. 355, 355; *Baum*, *NWB* 2016, S. 2636; *Wedelstädt*, *AO-StB* 2016, S. 196.