

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 mit- tels des zentralen Portals FinanzOnline (FON)	79
cc)	Übermittlung der elektronischen Steuererklärung in Deutschland mit- tels 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.	Steuerbescheid 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	Bundeshaushaltsordnung
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
DStG	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
FAG	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	Gewerbesteuergesetz
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
JSStG 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)
NZWSt	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)
öEStG	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	Solidaritätszuschlagsgesetz
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)
SteuK	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 legislatischen 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 Brusckhe, SteuK 2016, S. 355, 355; Baum, NWB 2016, S. 2636; Wedelstädt, AO-StB 2016, S. 196.

thematisiert,²⁴ Schwierigkeiten bei der Ermessensausübung im Kontext voll automatisierter Verwaltungsakte aufgezeigt,²⁵ etwaige Probleme der verschärften Fristverlängerungsregelungen angedeutet²⁶ und die weiterhin fehlende Kodifizierung eines Akteneinsichts- und Auskunftsrechts moniert.²⁷ Erheblicher Kritik war die bereits o.g. Kodifizierung des Einsatzes von Risikomanagementsystemen ausgesetzt. Hinterfragt wurden hierbei insbesondere die Einführung unbestimmter Rechtsbegriffe, die Vorgabe zur manuellen Fallauswahl durch einen Amtsträger sowie die Geheimhaltung von Einzelheiten der Risikomanagementsysteme, die die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelungen zumindest fraglich erscheinen lassen.²⁸ Zudem wurden verfassungsrechtliche Bedenken gegen andere Vorschriften wie beispielsweise den länderübergreifenden Abruf von Daten gemäß § 88b AO geäußert.²⁹ Die aufgeworfenen Fragen wurden oftmals zusammen mit den gesetzlichen Modifikationen thematisiert, sodass die Erläuterungen größtenteils in lediglich gestraffter Form erfolgten und diese Fragestellungen daher näher zu untersuchen sind.

Gegenwärtig mangelt es in Deutschland an relevanten Veröffentlichungen zum österreichischen Besteuerungsverfahren. Lediglich die Regelungen beider Länder zur E-Bilanz wurden in der Vergangenheit vereinzelt miteinander verglichen.³⁰ Teilweise sind hieraus konkrete Übertragungsmöglichkeiten abgeleitet worden.³¹ An anderer Stelle lag der Fokus der Ausführungen allerdings auf der Darstellung der technischen Voraussetzungen und den Übermittlungsstandards, sodass die erarbeiteten Gestaltungsempfehlungen für die deutsche E-Bilanz³² vergleichsweise oberflächlich blieben.

Ähnlich wie in Deutschland kommt dem österreichischen Schrifttum zum Steuerrecht eine hohe Bedeutung zu. Tanzer/Unger geben in ihrem aus dem Jahr 2017 stammenden Werk eine prägnante Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung.³³ In dem 2015 herausgegebenen Handbuch thematisieren Althuber/Tanzer/Unger die Organisationsstrukturen der Finanzbehörden sowie das Besteuerungsverfahren deutlich umfassender und geben insgesamt einen systematischen Gesamtüberblick zur Bundesabgabenordnung.³⁴ Gleichwohl wird in beiden Werken entsprechend ihrer Zweckbestimmung der Verarbeitung und kritischen

²⁴ P. Fischer, jurisPR-SteuerR 32/2016, Nr. 1.

²⁵ Braun Binder, DStZ 2016, S. 526, 529.

²⁶ Ortmann-Babel/Franke, DB 2016, S. 1521, 1522.

²⁷ Seer, DStZ 2016, S. 605, 611.

²⁸ Braun Binder, DStZ 2016, S. 526, 530 ff.

²⁹ Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, S. 1577, 1583.

³⁰ Sopp/L. Richter/Meyering, StuW 2017, S. 234; Sopp/Kruczynski/L. Richter, DStR 2013, S. 605; Sopp/Kruczynski/L. Richter, SWI 2011, S. 443, wobei Letztere das Hauptaugenmerk auf die Entwicklungsmöglichkeiten für die österreichische E-Bilanz legten.

³¹ Sopp/L. Richter/Meyering, StuW 2017, S. 234, 246 f.

³² Sopp/Kruczynski/L. Richter, DStR 2013, S. 605, 610 f.

³³ Tanzer/P. Unger, BAO 2016/2017.

³⁴ Althuber/Tanzer/P. Unger, BAO Handbuch.

Auswertung von Literatur und Rechtsprechung naturgemäß keine große Bedeutung beigemessen. Die Beantwortung fachspezifischer Einzelfragen, beispielsweise zu Sammelbescheiden für mehrere Veranlagungszeiträume,³⁵ ermöglicht grundsätzlich der Kommentar zur Bundesabgabenordnung von Ritz.

In der jüngeren Vergangenheit fand das Steuerreformgesetz 2015/2016³⁶ große Beachtung in steuerrechtlichen Fachzeitschriften.³⁷ Dieses leistete insbesondere aufgrund der für das Kalenderjahr 2016 erstmals anwendbaren Möglichkeit der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung einen weiteren Beitrag zum Bürokratieabbau und zum Ausbau des IT-unterstützten Serviceangebotes. Gleiches gilt für das unlängst in Kraft getretene Jahressteuergesetz 2018,³⁸ das einen wesentlichen Schwerpunkt auf das Verfahrensrecht legte. Besonders hervorzuheben ist die Implementierung des Instruments der begleitenden Kontrolle. Diese stellt eine Alternative zur klassischen Außenprüfung dar, deren Prozessabwicklung durch die Digitalisierung geprägt ist.³⁹

International rechtsvergleichende Werke des Steuerverfahrensrechts sind im Gegensatz zu Vergleichen des materiellen Steuerrechts in geringer Zahl vorhanden. Es finden sich einige themenverwandte Dissertationen, welche sich aber in der Regel auf die Betrachtung eines oder einiger weniger Teilaspekte der Hauptsache dieser Untersuchung beschränken und/oder denen eine zum Teil deutlich ältere Rechtslage zugrunde liegt.

So stellte Seer bereits im Jahr 2002 in seiner Untersuchung die Besteuerungsverfahren der USA und Deutschlands rechtsvergleichend gegenüber.⁴⁰ Allerdings liegt der Fokus der Ausführungen auf der Überprüfung der Tauglichkeit des amerikanischen Selbstveranlagungsverfahrens für die Bundesrepublik Deutschland und einer damit etwaig einhergehenden Verbesserung des Gesetzesvollzugs. Ahrens ging im Jahr 2004 in ihrer Dissertation insbesondere der Frage nach, welche Besonderheiten der Vollzugspraxis der niederländischen Finanzverwaltung aus deutscher Sicht Modellcharakter haben können.⁴¹ Es werden Lösungsansätze, beispielsweise die Umsetzung einer kooperativen Compliance-Strategie oder die automatisierte Veranlagung risikoarmer Steuerfälle, herausgearbeitet. Jedoch sind diese Aspekte mittlerweile seit geraumer Zeit in der Arbeitsweise der deutschen Finanzverwaltung implementiert. Im Rahmen seiner Dissertation aus dem Jahr 2010 setzt sich Fleischmann mit der Tätigkeit der russischen Steuerverwaltung und vor allem mit dem Vollzug der Einkommen- und der Körperschaftsteuer der Rus-

³⁵ Ritz/Ritz, BAO, § 93 Rz. 31.

³⁶ Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016) v. 14.08.2015, BGBl. I Nr. 118/2015.

³⁷ Dazu weitergehend Keppert, SWK 2016, S. 74; Reinold/Stückler, ÖStZ 2015, S. 543; Sadlo, RdW 2015, S. 461.

³⁸ Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018) v. 14.08.2018, BGBl. I 62/2018.

³⁹ Zur begleitenden Kontrolle ausführlich Zöchling/Dziurdz, SWK 2018, S. 1150; Bogner/Grünsteidl/Rzeszut, SWK 2018, S. 684; Vock, RdW 2018, S. 384.

⁴⁰ Seer, Besteuerungsverfahren.

⁴¹ Ahrens, Der Vollzug von Steuergesetzen.

sischen Föderation auseinander.⁴² Allerdings haben die erarbeiteten Reformvorschläge für das deutsche Steuerverfahrensrecht, z. B. der Ausbau der elektronischen Übermittlungspflichten oder die Einführung eines einheitlichen Kontrollsystems, insbesondere durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Einzug gehalten. Yilmaz thematisiert in seiner Dissertation aus dem Jahr 2011 das Besteuerungsverfahren der Türkei aus der Sichtweise des deutschen Steuerrechts.⁴³ Gemeinsamkeiten und Unterschiede zum deutschen Besteuerungssystem werden aufgezeigt. Jedoch liegt der Fokus auf der Erarbeitung von Gestaltungsempfehlungen zur Optimierung des Besteuerungsverfahrens in der Türkei. In der Folge sind die Ausführungen zu Reformvorschlägen für Deutschland weitestgehend oberflächlich.

Spezielle rechtsvergleichende Literatur zu den Besteuerungsverfahren von Österreich und Deutschland ist somit nicht vorhanden. Daher können die zuvor aufgeworfenen Fragen nicht hinreichend aus dem vorhandenen Schrifttum heraus beantwortet werden.

II. Methode, Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands

Die Rechtsvergleichung als wissenschaftliche Methode dient u. a. dem praktischen Arbeitsziel, aus der Beantwortung vergleichbarer Rechtsfragen in unterschiedlichen Rechtsordnungen Handlungsalternativen zu entwickeln, die im Rahmen einer Fortentwicklung des eigenen Rechtssystems nutzbar gemacht werden können.⁴⁴ Diese Suche nach besseren Lösungen beinhaltet stets eine kritische Wertung.⁴⁵ Als Methode der Untersuchung soll daher eine funktionale Rechtsvergleichung dienen,⁴⁶ deren Ziel ein Erkenntnisgewinn ist.⁴⁷ Eine bloße Auslandsrechtskunde würde das Ziel der Arbeit nicht vollständig erreichen, da diese unter Berücksichtigung der Vorgaben übergeordneten Rechts einen Beitrag zur Fortentwicklung von E-Government in der deutschen Finanzverwaltung leisten will.

Im Zuge der Mikrovergleichung beider Länder ist es daher notwendig, sich nicht ausschließlich auf steuerrechtliche Einflussvariablen zu beschränken. Vielmehr sind die Umfelder ganzheitlich zu analysieren und gesellschaftliche, wirtschafts-

⁴² *Fleischmann*, Vollzug der Einkommen- und der Körperschaftsteuer.

⁴³ *Yilmaz*, Das Besteuerungsverfahren der Türkei.

⁴⁴ *Wieser*, Vergleichendes Verfassungsrecht, S. 20. *Sommermann*, DÖV 1999, S. 1017, 1020 stellt dies explizit für Steuersysteme heraus.

⁴⁵ *Zweigert/Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, S. 46; *Zweigert*, Rechtsvergleichung (1978), S. 395, 404 f.; *Zweigert*, Festschrift für Clive M. Schmitthoff (1973), S. 403, 404.

⁴⁶ Zu den einzelnen Merkmalen überblicksartig *Gebauer*, Leitgedanken des Rechts (2013), S. 433, 440.

⁴⁷ *Gebauer*, Leitgedanken des Rechts (2013), S. 433, 434.

liche sowie politische Parameter in die Untersuchung miteinzubeziehen.⁴⁸ Dabei ist zu berücksichtigen, dass gleichlautende Begriffe in den beiden Ländern nicht dasselbe bedeuten müssen⁴⁹ und daher auf die sprachlichen Besonderheiten Österreichs einzugehen ist.⁵⁰ Die österreichischen Fachbegriffe werden, soweit erforderlich, bei erstmaliger Verwendung erläutert und sodann grundsätzlich beibehalten.

Der Aufbau und die Struktur der Arbeit sind weniger starr an den Gesetzes-systematiken, sondern vielmehr zielorientiert an den zu untersuchenden Fragestellungen ausgerichtet. Mithin werden beide Länder verzahnt und nicht global miteinander verglichen. Die Feinheit der Verzahnung ist dabei vom jeweiligen Teilaspekt abhängig. Ist dieser in beiden Ländern ähnlich ausgestaltet, werden die verschiedenen Gesichtspunkte in unmittelbarem Zusammenhang miteinander dargestellt. Bestehen hingegen größere Divergenzen, sind diese mittels einer größeren Verzahnung unter Berücksichtigung weitreichender Abschnittsüberschriften auszugleichen.⁵¹ Aufgrund der Zerlegung in Teilabschnitte sind die jeweiligen Aspekte direkt miteinander dargestellt, verglichen und sodann bewertet.⁵² Folglich werden Redundanzen bei der Argumentation vermieden und wird zugleich deren Dichte vergrößert. Im Rahmen der Bewertung, die vom Zweck der Untersuchung beeinflusst wird,⁵³ soll ein begründetes Urteil der herausgearbeiteten Ergebnisse abgegeben werden. Mittels der Gesamtbetrachtung kann insbesondere bei festgestellten Unterschieden der Besteuerungsverfahren die Frage beantwortet werden, worauf diese zurückzuführen sind.

Die Arbeit umfasst elf Kapitel. Das Kapitel A beinhaltet eine grundsätzliche Einführung in den Themenkomplex. In eine ganzheitliche Untersuchung ist das gesamte Umfeld beider Länder miteinzubeziehen. Daher wird in Kapitel B nach einigen überblicksartigen Informationen zur geographischen und wirtschaftlichen Situation Österreichs und Deutschlands der jeweilige Standort des Steuerrechts bestimmt und werden sodann ausgewählte Aspekte der Rechtsordnungen behandelt. Neben einem Überblick zum Staatsrecht sowie Erläuterungen zu den Termini der Abgabe und der Steuer sollen die verfassungsrechtlichen Maßstäbe und Rechtsquellen des Steuerrechts sowie zentrale Aspekte des E-Governments im Allgemeinen und in der Finanzverwaltung beleuchtet werden. Diese bilden die Basis für die Beantwortung der in den folgenden Kapiteln zu erörternden Fragestellungen.

⁴⁸ So z. B. *Sommermann*, DÖV 1999, S. 1017, 1022 im Kontext des öffentlichen Rechts; *Bullinger*, Festschrift für Peter Schlechtriem (2003), S. 331, 339 ff. für das Verwaltungsrecht und *Kischel*, Rechtsvergleichung, § 1 Rz. 11 im allgemeinen Kontext.

⁴⁹ *Starck*, JZ 1997, S. 1021, 1026 f.

⁵⁰ Ebenso *Kischel*, ZVglRWiss 2005, S. 10, der explizit vor Missverständnissen in der heimischen Sprache warnt.

⁵¹ *Kischel*, Rechtsvergleichung, § 3 Rz. 242.

⁵² *Kischel*, Rechtsvergleichung, § 3 Rz. 241 sieht als Nachteil einer Aufteilung in Darstellung und Vergleich deren erhöhten Platzbedarf. *Tschentscher*, JZ 2007, S. 807, 812 wendet sich entschieden gegen eine solche Trennung und bezeichnet diese u. a. als methodisch unnötig sowie darstellerisch aufwendig.

⁵³ *Zweigert*, Festschrift für Clive M. Schmitthoff (1973), S. 403, 406.

Da sich die jeweiligen Regelungen zu den Organisationsstrukturen und Zuständigkeiten im Besteuerungsverfahren als durchaus komplex erweisen und sich diese Aspekte nicht vom Thema der Arbeit trennen lassen, erfolgt ihre Darstellung in Kapitel C. An die beiden vorherigen Kapitel anknüpfend befasst sich das Kapitel D unter Berücksichtigung der besonderen Bedeutung des Einsatzes der elektronischen Datenverarbeitung mit den wichtigsten Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätzen. Nach einem Überblick zum Steuervollzugsauftrag beider Länder wird die Tax-Compliance-Strategie erläutert, an der der Steuervollzug gegenwärtig ausgerichtet ist. Weitere Ausführungen, insbesondere zum Untersuchungsgrundsatz sowie zum Schrifterfordernis und zu Möglichkeiten der elektronischen Kommunikation, komplettieren die Darstellung.

Kapitel E ist ausgewählten Mitwirkungspflichten gewidmet. Nach kurzen Hinweisen zur Offenlegungs- und Wahrheitspflicht werden sodann die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie die elektronischen Datenübermittlungspflichten Dritter eingehender thematisiert. Die Schwerpunkte der Ausführungen liegen auf der Erklärungspflicht und der E-Bilanz. In Kapitel F soll umfassend auf die Risikomanagementsysteme Österreichs und Deutschlands eingegangen werden, die die Bearbeitung der Steuerfälle nachhaltig prägen. Um die risikoorientierte Fallauswahl zu effektuieren und Datenabgleiche vorzunehmen, können die Informationsbestände der maschinell auswertbaren Datenbasen für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder miteinander verknüpft werden. Daher sind die Rechtsgrundlagen zur (Weiter-)Verarbeitung der Daten, insbesondere unter Berücksichtigung des datenschutzrechtlichen Grundsatzes der Zweckbindung, ebenso in die Betrachtung miteinzubeziehen.

Die Ausführungen zu den Risikomanagementsystemen bilden die Basis für die Untersuchung in Kapitel G. Dort wird aufgezeigt, wie die Steuererklärungen unter Berücksichtigung der risikoorientierten Fallauswahl bearbeitet und überprüft werden. Im Fokus steht hier die Analyse der verschiedenen Bearbeitungsarten und deren unterschiedliche Kontrollintensitäten, mit denen die Finanzverwaltungen gegenwärtig anstreben ihre Steuervollzugsziele in den steuerlichen Massenverfahren zu erreichen und die damit einhergehenden Risiken zu bewältigen.

Die in Kapitel H erörterte Abgaben- und Steuerfestsetzung erfolgt sowohl in Österreich als auch in Deutschland grundsätzlich durch Bescheid. Nach kurzen Anmerkungen zu länderspezifischen Besonderheiten werden die elektronische Bescheidbekanntgabe mittels Behördenportalen und etwaige damit einhergehende Probleme näher untersucht sowie bestehende Unterschiede herausgearbeitet. Ausführungen zu antragslosen Veranlagungen von Amts wegen bilden den Abschluss zu diesem Themenkomplex.

Kapitel I beinhaltet Erläuterungen zu ausgewählten Korrekturvorschriften. Diese haben in beiden Ländern ihren Niederschlag in detaillierten Korrektursystemen gefunden und durchbrechen im außergerichtlichen Verfahren die materielle Rechts- und Bestandskraft. Nachdem Letztere definiert und die jeweiligen Charak-

teristika der Korrektursysteme herausgestellt sind, werden ausgewählte Normen eingehend analysiert. Von besonderem Interesse sind dabei solche, die im Kontext des zunehmend digitalisierten Besteuerungsverfahrens und/oder der damit einhergehenden automatisierten Fallbearbeitung stehen. Es werden bestehende Gemeinsamkeiten und Unterschiede erörtert, um aus deutscher Sicht Verbesserungspotenziale aufzuzeigen und Gestaltungsempfehlungen zu erarbeiten.

Die Kapitel E bis I stellen den Schwerpunkt der Untersuchung dar und thematisieren die einzelnen Phasen des Besteuerungsverfahrens. Dementsprechend ist deren Reihenfolge am zeitlichen Ablauf eines regulären Besteuerungsprozesses ausgerichtet. Von hervorgehobenem Interesse sind vor allem die Phasen, die durch die Digitalisierung stark beeinflusst werden, sowie solche, die sich in beiden Ländern sehr unterscheiden. In den jeweiligen Kapiteln werden die Phasen auf Basis des geltenden Rechtsstands vorgestellt und im Rahmen von Teilvergleichen mittels des Vergleichsmaßstabs der digitalisierten Abwicklung geschäftlicher Prozesse in Bezug gesetzt. Mithin ist dies die Eigenschaft, nach der verglichen wird, um die Gemeinsamkeiten und Unterschiede herauszustellen. Maßstäbe der sich anschließenden Bewertung sind das Verfassungsrecht sowie die Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze. Die herausgearbeiteten Ergebnisse werden kapitelweise in Resümees festgehalten.

In Kapitel J werden flankierende Maßnahmen zur Fortentwicklung von E-Government in Deutschland aufgezeigt. Diesbezügliches Potenzial haben insbesondere die elektronische Akte und die Akteneinsicht, einheitliche Software und Onlineangebote sowie die Blockchain-Technologie. Den Ansätzen ist gemein, dass sie das Besteuerungsverfahren nicht unmittelbar tangieren oder nicht direkt einzelnen Phasen desselben zuzuordnen sind. Im abschließenden Kapitel K werden zunächst die wesentlichen Inhalte und Ergebnisse der vorliegenden Untersuchung thesenartig zusammengefasst. Ein Ausblick zu potenziellen weiterführenden Analysen sowie eine Schlussbemerkung bilden den Abschluss dieses Kapitels und zugleich der Arbeit.

Im Rahmen der Gegenüberstellung beider Länder erfolgt eine Fokussierung auf die rechtlichen Aspekte des E-Governments auf Bundesebene sowie auf die durch die Digitalisierung stark beeinflussten Phasen der Besteuerungsverfahren. In der Folge bleiben technische und organisatorische Teilbereiche des E-Governments sowie das Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren in der Untersuchung weitestgehend unberücksichtigt. Zudem stellt der steuerliche Rechtsschutz in seiner Gesamtheit ein weitläufiges Regelungsgebiet dar. Mithin soll im Kontext der Untersuchung ausschließlich auf Korrekturvorschriften eingegangen und auf weitergehende Fragen zum (außer)gerichtlichen Rechtsschutz explizit kein Bezug genommen werden. Aufgrund des umfassenden Themenkomplexes und um in der konkreten Bearbeitung genügend präzise werden zu können, erfolgt weiterhin eine Schwerpunktsetzung dergestalt, dass den zu veranlagenden Ertragsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer) eine übergeordnete Bedeutung zukommt und

auf Ausführungen zum Teilbereich der Zollverwaltung gänzlich verzichtet wird. Mithin werden die Begriffe Finanzverwaltung und Steuerverwaltung aus Vereinfachungsgründen synonym verwendet. Ferner stellen die europarechtlichen Einflüsse ein Sonderproblem dar, auf das nur eingegangen wird, soweit dies für den speziell die einzelnen Phasen der Besteuerungsverfahren betreffenden Untersuchungsgegenstand von Relevanz ist.

B. Geographische, wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen Österreichs im Vergleich zu Deutschland

Bevor in den nachfolgenden Kapiteln die österreichische und deutsche Finanzverwaltung näher analysiert werden, soll zunächst auf die äußeren Rahmenbedingungen Österreichs eingegangen werden und sollen diese mit denen Deutschlands verglichen werden. Die Rahmenbedingungen werden durch gesellschaftliche und wirtschaftliche Faktoren sowie insbesondere die geltende Rechtsordnung bestimmt. Daher sind die nachstehenden Erläuterungen zu geographischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Aspekten von gewichtiger Bedeutung für die weitere Untersuchung.

I. Geographische und wirtschaftliche Eckdaten

Auf Grundlage des Bundes-Verfassungsgesetzes über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union,¹ dem eine rechtlich bindende Volksabstimmung vorausgegangen war, wurden die zuständigen Organe ermächtigt, einen entsprechenden Staatsvertrag abzuschließen. Durch die anschließende Bundes-Verfassungsgesetz-Novelle² erfolgten die notwendigen Ergänzungen und Anpassungen, sodass Österreich am 01.01.1995 in die Europäische Union aufgenommen werden konnte.³ Hingegen zählt Deutschland neben Belgien, Frankreich, Italien, Luxemburg und den Niederlanden zu den sechs Gründerländern.

Österreich besitzt eine Fläche von 83.871 Quadratkilometer⁴ und eine Einwohnerzahl von 8,69 Mio.⁵ Innerhalb der Europäischen Union liegt Österreich damit an 14. bzw. 15. Stelle. Im südlichen Mitteleuropa gelegen, teilt die Republik ihre Grenzen mit Deutschland und der Tschechischen Republik im Norden, mit der Slowakei und Ungarn im Osten, mit Slowenien und Italien im Süden und mit der Schweiz und Liechtenstein im Westen. Weiterhin ist Österreich mit 2,36 %

¹ Bundesverfassungsgesetz über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union (Beitritt Österreichs zur Europäischen Union) v. 09.09.1994, BGBl. Nr. 744/1994.

² Bundes-Verfassungsgesetz-Novelle 1994 – B-VGN 1994 v. 21.12.1994, BGBl. Nr. 1013/1994.

³ Ausführlich dazu *Grabenwarter*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band II (2008), S. 211, 222 ff.

⁴ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/326957/umfrage/flaechen-der-eu-laender/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁵ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/164004/umfrage/prognostizierte-bevoelkerungsentwicklung-in-den-laendern-der-eu/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

bzw. 3,25 % jeweils an 10. Stelle bei den Anteilen der Mitgliedstaaten am Bruttoinlandsprodukt der Europäischen Union und der Eurozone im Jahr 2016.⁶ Bei diesen Eckdaten bestehen die offensichtlichsten Divergenzen einerseits darin, dass Deutschland sich auf einer Fläche von 357.022 Quadratkilometer⁷ erstreckt und eine Einwohnerzahl von 82,15 Mio.⁸ hat, und andererseits Deutschland mit 21,14 % bzw. 29,17 % an 1. Stelle bei den Anteilen der Mitgliedstaaten am Bruttoinlandsprodukt der Europäischen Union und der Eurozone liegt.⁹ Wirtschaftlich betrachtet ist Österreich mit Deutschland daher kaum vergleichbar.¹⁰

II. Standort des Steuerrechts

Nach österreichischem Rechtsverständnis ist Verwaltungsrecht das von den Verwaltungsbehörden vollzogene Recht mit Ausnahme des Verfassungsrechts.¹¹ Es kennzeichnet sich durch eine deutliche Trennung von Hoheits- und Privatwirtschaftsverwaltung.¹² Ein Teilbereich des Verwaltungsrechts ist das Abgabenrecht, welches sich jedoch weitgehend verselbständigt hat¹³ und ausschließlich der Hoheitsverwaltung zuzuordnen ist.¹⁴ Das Abgabenrecht setzt sich wiederum zusammen aus dem Recht der Gebühren, Beiträge, Sonderabgaben, dem Abgabenrecht der EU und insbesondere dem Steuerrecht.¹⁵ Die Abgabenverwaltung ist zudem Eingriffsverwaltung, die allgemein die Verhaltensfreiheit des Einzelnen beschränkt. Im Kontext der Abgaben resultiert eine Beschränkung vor allem aus ihrer Vorschreibung und Einhebung.¹⁶ In Deutschland wird das Steuerrecht ebenso dem Verwaltungsrecht zugeordnet und bildet innerhalb dieses Rechtsgebiets eine eigenständige Rechtsmaterie¹⁷ mit eigener spezieller Verwaltung und Gerichtsbarkeit.¹⁸

⁶ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/347262/umfrage/anteile-der-laender-am-bruttoinlandsprodukt-bip-in-eu-und-euro-zone/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁷ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/326957/umfrage/flaechen-der-eu-laender/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁸ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/164004/umfrage/prognostizierte-bevoelkerungsentwicklung-in-den-laendern-der-eu/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁹ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/347262/umfrage/anteile-der-laender-am-bruttoinlandsprodukt-bip-in-eu-und-euro-zone/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁰ K. Lachmayer, Der Einfluss des deutschen Verfassungsrechtsdenkens in der Welt (2014), S. 65, 72.

¹¹ Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band III (2010), S. 187, 226 f.

¹² Für eine Gegenüberstellung von Hoheits- und Privatwirtschaftsverwaltung Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht, Rz. 714–718.

¹³ Holoubek, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 1, 7; Leitzl-Staudinger, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band IV (2011), S. 195, 213; B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 266.

¹⁴ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 248.

¹⁵ Ehrke-Rabel, elements Steuerrecht, S. 6 f.

¹⁶ Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 4, Rz. 44.015.

¹⁷ Waldhoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 3, 4; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 194 m. w. N.

¹⁸ Tipke/J. Lang/Seer, Steuerrecht, § 1 Rz. 28.

III. Verfassungsrechtliche Grundlagen im Überblick

1. Staatsform und Grundprinzipien der Bundesverfassung

Jede Verfassung basiert auf gewissen grundsätzlichen politischen Ideen, nach denen die staatliche Ordnung gestaltet sein soll. Die Grundprinzipien des österreichischen Bundes-Verfassungsgesetzes¹⁹ werden auch als Baugesetze bezeichnet.²⁰ Art. 1 B-VG kodifiziert die demokratisch-republikanische Staatsform Österreichs, wobei das Recht vom Volk ausgeht. In Art. 2 B-VG findet sich das Bundesstaatlichkeitsprinzip. Dieses Prinzip beinhaltet die Verteilung der staatlichen Funktionen zwischen Bund und Ländern und sichert letzteren eine Mitwirkungsmöglichkeit an der Bundesgesetzgebung.²¹ Zudem stehen verschiedene Instrumente der Bund-Länder-Zusammenarbeit, beispielsweise die Möglichkeit des Vereinbarungsabschlusses über Angelegenheiten des jeweiligen Wirkungsbereichs (Art. 15a Abs. 1 B-VG), zur Verfügung. Gleichwohl ist der Bundesstaat relativ schwach ausgeprägt und durch eine starke Zentralisierung geprägt.²² Mit den beiden vorgenannten Prinzipien ist die Rechtsstaatlichkeit eng verknüpft.²³ Art. 18 Abs. 1 B-VG, der den Vorbehalt des Gesetzes statuiert, ist die zentrale Norm.²⁴ Zudem verlangt das rechtsstaatliche Prinzip Rechtsschutzeinrichtungen, die ein Mindestmaß an faktischer Effizienz aufweisen müssen.²⁵

Über das grundsätzliche Bestehen der vorgenannten Prinzipien gibt es keine Zweifel.²⁶ Die genaue Zahl der Grundprinzipien und deren Inhalt sind hingegen streitig.²⁷ Überwiegend werden das gewaltentrennende und das liberale Prinzip, welches seinen Ausdruck in den Grund- und Freiheitsrechten findet, zu den Grundprinzipien gezählt.²⁸ Die Sozialstaatlichkeit ist nicht explizit geregelt, sodass umstritten ist, inwieweit sich ein verfassungsgesetzliches Sozialstaatsprinzip ableiten lässt.²⁹

¹⁹ Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) v. 02.01.1930, BGBl. Nr. 1/1930.

²⁰ Berka, Verfassungsrecht, Rz. 109; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 62.

²¹ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 70; Berka, Verfassungsrecht, Rz. 155 und 164.

²² Dazu jeweils mit Beispielen Berka, Verfassungsrecht, Rz. 170–171 und Holzinger, Festschrift Heinz Schäffer (2006), S. 277, 278 f.

²³ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 63.

²⁴ Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 420 f.

²⁵ VfGH, 11.12.1986 – G119/86, VfSlg 11.196/1986.

²⁶ VfGH, 16.12.1952 – G17/52, VfSlg 2455/1952.

²⁷ Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 146.

²⁸ Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 162–164; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 75–78; B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 94; einschränkend Berka, Verfassungsrecht, Rz. 115.

²⁹ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 78 m. w. N.

Art. 20 GG³⁰ determiniert die folgenden verfassungsrechtlichen Grundstrukturen des deutschen Staates: Republik, Bundesstaat, Rechtsstaat, Demokratie, Sozialstaat und ein Widerstandsrecht. Mithin ist die Staatsform Deutschlands ebenso demokratisch-republikanisch³¹ und als Bundesstaat ausgestaltet, wobei die konkrete Umsetzung durch eine vielförmige Praxis der Zusammenarbeit von Bund und Ländern sowie der Länder untereinander gekennzeichnet ist.³² Der Begriff des Rechtsstaats ist im österreichischen Bundes-Verfassungsgesetz nicht explizit erwähnt, im Grundgesetz findet er sich nur in Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG, wonach die verfassungsmäßige Ordnung in den Ländern den Grundsätzen des republikanischen, demokratischen und sozialen Rechtsstaates im Sinne dieses Grundgesetzes entsprechen muss. Gleichwohl ist dieses Prinzip nicht als nachrangig gegenüber den anderen Prinzipien des Art. 20 GG zu betrachten; es fußt lediglich auf beiden Artikeln.³³ In Deutschland ist die Garantie der Sozialstaatlichkeit im Gegensatz zu Österreich unstrittig. Dennoch kennzeichnet sie, verglichen mit anderen Grundstrukturen, ihre Weite und Unbestimmtheit,³⁴ die durch zahlreiche Regelungen konkretisiert werden, sodass das Prinzip in hohem Maße auslegungs- und konkretisierungsbedürftig ist.³⁵

Die niedergelegten Grundprinzipien wirken auf unterschiedliche Art und Weise auf das Besteuerungsverfahren ein, sodass auf besonders bedeutsame Regelungsgehalte nach den Ausführungen zur Staatsfinanzierung und Gewaltenteilung näher einzugehen ist.

2. Staatsfinanzierung

a) Begriff der Abgabe und Steuer

In beiden Ländern hat das Finanzwesen eine hervorgehobene Stellung. In Österreich wird dies vor allem an Art. 13 Abs. 1 B-VG deutlich, wonach die Zuständigkeiten des Bundes, der Länder und der Gemeinden auf dem Gebiet des Abgabewesens durch ein eigenes Bundes-Verfassungsgesetz, das Finanz-Verfassungsgesetz, zu regeln sind.³⁶ Im Gegensatz dazu sind in Deutschland die Grundsätze der Finanzverfassung unmittelbar im Grundgesetz, dort in dem X. Abschnitt (Das Finanzwesen), kodifiziert.

³⁰ Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) v. 23.05.1949, BGBl. 1.

³¹ Badura, Staatsrecht, D. Rz. 1.

³² Maunz/Dürig/Grzeszick, GG, Art. 20 IV. Rz. 142.

³³ Schmidt-Aßmann, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland – Band II (2004), S. 541, 543 f.

³⁴ BVerfG, 19.10.1983 – 2 BvR 485/80, BVerfGE 65, 182.

³⁵ Maunz/Dürig/Grzeszick, GG, Art. 20 VIII. Rz. 4.

³⁶ Zum Spannungsverhältnis zu Art. 10 B-VG und dessen engem Geltungsbereich ausführlich Rill/Baumgartner/Kneihs/G. Kofler, Bundesverfassungsrecht, Art. 13 B-VG Rz. 8.

Für den weiteren Verlauf der Untersuchung ist zunächst der Abgaben- und Steuerterminus näher zu bestimmen. Hinsichtlich Bedeutung und Definition ist zwischen einfachgesetzlichem Recht und (Bundes-)Verfassungsrecht zu differenzieren. Auf einfachgesetzlicher Ebene ist der Abgabenbegriff in Österreich vorwiegend für die Anwendbarkeit der Bundesabgabenordnung³⁷ (§ 1 BAO) sowie für den Aufbau und die Zuständigkeitsregelungen der Abgabenverwaltung von Relevanz.³⁸ Ungeachtet des auffällig unterschiedlichen Termins der Steuer hat dieser auf einfachgesetzlicher Ebene ebenso insbesondere für die Anwendbarkeit der Abgabenordnung (§ 1 AO) und die sachliche Zuständigkeit der deutschen Finanzbehörden Bedeutung.

Im Bundesverfassungsrecht Österreichs ist die Abgrenzung zunächst zwischen öffentlichen Abgaben und anderen öffentlich-rechtlichen Geldleistungen zu treffen, da nur Erstere von der Kompetenzverteilung des Finanz-Verfassungsgesetzes erfasst sind.³⁹

Die Rechtsprechung hat den Abgabeterminus konkretisiert. Demnach sind unter Abgaben nur Geldleistungen zu subsumieren, die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) kraft öffentlichen Rechts zur Deckung ihres Finanzbedarfs erheben.⁴⁰ Insbesondere das letzte Merkmal kann zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen, da neben der Einnahmenbeschaffung auch andere Ziele,⁴¹ beispielsweise die der Lenkung, verfolgt werden können. Eine Überschreitung der Abgabenkompetenz liegt vor, wenn das Instrument der Abgabe missbraucht wird. Solch ein Missbrauch ist gegeben, sobald die Abgabe so umfassend in eine fremde Materie hineinwirkt, dass sie ungeachtet ihrer Qualifikation als Abgabe zugleich auch als Regelung dieser (fremden) Materie selbst zu werten ist.⁴² Entscheidend sind hierbei Zweck und Dichte der Regelung und das Ausmaß ihrer Einwirkung im fremden Sachbereich.⁴³ Die nichtfiskalischen Ziele dürfen daher nur als Nebenziele verfolgt werden.⁴⁴

³⁷ Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) v. 04.08.1961, BGBl. Nr. 194/1961.

³⁸ Zur Legaldefinition gemäß § 3 BAO: C. II., S. 85.

³⁹ Damit wird die abgabenrechtliche Kompetenzverteilung aus der sonstigen Kompetenzverteilung herausgelöst. Dazu sogleich: B. III. 3., S. 43.

⁴⁰ Rill/Baumgartner/Kneihls/G. Kofler, Bundesverfassungsrecht, Art. 13 B-VG Rz. 6 m. w. N.; zu den einzelnen Merkmalen der Abgaben überblicksartig Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 4–7.

⁴¹ VfGH, 08.06.1966 – B309/65, VfSlg 5268/1966; VfGH, 20.12.1978 – G35/78, VfSlg 8457/1978; VfGH, 01.07.1983 – B385/82, VfSlg 9750/1983.

⁴² VfGH, 12.03.1985 – G2/85, VfSlg 10.403/1985.

⁴³ VfGH, 12.03.1985 – G2/85, VfSlg 10.403/1985; VfGH, 02.12.1986 – G2/86 u. a., VfSlg 11143/1986; VfGH, 26.09.1996 – G12/95, VfSlg 14.597/1996; VfGH, 03.12.2001 – B1402/99, VfSlg 16.378/2001.

⁴⁴ B.-C. Funk, Festschrift für Hans Georg Ruppe (2007), S. 132, 135.

Weiterhin sind die Steuern von den hier nicht näher betrachteten öffentlichen Abgaben der Gebühren und Beiträge abzugrenzen. Maßgebliches Abgrenzungsmerkmal ist die Verknüpfung von (Geld-)Leistung und Gegenleistung. Gebühren und Beiträge liegen vor, soweit die Gebietskörperschaft eine Gegenleistung erbringt. Fehlt es an dieser, handelt es sich um eine Steuer.⁴⁵ Die Abgrenzung ist von großer verfassungsrechtlicher Bedeutung, da dem zuständigen Gesetzgeber bei der Steuerbemessung ein weiter Gestaltungsspielraum zugestanden wird.⁴⁶ Für Gebühren und Beiträge ist hingegen das Äquivalenzprinzip zu beachten, wonach diese nicht höher festgesetzt werden dürfen, als es zur Deckung der gesamten Kosten notwendig ist, die der Gebietskörperschaft durch die Schaffung, die Erhaltung und den Betrieb der die Leistung produzierenden Einrichtung erwachsen.⁴⁷

Im deutschen Verfassungsrecht hat die Abgrenzung für die Anwendung der Art. 105 bis 108 GG Bedeutung, da sich diese ausschließlich auf Steuern beziehen. Als zweite Dimension sind die verfassungsrechtlichen Einzelsteuerbegriffe der Art. 105 und 106 GG zu nennen.⁴⁸ In Deutschland ist ein über die dort aufgezählten Steuern hinausgehendes Steuererfindungsrecht ausgeschlossen,⁴⁹ wohingegen dieses in Österreich dem Bund und den Ländern grundsätzlich zusteht. Das Grundgesetz definiert den Begriff der Steuer nicht, sondern setzt ihn voraus. Das Verhältnis zwischen dem einfachgesetzlichen, gemäß § 3 Abs. 1 AO legaldefinierten Steuerbegriff und dem des Grundgesetzes ist im Schrifttum umstritten.⁵⁰ § 3 Abs. 1 AO ist allerdings eine wichtige Auslegungshilfe⁵¹ und es besteht eine weitgehende Überschneidung beider Steuerbegriffe, wobei der Begriff des Grundgesetzes über den der Abgabenordnung hinausreicht.⁵²

Im Kern stimmen die Merkmale des jeweiligen Steuerterminus beider Länder grundsätzlich überein, wobei in Österreich für außerfiskalische Zwecke eine strengere Prüfung zu konstatieren ist.⁵³

⁴⁵ Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 275; zur uneinheitlichen Terminologie mit Beispielen Doralt/Ruppe/G. Mayr, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band I, Rz. 3.

⁴⁶ Berka, Verfassungsrecht, Rz. 446.

⁴⁷ VfGH, 15.12.1992 – V93/91 u. a., VfSlg 13.310/1992; VfGH, 01.12.1987 – V15/87, VfSlg 11.559/1987; VfGH, 11.12.1986 – V5/86, VfSlg 11.197/1986; VfGH, 23.10.1980 – G9/80 u. a., VfSlg 8943/1980.

⁴⁸ Waldhoff, Besonderes Verwaltungsrecht – Band 3 (2013), S. 219, 241 ff.

⁴⁹ Epping/Hillgruber/Kube, GG, Art. 105 Rz. 42; Waldhoff, Besonderes Verwaltungsrecht – Band 3 (2013), S. 219, 242.

⁵⁰ Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 3 AO Rz. 2 m. w. N.

⁵¹ Waldhoff, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland – Band V (2007), S. 813, 867.

⁵² Söhn, Leitgedanken des Rechts (2013), S. 1573, 1580.

⁵³ In Deutschland handelt es sich begrifflich erst um keine Steuer mehr, wenn mit der Abgabe kein Ertrag erzielt, d. h. die Verwirklichung des Tatbestandes generell vermieden, werden soll, Maunz/Dürig/Seiler, GG, Art. 105 Rz. 38 und 56.

b) Grundsätze des Finanz-Verfassungsgesetzes und Finanzausgleichsgesetzes

Das Finanz-Verfassungsgesetz ist in sechs Abschnitte gegliedert. Der Finanzausgleich und das Abgabewesen sind in Abschnitt I und II kodifiziert. Zudem existieren u. a. Regelungen zu Finanzausweisungen und Zuschüssen (Abschnitt III), dem Kreditwesen (Abschnitt IV) sowie dem Haushaltsrecht und der Finanzstatistik (Abschnitt V).⁵⁴ Ein zentraler Gesetzesinhalt ist die Verteilung der Abgabenkompetenz im Abschnitt II. Da hinsichtlich der Kostenregelungskompetenz der Konnexitätsgrundsatz⁵⁵ in § 2 F-VG⁵⁶ festlegt, dass der Bund und die übrigen Gebietskörperschaften, sofern die zuständige Gesetzgebung nichts anderes bestimmt, den Aufwand tragen, der sich aus der Besorgung ihrer Aufgaben ergibt, ist die Aufgabenerfüllung unmittelbar mit dem finanziellen Spielraum der Gebietskörperschaften verknüpft.⁵⁷ Abweichende gesetzliche Regelungen von § 2 F-VG sind nach Maßgabe des § 4 F-VG jedoch zulässig.⁵⁸ Zum Verständnis der Abgabenkompetenzverteilung ist zweckmäßigerweise zwischen Ertrags-, Abgaben- und Verwaltungshoheit zu differenzieren.⁵⁹

Die Besteuerungsrechte werden im Finanz-Verfassungsgesetz nicht inhaltlich auf-, sondern vielmehr die Abgabenformen in Haupt- und Unterformen eingeteilt.⁶⁰ Die Einteilung erfolgt nach dem Kriterium der Ertragshoheit. Dieses beinhaltet die Verfügungskompetenz über den Abgabenertrag⁶¹ oder genauer gesagt die Berechtigung einer Gebietskörperschaft, über den Abgabenertrag im eigenen Haushalt zu verfügen.⁶² Die Abgaben werden nach § 6 Abs. 1 F-VG in ausschließliche Bundes-, Landes- oder Gemeindeabgaben sowie in geteilte Abgaben untergliedert. Letztere sind zudem zu unterscheiden in gemeinschaftliche Abgaben, deren Ertrag zwischen Bund, Land und Gemeinde geteilt ist, Zuschlagsabgaben, die aus einer Stammabgabe bestehen, sowie gleichartige Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand.⁶³

⁵⁴ Zu diesen hier nicht weiter vertieften Thematiken u. a. *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 287–288.

⁵⁵ *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 284; *Berka*, Verfassungsrecht, Rz. 442.

⁵⁶ Bundesverfassungsgesetz über die Regelung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und den übrigen Gebietskörperschaften (Finanz-Verfassungsgesetz 1948 – F-VG 1948) v. 03.09.1999, BGBl. I Nr. 194/1999.

⁵⁷ *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 2.

⁵⁸ Zur gewichtigen Ausnahme der Vereinbarung eines Konsultationsmechanismus und Stabilitätspaktes *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 284; *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht, Rz. 267; *Haubemberger/Gschwandtner*, Der Gemeindehaushalt 2013, S. 276, 279.

⁵⁹ *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 8.

⁶⁰ *B.-C. Funk*, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 182.

⁶¹ *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht, Rz. 259.

⁶² *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 8.

⁶³ Kritisch zur Gleichartigkeit *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 15.

An diese Einteilung sind die Abgabenhoeheit,⁶⁴ d.h. die Gesetzgebungskompetenz des materiellen Steuerrechts, und die Verwaltungshoeheit, also die Zuständigkeit zur Bemessung, Einhebung und ggf. nötigen Zwangseinbringung von Abgaben, geknüpft. Die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge sowie die konkrete Abgabenzuordnung (§ 3 F-VG) erfolgt im Wege der einfachen Bundesgesetzgebung mit dem jeweils geltenden Finanzausgleichsgesetz, welches in der Regel eine befristete Geltungsdauer hat.⁶⁵ Vor Erlass eines Finanzausgleichsgesetzes sind Beratungen zwischen den Vertretern der Gebietskörperschaften unabdingbar.⁶⁶

In dem aktuellen Finanzausgleichsgesetz 2017⁶⁷ ist die konkrete Zuordnung der Abgaben in den §§ 8 ff. FAG geregelt. Gegenwärtig zählen gemäß § 9 Abs. 1 FAG die in der hier vorliegenden Untersuchung im Fokus stehenden Ertragsteuern der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu den gemeinschaftlichen Bundesabgaben.⁶⁸ Resultierend aus der zweigeteilten Rechtsmaterie werden die vorgenannten Grundsätze teils durch Verfassungsrecht, das Finanz-Verfassungsgesetz, unbefristet und teils durch einfaches Bundesgesetz, das Finanzausgleichsgesetz, befristet geregelt.⁶⁹

Der X. Abschnitt des Grundgesetzes zum Finanzwesen beinhaltet die Art. 104a bis 115 GG und lässt sich in zwei Komplexe aufteilen: zum einen in die Art. 109 bis 115 GG, welche die Haushaltswirtschaft inkl. des parlamentarischen Budgetrechts sowie die Rechnungslegung und -prüfung regeln,⁷⁰ und zum anderen in die Art. 104a bis 108 GG, die die Kompetenzverteilung für Gesetzgebung und Verwaltung des Finanzwesens sowie die Verteilung des Steueraufkommens festlegen.⁷¹ Diese werden auch als Finanzverfassung im engeren Sinn oder als bundesstaatliche Finanzverfassung bezeichnet.⁷²

Die sich aus beiden österreichischen Gesetzen ergebenden spezifischen Regelungskompetenzen zur Abgabenhoeheit sind sogleich auf Basis der allgemeinen Ausführungen zur Gewaltenteilung bzw. hinsichtlich der Verwaltungshoeheit auf-

⁶⁴ Die Abgabenhoeheit wird auch als Besteuerungs- oder Gesetzgebungshoeheit bezeichnet, *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 8.

⁶⁵ *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 10.

⁶⁶ VfGH, 03.10.2013 – A11/2012, VfSlg 19.806/2013.

⁶⁷ Bundesgesetz, mit dem ein Finanzausgleichsgesetz 2017 erlassen wird (Finanzausgleichsgesetz 2017 – FAG 2017), v. 30.12.2016, BGBl. I Nr. 116/2016.

⁶⁸ In Österreich wird die Gewerbesteuer ab dem 01.01.1994 nicht mehr erhoben. Nachfolgesteuer ist eine Kommunalsteuer von 3 % auf die Lohnsumme, dazu ausführlich *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 1151–1178.

⁶⁹ Rill/Baumgartner/Kneihls/G. Kofler, Bundesverfassungsrecht, § 1 F-VG Rz. 3.

⁷⁰ Zu den inter- und supranationalen Einflüssen auf die nationalen Haushalte überblicksartig *Korioth*, Leitgedanken des Rechts (2013), S. 1469, 1475 f.

⁷¹ *Badura*, Staatsrecht, I. Rz. 18.

⁷² *Korioth*, Leitgedanken des Rechts (2013), S. 1469, 1470.

grund der elementaren Bedeutung für die weitere Untersuchung in einem gesonderten Kapitel⁷³ herauszuarbeiten.⁷⁴

3. Gewaltenteilung

a) Überblick

Die Verteilung der Staatsaufgaben Österreichs ist insbesondere in den Art. 10 bis 15 B-VG geregelt,⁷⁵ wobei für den Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung Art. 17 B-VG zu beachten ist. Zunächst fällt auf, dass im Bundes-Verfassungsgesetz sämtliche Termini in Bezug auf Gewalten oder Gewaltenteilung fehlen, mithin das gewaltentrennende Prinzip nicht explizit kodifiziert ist. Gleichwohl ist es aus verschiedenen Vorschriften, beispielsweise dem Art. 94 Abs. 1 B-VG, ableitbar, wonach die Justiz von der Verwaltung in allen Instanzen getrennt ist.⁷⁶ Anstelle gesetzgebender, vollziehender und richterlicher Gewalt finden die Begriffe Gesetzgebung, Vollziehung und Gerichtsbarkeit Verwendung.⁷⁷ Die materielle Seite der Gewaltentrennung fokussiert die Inhalte der Staatsfunktionen und die formelle bzw. organisatorische Seite berücksichtigt die Aufteilung der Staatsfunktionen auf verschiedene, voneinander unabhängige Funktionsträger.⁷⁸ Die Differenzierung zwischen den Staatsfunktionen richtet sich in Österreich vorrangig nach organisatorischen und erst in zweiter Linie nach inhaltlichen Aspekten, sodass die Zuordnung insbesondere durch die rechtliche Stellung der Organe bestimmt wird, die die jeweilige Tätigkeit ausüben.⁷⁹

Zur Ermächtigung der Verteilung von Kompetenzen, der sog. Kompetenz-Kompetenz, ist grundsätzlich der Bund berufen. Da er dies in Form von Bundes-Verfassungsgesetzen erledigt (Art. 10 Abs. 1 Z 1 B-VG),⁸⁰ wird insoweit auch der Terminus des Bundesverfassungsgesetzgebers verwendet.⁸¹ Vereinzelt, z.B. auf dem bereits erörterten Gebiet der Finanzen, existieren auf Basis einer bundesverfassungsgesetzlichen Ermächtigung Fälle der Kompetenz-Kompetenz des *ein-*

⁷³ Dazu: C., S. 85.

⁷⁴ Zur Verteilung des Aufkommens der gemeinschaftlichen Bundesabgaben im Kontext der Ertragshoheit Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 21.

⁷⁵ Zu weiteren Rechtsnormen für die Kompetenzbestimmungen Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 247.

⁷⁶ Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 162–163.

⁷⁷ Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 445.

⁷⁸ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 113.

⁷⁹ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 232.

⁸⁰ Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 249.

⁸¹ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 236.

fachen Bundesgesetzgebers.⁸² Insgesamt ist zu konstatieren, dass die Kompetenzverteilung kaum mehr überschaubar ist⁸³ und ein systematisches Konzept nicht erkennbar ist.⁸⁴

Die österreichischen Besonderheiten der Gewaltenteilung werden bei Gegenüberstellung mit der organisatorischen Ausgestaltung der Staatsgewalt bzw. der Verteilung der staatlichen Funktionen, die sich in Deutschland gemäß Art. 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 GG an der Teilung in Legislative, Exekutive und Judikative orientiert,⁸⁵ besonders deutlich. Neben der Erfassung der Gerichtsbarkeit *und* der Verwaltung als vollziehende Funktion ist insbesondere die starke formelle bzw. organisatorische Ausprägung der österreichischen Gewaltenteilung hervorzuheben. Aufgrund zahlreicher Gewaltenverschränkungen und -balancierungen besteht auch in Deutschland keine strikte Gewaltenteilung.⁸⁶ Typische Aufgaben einer Staatsgewalt dürfen allerdings nicht von einer anderen entzogen werden.⁸⁷ Der österreichischen Gewaltenteilung liegt ein solches materielles Gebot hingegen nicht zugrunde.⁸⁸

b) Gesetzgebung

In Österreich besteht das Parlament aus zwei Kammern: dem Nationalrat und dem Bundesrat. Diese üben die Gesetzgebung des Bundes gemeinsam aus (Art. 24 B-VG). Entsprechend Art. 26 Abs. 1 B-VG repräsentiert der Nationalrat das Bundesvolk und i. S. d. Art. 34 Abs. 1 B-VG der Bundesrat die Länder. Die Art. 41 bis 49b B-VG regeln den Weg der Bundesgesetzgebung,⁸⁹ die eine zentrale Funktion des Parlaments darstellt.⁹⁰ Eine wichtige Bundesgesetzgebungskompetenz resultiert aus einem Bedarf nach Erlassung einheitlicher Vorschriften. Im Kontext dieser sog. Bedarfskompetenz ist für das in dieser Untersuchung im Fokus stehende Verwaltungsverfahren in Abgabensachen nicht Art. 11 Abs. 2 B-VG, sondern der keine Beschränkungen beinhaltende § 7 Abs. 6 F-VG einschlägig.⁹¹ Basierend auf dieser zum 01.01.2010 in Kraft getretenen Kompetenzgrundlage⁹² regelt die Bun-

⁸² Für weitere Beispiele siehe Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 237.

⁸³ Dazu überblicksartig *Wiederin*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 425 f.

⁸⁴ *Bußjäger*, Föderale Kompetenzverteilung in Europa (2016), S. 523, 523.

⁸⁵ Maunz/Dürig/Grzeszick, GG, Art. 20 V. Rz. 78.

⁸⁶ Dazu ausführlich mit Beispielen Epping/Hillgruber/Huster/Rux, GG, Art. 20 Rz. 160–160.1.

⁸⁷ BVerfG, 17.07.1996 – 2 BvF 2/93, BVerfGE 95, 1.

⁸⁸ *Kischel*, Rechtsvergleichung, § 7 Rz. 9.

⁸⁹ Dazu ausführlich Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 426–439.

⁹⁰ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 424.

⁹¹ Dazu ausführlich *Kneih*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012), S. 17, 40 ff.; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 252 m. w. N.

⁹² Bundesgesetz, mit dem ein Finanzausgleichsgesetz 2008 erlassen wird (Finanzausgleichsgesetz 2008 – FAG 2008), v. 28.12.2007, BGBl. I Nr. 103/2007.

desabgabenordnung seit diesem Zeitpunkt die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.⁹³ Es ist hervorzuheben, dass § 7 Abs. 6 F-VG eine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz kodifiziert und die Verwaltungshoheiten des § 6 i. V. m. § 11 F-VG unberührt lässt.⁹⁴ Aufgrund der strikten Trennung der Kompetenzen ist eine konkurrierende Gesetzgebung in Österreich grundsätzlich ausgeschlossen.⁹⁵ Im Ergebnis ist eine übermächtige Stellung des Bundes bei der Gesetzgebung im Vergleich zu den Ländern zu konstatieren.⁹⁶

Gleiches gilt für die Abgabenhoeheit des Finanz-Verfassungsgesetzes. Anknüpfend an die Ertragshoheit (§ 6 F-VG) regelt der Bundesgesetzgeber nach § 7 Abs. 1 F-VG die Bundesabgaben. Diese umfassen die ausschließlichen Bundesabgaben, die gemeinschaftlichen Bundesabgaben und bei Zuschlagsabgaben und Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand die für den Bund erhobene Abgabe. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die dem Bund und den Ländern zustehende Möglichkeit, unter Wahrung der Typologie des § 6 F-VG neue Steuern zu erfinden.⁹⁷ Die Ausgestaltung der Abgabengesetzgebungskompetenzen kann zutreffend als umständlich⁹⁸ und sehr kompliziert⁹⁹ beschrieben werden.

Die Art. 104a ff. GG, speziell Art. 105 GG, normieren als eigenständige und andersartige Gesetzgebungszuständigkeitsregeln auf dem Gebiet der Steuern eine abschließende *Lex specialis* zu den Art. 70 ff. GG und verdrängen diese.¹⁰⁰ Eine wichtige ausschließliche Bundesgesetzgebungskompetenz enthält Art. 108 Abs. 5 Satz 1 GG, nach dem das von den Bundesfinanzbehörden anzuwendende Verfahren per Bundesgesetz zu regeln ist. Satz 2 umfasst, neben der fakultativen Regelungskompetenz für die Länderfinanzbehörden, auch das Recht, das von den Gemeinden und Gemeindeverbänden im Fall des Abs. 4 Satz 2 anzuwendende Verfahren zu regeln.¹⁰¹ Die Umsetzung ist mit Erlass der Abgabenordnung¹⁰² erfüllt worden, die das anzuwendende Verfahren einheitlich für Bundes- und Landesfinanzbehörden regelt.¹⁰³

⁹³ Zur Rechtsentwicklung überblicksartig Althuber/Tanzer/P. Unger/P. Unger, BAO Handbuch, § 1 BAO S. 14.

⁹⁴ Dazu ausführlich *Kneihls*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012), S. 17, 32 ff.

⁹⁵ VfGH, 25.06.1999 – G256/98, VfSlg 15.552/1999; VfGH, 03.12.1984 – G81/84 u. a., VfSlg 10.292/1984; für Ausnahmen Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 257.

⁹⁶ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 241; *Wiederin*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 425 f.

⁹⁷ Dazu ausführlich *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 13–15.

⁹⁸ *B.-C. Funk*, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 182.

⁹⁹ *Berka*, Verfassungsrecht, Rz. 448.

¹⁰⁰ Maunz/Dürig/Uhle, GG, Art. 70 Rz. 3; zum Verfahrensablauf des Steuergesetzgebungsverfahrens prägnant *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1335 f.

¹⁰¹ Hömig/Wolff/*Kienemund*, GG, Art. 108 Rz. 13.

¹⁰² AO v. 01.10.2002 BGBl. I 3866.

¹⁰³ Maunz/Dürig/*Maunz*, GG, Art. 108 Rz. 59.

Darüber hinaus hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm entweder deren Aufkommen mindestens teilweise zusteht (erste Alternative), was sich nach Art. 106 Abs. 1 und 3 GG richtet, oder ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung besteht (zweite Alternative). Von der ersten Alternative erfasste Ertragsteuern sind die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass dem Bund ein deutliches Übergewicht bei den Gesetzgebungskompetenzen im Bereich des Finanzwesens zukommt – sowohl in Deutschland¹⁰⁴ als auch in Österreich. Die Ausgestaltung der österreichischen Abgabengesetzgebungskompetenzen unterscheidet sich von der des Grundgesetzes vor allem durch ihre Zerteilung sowie die teils befristeten Regelungen und die grundsätzlich ausgeschlossene konkurrierende Gesetzgebung.

c) Verwaltung

Das Bundes-Verfassungsgesetz erfasst unter der vollziehenden Funktion die Gerichtsbarkeit und die Verwaltung.¹⁰⁵ Gemäß der organisatorischen Zuordnung kann Verwaltung als Summe aller Verhaltensweisen bezeichnet werden, die von Verwaltungsorganen gesetzt werden¹⁰⁶ und weder der Gesetzgebung noch der Gerichtsbarkeit zuzuordnen sind.¹⁰⁷ Ergänzend kann die Verwaltung mittels des Kriteriums der Weisung (Art. 20 Abs. 1 B-VG) charakterisiert und so von der richterlichen Unabhängigkeit (Art. 87 Abs. 1 B-VG) abgegrenzt werden.¹⁰⁸

Auf Bundesebene finden sich in den Art. 60 bis 81c B-VG Regelungen für die obersten Organe der Verwaltung.¹⁰⁹ Nach Art. 77 Abs. 1 und 3 B-VG sind zur Besorgung der Geschäfte der Bundesverwaltung im Ergebnis die Bundesminister als leitende Organe der Bundesministerien sowie die unterstellten Ämter berufen.¹¹⁰ Angelegenheiten der Bundesverwaltung unterhalb der Ministerialebene können gemäß Art. 102 Abs. 1 B-VG durch eigene Bundesbehörden (unmittelbare Bundesverwaltung) oder durch den Landeshauptmann und die ihm unterstellten Landesbehörden (mittelbare Bundesverwaltung) besorgt werden. Im Rahmen der mittelbaren Bundesverwaltung ist der Landeshauptmann an die Weisungen der Bundesregierung sowie der einzelnen Bundesminister gebunden (Art. 103 Abs. 1 B-VG).

¹⁰⁴ So auch *Waldhoff*, *Besonderes Verwaltungsrecht* – Band 3 (2013), S. 219, 258 f.

¹⁰⁵ *B.-C. Funk*, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 231; *Kischel*, *Rechtsvergleichung*, § 7 Rz. 9.

¹⁰⁶ *B.-C. Funk*, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 232.

¹⁰⁷ *B.-C. Funk*, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 233; *Wiederin*, *Handbuch Ius Publicum Europaeum* – Band III (2010), S. 187, 215 m. w. N.

¹⁰⁸ *Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank*, Österreichisches Staatsrecht – Band 2, Rz. 26.010; zugleich kritisch *Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank*, Österreichisches Staatsrecht – Band 2, Rz. 26.011–26.013.

¹⁰⁹ *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter*, *Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts*, Rz. 548.

¹¹⁰ *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter*, *Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts*, Rz. 679.

Die Länder verfügen bei der Verwaltung über eine vergleichsweise starke Stellung. Dies resultiert daraus, dass die mittelbare Bundesverwaltung aufgrund der abschließenden Angelegenheitsaufzählung für die unmittelbare Bundesverwaltung (Art. 102 Abs. B-VG) die Regel und nicht die Ausnahme ist.¹¹¹

Neben den Bundes- und Länderverwaltungen treten die verfassungsrechtlich in den Art. 115 ff. B-VG kodifizierten Selbstverwaltungen in Erscheinung. Insgesamt ist die Verwaltungsstruktur in Österreich von einem Nebeneinander von Bund, Ländern und Gemeinden geprägt.¹¹²

In Deutschland umfasst die vollziehende Gewalt die Regierung sowie die Verwaltung und hat staatsleitende bzw. administrative Aufgaben zu erfüllen.¹¹³ Die Administration gliedert sich in Behörden und Amtsträger, vollzieht die Rechtsnormen und verwirklicht vor Ort im Einzelfall den Staatswillen.¹¹⁴ Die zentrale Vorschrift des VIII. Abschnitts ist Art. 83 GG. Dieser überträgt den Ländern als Regel die Ausführung des Bundesrechts als eigene Angelegenheit in grundsätzlich eigener Verantwortung.¹¹⁵ Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die Bundesauftragsverwaltung durch die Länder, die gemäß Art. 85 Abs. 1 Satz 1 GG die Bundesgesetze im Auftrag des Bundes ausführen und deren Ausgestaltung der österreichischen mittelbaren Bundesverwaltung (Art. 102 Abs. 1 B-VG) ähnlich ist. Jedoch geht insbesondere die spezielle Bundesaufsicht gemäß Art. 85 Abs. 4 GG über das allgemeine Weisungsrecht des Art. 103 Abs. 1 B-VG hinaus, sodass die Struktur des gesamten Art. 85 GG ein internationales Unikum darstellt.¹¹⁶

d) Gerichtsbarkeit

Von besonderer Bedeutung im Kontext der organisatorischen Gewaltentrennung ist der bereits erwähnte Art. 94 Abs. 1 B-VG, der Justiz und Verwaltung strikt voneinander trennt. Mithin darf es zwischen diesen beiden Staatsfunktionen weder organisatorische Mischformen noch wechselseitige Weisungsbeziehungen oder Instanzenzüge geben.¹¹⁷ Nach organisatorischen Aspekten zählen zur Justiz alle Organe, die mit richterlichen Garantien ausgestattet sind.¹¹⁸

¹¹¹ *Wiederin*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 427 f.

¹¹² Im Nachbarland steht ein Lexikon sämtlicher Behörden und Institutionen zur Verfügung, das jährlich aktualisiert wird. Die aktuelle Ausgabe erschien am 07.09.2018, *Verlag Österreich GmbH*, Österreichischer Amtskalender 2018/2019.

¹¹³ *Badura*, Staatsrecht, G. Rz. 2.

¹¹⁴ *Maunz/Dürig/F. Kirchhof*, GG, Art. 83 Rz. 45.

¹¹⁵ Ausführlich zur Systematik und zum Regel-Ausnahme-Verhältnis des Art. 83 GG Epping/Hillgruber/Suerbaum, GG, Art. 83 Rz. 7–11.

¹¹⁶ *Maunz/Dürig/F. Kirchhof*, GG, Art. 83 Rz. 6.

¹¹⁷ *B.-C. Funk*, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 114; *Wiederin*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 434 f.; *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht, Rz. 624.

¹¹⁸ *Rill/Baumgartner/Kneihs/Khakzadeh-Leiler*, Bundesverfassungsrecht, Art. 94 B-VG Rz. 18.

Seit dem 01.01.2014 ist der Rechtsschutz im Abgabenrecht aufgrund der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012¹¹⁹ und des nachfolgenden Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012¹²⁰ grundlegend geändert worden. Während gemäß Art. 136 Abs. 2 B-VG für Verfahren der Verwaltungsgerichte in allgemeinen Verwaltungssachen ein *besonderes* Bundesgesetz zu erlassen ist, ist nach Abs. 3 der Vorschrift für Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht und die Abgabensachen betreffenden Verfahren vor den Landesverwaltungsgerichten eine Regelung durch Bundesgesetz ausreichend.

Den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechend wurde ein Bundesgesetz¹²¹ erlassen, dessen Art. 1 das Bundesgesetz über das Verfahren der Verwaltungsgerichte¹²² enthält. Im Abgabenrecht ist mittels Art. 1 des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 das Bundesgesetz über das Bundesfinanzgericht¹²³ erlassen worden, welches insbesondere dessen Aufbau und Organisation regelt. Art. 2 passte die Bundesabgabenordnung an die zweistufige Verwaltungsgerichtsbarkeit an¹²⁴ und erweiterte deren Geltungsbereich.¹²⁵

Durch die Errichtung des Bundesverwaltungsgerichts, des Bundesfinanzgerichts und der neun Landesverwaltungsgerichte, das sog. 9+2-Modell, ergibt sich eine einheitliche gerichtliche Rechtsmittelinstanz im Verwaltungsverfahren.¹²⁶ Aufgrund dieser organisatorischen Trennung wird ein Instanzenzug von einer Verwaltungsbehörde an ein ordentliches Gericht und umgekehrt vermieden.¹²⁷

Das grundsätzliche Rechtsschutzverfahren gegen Abgabenbescheide ist ungeachtet der umfangreichen Änderungen die Bescheidbeschwerde an die Verwaltungsgerichte (Art. 130 Abs. 1 Z 1 B-VG¹²⁸ i. V. m. §§ 243 ff. BAO).¹²⁹ Mithin kontrollieren die Gerichte die Abgabenbehörden in Bezug auf die Anwendung der Steuergesetze. Überdies ist auch eine Kontrolle des Gesetzgebers möglich, da der VfGH über die etwaige Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gemäß Art. 140 Abs. 1

¹¹⁹ Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 v. 05.06.2012, BGBl. I Nr. 51/2012.

¹²⁰ Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) v. 11.01.2013, BGBl. I Nr. 14/2013.

¹²¹ Verwaltungsgerichtsbarkeits-Ausführungsgesetz 2013 v. 13.02.2013, BGBl. I Nr. 33/2013.

¹²² Bundesgesetz über das Verfahren der Verwaltungsgerichte (Verwaltungsgerichtsverfahrensgesetz – VwGVG) v. 13.02.2013, BGBl. I Nr. 33/2013.

¹²³ Bundesgesetz über das Bundesfinanzgericht (Bundesfinanzgerichtsgesetz – BFGG) v. 11.01.2013, BGBl. I Nr. 14/2013.

¹²⁴ Zorn, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1955, 1968.

¹²⁵ Tanzer/P. Unger, Festschrift für Christoph Ritz (2015), S. 349, 350.

¹²⁶ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 650–651.

¹²⁷ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 624.

¹²⁸ Die in Österreich übliche Bezeichnung als Ziffer und deren Abkürzung wurden beim Zitieren von österreichischen Rechtsnormen in der Arbeit durchgängig beibehalten.

¹²⁹ Das Bescheidbeschwerdeverfahren ist dem deutschen Einspruchsverfahren sehr ähnlich, wobei der wesentliche Unterschied darin besteht, dass Ersteres bereits Teil eines gerichtlichen Verfahrens ist und die Überprüfung durch die Abgabenbehörde innerhalb dieses Verfahrens erfolgt. Dazu ausführlich Loose/Schatzl, AO-StB 2018, S. 240, 241 f.

Z 1 a) B-VG auf Antrag eines Gerichts erkennt.¹³⁰ Neben weiteren Zuständigkeiten erkennt der VfGH zudem insbesondere im Rahmen der Entscheidungsbeschwerde über Beschwerden gegen Erkenntnisse von Verwaltungsgerichten, soweit der Beschwerdeführer behauptet durch das Erkenntnis in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer verfassungs- bzw. gesetzwidrigen Norm in seinen Rechten verletzt zu sein (Art. 144 Abs. 1 B-VG).¹³¹ Dem VfGH kommt daher im Abgabenrecht neben den Verwaltungsgerichten eine wichtige Rolle zu, da der Steuerpflichtige so umfassenden Rechtsschutz erreichen kann.

Durch das Grundgesetz und verschiedene Gesetze sind die deutschen Gerichte in unterschiedliche Gerichtsbarkeiten eingeteilt, wobei die Finanzgerichtsbarkeit durch Bundesgesetz, namentlich die Finanzgerichtsordnung,¹³² entsprechend der Vorgabe des Art. 108 Abs. 6 GG einheitlich geregelt ist. Die Gerichte sind im Bund der Bundesfinanzhof und in den Ländern die Finanzgerichte als obere Landesgerichte (§ 2 FGO). In vergleichbarer Weise zu Österreich kontrollieren die Finanzgerichte aufgrund des in § 33 FGO eröffneten Rechtswegs die Finanzbehörden in Bezug auf die Anwendung der Steuergesetze. Da die gesetzgebende Gewalt an die Grundrechte bzw. die verfassungsmäßige Ordnung gebunden ist (Art. 1 Abs. 3 und Art. 20 Abs. 3 GG), kommt dem Verfassungsgericht auch im deutschen Steuerrecht neben der Finanzgerichtsbarkeit eine (zunehmend) wichtige Rolle¹³³ zu.¹³⁴ Rechtsschutz durch die Verfassungsgerichtsbarkeit kann der Steuerpflichtige einerseits mittels Vorlage eines Fachgerichts an das BVerfG mit der konkreten Normenkontrolle (Art. 100 GG, § 13 Nr. 11, 80 ff. BVerfGG¹³⁵) und andererseits mittels Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG, §§ 13 Nr. 8a, 90 ff. BVerfGG) erreichen.¹³⁶ Erstere ist vergleichbar mit der österreichischen Regelung in Art. 140 Abs. 1 Z 1 a) B-VG.¹³⁷

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass auf Ebene des Verfassungsrechts mannigfaltige Übereinstimmungen beider Länder bestehen.¹³⁸ Die jüngste

¹³⁰ Dazu ausführlich Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 1001–1035.

¹³¹ Dazu ausführlich Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 1049–1061.

¹³² Finanzgerichtsordnung (FGO) v. 28.03.2001, BGBl. I 442.

¹³³ Zu den Wirkungsphasen *Waldhoff*, Die Verwaltung 2015, S. 85, 87 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1576 m. w. N.

¹³⁴ Mit Beispielen *Spindler*, Steuerrecht und Verfassungsrecht (2009), S. 56, 63 ff.; zur Kontrollfunktion des BVerfG *Drüen*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009), S. 1, 5 f.; Schenke sieht das BVerfG als Akteur und Gestalter der Steuerrechtsordnung, *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, S. 121 f.

¹³⁵ Gesetz über das Bundesverfassungsgericht (Bundesverfassungsgerichtsgesetz – BVerf-GG) v. 11.08.1993, BGBl. I 1473.

¹³⁶ Dazu überblicksartig *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1556; ausführlicher Maunz/Dürig/*Dederer*, GG, Art. 100 Rz. 1–267; Maunz/Dürig/*C. Walter*, GG, Art. 93 Rz. 322–417.

¹³⁷ Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge/*Müller-Terpitz*, BVerfGG, § 80 Rz. 20–21.

¹³⁸ So auch *K. Lachmayer*, Der Einfluss des deutschen Verfassungsrechtsdenkens in der Welt (2014), S. 65, 72 f. und 80.

Reform der österreichischen Verwaltungsgerichtsbarkeit mit strukturellem Konzept nach deutschem Vorbild bestätigt dies.¹³⁹

4. Verfassungsrechtliche Maßstäbe des Steuerrechts

a) Konnex von Verfassungs- und Steuerrecht

Der steuerrechtlichen Gesetzgebung sind im Wesentlichen drei Schranken gesetzt: Neben den bereits erörterten finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben sind rechtsstaatliche Garantien und insbesondere die Grundrechte zu beachten.¹⁴⁰ Nach der Skizzierung einiger rechtsstaatlicher Prinzipien sollen entsprechend ihrer hohen Relevanz ausgewählte Grundrechte, insbesondere der Gleichheitssatz, schwerpunktmäßig erörtert werden.¹⁴¹

b) Steuern im Rechts- und Sozialstaat

aa) Legalitätsprinzip

Kern der rechtsstaatlichen Vorgaben ist das in Art. 18 Abs. 1 B-VG kodifizierte Legalitätsprinzip.¹⁴² Neben der allgemeinen Ausprägung ist dieses Prinzip in § 5 F-VG für das Abgabewesen nochmals wiederholt, wonach öffentliche Abgaben grundsätzlich nur aufgrund von Gesetzen erhoben werden dürfen. Aus dem Legalitätsprinzip können ein Vorrang des Gesetzes, d. h., kein staatliches Handeln darf dem Gesetz widersprechen, sowie ein Vorbehalt des Gesetzes, d. h. kein staatliches Handeln ohne Gesetzesgrundlage, abgeleitet werden.¹⁴³ Das Legalitätsprinzip richtet sich einerseits an die Verwaltung, da dieser ein hoheitliches Handeln ohne gesetzliche Ermächtigung untersagt wird, und andererseits aufgrund des Bestimmtheitsgebots¹⁴⁴ an den Gesetzgeber.¹⁴⁵ Zum Ausmaß der erforderlichen Gesetzesbestimmtheit ist die Judikatur nicht einheitlich. Im Rahmen des sog. differenzierten Legalitätsprinzips wird vielmehr mit dem unterschiedlichen Charakter der verschiedenen Sachgebiete argumentiert.¹⁴⁶ Für das Steuerrecht ist das Prinzip

¹³⁹ Für weitere Beispiele aus der Gesetzgebung *K. Lachmayer*, Der Einfluss des deutschen Verfassungsrechtsdenkens in der Welt (2014), S. 65, 82 f.

¹⁴⁰ *Ruppe*, *StuW* 2009, S. 289, 291; *Ruppe*, *Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform* (1998), S. 119, 119.

¹⁴¹ Vereinzelt wird das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot auch mit dem Gleichheitssatz in Verbindung gebracht, z. B. VfGH, 30.06.1993 – G87/91 u. a., VfSlg 13.492/1993, wonach eine Rechtsnorm wegen ihrer Unbestimmtheit auch gegen das Gleichheitsgebot verstößt.

¹⁴² *Eberhard*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012), S. 51, 54.

¹⁴³ *Berka*, *Verfassungsrecht*, Rz. 178.

¹⁴⁴ Dies wird auch als Tatbestandsbestimmtheit bezeichnet, *Ruppe*, *StuW* 2009, S. 289, 296.

¹⁴⁵ *Öhlinger/Eberhard*, *Verfassungsrecht*, Rz. 598.

¹⁴⁶ *Öhlinger/Eberhard*, *Verfassungsrecht*, Rz. 604.

grundsätzlich in einem strengen Sinn anzuwenden, da zum einen die exakte Vorherbestimmung von Tatbestand und Rechtsfolge möglich ist und zum anderen das Rechtsschutzbedürfnis im Eingriffsrecht eine besonders genaue gesetzliche Determinierung verlangt.¹⁴⁷ In diesem Kontext können drei Ebenen unterschieden werden: die Bestimmtheit von Rechtsbegriffen (Bestimmtheitsgebot im engeren Sinn), die Klarheit und Verständlichkeit von Normen sowie die Übersichtlichkeit der Rechtslage.¹⁴⁸

Unbestimmte Rechtsbegriffe sind grundsätzlich unbedenklich, solange das Gesetz das verwaltungsbehördliche Handeln insoweit bestimmt, als die Gerichte in der Lage sind, die Übereinstimmung der verwaltungsbehördlichen Rechtsakte mit dem Gesetz zu überprüfen.¹⁴⁹ Zudem fordert das Legalitätsprinzip ein Mindestmaß an Publizität, mithin eine (ordnungsgemäße) Kundmachung von Rechtsnormen,¹⁵⁰ sodass die Adressaten Kenntnis nehmen können,¹⁵¹ und Verständlichkeit.¹⁵² Dies wird auch als Normenklarheit¹⁵³ oder Tatbestandsklarheit¹⁵⁴ bezeichnet. Auf dritter Ebene darf die Rechtslage insgesamt, d. h. das Zusammenwirken der Normen, jedoch nicht so unübersichtlich sein, dass nicht mehr ermittelt werden kann, was rechtmäßig ist.¹⁵⁵

Ein weiterer Problemkreis sind Ermessensentscheidungen, deren verfassungsrechtliche Relevanz Art. 130 Abs. 3 B-VG und Art. 133 Abs. 3 B-VG zu entnehmen ist, wonach die Verwaltungsgerichtsbarkeit über die gesetzeskonforme Ausübung des Ermessens erkennt.¹⁵⁶ Ermessensentscheidungen widersprechen Art. 18 Abs. 1 B-VG grundsätzlich nicht, wenn sichergestellt ist, dass die Überprüfung der Gesetzmäßigkeit des konkreten verwaltungsbehördlichen Verhaltens möglich ist.¹⁵⁷ Die jeweiligen Rechtsnormen beinhalten selten die ermessensrelevanten Tatbestände, sodass dann im Steuerrecht der einfachgesetzlichen Regelung des § 20 BAO zufolge Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sind.¹⁵⁸

¹⁴⁷ VfGH, 20.06.1994 – B473/92, VfSlg 13.785/1994 m. w. N.

¹⁴⁸ *Ruppe*, Beihefter zu DStR 2008, S. 20, 20; *Ruppe*, 5. Deutscher Finanzgerichtstag 2008 (2008), S. 61, 62.

¹⁴⁹ VfGH, 16.10.1980 – B439/78, VfSlg 8919/1980.

¹⁵⁰ Zum elektronischen Bundesgesetzblatt und den Folgen von möglichen Kundmachungsfehlern ausführlich *Wiederin*, Festschrift für Norbert Wimmer (2008), S. 711, 711.

¹⁵¹ *Berka*, Verfassungsrecht, Rz. 191.

¹⁵² VfGH, 29.06.1990 – G81/90 u. a., VfSlg 12.420/1990, zu einer verfassungswidrigen Verordnung, die nur mit subtiler Sachkenntnis, außerordentlichen methodischen Fähigkeiten und einer gewissen Lust zum Lösen von Denksportaufgaben verstanden werden kann.

¹⁵³ *Ruppe*, Beihefter zu DStR 2008, S. 20, 20.

¹⁵⁴ *Ruppe*, StuW 2009, S. 289, 296 f.

¹⁵⁵ *Ruppe*, Beihefter zu DStR 2008, S. 20, 23.

¹⁵⁶ Ausführlich zum Ermessen *Ritz*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012), S. 107, 107.

¹⁵⁷ VfGH, 12.12.1996 – G36/95, VfSlg 14.715/1996.

¹⁵⁸ *Ritz*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012), S. 107, 110.

Aus dem deutschen Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG) resultieren vergleichbare Anforderungen an die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung,¹⁵⁹ die Bestimmtheit von Steuergesetzen¹⁶⁰ und die Achtung von Vertrauensschutz.¹⁶¹ Obwohl der Vertrauensschutz gegenüber dem Gesetzgeber¹⁶² in Österreich als Problem des Gleichheitssatzes angesehen wird, bestehen beispielsweise zur echten und unechten Rückwirkung¹⁶³ sowie zur Tatsache, dass das Vertrauen in den künftigen Fortbestand rechtlicher Regelungen an sich nicht schutzwürdig ist,¹⁶⁴ ähnliche Rechtsauffassungen.¹⁶⁵ Zudem ist auf die mitunter divergierende Herleitung des Bestimmtheitsgebots in beiden Staaten hinzuweisen, da der österreichische VfGH dieses gelegentlich aus dem Gleichheitssatz ableitet.¹⁶⁶ Im Gegensatz zum BVerfG hat der österreichische VfGH¹⁶⁷ bereits mehrfach steuerliche Rechtsnormen wegen des Verstoßes gegen das Bestimmtheitsgebot als verfassungswidrig beurteilt.¹⁶⁸

bb) Rechtsschutz

Der österreichische Rechtsstaat ist zudem ein Rechtsschutzstaat, der ein Mindestmaß an faktischer Effizienz der Rechtsschutzeinrichtungen gewährleisten muss.¹⁶⁹ Hierbei ist die zeitliche Komponente sowohl für die Länge der Rechts-

¹⁵⁹ Hierzu näher Tipke/J. Lang/Hey, Steuerrecht, § 3 Rz. 230–237; Tipke, Die Steuerrechtsordnung – Band 1, S. 118 ff. und Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 37 ff.

¹⁶⁰ Dazu mit Beispielen Tipke/J. Lang/Hey, Steuerrecht, § 3 Rz. 243–247; Crezelius, Beihefter zu DStR 2013, S. 99, 104; Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 171, 180 ff.

¹⁶¹ Tipke/J. Lang/Hey, Steuerrecht, § 3 Rz. 260–282.

¹⁶² Zum Vertrauensschutz gegenüber allen drei Gewalten in Deutschland W. Kahl, Leitgedanken des Rechts (2013), S. 297, 300 ff. und Spindler, DStR 2001, S. 725.

¹⁶³ Dazu näher Jochum, Leitgedanken des Rechts (2013), S. 1611, 1617 ff.; mit Beispielen Heide Schaumburg/Harald Schaumburg, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 171, 183 ff.; Schwab/Ende, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 203, 210 ff.; kritisch zur Qualifizierung einer Änderung des EStG im laufenden Veranlagungszeitraum als unechte Rückwirkung Waldhoff, Besonderes Verwaltungsrecht – Band 3 (2013), S. 219, 243 f.

¹⁶⁴ Musil, Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart – Neue Folge/Band 64 (2016), S. 443, 454; Musil, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II (2014), S. 129, 142 f.

¹⁶⁵ Zu den drei grundsätzlichen Fallkonstellationen in Österreich Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 786 sowie einschränkend Ruppe, Steuerrecht und Verfassungsrecht (2009), S. 56, 77, der von diversen Abstufungen ausgeht.

¹⁶⁶ Ruppe, Beihefter zu DStR 2008, S. 20, 23 f.

¹⁶⁷ Nach Waldhoff, Die Verwaltung 2015, S. 85, 113 ist der VfGH im Hinblick auf ein erforderliches Mindestmaß an Verständlichkeit das einzige Verfassungsgericht, welches eine steuerliche Norm wegen völliger Unverständlichkeit für verfassungswidrig erklärt hat.

¹⁶⁸ Mit Beispielen zu unbestimmten Gesetzesbegriffen und der Normverständlichkeit Ruppe, Beihefter zu DStR 2008, S. 20, 22 f.

¹⁶⁹ VfGH, 11.12.1986 – G119/86, VfSlg 11.196/1986; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 74.

mittelfrist als auch die Dauer bis zur behördlichen Entscheidung von Bedeutung.¹⁷⁰ Für das Abgaben- bzw. Steuerrecht gewährleisten die Bundesabgabenordnung, das Verwaltungsgerichtsverfahrens- und das Bundesfinanzgerichtsgesetz ein derartig ausgestaltetes Rechtsschutzsystem.

cc) Sozialstaatlichkeit

Die Sozialstaatlichkeit ist nicht explizit im Bundesverfassungsrecht verankert. Weder eine Sozialstaatsklausel noch soziale Grundrechte sind kodifiziert.¹⁷¹ Vereinzelte werden allerdings sozialstaatliche Garantiefunktionen – zumindest mittelbar – aus dem Gleichheitssatz abgeleitet.¹⁷²

In der deutschen Verfassung ist das Sozialstaatsprinzip explizit kodifiziert (Art. 20 Abs. 1, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG) und ungeachtet der geringen Konturenschärfe¹⁷³ dem Grunde nach den ewigen Bestandteilen der deutschen Verfassung zuzuordnen. In diesem Punkt unterscheiden sich beide Länder erheblich voneinander, da beispielsweise ein österreichisches Bekenntnis zum Sozialstaat oder die Einführung sozialer Grundrechte in das Bundesverfassungsrecht bewirkt werden könnten, ohne dass eine Gesamtänderung i. S. d. Art. 44 Abs. 3 B-VG vorläge.¹⁷⁴

c) Grundrechtliche Vorgaben

aa) Überblick

Die Rechtsquellen der Grundrechte sind mannigfaltig, sodass das Verfassungsrecht, die Europäische Menschenrechtskonvention und die Grundrechtecharta der EU¹⁷⁵ die individuelle Sphäre der Steuerpflichtigen schützen.¹⁷⁶ Als zentraler Prüfungsmaßstab steht der Gleichheitssatz mit Abstand im Fokus.¹⁷⁷ Darüber hinaus ist dem Grundrecht auf Datenschutz aufgrund der Ausweitung der Informationsflüsse und verbreiteten Datenverwendung eine zunehmende Bedeutung beizumessen.¹⁷⁸

¹⁷⁰ Eberhard, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012), S. 51, 55 f.; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 83.

¹⁷¹ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 96; Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 1, Rz. 10.025.

¹⁷² Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 1, Rz. 10.026.

¹⁷³ Maunz/Dürig/Herdegen, GG, Art. 79 Rz. 157.

¹⁷⁴ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 96; Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 1, Rz. 10.026.

¹⁷⁵ Charta der Grundrechte der Europäischen Union v. 07.06.2016, ABl. C 202 389.

¹⁷⁶ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 52.

¹⁷⁷ Ruppe, StuW 2009, S. 289, 291; Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 52.

¹⁷⁸ Lehner/K. Lachmayer, Handbuch Datenschutzrecht (2009), S. 95, 96.

bb) Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Nach Art. 7 Abs. 1 B-VG (Art. 2 StGG¹⁷⁹)¹⁸⁰ sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich. Der Gleichheitssatz bindet die Vollziehung und die Gesetzgebung. Ersterer werden willkürliche und unsachliche Entscheidungen verboten.¹⁸¹ Die Vollziehung war im Kontext der *Rechtsanwendungsgleichheit* der ursprüngliche Empfänger des Gleichheitssatzes.¹⁸² Nach der jüngeren Rechtsprechung des VfGH ist eine Verletzung des Gleichheitssatzes durch einen Vollziehungsakt gegeben, wenn

- dieser auf einer dem Gleichheitssatz widersprechenden Rechtsgrundlage beruht,
- die Behörde der angewendeten Rechtsnorm fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder
- die Behörde Willkür übt.¹⁸³

Der Gesetzgeber darf wesentlich Gleiches ohne sachlich zu rechtfertigende Differenzierung nicht ungleich behandeln. Gleichwohl muss er wesentlich Ungleiches ungleich, d. h. der Eigenart gemäß verschieden, behandeln.¹⁸⁴

In der jüngeren Rechtsprechung des VfGH wird diesbezüglich auf ein allgemeines inhaltliches Sachlichkeitsgebot abgestellt.¹⁸⁵ Eine Prüfung der Zweckmäßigkeit der Regelung oder ob diese in optimaler Weise das Ziel erreicht, ist hingegen nicht Gegenstand der Entscheidung.¹⁸⁶ Die diesbezügliche Judikatur ist umfangreich und bezieht sich auf vielfältige Problembereiche.¹⁸⁷ Aus Sicht der Verwaltung sind insbesondere verwaltungsökonomische Überlegungen im Allgemeinen,¹⁸⁸ pauschalierende Regelungen¹⁸⁹ oder Selbstbemessungsabgaben¹⁹⁰ als konkrete Beispiele

¹⁷⁹ Staatsgrundgesetz vom 21. December 1867, über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder (Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger) v. 22.12.1867, RGBI. Nr. 142/1867.

¹⁸⁰ Zu den Rechtsgrundlagen ausführlich *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 1352–1354.

¹⁸¹ *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 54.

¹⁸² *Grabenwarter/Holoubek*, Verfassungsrecht, Rz. 590.

¹⁸³ VfGH, 20.06.2001 – B1560/00, VfSlg 16.211/2001; VfGH, 09.06.1988 – B118/88, VfSlg 11.682/1988; VfGH, 07.06.1985 – B433/82, VfSlg 10.413/1985; ebenso *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht, Rz. 791.

¹⁸⁴ *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht, Rz. 764; *Ruppe*, StuW 2009, S. 289, 292; *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 55.

¹⁸⁵ Dazu eingehend *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht, Rz. 756–759 m. w. N.

¹⁸⁶ *Ruppe*, StuW 2009, S. 289, 292; *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 57.

¹⁸⁷ Dazu einen umfassenden Überblick gebend *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 58.

¹⁸⁸ VfGH, 17.12.1993 – G48/93, VfSlg 13.659/1993 m. w. N.

¹⁸⁹ VfGH, 14.03.2012 – V113/11 u. a., VfSlg 19.633/2012 m. w. N.; dazu auch *Ruppe*, Steuervereinfachung (1998), S. 29, 38.

¹⁹⁰ VfGH, 11.03.1986 – G241/85 u. a., VfSlg 10.818/1986 m. w. N.

zu nennen. Zur Ungleichbehandlung von Ungleichem ist zu konstatieren, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in Österreich grundsätzlich keinen Verfassungsrang besitzt¹⁹¹ und zudem auch keinen steuerübergreifenden Prüfungsmaßstab darstellt.¹⁹²

Die Ebene des Steuervollzugs wirkt nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH nicht auf das materielle Steuergesetz zurück. Eine etwaige Verfehlung der Gleichheit im Belastungserfolg, beispielsweise durch missbräuchliche Ausnutzung einer gesetzlichen Regelung, ist nicht geeignet Bedenken gegen deren Verfassungsmäßigkeit hervorzurufen.¹⁹³

Auch in Deutschland ist der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) der zentrale Prüfungsmaßstab.¹⁹⁴ Die steuerspezifisch konkretisierten Ausprägungen der Grundsätze der Lastengleichheit¹⁹⁵ sowie der Steuergerechtigkeit und der daraus resultierenden Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit,¹⁹⁶ die Zulässigkeit von Typisierungen sowie Pauschalierungen¹⁹⁷ und das Folgerichtigkeitsgebot¹⁹⁸ sind in beiden Ländern inhaltlich vergleichbar. Ein bedeutender Unterschied besteht jedoch hinsichtlich des inzwischen¹⁹⁹ allgemein anerkannten Verfassungsrangs des Leistungsfähigkeitsprinzips in Deutschland.²⁰⁰ Zudem findet der in Deutschland eng mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verbundene Terminus der Folgerichtigkeit²⁰¹ ungeachtet der inhaltlichen Parallelen in der österreichischen Judikatur keine Berücksichtigung.²⁰²

Ein weiterer bedeutsamer Unterschied findet sich auf Ebene des Steuervollzugs.²⁰³ Während in Österreich die Vollzugsebene nicht auf das materielle Steuergesetz zurückwirkt, fordert die Rechtsanwendungsgleichheit²⁰⁴ im deutschen Einkommensteuerrecht die Gleichheit im Belastungserfolg. Das BVerfG erblickt den

¹⁹¹ *Heinrich/Karlovsky*, Verteilungsgerechtigkeit im Recht (2017), S. 237, 289; *Ruppe*, *StuW* 2011, S. 372, 375.

¹⁹² *Ruppe*, *StuW* 2009, S. 289, 293.

¹⁹³ VfGH, 30.11.1991 – B728/91, VfSlg 12.922/1991 m. w. N.; dazu kritisch *Ruppe*, *Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform* (1998), S. 119, 138.

¹⁹⁴ *Hermanns*, 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 (2018), S. 33, 41; *Eichberger*, *Festschrift für den Bundesfinanzhof* (2018), S. 501, 502; *Hey*, *Festschrift für den Bundesfinanzhof* (2018), S. 451, 467; *Eichberger*, *Steuerrecht und Wirtschaftspolitik* (2016), S. 97, 111; *Waldhoff*, *Die Verwaltung* 2015, S. 85, 87.

¹⁹⁵ Dazu *Badura*, *Staatsrecht*, I. Rz. 14.

¹⁹⁶ *Musil*, *Festschrift für Eckart Klein* (2013), S. 237, 238 m. w. N.

¹⁹⁷ Dazu C. Herrmann/Heuer/Raupach/G. Kirchhof, *EstG/KStG, Einführung zum EstG* Rz. 266.

¹⁹⁸ C. Herrmann/Heuer/Raupach/G. Kirchhof, *EstG/KStG, Einführung zum EstG* Rz. 267 m. w. N.

¹⁹⁹ Zur Entwicklung der Herleitungsansätze *Desens*, *StuW* 2016, S. 240.

²⁰⁰ C. Herrmann/Heuer/Raupach/G. Kirchhof, *EstG/KStG, Einführung zum EstG* Rz. 230 m. w. N.

²⁰¹ C. Herrmann/Heuer/Raupach/Hey, *EstG/KStG, Einführung zum EstG* Rz. 42 m. w. N.

²⁰² *Ruppe*, *StuW* 2009, S. 289, 299 (Fußnote 39).

²⁰³ Zum Begriff des Steuervollzugs *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung – Band 3*, S. 1404.

²⁰⁴ Hierzu näher *Eckhoff*, *Leitgedanken des Rechts* (2013), S. 1601, 1607 ff.

Konnex zwischen dem materiellen Steuergesetz und dessen gleichmäßigem Vollzug auf zwei Ebenen.²⁰⁵ Auf der ersten Ebene sind die Steuergesetze so zu gestalten, dass sie grundsätzlich gleichmäßig vollzogen werden können. Auf der zweiten Ebene wird ein normatives Umfeld gefordert,²⁰⁶ das die Belastungsgleichheit auch hinsichtlich des *tatsächlichen* Erfolgs prinzipiell gewährleistet.²⁰⁷ Somit kann gleichheitsgerecht gesetztes Recht gleichheitswidrig werden, wenn es nicht gleichheitsgerecht vollzogen wird.²⁰⁸ Gleichwohl haben bloße tatsächliche Vollzugsdefizite keine Rückwirkung auf die zugrundeliegende materielle Rechtsnorm.²⁰⁹ Vielmehr müssen strukturelle Erhebungsmängel vorliegen, die zu einem *strukturellen Vollzugsdefizit*²¹⁰ führen. Während in Deutschland eine Besteuerung, die einzig auf Angaben des Steuerpflichtigen beruht, d. h. ohne hinreichende Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung, als verfassungswidrig einzustufen ist,²¹¹ wirkt die Tatsache, dass eine grundsätzlich sachliche materielle Regelung, ggf. sogar in größerem Umfang, nicht befolgt wird, nach Auffassung des VfGH nicht auf die Regelung selbst zurück und führt zu keiner Verfassungswidrigkeit.²¹²

cc) Grundrecht auf Datenschutz

Im Hinblick auf die zunehmende Digitalisierung und die damit einhergehende Automatisierung der Datenübermittlung und des Datenaustauschs ist der Datenschutz von steigender Bedeutung für die Steuerpflichtigen. Der Datenschutz beinhaltet in diesem Zusammenhang zum einen den Schutz der Steuerpflichtigen davor, dass die Finanzverwaltungen Informationen auf unzulässigen Wegen zu erhalten, und zum anderen, dass die aufgrund der umfassenden Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten gemachten Angaben nicht unbefugt an andere Behörden oder private Institutionen weitergegeben werden sollen. Gleichwohl hat auch die Finanzverwaltung ein Interesse an der Sicherung des Datenschutzes, da anderenfalls ohne das nötige Vertrauen womöglich ein erhöhter Widerstand seitens der Steuerpflichtigen bei der Erfüllung ihrer Pflichten resultiert. Dies würde die auf Kooperation ausgerichteten Tax-Compliance-Vollzugsstrategien²¹³ konter-

²⁰⁵ C. Herrmann/Heuer/Raupach/G. Kirchhof, EStG/KStG, Einführung zum EStG Rz. 265; nach J. Becker, BB 2011, S. 2391, 2392 (Fußnote 18) erfolgt die Prüfung auf fünf Ebenen.

²⁰⁶ Zu den diesbezüglichen Anforderungen an das Verfahrensrecht ausführlich Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 534 ff.

²⁰⁷ BVerfG, 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

²⁰⁸ Tipke/J. Lang/Hey, Steuerrecht, § 3 Rz. 113.

²⁰⁹ BVerfG, 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

²¹⁰ Zu den beiden Leitentscheidungen des BVerfG z. B. Waldhoff, StuW 2013, S. 121, 121 ff. sowie zu den einzelnen Voraussetzungen der Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits ausführlich Waldhoff, StuW 2013, S. 121, 129 ff.

²¹¹ Waldhoff, StuW 2013, S. 121, 129 m. w. N.

²¹² VfGH, 30.11.1991 – B728/91, VfSlg 12.922/1991.

²¹³ Dazu: D. II., S. 96.

karieren, sodass eine ausgewogene Balance zwischen den jeweiligen Interessen herzustellen ist.

Diesem zeitlichen Wandel wurde mit der Änderung des Datenschutzrechts in Europa durch die am 24.05.2016 in Kraft getretene und ab dem 25.05.2018 geltende Datenschutz-Grundverordnung²¹⁴ entsprechend Rechnung getragen. Diese wird bisweilen als Meilenstein in der Entwicklung des Datenschutzrechts auf europäischer, internationaler und nationaler Ebene bezeichnet.²¹⁵ Das Grundrecht wird im innerstaatlichen Recht aufgrund der Datenschutz-Grundverordnung nicht gänzlich bedeutungslos, da es vor allem als spezifischer Maßstab für den einfachen Gesetzgeber dient, wenn dieser das Grundrecht beschränkende Maßnahmen auf Basis der in der Datenschutz-Grundverordnung enthaltenen Öffnungsklauseln (Art. 6 Abs. 3 DSGVO) erlässt.²¹⁶

Gelegentlich war die Achtung des Privatlebens (Art. 8 EMRK) Gegenstand von Verfahren vor dem VfGH, wobei insbesondere die Offenbarung von Angelegenheiten, die die Privatsphäre des Steuerpflichtigen oder eines dritten Steuerpflichtigen berühren, überprüft wurde.²¹⁷ Zudem erfasst dieses Grundrecht steuerlich relevante Daten.²¹⁸

Gleichwohl schützen die kumulativ zu betrachtenden verfassungsrechtlichen Bestimmungen des Datenschutzrechts nach Art. 20 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 1 DSG²¹⁹ die (steuerlichen) Informationen konkreter als Art. 8 EMRK.²²⁰ Neben der generellen Amtsverschwiegenheit (Art. 20 Abs. 3 B-VG) hat nach § 1 Abs. 1 DSG jedermann, insbesondere auch im Hinblick auf die Achtung seines Privat- und Familienlebens, Anspruch auf Geheimhaltung der ihn betreffenden personenbezogenen Daten, soweit ein schutzwürdiges Interesse daran besteht. Ergänzt wird dieser Anspruch um

²¹⁴ Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)) v. 27.04.2016, Abl. L 119 I; Berichtigung der Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG v. 27.04.2016, Abl. L 314 72.

²¹⁵ *Dammann*, ZD 2016, S. 307, 314; a. A. *Erkis*, DStR 2018, S. 161, 167; *Kotschy*, jusIT 2017, S. 233, 239.

²¹⁶ *Kunnert*, jusIT 2017, S. 239, 240; zur legislatischen Umsetzung in Österreich und Deutschland: F. IV., S. 149.

²¹⁷ VfGH, 06.03.1995 – G298/94, VfSlg 14.065/1995; VfGH, 14.03.1991 – G148/90 u. a., VfSlg 12.689/1991.

²¹⁸ Zur informationellen Selbstbestimmung im Kontext des Art. 8 EMRK ausführlich *Ennöckl*, Der Schutz der Privatsphäre, S. 39 ff.

²¹⁹ Bundesgesetz zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten (Datenschutzgesetz – DSG) v. 17.08.1999, BGBl. I Nr. 165/1999.

²²⁰ *P. Unger*, Handbuch Datenschutzrecht (2009), S. 619, 621 f.; *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 1439.

die Leistungsansprüche des § 1 Abs. 3 DSGVO auf Auskunft über die Daten sowie deren Richtigstellung und Löschung.

Die in der 25. Gesetzgebungsperiode initiierte Verfassungsnovelle, die die Abschaffung der Amtsverschwiegenheit und Schaffung einer Informationsverpflichtung zum Ziel hatte,²²¹ wurde nicht erledigt.²²² Das Vorhaben ist im aktuellen Regierungsprogramm nicht wieder aufgegriffen worden.²²³ Durch eine eigene Anfrage aus dem Jahr 2018 an den zu diesem Zeitpunkt zuständigen Klubsekretär der Österreichischen Volkspartei bestätigte sich, dass dieses Vorhaben von Regierungsseite nicht weiter verfolgt werde.²²⁴ Mithin ist in naher Zukunft nicht mit einer entsprechenden Änderung des Bundes-Verfassungsgesetzes zu rechnen.

Weniger in der Bedeutung als vielmehr in der breiten Verortung der verfassungsrechtlichen Grundlagen unterscheidet sich das österreichische Datenschutzgrundrecht von dem nach Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG grundrechtlich verbürgten Recht auf informationelle Selbstbestimmung in Deutschland.²²⁵ Beide Rechte beschränken sich nicht auf einen bloßen Geheimhaltungsanspruch, sondern beinhalten zudem verschiedene Ansprüche, beispielsweise den Anspruch auf Information über die personenbezogenen Daten, und entsprechen sich daher.²²⁶

Es ist zu konstatieren, dass in den verschiedenen datenschutzrechtlichen Bestimmungen nicht oder wenig trennscharf zwischen den Termini Daten und Informationen differenziert wird. Erst durch eine Kombination von Daten entsteht eine Information,²²⁷ die Basis für eine Entscheidung oder Handlungsanweisung sein kann.²²⁸ Mithin ist der Begriff des Datums enger als der der Information.²²⁹ Da sich der begriffliche Unterschied rechtlich kaum auswirkt und zudem die Grenzen zwischen beiden Termini in der Rechtswissenschaft vereinzelt nicht fest umrissen sind,²³⁰ können diese im weiteren Verlauf der Untersuchung ohne Bedenken synonym verwendet werden.

²²¹ ErläutRV 395 BlgNR 25. GP, 1.

²²² Zum letzten Stand des Verfahrens https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/II_00395/index.shtml#tab-Uebersicht, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

²²³ ÖVP/FPÖ, Zusammen. Für Österreich. Regierungsprogramm 2017–2022.

²²⁴ Eigene Anfrage vom 24.05.2018, Thema: Bundes-Verfassungsgesetz, Änderung (395 d. B.).

²²⁵ Zur Ableitung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung ausführlich *Schneider*, Handbuch EDV-Recht (2017), Rz. 1, Rz. 27–40; *S. Schwarz*, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, S. 47 ff.; *Bull*, Informationelle Selbstbestimmung, S. 29 ff.; speziell zum Steuerrecht *Heil/Greve*, ZD 2013, S. 481, 481 ff.; *Seer*, Festschrift für Wienand Meilicke (2010), S. 687, 689 ff. und *Seer*, DStR 2008, S. 1553, 1557 f.

²²⁶ *Ennöckl*, Der Schutz der Privatsphäre, S. 102.

²²⁷ Nach *Kilian*, DGRI Jahrbuch 2016 (2017), Rz. 1, Rz. 39 werden Daten durch zweckgerichtete Eingriffe des Menschen zu Informationen.

²²⁸ *P. Eichhorn*, Festschrift für Heinrich Reinermann (2017), S. 81, 81 f.

²²⁹ *S. Schwarz*, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, S. 34.

²³⁰ *S. Schwarz*, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, S. 35.

Ungeachtet der herausgearbeiteten Unterschiede finden sich im Schrifttum bei-der Länder ähnliche Charakterisierungen der Grundrechte als Abwehrrechte²³¹ oder Leitplanken²³² gegenüber der Staatsgewalt.

IV. Geschlossenheit des Rechtsquellensystems und Stufenbau der Rechtsordnung

1. Überblick

Das Steuerrecht ist durch die Pluralität und Vielfalt heterogener Rechtsquellen gekennzeichnet. Ursache ist zum einen, dass sich die Regelungserfordernisse und -gegenstände vergrößert haben. Zum anderen sind insbesondere aufgrund der Globalisierung und Integration Europas Regelungen oberhalb der nationalen Rechtsordnungen zu beachten.

Rechtsquellen bzw. Typen von Rechtsvorschriften können definiert werden als Erscheinungsformen des positiven Rechts, die verbindliche Anordnungen in Form genereller Rechtssätze enthalten.²³³ Für Österreich sind neben dem nationalen Recht zudem das Gemeinschafts- und das Völkerrecht maßgeblich. Das grundsätzliche Konzept des Bundesverfassungsrechts eines geschlossenen Rechtsquellensystems²³⁴ ist aufgrund dieser internationalen Einflüsse in seiner Geschlossenheit zu relativieren.²³⁵ Der nachfolgende Überblick zum Stufenbau der Rechtsordnung soll daher verdeutlichen, welche Rechtsquellen für das Steuerverfahrensrecht von besonderer Bedeutung sind.

2. Nationale Ebene

Der Stufenaufbau der Rechtsordnung kann mittels der rechtlichen Bedingtheit und der derogatorischen Kraft beschrieben werden.²³⁶ Nach der rechtlichen Bedingtheit leitet sich die Rangstufung daraus ab, dass die Rechtsvorschriften, die die Erzeugung anderer Rechtsvorschriften regeln (Erzeugungsnormen), den daraus abgeleiteten Rechtsvorschriften übergeordnet sind.²³⁷ Nach dem Kriterium

²³¹ K. Lachmayer, Der Einfluss des deutschen Verfassungsrechtsdenkens in der Welt (2014), S. 65, 75.

²³² Zunächst zum allgemeinen Verfassungsrecht und anschließend zu den Grundrechten Musil, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II (2014), S. 129, 130 ff.

²³³ Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht, Rz. 27.

²³⁴ VfGH, 03.12.1983 – G2/83, VfSlg 9886/1983.

²³⁵ VfGH, 11.10.2006 – G138/05 u. a., VfSlg 17.967/2006.

²³⁶ Öhlinger, Der Stufenbau der Rechtsordnung, S. 18.

²³⁷ Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht, Rz. 34; Tessar, Der Stufenbau nach der rechtlichen Autorität, S. 42 m. w. N.

der derogatorischen Kraft resultiert eine Über- und Unterordnung dergestalt, dass verschiedene Formen des Rechts vorhanden sind, die nach ihrer rechtlichen Kraft geordnet sind.²³⁸ Rechtsnormen, die in einem schwierigeren Erzeugungsverfahren erlassen wurden, haben eine erhöhte Bestandskraft.²³⁹ Das Rangverhältnis ist nach beiden Kriterien grundsätzlich gleich,²⁴⁰ wobei Abweichungen möglich sind.²⁴¹ Diese beiden Stufenbauordnungen sind idealtypisch, sodass der spezifische Stufenbau der jeweils betrachteten Rechtsordnung divergieren kann.²⁴²

Der Stufenaufbau ist Basis für das Verhältnis zwischen (Bundes-)Verfassungsrecht²⁴³ und einfachem Recht.²⁴⁴ Ersteres nimmt in der nationalen Hierarchie Österreichs den höchsten Rang ein.²⁴⁵ Eine Eigenart des österreichischen Verfassungsrechts ist dessen starke Zersplitterung. Neben dem Kern- bzw. Stammgesetzeswerk, dem Bundes-Verfassungsgesetz, existieren mehrere hundert weitere Rechtsquellen,²⁴⁶ die sich wiederum u. a. in Bundesverfassungsgesetze oder Verfassungsbestimmungen in einfachen Gesetzen untergliedern lassen.²⁴⁷ Aus der jeweiligen Verortung der verschiedenen Rechtsquellen lässt sich kein Rangunterschied ableiten.²⁴⁸ Gleichwohl ist die Vielschichtigkeit des Verfassungsrechts zu beachten, wonach die Grundprinzipien der Bundesverfassung die höchstrangigen nationalen Rechtsvorschriften darstellen.²⁴⁹ Deren Änderung im Sinne einer Gesamtänderung der Bundesverfassung ist gemäß Art. 44 Abs. 3 B-VG erschwert, aber grundsätzlich möglich.²⁵⁰ Bei einfachen Verfassungsänderungen hat der Gesetzgeber diese Grundprinzipien zu beachten.²⁵¹ Im Kontext der zahlreichen Änderungen²⁵² wird

²³⁸ Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 9.

²³⁹ Stolzlechner, Einführung in das öffentliche Recht, Rz. 114.

²⁴⁰ Stolzlechner, Einführung in das öffentliche Recht, Rz. 115.

²⁴¹ Zu den Unterschieden Öhlinger, Der Stufenbau der Rechtsordnung, S. 19 ff.

²⁴² Tessar, Der Stufenbau nach der rechtlichen Autorität, S. 51 m. w. N.

²⁴³ Zum Landesverfassungsrecht Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 1, Rz. 04.009–04.015, welches im Einklang mit Bundesverfassungsrecht stehen muss und diesem insoweit untergeordnet ist (Art. 99 Abs. 1 B-VG).

²⁴⁴ Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 417.

²⁴⁵ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 9; Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 417.

²⁴⁶ Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 408.

²⁴⁷ Dazu überblicksartig Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 101–105.

²⁴⁸ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 7.

²⁴⁹ Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht, Rz. 35.

²⁵⁰ Mayer/Kucsko-Stadlmayer/K. Stöger/R. Walter, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, Rz. 146.

²⁵¹ Zu etwaigem verfassungswidrigem Verfassungsrecht Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 10 und 88.

²⁵² Nach Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 407 f. ist die österreichische Verfassung häufiger geändert worden als jede andere Verfassung.

das Verfassungsrecht als leicht abänderbar²⁵³ und flexibel,²⁵⁴ aber auch als zerrissen²⁵⁵ bezeichnet sowie mit einer Ruine verglichen.²⁵⁶

Aufgrund des in Art. 18 B-VG kodifizierten Legalitätsprinzips ist das formelle Gesetz der Mittelpunkt staatlichen Verwaltungshandelns.²⁵⁷ Neben den Verfassungsgesetzen haben daher die einfachen Gesetze, die ebenfalls entsprechend dem förmlichen Gesetzgebungsverfahren zustande kommen, im Steuerrecht eine herausgehobene Bedeutung.²⁵⁸

Zudem können Verwaltungsbehörden Verordnungen erlassen, die auch als materielle Gesetze bezeichnet werden.²⁵⁹ Diese generellen Rechtsnormen entfalten Rechtsverbindlichkeit im Außenverhältnis²⁶⁰ und dienen dazu, bestehendes Recht auszuführen oder zu konkretisieren, nicht jedoch zu ändern oder zu ersetzen.²⁶¹ Neben der allgemeinen Verordnungsermächtigung des Art. 18 Abs. 2 B-VG²⁶² existieren im Bereich des Steuerrechts zahlreiche spezifische Ermächtigungen, um verfahrensrechtliche²⁶³ oder materielle Tatbestände²⁶⁴ zu regeln. Hierbei ist zu beachten, dass das der Verordnung zugrundeliegende Gesetz inhaltlich hinreichend bestimmt sein muss und alle wesentlichen Merkmale entnommen werden können.²⁶⁵ Insbesondere dürfen die gesetzlichen Regelungen nicht über-, aber auch nicht unterschritten werden.²⁶⁶ Grundsätzlich sind Verordnungen gegenüber den formellen Gesetzen nachrangig.²⁶⁷

Bundes- und Landesgesetze besitzen in Österreich den gleichen Rang, sodass bei etwaiger Kollision generell der Lex-posterior-Grundsatz anzuwenden ist.²⁶⁸ Ebenso sind Bundes- und Landesverordnungen gleichrangig.²⁶⁹

Vergleichbar mit Österreich steht in Deutschland die Verfassung über den einfachen Gesetzen und stehen diese wiederum über den Rechtsverordnungen und

²⁵³ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 3.

²⁵⁴ Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 407; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 3.

²⁵⁵ Kischel, Rechtsvergleichung, § 7 Rz. 7.

²⁵⁶ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 8.

²⁵⁷ Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 4, Rz. 44.019.

²⁵⁸ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 89.

²⁵⁹ Rill/Baumgartner/Kneihls/Rill, Bundesverfassungsrecht, Art. 18 B-VG Rz. 12.

²⁶⁰ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 90; B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 729 m. w. N.

²⁶¹ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 308.

²⁶² Dazu B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 307.

²⁶³ Zum Beispiel die §§ 86a, 90a, 97 Abs. 3, 98 Abs. 1, 99 und 121a Abs. 6 BAO.

²⁶⁴ Zum Beispiel § 116 Abs. 4 Z 3 öESTG.

²⁶⁵ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 26; B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 309.

²⁶⁶ B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 781.

²⁶⁷ Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 2, Rz. 27.104.

²⁶⁸ Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 218.

²⁶⁹ Wiederin, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 424.

Satzungen.²⁷⁰ Auffällig im Vergleich mit dem deutschen Grundgesetz ist die starke Zersplitterung des österreichischen Verfassungsrechts. Zudem ist mit der Kollisionsregel des Art. 31 GG,²⁷¹ nach der Bundesrecht Landesrecht bricht, ein Grundsatz kodifiziert, der im Verfassungsrecht Österreichs fehlt.

Die Möglichkeiten und Voraussetzungen auf Rechtsetzung durch die Exekutive mittels Rechtsverordnung sind in Deutschland ähnlich ausgestaltet. Es ist eine Ermächtigungsgrundlage nötig, wobei ihre Voraussetzungen in Art. 80 GG Abs. 1 im Gegensatz zu Art. 18 Abs. 2 B-VG explizit aufgeführt sind. Weiterhin ist der österreichische Kreis der Adressaten mit sämtlichen Verwaltungsbehörden weiter als der deutsche Kreis, da gemäß Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG grundsätzlich nur die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen ermächtigt werden. Ferner ist im steuerrechtlichen Kontext für die meisten Rechtsverordnungen unter den Voraussetzungen des Art. 80 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 105 Abs. 3 GG sowie Art. 108 GG die Zustimmung des Bundesrats nötig.²⁷²

In praxi kommt den, mit mannigfaltigen Termini bezeichneten, Verlautbarungen der Verwaltung eine gewichtige Bedeutung zu. Die amtlichen Veröffentlichungen des BMF²⁷³ in Gestalt von Erlässen, Richtlinien und Erläuterungen werden auch unter dem Begriff der Verwaltungspraxis zusammengefasst.²⁷⁴ Deren Rechtsqualität ist umstritten, da sie nicht explizit in der österreichischen Rechtsordnung kodifiziert sind.²⁷⁵ Die Verlautbarungen regeln, wie nachgeordnete Verwaltungsorgane bestehende Gesetze in inhaltlicher Hinsicht anzuwenden haben,²⁷⁶ sollen daher insbesondere eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleisten²⁷⁷ und können spezielle Einzelfragen, bestimmte Sachgebiete oder ganze Steuergesetze betreffen.²⁷⁸ Die zur Rechtsqualität ergangene Rechtsprechung der Gerichtshöfe ist nicht einheitlich. Der VfGH stützt in seiner ständigen Rechtsprechung die Negierung der Rechtsquelleneigenschaft vor allem auf die fehlende Kundmachung im Bundesgesetzblatt.²⁷⁹ Die Verlautbarungen begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen und haben daher keinen normativen Charakter.²⁸⁰ Der VfGH argumentiert hingegen mit inhaltlichen Aspekten.

²⁷⁰ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 4 AO Rz. 241.

²⁷¹ Maunz/Dürig/Korioth, GG, Art. 31 Rz. 1.

²⁷² Tipke/J. Lang/Englisch, Steuerrecht, § 5 Rz. 8.

²⁷³ Die Kundmachung erfolgt online in der Finanzdokumentation, <http://findok.bmf.gv.at/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

²⁷⁴ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 92.

²⁷⁵ Ruppe, Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik (2005), S. 157, 157.

²⁷⁶ B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 741.

²⁷⁷ Ruppe, Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik (2005), S. 157, 157.

²⁷⁸ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 92.

²⁷⁹ Zur fehlenden Kundmachung VfGH, 28.01.2003 – 2002/14/0139, VwSlg 7787 F/2003; zu Erlässen und Richtlinien im Allgemeinen VfGH, 19.10.2016 – Ra 2014/15/0031; explizit zu Einkommensteuerrichtlinien VfGH, 13.12.2007 – 2003/14/0053.

²⁸⁰ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 92 m. w. N.; zur ausnahmsweisen Bindungswirkung nach Treu und Glauben von Erlässen Doralt/

Sobald die Verlautbarungen mehr als eine unverbindliche Darlegung von Rechtsmeinungen beinhalten, sind diese gesetzeswidrig und aufzuheben.²⁸¹ Mithin dürfen zu vertretende Rechtsauslegungen als solche nicht für generell verbindlich erklärt werden.²⁸² Darauf hat die Finanzverwaltung dahingehend reagiert, dass beispielsweise in den Einkommen-²⁸³ oder Körperschaftsteuerrichtlinien²⁸⁴ in der Einleitung eine entsprechende Anmerkung enthalten ist. Diese weist auf den Charakter des Auslegungsbehelfs hin, aus dem sich keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten ableiten lassen.²⁸⁵ Die Verlautbarungen sind weder Weisungen i. S. d. Art. 20 Abs. 1 B-VG noch Verordnungen.²⁸⁶ Im Ergebnis ist die Rechtsquelleneigenschaft daher zu verneinen.

In Deutschland ist die Frage nach der Rechtsquelleneigenschaft von Verwaltungsvorschriften ähnlich umstritten wie in Österreich.²⁸⁷ Auf Bundesebene kann die Bundesregierung gemäß Art. 108 Abs. 7 GG allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen, und zwar mit Zustimmung des Bundesrates, soweit die Verwaltung den Landesfinanzbehörden oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) obliegt.²⁸⁸ Je nach Regelungsgegenstand entfalten die Verwaltungsvorschriften in Deutschland zumindest eine mittelbare Außenwirkung²⁸⁹ und werden zuweilen als (Ersatz-) Gesetze bezeichnet.²⁹⁰

3. Internationale Ebene

Im Verhältnis zum nationalen Recht ist der Anwendungsvorrang des Unionsrechts zu beachten, der jedoch nicht mittels der rechtlichen Bedingtheit und der derogatorischen Kraft zu erklären ist.²⁹¹ Vielmehr gilt die Besonderheit, dass es auf jeder Stufe des innerstaatlichen Rechts Anwendungsvorrang entfällt.²⁹² Grundsätz-

Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 41 sowie *Ruppe*, Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik (2005), S. 157, 160 ff.

²⁸¹ VfGH, 12.10.1993 – V63/93, VfSlg 13.578/1993; VfGH, 11.03.1993 – V98/92 u. a., VfSlg 13331/1993; VfGH, 02.10.1984 – V19/84, VfSlg 10.170/1984.

²⁸² VfGH, 02.12.2004 – G95/04 u. a., VfSlg 17.394/2004.

²⁸³ Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) v. 07.05.2018, BMF-010203/0171-IV/6/2018.

²⁸⁴ Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013) v. 29.03.2018, BMF-010216/0002-IV/6/2018.

²⁸⁵ *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 92.

²⁸⁶ *Ehrke*, Festschrift für Bernd-Christian Funk (2003), S. 139, 147.

²⁸⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 4 AO Rz. 87 m. w. N.

²⁸⁸ Zu den verschiedenen Ausprägungen Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 4 AO Rz. 86.

²⁸⁹ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1447; dazu ausführlich mit Beispielen Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 5 AO Rz. 190–204.

²⁹⁰ *F. Kirchhof*, JZ 2018, S. 1068, 1070.

²⁹¹ *Grabenwarter*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band II (2008), S. 211, 237.

²⁹² *Grabenwarter/Holoubek*, Verfassungsrecht, Rz. 39.

lich setzt das Verfassungsrecht dem Unionsrecht in Österreich keine Grenzen.²⁹³ Einschränkungen ergeben sich lediglich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Bundes-Verfassungsgesetz über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union.²⁹⁴ Demnach werden die Grundprinzipien der österreichischen Bundesverfassung modifiziert, bleiben jedoch dem Grunde nach bestehen und bilden den verfassungsgerichtlichen Maßstab für etwaige zukünftige Änderungen des Primärrechts.²⁹⁵ Auch bei der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts ist der Gesetzgeber an die verfassungsrechtlichen Grundprinzipien gebunden.²⁹⁶

Ein europäisches Steuerrecht als solches existiert nicht. Stattdessen resultiert steuerrechtlich Relevantes insbesondere aus dem Primär- und Sekundärrecht,²⁹⁷ wobei die unionsrechtlichen Einflüsse auf das Steuerverfahrensrecht in Österreich mannigfaltig sind.²⁹⁸

Im Rahmen des Verwaltungsverfahrens und -handelns nach dem nationalen Recht gilt der aus Art. 291 AEUV hergeleitete²⁹⁹ Grundsatz der Verfahrensautonomie.³⁰⁰ Demnach können die Mitgliedstaaten die Abläufe und die Ausgestaltung des Verfahrens grundsätzlich autonom bestimmen und wenden dabei die nationalen Verwaltungsvorschriften an.³⁰¹ Der Grundsatz besitzt unverändert hohe Relevanz für das Steuerrecht.³⁰²

Für das Besteuerungsverfahren in Österreich gelten insbesondere die Regelungen der Bundesabgabenordnung und des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010.

Der Verfahrensautonomie sind jedoch Schranken gesetzt. Als primärrechtliche Vorgabe ist neben der Einwirkung der Grundfreiheiten auf das Steuerverfahrens-

²⁹³ *Grabenwarter*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band II (2008), S. 211, 224; dazu auch VfGH, 14.03.2012 – U466/11 u. a., VfSlg 19.632/2012; VfGH, 28.11.2003 – KR1/00 u. a., VfSlg 17.065/2003; VfGH, 24.02.1999 – B1625/98, VfSlg 15.427/1999.

²⁹⁴ Beitritt Österreichs zur Europäischen Union v. 09.09.1994 BGBl. Nr. 744/1994.

²⁹⁵ ErläutRV 1546 BlgNR 18. GP, 6 f.; so auch Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 158.

²⁹⁶ VfGH, 05.12.2008 – G113/08, VfSlg 18.642/2008; VfGH, 17.06.1997 – B592/96, VfSlg 14.863/1997; Öhlinger/Eberhard, Verfassungsrecht, Rz. 191.

²⁹⁷ Zum Tertiärrecht ausführlich *Harald Schaumburg*, Europäisches Steuerrecht (2015), Rz. 3.1, Rz. 3.15–3.19.

²⁹⁸ Grundsätzlich kann zwischen drei Vollzugstypen differenziert werden: dem unionsunmittelbaren bzw. direkten Vollzug und dem mitgliedstaatlichen bzw. indirekten Vollzug des Unionsrechts, der sich wiederum in unmittelbaren und mittelbaren mitgliedstaatlichen Vollzug unterteilen lässt, *Wernsmann*, Europarecht (2015), Rz. 1, Rz. 124.

²⁹⁹ Zur Herleitung und der darüber hinausgehenden Bedeutung von Art. 291 AEUV ausführlich *Krönke*, Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten, S. 58 ff.

³⁰⁰ Calliess/Ruffert/*W. Kahl*, EUV/AEUV, Art. 4 EUV Rz. 64 m. w. N.; zur terminologischen Abgrenzung ausführlich *Krönke*, Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten, S. 12 ff.

³⁰¹ GHN/*Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 291 AEUV Rz. 12–14; Groeben/Schwarze/Hatje/*F. Schmidt*, Europäisches Unionsrecht, Art. 291 AEUV Rz. 6–10; Calliess/Ruffert/*Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 291 AEUV Rz. 1–2.

³⁰² Musil/Weber-Grellet/*Heintzen*, Europäisches Steuerrecht, Einführung AO Rz. 20.

recht³⁰³ insbesondere der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV zu beachten, aus dem sich konkret zwei Grenzen in Gestalt des Äquivalenz- und Effektivitätsprinzips ergeben.³⁰⁴ Verfahren, die Ansprüche betreffen, die durch das Recht der Union gewährleistet sind, dürfen nach dem Äquivalenzprinzip nicht ungünstiger gestaltet sein als solche, die gleichartige Sachverhalte betreffen und ausschließlich nach innerstaatlichem Recht zu beurteilen sind.³⁰⁵ Nationale Vorschriften dürfen entsprechend dem Effektivitätsgebot die Ausübung der Rechte, die sich aus dem Recht der EU ergeben, praktisch nicht unmöglich machen oder übermäßig erschweren.³⁰⁶

Zudem sind die Einschränkungen der Art. 110 bis 113 AEUV, die sich mit der Finanzierung und den Steuern befassen, zu berücksichtigen.³⁰⁷ Daneben ist Art. 115 AEUV zu beachten, dessen Anwendungsbereich im Ergebnis auf die Harmonisierung der Regelungen zu den direkten Steuern beschränkt ist.³⁰⁸ Auf Grundlage der in Rede stehenden Artikel sind verschiedene sekundärrechtliche verfahrensrechtliche Bestimmungen ergangen, die insbesondere die Ermittlung grenzüberschreitender steuerlicher Sachverhalte sowie die Durchsetzung von Steueransprüchen im Ausland betreffen.³⁰⁹ Weiterhin kommt den europäischen Grundrechten für das nationale Steuerverfahrensrecht eine immer größere Bedeutung zu.³¹⁰ Gleichwohl sollen diese im Rahmen der vorliegenden Untersuchung nicht weiter vertieft werden, da sich ihre Wirkung nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH³¹¹ auf den Bereich des harmonisierten Steuerrechts bezieht.³¹²

Im Gegensatz zum Unionsrecht enthält die Europäische Menschenrechtskonvention keine Vorgaben über Stellung, Rang und Wirkungsweise im nationalen

³⁰³ Dazu ausführlich *Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, S. 86 ff.

³⁰⁴ GHN/Schill/Krenn, Das Recht der Europäischen Union, Art. 4 EUV Rz. 91; *Storr*, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO (2012), S. 73, 81; *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 88.

³⁰⁵ Zu den Anwendungsvoraussetzungen ausführlich *Ehrke-Rabel*, Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2006), S. 129, 137 ff.

³⁰⁶ Dazu Calliess/Ruffert/W. Kahl, EUV/AEUV, Art. 4 EUV Rz. 65 m. w. N.

³⁰⁷ Zum Steuer- und Abgabenbegriff im Unionsrecht *Waldhoff*, Enzyklopädie Europarecht – Band 8 (2014), S. 619, 625 ff.; *Waldhoff*, Besonderes Verwaltungsrecht – Band 3 (2013), S. 219, 352.

³⁰⁸ GHN/Tietje, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 AEUV Rz. 1 m. w. N. Nach *Musil*, FR 2018, S. 933, 934 enthält die Entwicklung hin zu einem europäischen Steuerrecht auf diesem Gebiet aufgrund der primärrechtlichen Ausgangslage ein eher überschaubares Potenzial.

³⁰⁹ Dazu einen Überblick gebend *Harald Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2017), Rz. 3.1, Rz. 3.104–3.114; ausführlicher *Gröpl*, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2019), Rz. 1, Rz. 659–681; *Wernsmann*, Europarecht (2015), Rz. 1, Rz. 126–133. Speziell zum Informationsaustausch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, S. 560 ff.

³¹⁰ EuGH, 19.11.1998 – C-85/97, EU:C:1998:552.

³¹¹ Unter anderem EuGH, 30.09.1987 – 12/86, EU:C:1987:400; EuGH, 18.06.1991 – C-260/89, EU:C:1991:254.

³¹² *Englisch*, IStR 2009, S. 37, 42; zu weiteren Wechselwirkungen *Ehrke-Rabel*, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), S. 71, 72 ff.

Recht.³¹³ Ausschließlich in Österreich kommt der Konvention Verfassungsrang zu.³¹⁴ Die Grundrechte stehen den innerstaatlichen Grundrechten völlig gleichrangig gegenüber,³¹⁵ sodass ihre Bedeutung mehr als überdurchschnittlich³¹⁶ und von zentralem Gewicht ist.³¹⁷

Eine weitere Rechtsordnung ist die des Völkerrechts, wobei dessen wichtigste Quelle die völkerrechtlichen Verträge darstellen.³¹⁸ Auf dem Gebiet des Steuerrechts sind dies insbesondere die bilateralen Staatsverträge in Gestalt der Doppelbesteuerungsabkommen.³¹⁹ Im staatlichen Recht haben durch den Nationalrat genehmigte Staatsverträge den Rang von einfachen Bundesgesetzen,³²⁰ gehen jedoch als *Lex specialis* entgegenstehenden innerstaatlichen Bestimmungen vor.³²¹

In der jüngeren Vergangenheit wurden auf europäischer Ebene mehrere Maßnahmen im Bereich der Abstimmung und Annäherung des steuerlichen Verfahrensrechts, insbesondere zum Informationsaustausch, ergriffen.³²² Ungeachtet dessen ist dieses noch nicht im Fokus europäischer Rechtsetzungsinteressen.³²³ Gleichwohl können auch deutsche Rechtsnormen, insbesondere die der Abgabenordnung, welche Inlands- und Auslandssachverhalte unterschiedlich behandeln, aufgrund der Schranken der Verfahrensautonomie potenziell europarechtswidrig sein.³²⁴ Die Europäische Menschenrechtskonvention besitzt als völkerrechtlicher Vertrag in Deutschland gemäß Art. 59 Abs. 2 GG den Rang von einfachem Bundesrecht³²⁵ und hat damit im Vergleich zu Österreich eine geringere Bedeutung in der Rechtsordnung. Insgesamt wirken die europäischen Einflüsse auf das österreichische Verfassungsrecht stärker ein als auf das deutsche.³²⁶

³¹³ Zu den Interdependenzen der EMRK und dem Recht der Europäischen Union *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, § 4.

³¹⁴ *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, § 3 Rz. 2.

³¹⁵ *Grabenwarter*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band II (2008), S. 211, 235; *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht, Rz. 681.

³¹⁶ *K. Lachmayer*, Der Einfluss des deutschen Verfassungsrechtsdenkens in der Welt (2014), S. 65, 85; *C. Mahler/Weiß*, Menschenrechtsschutz (2004), S. 147, 159.

³¹⁷ *Kischel*, Rechtsvergleichung, § 7 Rz. 8.

³¹⁸ *Grabenwarter/Holoubek*, Verfassungsrecht, Rz. 45.

³¹⁹ *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 91.

³²⁰ *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht, Rz. 121.

³²¹ *Doralt/Ruppe/G. Mayr*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band I, Rz. 1312.

³²² Dazu überblicksartig *Kreienbaum*, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 949, 961 ff.

³²³ *Heintzen*, DSStZ 2015, S. 265, 268.

³²⁴ Aktuelle Beispiele der Abgabenordnung finden sich bei *Kessler/Spengel*, Beilage 01 zu DB 2019, S. 1, 36 f.

³²⁵ *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, § 3 Rz. 8 und *Harald Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2017), Rz. 3.1, Rz. 3.23 jeweils m. w. N.

³²⁶ *K. Lachmayer*, Der Einfluss des deutschen Verfassungsrechtsdenkens in der Welt (2014), S. 65, 89.

V. Grundlagen und Bedeutung des E-Governments

1. Begriffsbestimmungen

Aus dem hier gegebenen Untersuchungsinteresse resultieren die zentralen Begrifflichkeiten der Digitalisierung und des E-Governments, die bislang noch oberflächlich genutzt wurden. Für das weitere Vorgehen bedürfen sie jedoch einer genaueren Definition, da deren Klärung und die damit einhergehenden Verständnisse von ganz entscheidender Bedeutung für die vorliegende Untersuchung sind.

Einen wesentlichen Beitrag zum Begriffsverständnis der *Digitalisierung* kann die Betrachtung der differenzierten Verwendung des Begriffs im Englischen leisten. Dort wird grundsätzlich zwischen Digitization, Digitalization und Digital Transformation unterschieden.³²⁷

Digitization beinhaltet dabei den Übergang von der analogen zur digitalen Datenerfassung und -verarbeitung, wobei die elektronische Form Voraussetzung für die Digitalization ist.³²⁸ Digitization wird auch als Digitalisierung im engeren Sinne bezeichnet.³²⁹

Die Nutzung von Digitaltechnologien zur Erzielung eines höheren Automatisierungsgrads sowie die Adaption von Geschäftsmodellen an den technologischen Fortschritt charakterisiert die Digitalization.³³⁰ Eine trennscharfe Unterscheidung zwischen Digitization und Digitalization ist im Deutschen hingegen kaum möglich, da die Begriffe in der Regel einheitlich mit Digitalisierung übersetzt werden.³³¹ So bezeichnet beispielsweise die Digitalisierung in einer erweiterten Definition „die durch das Internet geschaffene Möglichkeit der Allzeitverfügbarkeit und Zugänglichkeit von Daten (Wegfallen zeitlicher und örtlicher Beschränkungen bei Abrufung, Weiterverarbeitung und Speicherung von Daten).“³³²

Darüber hinausgehend beschreibt Digital Transformation nicht nur die Ebene der Unternehmen, sondern auch die Auswirkungen auf gesellschaftlicher und pri-

³²⁷ Legner/Eymann/Hess/Matt/Böhmman/Drews/Mädche/Urbach/Ahlemann, BISE 2017, S. 301, 301.

³²⁸ Legner/Eymann/Hess/Matt/Böhmman/Drews/Mädche/Urbach/Ahlemann, BISE 2017, S. 301, 301.

³²⁹ Bravidor/Lösse, StuB 2018, S. 783, 784; Bravidor/Lösse, StuB 2018, S. 783, 784; Kröhl-ling, CSR und Digitalisierung (2017), S. 23, 24.

³³⁰ Bravidor/Lösse, StuB 2018, S. 783, 784 unter Bezugnahme auf Mertens/Barbian, Informatik-Spektrum 2016, S. 301, 303.

³³¹ <https://www.handelsblatt.com/today/opinion/10-kinds-of-people-german-digitalisierung-versus-american-innovation/23581228.html?ticket=ST-4288369-WkRt7cXhSNo00XGJAx5M-ap1>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³³² Streissler-Führer, Digitalisierung, Produktivität und Beschäftigung, S. 11; ähnlich Baumüller, SWK 2017, S. 1180, 1180.

vater Sphäre.³³³ Insgesamt ist zu konstatieren, dass es an einheitlichen und eindeutigen Definitionen der in Rede stehenden Termini mangelt.³³⁴

Der englische Terminus des *E-Governments* besteht aus zwei Teilen, wobei das Präfix E für electronic, d. h. elektronisch, steht und in Anlehnung an den anglosächsischen Sprachgebrauch im Folgenden unter Government der gesamte öffentliche Sektor verstanden werden soll. Gegenüber dieser einfachen Übersetzung ist die definitorische Abgrenzung von E-Government deutlich schwieriger. Mithin unterscheiden sich die verschiedenen Definitionsansätze³³⁵ teils erheblich voneinander.

Winter versteht E-Government „als eine Organisationsform des Staates, die die elektronische Bereitstellung von Informationen und Dienstleistungen zur Verbesserung der Beziehungen zwischen Verwaltung, Bürger und Wirtschaft umsetzt.“³³⁶

Ähnlich prägnant sehen Falb/Ledinger E-Government als „Summe der elektronischen Dienste innerhalb der öffentlichen Verwaltung und in der Relation Verwaltung-Bürger.“³³⁷

Aichholzer/Schmutzer beschreiben als Kerninhalt des E-Governments „die verstärkte Nutzung des Potentials elektronischer Medien im Verkehr zwischen Bürgern und Unternehmen einerseits und Einrichtungen des politischen Systems (öffentliche Verwaltung, Regierung, Parlament, [sic] etc.) andererseits.“³³⁸

Bundschuh-Rieseneder sieht E-Government als „Einrichtung von elektronischem Rechtsverkehr zwischen Behörden und Bürger unter Zuhilfenahme von elektronischen Datenbanken in den Bereichen Verwaltung, Gesetzgebung und Gerichtsbarkeit mit dem Ziel der internen und externen Leistungsverbesserung.“³³⁹

Auf *europäischer Ebene* definiert die Kommission E-Government als „Einsatz der Informations- und Kommunikationstechnologien in öffentlichen Verwaltungen in Verbindung mit organisatorischen Änderungen und neuen Fähigkeiten, um öffentliche Dienste und demokratische Prozesse zu verbessern und die Gestaltung und Durchführung staatlicher Politik zu erleichtern.“³⁴⁰ Diese Definition spiegelt auch das Begriffsverständnis in Österreich wider³⁴¹ und soll daher für die weitere Untersuchung maßgeblich sein.³⁴²

³³³ Bravidor/Lösse, StB 2018, S. 783, 784; ähnlich Legner/Eymann/Hess/Matt/Böhmman/Drewe/Mädche/Urbach/Ahlemann, BISE 2017, S. 301, 302, die explizit auf die Digitale Agenda 2014–2017 der deutschen Bundesregierung verweisen.

³³⁴ Dazu mit Beispielen Mertens/Wiener, BISE 2018, S. 367, 369 f.

³³⁵ Bereits 2006 existierten mehr als 50 Definitionsansätze, M. Wimmer, E-Government und Netzpolitik im europäischen Vergleich (2012), S. 187, 193 m. w. N.

³³⁶ Winter, Informationswirtschaft (2003), S. 245, 246.

³³⁷ Falb/Ledinger, Österreichisches Jahrbuch für Politik 2006 (2007), S. 477, 478.

³³⁸ Aichholzer/Schmutzer, E-Commerce und E-Government (2000), S. 79, 79.

³³⁹ Bundschuh-Rieseneder, Festschrift für Norbert Wimmer (2008), S. 87, 89.

³⁴⁰ Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat, S. 8.

³⁴¹ M. Wimmer, E-Government und Netzpolitik im europäischen Vergleich (2012), S. 187, 193.

³⁴² Ausgewählte Definitionsansätze internationaler Organisationen finden sich bei Frieß, DVP 2018, S. 420, 421.

Hingegen ist nach der Speyerer Definition E-Government „die Abwicklung geschäftlicher Prozesse im Zusammenhang mit Regieren und Verwalten (Government) mit Hilfe von Informations- und Kommunikationstechniken über elektronische Medien.“³⁴³ Diesem Ansatz folgte der deutsche Bundesgesetzgeber.³⁴⁴ Allerdings stellt die Definition der EU-Kommission prägnanter heraus, dass die Digitalisierung auch zwingend zu organisatorischen Änderungen führen muss.³⁴⁵ E-Government beinhaltet mehr als den bloßen technischen Medienwechsel vom Papier zum Internet³⁴⁶ und betrifft die Verwaltung im Ganzen, d. h. die Organisation und Arbeitsweise, die Schnittstellen zwischen den Geschäftsprozessen sowie das Verhältnis von innen und außen.³⁴⁷

2. Überblick zur Entwicklung der rechtlichen Rahmenbedingungen

Das Internet als elektronisches Medium hat sich in den letzten Jahren zügig verbreitet und die Kommunikation sowohl im privaten als auch im betrieblichen Bereich nachhaltig verändert. Nutzten im Jahr 1997 in Österreich lediglich 12 % der Personen das Internet, stieg der Anteil der Internetnutzer im Jahr 2018 auf 87 % an.³⁴⁸ Im gleichen Zeitraum ist in Deutschland mit einem Nutzeranstieg von 6,5 % auf 90,3 % eine ähnliche Entwicklung zu konstatieren.³⁴⁹ Weltweit betrachtet stellt das Internet inzwischen die zentrale Informations- und Kommunikationsinfrastruktur dar.³⁵⁰ Folglich ist es nicht verwunderlich, dass die staatliche Verwaltung bestrebt ist, dieses Medium zielgerichtet zu nutzen.

Die technischen und rechtlichen Rahmenbedingungen im Bereich des E-Governments stehen in engem Zusammenhang und erfordern eine wechselseitige Abstimmung. Zum einen muss die technische Ausgestaltung den Anforderungen traditioneller Rechtsinstitute, beispielsweise der Schriftform und dem Datenschutz, genügen. Zum anderen ist die Rechtsordnung stetig an die neuen technologischen Entwicklungen anzupassen.³⁵¹

³⁴³ Reinermann/Lucke, Electronic Government in Deutschland, S. 1.

³⁴⁴ BT-Drs. 17/11473, 1.

³⁴⁵ Ähnlich Heckmann/Heckmann, Internetrecht, Kapitel 5: E-Government Rz. 4 m. w. N.

³⁴⁶ Britz, Grundlagen des Verwaltungsrechts – Band II (2012), S. 435, 440.

³⁴⁷ Driike, E-Government in Deutschland, S. 13. Bisweilen wird mit dem Terminus der *E-Administration* die Digitalisierung von Kommunikationsbeziehungen innerhalb der Verwaltung bezeichnet, sodass E-Government die vorgelagerte E-Administration voraussetze, Frieß, DVP 2018, S. 420, 421 f.

³⁴⁸ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/184944/umfrage/anteil-der-personen-mit-internetzugang-in-oesterreich-seit-1996/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³⁴⁹ <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/36009/umfrage/anteil-der-internetnutzer-in-deutschland-seit-1997/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³⁵⁰ Kröhling, CSR und Digitalisierung (2017), S. 23, 24.

³⁵¹ Menzel, Zwischen Rechtstheorie und e-Government (2003), S. 103, 104.

Das politische Bestreben, E-Government in Österreich auf- und auszubauen, gehört seit vielen Jahren zu den Prioritäten der österreichischen Bundesregierung.³⁵² Die E-Government-Lösungen sollen zumindest hinsichtlich der Basiselemente kompatibel bzw. gleich sein, sodass mit dem E-Government-Gesetz,³⁵³ welches zum 01.03.2004 in Kraft getreten ist, universell nutzbare Elemente geschaffen wurden.³⁵⁴ Die Kodifizierung eines neuen Instrumentariums zur sicheren elektronischen Kommunikation zwischen Bürgern und Behörden mittels der Bürgerkartenfunktion war in diesem Zusammenhang von großer Bedeutung.³⁵⁵

Auf nationaler Ebene bildet das Gesetz seit Inkrafttreten das Kernstück des österreichischen E-Government-Rechts und wurde stetig weiterentwickelt. In der aktuellen Fassung bestehen die Ziele des Gesetzes vor allem in der Gewährung der Wahlfreiheit zwischen den Kommunikationsarten und der Verbesserung des Rechtsschutzes gegen Gefahren, die mit einem verstärkten Einsatz der automationsunterstützten Datenverarbeitung verbunden sind, sowie in der Gewährleistung eines barrierefreien Zugangs für behinderte Menschen (§ 1 öE-GovG). Entsprechend diesen Zielsetzungen enthält das Gesetz u. a. Regelungen

- zur Bürgerkarte bzw. zum elektronischen Identitätsnachweis,
- zur Personenbindung,
- zur Vollmacht im E-Government (Stammzahl),
- zu bereichsspezifischen Personenkennzeichen,
- zum Stammzahlen- und Ergänzungsregister sowie
- zur Amtssignatur.³⁵⁶

Die rechtlichen Rahmenbedingungen des E-Governments werden allerdings nicht ausschließlich durch das namensgebende Gesetz, sondern ebenso mittels zahlreicher weiterer Bundes- und Landesgesetze determiniert und diese sind wiederum durch entsprechende Verordnungen konkretisiert.³⁵⁷

³⁵² Zur Führungsrolle Österreichs im E-Government in Europa Blocher, CRi 2003, S. 138, 141 f. sowie im internationalen Vergleich Rechnungshof, Positionen des Rechnungshofs, S. 83.

³⁵³ Bundesgesetz über Regelungen zur Erleichterung des elektronischen Verkehrs mit öffentlichen Stellen (E-Government-Gesetz – E-GovG) v. 27.02.2004, BGBl. I Nr. 10/2004.

³⁵⁴ Winter, VM 2004, S. 281, 281.

³⁵⁵ Rupp, Österreichisches Jahrbuch für Politik 2005 (2006), S. 583, 585.

³⁵⁶ Zu den einzelnen Regelungen ausführlich Meier, Entwicklung und Problemstellungen zur Signatur, S. 192 ff.; Bundschuh-Rieseneder, Festschrift für Norbert Wimmer (2008), S. 87, 95 ff.; Bundeskanzleramt Österreich/Plattform Digitales Österreich, Behörden im Netz, S. 191 ff.; zur technischen Ausgestaltung ausführlich Bundeskanzleramt Österreich/Plattform Digitales Österreich, Behörden im Netz, S. 191 ff.

³⁵⁷ Zu den einzelnen Rechtsquellen ausführlich Bundeskanzleramt Österreich/Plattform Digitales Österreich, Behörden im Netz, S. 163 ff.

Die im Jahr 2005 geschaffene Plattform Digitales Österreich bildet seitdem das strategische Dach des E-Governments in Österreich. Die Plattform als Koordinations- und Strategiegremium der Bundesregierung besteht aus der Führungsebene der Plattform, die sich aus dem Chief Information Officer (CIO), der Geschäftsführung und dem Sprecher zusammensetzt. Darüber hinaus komplettieren Bund, Länder, Städtebund, Wirtschaftskammer (WKÖ), Hauptverband der Sozialversicherungsträger (HV/SV), Freie Berufe sowie Digitales Österreich IKT-Bund (Ministerien) und Digitales Österreich BLSG (Bund, Länder, Städte, Gemeinden, Wirtschaft) die Plattform.³⁵⁸

Im Dezember 2009 entwickelte die Plattform ein Leitbild für das Koordinations- und Strategiegremium der Bundesregierung für E-Government, wobei insbesondere die Grundsätze der aktuellen strategischen Ausrichtung der E-Government-Vision 2020³⁵⁹ als Ergebnis hervorzuheben sind.³⁶⁰ Die Vision verfolgt insbesondere die nachstehenden Ziele:

- Komfort und Einfachheit,
- Effizienzsteigerung,
- Vertrauenswürdigkeit und Sicherheit,
- Transparenz und Offenheit,
- Partizipation,
- Innovation,
- Wirtschaft sowie
- nationale und internationale Konvergenz und Synergien.

Neben den nationalen Regelungen determinieren zunehmend europarechtliche Einflüsse aufgrund verschiedener Initiativen der Europäischen Union den Rechtsrahmen des E-Governments.³⁶¹ So wurde mittels einer Verordnung aus dem Jahr 2014³⁶² ein einheitlicher europäischer Rechtsrahmen für die Bedingungen der elektronischen Identifizierung und die Vorschriften für Vertrauensdienste geschaffen. Neben den elektronischen Signaturen zählen dazu u. a. elektronische Dokumente

³⁵⁸ Bundeskanzleramt Österreich/Plattform Digitales Österreich, Behörden im Netz, S. 30 f.

³⁵⁹ <https://www.digitales.oesterreich.gv.at/e-government-vision-2020>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³⁶⁰ Bundeskanzleramt Österreich/Plattform Digitales Österreich, Behörden im Netz, S. 31 f.

³⁶¹ Unter <https://www.digitales.oesterreich.gv.at/europaische-rechtsakte>, zuletzt geprüft am 21.05.2019, sind einige wichtige Rechtsakte inkl. knapper Erläuterungen aufgelistet.

³⁶² Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (eIDAS-VO) v. 23.07.2014, Abl. L 257 73.

sowie elektronische Siegel (Art. 1 eIDAS-VO). Die Teile der eIDAS-VO, die die Vertrauensdienste tangieren, gelten ab dem 01.07.2016 (Art. 52 eIDAS-VO).

Gegenwärtig wird in Österreich an dem Ausbau der neuen Onlineplattform *oesterreich.gv.at* gearbeitet.³⁶³ Entsprechend den publizierten Informationen sollen bestehende Portale zusammengeführt und weitere Verwaltungsleistungen online zugänglich gemacht werden. Darüber hinaus stehen erleichterte Zugangsmodalitäten, die Benutzerfreundlichkeit sowie Kompatibilität mit unterschiedlichen mobilen Endgeräten im Fokus.³⁶⁴

Auch in Deutschland wurde der Nutzen der Computertechnik und später des Internets frühzeitig erkannt, um die Verwaltung zu modernisieren.³⁶⁵ Eine wichtige Etappe stellte 2009 im Rahmen der Föderalismusreform II die Aufnahme des Art. 91c GG in das Grundgesetz dar.³⁶⁶ Die Vorschrift ermöglicht bei der Planung, der Errichtung und dem Betrieb informationstechnischer Systeme eine Zusammenarbeit von Bund und Ländern und soll dem Bedürfnis einer effektiven Vernetzung der Verwaltungen, Parlamente und Gerichtsbarkeiten in Bund und Ländern (mit Kommunen) Rechnung tragen.³⁶⁷ Auf dieser Grundlage sind schließlich der IT-Planungsrat sowie das E-Government-Gesetz des Bundes³⁶⁸ entstanden.³⁶⁹ Im Ländervergleich ist die beachtliche zeitliche Divergenz des Inkrafttretens der E-Government-Gesetze auffällig. Das deutsche Pendant ist erst mit fast zehnjährigem Abstand ab dem 01.08.2013 sukzessive in Kraft getreten.

Der einfachgesetzliche Rahmen in Deutschland wird, ähnlich zu Österreich, neben dem E-Government-Gesetz des Bundes durch eine Vielzahl von Gesetzen und Verordnungen determiniert.³⁷⁰ Die Ziele beider E-Government-Gesetze sind weitestgehend vergleichbar, da mit dem deutschen Pendant ebenso vereinfachte Möglichkeiten der Informationsbeschaffung, Kommunikation und Antragstellung über das Internet zur Verfügung gestellt werden sollen.³⁷¹ Allerdings wird der fortgeschrittenere Ausbau des E-Governments in Österreich anhand einiger Än-

³⁶³ Aktuelle Informationen sind abrufbar unter <https://oesterreich.gv.at/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³⁶⁴ Zu den aufgeführten Aspekten näher *Schrammböck*, Vortrag an den Ministerrat.

³⁶⁵ Zur Entwicklung der Digitalisierung und des E-Governments in Deutschland *Jakobi*, Netzpolitik (2019), S. 191, 203 ff.; *Schneider*, Handbuch EDV-Recht (2017), Rz. 1, Rz. 1614–1622; *Skrobotz*, Das elektronische Verwaltungsverfahren, S. 27 ff.; *Meier*, Entwicklung und Problemstellungen zur Signatur, S. 11; *Beckmann*, E-Government im Besteuerverfahren, S. 10 ff.; *Schwärzer*, E-Government und Netzpolitik im europäischen Vergleich (2012), S. 73, 80 ff.

³⁶⁶ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 91c, 91d, 104b, 109, 109a, 115, 143d) v. 29.07.2009, BGBl. I 2248.

³⁶⁷ Maunz/Dürig/Gröpl, GG, Art. 91c Rz. 1–4.

³⁶⁸ Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung (E-Government-Gesetz – E-GovG) v. 25.07.2013, BGBl. I 2749.

³⁶⁹ *Heintzen*, DÖV 2015, S. 780, 783.

³⁷⁰ Zu dem allgemeinen rechtlichen Rahmen ausführlich *Heckmann/Heckmann*, Internetrecht, Kapitel 5: E-Government Rz. 207–250.

³⁷¹ BT-Drs. 17/11473, 3.

derungen deutlich, da beispielsweise elektronische Identifizierungsmaßnahmen (§ 2 EGovG), elektronische Bezahlmöglichkeiten (§ 4 EGovG) oder die elektronische Aktenführung und -einsicht (§§ 6 und 8 EGovG) zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des deutschen E-Government-Gesetzes in Österreich schon seit geraumer Zeit rechtlich und tatsächlich umgesetzt waren.

Um die wesentlichen Regelungen des E-Government-Gesetzes umzusetzen und zu koordinieren,³⁷² bildet das deutsche Regierungsprogramm Digitale Verwaltung 2020 das gemeinsame Dach für die E-Government-Aktivitäten der Bundesverwaltung. Die grundsätzlichen Ziele des Programms³⁷³ entsprechen weitestgehend der E-Government-Vision 2020 Österreichs. Gleichwohl bleibt dessen Wirkung weit hinter den Erwartungen zurück, da sich wichtige Teilprojekte noch in der Konzeptions- und Implementierungsphase befinden.³⁷⁴ So wird anhand einzelner in Deutschland noch umzusetzender Inhalte, beispielsweise des elektronischen Gesetzgebungsverfahrens,³⁷⁵ die weiterentwickelte Stellung Österreichs wiederum deutlich. Das als eGesetzgebung bezeichnete Projekt soll einen durchgängigen medienbruchfreien Ablauf für Bundesgesetze ab dem Jahr 2021 ermöglichen.³⁷⁶

In der jüngeren Vergangenheit wurde in Art. 91c GG ein neuer Abs. 5 eingefügt,³⁷⁷ der die öffentliche Verwaltung in Deutschland zu einer umfangreichen Digitalisierung verpflichten soll.³⁷⁸ Nach dem entsprechenden Bundesgesetz³⁷⁹ werden Bund und Länder (einschließlich Kommunen)³⁸⁰ bis zum Ende des Jahres 2022 verpflichtet, ihre Verwaltungsleistungen auch elektronisch über Verwaltungsportale anzubieten und diese zu einem Portalverbund zu verknüpfen (§ 1 OZG). Die neue Kompetenznorm des Grundgesetzes und ihre einfachgesetzliche Ausgestaltung stießen bereits im förmlichen Gesetzgebungsverfahren auf teils erhebliche Kritik.³⁸¹ Diese bezieht sich vor allem auf die Reichweite des Art. 91c Abs. 5 GG,³⁸²

³⁷² Dazu *Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat*, Minikommentar zum Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung, S. 4 ff.

³⁷³ Dazu *Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat*, Eckpunkte zum Programm „Digitale Verwaltung 2020“, S. 1.

³⁷⁴ *Nationaler Normenkontrollrat*, Bürokratieabbau, S. 36.

³⁷⁵ *Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat*, Eckpunkte zum Programm „Digitale Verwaltung 2020“, S. 3.

³⁷⁶ *Lohmann*, Digitalisierung in Recht, Politik und Verwaltung (2018), S. 9, 15.

³⁷⁷ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 90, 91c, 104b, 104c, 107, 108, 109a, 114, 125c, 143d, 143e, 143f, 143g) v. 13.07.2017, BGBl. I 2347.

³⁷⁸ Dazu ausführlich *M. Herrmann/Stöber*, NVwZ 2017, S. 1401, 1401 ff.

³⁷⁹ Gesetz zur Verbesserung des Onlinezugangs zu Verwaltungsleistungen (Onlinezugangsgesetz – OZG) v. 14.08.2017, BGBl. I 3122, 3138.

³⁸⁰ BT-Drs. 18/11135, 91.

³⁸¹ Eine prägnante Zusammenfassung des föderalen Einigungsprozesses geben *Martini/Wiesner*, ZG 2017, S. 193, 195 ff.

³⁸² *M. Herrmann/Stöber*, NVwZ 2017, S. 1401, 1402. *Denkhaus/E. Richter/Bostelmann/Denkhaus/E. Richter/Bostelmann*, EGovG/OZG, Einleitung OZG Rz. 14 bezeichnet das Verhältnis des Art. 91c Abs. 5 GG zu den Kompetenzen in Art. 84 ff. GG und zu Art. 104a GG als schwierig. Sehr ausführlich zur Ausfüllung des Kompetenzrahmens durch das Onlinezugangsgesetz – OZG v. 14.08.2017, BGBl. I 3122, 3138.

die Verteilung der Vollzugsverantwortung zwischen Bund, Ländern und Kommunen³⁸³ sowie den Inhalt der verschiedenen Verordnungsermächtigungen des Onlinezugangsgesetzes.³⁸⁴

Seit dem 20.09.2018 ist das künftige Verwaltungsportal des Bundes als eine erste Betaversion im Internet erreichbar.³⁸⁵ Gegenwärtig zeigt der Prototyp Anschauungsbeispiele für Aussehen und Aufbau des Verwaltungsportals des Bundes sowie bereits einige Funktionen des Portalverbundes. Zukünftig soll das Portal ausschließlich unter www.bund.de erreichbar sein und als ein Teilnehmer des föderalen Portalverbunds mit diesem verknüpft werden.³⁸⁶

Die genannten Maßnahmen stellen die ersten Schritte dar, um darüber hinausgehenden Verpflichtungen zu Online-Bereitstellungen nachzukommen. So ist der Umsetzungsstrategie der deutschen Bundesregierung zur Gestaltung des digitalen Wandels zu entnehmen, dass mit dem Aufbau des Portalverbunds ebenso die Umsetzung der europäischen Vorgaben durch das Single Digital Gateway erfolgen soll.³⁸⁷ Basierend auf einer Verordnung der Europäischen Union³⁸⁸ soll zukünftig ein einheitliches digitales europäisches Zugangstor zu Informationen, Verfahren, Hilfs- und Problemlösungsdiensten eingerichtet werden. Synergieeffekte resultieren daraus, dass die einzelnen Umsetzungserfordernisse der Verordnung bei den Initiativen zur Implementierung des Portalverbunds Berücksichtigung finden.³⁸⁹

Insgesamt ist zu konstatieren, dass die öffentliche Verwaltung in Deutschland bei den elektronischen Serviceangeboten weit hinter Österreich zurückliegt.³⁹⁰ Zudem ist die Nutzung von E-Government-Angeboten in Deutschland im Jahr 2018 weiterhin rückläufig (40 %), während diese in Österreich auf vergleichsweise hohem Niveau verbleibt (74 %).³⁹¹ Im gleichen Jahr wurde erstmals eine Big-Data-Studie zu E-Government in Deutschland durchgeführt. Diese hatte zum Ziel, zu

gesetz *Martini/Wiesner*, ZG 2017, S. 193, 197 ff. Eine Übersicht, welche Regelungen des Gesetzes unter Berücksichtigung der Kompetenzordnung des Grundgesetzes zulässig sein sollen, findet sich bei *Martini/Wiesner*, ZG 2017, S. 193, 219.

³⁸³ Dazu eingehend *Berger*, DÖV 2018, S. 799, 800 ff.

³⁸⁴ Dazu näher *M. Herrmann/Stöber*, NVwZ 2017, S. 1401, 1405 ff.

³⁸⁵ <https://www.beta.bund.de>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³⁸⁶ <https://www.beta.bund.de/SharedDocs/DE/Meldungen/BuergerInnen/2018-08-15-Live-Gang-Beta-Bund-De.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³⁸⁷ *Presse- und Informationsamt der Bundesregierung*, Digitalisierung gestalten, S. 133.

³⁸⁸ Verordnung (EU) 2018/1724 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 2. Oktober 2018 über die Einrichtung eines einheitlichen digitalen Zugangstors zu Informationen, Verfahren, Hilfs- und Problemlösungsdiensten und zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 1024/2012 v. 02.10.2018, Abl. L 295 1.

³⁸⁹ https://www.it-planungsrat.de/DE/ITPlanungsrat/OZG-Umsetzung/Portalverbund/04_SDG/SDG_node.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³⁹⁰ So belegt Deutschland lediglich Platz 20 des EU-Digitalisierungsindex 2017 für den Bereich digitale Verwaltungsservices, wohingegen Österreich auf Platz 5 geführt wird, *Nationaler Normenkontrollrat*, Bürokratieabbau, S. 36.

³⁹¹ *Initiative D21 e.V./fortiss GmbH*, eGovernment MONITOR 2018, S. 10.

untersuchen, was die Bürger unterbewusst mit dem Begriff E-Government verbinden, wenn sie nicht nach einer konkreten Anwendung befragt werden.³⁹² Mittels einer neuro-semantic Textanalyse³⁹³ konnte gezeigt werden, dass E-Government als Begriff bisher in Fachdiskussionen, nicht aber bei den Bürgern im Fokus steht. Mithin bringen Letztere E-Government auch nicht mit den bekannten klassischen Behörden in Verbindung, sodass insgesamt ein entsprechend hoher Kommunikations- und Aufklärungsbedarf verbleibt.³⁹⁴ Selbst Behördenleiter und Entscheidungsträger, die in der allgemeinen öffentlichen Verwaltung für die Bereiche Digitalisierung und Verwaltungsmodernisierung zuständig sind, sehen in der Weiterentwicklung von E-Government und von Maßnahmen der Digitalisierung deutlich die zentralen Herausforderungen mit dem größten Handlungsbedarf.³⁹⁵

3. E-Government-Anwendungen

a) Klassifizierung

Die vorstehenden Erläuterungen verdeutlichen die internen und externen Perspektiven des E-Governments. Der interne Aspekt bezieht sich auf die verwaltungsinternen Prozessabläufe und der externe Aspekt betrifft die Bereitstellung von elektronischen Informationen und Dienstleistungen sowie Kommunikationsmöglichkeiten in der Beziehung zwischen Bürgern und Staat.³⁹⁶

Dementsprechend können die E-Government-Anwendungen ihrer Funktion nach in Informations-, Kommunikations- und Transaktionsanwendungen unterschieden werden.³⁹⁷ Darüber hinaus existieren diese Funktionen vereine integrerte Anwendungen.³⁹⁸ Ein anderes Klassifizierungsmerkmal ist die Benutzergruppe, sodass zwischen Government-to-Citizen-(G2C-), Government-to-Business-(G2B-) und Government-to-Government-(G2G-) Anwendungen differenziert wird.³⁹⁹

³⁹² *Initiative D21 e. V.*, Big-Data-Analyse zu E-Government, S. 2.

³⁹³ Dazu näher *Initiative D21 e. V.*, Big-Data-Analyse zu E-Government, S. 3.

³⁹⁴ *Initiative D21 e. V.*, Big-Data-Analyse zu E-Government, S. 9.

³⁹⁵ *Wegweiser GmbH Berlin Research & Strategy/Hertie School of Governance*, Zukunftspanel Staat & Verwaltung 2017, S. 3.

³⁹⁶ *Winter*, Informationswirtschaft (2003), S. 245, 246; *Aichholzer/Schmutzer*, E-Commerce und E-Government (2000), S. 79, 80.

³⁹⁷ *Seckelmann*, Herausforderung e-Government (2009), S. 285, 293; *Bundschuh-Rieseneder*, Festschrift für Norbert Wimmer (2008), S. 87, 108; *Aichholzer/Schmutzer*, E-Commerce und E-Government (2000), S. 79, 81.

³⁹⁸ *Makolm*, Zwischen Rechtstheorie und e-Government (2003), S. 157, 160.

³⁹⁹ *Schneider*, Handbuch EDV-Recht (2017), Rz. 1, Rz. 1614; *Makolm*, Zwischen Rechtstheorie und e-Government (2003), S. 157, 161.

b) Behördenübergreifende Anwendungen

Mit Inbetriebnahme der neuen Onlineplattform *oesterreich.gv.at* wurden einige der gängigsten, bereits bestehenden Verwaltungsanwendungen einheitlich online zugänglich gemacht. Zuvor war *HELP.gv.at*⁴⁰⁰ als eine behördenübergreifende Plattform im Internet die zentrale Einstiegsstelle zum Kontakt zu Behörden auf allen Ebenen des föderalen Systems Österreichs.⁴⁰¹ Der virtuelle Amtshelfer, dessen Grundkonzeption auf Ideen des BMF fußt,⁴⁰² informierte über Amtswege, notwendige Dokumente, ggf. anfallende Gebühren und Fristen. Darüber hinaus konnten entsprechende Formulare und Vorlagen abgerufen werden. Teilweise war die elektronische Erledigung der Amtswege möglich. Für den Bereich Abgaben und Steuern⁴⁰³ fanden sich allgemeine Erläuterungen sowie weiterführende Links zu Formularen. Im Zuge der technischen Verknüpfung zur behördenübergreifenden Plattform wurde das Leistungsangebot des bewährten Portals angepasst.

Ergänzt wird das zentralisierte Informationsangebot von einem der ersten Internetprojekte Österreichs: dem bereits seit 1997 existierenden Rechtsinformationssystem des Bundes (RIS).⁴⁰⁴ Hierbei handelt es sich um eine vom Bundeskanzler betriebene elektronische Datenbank (§ 6 BGBIG⁴⁰⁵). Diese ist mit einer Such- und Filterfunktion ausgestattet und eröffnet jedermann im World Wide Web⁴⁰⁶ die Möglichkeit des Zugriffs auf Rechtsentscheidungen und Rechtstexte aller Verwaltungsebenen. Ursprünglich stand die Dokumentenerzeugung im Fokus des RIS. Später kamen insbesondere die Ziele der Vollständigkeit und inhaltlichen Qualität hinzu,⁴⁰⁷ sodass die Datenbasis stetig angepasst und verbreitert wurde. Das RIS dient gegenwärtig u. a. der Information über das Recht der Republik Österreich (§§ 6 Nr. 3 i. V. m. 13 BGBIG) und beinhaltet nunmehr Bundes- und Landesgesetzblätter, einen Zugang zum EU-Recht (EUR-Lex)⁴⁰⁸ und darüber hinaus geltendes und historisches Bundes- und Landesrecht in konsolidierter Fassung. Die Datenbasis umfasst zudem die Rechtsprechung der Höchstgerichte der Bundes- und Landesverwaltungsgerichte sowie ausgewählte Erlässe. Ergänzend verweist das RIS auf die Finanzdokumentation des BMF, welche das gesonderte Rechts- und Fach-

⁴⁰⁰ <https://web.archive.org/web/20190103044043/https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁰¹ M. Wimmer, E-Government und Netzpolitik im europäischen Vergleich (2012), S. 187, 206.

⁴⁰² Tiwald/L. Moser, Festschrift für Arthur Winter (2004), S. 14, 16.

⁴⁰³ https://web.archive.org/web/20190404114130/https://www.oesterreich.gv.at/themen/steuern_und_finanzen.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁰⁴ Bundeskanzleramt Österreich/Plattform *Digitales Österreich*, Behörden im Netz, S. 71.

⁴⁰⁵ Bundesgesetz über das Bundesgesetzblatt 2004 (Bundesgesetzblattgesetz – BGBIG) v. 21.11.2003, BGBl. I Nr. 100/2003.

⁴⁰⁶ <https://www.ris.bka.gv.at/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁰⁷ F. Lachmayer/H. Stöger, Festschrift für Arthur Winter (2004), S. 133, 135 ff.

⁴⁰⁸ <http://eur-lex.europa.eu>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

informationssystem des österreichischen Finanzressorts darstellt. Die RIS:App⁴⁰⁹ stellt sämtliche Inhalte für mobile Endgeräte optimiert zur Verfügung.

In engem Zusammenhang mit dem RIS steht der als E-Recht bezeichnete Teil des E-Governments.⁴¹⁰ Nach diesem Konzept soll der gesamte Rechtserzeugungsprozess – von der ersten Entwurfsformulierung über die Begutachtung, die Regierungsvorlage bis hin zur Behandlung im Parlament und der Kundmachung – im Internet vollständig nachvollziehbar und transparent werden.⁴¹¹ Daher sind sämtliche parlamentarischen Materialien, beispielsweise Verhandlungsgegenstände, Gesetzesbeschlüsse des Nationalrates oder stenographische Protokolle, zur Verfügung gestellt.⁴¹² Zudem hat Österreich als einer der ersten Staaten der Welt seit dem 01.01.2004⁴¹³ die Veröffentlichung der im österreichischen Bundesgesetzblatt zu verlautbarenden Rechtsvorschriften in Papierform abgeschafft und durch einen rechtlich verbindlichen, ausschließlichen Zugriff im RIS ersetzt (§§ 6 Nr. 1 i. V. m. 7 BGBlG).⁴¹⁴

Durchgängige und bundesweit einheitliche E-Government-Angebote sind in Deutschland weiterhin die Ausnahme.⁴¹⁵ Zwar existiert auf deutscher Seite ein gleichnamiges Pendant zum RIS Österreichs. Das Angebot besteht jedoch lediglich aus einer Linksammlung,⁴¹⁶ sodass die Website weder hinsichtlich der Übersichtlichkeit und Bedienbarkeit noch in Bezug auf die Datenbasis annähernd vergleichbar ist. Insoweit ist der deutsche Ansatz nicht als leistungsfähiges Rechtsinformationssystem zu bewerten.⁴¹⁷ Daher sollte ein dem RIS ähnliches, zentral verortetes und serviceorientiertes Portal geschaffen werden.⁴¹⁸ Inwieweit der sich in der Entwicklung befindliche Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern ein solches Angebot in Deutschland darstellen kann, erscheint fraglich. Bei diesem steht mehr der Zugang zu elektronischen Verwaltungsleistungen und weniger zu Rechtsinformationen im Fokus.

⁴⁰⁹ <https://www.bundestkanzleramt.gv.at/-/ris-app>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴¹⁰ <https://www.digitales.oesterreich.gv.at/e-recht>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴¹¹ *Bundestkanzleramt Österreich/Plattform Digitales Österreich*, Behörden im Netz, S. 186 f.

⁴¹² Saurugger, FORUM PARLAMENT 2004, S. 48, 50 f.

⁴¹³ Kundmachungsreformgesetz 2004 v. 21.11.2003, BGBl. I Nr. 100/2003.

⁴¹⁴ *Wiederin*, FORUM PARLAMENT, S. 43, 43.

⁴¹⁵ *Expertenkommission Forschung und Innovation*, Gutachten, S. 88.

⁴¹⁶ https://www.bundesjustizamt.de/DE/Themen/Gerichte_Behoerden/Kompetenzzentrum/Links/uebersicht_node.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴¹⁷ So aber die ausdrückliche Selbstdarstellung des Bundesamts für Justiz, https://www.bundesjustizamt.de/DE/Themen/Gerichte_Behoerden/Kompetenzzentrum/Kompetenzzentrum_node.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴¹⁸ Zu einer möglichen Ausgestaltung ausführlich *Böhm-Leitzbach*, Rechtsinformation im Zeichen von E-Government, S. 57 ff.

c) Anwendungen der Finanzverwaltung

aa) Informationsanwendungen

Die Webseite des österreichischen BMF⁴¹⁹ enthält als Informationsdienst vor allem aktuelle Informationen zur Steuergesetzgebung, zu Formularen und zur Organisation der Behörden der Finanzverwaltung. Sie ist Ausgangspunkt für die weiteren, an die Steuerpflichtigen gerichteten Serviceangebote. So stehen zahlreiche Publikationen zum Download bereit.⁴²⁰ Die Broschüren und Ratgeber, die allgemeine Informationen zu unterschiedlichen Themen im Abgaben- und Steuerbereich beinhalten, dienen als unmittelbare Hilfestellung für die Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren. Die weiteren Veröffentlichungen in Gestalt von Berichten, Bilanzen, Schriftenreihen und Working Papers liefern hingegen Daten und Fakten zur Arbeit der Finanzverwaltung, erörtern spezifische Fachthemen oder liefern Erkenntnisse aus der laufenden Arbeit aus dem Bereich der Wirtschafts- und Finanzpolitik.

Eine weitere, online verfügbare und kostenfreie Informationsquelle ist die Finanzdokumentation (Findok).⁴²¹ Diese enthält neben Richtlinien, Erlässen, Informationen und dem Express Antwort Service zum internationalen Steuerrecht (EAS) Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts.⁴²² Die Findok erfüllt somit Funktionen einer Wissensplattform und eines Publikationsmediums.⁴²³ Da der Gesetzestext bei den Suchergebnissen nicht explizit angeführt wird, ist ein entsprechender Link zum RIS angegeben.

Mit der gratis zum Download zur Verfügung gestellten BMF-App erhalten die Steuerpflichtigen aktuelle Nachrichten und hilfreiche Tipps aus dem Bereich der Finanzverwaltung, können ihre Steuer berechnen oder ein Finanzamt in ihrer Nähe finden. Die ebenfalls kostenlose Belegcheck-App dient zur Feststellung, ob die Inbetriebnahme der Sicherheitseinrichtung einer Registrierkasse ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Mithilfe der App wird der Startbeleg gescannt und so die Gültigkeit der Belege der Registrierkasse überprüft.⁴²⁴

Das Informationsangebot der deutschen Finanzverwaltung, d.h. der Internetauftritt, die dort zur Verfügung gestellten Publikationen⁴²⁵ sowie die Apps und

⁴¹⁹ <https://www.bmf.gv.at>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴²⁰ <https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/publikationen.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴²¹ <https://findok.bmf.gv.at>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴²² Zum anfänglichen Datenumfang und den anschließenden inhaltlichen Erweiterungen ausführlich *Baschiera*, SWK 2011, S. T 31, T 31 ff.

⁴²³ *Baschiera*, SWK 2011, S. T 31, T 35.

⁴²⁴ Zu beiden Apps überblicksartig <https://www.bmf.gv.at/kampagnen/Unsere-Apps.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴²⁵ <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/publikationen.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

Steuerrechner,⁴²⁶ entspricht dem Österreichs. Darüber hinaus werden ausgewählte Amtliche Handbücher des BMF in digitaler Form zur Verfügung gestellt.⁴²⁷

bb) Übermittlung der elektronischen Steuererklärung in Österreich mittels des zentralen Portals FinanzOnline (FON)

Grundsätzlich sind alle Steuererklärungsformulare auf der Homepage des österreichischen BMF im PDF-Format verfügbar. Gleichwohl können die Steuererklärungen und sonstigen Anbringen komfortabel mittels FinanzOnline (FON) auf elektronischem Wege erledigt werden. Hierzu bedarf es keiner speziellen Software. Bereits seit 2003⁴²⁸ besteht mit FinanzOnline ein virtuelles Finanzamt im Internet, das ein wichtiges⁴²⁹ oder genauer gesagt das wichtigste E-Government-Portal der Finanzverwaltung darstellt.⁴³⁰ Zu dessen Einführung war ein derart geschlossenes Verfahren mit einem solchen Funktionsumfang in anderen Ländern unbekannt und damit im internationalen Vergleich einzigartig.⁴³¹ Die Anbindung an die behördenübergreifende Plattform *oesterreich.gv.at* ist geplant.⁴³²

Die Finanzverwaltung Österreichs greift bei FinanzOnline auf Bestimmungen des E-Government-Gesetzes zurück, sodass die Steuerpflichtigen davon profitieren können. So ist u. a. der Login ohne Eingabe von Zugangskennungen mittels der Bürgerkarte als elektronischer Ausweis⁴³³ bzw. des elektronischen Identitätsnachweises eine der am häufigsten genutzten Anwendungsmöglichkeiten dieser Funktion in Österreich.⁴³⁴ Weiterhin eröffnet das FinanzOnline-Konto u. a. den Zugang zu weiteren E-Government-Anwendungen verschiedener Verwaltungsbereiche, beispielsweise dem Unternehmensserviceportal.⁴³⁵ Dieses ist bereits in die Onlineplattform *oesterreich.gv.at* eingebunden.

⁴²⁶ http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Apps_Rechner/apps_rechner.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴²⁷ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/AMTHB/amthb.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴²⁸ Für Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder stand FinanzOnline bereits seit 1998 zur Verfügung, *Nonhoff*, Festschrift für Arthur Winter (2004), S. 482, 487; *Auer/Bezdicek*, Festschrift für Arthur Winter (2004), S. 35, 42 f.; *Rupp*, Österreichisches Jahrbuch für Politik 2005 (2006), S. 583, 591.

⁴²⁹ *Tiwald/L. Moser*, Festschrift für Arthur Winter (2004), S. 14, 16.

⁴³⁰ https://www.bmf.gv.at/egovernment/portale/FON_Ueberblick.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019; *Auer/Bezdicek*, Festschrift für Arthur Winter (2004), S. 35, 52.

⁴³¹ *Auer/Bezdicek*, Festschrift für Arthur Winter (2004), S. 35, 52.

⁴³² *Schrammböck*, Vortrag an den Ministerrat.

⁴³³ *Bundeskanzleramt Österreich/Plattform Digitales Österreich*, Behörden im Netz, S. 166.

⁴³⁴ *Initiative D21 e.V./fortiss GmbH*, eGovernment MONITOR 2017, S. 44.

⁴³⁵ <https://www.usp.gv.at/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

Die spezifischen Rechtsgrundlagen für FinanzOnline wurden mit der Finanz-Online-Verordnung 2006 (FONv 2006)⁴³⁶ und der FinanzOnline-Erklärungsverordnung (FONErkIV)⁴³⁷ geschaffen. Erstere regelt gemäß § 1 Abs. 1 FONv 2006 insbesondere die automationsunterstützten Datenübertragungen in Bezug auf Anbringen (§ 86a BAO), Erledigungen (§ 97 Abs. 3 BAO), Akteneinsicht (§ 90a BAO) und Entrichtung (§ 211 Abs. 5 BAO). Dazu ergänzend ordnet § 1 FONErkIV an, dass die elektronische Übermittlung diverser Anmeldungen, Mitteilungen, Erklärungen und Anträge nach der FONv 2006 im Verfahren FinanzOnline zu erfolgen hat. Zudem sind für Unternehmer⁴³⁸ und Parteienvertreter⁴³⁹ spezielle Regelungen auf der Internetpräsenz des BMF veröffentlicht.

Das Portal ermöglicht eine medienbruchfreie elektronische Abwicklung des gesamten Besteuerungsprozesses: vom Eingang der Steuererklärung per online auszufüllendem Formular bis hin zur Bescheiderstellung und dessen Zustellung. Darüber hinaus hat die Entrichtung der Abgaben im Einhebungsverfahren bei Einzahlung durch Überweisung aufgrund des Gebots der Verwendung von Electronic Banking – eine Zumutbarkeit vorausgesetzt – ebenfalls elektronisch zu erfolgen (§ 211 Abs. 5 BAO). Entsprechend § 7 Nr. 2 FONv 2006 kann dies im Wege des für den Steuerpflichtigen direkt aus FinanzOnline abrufbaren e-payment standards erfolgen. Zudem können im Rahmen der elektronischen Akteneinsicht (§ 90a BAO i. V. m. § 4 FONv 2006) Daten, beispielsweise Buchungen oder Rückstünde aufstellungen, abgefragt, ausgegeben, ausgedruckt, gespeichert oder weiterverarbeitet werden.⁴⁴⁰

Der Funktionsumfang wurde stetig erweitert, sodass FinanzOnline gegenwärtig ein integriertes System darstellt.⁴⁴¹ Die zunehmende und inzwischen herausgehobene Bedeutung des Portals für das Besteuerungsverfahren in Österreich verdeutlichen die FinanzOnline-Quoten sowohl im privaten als auch betrieblichen Bereich. Betrug die Quoten von Arbeitnehmerveranlagungen und betrieblichen Veranlagungen im Jahr 2006 lediglich 24 % bzw. 65 %, ⁴⁴² stiegen diese im Jahr 2017 auf 69,2 % bzw. 89,3 % an.⁴⁴³

⁴³⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (Finanz-Online-Verordnung 2006 – FONv 2006) v. 02.03.2006, BGBl. II Nr. 97/2006.

⁴³⁷ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen sowie von Jahresabschlüssen und anderen Unterlagen anlässlich der Steuererklärung (FinanzOnline-Erklärungsverordnung – FONErkIV) v. 27.12.2006, BGBl. II Nr. 512/2006.

⁴³⁸ <https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/fuer-unternehmer-und-gemeinden/Unternehmer-Handbuecher.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴³⁹ <https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/fuer-parteienvertreter/Parteienvertreter-Handbuecher.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁴⁰ Ritz/Ritz, BAO, § 90a Rz. 2–3.

⁴⁴¹ Zu den einzelnen elektronischen Abfragen der gespeicherten Daten ausführlich S. Moser/Ortlieb, SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline (2018), S. 73, 73 ff.

⁴⁴² Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2007, S. 28.

⁴⁴³ Bundesministerium der Finanzen, Daten und Fakten 2017, S. 2.

Zusammenfassend ist der Finanzverwaltung innerhalb der österreichischen Bundesverwaltung eine Pionierrolle zu attestieren. Seit den Anfängen von E-Government war und ist sie stark involviert.⁴⁴⁴ So ist ein aktuelles Wirkungsziel der Finanzverwaltung, die elektronischen Serviceleistungen durch Ausbau des IT-unterstützten Serviceangebots stetig zu erweitern.⁴⁴⁵ Der strategische Fokus liegt hier insbesondere auf einer Automatisierungs- und Digitalisierungsoffensive.⁴⁴⁶ Beispielsweise sollen intuitive Online-Eingabemasken ausgebaut werden und so die Einreichung der Steuererklärung vereinfachen.⁴⁴⁷

cc) Übermittlung der elektronischen Steuererklärung in Deutschland mittels zwei verschiedenartiger ELSTER-Produkte

Als eines der wenigen zentral aufgebauten und gesteuerten E-GovernmentAngebote⁴⁴⁸ ist ELSTER⁴⁴⁹ Deutschlands größtes und wohl auch erfolgreichstes Projekt in diesem Bereich.⁴⁵⁰ Gleichwohl bleibt die Bekanntheit (75 %) und Nutzung (42 %) weit hinter den Vergleichszahlen zu FinanzOnline (90 % bzw. 74 %) zurück.⁴⁵¹ Das ELSTER-Verfahren stellt zwei Produkte zur Verfügung:⁴⁵² zum einen Mein ELSTER als plattformunabhängiges Dienstleistungsportal, mit dem die papierlose Abgabe der Steuerdaten über eine interaktive Webanwendung ermöglicht wird. Zum anderen ElsterFormular als Programm, bei dem die Daten am Computer eingegeben und anschließend über eine Internetverbindung an die Finanzverwaltung übertragen werden.⁴⁵³

Der Login beim ELSTER-Portal ist deutlich komplizierter als bei FinanzOnline.⁴⁵⁴ Es werden insgesamt 5 Login-Alternativen angeboten, die teils Interdependenzen aufweisen. So ist beispielsweise für den mobilen Login die Zertifikatsdatei dieser Alternative nötig, deren Verwendung auf einer über 50 Seiten umfassenden *Kurz-*

⁴⁴⁴ Aichholzer/Spitzenberger, E-Government in Österreich, S. 26 f.; Winter, VM 2004, S. 281, 281; zu den wichtigsten Etappen der IT-Entwicklung bis 2004 Tiwald/L. Moser, Festschrift für Arthur Winter (2004), S. 14, 17 f.

⁴⁴⁵ Bundesministerium der Finanzen, Strategiebericht zum Bundesfinanzrahmengesetz 2018–2021, S. 41.

⁴⁴⁶ Bundesministerium der Finanzen, Strategiebericht zum Bundesfinanzrahmengesetz 2018–2021, S. 42.

⁴⁴⁷ ÖVP/FPÖ, Zusammen. Für Österreich. Regierungsprogramm 2017–2022, S. 126.

⁴⁴⁸ Expertenkommission Forschung und Innovation, Gutachten, S. 88; Bahrke/Kempermann/K. Schmitt, eGovernment in Deutschland, S. 58.

⁴⁴⁹ Akronym für die ELEktronische STEuerERklärung.

⁴⁵⁰ Krebs, Beilage 04 zu DB 2016, S. 13, 13. Nach Wind, VM 2017, S. 175, 177 werden die Fortschritte der letzten Jahre auffallend wenig gewürdigt.

⁴⁵¹ Initiative D21 e. V./fortiss GmbH, eGovernment MONITOR 2018, S. 14.

⁴⁵² Zu den zwei Produkten ausführlich Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 150 AO Rz. 23–26.

⁴⁵³ https://www.elster.de/eportal/infosseite/nutzen_und_vorteile, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁵⁴ Anschaulich dazu Eggesiecker, BB 2013, S. 2588, 2589.

anleitung beschrieben wird.⁴⁵⁵ Zwar können die Steuerpflichtigen bei der Login-Alternative mittels Personalausweis von der erleichterten elektronischen Authentifizierung nach § 18 des Personalausweisgesetzes⁴⁵⁶ profitieren.⁴⁵⁷ Allerdings wird diese Möglichkeit im Vergleich zu Österreich in deutlich geringerem Umfang genutzt.⁴⁵⁸ Die Online-Ausweisfunktion fand im Jahr 2017 in Deutschland lediglich zu 15 % zur Registrierung bei ELSTER Verwendung, wohingegen das Pendant Österreichs zu 72 % für FinanzOnline eingesetzt wurde.⁴⁵⁹ Die mannigfaltigen Hemmnisse, beispielsweise Folgekosten oder hohe Komplexität,⁴⁶⁰ sind dringend zu beseitigen.⁴⁶¹ Zudem wird die Registrierung mittels Personalausweis für den mobilen ELSTER-Login derzeit noch nicht unterstützt.⁴⁶²

Der grundlegende Aspekt des Logins ist plattformunabhängig so sicher wie nötig und so einfach wie möglich, d. h. benutzerfreundlich, auszugestalten. Die fortschrittliche Handy-Signatur Österreichs sollte hierbei als Vorbild dienen.⁴⁶³ Eine Umsetzung könnte eine größere Akzeptanz der elektronischen Identifikationsmöglichkeit schaffen⁴⁶⁴ und so zu einer vermehrten ELSTER-Nutzung einen wichtigen Beitrag leisten.

Mit dem sich in der Entwicklung befindlichen Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern wird u. a. das Ziel verfolgt, die Nutzung aller Verwaltungsleistungen innerhalb des Portalverbundes mit einem Nutzerkonto zu ermöglichen (§ 3 Abs. 2 Satz 1 OZG). Das ELSTER-Verfahren soll in diesen Verbund miteingebunden werden.⁴⁶⁵ Aktuelle Bestrebungen zur Umsetzung des Onlinezugangsgesetzes zielen in die richtige Richtung. So siegte der Vorschlag EKONA⁴⁶⁶ für eine deutschlandweite Login-Alternative anderer E-Government-Angebote

⁴⁵⁵ https://download.elster.de/download/dokumente/elstersmart_schritt-fuer-schritt.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁵⁶ Gesetz über Personalausweise und den elektronischen Identitätsnachweis (Personalausweisgesetz – PAuswG) v. 18.06.2009, BGBl. I 1346.

⁴⁵⁷ Zum Personalausweis ausführlich Heckmann/Heckmann, Internetrecht, Kapitel 5: E-Government Rz. 287–312.

⁴⁵⁸ Insgesamt nutzen lediglich 6 % der Deutschen den vollen (elektronischen) Funktionsumfang, *Initiative D21 e. V./fortiss GmbH*, eGovernment MONITOR 2018, S. 27.

⁴⁵⁹ *Initiative D21 e. V./fortiss GmbH*, eGovernment MONITOR 2017, S. 41.

⁴⁶⁰ Für weitere Gründe *Initiative D21 e. V./fortiss GmbH*, eGovernment MONITOR 2017, S. 42.

⁴⁶¹ Zu den einzelnen Nutzungsvoraussetzungen der Online-Ausweisfunktion <https://www.ausweisapp.bund.de/online-ausweisen/das-brauchen-sie/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁶² <https://www.elster.de/eportal/infoseite/systemanforderungen>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁶³ Diese funktioniert auf jedem Handy-Modell, <https://www.buergerkarte.at/faq-handy.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019, wohingegen nicht jedes mobile Endgerät für die deutsche Online-Ausweisfunktion genutzt werden kann, <https://www.ausweisapp.bund.de/mobile-geraete/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁶⁴ *Initiative D21 e. V./fortiss GmbH*, eGovernment MONITOR 2017, S. 41.

⁴⁶⁵ Srocke/Bräutigam, Aktuelles vom Portalverbund, S. 13; M. Herrmann/Stöber, NVwZ 2017, S. 1401, 1405 erwähnen als ein mögliches sicheres Identifizierungs- und Authentifizierungsmittel das ELSTER-Zertifikat.

⁴⁶⁶ Akronym für den Elster KONTen Identifizierungs- und Authentifizierungsdienst.

mittels des ELSTER-Zertifikats beim 17. E-Government-Wettbewerb 2018 in der Kategorie „Beste Konzeption zur Umsetzung des Onlinezugangsgesetzes“.⁴⁶⁷ Zudem fand das Projekt internationale Beachtung. In dem 2018 veröffentlichten E-Government-Benchmark führte die Europäische Kommission das Vorhaben als ein Erfolgsmodell im Bereich der Nutzerzentriertheit an.⁴⁶⁸ Mit EKONA soll u. a. die Schnittstelle NEZO⁴⁶⁹ entwickelt werden.⁴⁷⁰ Deren Fertigstellung ist für 2019 geplant.⁴⁷¹

Mithin erscheint nach gegenwärtigem Stand eine Annäherung an den Funktionsumfang des FinanzOnline-Kontos möglich. Supplementär zu bereits bestehenden Nutzerkonten wird der Bund zukünftig ein Nutzerkonto – das Nutzerkonto Bund – bereitstellen, das Bundesbehörden ebenso wie Länder und Kommunen als Basiskomponente einsetzen können.⁴⁷²

Ein wesentlicher Unterschied in beiden Ländern besteht in der Ausgestaltung der spezifischen Rechtsgrundlagen zur elektronischen Übertragung der Steuerdaten.⁴⁷³ Die Regelungen zur elektronischen Datenübermittlung sowie zur Kommunikation zwischen Bürgern, Unternehmen und Finanzverwaltung sind in Deutschland nicht im gesonderten Verordnungsweg, sondern in der Abgabenordnung und den einzelnen Steuergesetzen niedergelegt. Der nach § 87a Abs. 1 AO eröffnete Zugang zur Finanzverwaltung setzt die Nutzung der Softwarebibliothek ERiC der Steuerverwaltung voraus, mit der die Umsetzung der gesetzlichen Anforderungen zur sicheren Kommunikation mit den Finanzbehörden im ELSTER-Verfahren gewährleistet wird (§ 87a Abs. 6 AO).⁴⁷⁴ Gesetzliche Verpflichtungen zur elektronischen Übermittlung sind in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen geregelt.⁴⁷⁵

In vergleichbarer Weise zu FinanzOnline wurde seit der Eröffnung des deutschen Portals, damals noch unter dem Namen ElsterOnline-Portal, das Spektrum der Funktionen kontinuierlich erweitert, sodass u. a. eine Datenübernahme aus dem Vorjahr, Plausibilitätsprüfungen, die vorausgefüllte Steuererklärung (Belegabruf), die Anzeige von Bescheidaten sowie eine Steuerkontoabfrage, mittels der Onlineauskunft über Sollstellungen, geleistete Zahlungen und offene Forderungen

⁴⁶⁷ <http://www.egovernment-wettbewerb.de/gewinner/gewinner-2018.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁶⁸ *Europäische Kommission*, eGovernment Benchmark 2018, S. 154.

⁴⁶⁹ Akronym für die Nutzung der ELSTER-Zertifikate im Rahmen des OZG.

⁴⁷⁰ <https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/nezo>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁷¹ <https://www.egovernment-computing.de/kolibri-bringt-die-online-authentifizierung-zum-fliegen-a-765362>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁷² <https://www.beta.bund.de/DE/Content/Artikel/fragen-und-antworten.html#Verwaltungsportal%20des%20Bundes>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁷³ Zur elektronischen Kommunikation im Allgemeinen: D. IV., S. 104.

⁴⁷⁴ <https://www.elster.de/eportal/infoseite/rechtliches>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁷⁵ Für eine Übersicht <https://www.elster.de/eportal/infoseite/rechtliches>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

eingeholt werden kann, möglich sind.⁴⁷⁶ Die Anzahl der bundesweit elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärungen und übrigen Steuererklärungen stieg von 17,1 Mio. im Jahr 2011 auf 34,1 Mio. im Jahr 2017.⁴⁷⁷

Die aktuellen Entwicklungen und technischen Möglichkeiten des digitalen Wandels sowie die damit einhergehenden veränderten Anforderungen der Steuerpflichtigen an eine moderne Finanzverwaltung gilt es adäquat im Zuge der notwendigen Neuausrichtung der E-Government-Portale FinanzOnline und Mein ELSTER zu berücksichtigen und umzusetzen. Im Sinne eines Ansatzes, der sich an den Bedürfnissen der Steuerpflichtigen orientiert, sollten u. a. die Benutzerzentriertheit, die Interaktivität und die Konnektivität im Fokus stehen.⁴⁷⁸ Konkret könnten Erinnerungsfunktionen an die Vorjahreswerte oder intelligente Benutzerführungen, die anhand der angegebenen Besteuerungsgrundlagen individuelle Eingabevorschläge inkl. Erläuterung unterbreiten, implementiert werden.⁴⁷⁹

⁴⁷⁶ Eine ähnliche Auflistung ist abrufbar unter https://www.elster.de/eportal/infoseite/nutzen_und_vorteile, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁷⁷ <https://www.elster.de/eportal/infoseite/presse>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁴⁷⁸ E. Müller/S. Moser, SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline (2018), S. 191, 196.

⁴⁷⁹ Grundsätzliche Idee nach E. Müller/S. Moser, SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline (2018), S. 191, 196.

C. Organisationsstrukturen und Zuständigkeiten im Besteuerungsverfahren

I. Vorgaben des Bundes- und Finanz-Verfassungsgesetzes

Die vergleichsweise starke Stellung der Länder Österreichs bei der Verwaltung im Allgemeinen ist bei der Abgabenverwaltungshoheit nicht gegeben. Analog zur Gesetzgebung knüpft diese grundsätzlich an die Ertragshoheit (§ 6 F-VG) an. Nach § 11 Abs. 1 und 2 F-VG werden die Bundesabgaben und die für Zwecke der Länder (Gemeinden) erhobenen Zuschläge zu den Bundesabgaben, soweit die Bundesgesetzgebung nichts anderes bestimmt, durch Organe der Bundesfinanzverwaltung verwaltet. Die übrigen Abgaben der Länder (Gemeinden) werden grundsätzlich durch Organe jener Gebietskörperschaften bemessen und eingehoben, für deren Zwecke sie ausgeschrieben werden (§ 11 Abs. 3 F-VG). Der Bund hat daher in der Finanzverfassung Österreichs nicht nur bei der Abgaben-, sondern auch bei der Verwaltungshoheit eine dominante Rolle inne.¹

Ausgangspunkt der Regelungen zum Aufbau der Bundesabgabenverwaltung ist zunächst Art. 77 B-VG. Gemäß Abs. 1 und 2 der Vorschrift sind zur Besorgung der Geschäfte der Bundesverwaltung die Bundesministerien und die ihnen unterstellten Ämter berufen, wobei insbesondere deren Wirkungsbereich und Einrichtung durch Bundesgesetz bestimmt werden.

II. Aufbau und Aufgaben der Bundesfinanzverwaltung

Der Aufbau und die Zuständigkeitsregelungen der Abgabenverwaltung des Bundes in Österreich sind in der Bundesabgabenordnung und insbesondere im Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010² niedergelegt. Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des AVOG 2010³ ergänzt die beiden Gesetze um zahlreiche Durchführungsvorschriften und richtet besondere Organisationseinheiten ein.

¹ Für weiterführende Erläuterungen, die die Dominanz bestätigen *Wiederin*, Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I (2007), S. 389, 428 f.; *Berka*, Verfassungsrecht, Rz. 441; *Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank*, Österreichisches Staatsrecht – Band 1, 19.031.

² Bundesgesetz über den Aufbau und die Zuständigkeitsregelung der Abgabenverwaltung des Bundes (Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 – AVOG 2010) v. 13.01.2010, BGBl. I Nr. 9/2010.

³ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG 2010 – DV) v. 09.06.2010, BGBl. II Nr. 165/2010.

Die Finanzverwaltung des Bundes ist zweistufig gegliedert: in das Bundesministerium für Finanzen als Oberbehörde sowie die Steuer- und Zollverwaltung, die wiederum aus Finanz- und Zollämtern besteht.⁴ § 1 AVOG 2010 grenzt den Amtsbereich der drei Typen von Abgabenbehörden mittels sachlicher und örtlicher Zuständigkeiten ab. Nach dem Gegenstand der Abgabe- und Verwaltungsangelegenheit richtet sich zunächst die sachliche Zuständigkeit. Bei mehreren sachlich zuständigen Behörden regelt die örtliche Zuständigkeit nach territorialen Gesichtspunkten die konkret entscheidungsbefugte Behörde.⁵

Dem Bundesministerium für Finanzen obliegt die Besorgung der Geschäfte der obersten Bundesverwaltung (§ 8 Abs. 1 AVOG 2010). Mittels Verordnungen, Erlassen, Richtlinien und Weisungen soll eine bundeseinheitliche Rechtsanwendung sichergestellt werden.⁶

Bei den Finanzämtern unterscheidet das AVOG 2010 zwischen allgemeinem (§ 13 AVOG 2010), erweitertem (§§ 14–18 AVOG 2010) und besonderem Aufgabenkreis (§ 19 AVOG 2010). Den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis obliegt insbesondere die Erhebung der in § 1 BAO bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträge, wobei unter Erhebung alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen sind (§ 13 Abs. 1 Z 1 AVOG 2010 i. V. m. § 49 Abs. 2 BAO). Der einfachgesetzlichen Legaldefinition gemäß § 3 Abs. 1 BAO zufolge umfassen die Abgaben alle Abgaben und Beiträge (§ 1 BAO), Beihilfen, Erstattungen und Vergütungen (§ 2 BAO) sowie die sonstigen Ansprüche auf Geldleistungen aller Art.⁷ Folglich sind insbesondere sämtliche Bundes-, Landes- und Gemeindeabgaben mit Ausnahme der Verwaltungsabgaben i. S. d. § 78 AVG⁸ von dieser Definition erfasst, d. h. vor allem die Einkommen- und Körperschaftsteuer, aber auch Gebühren nach dem Gebührengesetz.⁹ Neben Steuern erfasst die Bundesabgabenordnung daher auch Gebühren und Beiträge.¹⁰ Die Zusatzaufgaben des erweiterten Aufgabenkreises umfassen ein breites Spektrum, beispielsweise die Wahrnehmung der Angelegenheiten der Abzugsteuern beschränkt Steuerpflichtiger oder die aufgrund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, und sind auf mehrere Finanzämter verteilt. Hingegen fungiert gegenwärtig als einziges Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel. Darüber hinaus hat das BMF als besondere Organisationseinheiten i. S. d. §§ 8 Abs. 2 und 9 Abs. 3 AVOG 2010 eine Steuer- und Zollkoordination (§§ 1–3 AVOG 2010 – DV) sowie die Finanzpolizei (§ 10b AVOG 2010 – DV) eingerichtet.

⁴ Ehrke-Rabel, *elements Steuerrecht*, S. 397.

⁵ Zu den Organisationsstrukturen und Arbeitsabläufen der Abgabenbehörden ausführlich *Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung*, S. 2 ff.

⁶ Ehrke-Rabel, *elements Steuerrecht*, S. 397.

⁷ Dazu ausführlich Althuber/Tanzer/P. Unger/P. Unger, *BAO Handbuch*, § 3 BAO S. 23 f.

⁸ Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991 (AVG) v. 31.01.1991, BGBl. Nr. 51/1991.

⁹ Althuber/Tanzer/P. Unger/P. Unger, *BAO Handbuch*, § 1 BAO S. 16 f.

¹⁰ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, *Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II*, Rz. 1254.

Das für die Erhebung der Einkommensteuer örtlich zuständige Wohnsitzfinanzamt ist das Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 20 AVOG 2010). Für die Erhebung der Körperschaftsteuer örtlich zuständig ist als Betriebsfinanzamt das Finanzamt, in dessen Bereich eine Körperschaft, Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder Vermögensmasse ihren Ort der Geschäftsleitung oder, sofern dieser nicht im Inland gelegen ist, ihren inländischen Sitz hat oder hatte (§ 21 AVOG 2010).

Insbesondere zur Vereinfachung oder Beschleunigung des Verfahrens kann die für die Erhebung einer Abgabe grundsätzlich zuständige Abgabenbehörde eine andere Abgabenbehörde mit Bescheid (Delegierungsbescheid) bestimmen, sofern nicht überwiegende Interessen der Partei entgegenstehen (§ 3 AVOG 2010).

III. Weisungsbefugnis

Die Struktur der Verwaltung ist durch ein Über- und Unterordnungsverhältnis geprägt. Um diese Beziehungen näher auszugestalten, legt Art. 20 Abs. 1 B-VG die grundsätzliche Weisungsbefugnis der obersten Organe auf Bundes- und Landesebene fest. Die Weisungen sind verwaltungsinterne Anordnungen, die als Einzelfallweisungen oder allgemeine Weisungen erlassen werden können.¹¹ Erstere können beispielsweise die Anordnung einer Bescheiderlassung für einen bestimmten Einzelfall beinhalten.¹² Allgemeine Weisungen hingegen beinhalten z. B. eine stete Berichtspflicht an die vorgesetzte Behörde¹³ oder regeln die Aufbau- und Ablauforganisationen von Verwaltungsstellen.¹⁴ Weisungen¹⁵ bzw. allgemeine Weisungen werden auch als Verwaltungsverordnungen bezeichnet (§ 4 Abs. 1 Z 2 BGBIG). Dieser Terminus ist jedoch nicht zielführend, da sich Weisungen und Verordnungen gerade in ihrer Innen- bzw. Außenwirkung unterscheiden.¹⁶ Weisungen entfalten in keinem Fall eine Außenwirkung für die von dem Verwaltungshandeln Betroffenen.¹⁷ Verwaltungsverordnungen wirken lediglich nach innen und nehmen keinen Einfluss auf die allgemeine Rechtslage.¹⁸

¹¹ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 312; zur Abgrenzungproblematik von Verwaltungsverordnungen und generellen Weisungen ausführlich B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 741–748.

¹² B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 312.

¹³ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 312.

¹⁴ B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 741.

¹⁵ B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 312.

¹⁶ So auch Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 2, Rz. 27.112.

¹⁷ B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 947.

¹⁸ B. Raschauer, Allgemeines Verwaltungsrecht, Rz. 741.

Mittels Gesetz können nach Art. 20 Abs. 2 B-VG die dort angeführten Organe von der Weisungsbefugnis freigestellt werden. Zudem sind die Weisungen nur bindend, wenn sie von einem zuständigen Organ erteilt wurden und die Befolgung nicht gegen strafgesetzbliche Vorschriften verstoßen würde (Art. 20 Abs. 1 Satz 3 B-VG). Im Übrigen sind rechtswidrige Weisungen allerdings für die nachgeordneten Verwaltungsorgane bindend.¹⁹

IV. Vergleich mit Deutschland

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bestimmungen Deutschlands findet sich im Abschnitt des Finanzwesens mit Art. 108 GG eine Sondervorschrift zu den Art. 83 ff. GG, die als *Lex specialis* den VIII. Abschnitt verdrängt, soweit in Art. 108 GG abweichende Regelungen für die Verwaltung von Steuern getroffen sind.²⁰ Zudem ist bereits an den Abs. 1 bis 3 deutlich zu erkennen, dass die deutsche Finanzverwaltung in eine Bundes- und Landesfinanzverwaltung geteilt ist. Sie unterscheidet sich daher grundlegend von dem föderalen System mit bundeseinheitlicher Finanzverwaltung Österreichs²¹ und führt zu besonderen Herausforderungen.²²

Die Landesfinanzbehörden verwalten gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG alle Steuern, die nicht in Art. 108 Abs. 1 Satz 1 GG aufgeführt sind. Dazu gehören insbesondere die Einkommen- und die Körperschaftsteuer. Liegen Steuern vor, deren Erträge zumindest teilweise dem Bund zufließen, werden die Länder im Auftrag des Bundes, der Bundesauftragsverwaltung gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG, tätig.

Der Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG ermöglicht ein Zusammenwirken sowie eine Aufgabenverlagerung zwischen Bund und Ländern, die von den grundsätzlichen Regelungen der Abs. 1 bis 3 abweicht. Die Aufgabenverlagerung zwischen Bund und Ländern, bei der Aufgaben von einer an sich zuständigen Ebene auf die andere Ebene übertragen werden,²³ ist vergleichbar mit der Delegationsmöglichkeit des § 3 AVOG 2010.

Der Aufbau der Bundes- und Landesfinanzverwaltungen wird detailliert im Finanzverwaltungsgesetz geregelt, welches das Ausführungsgesetz zu Art. 108 GG ist. Die Finanzverwaltung des Bundes ist zweistufig und die der Länder grundsätzlich dreistufig aufgebaut, wobei ein zweistufiger Aufbau möglich ist.²⁴

¹⁹ Jabloner, Festschrift für Theo Öhlinger (2004), S. 699, 714; zum Remonstrationsrecht mit Beispielen B.-C. Funk, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, Rz. 296.

²⁰ Maunz/Dürig/Maunz, GG, Art. 108 Rz. 6.

²¹ E. Reimer, FR 2008, S. 302, 302.

²² Dazu näher: D. I. 3., S. 92; F. IV. 3., S. 151 und G. IV. 1., S. 192.

²³ Hömig/Wolff/Kienemund, GG, Art. 108 Rz. 9.

²⁴ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schmieszek, AO/FGO, Gesetz über die Finanzverwaltung Einführung Rz. 55.

Oberste Finanzbehörde des Bundes ist nach § 1 Nr. 1 FVG²⁵ das BMF. Seine Aufgabe ist gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 FVG die Leitung der Bundesfinanzverwaltung (Art. 108 GG). Leitung umfasst die Steuerung und Koordinierung der Verwaltung, wobei der Fachaufsicht eine große Bedeutung beizumessen ist.

Als eine mit Steuersachen befasste Oberbehörde ist insbesondere das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu nennen (§ 1 Nr. 2 FVG). § 5 FVG regelt in Abs. 1 die wesentlichen Aufgaben des BZSt, wobei eine Systematik nicht erkennbar ist.²⁶ Das Aufgabenspektrum ist dem der österreichischen Steuer- und Zollkoordination ähnlich. Neben Aufgaben, die unmittelbar die Besteuerung betreffen, beispielsweise die Mitwirkung bei Außenprüfungen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FVG i. V. m. § 19 FVG), nimmt das BZSt überdies nichtsteuerliche Querschnittsaufgaben wie z. B. die Gesetzesfolgenabschätzung, die Entwicklung von Risikomanagementsystemen oder die Automation der Steuerverwaltung wahr.²⁷

§ 2 FVG regelt mit vergleichbarer Systematik wie § 1 FVG den Aufbau der Landesfinanzverwaltung. Örtliche Behörden sind die Finanzämter (§ 2 Nr. 4 FVG), deren Bezirk und Sitz die zuständige oberste Landesbehörde bestimmt (§ 17 Abs. 1 FVG). Die grundsätzlich wahrzunehmenden Aufgaben, d. h. die sachliche Zuständigkeit, sind in § 17 Abs. 2 Sätze 1 und 2 FVG geregelt. Im Zuge der Auftragsverwaltung des Satzes 1 verwalten die Finanzämter u. a. die Einkommen- und die Körperschaftsteuer sowie in eigener Angelegenheit insbesondere die Gewerbesteuer.²⁸ Im Gegensatz zu Österreich sind Gebühren und Beiträge nicht Gegenstand der sachlichen Zuständigkeit deutscher Finanzämter.²⁹ Die Aufgaben der Finanzämter kann die Landesregierung oder die für die Finanzverwaltung zuständige oberste Landesbehörde beschränken und erweitern (§ 17 Abs. 2 Sätze 3 und 4 FVG). Dieses Instrument der Zuständigkeitskonzentration ist mit dem der erweiterten und besonderen Aufgabenkreise der österreichischen Finanzämter vergleichbar.

Die örtliche Zuständigkeit der deutschen Finanzbehörden ist hingegen nicht im Finanzverwaltungsgesetz geregelt, sondern in den §§ 17–29a AO. Diese richtet sich im Hinblick auf die Finanzämter im Ergebnis nach den identischen Merkmalen wie die Regelungen Österreichs und unterscheidet sich somit im Regelungsinhalt nicht.

Soweit die Landesfinanzbehörden die Bundesauftragsverwaltung (Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG) durchführen, steht dem deutschen Bundesminister der Finanzen ausnahmsweise ein Weisungsrecht gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. Art. 85 Abs. 3 GG zu. Die Weisungen sind nach Art. 85 Abs. 3 Satz 2 GG grundsätzlich

²⁵ Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz – FVG) v. 04.04.2006, BGBl. I 846.

²⁶ Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Schmieszek*, AO/FGO, § 5 FVG Rz. 44.

²⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Schmieszek*, AO/FGO, § 4 FVG Rz. 8.

²⁸ Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Schmieszek*, AO/FGO, § 17 FVG Rz. 19.

²⁹ Der in der Bundesabgabenordnung verwendete Terminus der Abgabe wurde im Rahmen landesspezifischer Ausführungen zu Österreich in der Arbeit grundsätzlich beibehalten.

an die zuständige oberste Landesbehörde zu richten, deren Vollzug sie sicherzustellen hat (Art. 85 Abs. 3 Satz 3 GG).

Unbestritten ist, dass dieses Weisungsrecht konkrete Einzelweisungen ermöglicht,³⁰ die für den einzelnen Sachverhalt rechtsverbindliche Aussagen treffen.³¹ Hohe praktische Relevanz kommt hierbei den Nichtanwendungserlassen zu.³² Sollte die Finanzverwaltung eine abweichende Rechtsauffassung vertreten, so kann sie mittels Nichtanwendungserlass anordnen, dass die BFH-Entscheidung nicht über den Einzelfall hinaus angewendet werden soll. Die Zulässigkeit eines solchen Vorgehens ist Gegenstand kontrovers geführter Diskussionen im Schrifttum,³³ wobei zwischen den einzelnen Beweggründen der Nichtanwendung zu differenzieren ist.³⁴

Allgemeine Weisungen i. S. d. Art. 108 Abs. 7 GG sollen dem Bundesminister der Finanzen nicht möglich sein.³⁵ In praxi wurde dieser Streit zunächst mittels einer auf Kooperation ausgelegten Bund-Länder-Vereinbarung vom 15.01.1970³⁶ beigelegt.³⁷ Später ist mit einem Begleitgesetz im Zuge der Föderalismusreform I³⁸ die Festlegung allgemeiner Verwaltungsgrundsätze bei der Zusammenarbeit zwischen dem BMF und den Landesfinanzverwaltungen einfachgesetzlich in § 21a FVG kodifiziert worden. Mittels des nach älterer Rechtslage in § 21a Abs. 1 Satz 1 und 2 FVG kodifizierten Weisungsrechts konnte das BMF allgemeine fachliche Weisungen erteilen, wenn nicht die *Mehrheit* der Länder dem widersprach. Dieses Recht wurde in der Vergangenheit als zumindest verfassungsrechtlich bedenklich eingestuft.³⁹ Eine systematische Einordnung in Art. 108 Abs. 7 und

³⁰ Sauerland, DStZ 2007, S. 668, 670 ff. zeigt zunächst mittels grammatischer, genetischer und systematischer Auslegung auf, dass sich die Weisungen in Art. 85 Abs. 3 GG stets auf einen konkreten Einzelfall beziehen, und bekräftigt dieses Ergebnis sodann für den Umfang der Weisungsrechte des Art. 108 GG.

³¹ Tipke/Kruse/Krumm, AO/FGO, § 3 FVG Rz. 3; Seer, Festschrift für Hans Georg Ruppe (2007), S. 533, 540.

³² Diese haben die rechtliche Qualität einer Weisung im Sinne von Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG i. V. m. Art. 85 Abs. 3 GG, Herden, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 445, 449; Harald Schaumburg, 1. Deutscher Finanzgerichtstag 2004 (2004), S. 73, 79.

³³ Ausführlich zur Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung.

³⁴ Zu den einzelnen Anwendungsfällen u. a. Vinken, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 549, 553 ff.; Herden, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 445, 451 ff.; Spindler, DStR 2007, S. 1061, 1063; Harald Schaumburg, 1. Deutscher Finanzgerichtstag 2004 (2004), S. 73, 79 ff.

³⁵ Tipke/J. Lang/Englisch, Steuerrecht, § 5 Rz. 29; Tipke/J. Lang/Seer, Steuerrecht, § 21 Rz. 35; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schmieszek, AO/FGO, § 3 FVG Rz. 21a; M. Schmitt, Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 99, 112.

³⁶ Abgedruckt in W. Kahl/Waldhoff/C. Walter/Seer, GG, Art. 108 Rz. 117.

³⁷ Manke, DStZ 2002, S. 70 beschreibt anschaulich aus eigenem Erleben die Entstehung der im Zuge dieser Vereinbarung erlassenen BMF-Schreiben.

³⁸ Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 11.09.2006, BGBl. I 2098.

³⁹ Tipke/Kruse/Krumm, AO/FGO, § 21a FVG Rz. 3 m. w. N.

Abs. 3 Satz 2 GG ist nicht erkennbar.⁴⁰ Im Ergebnis steht das einfachgesetzliche allgemeine Weisungsrecht im Widerspruch zu Art. 108 Abs. 7 GG, da BMF und Bundesregierung nicht identisch sind. Zudem kann die von Art. 108 Abs. 7 GG geforderte Zustimmung des Bundesrats nicht durch das Schweigen der obersten Finanzbehörden der Länder ersetzt werden.⁴¹ Mit einer Grundgesetzänderung, die einen neuen Satz 3 in Art. 108 Abs. 4 GG einfügte,⁴² wurde u. a. der Weg bereitet, um die o. g. Hürde durch entsprechende Gesetzesänderung⁴³ auf mindestens 11 Länder anzuheben. Gleichwohl besteht der neuralgische Punkt der Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 21a FVG weiterhin fort.⁴⁴

Der Vergleich der Veröffentlichungen des jeweiligen BMF hat in der Gesamtbetrachtung⁴⁵ in beiden Ländern diesbezügliche rechtliche Probleme und divergierende Lösungsansätze aufgezeigt. Neben den verschiedenen Termini führt der jeweilige Regelungsgegenstand dazu, dass die Rechtsqualität der Veröffentlichungen zumindest umstritten ist. Im Hinblick auf die jeweiligen Besteuerungsverfahren und den Vollzug der Steuergesetze resultieren daraus teils erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken.⁴⁶

⁴⁰ *Drüen*, FR 2008, S. 295, 300.

⁴¹ *Tipke/J. Lang/Seer*, Steuerrecht, § 21 Rz. 35; ähnlich *Horlemann*, UR 2011, S. 334, 336.

⁴² Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 90, 91c, 104b, 104c, 107, 108, 109a, 114, 125c, 143d, 143e, 143f, 143g) v. 13.07.2017, BGBl. I 2347.

⁴³ Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes v. 14.08.2017, BGBl. I 3122, 3129.

⁴⁴ Nach *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schmieszek*, AO/FGO, § 21a FVG Rz. 6 sind die Zweifel entfallen, wohingegen *Dütz*, ZPR 2017, S. 247, 248 in der Neufassung einen Verstoß gegen die Verfassung erblickt.

⁴⁵ Dazu bereits: B. IV. 2., S. 59.

⁴⁶ Dazu: E. IV. 2. c) bb), S. 135.

D. Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze im Überblick

Zum besseren Verständnis für das in Österreich vorherrschende Besteuerungssystem ist es zweckmäßig, zunächst einen Überblick zu den wichtigsten Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätzen unter Berücksichtigung der besonderen Bedeutung des Einsatzes der elektronischen Datenverarbeitung zu geben und sie denen Deutschlands unmittelbar gegenüberzustellen. Anschließend können die einzelnen Phasen der Besteuerungsverfahren in den nachfolgenden Kapiteln näher analysiert werden.

I. Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

1. Steuervollzugsauftrag

§ 114 Abs. 1 Satz 1 BAO kodifiziert das Legalitätsprinzip und den Gleichheitssatz auf einsatzgesetzlicher Ebene,¹ sodass der Steuervollzugsauftrag der Bundesabgabenordnung diesen verfassungsrechtlichen Prinzipien entspricht. Sie bezwecken einen fehlerfreien, zumal von jeglicher Schikane freien, Gesetzesvollzug und fordern daher auf, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen gesetzlich vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen.² Mithin soll der Gedanke der materiellen Gleichheit und damit einhergehend der auf Grundlage der Gesetze gleichen Belastung aller gleichen steuerlich bedeutsamen Sachverhalte realisiert werden.³ Ein nicht ordnungsgemäß durchgeführtes Verfahren kann daher sowohl gegen einfachgesetzliche als auch verfassungsrechtliche Grundsätze verstoßen.⁴

§ 114 Abs. 1 Satz 2 BAO stellt zum einen die Rechtsgrundlage für die Übermittlung von Kontrollmitteilungen innerhalb einer Abgabenbehörde oder an eine andere Abgabenbehörde dar. Zum anderen ist zum Zwecke der Erfüllung einer gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung die Erhebung und Sammlung entsprechender Nachrichten geboten. Dies gilt unabhängig von einem konkreten bzw. anhängigen Besteuerungsverfahren.⁵ Zu diesem Zweck darf gemäß § 114 Abs. 2 BAO eine elektronische Dokumentation angelegt werden. Dieses Register dient insbesondere dem elektronischen Datennachweis i. S. d. § 16 öE-GovG.⁶

¹ Ritz/Ritz, BAO, § 114 Rz. 1; Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1252.

² VwGH, 04.06.1986 – 85/13/0076.

³ Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten, S. 19 m. w. N.

⁴ Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1255.

⁵ Ritz/Ritz, BAO, § 114 Rz. 5.

⁶ ErläutRV 252 BlgNR 22. GP, 10.

§ 114 Abs. 3 BAO kann im Kontext des § 86a BAO als dessen Pendant bezeichnet werden,⁷ das die rechtlichen Vorkehrungen für die Behörde auf der Empfängerseite betrifft.⁸ Die elektronischen Archive dienen u. a. der sicheren Aufbewahrung von Akten und einem standortunabhängigen Zugriff auf Informationen.⁹ Zudem gilt § 20 öE-GovG über die Beweiskraft von Urkunden auch für elektronische Dokumente von Abgabenbehörden.¹⁰

Wie in Österreich entspricht auch der Steuervollzugsauftrag für die deutsche Finanzverwaltung den verfassungsrechtlichen Prinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der einfachgesetzlich in §§ 85 und 88 AO kodifiziert ist.¹¹ Gleichwohl ist § 114 BAO realistischer formuliert, da im Gegensatz zum deutschen Sicherstellungsverlangen die österreichischen Abgabenbehörden lediglich auf die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu achten und darüber zu wachen haben.¹² Diese Formulierung drückt das tatsächlich Durchführbare angemessener aus, da die Finanzverwaltung ohnehin nicht in der Lage ist, jeden steuerlich relevanten Sachverhalt vollständig aufzuklären.¹³

2. Steuervereinbarungen und tatsächliche Verständigung

Dem Legalitätsprinzip folgend sind Steuervereinbarungen in Österreich grundsätzlich unzulässig.¹⁴ So darf beispielsweise auftretenden Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsaufklärung grundsätzlich nicht mittels übereinstimmender Sachverhaltsannahmen begegnet werden. Die Steuerfestsetzung muss dem Gesetz entsprechen, sodass Vereinbarungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner über den Inhalt der Steuerschuld unbeachtlich sind.¹⁵

Gleichwohl ermächtigen die Steuergesetze vereinzelt explizit zum Abschluss von Vereinbarungen zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner.¹⁶ Nach Ansicht

⁷ Zu § 86a BAO: D. IV., S. 104.

⁸ Althuber/Tanzer/P. Unger/Tanzer, BAO Handbuch, § 114 BAO S. 330.

⁹ Schaubmair, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, C. Verfahrensrecht, § 114 Abs. 3 BAO (2017), S. 1, 1.

¹⁰ ErläutRV 38 BlgNR 24. GP, 9.

¹¹ Dazu ausführlich Spilker, Behördliche Amtsermittlung, S. 52 ff.

¹² Tipke, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1416.

¹³ Dazu Seer, StuW 2003, S. 40, 41 f.

¹⁴ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 28.

¹⁵ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 28; dagegen gehen M. Hackl/J. Schlager, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, E. Allgemeine Themen – Die Stellung des Abgabepflichtigen (2017), S. 1, 46 davon aus, dass im Rahmen von Außenprüfungen schon immer Verständigungen existieren, die faktisch eine endgültige Steuerlast festlegen.

¹⁶ So z. B. auf bundesrechtlicher Ebene gemäß § 16 Abs. 1 öGrStG, wonach sich im einzelnen Fall die Gemeinden mit dem Steuerschuldner über die Zerlegung einigen können und sodann die Zerlegung nach Maßgabe der Einigung vorzunehmen ist; zu einvernehmlichen Bestimmungen in der Bundesabgabenordnung Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, SWK 2014, S. 1054, 1059.

des VfGH sind diese als öffentlich-rechtliche Verträge anzusehen,¹⁷ wobei insbesondere lediglich über vereinfachte Verrechnungsmodalitäten, nicht jedoch über die Steuerpflicht und die Voraussetzungen zur Entrichtung der Abgabe schlechthin Vereinbarungen getroffen werden können.¹⁸ Zugunsten der Rechtssicherheit sollte die Behörde im Rahmen der Bescheiderstellung nicht von der Vereinbarung abweichen.¹⁹ Aufgrund des geschlossenen Rechtsquellensystems in Österreich und der damit einhergehenden fehlenden Bescheidqualität²⁰ kommt den Verträgen gegenwärtig eine eher untergeordnete Bedeutung zu.²¹

In diesem Kontext ist die Frage zu klären, ob Vereinbarungen außerhalb der gesetzlich normierten Tatbestände möglich sind. Nach einer traditionellen Auffassung ist von einer Vereinbarungsfeindlichkeit des Abgabenrechts auszugehen.²² Dieser Ansicht liegt eine Idealvorstellung von unproblematisch zu ermittelnden Sachverhalten sowie Rechtsfolgen zugrunde, sodass für Vereinbarungen keine Notwendigkeit bestehe.²³ Diese Vorstellung spiegelt jedoch nicht die Besteuerungsrealität und auch nicht die Gesetzeslage wider.²⁴ Aufgrund von komplexen Sachverhalten und Rechtsfragen entspricht oftmals nicht nur ein punktuelles Ergebnis der Besteuerung,²⁵ sondern vielmehr ein Ergebnisspektrum dem Legalitätsprinzip.²⁶ Als Folge können Vereinbarungen, wenn auch in engen Grenzen,²⁷ Basis für eine rechtsstaatliche Besteuerung sein. Im Ergebnis ist die traditionelle Auffassung der Vereinbarungsfeindlichkeit daher zu relativieren.²⁸ Dafür spricht ebenfalls das gewandelte Verhältnis zwischen Behörde und Steuerpflichtigen in einer Weise, die nicht mehr von Befehl und Zwang, sondern vielmehr von Kooperation geprägt ist.²⁹

Im Gegensatz zu den in Österreich zumindest in geringer Zahl gesetzlich kodifizierten Möglichkeiten der Steuervereinbarungen ist ein ähnliches Rechtsinstitut in Deutschland unter dem Terminus der tatsächlichen Verständigung von der Rechtsprechung entwickelt worden. Die Verständigung darf grundsätzlich keine Rechtsfragen, sondern lediglich Fälle von erschwelter Sachverhaltsermittlung be-

¹⁷ VfGH, 06.10.1981 – G47/79, VfSlg 9226/1981.

¹⁸ *Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank*, Österreichisches Staatsrecht – Band 4, Rz. 50.071; *Ritz/Ritz*, BAO, § 4 Rz. 10 m. w. N.

¹⁹ *Stiasny*, Horizontal Monitoring, S. 82 f. m. w. N.

²⁰ Zur Eigenschaft als unselbständige Rechtsquelle *Stiasny*, Horizontal Monitoring, S. 42 m. w. N.

²¹ *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 28.

²² *Ruppe*, Absprachen/Vergleiche im Abgaben- und Finanzstrafrecht (2003), S. 9, 21 m. w. N.

²³ *Ruppe*, Absprachen/Vergleiche im Abgaben- und Finanzstrafrecht (2003), S. 9, 21.

²⁴ *Ruppe*, Absprachen/Vergleiche im Abgaben- und Finanzstrafrecht (2003), S. 9, 21 und 23.

²⁵ *Scheiblauber*, AFS 2015, S. 82, 89.

²⁶ *Achatz*, Festschrift für Gerold Stoll (2005), S. 27, 38.

²⁷ Zu gesetzlich vorgesehenen und nicht vorgesehenen Vereinbarungen ausführlich *Achatz*, Festschrift für Gerold Stoll (2005), S. 27, 28 ff.

²⁸ *Ruppe*, Absprachen/Vergleiche im Abgaben- und Finanzstrafrecht (2003), S. 9, 26.

²⁹ Zu Reformen und Reorganisationen seit 2003 überblicksartig *E. Müller/Schrittwieser*, Finanz-Wegweiser, S. 20 ff.

treffen.³⁰ Gleichwohl ist eine trennscharfe Differenzierung zwischen Rechts- und Tatsachenfragen häufig nicht möglich, sodass im Ergebnis lediglich reine Rechtsfragen von der tatsächlichen Verständigung nicht erfasst werden.³¹ Auch wenn die Diskussion über Grundlagen, Zulässigkeitsvoraussetzungen und Rechtsverbindlichkeit der Einigungsmechanismen in beiden Ländern noch andauert,³² sind diese jeweils grundsätzlich möglich³³ und stellen weitere Instrumente für einen auf Kooperation und Konsens ausgelegten Steuervollzug dar.

3. Situation des Steuervollzugs

Die Steuervollzugssituation stößt im Schrifttum Österreichs – soweit ersichtlich – auf keine grundlegenden Bedenken und wird daher kaum thematisiert. Demgegenüber erfährt der Zustand in Deutschland seit geraumer Zeit Kritik.³⁴ Die grundlegenden Schwierigkeiten und Probleme sind mannigfaltig und reichen von föderalismusbedingten Kapazitäts- und Vollzugsunterschieden³⁵ über komplizierte Steuergesetze³⁶ bis hin zu beschränkten Ressourcen der Finanzverwaltung.³⁷

Als Konsequenz resultiert eine Ausrichtung an der praktischen Realisierbarkeit des Gesamtvollzugs, d. h. so viel Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit wie möglich und durchsetzbar ist.³⁸ Zur Umsetzung dieses maßvollen Gesetzesvollzuges³⁹ initiierte der Gesetzgeber verschiedene Vorhaben, wobei in der jüngeren Vergangenheit insbesondere das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens als eine weitere wichtige Etappe⁴⁰ hervorzuheben ist. Es schließt an das Steuerbürokratieabbaugesetz⁴¹ an, welches den Weg zur Elektronifizierung des Steuerverfahrens ebnete.⁴² Das Gesetz hat insbesondere den verstärkten Einsatz

³⁰ Zum Gegenstand und zu den Voraussetzungen näher Tipke/J. Lang/Seer, *Steuerrecht*, § 21 Rz. 146–149; Seer, BB 2015, S. 214, 214 f.; Krüger, DStZ 2015, S. 478, 478 ff.; Brusckhe, DStR 2010, S. 2611, 2611 ff.

³¹ Seer, BB 2015, S. 214, 215 m. w. N.

³² So bereits Achatz, *Festschrift für Gerold Stoll* (2005), S. 27, 30.

³³ Ruppe, *Absprachen/Vergleiche im Abgaben- und Finanzstrafrecht* (2003), S. 9, 26.

³⁴ Zur Situation vor dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Schützler, *Tax Compliance*, S. 121 ff.

³⁵ Dazu Schützler, *Tax Compliance*, S. 130 ff.

³⁶ Mit prägnanten Beispielen Mellnhoff, *Stbg* 2007, S. 549, 550; F. Breuer, *FR* 2017, S. 89 sowie Schützler, *Tax Compliance*, S. 124 ff.; zur defizitären Qualität der Steuergesetzgebung Schenke, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, S. 106 ff.

³⁷ Mellnhoff, *Stbg* 2007, S. 549, 550 f.; Eckhoff, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, S. 53 f.; Seer, *FR* 1997, S. 553, 556 f.; Schützler, *Tax Compliance*, S. 128 ff.

³⁸ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, *AO/FGO*, § 85 AO Rz. 46 m. w. N.

³⁹ Zum Begriff Schenke, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, S. 119 m. w. N.; zu weiteren Termini, die die Arbeitsweise der Finanzverwaltung beschreiben, Haumann, *Die „gewichtende Arbeitsweise“ der Finanzverwaltung*, S. 49 ff.

⁴⁰ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, *AO/FGO*, § 85 AO Rz. 51.

⁴¹ *Steuerbürokratieabbaugesetz* v. 20.12.2008 BGBl. I 2850.

⁴² Seer, *StuW* 2015, S. 315, 316.

der Informationstechnologie zum Ziel und damit einhergehend die an eine moderne Finanzverwaltung gerichteten Erwartungen im Besteuerungsverfahren zu erfüllen sowie die Zustimmung für E-Government zu fördern.⁴³

Ohne Einsatz moderner Informationstechnologien ist eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung kaum mehr realisierbar,⁴⁴ wobei der Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes auch im digitalen Steuervollzug gelten.⁴⁵ In diesem Kontext ist die Regelung des § 20 Abs. 1 FVG zu sehen, wonach im Zuge der Ablösung papierbasierter Verfahrensabläufe durch elektronische Verfahren der bundeseinheitliche Einsatz von IT-Anwendungen zu einem gleichmäßigen Steuervollzug beitragen soll.⁴⁶

II. Tax Compliance und Fair Play

Dem Steuervollzugsauftrag stehen wesentlich geänderte Rahmenbedingungen gegenüber.⁴⁷ Von innen erschweren vor allem Personaleinsparungen⁴⁸ und stetig steigende Fallzahlen⁴⁹ die Auftragserfüllung. Von außen wirkt zudem das sich aufgrund der Globalisierung und Digitalisierung stark gewandelte Wirtschaftsleben ein. Der in seinen Grundsätzen seit langer Zeit unveränderte Steuervollzug wird insbesondere durch den Steuerwettbewerb zwischen den Staaten vor neue Herausforderungen gestellt.⁵⁰ Als Folge beschäftigen sich viele Staaten und deren Finanzverwaltungen mit der Frage, wie das Verhalten der Steuerpflichtigen zugunsten der Steuerehrlichkeit beeinflusst werden kann und welche Möglichkeiten der Legislative sowie der Exekutive dabei zur Verfügung stehen. In diesem Kontext finden sich gegenwärtig in der Literatur zunehmend Begriffe wie z. B. Tax Compliance, Fair Play oder Governance, die zur Lösung dieser Herausforderungen beitragen sollen.

Die bereits erwähnte Steuergerechtigkeit⁵¹ ist ein wesentlicher Bestandteil der Tax Compliance.⁵² Allgemein verfolgen Tax-Compliance-Strategien aus der hoheitlichen Perspektive des Staates das Ziel, die Steuerpflichtigen zu einer vermehrten Einhaltung der Steuergesetze zu motivieren, somit den Kontrollbedarf im Einzel-

⁴³ BT-Drs. 18/7457, 46.

⁴⁴ A. Richter/Welling, FR 2013, S. 406, 409.

⁴⁵ Mellinshoff, Beihefter zu DStR 2012, S. 79, 80.

⁴⁶ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schmieszek, AO/FGO, § 20 FVG Rz. 4. Dazu näher: J. II. 1., S. 250.

⁴⁷ Zum veränderten Umfeld der Finanzverwaltungen ausführlich OECD, The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit, S. 17 ff.

⁴⁸ E. Müller, SWK 2013, S. 1217, 1222.

⁴⁹ Dazu bereits Meyding/Bühler, DStR 1991, S. 488, 489.

⁵⁰ Dazu ausführlich Ehrke-Rabel, StuW 2015, S. 101, 103 ff.

⁵¹ Hierzu bereits: B. III. 4. c) bb), S. 54.

⁵² Zu weiteren Einflussfaktoren E. Müller, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), S. 273, 276 ff.

fall zu senken und im Ergebnis den Steuervollzug zu effektuieren.⁵³ Tax Compliance kann dabei als Bereitschaft der Steuerpflichtigen verstanden werden, ihre Steuer freiwillig in der richtigen Höhe und termingerecht zu entrichten.⁵⁴ Die österreichische Finanzverwaltung strebt im Rahmen ihrer strategischen Zielsetzung zur Erhöhung der Tax Compliance die Ausgestaltung der Beziehungen in einer Weise an, welche die Steuerpflichtigen darüber hinaus dazu bewegt, ihre Steuererklärungen freiwillig in richtiger Höhe zum richtigen Zeitpunkt abzugeben, ihren sonstigen Verpflichtungen nachzukommen und ihre Rechte geltend zu machen.⁵⁵ Mithin soll die Steuer korrekt gemeldet und abgeführt werden.⁵⁶ Darüber hinaus kann Tax Compliance die überobligatorische Mitwirkung der Steuerpflichtigen beinhalten.⁵⁷ Gleichwohl ist der Steuerstreit, soweit dieser zur Durchsetzung einer legitimen Steuerposition dient, nicht ausgeschlossen, sondern Bestandteil der Tax-Compliance-Strategie.⁵⁸

Der an einer Tax-Compliance-Strategie ausgerichtete Steuervollzug in Österreich und Deutschland fußt auf *zwei grundlegenden* Komponenten: zum einen auf der noch näher zu erläuternden risikoorientierten Prüfungs- und Kontrolltätigkeit⁵⁹ und zum anderen auf einer serviceorientierten, kooperativen Ausrichtung der Finanzverwaltung.⁶⁰ Im Sinne einer Doppelstrategie soll Erstere steuerliches Fehlverhalten aufdecken und mit spürbaren Sanktionen belegen und Letztere die Mitwirkungsbereitschaft der Steuerpflichtigen fördern.⁶¹

In der vom BMF verantworteten Charta der österreichischen Finanzverwaltung⁶² soll im Rahmen einer Selbstdarstellung insbesondere die Transparenz der Organisation erhöht werden.⁶³ So werden neben Serviceangeboten sowie Rechten und Pflichten der Steuerpflichtigen die Regeln im Abgabenverfahren, aber auch die Qualitäts- und Leistungsstandards näher erläutert. Information und Aufklärung sind weitere Maßnahmen. In dem jährlich erscheinenden Steuerbuch⁶⁴ sind Tipps

⁵³ Nagel/Waza, DStZ 2008, S. 321, 323; E. Huber/Seer, StuW 2007, S. 355, 357. Diesem Tax-Compliance-Verständnis widerspricht Streck, Tax Compliance (2016), Rz. 1.1, 1.14 nachdrücklich.

⁵⁴ E. Müller, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), S. 273, 276 m. w. N.

⁵⁵ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2017, S. 13.

⁵⁶ Faller, Festschrift für Christoph Ritz (2015), S. 47, 49.

⁵⁷ Dazu ausführlich Schützler, Tax Compliance, S. 137 ff.; a. A. Streck/Binnewies, DStR 2009, S. 229, 230, die von einer Art Konfrontationsstrategie als probates Mittel ausgehen.

⁵⁸ Schützler, Tax Compliance, S. 80 ff. m. w. N.; ähnlich Streck, Tax Compliance (2016), Rz. 1.1, Rz. 1.15.

⁵⁹ Sogleich: D. III., S. 100 und ausführlich: F., S. 142.

⁶⁰ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2017, S. 7; E. Schmidt/M. Schmitt, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 534 f.; Seer, StuW 2003, S. 40, 52; E. Schmidt, Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 37, 42.

⁶¹ Seer, DStR 2008, S. 1553, 1554.

⁶² Bundesministerium der Finanzen, Charta der österreichischen Finanzverwaltung.

⁶³ E. Huber, StBp 2016, S. 228, 234 sieht diese Öffentlichkeitsarbeit zutreffend als notwendigen Imagepflege der Finanzverwaltung an.

⁶⁴ Aktuell für das Jahr 2018 Bundesministerium der Finanzen, Das Steuerbuch 2019.

und Informationen mit praktischen Beispielen zu den wesentlichen Bereichen des Steuerrechts sowie Ausfüllhilfen für die häufigsten Steuererklärungen enthalten. Zudem steht in steuerlichen Angelegenheiten der Steuerombudsdienst des BMF zur Verfügung,⁶⁵ dessen zentrale Aufgabe die Vermittlung zwischen Bürgern und Finanzverwaltung ist.⁶⁶ Darüber hinaus strebt die Finanzverwaltung an, Anfragen gemäß den Bestimmungen des Auskunftspflichtgesetzes⁶⁷ ohne unnötigen Aufschub, spätestens jedoch innerhalb von acht Wochen, zu beantworten.⁶⁸ Außerdem wurde zur möglichst abschließenden Erledigung telefonischer Auskünfte das ab dem 01.10.2017 beginnende Pilotprojekt FinanzService-Center initiiert. Innerhalb eines Jahres untersucht das BMF, ob Anfragen dadurch einfacher und effizienter bearbeitet werden können.⁶⁹

Ein weiterer Schritt ist schlicht die Veränderung der Kommunikation und insbesondere der Sprache, die die Verwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen verwendet.⁷⁰ So wird der Bürger nicht mehr als Steuerpflichtiger, sondern vielmehr als *Kunde* gesehen, sodass beispielsweise in dem aktuellen Geschäftsbericht 2017 des BMF die Gestaltung der Kundenbeziehungen zur Erhöhung der Abgabemoral angestrebt wird.⁷¹ Zudem soll die Digitalisierung genutzt werden, um bestehende Onlineservices stetig zu erweitern und damit einhergehend die Arbeitsabläufe zu beschleunigen und effizienter auszugestalten.⁷² Ein Großteil der Steuerpflichtigen kann durch eine solche zunehmende Serviceorientierung am besten in ihrem abgabengesetzestreu Verhalten unterstützt werden.⁷³ Ein wesentlicher Faktor zur Erhöhung der Tax Compliance ist daher weniger der Aspekt, *was* die Finanzverwaltung macht, sondern vielmehr, *wie* sie es macht.⁷⁴ Die in Deutschland ergriffenen Maßnahmen, beispielsweise die verbesserte Telefon- und Interneterreichbarkeit, zur *Kunden*-⁷⁵ und Serviceorientierung⁷⁶ sind weitestgehend mit denen Österreichs vergleichbar.⁷⁷

⁶⁵ Bundesministerium der Finanzen, Charta der österreichischen Finanzverwaltung, S. 12.

⁶⁶ Faller, Festschrift für Christoph Ritz (2015), S. 47, 57.

⁶⁷ Bundesgesetz vom 15. Mai 1987 über die Auskunftspflicht der Verwaltung des Bundes und eine Änderung des Bundesministeriengesetzes 1986 (Auskunftspflichtgesetz) v. 15.05.1987, BGBl. Nr. 287/1987.

⁶⁸ Bundesministerium der Finanzen, Charta der österreichischen Finanzverwaltung, S. 15.

⁶⁹ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2017, S. 44.

⁷⁰ Ehrke-Rabel, StuW 2015, S. 101, 111.

⁷¹ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2017, S. 13.

⁷² Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2017, S. 43.

⁷³ Ehrke-Rabel, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), S. 229, 232.

⁷⁴ E. Müller, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), S. 273, 278.

⁷⁵ Kritisch zur Bezeichnung der Steuerpflichtigen als Kunden Widmann, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 563, 566.

⁷⁶ Dazu E. Schmidt, Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 37, 41 f.; zu weiteren Maßnahmen Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 85 AO Rz. 29; Widmann, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 563, 567 ff.

⁷⁷ Nach Lyding, Am Staat vorbei (2011), S. 113, 113 f. können diese Maßnahmen allerdings kaum etwas zur Erhöhung der Steuermoral beitragen.

Traditionell wird das Zusammenwirken jedoch als ein Verhältnis einer übergeordneten Behörde zu einem untergeordneten Steuerpflichtigen verstanden.⁷⁸ Die Perspektive der Tax-Compliance-Strategie korrespondiert mit den aktuellen Entwicklungen auf dem Gebiet der Staats- und Verwaltungsreformen, die unter dem Titel Governance zusammengefasst werden können.⁷⁹ Der Governance-Ansatz ist als Alternative zu dieser hierarchischen Verhaltenssteuerung zu verstehen und stellt hierbei die *Kooperation* zwischen staatlichen und nichtstaatlichen Akteuren in den Fokus.⁸⁰ In Bezug auf das Steuerrecht ist daher zu klären, wie das Verhältnis in einer Weise gestaltet werden kann, die nicht durch Befehl und Zwang, sondern durch Kooperation geprägt ist.⁸¹ Dieser Kooperationsansatz wird wiederholt von der OECD in einer Vielzahl von Studien empfohlen.⁸² Diesen Empfehlungen folgend ist als eine konkrete Umsetzung das kooperative Tax-Compliance-Pilotprojekt des Horizontal Monitorings in Österreich initiiert worden. Diese ergänzende Alternative zur vergangenheitsorientierten Außenprüfung in Form einer begleitenden Kontrolle, basierend auf Vertrauen und Transparenz, stellt einen Paradigmenwechsel in der österreichischen Finanzverwaltung dar⁸³ und ist eine Maßnahme im Rahmen des Fair-Play-Gedankens.⁸⁴ Fair Play bezeichnet dabei ein Maßnahmenpaket der österreichischen Finanzverwaltung aus Unterstützungs-, Kontroll- und Betrugsbekämpfungsmaßnahmen zur Erhöhung der Abgabemoral.⁸⁵

Gleichwohl ist weiterhin das Legalitätsprinzip für das Handeln der Finanzverwaltung maßgeblich.⁸⁶ Der Fair-Play-Gedanke kann daher nicht in einer direkt anwendbaren Norm münden, jedoch beispielsweise bei Ermessensentscheidungen als Richtschnur dienen und Orientierung geben.⁸⁷ Um Rechtssicherheit zu gewährleisten, sollten für die neuen Kooperationsformen⁸⁸ zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung klare gesetzliche Rahmenbedingungen festgelegt werden.⁸⁹

⁷⁸ Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, ALJ 2014, S. 99, 101.

⁷⁹ M. Lang/E. Müller/Staringer/Schrittwieser/Wakounig, ÖStZ 2013, S. 134, 134; dazu näher N. Wimmer, Dynamische Verwaltungslehre, S. 81 ff.

⁸⁰ Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, SWK 2014, S. 1054, 1054; ausführlich zu weiteren Konsensaspekten in der Bundesabgabenordnung u. a. Ruppe, Absprachen/Vergleiche im Abgaben- und Finanzstrafrecht (2003), S. 9; Achatz, Vertrauensschutz im Steuerrecht (2004), S. 161 und Achatz, Festschrift für Gerold Stoll (2005), S. 27.

⁸¹ Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, ALJ 2014, S. 99, 100.

⁸² So z. B. OECD, Co-operative Compliance: A Framework.

⁸³ Bundesministerium der Finanzen, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 11.

⁸⁴ Dazu näher: G. IV. 4. a) aa), S. 204.

⁸⁵ Zum Begriff und zu den einzelnen Maßnahmen ausführlich E. Müller, Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), S. 273, 280 ff.

⁸⁶ Deutlich Scheiblauer, AFS 2014, S. 2, 7, der herausstellt, dass Fair Play die bestehende Legistik nicht beeinflussen kann bzw. soll.

⁸⁷ Faller, Festschrift für Christoph Ritz (2015), S. 47, 57. Zum in der Literatur geforderten gesetzlichen Rahmen des Horizontal Monitorings: G. IV. 4. a) aa), S. 204.

⁸⁸ Im Rahmen der Modernisierung des Verfahrensrechts sieht das Regierungsprogramm Österreichs u. a. die Einführung und Weiterentwicklung kooperativer Verfahren vor, ÖVP/FPÖ, Zusammen. Für Österreich. Regierungsprogramm 2017–2022, S. 130.

⁸⁹ Scheiblauer, AFS 2015, S. 82, 92; Hacker, ÖStZ 2013, S. 302, 304 f.

Ebenso zielt die Idee der zeitnahen Außenprüfung i.S.d. § 4a BpO 2000⁹⁰ grundsätzlich in die gleiche Richtung wie das Horizontal Monitoring und verbindet Serviceelemente mit Kontrollaspekten.⁹¹

III. Amtswegigkeit, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflicht

Neben § 114 BAO kommt dem § 115 BAO für die Ermittlungspflichten der Abgabenbehörden Österreichs eine gewichtige Bedeutung zu. Nach Abs. 1 haben diese die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Hier ist der Amtswegigkeitsgrundsatz (Offizialmaxime) kodifiziert,⁹² sodass bei Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands die Behörde zur Einleitung und Durchführung eines Abgabenverfahrens verpflichtet ist. Darüber hinaus kodifiziert Abs. 1 den Untersuchungsgrundsatz, mithin die amtswegige Erforschung der materiellen Wahrheit.⁹³ Zur Verwertung von zugänglichem Aktenmaterial ist die Behörde nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens verpflichtet.⁹⁴ Zudem ist in § 115 Abs. 3 BAO eine sphärenneutrale Informationsverwertung kodifiziert, die eine neutrale Kontrolle und Untersuchung aller Angaben und Umstände gewährleisten soll.⁹⁵ Mithin sind die Besteuerungsgrundlagen richtig und nicht in einem möglichst hohen Ausmaß zu ermitteln.⁹⁶ Gemäß Abs. 4 besteht kein Neuerungsverbot, d.h., solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, sind vorgebrachte Angaben des Steuerpflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Als ein Kernpunkt des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde das deutsche Pendant des Untersuchungsgrundsatzes (§ 88 AO) deutlich erweitert und an die aktuellen Verhältnisse des Besteuerungsverfahrens angepasst.⁹⁷ Insbesondere verabschiedete sich der deutsche Gesetzgeber vom traditionellen Leitbild der personellen Belegprüfung und rechtlichen Würdigung der Steuererklärung.⁹⁸ 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

⁹⁰ Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung – (BpO 2000) v. 15.03.2000, BStBl. I 368.

⁹¹ Dazu näher: G. IV.4. b), S. 207.

⁹² Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1260.

⁹³ Stoll, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1260.

⁹⁴ VwGH, 24.05.1996 – 92/17/0126.

⁹⁵ Gaedke, Festschrift für Christoph Ritz (2015), S. 85, 85.

⁹⁶ <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/ich-mache-mich-selbststaendig/sm-verfahrensrechtliche-bestimmungen.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁹⁷ BT-Drs. 18/7457, 67.

⁹⁸ BT-Drs. 18/7457, 49.

Umstände berücksichtigen, wurde nicht abgeschafft und ist insoweit mit den Regelungsinhalten Österreichs deckungsgleich.

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht allerdings nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwands.⁹⁹ Als allgemeine Grenzen kommen in Österreich insbesondere die Abgabenrelevanz, Unzulässigkeit, Unmöglichkeit, Unnötigkeit sowie Unzumutbarkeit und Unverhältnismäßigkeit in Betracht.¹⁰⁰ Die beiden Letztgenannten zielen in eine ähnliche Richtung der Abwägung zwischen Ermittlungszweck und Verwaltungsaufwand.¹⁰¹ Aufgrund der nunmehr expliziten Kodifizierung der Verhältnismäßigkeit (§ 88 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 AO) ist auch in Deutschland eine Abkehr von der Vorstellung, der Untersuchungsgrundsatz sei zur Ausermittlung des Sachverhalts in jedem Einzelfall nötig,¹⁰² deutlich erkennbar.¹⁰³

Im Rahmen der Sachverhaltsermittlung haben die österreichischen Behörden die in Art. 126b Abs. 5 B-VG kodifizierten Grundsätze der Zweckmäßigkeit, Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit zu berücksichtigen,¹⁰⁴ die zusammen als Verwaltungsökonomie bezeichnet werden können.¹⁰⁵ Der Grundsatz der Zweckmäßigkeit verpflichtet die Behörde die zu erledigenden Aufgaben mit den geeignetsten Mitteln, Methoden und Verfahren zu erfüllen. Sparsamkeit kann als Auftrag zu angemessenem Ausgabenverhalten verstanden werden, mithin sollen unnötige wirtschaftliche Belastungen vermieden werden. Die Wirtschaftlichkeit beinhaltet das Maximal- und Minimalprinzip.¹⁰⁶

Im Unterschied zur Bundesabgabenordnung sind die Grundsätze der Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit in der einfachgesetzlichen Regelung des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO explizit enthalten.¹⁰⁷ In vergleichbarer Weise beinhaltet das Zweckmäßigkeitsprinzip in Deutschland ebenso die Auswahl einer Ermittlungsmaßnahme, wenn mehrere Maßnahmen gleichrangig nebeneinander in Betracht kommen,¹⁰⁸

⁹⁹ VwGH, 15.12.2009 – 2006/13/0136, VwSlg 8498 F/2009; VwGH, 21.10.1993 – 92/15/0002; VwGH, 21.02.2007 – 2005/17/0088; VwGH, 14.12.1998 – 94/17/0201.

¹⁰⁰ Dazu ausführlich *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten, S. 36 ff.

¹⁰¹ *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten, S. 37.

¹⁰² Dazu bereits u. a. *Drißen*, FR 2011, S. 101, 106; *E. Schmidt/M. Schmitt*, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 533; *Haunhorst*, DStR 2010, S. 2105, 2107; *E. Schmidt*, Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 37, 40; *Seer*, Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 7, 11; *Seer*, FR 1997, S. 553, 554.

¹⁰³ *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, § 88 AO Rz. 2.

¹⁰⁴ *Gassner*, ÖStZ 2004, S. 178, 178.

¹⁰⁵ *Ritz*, AFS 2017, S. 42, 42.

¹⁰⁶ Dazu jeweils *Ritz*, AFS 2017, S. 42, 42 m. w. N.

¹⁰⁷ Zudem stellt § 88 Abs. 2 Satz 2 AO klar, dass allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden, die aus vergleichbaren Lebenssachverhalten gewonnen wurden, Berücksichtigung finden können, BT-Drs. 18/7457, 68.

¹⁰⁸ *Baum*, NWB 2016, S. 2636, 2639; *B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen*, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88 AO Rz. 11.

und betont somit das Verfahrensermessen, innerhalb dessen auch Zweckmäßigkeitsaspekte berücksichtigt werden dürfen.¹⁰⁹

Die mit dem neu kodifizierten Wirtschaftlichkeitsprinzip einhergehende Stärkung der Entwicklung des Untersuchungsgrundsatzes hin zu einem strukturellen Verifikationsgrundsatz¹¹⁰ wird durch die zunehmende Digitalisierung beschleunigt. Die Setzung von Prüfungsschwerpunkten und eine gewichtende Bearbeitung können mittels der Elektronik nunmehr gleichmäßiger realisiert werden.¹¹¹ In diesem Kontext kommt dem Untermaßverbot, das allgemein eine unverhältnismäßige staatliche Zurückhaltung bezeichnet,¹¹² als Untergrenze eine besondere Bedeutung zu.¹¹³ Im deutschen Schrifttum werden die unscharfe Verknüpfung des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes und dessen Unbestimmtheit moniert.¹¹⁴ So ist die Frage, ob für weitergehende Sachverhaltsermittlungen das Verhältnis von Aufwand zum damit möglichen steuerlichen (Mehr- oder Minder-)Ertrag ein zulässiges Kriterium darstellt, umstritten.¹¹⁵ Aufgrund der durch die Rechtsordnung vorgegebenen Steuervollzugsziele implizieren Wirtschaftlichkeitserwägungen gerade nicht, mit den limitierten Ressourcen einen möglichst hohen Steuerertrag zu erzielen, sondern den Gesetzesauftrag bestmöglich zu erfüllen.¹¹⁶ Insoweit kann zutreffend von einem dienenden Prinzip ausgegangen werden.¹¹⁷ Im Ergebnis ist die Bedeutung des Wirtschaftlichkeitsaspekts, ungeachtet der divergierenden einfach- bzw. verfassungsgesetzlichen Kodifizierung, in beiden Ländern vergleichbar, da auch in Österreich die in Art. 126b Abs. 5 B-VG kodifizierten Grundsätze als nachrangig gegenüber dem Legalitätsprinzip angesehen werden und die Einhaltung der bestehenden Vorschriften allen anderen Zielen vorgeht.¹¹⁸ Die vollständige und wahrheitsgemäße Sachverhaltsaufklärung soll daher nicht aufgrund kosten- oder zeitintensiver Ermittlungsmaßnahmen unterbleiben.¹¹⁹

¹⁰⁹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 16.

¹¹⁰ Seer, StuW 2015, S. 315, 319.

¹¹¹ A. Richter/Welling, FR 2013, S. 406, 407.

¹¹² Seer, FR 1997, S. 553, 558; Spilker, Behördliche Amtsermittlung, S. 130; Seer, Jahrbuch des Bundesverbands der Steuerberater 2016 (2016), S. 55, 58 jeweils m. w. N.

¹¹³ Thiemann, StuW 2018, S. 304, 308 zufolge gibt der Begriff des Untermaßverbots im Kontext des Steuervollzugs Anlass zu Missverständnissen.

¹¹⁴ Müller-Franken, StuW 2018, S. 113, 118; Seer, StuW 2015, S. 315, 320 f.; Münch/Sendke, DSz 2015, S. 487, 489; zu möglichen Ausprägungen des Wirtschaftlichkeitsprinzips Jansen, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, S. 33 ff.

¹¹⁵ Dies wohl bejahend Baum, NWB 2016, S. 2636, 2638 f.; ablehnend hingegen Münch/Sendke, DSz 2015, S. 487, 489.

¹¹⁶ Seer, Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 7, 18 f.; ausführlicher Schützler, Tax Compliance, S. 148 ff.

¹¹⁷ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 15; ähnlich Drüen, DB 2018, S. 11, 12; Drüen, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 250, 255; B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88 AO Rz. 4; M. Maier, JZ 2017, S. 614, 616; Drüen, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 253, 263.

¹¹⁸ Ritz, AFS 2017, S. 42, 42; Ritz, ÖStZ 1996, S. 226, 226 jeweils m. w. N.

¹¹⁹ Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten, S. 40.

In diesem Spannungsverhältnis bewegen sich die Risikomanagementsysteme der Finanzverwaltungen. Als Fallauswahlsysteme, die Qualität und Intensität der Fallbearbeitung festlegen, kommt ihnen eine gewichtige Bedeutung im Besteuerungsverfahren zu. Die risikoorientierte Prüfungs- und Kontrolltätigkeit und damit einhergehend die Weiterentwicklung des Risikomanagements sind explizite Tätigkeitsschwerpunkte der österreichischen Finanzverwaltung.¹²⁰ Im Gegensatz zur Bundesabgabenordnung erlaubt § 88 Abs. 5 AO in der aktuellen Fassung der deutschen Finanzverwaltung ausdrücklich den Einsatz automationsgestützter, elektronischer Risikomanagementsysteme. Hierbei soll ebenso der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit berücksichtigt werden (§ 88 Abs. 5 Satz 2 AO).

Weiterhin ist eine zu § 88 Abs. 3 Satz 1 AO vergleichbare Regelung, die Weisungen für bestimmte oder bestimmbare Fallgruppen über Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten ermöglicht, in der Bundesabgabenordnung nicht enthalten. Dieses Recht eröffnet beispielsweise die Möglichkeit für umfangreiche Pauschalierungen oder die Implementierung von Nichtbeanstandungs- bzw. Nichtaufgriffsgrenzen.¹²¹ Die Intention des deutschen Gesetzgebers der Geheimhaltung – Verhinderung der Ausrichtung des Erklärungsverhaltens der Steuerpflichtigen an solchen Anweisungen¹²² – ist grundsätzlich nachvollziehbar. Gleichwohl werden der Exekutive Entscheidungsspielräume bis hin zu Möglichkeiten der Setzung eigenen Rechts gewährt, welches das vollzogene und mithin das geltende Recht darstellt. Damit geht einher, dass dieses Recht auf Geheimhaltung basiert.¹²³ Soweit die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung jedoch nicht gefährdet sind, wäre zumindest eine Erklärung der Grundparameter, nach denen die Finanzverwaltung agiert oder nicht agiert, zu begrüßen. So könnte mit unmittelbaren Auswirkungen auf die Tax Compliance die Steuermoral erhöht sowie Misstrauen und Steuerwiderstand vermindert werden.¹²⁴

Als Pendant zur amtswegigen Ermittlungspflicht ist die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) des Abgabepflichtigen zu sehen.¹²⁵ Beide Pflichten werden in Österreich aufgrund ihrer Interdependenzen als ein bewegliches System angesehen.¹²⁶ Umfang und Intensität der Ermittlungspflicht sind nur unter Berücksichtigung der korrespondierenden Pflichten der Partei bestimmbar: Unterlässt eine zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung verpflichtete Partei ihre Pflicht,

¹²⁰ *Bundesministerium der Finanzen*, Geschäftsbericht 2016, S. 21; *Bundesministerium der Finanzen*, Strategiebericht zum Bundesfinanzrahmengesetz 2017–2020, S. 46; dazu näher: F. I., S. 142.

¹²¹ *Kaminski*, AktStR 2016, S. 361, 365.

¹²² BT-Drs. 18/7457, 69.

¹²³ *Ahrendt*, NJW 2017, S. 537, 540.

¹²⁴ *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, § 88 AO Rz. 58; *B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen*, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88 AO Rz. 22.

¹²⁵ *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1271.

¹²⁶ *Tanzer/P. Unger*, BAO 2016/2017, S. 112; *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1280.

tritt die Ermittlungspflicht der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen angenommene Maß hinaus zu prüfen, im selben Ausmaß zurück.¹²⁷ In Deutschland wird das Verhältnis der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen zum Untersuchungsgrundsatz auch als Kooperationsmaxime bezeichnet, da die Sachverhaltsaufklärung grundsätzlich im Wege einer Kooperation erfolgt.¹²⁸ Um diese zu forcieren, wurden in der Vergangenheit mitunter Anreize in Gestalt einer Minderung der Steuerschuld vorgeschlagen.¹²⁹

Im Kontext dieser Pflichten ist die doppelte Funktion des Parteienghörs gemäß § 115 Abs. 2 BAO zu erwähnen: Zum einen wahrt das Gehör das Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen und zum anderen kann dieser mittels des Gehörs seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht i. S. d. § 119 BAO nachkommen.¹³⁰ Gleiches gilt für den deutschen Anspruch auf rechtliches Gehör (§ 91 AO), da mittels Anhörung dienliche Informationen zur Sachverhaltsermittlung erlangt werden können.¹³¹ Ungeachtet der Interdependenzen ist die Behörde der verfahrensbeherrschende Träger der Sachverhaltsermittlung.¹³²

IV. Schriftlichkeit und elektronische Kommunikation

Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen sind die in § 85 Abs. 1 BAO legaldefinierten Eingaben und umfassen insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten und Rechtsmittel. Diese sind grundsätzlich schriftlich einzureichen. Telefonische Eingaben sind generell nicht erledigungsfähig bzw. -bedürftig.¹³³ Weiterhin kann mit Abgabenbehörden des Bundes nicht rechtswirksam per E-Mail kommuniziert werden.¹³⁴ Die Übermittlung solcher Anbringen stellt ein rechtliches Nullum dar¹³⁵ und ist keine wirksame Einbringungsmethode.¹³⁶ Diese Rechtslage konterkariert

¹²⁷ VwGH, 27.11.2001 – 97/14/0011; VwGH, 03.11.1986 – 84/15/0133; VwGH, 22.04.1998 – 95/13/0191.

¹²⁸ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 3.

¹²⁹ *Stiftung Marktwirtschaft*, Kommission „Steuergesetzbuch“, S. 14.

¹³⁰ *Strasny*, Horizontal Monitoring, S. 130.

¹³¹ *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, S. 120 f. m. w. N.; a. A. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 91 AO Rz. 9.

¹³² *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1272; Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 1; ähnlich Tipke/J. Lang/Seer, Steuerrecht, § 21 Rz. 4. *Seiler*, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1761, 1763 bezeichnet dies treffend mit der Administrativverantwortung der Finanzverwaltung.

¹³³ BFG, 23.05.2014 – RV/3100297/2014, Findok 100615.1.

¹³⁴ *Tanzer/P. Unger*, BAO 2016/2017, S. 116; zur uneinheitlichen Verwaltungspraxis Ritz/Ritz, BAO, § 86a Rz. 9; *Rzeszut/Lebenbauer*, SWK 2016, S. 654, 658.

¹³⁵ UFS, 28.05.2009 – RV/0955-W/04, Findok 41133.1.

¹³⁶ VwGH, 25.01.2006 – 2005/14/0126, VwSlg 8102 F/2006; VwGH, 27.09.2012 – 2012/16/0082, VwSlg 8756 F/2012; BFG, 19.03.2015 – RV/5100278/2014, Findok 104396.1; BFG, 31.03.2015 – RV/7101649/2015, Findok 104415.1; BFG, 07.06.2016 – RV/2100704/2016, 115893.1.

die Ziele der Tax-Compliance-Strategie und ist zumindest kundenfeindlich.¹³⁷ Insoweit besteht dringender legistischer Handlungsbedarf, um die Einbringung von Anbringen per E-Mail in Österreich zuzulassen.¹³⁸ Ggf. resultieren aus einem Erkenntnis des VwGH aus dem Jahr 2018, wonach ein E-Fax kein rechtliches Nichts darstellt, neue Impulse zu dieser seit geraumer Zeit kontrovers diskutierten Frage.¹³⁹

Erledigungen einer Abgabenbehörde sind als Bescheide zu erlassen und bedürfen ebenso grundsätzlich der Schriftform (§ 92 BAO). Diese werden durch Bekanntgabe wirksam, die grundsätzlich mittels Zustellung nach dem Zustellgesetz¹⁴⁰ vorzunehmen ist (§§ 97 ff. BAO). Eine terminologische Besonderheit besteht darin, dass der gleichlautende Begriff der Zustellung in den beiden Ländern nicht dasselbe bedeutet. In Österreich schließt diese nicht nur die Formen mit ein, die den Zugang und Zeitpunkt der Erledigung eindeutig nachweisen. Vielmehr ist ebenso die schlichte Bekanntgabe erfasst, da gemäß § 102 BAO Bescheide lediglich bei Vorliegen (besonders) wichtiger Gründe mit Zustellnachweis oder zu eigenen Händen des Empfängers zuzustellen sind.¹⁴¹ Hingegen wird in Deutschland ein Verwaltungsakt gemäß § 122 Abs. 5 Satz 1 AO nur zugestellt, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist oder behördlich angeordnet wird. Satz 2 des Absatzes verweist für die Durchführung der Zustellung auf die Bestimmungen des Verwaltungszustellungsgesetzes.¹⁴² Im Verhältnis zur schlichten Bekanntgabe handelt es sich bei diesem Verfahrensweg um eine besondere Form,¹⁴³ da der spezifische Zustellungszweck der Beweissicherung mit der schlichten Bekanntgabe nicht erreicht werden kann.¹⁴⁴

Grundsätzlich finden die Vorschriften des österreichischen Zustellgesetzes zur elektronischen Zustellung (dort Abschnitt III) im Besteuerungsverfahren keine Anwendung (§ 98 Abs. 1 BAO). Sollten diese ausnahmsweise anwendbar sein (§ 99 BAO i. V. m. § 5a FOnV 2006), tritt eine weitere österreichische Besonderheit besonders deutlich hervor: die Einbindung von elektronischen Zustelldiensten, die als externe Dienstanbieter Zustelldienstleistungen für die österreichische Verwaltung erbringen.¹⁴⁵

¹³⁷ Ritz, AFS 2017, S. 42, 45.

¹³⁸ Rzeszut/Lebenbauer, SWK 2016, S. 654, 659; ähnlich S. Moser, BFGjournal 2018, S. 226, 227 und Kapferer, SWK 2014, S. 722, 726, der seine Forderung jedoch explizit an das BMF richtete.

¹³⁹ VwGH, 29.05.2018 – Ro 2017/15/0024; dazu ausführlich Rzeszut/Kapferer, SWK 2018, S. 954.

¹⁴⁰ Bundesgesetz über die Zustellung behördlicher Dokumente (Zustellgesetz – ZustG) v. 30.04.1982, BGBl. Nr. 200/1982.

¹⁴¹ Ähnlich Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 1271.

¹⁴² Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG) v. 12.08.2005, BGBl. I 2354.

¹⁴³ BFH, 12.02.2007 – VII B 51/06, BFH/NV 2007, 1449.

¹⁴⁴ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Müller-Franken, AO/FGO, § 122 AO Rz. 476.

¹⁴⁵ Die gemäß § 30 Abs. 3 ZustG im Internet zu veröffentlichende Liste der zugelassenen Zustelldienste ist abrufbar unter <https://www.bmdw.gv.at/DigitalisierungundEGovernment/ElektronischeZustellung/Seiten/Zulassung-als-elektronischer-Zustelldienst.aspx>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

Im Gegensatz zur Bundesabgabenordnung ist in der deutschen Abgabenordnung weder für Anträge des Steuerpflichtigen noch für Verwaltungsakte der Finanzbehörden ein generelles Schrifterfordernis kodifiziert. Insbesondere dem Grundsatz der Formfreiheit bei Erlass eines Verwaltungsakts (§ 119 Abs. 2 Satz 1 AO) kommt jedoch in praxi geringe Bedeutung zu, da nur die Schriftlichkeit für Dokumentationszwecke tatsächlich geeignet ist.¹⁴⁶

Ungeachtet des neuralgischen Punkts der E-Mail-Kommunikation können Anbringen gemäß § 86a Abs. 1 Satz 1 BAO und Erledigungen gemäß § 97 Abs. 3 Satz 2 BAO, für die die Abgabenvorschriften eine Schriftlichkeit vorsehen, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung eingereicht werden, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird. Dies regelt die entsprechende Verordnung in § 1 Abs. 1 FOnV 2006 und erklärt zudem die Übertragung für die Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in FinanzOnline zur Verfügung stehen, für zulässig (§ 1 Abs. 2 FOnV 2006). § 5 FOnV 2006 stellt ausdrücklich heraus, dass andere gestellte Anbringen unbeachtlich sind.¹⁴⁷ Ist ein Anbringen erfolgreich elektronisch übermittelt, ist dies von den Abgabenbehörden in geeigneter Weise zu bestätigen.¹⁴⁸ Die Abgabenbehörden sind angehalten nach Maßgabe der technischen Möglichkeiten Zustellungen an die Teilnehmer von FinanzOnline elektronisch vorzunehmen (§ 5b Abs. 1 FOnV 2006),¹⁴⁹ die sich nach Angabe einer elektronische Adresse von der elektronischen Zustellung informieren lassen können (§ 5b Abs. 2 FOnV 2006).

Abweichend zur Rechtslage in Österreich ermöglicht § 87a AO als Generalnorm bereits seit dem Jahr 2002 in Deutschland die rechtsverbindliche elektronische Kommunikation mit dem Finanzamt und bezieht sich insbesondere auf die Kommunikation per E-Mail.¹⁵⁰ Die Vorschrift beinhaltet ein grundsätzliches Angebot sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzbehörden zum Einsatz der elektronischen Kommunikation.¹⁵¹ Beim Ersatz der Schriftform durch die elektronische Form ist grundsätzlich als eine erhöhte Anforderung die qualifizierte elektronische Signatur nötig (§ 87a Abs. 3 Satz 2 AO). Die Gleichsetzung von Schriftform und qualifizierter elektronischer Signatur sowie der damit einhergehende Anwendungsbereich werden im Schrifttum kontrovers diskutiert und führen zu Rechtsunsicherheiten über die Auslegung der jeweiligen Regelung.¹⁵²

¹⁴⁶ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 119 AO Rz. 218; Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 119 AO Rz. 14.

¹⁴⁷ Dazu kritisch Rzeszut/Lebenbauer, SWK 2016, S. 654, 656.

¹⁴⁸ Doralt/S. Kirchmayr/G. Mayr/Zorn/Doralt, öEStG, § 42 Rz. 6/3.

¹⁴⁹ Mithin ist eine elektronische Zustellung mittels E-Mail unzulässig, Fischerlehner/Fischerlehner, BAO, § 97 Rz. 4.

¹⁵⁰ Rüsche, GmbH 2016, R241, R241.

¹⁵¹ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Thürmer, AO/FGO, § 87a AO Rz. 22.

¹⁵² Zur Diskussion u. a. Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 87a AO Rz. 13; Gosch/Beermann/Schmieszek, AO/FGO, § 87a AO Rz. 67–77; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Thürmer, AO/FGO, § 87a AO Rz. 110–113.

Gleichwohl ist der Problemkreis in seiner Dimension begrenzt, da für die in praxi wichtigsten Fälle gesetzliche Ausnahmeregelungen konzipiert sind, die de facto die Regelfälle darstellen.¹⁵³ 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:¹⁵⁴

- § 80a AO, der die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten an Landesfinanzbehörden regelt,¹⁵⁵
- § 87b AO, welcher Einzelheiten zu den Bedingungen für die elektronische Übermittlung von Daten an Finanzbehörden enthält,¹⁵⁶
- § 87c AO, der die Anforderungen an nicht amtliche Datenverarbeitungsprogramme für das Besteuerungsverfahren kodifiziert,
- § 87d AO, welcher die Datenübermittlung an Finanzbehörden durch beauftragte Dritte regelt,
- § 93c AO, der die geltenden Grundsatzregeln bei Datenübermittlungspflichtigen Dritter normiert,¹⁵⁷ und
- § 122a AO, welcher die Bekanntgabe von elektronischen Verwaltungsakten durch Bereitstellung zum Datenabruf mit einer elektronischen Benachrichtigung über das Bereitstellen an die zum Datenabruf berechtigte Person regelt.¹⁵⁸

Insgesamt ist zu konstatieren, dass der Steuervollzugsauftrag beider Länder unverkennbar von der Digitalisierung geprägt ist. Der deutsche Gesetzgeber ist eindeutig bemüht, die elektronische Kommunikation weiter zu fördern,¹⁵⁹ um die Vorteile des E-Governments und der Informationstechnologie bestmöglich zu nutzen. Hingegen kann die Wandlung von dem traditionellen Schriftverkehr hin zu einer papierlosen Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung in Österreich zutreffend als weitgehend abgeschlossen bezeichnet werden.¹⁶⁰ Die weiterentwickelte Elektronifizierung Österreichs im Besteuerungsverfahren wird zudem am Beispiel des Datenabrufs besonders deutlich: Während gegenwärtig (und dies seit geraumer Zeit) eine vollelektronische Abwicklung des Besteuerungsprozesses über FinanzOnline ohne Medienbrüche möglich ist, gehen Vertreter des deutschen BMF davon aus, dass die Umsetzung der technischen Voraussetzungen

¹⁵³ Gosch/Beermann/Schmieszek, AO/FGO, § 87a AO Rz. 78.

¹⁵⁴ Für weitere Beispiele Hübschmann/Hepp/Spitaler/Thürmer, AO/FGO, § 87a AO Rz. 43.

¹⁵⁵ Dazu Baum/Sonnenschein, NWB 2016, S. 2934, 2939 ff.

¹⁵⁶ § 87b AO stellt seit dem 01.01.2017 die normative Basis des ELSTER-Systems dar, Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 150 AO Rz. 23.

¹⁵⁷ Dazu: E. III., S. 121.

¹⁵⁸ Dazu: H. II. 3., S. 217.

¹⁵⁹ Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 87a AO Rz. 1.

¹⁶⁰ Zöchling/Plott/Rosar, SWK 2017, S. 1409, 1415.

für das neue Bekanntgabeverfahren des § 122a AO erst im Jahre 2019 abgeschlossen sein wird.¹⁶¹

Ähnliches gilt für die weiteren Neuerungen zum Ausbau der elektronischen Kommunikation. Mit dem Digitalen Verwaltungsakt (DIVA) sowie den Lösungen zur Referenzierung auf Belegen (RABE) und zum Nachreichen digitaler Belege (NACHDIGAL) soll der digitale Kreislauf geschlossen werden. Planmäßig startet die Umsetzung von NACHDIGAL und DIVA ab 2020, die von RABE erst deutlich nach 2022.¹⁶² In Anbetracht der in Rede stehenden erfolgten legislatischen Anpassungen, der technischen Herausforderungen und der damit einhergehenden langwierigen Umsetzungszeiträume erscheint die bisweilen formulierte Forderung nach kurzfristigem Umbau des ELSTER-Portals zu einer digitalen Steuerplattform bei simultaner Kodifizierung einer verpflichtenden, bidirektionalen elektronischen Kommunikation in allen Steuergesetzen¹⁶³ gegenwärtig zu ambitioniert und kaum umsetzbar.

¹⁶¹ *Baum*, NWB 2016, S. 2778, 2784.

¹⁶² <https://www.dstv.de/interessenvertretung/beruf/beruf-aktuell/tb-062-18-cm-gut-besuchtes-dstv-symposium-widmete-sich-der-digitalisierung-des-besteuerungsverfahrens>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁶³ Diese umfassende Forderung geht auf *Kowallik/Pumpler*, Beilage 02 zu DB 2018, S. 13, 16 zurück.

E. Ausgewählte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen

I. Offenlegungs- und Wahrheitspflicht

Nach dem Wortlaut des § 119 Abs. 1 BAO hat der Abgabepflichtige die abgabenrelevanten Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen.¹ Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen beinhaltet den Abgabenbehörden ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen.² § 90 Abs. 1 AO ist das Pendant auf deutscher Seite und mit § 119 Abs. 1 BAO weitestgehend vergleichbar.³

Nach einem Erkenntnis des VwGH sind lediglich Tatsachen offenzulegen, so dass der Abgabepflichtige zu einer rechtlichen Beurteilung des so offengelegten Sachverhalts nicht verpflichtet ist.⁴ An anderer Stelle wird diese Auffassung in ihrer Allgemeinheit insoweit infrage gestellt, als fast jedes Tätigwerden gegenüber den Abgabenbehörden eine rechtliche Würdigung der Tatsachenfeststellungen erfordert.⁵ Ungeachtet dessen bleibt es dem Abgabepflichtigen unbenommen, seine Rechtsposition darzulegen. Dies führt zu der in der Literatur Österreichs strittigen Frage, ob die für zutreffend gehaltene Ansicht bei Vorliegen mehrerer vertretbarer Rechtsauffassungen bei der Offenlegung zugrunde gelegt werden darf,⁶ zumindest auf die von der herrschenden Meinung, Rechtsprechung oder Behörde abweichende eigene Ansicht hinzuweisen ist⁷ oder vielmehr eine bekannte Rechtsauffassung der Abgabenverwaltung zu berücksichtigen ist.⁸ Nach Ansicht des VwGH hat der Abgabepflichtige Erkundigungen einzuholen, ob die von ihm vertretene Rechtsansicht zutrifft.⁹ Um eine Verletzung der Offenlegungspflicht zu vermeiden,¹⁰

¹ VwGH, 26.11.2002 – 99/15/0154, VwSlg 7766 F/2002.

² VwGH, 20.09.1989 – 88/13/0072; VwGH, 25.01.1999 – 93/17/0313.

³ *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten, S. 46.

⁴ VwGH, 28.10.1997 – 97/14/0121; so auch *Ritz/Ritz*, BAO, § 119 Rz. 1.

⁵ *Althuber/Tanzer/P. Unger/Tanzer*, BAO Handbuch, § 119 BAO S. 346; ähnlich *Ehrke-Rabel*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), S. 229, 233 f.

⁶ *Ritz/Ritz*, BAO, § 119 Rz. 7; *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten, S. 47 f. jeweils m. w. N.

⁷ *Hammerl/A. Wagner*, RdW 2003, S. 671; *A. Wagner/Hammerl*, RdW 2003, S. 170.

⁸ *Althuber/Tanzer/P. Unger/Tanzer*, BAO Handbuch, § 119 BAO S. 347.

⁹ VwGH, 27.02.2008 – 2005/13/0095; VwGH, 19.12.2001 – 2001/13/0064; so auch UFS, 09.02.2007 – FSRV/0150-W/06, Findok 26423.1.

¹⁰ Zum Meinungsstreit über den Maßstab der Offenlegungspflichten ausführlich *R. Brandl/Leitner*, Handbuch Finanzstrafrecht (2017), Rz. 1266, Rz. 1353–1367.

sollte der Abgabepflichtige neben seiner eigenen Ansicht daher alle abgabenrelevanten Umstände beifügen, um der Behörde eine Rechtsfolgenableitung entsprechend der herrschenden Meinung bzw. Rechtsprechung zu ermöglichen.¹¹

In Deutschland umfasst der Tatsachenbegriff ebenso keine Werturteile, rechtlichen Schlüsse oder juristischen Subsumtionen.¹² Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet seine Darlegungen rechtlich zu begründen, sodass er seine Mitwirkungspflicht nicht verletzt, wenn der Sachverhalt vollständig erklärt wird, aber eine unzutreffende rechtliche Würdigung erfolgt und die Finanzverwaltung diese übernimmt.¹³ Insoweit ist die deutsche Rechtslage weniger umstritten als die in Österreich.¹⁴ Entsprechend der beispielhaften Aufzählung des § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen¹⁵ und darüber hinaus die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen.

II. Führung von Büchern und Aufzeichnungen

1. Überblick

Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind in den §§ 124–132b BAO normiert. Abhängig von Art und Umfang der Tätigkeit sind nach unternehmens- und/oder nach steuerrechtlichen Vorschriften bestimmte Bücher und Aufzeichnungen zu führen. Die derivative Verpflichtung des § 124 BAO richtet sich nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften (EStR 2000 Rz. 430a–430q).¹⁶ Die §§ 125 ff. BAO kodifizieren hingegen die Voraussetzungen für die originären steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (EStR 2000 Rz 401–425).¹⁷ Bücher und Aufzeichnungen sowie die dazugehörigen Belege sind grundsätzlich sieben Jahre aufzubewahren (§ 132 BAO).

Die einzelnen Ziffern des § 131 Abs. 1 BAO enthalten detaillierte Ordnungs- und Formvorschriften, sodass sich die einzelnen Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Insbesondere sollen Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden.

¹¹ VwGH, 26.04.1994 – 93/14/0052; dazu *Leitner*, RdW 1995, S. 165.

¹² Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Söhn*, AO/FGO, § 90 AO Rz. 49; Gosch/Beermann/*Roser*, AO/FGO, § 90 AO Rz. 27; *Spilker*, Behördliche Amtsermittlung, S. 279.

¹³ Klein/*Rütke*, AO, § 90 Rz. 6 m. w. N.

¹⁴ Beide Länder gegenüberstellend *Toifl*, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Strafstraftrecht, S. 209 ff.

¹⁵ Zur Frage der Offenlegung bei der Erstellung einer Steuererklärung sogleich: E. IV., S. 124.

¹⁶ Dazu Althuber/*Tanzer/P. Unger/Tanzer*, BAO Handbuch, § 124 BAO S. 360 f.; ausführlicher *Watzinger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, C. Verfahrensrecht, § 124 BAO (2017), S. 1, 5 ff.

¹⁷ Dazu *Watzinger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, C. Verfahrensrecht, § 125 BAO (2017), S. 1, 3 ff.

Die dazugehörigen Belege sind geordnet aufzubewahren.¹⁸ § 131 BAO beinhaltet in Abs. 2 und 3 Aussagen zu den maschinell, d. h. auch mittels der EDV, festgehaltenen Geschäftsvorfällen. Beim EDV-Einsatz ist zwischen konventioneller EDV-Buchführung und der Speicherbuchführung zu differenzieren. Erstere ist gegeben, wenn die auf maschinell lesbaren Datenträgern aufgezeichneten Buchungen tatsächlich ausgedruckt werden, und Letztere, sobald darauf verzichtet und lediglich die Ausdruckbereitschaft sichergestellt wird.¹⁹

Vergleichbar zu den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten Österreichs normieren die §§ 140–148 AO Entsprechendes, wobei detaillierte Anforderungen hauptsächlich in den §§ 145 und 146 AO kodifiziert sind. Der Steuerpflichtige kann Aufzeichnungen ebenso in Papierform wie auch in elektronischer Form, d. h. auf Datenträgern, führen (§ 146 Abs. 5 Satz 1 AO). Hierbei muss insbesondere sichergestellt sein, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können (§ 146 Abs. 5 Satz 2 AO). § 146 Abs. 5 Satz 3 AO verknüpft die Ordnungsvorschriften des § 146 AO mit den Datenzugriffsrechten des § 147 Abs. 6 AO und begründet die Anforderung der maschinellen Auswertbarkeit des Datenträgers.²⁰

2. Zurverfügungstellung von Daten und Datenzugriff

Die Pflichten i. S. d. § 131 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BAO sind vom Steuerpflichtigen zu beachten, wenn er die EDV nutzt und zur Einsichtgewährung verpflichtet ist. Diese Pflicht kann sich nicht nur anlässlich von Außenprüfungen (§§ 147 ff. BAO) ergeben, sondern darüber hinaus z. B. aus den §§ 138, 143, 144 und 172 BAO. In Deutschland ist der sachliche Anwendungsbereich auf Außenprüfungen beschränkt (§ 147 Abs. 6 Satz 1 AO) und damit deutlich enger ausgestaltet.

Nach § 131 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BAO sind auf Kosten des Steuerpflichtigen innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Mithin sind die Daten auf Datenträgern zu übergeben.²¹ Zudem sind, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beizubringen. Wird der Steuerpflichtige zur Erstellung einer dauerhaften Wiedergabe von der Abgabenbehörde aufgefordert, so muss er diese auch bei einer Speicherbuchführung auf Datenträgern zur Verfügung stellen.²² Nutzt der Steuerpflichtige die konventionelle Buchführung

¹⁸ Hierzu ausführlich Althuber/Tanzer/P. Unger/Tanzer, BAO Handbuch, § 131 BAO S. 379–384; G. Bauer, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, C. Verfahrensrecht, § 131 Abs. 1 Z 1–6 BAO (2017), S. 1, 6 ff.

¹⁹ Ritz/Ritz, BAO, § 131 Rz. 16.

²⁰ Tipke/Kruse/Drüen, AO/FGO, § 146 AO Rz. 69.

²¹ Mitterlehner/Theinschnack, ÖStZ 2010, S. 579, 580.

²² G. Bauer, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, C. Verfahrensrecht, § 131 Abs. 2 und 3 BAO (2017), S. 1, 7.

und erstellt somit dauerhafte Wiedergaben i. S. d. § 131 Abs. 3 Satz 3 BAO, so ist er verpflichtet, Druckdateien oder Exportfiles (jeweils als unformatierter Text) anzufertigen, aufzubewahren und zur Verfügung zu stellen.²³ Die Pflicht, Daten auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen, soll insbesondere die Effizienz der Außenprüfung steigern.²⁴

Weitere Detailregelungen zu der Zurverfügungstellung von Daten auf Datenträgern und den zulässigen Dateiformaten finden sich in den einschlägigen Erlässen des österreichischen BMF²⁵ und in dem vom deutschen BMF veröffentlichten BMF-Schreiben.²⁶ Den Behörden in Deutschland stehen demnach drei gleichberechtigte Datenzugriffsmöglichkeiten i. S. d. § 147 Abs. 6 AO zur Verfügung:²⁷ der unmittelbare Datenzugriff (Z1), der mittelbare Datenzugriff (Z2) und die Daten-trägerüberlassung (Z3).

Im Zuge der fortschreitenden Automation von Besteuerungsprozessen definieren die Finanzverwaltungen immer öfter standardisierte Datenmodelle zur Übermittlung.²⁸ Als ein in Österreich zusätzlich erlaubtes Datenformat²⁹ ist vor allem das auf XML basierende Standard Audit File-Tax (SAF-T) hervorzuheben. Das SAF-T ist ein von der OECD entwickelter internationaler Standard zur elektronischen Übermittlung von Buchhaltungsdaten von Steuerpflichtigen an die Finanzverwaltung oder an andere externe Adressaten.³⁰ Dieser stellt strukturierte inhaltliche Vorgaben zur Verfügung, die im Internet eingesehen werden können,³¹ wobei die österreichische Finanzverwaltung den Standard an nationale Anforderungen angepasst hat.³² Eine Verpflichtung zur Übergabe in diesem Format besteht allerdings (noch) nicht,³³ sodass es weiterhin zu (Einlese-)Problemen aufgrund unspezifizierter Druck- oder Exportdateien kommen kann.³⁴ Zum Z3-Zugriff existiert in Deutschland mangels entsprechender gesetzlicher Kodifizierung oder diesbezüglicher Ausführungen im einschlägigen BMF-Schreiben im Unterschied zu

²³ ErläutRV 1471 BlgNR 20. GP, 30.

²⁴ ErläutRV 1471 BlgNR 20. GP, 30.

²⁵ Hierzu *Bundesministerium der Finanzen*, 03.07.2000, 02 2251/3-IV/2/00; *Bundesministerium der Finanzen*, 20.03.2009, BMF-010102/0002-IV/2/2009.

²⁶ *Bundesministerium der Finanzen*, 14.11.2014, IV A 4-S 0316/13/10003, 2014/0353090.

²⁷ *Bundesministerium der Finanzen*, 14.11.2014, IV A 4-S 0316/13/10003, 2014/0353090, Rz. 165–167; zu diesbezüglichen Ermessensfragen ausführlich *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung, S. 178 ff.; *Drüen*, *StuW* 2003, S. 365.

²⁸ Zu den Entwicklungen bei der Automation von Besteuerungsprozessen verschiedener Länder *Eismayr/Kirsch*, Beilage 04 zu DB 2016, S. 40.

²⁹ So der eindeutige Wortlaut des entsprechenden Erlasses, *Bundesministerium der Finanzen*, 20.03.2009, BMF-010102/0002-IV/2/2009.

³⁰ Dazu näher *OECD*, Forum on Tax Administration.

³¹ <http://www.oecd.org/tax/administration/guidancenote-guidancefordevelopersofbusinessandaccountingsoftwareconcerningtaxauditrequirements.htm>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³² *Bundesministerium der Finanzen*, 20.03.2009, BMF-010102/0002-IV/2/2009.

³³ *Stacherl/B. Maier*, *SWK* 2013, S. 88, 90.

³⁴ Dazu: *G. IV.*, S. 201.

Österreich kein inhaltlicher Standard. Im Ergebnis kann der Datenzugriff im internationalen Vergleich³⁵ und im Vergleich zu Österreich als veraltet bezeichnet werden. Gegenwärtig ist in Deutschland keine Einführung des SAF-T geplant.³⁶ Angesichts mangelnder Praktikabilität des Z1- und Z2-Zugriffs³⁷ sowie der zunehmenden Bedeutung der Datenträgerüberlassung³⁸ wäre eine solche Standardisierung zu begrüßen. Es könnte hierbei auf Vorarbeiten der OECD und Erfahrungen aus Österreich zurückgegriffen werden. Bei entsprechender Umsetzung in Deutschland sollte das SAF-T als einziges Datenformat zugelassen werden, um die Probleme Österreichs aufgrund der fehlenden Übergabeverpflichtung zu vermeiden.

Ein Rechtsanspruch der Abgabenbehörde auf Zugang zur Buchführung durch Einrichtung einer Leseberechtigung, vergleichbar dem deutschen Z1-Zugriff, ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut der Bundesabgabenordnung.³⁹ Ebenso mangelt es an entsprechenden Ausführungen in den einschlägigen Erlässen und dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung.⁴⁰ Ein direkter Zugriff auf das EDV-System oder genauer gesagt auf originäre Datenbestände ist daher in Österreich nicht vorgesehen.⁴¹ Gleichwohl kann eine freiwillig eingeräumte Leseberechtigung Vorteile für die Steuerpflichtigen bieten, da zeit- und kostenintensives Aufbewahren und späteres Suchen der Belege vermieden wird.⁴²

Vereinzelten internationalen Tendenzen, nach denen die Übermittlung von Finanz- und Buchhaltungsdaten in Echtzeit erfolgen soll, wird in Österreich und Deutschland bzw. in Europa nicht gefolgt. Der gegenwärtige Fokus liegt hier noch auf einer standardisierten Digitalisierung der Datensätze für Außenprüfungen.⁴³ Von erheblicher Bedeutung sind daher die nachteiligen Folgen für den Steuerpflichtigen, wenn dieser im Rahmen einer Außenprüfung nicht bereit ist, prüfsoftwarefähige Daten zur Verfügung zu stellen.⁴⁴ Beispielsweise wird der Steuerpflichtige in Österreich aufgrund der verminderten Kontrollmöglichkeiten des Prüfers im Ergebnis als Hochrisikofall klassifiziert, da durch die Unmöglichkeit der Komplettprüfung die Überprüfungs- und Verprobungsfähigkeit stark einge-

³⁵ Röper, Beilage 04 zu DB 2016, S. 1, 1.

³⁶ Eismayr/Kirsch, Beilage 04 zu DB 2016, S. 40, 43.

³⁷ So fordert Röper, Beilage 04 zu DB 2016, S. 1, 1 sogar deren Abschaffung.

³⁸ Schäperclaus/Hanke, Beilage 04 zu DB 2016, S. 17, 22; ähnlich Schüßler, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung, S. 24 f. m. w. N.

³⁹ Diesen Anspruch überzeugend verneinend Mitterlehner/Theinschnack, ÖStZ 2010, S. 579, 579 f.; Ritz/Ritz, BAO, § 131 Rz. 29a.

⁴⁰ Im Organisationshandbuch wird beispielsweise lediglich die Vorlage elektronischer Daten in entsprechender Form verlangt, Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 54.

⁴¹ B. Kurz, ÖStZ 2000, S. 493, 493; a. A. F. Staudinger/D. Kirchmayr, ÖStZ 2010, S. 220, 221 f.

⁴² Scheiblaue, AFS 2014, S. 82, 89.

⁴³ Zöchling/Plott/Rosar, SWK 2017, S. 1409, 1416.

⁴⁴ Zur Systemkontrolle und Formalprüfung ausführlich E. Huber, ÖStZ 2003, S. 431.

schränkt ist.⁴⁵ In Verknüpfung mit anderen Buchführungsmängeln kann dies zu einer Schätzungsbefugnis bzw. -pflicht der Finanzverwaltung führen.⁴⁶

3. Registrierkassen

a) Einzelne Pflichten

Die Situation im Umfeld gesetzlicher Aufzeichnungsgrundlagen und deren Vollzug im Rahmen der Betrugsbekämpfung bei Registrierkassen und Kassensystemen sind in Österreich und Deutschland unter Berücksichtigung ähnlicher Rechtslagen weitestgehend vergleichbar.⁴⁷ Im Folgenden sollen daher schwerpunktmäßig bestehende Unterschiede herausgearbeitet werden.

Seit dem 01.01.2016 bestehen in Österreich eine Einzelaufzeichnungspflicht (§ 131 Abs. 1 Z 2 BAO) und eine Belegerteilungspflicht (§ 132a BAO).⁴⁸ Diese Pflichten wurden im Laufe des Jahres um eine Registrierkassenpflicht (§ 131b BAO) ergänzt, die von der stetig fortschreitenden Elektronifizierung geprägt ist.⁴⁹ Ab dem 01.04.2017 müssen Registrierkassen zusätzlich mit einer technischen Sicherheitseinrichtung zur Manipulationssicherheit versehen sein und Belege mit elektronischer Signatur erstellen. Neben den Regelungen in der Bundesabgabenordnung sind diverse Einzelheiten in der Registrierkassensicherheitsverordnung⁵⁰ festgelegt. Zu diesem Gesamtkomplex hat das BMF umfangreiche Informationen auf seiner Webseite veröffentlicht⁵¹ und in einem Erlass ausführlich Stellung genommen.⁵² Nach diesem betreffen die kodifizierten Verpflichtungen grundsätzlich Buchführungspflichtige, freiwillig Buchführende sowie nach § 126 Abs. 2 und 3 BAO Aufzeichnungspflichtige mit ihren Bargeschäften. Die Aufzeichnungspflicht betrifft zudem Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 öEStG⁵³ oder

⁴⁵ E. Huber, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.4. (2017), S. 1, 23 f.

⁴⁶ Tanzer/P. Unger, BAO 2016/2017, S. 121 f.; Höbart, ÖStZ 2007, S. 345, 347.

⁴⁷ E. Huber, StBp 2012, S. 301, 301; E. Huber, StBp 2014, S. 121, 121.

⁴⁸ Zur Belegerteilungspflicht und ihrem Inhalt umfassend Tanzer/P. Unger, ÖStZ 2016, S. 313, 315 ff.

⁴⁹ Zur vorherigen Rechtslage überblicksartig E. Huber, BBK 2016, S. 1047, 1049 ff.

⁵⁰ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die technischen Einzelheiten für Sicherheitseinrichtungen in den Registrierkassen und andere, der Datensicherheit dienende Maßnahmen (Registrierkassensicherheitsverordnung – RKSV) v. 11.12.2015, BGBl. II Nr. 410/2015.

⁵¹ <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/Registrierkassen.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁵² Bundesministerium der Finanzen, 12.11.2015, BMF-010102/0012-IV/2/2015, BMF-AV Nr. 169/2015.

⁵³ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) v. 07.07.1988, BGBl. Nr. 400/1988.

ihre Überschüsse nach § 2 Abs. 3 Z 6 und 7 öEStG ermitteln.⁵⁴ Die Registrierkassenpflicht, d.h. die Verpflichtung, alle Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse bzw. einem elektronischem Aufzeichnungssystem einzeln zu erfassen, gilt hingegen nur für Unternehmer, die betriebliche Einkünfte erzielen (Einkunftsarten i. S. d. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 öEStG), ab einem Nettojahresumsatz von 15.000 Euro je Betrieb, sofern die Barumsätze 7.500 Euro netto je Betrieb im Jahr überschreiten (§ 131b Abs. 1 Z 2 BAO).⁵⁵

Um auch in Deutschland die Unveränderlichkeit digitaler Aufzeichnungen sicherzustellen, wurden mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen⁵⁶ gesetzliche Bestimmungen sowie technische Einrichtungen eingeführt. Die Anforderungen an die Einzelaufzeichnungspflichten ergeben sich nunmehr unmittelbar aus § 146 Abs. 1 AO und zwar mit Wirkung ab dem 29.12.2016.⁵⁷ Insbesondere die tägliche Aufzeichnungspflicht der Kasseneinnahmen und -ausgaben stellt eine Verschärfung des bisherigen Rechts dar (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO).⁵⁸ Auffälligster Unterschied zur Rechtslage in Österreich ist, dass eine allgemeine Pflicht zur Verwendung von elektronischen Aufzeichnungssystemen, mithin eine Registrierkassenpflicht, gerade *nicht* eingeführt wurde (AEAO⁵⁹ zu § 146, Nr. 3.1).⁶⁰ Die Verwendung einer offenen Ladenkasse⁶¹ ist somit weiterhin zulässig.⁶²

Weitergehende Pflichten, insbesondere die Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO), der Einsatz einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (§ 146a Abs. 1 Satz 2 AO) und die Meldepflicht (§ 146a Abs. 4 AO), gelten in Deutschland nur für aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge, wenn der Steuerpflichtige diese mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme erfasst. Details zu den Pflichten finden sich neben § 146a AO in der entsprechenden Kassensicherungsverordnung.⁶³ Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirt-

⁵⁴ Bundesministerium der Finanzen, 12.11.2015, BMF-010102/0012-IV/2/2015, BMF-AV Nr. 169/2015, S. 6 f.

⁵⁵ Bundesministerium der Finanzen, 12.11.2015, BMF-010102/0012-IV/2/2015, BMF-AV Nr. 169/2015, S. 5.

⁵⁶ Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 22.12.2016, BGBl. I 3152.

⁵⁷ Steinhilff, AO-StB 2017, S. 289, 289.

⁵⁸ Schumann, AO-StB 2017, S. 151, 151.

⁵⁹ Anwendungserlass zur Abgabenordnung 1977 (AEAO) v. 31.01.2014, BStBl. I 291.

⁶⁰ So bereits BT-Drs. 18/9535, 2.

⁶¹ Als offene Ladenkasse gelten eine summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel (AEAO zu § 146, Nr. 2.1.4 Satz 5).

⁶² Desens, FR 2017, S. 507, 510 f.; Herrfurth, StuB 2017, S. 57, 58; zu deren Verwendung kritisch DFKa, Stellungnahme des DFKa e.V., S. 2 f.; Herrfurth, StuB 2017, S. 57, 62; Pump, StBp 2017, S. 339.

⁶³ Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassensichV) v. 26.09.2017, BGBl. I 3515.

schaftlichen Vorgänge, die den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren, beeinflussen oder verändern.⁶⁴ § 1 Satz 1 KassenSichV versteht unter elektronischen Aufzeichnungssystemen allein elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen. Der Kritik am Regierungsentwurf des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, dass der Verordnungsgeber die betroffenen Aufzeichnungssysteme benennen kann und dies nicht dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren vorbehalten bleibt, wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren Rechnung getragen, da die Rechtsverordnung dem Bundestag zuzuleiten ist (§ 146a Abs. 3 Satz 4 AO).⁶⁵

Steuerpflichtige sind in Deutschland grundsätzlich verpflichtet, dem Geschäftspartner bzw. Kunden in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall einen Beleg auszustellen (§ 146a Abs. 2 Satz 1 AO). Der Rechtslage Österreichs entsprechend kann dies in Papierform oder elektronisch erfolgen.⁶⁶ Abweichungen ergeben sich hingegen zum einen aus dem erweiterten sachlichen Anwendungsbereich, der nicht auf Barzahlungen beschränkt ist, und zum anderen dahingehend, dass die deutsche Belegausgabepflicht erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31.12.2019 anzuwenden ist (Art. 97 § 30 Abs. 1 EGAO).

b) Sicherheitsanforderungen

Die Anforderungen an die Registrierkassen sowie deren Beschaffung und Registrierung stellen sich in Österreich gemäß den §§ 9 ff. RKSv überblicksartig wie folgt dar.⁶⁷ Um Manipulationssicherheit zu garantieren, enthält jeder Kassenbon eine elektronische Signatur. Eine Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit signiert mit Hilfe eines auf ihr gespeicherten, dem Unternehmer zugeordneten privaten Schlüssels elektronisch Daten, wobei die elektronische Signatur den Manipulationsschutz gewährleistet. Die zur Sicherheitseinrichtung gehörende Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheit ist über einen Vertrauensdiensteanbieter zu erwerben, der Signaturzertifikate anbietet, und sodann vom Unternehmer oder seinem bevollmächtigten Parteienvertreter über FinanzOnline zu melden. Für Zwecke der internen Dokumentation führt der Bundesminister für Finanzen über die einem Unternehmer zugeordneten Signatur- bzw. Siegelerstellungseinheiten eine entsprechende Datenbank.

In Deutschland sind das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen mittels einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung

⁶⁴ BT-Drs. 18/9535, 19.

⁶⁵ Dazu *Desens*, FR 2017, S. 507, 509 f. m. w. N.

⁶⁶ BT-Drs. 18/9535, 21.

⁶⁷ Zur Aufzeichnungs- und Sicherheitstechnik ausführlich *E. Huber*, BBK 2016, S. 1148, 1148 ff.

zu schützen (§ 146a Abs. 1 Satz 2 AO), die aus einem Sicherheitsmodul, Speichermodul und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle bestehen muss (§ 146a Abs. 1 Satz 3 AO). Die Erfüllung dieser Anforderungen muss durch Zertifizierung des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik nachgewiesen werden und ist fortlaufend aufrechtzuerhalten (§ 146a Abs. 3 Satz 2 AO). Analog zur österreichischen Verordnung bestimmt die deutsche Kassensicherungsverordnung, mit welchen Informationen Geschäftsvorfälle zu protokollieren und zu speichern sind (§§ 2 und 3 KassenSichV) und welche Funktionsanforderungen an die einheitliche digitale Schnittstelle zu stellen sind (§ 4 KassenSichV). Unterschiedlich ist jedoch, dass die Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung nicht in der Verordnung selbst geregelt sind, sondern das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik ermächtigt wird, technische Richtlinien und Schutzprofile zu erlassen (§ 5 KassenSichV).

c) Verbleibende Herausforderungen und Ausblick

Der Ansatz zur Betrugsbekämpfung bei Registrierkassen und Kassensystemen, um der unbefriedigenden Situation im Umfeld gesetzlicher Aufzeichnungsgrundlagen und deren Vollzug zu begegnen,⁶⁸ ist grundsätzlich zu begrüßen. Gleichwohl wird die Umsetzung in Österreich bereits seit einigen Jahren durch die Literatur kritisch begleitet.

Den Forderungen nach einer allgemeinen Registrierkassen- und Belegerteilungsverpflichtung⁶⁹ ist der österreichische Gesetzgeber nachgekommen. Allerdings wurden in diesem Kontext die unterschiedlichen Betragsgrenzen für die Registrierkassenpflicht, die divergierenden Zeitpunkte für das Inkrafttreten der Pflichten und der steigende Verwaltungsaufwand für die Finanzämter moniert.⁷⁰ Zudem sollen sich aufgrund der Belegerteilungspflicht, insbesondere wegen des erhöhten Papierverbrauchs, negative Auswirkungen auf die Umwelt ergeben.⁷¹ Zur Steigerung der Belegannahmemoral werden verschiedene Maßnahmen, beispielsweise eine Beleglotterie, vorgeschlagen.⁷²

Weiterhin wird der Einsatz des INSIKA⁷³-Konzepts gefordert,⁷⁴ um ein effektiveres Risikomanagement sowie die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Be-

⁶⁸ Zu den Ausgangsverhältnissen für die Finanzverwaltung Österreichs und resultierenden Steuerausfällen ausführlich *E. Huber*, ÖStZ 2014, S. 635.

⁶⁹ *E. Huber*, ÖStZ 2015, S. 140, 147 f.; *E. Huber*, StBp 2014, S. 245, 245.

⁷⁰ *Rechnungshof*, Positionen des Rechnungshofs, S. 188.

⁷¹ Dies anschaulich entkräftend *E. Huber*, BBK 2016, S. 1148, 1156.

⁷² *Knasmüller*, Handbuch Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht (2019), S. 195, 195; *Knasmüller*, SWK 2018, S. 638, 641.

⁷³ Akronym für INtegrierte SIcherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme.

⁷⁴ *E. Huber*, ÖStZ 2015, S. 108, 116.

steuerung zu gewährleisten und zugleich dem Wirtschaftlichkeitsgrundsatz Rechnung zu tragen.⁷⁵ Der Manipulationsschutz basiert bei dem INSIKA-Verfahren auf einer digitalen Signatur jedes Geschäftsvorfalles. Durch diese Signatur können die Daten nicht mehr unerkannt verändert werden und lassen sich eindeutig dem Unternehmen zuordnen. Die Signatur wird hierbei von einer Smartcard erzeugt, die von den Finanzbehörden oder in deren Auftrag ausgegeben wird.⁷⁶

Ursprünglich sollte die Neuregelung unter Berücksichtigung des Berichtes der Steuerreformkommission das INSIKA-Konzept als einzig zulässiges Manipulationsschutzsystem berücksichtigen,⁷⁷ da es nach Ansicht des österreichischen BMF die am einfachsten zu administrierende Lösung darstellt und zudem die geringsten Kosten verursacht.⁷⁸ Ungeachtet der nicht erfolgten Umsetzung ist zu konstatieren, dass das in Österreich kodifizierte Verfahren auf Grundideen des INSIKA-Konzepts basiert. Gleichwohl weicht es in zentralen, sicherheitsrelevanten Punkten erheblich davon ab. So finden statt spezieller Smartcards Standard-Signaturkarten Verwendung, bei deren Einsatz die elementaren Sicherheitsfunktionalitäten des Summenspeichers und Sequenzzählers von der Karte in die Kasse ausgelagert wurden. Dies führt zu Sicherheitslücken, da insbesondere die Entscheidung zur Manipulation nach und nicht vor der Belegerstellung getroffen werden kann, was das Entdeckungsrisiko erheblich vermindert.⁷⁹ Zudem sind die Kosten der Standard-Signaturkarten grundsätzlich höher als bei Smartcards für das INSIKA-Verfahren.⁸⁰

Ungeachtet aller Kritik wird das aktuelle Sicherungsverfahren Österreichs als insgesamt vorteilhaft bewertet⁸¹ und zeichnet sich durch ein hohes Sicherheitsniveau sowie Rechtssicherheit für den Anwender aus.⁸² Hingegen wird in Deutschland befürchtet, dass es aufgrund der fehlenden Registrierkassenpflicht zu einem vermehrten Einsatz von offenen Ladenkassen kommt, um die in § 146a AO kodifizierten Pflichten zu umgehen.⁸³ Dies könnte das Ziel eines gleichheitsgerechten Steuervollzugs gefährden, wenn davon ausgegangen wird, dass eine manuelle Kassensführung noch viel fehler- und manipulationsanfälliger ist als ein elektronisches

⁷⁵ Dazu umfassend in einem sechsteiligen Beitrag *Huber*, beginnend ab *E. Huber*, StBp 2012, S. 301.

⁷⁶ *ADM*, Kurzinformation, S. 1.

⁷⁷ *Steuerreformkommission*, Bericht der Steuerreformkommission 2014, S. 179 ff.

⁷⁸ *Steuerreformkommission*, Bericht der Steuerreformkommission 2014, S. 184.

⁷⁹ Dazu ausführlich *ADM*, Analyse der österreichischen Registrierkassensicherheitsverordnung, S. 3.

⁸⁰ *ADM*, Analyse der österreichischen Registrierkassensicherheitsverordnung, S. 5.

⁸¹ *OECD*, Technische Lösungen, S. 42.

⁸² *ADM*, Sichere Registrierkassen: internationale Fallbeispiele, S. 5.

⁸³ *Herrfurth*, StuB 2017, S. 649, 652 f.; *DFKA*, Stellungnahme des DFKa e. V., S. 2 f.; *Wulf*, Stbg 2016, S. 502, 502; noch deutlicher *Pump*, StBp 2017, S. 84, 90, der in dem durch einen Steuerberater initiierten Umstieg auf eine offene Ladenkasse einen Beratungsfehler sieht.

Aufzeichnungssystem.⁸⁴ Um diesen nicht unbegründeten Bedenken zu begegnen, sollte eine allgemeine Registrierkassenpflicht eingeführt werden.⁸⁵

Auch in Deutschland hat sich der Gesetzgeber gegen das INSIKA-Konzept entschieden.⁸⁶ Das gewählte Zertifizierungsverfahren soll eine technologieoffene Lösung darstellen,⁸⁷ die zumindest nach Weiterentwicklung und Zertifizierung der INSIKA-Technik (Smartcard) zum geforderten Sicherheitsmodul deren Einsatz ermöglicht.⁸⁸ Nach geltender Rechtslage sind kassenähnliche Systeme, insbesondere Taxameter und Wegstreckenzähler, gemäß § 1 Satz 2 KassenSichV ausdrücklich vom Anwendungsbereich ausgenommen. Zunächst sollte erst im Zuge der nach zwei Jahren vorgesehenen Evaluierung der Kassensicherungsverordnung geprüft werden, ob deren Anwendungsbereich zu erweitern ist.⁸⁹ Später sagte das deutsche BMF zu, in enger Abstimmung mit den Ländern die Verordnung noch im ersten Halbjahr 2018 zu überarbeiten und den Anwendungsbereich auf betrugsanfällige kassenähnliche Systeme auszudehnen.⁹⁰ Die gegenwärtig noch ausstehenden Änderungen können als Chance für das INSIKA-Konzept angesehen werden. Im Taxigewerbe Hamburgs wurde dieses erfolgreich getestet und hat nunmehr den Regelbetrieb aufgenommen.⁹¹

Das INSIKA-Konzept und das Zertifizierungsverfahren werden im deutschen Schrifttum kontrovers diskutiert.⁹² Eine abschließende Beurteilung ist gegenwärtig nicht möglich, da die neue technische Sicherheitseinrichtung zunächst von den Herstellern entwickelt und sodann vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik zertifiziert werden muss. Ein frühzeitiges Inkrafttreten der Regelungen des gesamten § 146a AO sowie kurze Umstellungs- und Übergangsfristen sind allerdings nicht möglich, sodass der damit einhergehende lange Zeitraum bis zur erstmaligen Anwendung für Kalenderjahre nach Ablauf des 31.12.2019 (Art. 97 § 30 Abs. 1 EGAO) dem Ziel einer schnellstmöglichen Einführung manipulationssicherer Kassensysteme zur Erreichung eines gleichmäßigen Steuervollzugs

⁸⁴ Davon ausgehend *DStG*, Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf, S. 3; *E. Huber*, BBK 2016, S. 1148, 1157; dagegen *M. Eichhorn*, StBp 2016, S. 303, 306, der eine offene Ladenkasse als nicht manipulationsanfälliger bewertet, sowie *Desens*, FR 2017, S. 507, 511, der keine Flucht in die offene Ladenkasse sieht.

⁸⁵ Diese wurde bereits im Gesetzgebungsverfahren von der Fraktion DIE LINKE gefordert, BT-Drs. 18/10667, 22.

⁸⁶ Zu den Gründen BT-Drs. 18/9535, 13 f.; diese analysiert *A. Becker*, DB 2016, S. 1158 kritisch.

⁸⁷ BT-Drs. 18/9535, 14; dazu kritisch *A. Becker*, DB 2016, S. 1090, 1097.

⁸⁸ BT-Drs. 18/9535, 14.

⁸⁹ BT-Drs. 18/12221, 10.

⁹⁰ BT-Drs. 18/12581, 6.

⁹¹ *DFKA*, Fiskaltaxametersystem tesymex, S. 3; *ADM*, Kurzinformation, S. 2; BT-Drs. 18/7879, 2.

⁹² Das INSIKA-Konzept befürwortend *DStG*, Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf, S. 5 ff.; *DFKA*, Stellungnahme des DFKa e. V., S. 6; *A. Becker*, DB 2016, S. 1158; für das Zertifizierungsverfahren plädierend *Desens*, FR 2017, S. 507, 508.

entgegensteht.⁹³ In Österreich hatte sich ungeachtet der dort ebenso kontrovers geführten Debatten im Zuge des Gesetzgebungsprozesses in diesem Punkt die Einsicht zur raschen Implementierung einer Sicherheitslösung durchgesetzt.⁹⁴ Somit wurde auf deutscher Seite die Chance verpasst, von den Erkenntnissen Österreichs zu profitieren. Es bleibt zu hoffen, dass der „Probeball“⁹⁵ Österreich zumindest für weitere Überlegungen genutzt wird.

Gemäß Hinweis des Bundesministeriums der Finanzen hat das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik im Februar 2019 zur Umsetzung der Kassensicherungsverordnung entsprechend § 5 KassenSichV in Technischen Richtlinien die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium und die einheitliche digitale Schnittstelle des elektronischen Aufzeichnungssystems überarbeitet.⁹⁶ Neben den bereits aufgezeigten Problemfeldern wird in diesem Kontext auf einen etwaigen Zeitdruck hingewiesen, der zu Umsetzungsfehlern führen könnte.⁹⁷ Zudem steht ein mitunter gefordertes BMF-Schreiben, das die Umsetzungsanforderungen übersichtlich darstellt und dabei den Belangen der Praxis adäquat Rechnung trägt,⁹⁸ gegenwärtig noch aus. Gleiches gilt für den noch im Entwurfsstadium befindlichen Anwendungserlass zu § 146a AO. Dieser wurde per E-Mail an die obersten Finanzbehörden der Länder, einige Verbände sowie an verschiedene Kassenhersteller mit der Bitte um Stellungnahme übersandt.⁹⁹

Weiterhin besteht Handlungsbedarf hinsichtlich des § 146a Abs. 4 AO, der eine Meldepflicht der dort aufgelisteten Daten für die elektronischen Aufzeichnungssysteme an das zuständige Finanzamt vorsieht. Die Pflicht ist grundsätzlich zu begrüßen, da so die Daten der Finanzverwaltung schon bei der risikoorientierten Fallauswahl für Außenprüfungen und bei der Prüfungsvorbereitung zur Verfügung stehen.¹⁰⁰ Allerdings konterkariert die zwingende papierbasierte Meldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck¹⁰¹ das Voranschreiten des E-Governments.¹⁰² Dieses Verfahren besitzt zudem ein hohes Fehlerpotenzial, da eine automatisierte Plausibilitätsprüfung der eingegebenen Daten nicht stattfinden kann.¹⁰³

⁹³ Ähnlich Herrfurth, StuB 2017, S. 57, 62.

⁹⁴ E. Huber, BBK 2016, S. 1047, 1053.

⁹⁵ E. Huber, BBK 2016, S. 1148, 1161.

⁹⁶ Bundesministerium der Finanzen, 28.02.2019, IV A 4-S 0316/13/10005:071.

⁹⁷ DFKa, Umsetzung der Kassensicherungsverordnung, S. 13; ähnlich DSfV, Zeitliche Bedenken im Hinblick auf den Manipulationsschutz von Kassen ab 2020, S. 2 f.

⁹⁸ Dazu ausführlich Bundessteuerberaterkammer, Geplantes BMF-Schreiben zum Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (Kassengesetz).

⁹⁹ Der Entwurf ist abrufbar unter <http://elektronische-steuerpruefung.de/bmf/schreiben-anwendungserlass-146a-ao-entwurf.pdf?m=1553527963&>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁰⁰ BT-Drs. 18/10667, 27.

¹⁰¹ So auch DSfV, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung des § 146a AO, S. 6.

¹⁰² Schumann, AO-StB 2017, S. 151, 155.

¹⁰³ DSfV, Zeitliche Bedenken im Hinblick auf den Manipulationsschutz von Kassen ab 2020, S. 4.

Weiterhin ist eine zentrale Speicherung in einer bundesweiten Datenbank nicht vorgesehen.¹⁰⁴ Die bereits erwähnte Datenbank wird in Österreich mit dem expliziten Ziel geführt, die Organe der Abgabenbehörden zu informieren,¹⁰⁵ und könnte auch in Deutschland dazu beitragen, Kassenmanipulationen zu identifizieren.¹⁰⁶

Hinsichtlich einer Vielzahl der identifizierten Verbesserungspotenziale besteht jedoch die begründete Hoffnung auf entsprechende legislative Anpassungen, da das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vier Jahre nach seinem Inkrafttreten evaluiert werden soll.¹⁰⁷

III. Datenübermittlung durch Dritte

Gegenwärtig werden in Österreich bereits zahlreiche Datensätze über Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen an die Finanzverwaltung übermittelt. Inhaltliche, verfahrensrechtliche und technische Aspekte der elektronischen Datenübermittlungspflichten Dritter sind über verschiedene Normen in den Einzelsteuergesetzen und entsprechenden Verordnungen verstreut. Nachstehend ausgewählte Beispiele sollen die Problematik verdeutlichen.

§ 84 öEStG beinhaltet die Verpflichtung des Arbeitgebers, dem Betriebsstättenfinanzamt ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu übermitteln. Inhalt und Verfahren der elektronischen Lohnzettelübermittlung wurden mit der entsprechenden Verordnung¹⁰⁸ festgelegt. Neben Regelungen zum Aufbau der Datensätze und deren Übermittlung (§§ 4 ff. der Verordnung) werden in den §§ 1 und 2 der Verordnung die Übermittlungsstellen, beispielsweise das Österreichische Statistische Zentralamt, kodifiziert. Dieser Stellen hat sich der Arbeitgeber bei der Datenübermittlung zwingend zu bedienen. Aufgrund der elektronischen Übermittlung werden die Lohnzettel mit der Sozialversicherungsnummer des Arbeitnehmers verknüpft und die Finanzverwaltung kann so die Einkünfte zutreffend berücksichtigen, ohne diese nochmals einzugeben.¹⁰⁹

§ 18 Abs. 8 öEStG normiert detailliert die formalen Voraussetzungen, die Empfänger von bestimmten Beiträgen und Zuwendungen mit einer festen örtlichen Einrichtung im Inland verpflichten, den Abgabenbehörden im Wege von FinanzOnline Informationen des Leistenden nach Ablauf des Kalenderjahres bis Ende Februar

¹⁰⁴ Schumann, AO-StB 2017, S. 151, 156.

¹⁰⁵ https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Begut/BEGUT_COO_2026_100_2_1111463/COO_2026_100_2_1111479.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁰⁶ A. Becker, DB 2016, S. 1090, 1096.

¹⁰⁷ BT-Drs. 18/10667, 20.

¹⁰⁸ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die automationsunterstützte Übermittlung von Daten der Lohnzettel gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 sowie der Meldungen gemäß §§ 3 Abs. 2 und 109a Abs. 5 EStG 1988 v. 10.01.1997, BGBl. II Nr. 9/1997.

¹⁰⁹ Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl/Lenneis, öEStG, § 84 Rz. 1.

des Folgejahres elektronisch zu übermitteln.¹¹⁰ So sind beispielsweise verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften (Abs. 1 Z 5) oder Spenden (Abs. 1 Z 7) für den Leistenden nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie im Wege des automatischen Datenaustausches gemeldet wurden. Die entsprechende Verordnung¹¹¹ regelt ergänzend insbesondere den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung.¹¹² Durch diese medienbruchfreie Datenverarbeitung werden sowohl der Steuerpflichtige, da er seine Angaben nicht mehr belegen muss, als auch die Finanzverwaltung entlastet, weil sie die vorhandenen Daten automatisiert in den Bescheid übernehmen kann. Zudem leistet die Bestimmung gleichzeitig einen Beitrag zum gleichmäßigen Steuervollzug und zur Steuergerechtigkeit, da zu Unrecht angesetzte Beträge verhindert werden.¹¹³

Weiterhin hat das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gemäß § 35 Abs. 8 Satz 1 öESTG – die ausdrückliche Zustimmung des Betroffenen vorausgesetzt – dem zuständigen Finanzamt die gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln. Über welchen Weg oder über welche Anwendung die Übermittlung zu erfolgen hat, ist hingegen nicht geregelt. Vorteile ergeben sich für den Steuerpflichtigen aus der Möglichkeit, dass die Datenübermittlung den Nachweis und die entsprechende Bescheinigung ersetzt (§ 35 Abs. 8 Satz 3 öESTG).

Anhand der ausgewählten Beispiele wurde deutlich, dass die Vorschriften für die Datenübermittlungspflichten Dritter weder in verfahrensrechtlicher noch in technischer Sicht harmonisiert sind. Im Zuge der fortschreitenden Nutzung elektronischer Datenübermittlungswege im Besteuerungsverfahren wäre eine zusammenfassende, vereinheitlichende Rahmenregelung in der Bundesabgabenordnung wünschenswert. Zweck einer solchen Regelung sollte nicht die Begründung zusätzlicher Übermittlungspflichten sein. Ob und ggf. wer der Finanzbehörde Daten eines anderen Steuerpflichtigen übermitteln muss, d. h. Umfang und materieller Inhalt der zu übermittelnden Daten, legen weiterhin die Einzelsteuergesetze fest. Vielmehr könnten die Rahmenbedingungen dieser Regelungen, beispielsweise hinsichtlich Fristen, Datensätzen inkl. Berichtigungsmöglichkeiten, Schnittstellen oder Aufzeichnungspflichten, einheitlich bestimmt werden.

Durch die einheitliche Kodifizierung in § 93c AO unterscheidet sich der verfahrensrechtliche Rahmen der Datenübermittlungspflichten Dritter in Deutschland deutlich von dem Österreichs. Die Vorschrift wurde durch das Gesetz zur

¹¹⁰ Zu den einzelnen Voraussetzungen und Inhalten der Datensätze ausführlich Doralt/S. Kirchmayr/G. Mayr/Zorn/Renner, öESTG, § 18 Rz. 332–337; Kanduth-Kristen/Laudacher/Leneis/Marschner/Peyerl/Peyerl, öESTG, § 18 Rz. 191–205; Atzmüller, SWK 2016, S. 1433.

¹¹¹ Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung (Sonderausgaben-DÜV) v. 24.10.2016, BGBl. II Nr. 289/2016.

¹¹² Dazu ausführlich Zirngast, SWK 2017, S. 722.

¹¹³ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP, 14, dazu kritisch Doralt/S. Kirchmayr/G. Mayr/Zorn/Renner, öESTG, § 18 Rz. 329; Zirngast/Renner, SWK 2016, S. 65, 65 f.

Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹¹⁴ 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 Besteuerungsgrundlagen nach dem vom Gesetzgeber mit den jeweiligen Vorschriften¹¹⁵ verfolgten Zweck richten.¹¹⁶ Die einzelsteuergesetzlichen Rechtsnormen normieren zusammen mit § 93c AO die konkreten Mitteilungspflichten Dritter,¹¹⁷ wobei § 93c Abs. 1 AO dabei einheitliche Regelungen und Mindestangaben für die Datensätze, die auch als eDaten bezeichnet werden,¹¹⁸ festlegt. Zu nennen sind insbesondere

- die Übermittlungsfrist und der Übermittlungsweg (Abs. 1 Nr. 1),
- der Inhalt des Datensatzes (Abs. 1 Nr. 2) und
- die Informationspflicht des Dritten gegenüber den Steuerpflichtigen (Abs. 1 Nr. 3).¹¹⁹

§ 87b AO kodifiziert ergänzend Bedingungen für die elektronische Übermittlung der eDaten.¹²⁰ Demnach hat der Dritte die für den jeweiligen Besteuerungszeitraum oder -zeitpunkt über das Internet zur Verfügung gestellten amtlich bestimmten Schnittstellen¹²¹ ordnungsgemäß zu bedienen. Eine anderweitige elektronische Übermittlung, beispielsweise per formloser E-Mail, ist nicht zulässig.¹²² Die Mitwirkungspflichten Dritter am elektronischen, automatisierten Besteuerungsverfahren stellen insgesamt eine erhebliche Vollzugslast dar. Diese kann allerdings gerechtfertigt werden,¹²³ sodass mit entlastenden Entscheidungen des BVerfG nicht zu rechnen ist.¹²⁴

Aufgrund der unterschiedlichen einzelsteuergesetzlichen Regelungsmaterien ist der Überblick zur konkreten Mitteilungspflicht für den Dritten erschwert, was u. U.

¹¹⁴ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl. I 1679.

¹¹⁵ 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.

¹¹⁶ BT-Drs. 18/7457, 71.

¹¹⁷ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 93c AO Rz. 5.

¹¹⁸ Den Begriff verwendend 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.

¹¹⁹ Zu den einzelnen Regelungen ausführlich Baum, NWB 2016, S. 2852, 2853 ff.

¹²⁰ Neben den eDaten sind darüber hinaus Steuererklärungen, Unterlagen zur Steuererklärung, Daten über Vollmachten nach § 80a AO und andere für das Besteuerungsverfahren erforderliche Daten erfasst.

¹²¹ Z. B. die ELSTER-Schnittstelle ERiC, Baum, NWB 2016, S. 2778, 2780.

¹²² Baum, NWB 2016, S. 2778, 2779.

¹²³ Seiler, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1761, 1765 bezeichnet die Inpflichtnahme als grundsätzlich verfassungskonform. Zu deren Legitimationsmaßstab ausführlich Drien, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, S. 212 ff.

¹²⁴ Heintzen, DÖV 2015, S. 780, 787.

zu falsch übermittelten eDaten führen kann.¹²⁵ Im Vergleich zur Rechtslage in Österreich ist die verfahrensrechtliche Vereinheitlichung der Pflichten jedoch grundsätzlich positiv zu bewerten. Die Gefahr, unzutreffende Datensätze zu übermitteln, erscheint in Österreich mangels verfahrensrechtlicher und technischer Harmonisierung ungleich größer. § 93c AO leistet daher in Deutschland einen wichtigen Beitrag zur Schaffung einer breiten und automatisiert verwertbaren Datenbasis für die Finanzverwaltung, sodass ein wirksamer Einsatz datengestützter Risikomanagementsysteme erst ermöglicht wird.¹²⁶

IV. Steuererklärung

1. Form und Inhalt

§ 133 Abs. 2 Satz 1 BAO beinhaltet den Grundsatz, dass wenn amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt sind, die Erklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke, d. h. schriftlich, abzugeben sind.¹²⁷ Erfolgt die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch zugelassenen Weise, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke (§ 133 Abs. 2 Satz 2 BAO). Abgabenvorschriften i. S. d. § 133 Abs. 1 Satz 1 BAO, die zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichten, sind für die Einkommensteuer § 42 Abs. 1 öEStG und für die Körperschaftsteuer § 24 Abs. 3 Z 1 öKStG.¹²⁸ Die Vorschriften sehen zugleich eine grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung vor, der im Dialogverfahren, d. h. ohne zusätzliche Hard- oder Software, von FinanzOnline nachgekommen werden kann. Alternativ sind die Wege der Datenstromübermittlung und der Einsatz eines Webservice zulässig. Hierfür ist allerdings eine eigene zusätzliche Software notwendig, die es ermöglicht, Daten in einer XML-Struktur darzustellen.¹²⁹ Ist die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, sind wiederum die amtlichen Vordrucke zu verwenden. Im Ergebnis muss gemäß § 2 FOnErklV eine Erklärung, die durch den Verpflichteten selbst eingereicht wird, nur dann elektronisch übermittelt werden, wenn dieser über einen Internetanschluss verfügt und wegen Überschreitens der Umsatzgrenze i. H. v. 30.000 Euro zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet ist (§ 21 Abs. 6 öUStG). Sollte keine ent-

¹²⁵ Zur Problematik von abweichenden eDaten im Rahmen der Steuererklärung sogleich: E. IV. 1., S. 124; kritisch zur Haftung Dritter gemäß § 72a AO *N. Peters*, FR 2015, S. 1026, 1026 f.; *A. Richter/Welling*, FR 2015, S. 1014, 1019.

¹²⁶ Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 93c AO Rz. 2. Dazu näher: F. III., S. 148.

¹²⁷ Eine Abgabenerklärung stellt ein Anbringen i. S. d. §§ 85 i. V. m. 86a BAO dar.

¹²⁸ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988) v. 07.07.1988, BGBl. Nr. 401/1988.

¹²⁹ Zu den beiden Begriffen näher *Sopp*, ÖStZ 2012, S. 460, 461; *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Tätigkeit im Jahr 2005, S. 239; *Kutschera*, Informationstechnik in der juristischen Realität (2004), S. 331, 333.

sprechende Verpflichtung bestehen, kann in der Regelung des § 134 Abs. 1 Satz 2 BAO ein Anreiz zur Übermittlung mittels FinanzOnline gesehen werden. Demnach sind u. a. die in Rede stehenden Erklärungen nicht bis zum Ende des Monats April, sondern erst bis Ende des Monats Juni des Folgejahres einzureichen.

Die grundsätzlichen Erklärungspflichten und Formen der Steuererklärung entsprechen nach §§ 149 f. AO in Deutschland weitestgehend den Regeln Österreichs. Gleichwohl ist zumindest die einzelsteuergesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung des § 25 Abs. 4 EStG¹³⁰ weniger streng, da sich diese auf Steuerpflichtige beschränkt, die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG erzielen.¹³¹ Von der erneuerten Verordnungsmächtigung zur Erleichterung und Vereinfachung des automatisierten Besteuerungsverfahrens (§ 150 Abs. 6 Satz 1 AO) hat das BMF bisher noch keinen Gebrauch gemacht.¹³² Eine vergleichbare bundeseinheitliche Regelung¹³³ wie die des § 134 Abs. 1 Satz 2 BAO zur verlängerten Abgabefrist oder (monetäre) Anreize in Form eines Bonus¹³⁴ bei freiwilliger elektronischer Übermittlung könnten auch in Deutschland zur Stärkung des E-Governments beitragen. Ein bereits angestoßener Schritt in diese Richtung ist die Wandlung von *Belegvorlage*pflichten in *Belegvorhalte*pflichten, um die Attraktivität des ELSTER-Verfahrens zu steigern und die automationsgestützte Verarbeitung der Steuererklärungen zu erleichtern.¹³⁵

Darüber hinaus soll das bereits vor einigen Jahren implementierte Serviceangebot der vorausgefüllten Steuererklärung¹³⁶ den Aufwand für die Erstellung einer Steuererklärung mindern.¹³⁷ Der Steuerpflichtige kann dabei seine bei der Finanzverwaltung gespeicherten Daten einsehen, auf diese zugreifen und die von dritter Seite elektronisch übermittelten Daten i. S. d. § 93c AO übernehmen. In diesem Kontext ist die gesetzliche Fiktion¹³⁸ des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO zu berücksichtigen, 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

¹³⁰ Einkommensteuergesetz (EStG) v. 08.10.2009, BGBl. I 3366.

¹³¹ Für Körperschaftsteuererklärungen gilt die grundsätzliche elektronische Abgabepflicht nach § 31 Abs. 1a KStG.

¹³² Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 150 AO Rz. 22.

¹³³ Auf Länderebene existieren bereits vereinzelt entsprechende Vorstöße. So verschob sich für Bürgerinnen und Bürger in Nordrhein-Westfalen, die ihre Einkommensteuererklärung 2017 auf elektronischem Wege authentifiziert übermittelten, die Abgabefrist von Ende Mai auf Ende Juli, <https://www.finanze.nrw.de/de/pressemitteilung/zwei-monate-mehr-zeit-fuer-die-steuererklaerung-sofern-sie-ueber-elster-eingereicht>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹³⁴ So sieht beispielsweise E. Schmidt, *Steuervollzug im Rechtsstaat* (2008), S. 37, 54 am Beispiel Frankreichs einen Bonus in Höhe von 20 Euro als noch vertretbar an.

¹³⁵ BT-Drs. 18/7457, 49; dazu kritisch A. Richter/Welling, FR 2015, S. 1014, 1019.

¹³⁶ Bezeichnung entsprechend BT-Drs. 18/7457, 50.

¹³⁷ [https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_\(privatpersonen\)](https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_(privatpersonen)), zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹³⁸ Gosch/Beermann/Schindler, AO/FGO, § 150 AO Rz. 58.

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.¹³⁹

Ungeachtet dessen muss der Steuerpflichtige die eDaten (wie bisher) auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hin überprüfen.¹⁴⁰ Problematisch sind 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 Dritten gegenüber den Steuerpflichtigen (§ 93c Abs. 1 Nr. 3 AO) und der Korrekturvorschrift des § 175b AO¹⁴¹ begegnet werden. Erstere ergibt sich aus dem grundgesetzlich gewährleisteten Recht auf informationelle Selbstbestimmung¹⁴² und beseitigt die in der Vergangenheit zu Recht monierten Intransparenzen und Unsicherheiten bei der elektronischen Datenübermittlung.¹⁴³ Nach den Gesetzesmaterialien entfalten die eDaten rechtlich keine Bindungswirkung.¹⁴⁴ 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 Steuerpflichtigen¹⁴⁵ und die eDaten faktische Bindungswirkung entfalten.¹⁴⁶ Wenn von dem in der Steuererklärung angegebenen Sachverhalt zuungunsten des Steuerpflichtigen wesentlich abgewichen werden soll, ist dieser anzuhören (§ 91 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Entwicklungen auf diesem Gebiet und die zukünftige Bewältigung durch die Finanzverwaltung in praxi sind daher aufmerksam und kritisch zu verfolgen.¹⁴⁷

Steuererklärungen stellen ein gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung dar.¹⁴⁸ Der bereits aufgeworfenen Frage, ob eine für zutreffend gehaltene Ansicht

¹³⁹ 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. Nach *Rolletschke*, NZWiSt 2018, S. 185, 190 und *D. Roth*, wistra 2018, S. 152, 153 setzt die Fiktion die Abgabe einer Steuererklärung voraus.

¹⁴⁰ Gosch/Beermann/Schindler, AO/FGO, § 150 AO Rz. 58; a. A. B. Schwarz/Pahlke/G. Frot-scher, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 175b AO Rz. 12. *Rolletschke*, NZWiSt 2018, S. 185, 186 stellt eine entsprechende Verpflichtung deutlich heraus. Im Zuge der Einführung der vorausgefüllten Steuererklärung warnten bereits *M. Eichhorn*, DStR 2013, S. 2722, 2723, *Kleemann*, DStR 2013, S. 2721, 2721 und *Vinken*, DStR 2012, S. 1205, 1207 vor einer ungeprüften Datenübernahme.

¹⁴¹ Dazu: I. III. 2., S. 238.

¹⁴² Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schuster, AO/FGO, § 93c AO Rz. 21.

¹⁴³ *Brandt*, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 291, 292 f.

¹⁴⁴ BT-Drs. 18/7457, 88.

¹⁴⁵ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schuster, AO/FGO, § 93c AO Rz. 38; Gosch/Beermann/Ro-ser, AO/FGO, § 93c AO Rz. 23.

¹⁴⁶ *N. Peters*, FR 2015, S. 1026, 1028; *Baldauf*, DStR 2016, S. 833, 837 f.

¹⁴⁷ Zur entsprechenden Problematik bezogen auf die Rechtslage vor dem 01.01.2017 Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 93c AO Rz. 23 m. w. N.

¹⁴⁸ VwGH, 24.03.1995 – 91/17/0161.

bei Vorliegen mehrerer vertretbarer Rechtsauffassungen bei der Offenlegung durch den Steuerpflichtigen zugrunde gelegt werden darf, kommt in diesem Kontext eine besondere Bedeutung zu. So hat der Steuerpflichtige in Österreich bei der Erstellung einer Erklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, d. h. nach der äußersten, dem Erklärungspflichtigen nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt, zu beurteilen, was zu einer vollständigen Offenlegung gehört.¹⁴⁹ Er muss mithin sein Verhalten auf dessen abgabenrechtliche Relevanz hin überprüfen und anschließend mittels Steuererklärung in einer Art rechtlichen Vorabwürdigung offenlegen.¹⁵⁰

Eine für den Steuerpflichtigen günstigere, abweichende Rechtsauffassung hat unmittelbare Auswirkungen auf die Höhe der Steuer. Mit dem Beziehen einer vertretbaren Rechtsposition in einer Steuererklärung zu einer realen Gegebenheit wird die Offenlegungspflicht erfüllt, wenn der volle und ganze Sachverhalt offengelegt ist.¹⁵¹ Dabei gilt es zu vermeiden, dass Teile des Sachverhalts nicht offengelegt werden, weil sie für die vertretene Rechtsansicht nicht relevant sind.¹⁵² Da für eine tiefergehende Offenlegung kein standardisiertes Instrument existiert,¹⁵³ kann es ratsam oder u. U. sogar nötig sein, bei Erklärungseinreichung nichtstrukturierte Beilagen beizufügen.¹⁵⁴ Dies ist jedoch nicht mittels FinanzOnline, sondern nur in Papierform und somit in der Regel per Post möglich. Dies konterkariert die angestrebte medienbruch- und störungsfreie Datenübermittlung. Eine entsprechende Öffnung zur elektronischen Einreichung wäre zu begrüßen, da so Datenerfassungsaufwand in den Finanzämtern vermieden würde und im Ergebnis Steuerpflichtige sowie Finanzverwaltung in Österreich davon profitieren könnten.¹⁵⁵

Der Meinungsstreit über den Umfang des Tatsachenbegriffs im Zusammenhang mit der generellen Mitwirkungspflicht (§ 90 AO) und den inhaltlichen Anforderungen der Wahrheitspflicht der Angaben in der Steuererklärung (§ 150 Abs. 2 AO)¹⁵⁶ ist auch in Deutschland weiterhin gegenwärtig.¹⁵⁷ Insoweit könnte die Regelung des

¹⁴⁹ VwGH, 11.04.1991 – 90/16/0231, VwSlg 6596 F/1991.

¹⁵⁰ *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ÖStZ 2017, S. 241, 243; *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1498.

¹⁵¹ VwGH, 06.08.1996 – 95/17/0109; *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar, S. 1513.

¹⁵² Diese Gefahr sieht *Leopold*, Brennpunkt Betriebsprüfung (2018), S. 9, 17.

¹⁵³ *Leopold*, Brennpunkt Betriebsprüfung (2018), S. 9, 22.

¹⁵⁴ *Hödl*, SWK 2004, S. 391, 394. Eine offene Vorgangsweise empfehlen *R. Brandl/Leitner*, Handbuch Finanzstrafrecht (2017), Rz. 1266, Rz. 1364 und *Leopold*, Brennpunkt Betriebsprüfung (2018), S. 9, 24.

¹⁵⁵ *Ritz*, AFS 2017, S. 42, 46.

¹⁵⁶ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1419f. differenziert in überzeugender Art zwischen Tatsachen im Kontext des § 90 AO und steuerrechtliche Kenntnisse voraussetzenden Besteuerungsgrundlagen im Zuge der Steuerklärungserstellung.

¹⁵⁷ Dazu ausführlich *Krumm*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III (2018), S. 1, 8f.; *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, § 150 AO Rz. 43–48; *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Heuermann*, AO/FGO, § 150 AO Rz. 17–20; *S.A. Lindenthal*, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung, S. 19ff.

§ 150 Abs. 7 Satz 1 AO durchaus Vorbildcharakter für Österreich haben.¹⁵⁸ Demnach ist es dem Steuerpflichtigen möglich, Angaben, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld, dem *qualifizierten Freitextfeld*,¹⁵⁹ der durch Datenfernübertragung übermittelten Steuererklärung zu machen. Neben der Berücksichtigung von weitergehenden Angaben, Zweifelsfragen oder ggf. unrichtigen eDaten¹⁶⁰ kann der Steuerpflichtige so insbesondere eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung vertreten,¹⁶¹ ohne sich dem Vorwurf der Steuerverkürzung auszusetzen¹⁶² oder sich damit strafbar zu machen.¹⁶³ Eine entsprechende Verpflichtung auf solche Abweichungen hinzuweisen ergibt sich nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut.¹⁶⁴ Allerdings sollte zur Minimierung eines etwaigen strafrechtlichen Risikos¹⁶⁵ ein eindeutiger Hinweis gesetzt werden.¹⁶⁶ Das qualifizierte Freitextfeld stellt – zumindest für die Überschusseinkunftsarten¹⁶⁷ – ein praktikables und geeignetes Instrument dar, um das Dilemma der verkennziffernten elektronischen Steuererklärung und ggf. nötigen individuellen Angaben des Steuerpflichtigen zu lösen.¹⁶⁸ Zudem verwirklicht sich durch das Feld das Recht des Steuerpflichtigen auf Gehör (§ 91 AO).¹⁶⁹

¹⁵⁸ Einen ähnlichen Ansatz schlug Hödl, SWK 2004, S. 391, 394 bereits vor etlichen Jahren vor.

¹⁵⁹ Bezeichnung entsprechend BT-Drs. 18/7457, 79.

¹⁶⁰ Nach Gosch/Beermann/Schindler, AO/FGO, § 150 AO Rz. 58 hat der Steuerpflichtige bei positiver Kenntnis von zu seinen Gunsten unzutreffenden eDaten zur Vermeidung strafrechtlicher Folgen zutreffende Angaben zu machen.

¹⁶¹ Nach B. Schwarz/Pahlke/Dißbars, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 150 AO Rz. 11 ist in diesem Fall das Freitextfeld zu verwenden.

¹⁶² BT-Drs. 18/7457, 49.

¹⁶³ Seer, StuW 2015, S. 315, 323 f.; Braun Binder, DStZ 2016, S. 526, 528.

¹⁶⁴ So wohl auch Tipke/J. Lang/Seer, Steuerrecht, § 21 Rz. 185. Zudem ist nach Krumm, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III (2018), S. 1, 10 der Anwendungsbereich der Offenbarungspflicht gegenwärtig nicht gerichtlich geklärt.

¹⁶⁵ Zu strafrechtlichen Fragen näher Krumm, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III (2018), S. 1, 10 ff.

¹⁶⁶ Trossen, AO-StB 2017, S. 309, 311. Seiler, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1761, 1779 differenziert zwischen vorsichtigen Steuerpflichtigen, die tendenziell keine ungesicherten Rechtsauffassungen vertreten, und solchen, die ihren Vorteil im Risiko suchen.

¹⁶⁷ So weist Krumm, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III (2018), S. 1, 13 zutreffend daraufhin, dass das Freitextfeld bei den Gewinneinkunftsarten aufgrund der zahlreichen Geschäftsvorfälle sowie diverser Ansatz- und Bewertungsfragen an seine Grenzen stößt.

¹⁶⁸ Wohl a. A. Beyer, NWB 2016, S. 1304, 1314 f., der einen entsprechenden Begleitbrief per Fax empfiehlt, da die Freitextfelder in zu geringem Umfang vorhanden seien. Ähnlich kritisch Seiler, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1761, 1777, der die Felder als Ausnahmen auf Initiative des Steuerpflichtigen bezeichnet.

¹⁶⁹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 155 AO Rz. 56 m. w. N.; B. Schwarz/Pahlke/G. Frotscher, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, Einleitung Rz. 9. Baldauf, DStR 2016, S. 833, 835 fordert daher zu Recht eine klarstellende Anpassung des § 91 Abs. 2 Nr. 4 AO.

2. Beizufügende Unterlagen am Beispiel der E-Bilanz

a) Freiwillige und verpflichtende Übermittlung sowie Übermittlungsverfahren

§ 44 Abs. 1 Satz 1 öEStG bestimmt, dass diejenigen, die Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, anlässlich der Einreichung der Steuererklärung der Abgabenbehörde eine Abschrift der Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) und der Gewinn- und Verlustrechnung vorlegen müssen. Gleiches gilt gemäß § 44 Abs. 3 öEStG für Jahresberichte (Geschäftsberichte) oder Treuhandberichte (Wirtschaftsprüfungsberichte), sofern derartige erstellt wurden. Die Möglichkeit zur *freiwilligen* elektronischen Übermittlung¹⁷⁰ dieser Unterlagen an das Finanzamt basiert auf der in § 44 Abs. 8 öEStG kodifizierten Verordnungsermächtigung, wonach die in § 44 Abs. 1 und Abs. 3 öEStG geforderten Unterlagen der Abgabenbehörde nicht vorgelegt werden müssen, falls eine elektronische Übermittlung im Verfahren FinanzOnline erfolgt (§ 1 Abs. 2 FOnErkIV).

Bereits an dieser Stelle ist hervorzuheben, dass sowohl die Ausgestaltung und der Umfang der elektronisch übermittelten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen als auch die rechtlichen Grundlagen in beiden Ländern erheblich divergieren. Aufgrund von § 5b EStG i. V. m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG und weiteren, sogleich noch genauer zu erörternden Maßnahmen resultiert in Deutschland eine gesetzliche *Verpflichtung*, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Demgemäß ist es nachvollziehbar, dass § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG im Schrifttum nach h. M. als eine reine Verfahrensvorschrift und nicht als Gewinnermittlungs- oder Bilanzierungsvorschrift qualifiziert wird.¹⁷¹

Die Übermittlung der E-Bilanz¹⁷² ist in Österreich, im Gegensatz zur Steuererklärung, nicht im Dialogverfahren von FinanzOnline möglich, sondern gemäß § 3 Abs. 2 Satz 2 FOnErkIV nur im Weg der Datenstromübermittlung oder eines Webservice zulässig. Die mittels zusätzlicher Software erzeugte XML-Datei kann per Upload oder direkt aus der Software heraus im Verfahren FinanzOnline an das Finanzamt übermittelt werden.¹⁷³ Eine Plausibilitätsprüfung der Datensätze erfolgt in beiden Fällen erst *nach* dem Übermittlungsvorgang.¹⁷⁴ Im Unterschied zu Österreich legte das deutsche BMF zur elektronischen Übermittlung den Standard

¹⁷⁰ Bundesministerium der Finanzen, Information des Bundesministeriums, S. 24; Kußmaul/C. Schwarz/Palm, RWZ 2014, S. 139, 143; Sopp/Kruczynski/L. Richter, SWI 2011, S. 443, 444.

¹⁷¹ Kußmaul/C. Schwarz/Palm, RWZ 2014, S. 139, 142; Blümich/Hofmeister, EStG, § 5b Rz. 15; Rütke, BBK Sonderausgabe 2011, S. 4, 6; P. Kirchhof/Seerl/Schindler, EStG, § 5b Rz. 1 m. w. N.

¹⁷² Bezeichnung entsprechend Bundesministerium der Finanzen, Information des Bundesministeriums, S. 4.

¹⁷³ Sopp/Kruczynski/L. Richter, DStR 2013, S. 605, 610.

¹⁷⁴ Sopp/Kruczynski/L. Richter, DStR 2013, S. 605, 610.

XBRL fest.¹⁷⁵ Weiterhin ist die Möglichkeit eines Uploads der E-Bilanz-Daten auf das deutsche Onlineportal Mein ELSTER nicht gegeben und auch nicht geplant.¹⁷⁶

*b) Primärer Zweck der E-Bilanz in Österreich:
Ersatz papierbasierter Verfahrensabläufe*

Die E-Bilanz ist in Österreich für alle Unternehmen einheitlich ausgestaltet.¹⁷⁷ Insbesondere bestehen keine rechtsform- oder größenabhängigen Erleichterungen.¹⁷⁸ Die zur Übermittlung jeweils erforderlichen organisatorischen und technischen Spezifikationen, beispielsweise die XML-Struktur, sind auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen abrufbar¹⁷⁹ und orientieren sich an unternehmensrechtlichen Vorgaben. Die Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung basiert auf § 224 UGB¹⁸⁰ und § 231 UGB.¹⁸¹ Grundsätzlich dürfen keine Änderungen an diesen Schemen und den darin festgelegten Positionen vorgenommen werden.¹⁸² Gleichwohl ist es zulässig unterhalb der jeweils tiefsten gesetzlichen Gliederungsebene auf einer weiteren Ebene Positionen hinzuzufügen.¹⁸³ Insgesamt besteht eine weitestgehende Übereinstimmung der Datensätze, die elektronisch beim Firmenbuchgericht¹⁸⁴ zum Zwecke der Offenlegung und bei der Finanzverwaltung eingereicht werden können. Mithin kann eine XML-Datei für zwei unterschiedliche Zwecke verwendet werden, was zu Synergieeffekten führt.¹⁸⁵ Der im Fokus stehende Ersatz papierbasierter Verfahrensabläufe¹⁸⁶ kann somit ohne erheblichen Mehraufwand für die Steuerpflichtigen realisiert werden. Die Finanzverwaltung in Österreich profitiert ihrerseits von strukturierten Datensätzen, die elektronisch weiterbearbeitet und analysiert werden können.¹⁸⁷

¹⁷⁵ Bundesministerium der Finanzen, 19.01.2010, IV C 6-S 2133-b/0, Rz. 2; zu weiteren Unterschieden beider Länder hinsichtlich der Datenübermittlung überblicksartig *Sopp/Kruczynski/L. Richter*, DStR 2013, S. 605, 610.

¹⁷⁶ Projektgruppe Konsens, Projekt E-Bilanz: Häufig gestellte Fragen (FAQ), S. 22.

¹⁷⁷ Bundesministerium der Finanzen, Information des Bundesministeriums, S. 25.

¹⁷⁸ *Kußmaul/C. Schwarz/Palm*, RWZ 2014, S. 139, 143.

¹⁷⁹ <https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/fuer-softwarehersteller/softwarehersteller-e-bilanz.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁸⁰ Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB), RGBI. 219.

¹⁸¹ Bundesministerium der Finanzen, Information des Bundesministeriums, S. 5 f.

¹⁸² Bundesministerium der Finanzen, Information des Bundesministeriums, S. 17.

¹⁸³ Bundesministerium der Finanzen, Information des Bundesministeriums, S. 19.

¹⁸⁴ Diese führen das Firmenbuch, welches mit dem deutschen Handelsregister vergleichbar ist. Dazu näher https://www.usp.gv.at/Portal.Node/usp/public/content/laufender_betrieb/firmenbuch/allgemeines/Seite.760002.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁸⁵ *Sopp*, ÖStZ 2012, S. 460, 464.

¹⁸⁶ *Sopp/Kruczynski/L. Richter*, DStR 2013, S. 605, 608; *Kußmaul/C. Schwarz/Palm*, RWZ 2014, S. 139, 143.

¹⁸⁷ ErläutRV 238 BlgNR 22. GP, 5.

*c) Primärer Zweck der E-Bilanz in Deutschland:
Effektuierung des Risikomanagements*

aa) Steuertaxonomien und Mindestumfang

Der in Deutschland ursprünglich bei Einführung der E-Bilanz betonte Zweck, papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation zu ersetzen,¹⁸⁸ entspricht dem Grunde nach den Bestrebungen Österreichs. Gleichwohl steht die Effektuierung des Risikomanagementsystems als zweiter Normzweck des § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG¹⁸⁹ in Deutschland deutlich stärker im Fokus.¹⁹⁰ Dies bestätigt sich durch den auf *Freiwilligkeit* basierenden, vom Steuerpflichtigen nutzbaren elektronischen Übermittlungsweg in Österreich. Diametral zur österreichischen Finanzverwaltung kommuniziert das deutsche BMF offen, dass mittels der E-Bilanz strukturierte Datensätze für eine automationsunterstützte und am steuerlichen Risikopotenzial des Einzelfalls ausgerichtete Fallauswahl nutzbar gemacht werden sollen.¹⁹¹ So ist der Zugang zur deutschen Finanzverwaltung aufgrund der elektronischen Übermittlungspflicht¹⁹² und deren Ausgestaltung massiv eingengt.¹⁹³ Die mit der in Deutschland angestrebten Effektuierung des Risikomanagements einhergehenden Probleme sollen nachfolgend zunächst aufgezeigt, damit einhergehend Verbesserungspotenziale identifiziert und sodann Gestaltungsempfehlungen erarbeitet werden.

Bereits während der Pilotphase der E-Bilanz monierten die beteiligten Unternehmen insbesondere den zu übermittelnden Mindestumfang, der die gesetzlichen Grundlagen der §§ 266, 275 HGB¹⁹⁴ um ein Vielfaches überschreitet.¹⁹⁵ Der Übermittlungsstandard XBRL kann zwar grundsätzlich in Deutschland als ein mögliches Format für Zwecke der Offenlegung genutzt werden.¹⁹⁶ Aufgrund des von der Finanzverwaltung geforderten detaillierten Mindestumfangs des Datensatzes ist allerdings im Unterschied zu Österreich eine synergetische Nutzung nicht möglich.

¹⁸⁸ BR-Drs. 547/08, 14.

¹⁸⁹ C. Herrmann/Heuer/Raupach/J. P. Müller, EStG/KStG, § 5b EStG Rz. 6; ähnlich *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht des BMF: August 2018, S. 40 und *Goldshteyn/Purer*, StBp 2014, S. 61, 65.

¹⁹⁰ *Kußmaul/C. Schwarz/Palm*, RWZ 2014, S. 139, 143.

¹⁹¹ *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht des BMF: November 2011, S. 54.

¹⁹² Die Billigkeitsregelung des § 5b Abs. 2 EStG sollte aufgrund des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die absolute Ausnahme darstellen, P. Kirchhof/Seer/Schindler, EStG, § 5b Rz. 10.

¹⁹³ Das BMF sieht in dem Projekt E-Bilanz einen wichtigen Schritt, um eine zukunftssträchtige E-Taxation-Wertschöpfungskette zu etablieren, *Bundesministerium der Finanzen*, 03.02.2010, IV A 5 – O 1000/09/10055–08, S. 3.

¹⁹⁴ Handelsgesetzbuch (HGB) v. 10.05.1897, RGBI. 219.

¹⁹⁵ *Projektgruppe Konsens*, Projekt E-Bilanz, S. 12.

¹⁹⁶ *Sopp/Kruczynski/L. Richter*, DStR 2013, S. 605, 609.

Ungeachtet der frühzeitigen Kritik wurden spezifische Steuertaxonomien bestimmt, die stetig überarbeitet und aktualisiert werden.¹⁹⁷ Ihr hoher Detaillierungsgrad resultiert insbesondere aus den Positionen, die als *Mussfeld* oder *Mussfeld*, *Kontennachweis erwünscht* bezeichnet sind.¹⁹⁸ Eine Taxonomie ist ein Datenschema für Jahresabschlussdaten, welches die verschiedenartigen Positionen der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung definiert.¹⁹⁹ Das deutsche BMF hat neben der Kerntaxonomie, die Angaben und Positionen für Unternehmen aller Rechtsformen beinhaltet,²⁰⁰ in Abweichung zur Rechtslage Österreichs überdies Branchentaxonomien für Unternehmen bestimmter Wirtschaftszweige veröffentlicht.²⁰¹

Zudem muss die deutsche E-Bilanz, anders als das österreichische Pendant, zusätzlich zu den werthaltigen Positionen die leeren Positionen des Mindestumfangs enthalten. Diese technisch als *NIL-Werte* bezeichneten Positionen sind zur erfolgreichen Übermittlung des Datensatzes zwingend nötig.²⁰² Die deutsche Übermittlungspflicht erstreckt sich weiterhin auf *rechnerisch notwendige Positionen*, die im Falle der Ableitbarkeit der Werte zur Befüllung der Mussfelder ebenfalls zu übermitteln sind, und auf *Summenmussfelder*, die der Sicherstellung der Vollständigkeit des Datensatzes dienen.²⁰³ In Deutschland sind, im Gegensatz zu den zumindest eingeschränkten Umgliederungsmöglichkeiten Österreichs, individuelle Erweiterungen der festgelegten Positionen gänzlich nicht möglich. Sollte ein Steuerpflichtiger eine durch Mussfelder vorgegebene Differenzierung für einen bestimmten Sachverhalt nicht aus der Buchführung ableiten können, ist es lediglich ausnahmsweise zulässig für die Übermittlung der Daten alternativ die Anfangspositionen zu nutzen.²⁰⁴ Im Rahmen der unternehmensindividuellen Standortbestimmung auf dem Weg zur automatischen Generierung der E-Bilanz, dem Mapping, eröffnen sich für den Steuerpflichtigen verschiedene, sich im Datenübermittlungsumfang unterscheidende Strategien.²⁰⁵

¹⁹⁷ Diese sind inkl. Excel-Visualisierungen unter <http://www.eststeuer.de/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019 veröffentlicht.

¹⁹⁸ Zu diesen und den weiteren Positionen näher *Kußmaul/C. Schwarz/Palm*, RWZ 2014, S. 139, 141; *A. Arnold/Schumann*, DStZ 2011, S. 811, 813 ff.; *Rust/Hülshoff/Kolbe*, BB 2011, S. 747, 749 f.; *Wenk/Jagosch/Straßer*, DStR 2011, S. 586, 587 ff.; *Kußmaul/Ollinger/D. Weiler*, StuW 2012, S. 131, 138 ff.

¹⁹⁹ *Bundesministerium der Finanzen*, 28.09.2011, IV C 6-S 2133-b/11/10009, Rz. 8–9; zu den Einzelheiten der Entwicklung der Taxonomie ausführlich *L. Richter/Kruczynski/C. Kurz*, DB 2010, S. 1604.

²⁰⁰ Analog zur E-Bilanz Österreichs existieren keine rechtsform- und größenabhängigen Erleichterungen.

²⁰¹ Eine empirische Studie zu den Auswirkungen der E-Bilanz auf Versicherungsunternehmen ist bei *L. Richter/Kruczynski*, BFuP 2014, S. 478 zu finden.

²⁰² *Bundesministerium der Finanzen*, 28.09.2011, IV C 6-S 2133-b/11/10009, Rz. 16.

²⁰³ *Sopp/Kruczynski/L. Richter*, DStR 2013, S. 605, 607.

²⁰⁴ *Bundesministerium der Finanzen*, 28.09.2011, IV C 6-S 2133-b/11/10009, Rz. 19.

²⁰⁵ Zu diesen näher *Kolbe*, Big Data – Systeme und Prüfung (2013), S. 9, 21 ff.; *Heinsen/G. Adrian/Franz*, DStR 2012, S. 1765, 1767 f. m. w. N.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass die Ausgestaltung und der Umfang der E-Bilanz-Datensätze in beiden Ländern in erheblichem Maße divergieren. Der österreichischen Finanzverwaltung liegen strukturierte Datensätze vor. Diese können grundsätzlich elektronisch weiterbearbeitet und analysiert werden, weisen allerdings keine steuerspezifischen Zuordnungen von Konten zu Taxonomiepositionen o. Ä. auf.

bb) Verfassungsrechtliche Bedenken

Der Problemkomplex der Steuertaxonomien führte insbesondere aufgrund der detaillierten Gliederungstiefe zu erheblicher Kritik im Schrifttum.²⁰⁶ Verfassungsrechtliche Bedenken resultieren insbesondere aus einem möglichen 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.²⁰⁷ Mithin ist zu prüfen, ob dieser Eingriff verfassungsrechtlich legitimiert werden kann.

Bedenken entstehen zunächst aus einem möglichen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot. Im Kontext der informationellen Selbstbestimmung erfordert dieses insbesondere eine formalgesetzliche Grundlage, die für den spezifischen Bereich Anlass, Zweck und Grenzen des Eingriffs präzise und normenklar festlegt.²⁰⁸ Zum Teil wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass bereits die Datenerhebung den in Rede stehenden Anforderungen nicht genügt, da sich den §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG keine hinreichend klaren Grenzen des Eingriffs entnehmen lassen und überdies zur Ausweitung des Mindestumfangs keine normenklaren Grenzen kodifiziert sind.²⁰⁹ An anderer Stelle wird kein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot gesehen. Vielmehr interpretiere die Finanzverwaltung die Normen lediglich rechtswidrig.²¹⁰ Im Ergebnis führt beides zu einer unbefriedigenden Situation für den Steuerpflichtigen, die zu kritisieren ist.

Weiterhin ist zu prüfen, ob § 5b EStG i. V. m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG eine ausreichende Rechtsgrundlage für das Handeln der Finanzverwaltung darstellen. Das deutsche BMF wird gemäß § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG ermächtigt, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder den *Mindestumfang* der elektronisch zu übermittelnden Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu bestimmen. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich nicht, in welcher Form von der Ermächtigung Gebrauch gemacht werden soll. Nach Ansicht des Gesetzgebers beinhaltet § 51

²⁰⁶ Zu der damit teils verbundenen doppelten Datenanforderung und ihrem Verstoß gegen einfachgesetzliche, datenschutzrechtliche Vorschriften ausführlich *Beckmann*, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 102 ff.

²⁰⁷ *Beckmann*, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 155 f.

²⁰⁸ C. Herrmann/Heuer/Raupach/J. P. Müller, EStG/KStG, § 5b EStG Rz. 7 m. w. N.

²⁰⁹ C. Herrmann/Heuer/Raupach/J. P. Müller, EStG/KStG, § 5b EStG Rz. 7.

²¹⁰ *Beckmann*, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 159 f.

Abs. 4 Nr. 1b EStG eine Verordnungsermächtigung.²¹¹ Im Schrifttum wird dies überwiegend verneint.²¹² Die Ausgestaltung des Mindestumfangs ist wesentlich eingriffsintensiver als beispielsweise die gleich ausgestaltete Ermächtigung der Verwaltung zur Formulargestaltung (§ 51 Abs. 4 Nr. 1 EStG), welche ebenfalls keine Verordnungsermächtigung darstellt.²¹³ Eine abschließende Beurteilung kann jedoch dahinstehen, da das BMF mit einem *Anwendungsschreiben*²¹⁴ u. a. den sachlichen, persönlichen und zeitlichen Anwendungsbereich des § 5b EStG konkretisierte sowie den Mindestumfang der Kerntaxonomie bestimmte.²¹⁵ Das aktualisierte Datenschema der Taxonomien wurde nunmehr mit Version 6.2 veröffentlicht.²¹⁶ Ergänzend zu den zahlreichen BMF-Schreiben und Taxonomien sind zusätzlich ein technischer Leitfaden²¹⁷ und eine Zusammenstellung mit häufig gestellten Fragen,²¹⁸ die beide stetig aktualisiert werden, sowie eine Informationsbroschüre²¹⁹ veröffentlicht. Die Informationspolitik und das damit einhergehende breite Spektrum an mittels verschiedener Medien zur Verfügung gestellten Informationen sind grundsätzlich zu begrüßen. Die Rechtsqualität dieser Veröffentlichungen ist allerdings ungeklärt.²²⁰

Mangels steuerrechtlicher Gliederungsvorgaben ist der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 EStG) nur zur elektronischen Übermittlung einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtet, deren Gliederungstiefe den Vorschriften der §§ 266 und 275 ff. HGB entspricht.²²¹ Die festgelegte, höchst ausdifferenzierte und detaillierte Steuertaxonomie geht weit über die Vorgaben des Handelsgesetzbuches hinaus und reicht bis auf die Kontenebene hinunter.²²² Zur bindenden Festlegung des Mindestumfangs in der gegenwärtigen Ausgestaltung reichen die Ermächtigungsgrundlagen daher nicht aus.²²³

²¹¹ BT-Drs. 16/10188, 26.

²¹² P. Kirchhof/Seer/P. Kirchhof, EStG, § 51 Rz. 50; C. Herrmann/Heuer/Raupach/J. P. Müller, EStG/KStG, § 5b EStG Rz. 8; Seer, FR 2012, S. 1000, 1005.

²¹³ C. Herrmann/Heuer/Raupach/J. P. Müller, EStG/KStG, § 5b EStG Rz. 8.

²¹⁴ Bundesministerium der Finanzen, 28.09.2011, IV C 6-S 2133-b/11/10009.

²¹⁵ Nach Kulosa, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1831, 1841 f. (Fußnote 35) widerlegt dieses Vorgehen die Einschätzung des Gesetzgebers eine Verordnungsermächtigungsgrundlage geschaffen zu haben.

²¹⁶ Bundesministerium der Finanzen, 06.06.2018, IV C 6-S 2133-b/18/10001.

²¹⁷ Projektgruppe Konsens, Technischer Leitfaden.

²¹⁸ Projektgruppe Konsens, Projekt E-Bilanz: Häufig gestellte Fragen (FAQ).

²¹⁹ Bundesministerium der Finanzen, E-Bilanz.

²²⁰ Kußmaul/C. Schwarz/Palm, RWZ 2014, S. 139, 142.

²²¹ Blümich/Hofmeister, EStG, § 5b Rz. 15; Rätke, BBK Sonderausgabe 2011, S. 4, 7; dazu ausführlich Beckmann, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 176 ff.; a. A. Costa/Treybal, Beilage 02 zu BBK 2012, S. 1, 3.

²²² Heinsen/G. Adrian/Franz, DStR 2012, S. 1765, 1765.

²²³ Kulosa, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1831, 1841 f. bezeichnet § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG als eine nicht im Grundgesetz ausdrücklich vorgesehene verwaltungstechnische Ermächtigung eigener Art.

Zudem tangiert die Festlegung des Mindestumfangs eine wesentliche Rechtsmaterie, die durch förmliches Gesetz zu legitimieren ist. Da die handelsrechtliche Gliederung und die steuerrechtlichen Anpassungen in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers fallen und nicht in den der Finanzverwaltung, wird der Vorbehalt des Parlaments umgangen. Mithin kann die derzeitige Ausgestaltung der Steuertaxonomien auch in diesem Punkt als verfassungswidrig angesehen werden.²²⁴

cc) Resümee

Es ist zu konstatieren, dass der Zweck der E-Bilanz, papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation zu ersetzen, in Deutschland in den Hintergrund und dagegen der Zweck der Effektivierung der Risikomanagementsysteme in den Fokus rückte.²²⁵ Nach ganz überwiegender h.M.²²⁶ gehen damit beträchtliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen die konkrete Umsetzung des Mindestumfangs der E-Bilanz einher.²²⁷ 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.²²⁸ Individuelle Anpassungen würden einen nicht vertretbaren technischen Aufwand für die Finanzverwaltung bedeuten und die Datenqualität unter Standardisierungsaspekten mindern.²²⁹ Zudem wären solche Positionen für das maschinelle Risikomanagement nicht verwendbar.²³⁰ Allerdings dürfen die Automationsbestrebungen der deutschen Finanzverwaltung nicht zulasten der Rechte der Steuerpflichtigen vorangetrieben werden.

²²⁴ So auch *Drüen*, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 253, 266; *Beckmann*, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 185 ff.; *Goldshiteyn/Purer*, StBp 2011, S. 185, 189.

²²⁵ 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.

²²⁶ A.A.P. *Kirchhof/Seer/Schindler*, EStG, § 5b Rz. 1, der zumindest im Ergebnis die verfassungsrechtlichen Anforderungen als erfüllt ansieht.

²²⁷ Zu weiteren verfassungsrechtlichen Prüfungen *Beckmann*, E-Government im Besteuerungsverfahren, S. 192 ff.

²²⁸ *Sopp/Kruczynski/L. Richter*, DStR 2013, S. 605, 609 f.; für etwaige Auswirkungen bei der Veranlagung in Abhängigkeit von der Größenklasse *Schiffers*, Stbg 2011, S. 7, 14; zur zweifelhaften Datenqualität der E-Bilanz *Graf Kerssenbrock/Kirch*, Stbg 2011, S. 392.

²²⁹ Ähnlich *Kolbe*, Big Data – Systeme und Prüfung (2013), S. 9, 15.

²³⁰ *Projektgruppe Konsens*, Technischer Leitfaden, S. 45.

d) Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen

In Österreich reichen Steuerpflichtige, die nach besonderen gesetzlichen Vorschriften²³¹ bilanzieren, mangels spezifischer Branchentaxonomien ihre Bilanz weiterhin in papierbasierter Form ein.²³² Zudem kann es aufgrund des Wahlrechts zur elektronischen Übermittlung zu Medienbrüchen kommen, die aus Sicht der Finanzverwaltung aufgrund der mangelnden automatischen und zeitsparenden Kontrolle nachteilig sind. In der jüngeren Vergangenheit ist der Anteil der E-Bilanzen im Verhältnis zu allen zur Bilanzierung verpflichteten Unternehmen zwar stetig gestiegen und betrug im Jahr 2016 27,02 % (2013: 22,07 %).²³³ Gleichwohl nutzten bei weitem nicht alle Unternehmen die elektronische Möglichkeit. Die vom Steuerpflichtigen gewählte Übermittlungsalternative kann von der Größe und/oder Rechtsform und den damit einhergehenden Synergieeffekten abhängig sein.²³⁴ Insoweit könnten entsprechende legistische Anpassungen nach dem Vorbild Deutschlands dazu beitragen, den elektronischen Datenaustausch in Österreich weiter zu forcieren.²³⁵

Die zuvor nur in Ansätzen wiedergegebenen verfassungsrechtlichen Bedenken im deutschen Schrifttum sollten den Gesetzgeber motivieren, den Bereich der E-Bilanz *grundlegend* zu überarbeiten. Die teils erhobene Forderung der vollständigen Abschaffung der E-Bilanz²³⁶ ginge jedoch zu weit, da so die Möglichkeiten der Digitalisierung ungenutzt blieben. Vielmehr könnten die gesammelten Erfahrungen der Finanzverwaltung, die Kritik und vorgeschlagenen Lösungsansätze des Schrifttums sowie die Ergebnisse des Vergleichs mit Österreich vereint und zur Beseitigung der Defizite nutzbar gemacht werden.

Die Ausgestaltung der österreichischen E-Bilanz macht deutlich, dass auch in Deutschland ein Ansatz möglich ist, bei dem tatsächlich der Ersatz papierbasierter Verfahrensabläufe im Fokus steht. Zwar beinhaltet die Fortentwicklung des E-Governments auch immer, bestehende Prozesse nicht lediglich in elektronische Systeme zu überführen, sondern entsprechende Anpassungen und 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.

²³¹ Dies betrifft beispielsweise Kreditinstitute, Versicherungen, Bausparkassen oder Pensionskassen, *Bundesministerium der Finanzen*, Information des Bundesministeriums, S. 6.

²³² *Kußmaul/C. Schwarz/Palm*, RWZ 2014, S. 139, 143.

²³³ Für diese und weitere Daten siehe *Sopp/L. Richter/Meyering*, *StuW* 2017, S. 234, 245, die sich wiederum auf das österreichische BMF und Bundesrechenzentrum berufen.

²³⁴ *Sopp*, *ÖStZ* 2012, S. 460, 464.

²³⁵ Ähnlich *Sopp/Kruczynski/L. Richter*, *SWI* 2011, S. 443, 450. *Sopp*, *ÖStZ* 2012, S. 460, 464 plädiert hingegen für eine unverändert freiwillige elektronische Übermittlung.

²³⁶ *Kußmaul/Ollinger/D. Weiler*, *StuW* 2012, S. 131, 147; *Kußmaul/C. Schwarz/Palm*, RWZ 2014, S. 139, 143.

Vor diesem Hintergrund ist ein handels- und steuerrechtlicher Konsens wünschenswert. Dazu wäre eine massive deregulierende Korrektur der Steuertaxonomien notwendig, sodass sich nach dem Vorbild Österreichs annähernd gleiche Datensätze ergeben.²³⁷ 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.²³⁸ 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.²³⁹

Im Zuge einer Neukodifizierung der deutschen E-Bilanz sollten überdies rechtsformspezifische und größenabhängige Erleichterungen implementiert werden,²⁴⁰ um die Wiederannäherung des deutschen Handels- und Steuerrechts zu forcieren.²⁴¹ Zudem könnten zur Förderung der Tax Compliance und des E-Governments nach einer vorgenommenen Außenprüfung, die zu Änderungen der Besteuerungsgrundlagen führte, folgende Aspekte umgesetzt und implementiert werden:

- die elektronische Übermittlung von Steuerbescheiden und Prüferbilanzen einschließlich ausführlicher Abweichungsanalysen,²⁴²
- die vollständig elektronische Übermittlung der Prüfungsberichte und Anlagen²⁴³ sowie
- die bereits durch das BMF avisierte Rückübermittlung von E-Bilanz-Datensätzen durch die Finanzverwaltung.²⁴⁴

Zudem sollte der Upload der E-Bilanz-Daten auf das deutsche Onlineportal Mein ELSTER nach dem Vorbild Österreichs ermöglicht werden, um beispielsweise den Aufwand zur ordnungsgemäßen Verarbeitung auf Seiten der Steuer-

²³⁷ Die spezifischen Branchentaxonomien stehen diesem Ziel nicht entgegen und sollten beibehalten werden.

²³⁸ *Sopp/L. Richter/Meyering*, *StuW* 2017, S. 234, 246 ist dahingehend zuzustimmen, dass von der Kodifizierung einer freiwilligen elektronischen Übermittlung abgesehen werden sollte.

²³⁹ C. Herrmann/Heuer/Raupach/J. P. Müller, *EStG/KStG*, § 5b EStG Rz. 7.

²⁴⁰ *Kußmaul/C. Schwarz/Palm*, *RWZ* 2014, S. 139, 143; ähnlich A. Richter/Welling, *FR* 2013, S. 406, 408; nach *Sopp/L. Richter/Meyering*, *StuW* 2017, S. 234, 247 ist dies allerdings erst langfristig realisierbar.

²⁴¹ Zu den divergierenden Entwicklungen aufgrund der Deregulierung im Handelsrecht und einem hohen Detaillierungsgrad im Steuerrecht ausführlich *Kußmaul/Palm/C. Schwarz*, *RWZ* 2014, S. 310.

²⁴² C. Fischer/Kalina-Kerschbaum, *DStR* 2010, S. 2114, 2115.

²⁴³ *Schiffers*, *Stbg* 2011, S. 7, 15.

²⁴⁴ *Zwirner*, *BB* 2017, S. 1459, 1459.

pflichtigen zu vermindern²⁴⁵ oder Anfälligkeiten der Software gegenüber Malware-Angriffen zu vermeiden.²⁴⁶

V. Resümee

Im Zuge der Untersuchung ausgewählter Mitwirkungspflichten wurde zunächst deutlich, dass der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Detail in beiden Ländern nicht unumstritten ist. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Frage, ob eine für zutreffend gehaltene Ansicht bei Vorliegen mehrerer vertretbarer Rechtsauffassungen in der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen zugrunde gelegt werden darf. Während in Österreich ggf. nötige individuelle Angaben im Rahmen der elektronischen Steuererklärung nicht medienbruch- und störungsfrei übermittelt werden können, ist dies in Deutschland mittels des qualifizierten Freitextfeldes möglich.

Weiterhin bestehen Divergenzen bei der Zurverfügungstellung von Daten und dem Datenzugriff. Den deutschen Behörden stehen mit dem unmittelbaren Datenzugriff (Z1), dem mittelbaren Datenzugriff (Z2) und der Datenträgerüberlassung (Z3) drei gleichberechtigte Datenzugriffsmöglichkeiten zur Verfügung. Hingegen ist in Österreich ein Rechtsanspruch der Abgabenbehörde auf Zugang zur Buchführung durch Einrichtung einer Leseberechtigung, vergleichbar dem Z1-Zugriff, nicht vorgesehen. Ein in Österreich zusätzlich erlaubtes Datenformat zur Datenträgerüberlassung ist das auf XML basierende Standard Audit File-Tax (SAF-T). Dessen Einführung wäre auch in Deutschland zu begrüßen. Zugunsten einer vereinheitlichten Datenübermittlung sollte bei entsprechender Umsetzung das SAF-T als einziges Datenformat zugelassen werden.

Im Bereich der Registrierkassen ist der offenkundigste Unterschied zur Rechtslage in Österreich, dass in Deutschland eine allgemeine Pflicht zur Verwendung von elektronischen Aufzeichnungssystemen, mithin eine Registrierkassenpflicht, nicht vorgesehen ist und in der Folge offene Ladenkassen eingesetzt werden dürfen. Mit deren Verwendung können die in § 146a AO kodifizierten Pflichten, d. h. insbesondere die Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO), der Einsatz einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (§ 146a Abs. 1 Satz 2 AO) und die Meldepflicht (§ 146a Abs. 4 AO), umgangen werden. Um das Ziel eines gleichheitsgerechten Steuervollzugs nicht zu gefährden, sollte daher eine allgemeine Registrierkassenpflicht nach dem Vorbild Österreichs eingeführt werden.

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland wurden entsprechende Verordnungen erlassen. Während im Nachbarland in dieser umfassend die Anforderungen an die Registrierkassen sowie deren Beschaffung und Registrierung kodifiziert sind, werden in Deutschland die Anforderungen an die technische Sicherheitsein-

²⁴⁵ Geberth/Burlein, DStR 2011, S. 2013, 2017.

²⁴⁶ Schumann/A. Arnold, DStZ 2011, S. 226, 232 f.

richtung durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik in Technischen Richtlinien und Schutzprofilen festgelegt. Das INSIKA-Konzept als ein potenzielles Manipulationsschutzsystem kommt in beiden Ländern nicht zum Einsatz. Allerdings basiert das Verfahren Österreichs auf seinen Grundideen, wohingegen in Deutschland ein Zertifizierungsverfahren implementiert wurde. Dessen konkrete Umsetzung sowie die vom deutschen BMF avisierte Weiterentwicklung und Anpassung der Kassensicherungsverordnung sind aufmerksam zu verfolgen. Die zwingende papierbasierte Meldung des § 146a Abs. 4 AO, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erfolgen hat, konterkariert das Voranschreiten des E-Governments. Mithin wäre eine elektronische Zusendung wünschenswert. Zur gezielten Identifizierung etwaiger Kassenmanipulationen sollte darüber hinaus eine Datenbank nach österreichischem Vorbild aufgebaut werden, in der die durch die Meldepflicht erlangten Daten festgehalten werden.

Als ein weiteres Ergebnis der vorangegangenen Untersuchung bleibt festzuhalten, dass in Österreich die Vorschriften für die Datenübermittlungspflichten Dritter weder in verfahrensrechtlicher noch in technischer Sicht harmonisiert sind. Im Gegensatz dazu vereinheitlicht die Rahmenregelung des § 93c AO die verfahrensrechtlichen Pflichten der elektronisch mitteilungspflichtigen Dritten und ist daher positiv zu bewerten. Zusammen mit den einzelsteuergesetzlichen Rechtsnormen normiert die Vorschrift die konkreten Mitteilungspflichten, wobei § 87b AO ergänzende Bedingungen für die elektronische Übermittlung der eDaten kodifiziert. § 93c AO leistet einen wichtigen Beitrag zur Schaffung einer breiten Datenbasis und ermöglicht so den wirksamen Einsatz daten- und automationsgestützter Risikomanagementsysteme.

Die einschlägigen Vorschriften Österreichs normieren eine grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung. Zumindest die in Deutschland die Einkommensteuererklärung betreffende Norm des § 25 Abs. 4 EStG bezieht sich auf Gewinneinkünfte und ist somit weniger streng. Neben bereits angestoßenen Schritten zur Stärkung des E-Governments, insbesondere der Wandlung von *Belegvorlage*pflichten in *Belegvorhalte*pflichten sowie der Implementierung des Serviceangebots der vorausgefüllten Steuererklärung, sollten weitere Anreize geschaffen werden. Diskutabel sind (monetäre) Anreize in Form eines Bonus oder die Kodifizierung einer verlängerten Abgabefrist nach österreichischem Vorbild. Mit Erleichterungen für den Steuerpflichtigen bei der Erstellung der elektronischen Steuererklärung gehen allerdings neue Herausforderungen einher. So sind Fallkonstellationen denkbar, bei denen die von dritter Seite elektronisch übermittelten Daten i. S. d. § 93c AO von den Angaben des Steuerpflichtigen abweichen können. Ob die Informationspflicht des Dritten (§ 93c Abs. 1 Nr. 3 AO) und die entsprechende Korrekturvorschrift (§ 175b AO) zu einer sachgerechten Lösung dieser Problematik beitragen können, bleibt abzuwarten.

Der primäre Zweck der österreichischen E-Bilanz ist der Ersatz papierbasierter Verfahrensabläufe. Mithin stellt die per Verordnungsermächtigung eröffnete

Möglichkeit, freiwillig den Weg der elektronischen Übermittlung zu wählen, ein prägendes Merkmal dar. Sodann ist der Weg der Datenstromübermittlung und eines Webservice zulässig, um die XML-Datei an die Finanzverwaltung zu übertragen. Die Struktur des Datensatzes orientiert sich an unternehmensrechtlichen Vorgaben und ist für alle Unternehmen einheitlich ausgestaltet. Es besteht eine weitestgehende Übereinstimmung der Datensätze, die elektronisch beim Firmenbuchgericht zum Zwecke der Offenlegung und bei der Finanzverwaltung eingereicht werden können. Für die Steuerpflichtigen ergeben sich daher ggf. Synergieeffekte. So ist es in Österreich möglich, den o. g. Primärzweck ohne nennenswerten Mehraufwand für die Steuerpflichtigen zu realisieren. Die Finanzverwaltung profitiert bei Wahl der elektronischen Übermittlung von strukturierten Datensätzen, die elektronisch weiterbearbeitet und analysiert werden können.

Mit dem Primärzweck, Effektuierung des Risikomanagements, der deutschen E-Bilanz geht hingegen eine umfangreiche gesetzliche *Verpflichtung* einher, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem XBRL-Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Diese resultiert aus § 5b EStG i. V. m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG sowie den einschlägigen BMF-Schreiben. Wegen des von der Finanzverwaltung geforderten detaillierten Mindestumfangs, der die gesetzlichen Vorgaben des Handelsgesetzbuchs um ein Vielfaches überschreitet, ist eine synergetische Nutzung des für Offenlegungszwecke ggf. vorhandenen Datensatzes nicht möglich. Individuelle Erweiterungen der festgelegten Positionen der spezifischen Steuertaxonomien durch den Steuerpflichtigen sind grundsätzlich nicht vorgesehen. Dies verdeutlicht, dass der ursprüngliche Zweck der E-Bilanz, papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation zu ersetzen, durch den gegenwärtigen Primärzweck zunehmend verdrängt wurde.

Mit der detaillierten Gliederungstiefe gehen beträchtliche verfassungsrechtliche Bedenken einher, die insbesondere aus einem möglichen Verstoß gegen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung resultieren.

Hinsichtlich des Bestimmtheitsgebots ist es vertretbar anzunehmen, dass bereits die Datenerhebung den einschlägigen Anforderungen nicht genügt, da sich den §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG keine hinreichend klaren Grenzen des Eingriffs entnehmen lassen und es zudem zur Ausweitung des Mindestumfangs an normklaren Grenzen mangelt. Wird kein Verstoß gesehen, kommt gleichwohl eine rechtswidrige Interpretation der Normen durch die Finanzverwaltung in Betracht.

§ 5b EStG i. V. m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG stellen nach der hier vertretenen Auffassung *keine ausreichenden Rechtsgrundlagen* für das gegenwärtige Handeln der Finanzverwaltung dar. Mit einem Anwendungsschreiben konkretisierte das BMF insbesondere den Mindestumfang der Kerntaxonomien. Mangels steuerrechtlicher Gliederungsvorgaben ist der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 EStG) nur zur elektronischen Übermittlung einer Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtet, deren Gliederungstiefe

den Vorschriften der §§ 266 und 275 ff. HGB entspricht. Die detaillierten Steuer-taxonomien gehen jedoch weit über diese Vorgaben hinaus, sodass für eine bin-dende Festlegung die Ermächtigungsgrundlagen nicht ausreichend sind.

Die Festlegung des Mindestumfangs betrifft zudem eine wesentliche Rechts-materie, die durch förmliches Gesetz zu legitimieren ist. Aufgrund der Vorgehens-weise der Finanzverwaltung wird der *Vorbehalt des Parlaments* umgangen, was dem Verfassungsrecht widerspricht.

Die erarbeiteten Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen für Österreich, namentlich die Kodifizierung spezifischer Branchentaxonomien und eine das Wahlrecht ersetzende Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der E-Bilanz, sind im Vergleich zu denen Deutschlands für einen am E-Govern-ment ausgerichteten und vor allem rechtmäßigen Steuervollzug mit weniger Um-setzungsaufwand verbunden. Unter Beibehaltung der spezifischen Branchentaxo-nomien ist eine massive deregulierende Korrektur der Steuertaxonomien nötig, um nach dem Vorbild Österreichs annähernd gleiche Datensätze zu gewährleisten und eine synergetische Nutzung für die Steuerpflichtigen zu ermöglichen. Dies könnte zu einer Akzeptanzsteigerung der Übermittlungspflicht beitragen, die für die Fortentwicklung des E-Governments von essenzieller Bedeutung ist. Aus Sicht der Finanzverwaltung ist davon auszugehen, dass die weniger detaillierten Daten für die Risikomanagementsysteme immer noch hinreichend gut strukturiert sind. Darüber hinaus könnten im Rahmen einer Neukodifizierung rechtsformspezifi-sche und größenabhängige Erleichterungen sowie verschiedene serviceorientierte Datenübermittlungen nach durchgeführten Außenprüfungen implementiert wer-den. Zudem wäre der Upload der E-Bilanz-Daten auf das deutsche Onlineportal Mein ELSTER nach dem Vorbild Österreichs wünschenswert.

F. Elektronisches Risikomanagement und risikoorientierte Fallauswahl

I. Überblick zu den rechtlichen Entwicklungen des risikoorientierten Steuervollzugs

Risikomanagementsysteme sind keine völlig neue Form des Gesetzesvollzugs, sondern stellen eine erst aufgrund der gesteigerten Leistungsfähigkeit der automatisierten Datenverarbeitung möglich gewordene Weiterentwicklung der bisherigen Steuervollzugstechniken dar.¹ Ohne intensive und zielgerichtete EDV-Nutzung sind moderne Risikomanagementsysteme nicht umzusetzen.²

So war mit dem ambitionierten Programm E-Finanz im Jahr 2003 eine völlige IT-Neugestaltung der Finanzverwaltung Österreichs angestrebt: Insbesondere sollten alle IT-Verfahren auf ein gemeinsames IT-Programm umgestellt, eine neue Softwaretechnologie und -architektur sowie eine neue technische Rechnerplattform eingesetzt werden.³ Allerdings waren die vorgesehenen finanziellen Mittel im Juli 2014 nach einer über zehnjährigen Programmdauer aufgebraucht und E-Finanz wurde ohne die umfassende Neugestaltung beendet.⁴

Im Jahr 2005 wurde im Nachbarstaat das *Risiko-, Informations- und Analysezentrum* mit dem wesentlichen Ziel eingerichtet, die Betrugsbekämpfung auf dem Abgabensektor durch Nutzung der elektronischen Datenverarbeitung und durch (Weiter-)Entwicklung entsprechender Werkzeuge für ein modernes Risikomanagement wirksam zu unterstützen.⁵ Diese Bestrebungen fanden internationale Beachtung, sodass in dem 2006 veröffentlichten Leitfaden zum Risikomanagement für Steuerverwaltungen die Europäische Kommission vermerkte, dass in der österreichischen Finanzverwaltung das Risikomanagement ein wesentlicher Teil der ständigen Betrugsbekämpfung ist.⁶

Einen zusätzlichen Projektbereich des Risiko-, Informations- und Analysezentrum stellt die Fallauswahl dar. Neben den bisherigen Risikokriterien rückte zunehmend die zeitliche Komponente in den Fokus und floss in die Überlegungen mit

¹ Drißen, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009), S. 1, 12 f.

² E. Huber, StBp 2016, S. 352, 353.

³ Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: IT-Programm E-Finanz, S. 13.

⁴ Zu den bis dahin umgesetzten sowie nicht realisierten Programminhalten ausführlich Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: IT-Programm E-Finanz, S. 105 ff.

⁵ <https://web.archive.org/web/20180811104553/https://www.bmf.gv.at/betrugsbekaempfung/instrumente/betrugsbekaempfungsinstrumente.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁶ Europäische Kommission, Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen, S. 107.

ein.⁷ Weiterhin forcierte das Zentrum die Erfassung von Evaluationsergebnissen in den internen Systemen der Finanzverwaltung, um eine stetige Weiterentwicklung und Anpassung der Risikomanagementsysteme zu gewährleisten.⁸

Im Jahr 2007 ist im Zuge der Entwicklung eines Risikomanagementkonzepts eine Risikolandkarte für Österreich erstellt worden, wobei die Einzelrisiken mit einem Datenblatt zur Risikobeschreibung versehen waren.⁹ Zudem soll die Landkarte dem mit der Steuerung der Finanzverwaltung befassten Management einen umfassenden Überblick zu bestehenden Risikofeldern vermitteln.¹⁰

Ab dem Jahr 2009 wurden in den jeweiligen Strategieberichten des österreichischen Bundesministeriums der Finanzen als wichtigste Maßnahmen und Reformen insbesondere die Prüfung, Kontrolle und Betrugsbekämpfung, z. B. durch Weiterentwicklung des Risikomanagements in Richtung einer Risikoindexierung als Grundlage für einen effektiven Ressourceneinsatz für Bereiche mit hohen Risiken, aufgeführt.¹¹ Gleiches gilt für die Geschäftsberichte, wonach im Rahmen der strategischen Zielsetzung die risikoorientierte Prüfungs- und Kontrolltätigkeit fortlaufend weiterentwickelt werden sollte.¹²

Zu den Entwicklungen des Risikomanagements in der Finanzverwaltung Österreichs übte der Rechnungshof in seinem Bericht für den Prüfungszeitraum 2008 bis 2012 umfassende Kritik. Insbesondere mangelte es an einer umfassend dokumentierten Risikostrategie,¹³ an verbindlichen Aufbauorganisationen für das zentrale Risikomanagement im BMF¹⁴ und an einer Kommunikation des BMF mit den Finanzämtern zu zentralen Themen des Risikomanagements und ausgewählten Risikofeldern.¹⁵ Gleichwohl wurde der für die Steuerpolitik und das Steuerrecht zuständigen Sektion IV des BMF ein sehr umfassendes und detailliertes Verständnis von Risiken für die Abgabenerhebung und -einhebung attestiert.¹⁶ Ende 2015 waren die Empfehlungen des Rechnungshofs bereits überwiegend umgesetzt oder war ihre Realisierung zugesagt.¹⁷

⁷ B. Kurz, ÖStZ 2007, S. 400, 402.

⁸ B. Kurz, ÖStZ 2007, S. 400, 402.

⁹ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 260.

¹⁰ *Bundesministerium der Finanzen*, Geschäftsbericht 2013, S. 19.

¹¹ Exemplarisch dazu *Bundesministerium der Finanzen*, Strategiebericht zum Bundesfinanzrahmengesetz 2009–2013, S. 38.

¹² Exemplarisch dazu *Bundesministerium der Finanzen*, Geschäftsbericht 2013, S. 18 ff.

¹³ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 241 ff.

¹⁴ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 244 ff.

¹⁵ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 286 ff.

¹⁶ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 257.

¹⁷ Eine detaillierte Übersicht findet sich bei *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Nachfrageverfahren 2014, S. 330 ff.

Ein weiterer Schritt zur Optimierung des Risikomanagements kann in dem 2015 initiierten Pilotprojekt Risikomanagement Start-ups gesehen werden. Nach den Vorstellungen des BMF soll ein effektives neues Werkzeug des lokalen Risikomanagements entwickelt werden, um im Nachbarstaat etwaigen betrügerischen Aktivitäten möglichst frühzeitig entgegenzuwirken.¹⁸

Zudem legt die seit Mai 2016 implementierte Risikostrategie des BMF u.a. die Struktur und Verantwortungen von wesentlichen Akteuren, insbesondere der Stabsstelle Zentrales Risikomanagement, fest.¹⁹ Weiterhin wurde zur Gewährleistung eines modernen Risikomanagements im Anschluss an ein entsprechendes Pilotprojekt mit Wirkung zum 01.06.2016 das Predictive Analytics Competence Center gegründet, das im Zuge einer Neuausrichtung die Aufgaben des Risiko-, Informations- und Analyse zentrums übernahm.²⁰ Mittels mathematisch-statistischer Analysemethoden ist eine Optimierung der Fallauswahl angestrebt.²¹ Eine eigene Anfrage aus dem Jahr 2018 an die zu diesem Zeitpunkt zentrale Risikomanagerin Eva Maria Schrittwieser, welche Methoden und Verfahren im Einzelnen in Österreich angewendet würden, hatte zum Ergebnis, dass weder Frau Schrittwieser dazu nähere Aussagen treffen dürfe noch öffentlich zugängliche Informationen zur Verfügung stünden.²²

Auffällig ist, dass ungeachtet der hohen Bedeutung der Risikomanagementsysteme wesentliche Grundlagen für deren Einrichtung, Organisation und Aufgaben in Österreich weiterhin nicht gesetzlich kodifiziert sind.²³ Diesen Zustand monierte der Rechnungshof in der jüngeren Vergangenheit vielfach, gab entsprechende Empfehlungen und überprüfte deren Umsetzung.²⁴ Basierend auf einer gesetzlichen Regelung könnte die Position und Bedeutung des Risikomanagements in den Bundesministerien sowie den nachgeordneten Dienststellen standardisiert werden. Aufgrund der hohen Bedeutung der Risikomanagementsysteme für die frühzeitige Erkennung und Bewältigung von Risiken bestehe daher ein dringender legislativer Handlungsbedarf.²⁵ Das BMF nahm insoweit Stellung, als vor

¹⁸ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2015, S. 22.

¹⁹ Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung; Follow-up-Überprüfung, S. 13.

²⁰ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2015, S. 22.

²¹ <https://web.archive.org/web/20180811104553/https://www.bmf.gv.at/betrugsbekaempfung/instrumente/betrugsbekaempfungsinstrumente.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

²² Eigene Anfrage vom 20.04.2018, Thema: Risikomanagement und Risikomanagementsysteme in Österreich.

²³ So fordert E. Huber, StBp 2016, S. 352, 355 die Schaffung von klaren rechtlichen Vorgaben.

²⁴ Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung; Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Nachfrageverfahren 2014, S. 329 ff.; Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung; Follow-up-Überprüfung, S. 8 ff.

²⁵ Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung; Follow-up-Überprüfung, S. 9 f.

Kodifizierung einer rechtlichen Grundlage zunächst die Frage nach Umfang und inhaltlicher Ausgestaltung zu klären sei und sich daraus ergebe, in wessen Wirkungsbereich dies falle.²⁶ Die eigene Anfrage an Frau Schrittwieser offenbarte insoweit divergierende Rechtsauffassungen, als das BMF nicht zuständig sei und die Empfehlung des Rechnungshofs daher nicht umgesetzt werde.²⁷

Auf unverbindlichen nationalen, europäischen und internationalen Leitlinien zur Organisation eines Risikomanagementsystems²⁸ basierte das im Dezember 2016 abgeschlossene Projekt Governance-Risk-Compliance-Management des österreichischen BMF.²⁹ Die vom Rechnungshof empfohlene Entwicklung einer Organisationsrichtlinie für das zentrale Risikomanagement hat das BMF nach eigener Aussage ausführlich mit dem Kapitel 4 des Handbuchs Governance-Risk-Compliance-Management umgesetzt.³⁰ Durch die eigene Anfrage an Frau Schrittwieser bestätigte sich, dass das Handbuch lediglich für interne Zwecke zur Verfügung stehe und nicht veröffentlicht werde.³¹ Inwieweit es gelingt, die erprobten Strukturen und Ergebnisse des Projekts erfolgreich in den Echtbetrieb zu überführen, um ein ganzheitliches Risikomanagement aufzubauen, bleibt abzuwarten.

In vergleichbarer Weise forciert die deutsche Finanzverwaltung zur Erfüllung ihrer Steuervollzugsziele eine gewichtete Arbeitsweise. Intensität der Bearbeitung und Kontrolle orientierten sich in der Vergangenheit an der steuerlichen Bedeutung bzw. Auswirkung, d. h. an einer rein finanziellen und quantitativen Größe.³² Später wurde das Auswahlssystem an Einkunftskennzahlen ausgerichtet, wobei eine Differenzierung zwischen intensiv zu bearbeitenden Steuerfällen und sonstigen Fällen erfolgte. Ergänzt wurde das System um die Prüfungsmaßnahme des Prüffelds, das unabhängig von den Einkunftskennzahlen von dem örtlich zuständigen Finanzamt als besonders prüfungsbedürftig festgelegt wurde.³³ Eine intensive Fallprüfung blieb den beiden in Rede stehenden Fallgestaltungen vorbehalten.³⁴

Die Ausgestaltung des Fallauswahlsystems führte im Gegensatz zu Österreich zu umfassenden Diskussionen über Möglichkeiten und Grenzen dieser Ausrichtung

²⁶ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung; Follow-up-Überprüfung, S. 10.

²⁷ Eigene Anfrage vom 20.04.2018, Thema: Risikomanagement und Risikomanagementsysteme in Österreich.

²⁸ Eine Übersicht dieser findet sich bei *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung; Follow-up-Überprüfung, S. 7.

²⁹ Zu dem Projekt ausführlich *Schrittwieser*, SWK 2018, S. 294.

³⁰ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung; Follow-up-Überprüfung, S. 20.

³¹ Eigene Anfrage vom 20.04.2018, Thema: Risikomanagement und Risikomanagementsysteme in Österreich.

³² Tipke/Kruse/*Seer*, AO/FGO, § 88 AO Rz. 63; kritisch dazu *Seer*, FR 1997, S. 553, 561.

³³ Zu dem System ausführlich *Seer*, Besteuerungsverfahren, S. 82 ff.

³⁴ *Seer*, StuW 2003, S. 40, 43.

des Steuervollzugs und damit einhergehend zu erheblicher Kritik.³⁵ Zur Verbesserung der Kontrollsysteme initiierte die deutsche Finanzverwaltung verschiedene Vorhaben,³⁶ wobei insbesondere das am 01.01.2007 in Kraft getretene Verwaltungsabkommen KONSENS³⁷ hervorzuheben ist. Dieses hatte zum Ziel, in einem bundesweit abgestimmten Verfahren eine einheitliche Software zu entwickeln, zu beschaffen und einzusetzen sowie papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Verfahren abzulösen.³⁸ In diese Software wurde ein elektronisches Risikomanagementsystem implementiert, das sich nicht mehr ausschließlich an den o. g. Parametern, sondern vielmehr am Kontrollbedürfnis orientierte.³⁹ Der deutschen Finanzverwaltung stand aufgrund der bereits erörterten Maßnahmen eine zunehmend breitere Datenbasis zur Verfügung, sodass das im Rahmen von KONSENS konzipierte Risikomanagement stetig weiterentwickelt wurde.

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz⁴⁰ wurde das deutsche BMF u. a. ermächtigt, Risikoparameter durch Rechtsverordnung festzulegen (§ 88 Abs. 3 Satz 1 AO a.F.). Allerdings hat es hiervon nie Gebrauch gemacht, sodass in einer Ex-post-Betrachtung dahinstehen kann, ob die Ermächtigung inhaltlich hinreichend bestimmt oder überhaupt notwendig war.⁴¹ Zur Umsetzung wurde lediglich ein Referentenentwurf zu einer Steuer-Ermittlungs-Verordnung vorgelegt. Diese Verordnung wurde jedoch nie verabschiedet.⁴²

Die aktuelle Fassung des § 88 Abs. 5 AO ermöglicht ausdrücklich den Einsatz von Risikomanagementsystemen. Diese gesetzliche Implementierung ist grundsätzlich zu begrüßen.⁴³ Mit der Kodifizierung von Mindestanforderungen wird in Deutschland im Unterschied zu Österreich den diesbezüglichen Empfehlungen des Bundesrechnungshofs⁴⁴ gefolgt und damit zugleich verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, die aus der mangelnden gesetzlichen Mindeststeuerung resultierten.⁴⁵

³⁵ Exemplarisch *Drüen*, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 253, 258 ff. m. w. N.; *E. Schmidt/M. Schmitt*, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 544 f. m. w. N.; *Seer*, StuW 2003, S. 40, 43 f.

³⁶ Die ersten Bemühungen um eine bundeseinheitliche Steuersoftware im Rahmen des Vorhabens FISCUS waren gescheitert, *Engels*, Bericht nach § 99 BHO, S. 32; dazu näher *Senger*, Die Reform der Finanzverwaltung, S. 143 ff.

³⁷ Akronym für KOordinierte Neue Software-ENTwicklung der Steuerverwaltung.

³⁸ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schmieszek, AO/FGO, § 20 FVG Rz. 4.

³⁹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 67.

⁴⁰ Steuerbürokratieabbaugesetz v. 20.12.2008 BGBl. I 2850.

⁴¹ Dazu *E. Schmidt/M. Schmitt*, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 540 f. m. w. N.; ausführlich *Schützler*, Tax Compliance, S. 213 ff.

⁴² Zu der Verordnung *Münch*, DStR 2013, S. 212, 212 f.; ausführlich *Schützler*, Tax Compliance, S. 210 ff.

⁴³ So auch *Trossen*, FR 2015, S. 1021, 1022; *Baldauf*, DStR 2016, S. 833, 836; *Seer*, Jahrbuch des Bundesverbands der Steuerberater 2016 (2016), S. 55, 58.

⁴⁴ *Engels*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, S. 150 f.

⁴⁵ *Carlé, kösdi* 2009, S. 16342, 16345.

II. Inhalt und Begriffsbestimmung

Das Risikomanagement stellt neben der kooperativen, serviceorientierten Ausrichtung die zweite Säule der österreichischen Tax-Compliance-Vollzugsstrategie dar. In Österreich mangelt es im Gegensatz zu Deutschland an einer gesetzlichen Legaldefinition der Risikomanagementsysteme. Automationsunterstützte Risikomanagementsysteme werden lediglich in § 48e BAO und § 114 Abs. 4 BAO erwähnt. Zumindest den Gesetzesmaterialien zur legislativen Umsetzung der Datenschutz-Grundverordnung ist zu entnehmen, dass unter den Terminus u. a. die softwaregestützte Analyse von Daten mit Predictive-Analytics-Methoden und die Datenanalyse im Vorfeld von Kontroll- und Prüfungshandlungen fallen.⁴⁶

In § 88 Abs. 5 Satz 1 AO sind die Risikomanagementsysteme legaldefiniert. Demnach können diese als automationsgestützte Systeme zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen zum Zwecke einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung einschließlich Steuervergütungen sowie der Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen eingesetzt werden.⁴⁷ Gleichwohl ist ihr Einsatz nicht auf die Einkommensteuerveranlagung beschränkt. Sie können beispielsweise ebenso im Rahmen der Fallauswahl für die Außenprüfung oder bei der Auswertung von Kontrollmaterial benutzt werden.⁴⁸

Nach der Auffassung des deutschen Gesetzgebers besteht das Risikomanagement aus der systematischen Erfassung und Bewertung von Risikopotenzialen sowie der Steuerung von Reaktionen in Abhängigkeit von den festgestellten Risikopotenzialen.⁴⁹ Definitionsansätze des Schrifttums zielen in eine ähnliche Richtung und sehen das Risikomanagement als planvollen Umgang mit dem Risiko an⁵⁰ oder differenzieren weitergehend zwischen Risiko und dessen Management.⁵¹

Zudem finden sich in beiden Ländern Ansätze, die Risikomanagement als einen Prozess mit der Abfolge Risikoidentifikation und -analyse, -bewertung, -bewältigung sowie -evaluation beschreiben.⁵² Eine ähnliche Darstellung ist die eines Informationskreislaufs, der als Gesamtkonzept des Risikomanagements auf die Erlangung und Nutzung von Informationen ausgerichtet ist.⁵³ Die nachstehenden Ausführungen sind dementsprechend prozessorientiert gegliedert, wobei die Fallbearbeitung als konkrete Risikobewältigungsmaßnahme aufgrund der herausra-

⁴⁶ ErläutRV 65 BlgNR 26. GP, 61.

⁴⁷ Diese grundsätzliche Bezeichnung stellt *F. J. Marx*, Ubg 2016, S. 358, 360 f. aufgrund der Diskrepanz zur allgemeingültigen Begriffsbestimmung in Frage.

⁴⁸ BT-Drs. 18/7457, 70.

⁴⁹ BT-Drs. 18/7457, 69.

⁵⁰ *E. Schmidt/M. Schmitt*, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 534.

⁵¹ *Pestke*, Stbg 2011, S. 1, 1 f.

⁵² *Europäische Kommission*, Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen, S. 7; ähnlich *E. Huber/Seer*, StuW 2007, S. 355, 362 und *E. Huber*, StBp 2016, S. 125, 127.

⁵³ *E. Huber*, StBp 2013, S. 35, 40.

genden Bedeutung für die Untersuchung Gegenstand eines gesonderten Kapitels ist.⁵⁴

III. Maschinell auswertbare Datenbasis

1. Bedeutung der Informationen

Elementare Voraussetzung für die Identifikation und Analyse der Steuerrisiken sind Informationen.⁵⁵ Bestenfalls werden diese bereits im Zuge der Sammlung in elektronischer Form zur Verfügung gestellt und liegen in strukturierter Form vor. So können Medienbrüche sowie die damit einhergehende zeitintensive und fehleranfällige personelle Datenerfassung vermieden werden.⁵⁶ Ansonsten sind die Informationen zu digitalisieren, da es unbedingt zu vermeiden gilt, dass verfügbare Informationen, beispielsweise aus Akten in Papierform, ungenutzt bleiben.⁵⁷ In diesem Kontext ist die bisherige⁵⁸ und stetig weiter zu forcierende Fortentwicklung des E-Governments von entscheidender Bedeutung. Ziel ist der Aufbau einer maschinell auswertbaren Datenbasis, sodass diese Informationen dem elektronischen Risikomanagementsystem zugänglich sind.⁵⁹

2. Quellen der Datenbasis

Die Finanzverwaltungen beider Länder können auf eine umfangreiche Datenbasis zurückgreifen.⁶⁰ Diese resultiert vordergründig aus den mannigfaltigen Mitwirkungs- und Erklärungsspflichten des Steuerpflichtigen. Für zeitnahe, geeignete und verlässliche Informationen kann dieser als die beste aller Informationsquellen angesehen werden.⁶¹ Gleichwohl ist zu beachten, dass aufgrund der einem Laien schwer verständlichen Rechtslage und des Interessengegensatzes zwischen den Beteiligten die Informationen ggf. nicht (vollumfänglich) zutreffend oder vollständig sind. Daher werden diese beispielsweise um Ergebnisse bisheriger Kontrollhand-

⁵⁴ Dazu: G., S. 182.

⁵⁵ E. Huber, StBp 2016, S. 125, 125; B. Kurz, ÖStZ 2007, S. 400, 400.

⁵⁶ Drüen, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009), S. 1, 12.

⁵⁷ E. Huber, StBp 2016, S. 125, 126.

⁵⁸ Zu den Auswirkungen der verpflichtenden Steuererklärungsübermittlung mittels Finanz-Online ausführlich Kutschera, SWK 2004, S. 285 und Kutschera, SWK 2004, S. 255.

⁵⁹ Ähnlich Ruß/Ismer/Margolf, DSr 2019, S. 409, 412; E. Huber, StBp 2016, S. 125, 126.

⁶⁰ In Österreich ist das Predictive Analytics Competence Center des BMF für die Qualitätssicherung der auszuwertenden Daten und deren Zurverfügungstellung zuständig, Setnicka, taxlex 2016, S. 322, 323 f.

⁶¹ Förster, IStR 2008, S. 561, 562; ähnlich Ehrke-Rabel, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), S. 229, 233.

lungen oder Prüfungen ergänzt.⁶² Die so insgesamt gewonnenen Daten können als interne Quelldaten bezeichnet werden.⁶³

Externe Quelldaten resultieren insbesondere aus den Datenübermittlungen durch Dritte.⁶⁴ Aufgrund der mannigfaltigen Datenquellen⁶⁵ und der zahlreichen elektronisch übermittelten Daten kommt es zu einer zunehmenden Verdichtung der elektronischen Finanzverwaltung. Im Ergebnis stehen umfassende quantitative und qualitative Daten für Analysezwecke zur Verfügung, die betriebs-, größen-, branchen- oder steuerartbezogen sein können.⁶⁶

IV. Datenverarbeitung und Datenweiterverarbeitung

1. Überblick zur Datenschutz-Grundverordnung

Aufgrund des vereinfachten Zugriffs auf elektronische Daten bestehen für die Finanzverwaltungen leistungsfähige Kontrollmöglichkeiten. Um die Risikomanagementsysteme zu effektuieren und Datenabgleiche vorzunehmen, können die Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder miteinander verknüpft werden. Das steuerliche Datenschutzrecht unter Berücksichtigung der Datenschutz-Grundverordnung ist ein weitläufiger Regelungskomplex. Daher soll an dieser Stelle lediglich auf Grundsatzfragen der Datenverarbeitung und der Datenweiterverarbeitung bei Anwendung von Risikomanagementsystemen eingegangen werden.

Die Verordnung wird von verschiedenen Grundprinzipien getragen (Art. 5 DSGVO).⁶⁷ Im Kontext der Risikomanagementsysteme sind insbesondere die Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung (Art. 6 DSGVO) und die klare Zweckbindung bei der Verarbeitung personenbezogener Daten (Art. 5 Abs. 1 Buchst. b und c DSGVO) von besonderer Bedeutung. Nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 Buchst. e DSGVO ist die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist. Bei der Zweckbindung handelt es sich um eines der zentralen Prinzipien des europäischen Datenschutzrechts. Personenbezogene Daten dürfen hiernach nur für festgelegte, eindeutige

⁶² E. Huber, StBp 2016, S. 160, 163 misst diesen eine erhebliche Bedeutung bei.

⁶³ E. Huber/Seer, StuW 2007, S. 355, 365.

⁶⁴ E. Huber/Seer, StuW 2007, S. 355, 365.

⁶⁵ Eine umfassende Übersicht findet sich bei OECD, The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit, S. 73 f.

⁶⁶ Eine diesbezügliche Übersicht findet sich bei E. Huber, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, G. Prüfungstechnik, Risikomanagement (2017), S. 1, 33.

⁶⁷ Dazu ausführlich Die Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit, Datenschutz-Grundverordnung (Info 6), S. 9 ff.

und rechtmäßige Zwecke erhoben werden.⁶⁸ Eine Verarbeitung zu einem anderen Zweck als zu demjenigen, zu dem die personenbezogenen Daten erhoben wurden, sog. *Weiterverarbeitung*, ist daher nur dann zulässig, wenn die Einwilligung der betroffenen Person oder eine Rechtsvorschrift der Union oder der Mitgliedstaaten dies gestattet.⁶⁹ Für diese (Weiter-)Verarbeitung bedarf es daher eindeutiger Rechtsgrundlagen.⁷⁰

2. Rechtslage in Österreich

Die legistische Umsetzung der Datenschutz-Grundverordnung in der Bundesabgabenordnung,⁷¹ insbesondere der §§ 48d–48i BAO, ist hinsichtlich des Textumfangs auffällig knapp. Dies beruht auf der Verweisungstechnik zu der Verordnung, was einen Gesamtüberblick für den Rechtsanwender erschwert. § 48d Abs. 1 BAO stellt nach dem Willen des Gesetzgebers sowohl für die Verarbeitung als auch für die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten die Rechtsgrundlage dar.⁷² Dies ergibt sich allerdings nicht aus dem Wortlaut der Norm, da nicht zwischen der Verarbeitung personenbezogener Daten und deren Weiterverarbeitung differenziert wird.⁷³

Bereits mit dem Deregulierungsgesetz 2017⁷⁴ wurde der Abs. 4 in § 114 BAO neu eingefügt. Dieser stellt die gesetzliche Grundlage für die Abgabenbehörden dar, digitale Daten, über die sie rechtmäßig verfügen, automationsunterstützt zu verarbeiten. Mithilfe effizienter Datenanalyse sollen Risikofälle für Kontroll- und Prüfungshandlungen schnell und zuverlässig identifiziert werden, sodass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durchgesetzt werden kann.⁷⁵ Die im Zuge der legistischen Umsetzung der Datenschutz-Grundverordnung erfolgte Neufassung des § 114 Abs. 4 BAO⁷⁶ ist zu begrüßen, da in dieser Rechtsgrundlage zur Datenweiterverarbeitung⁷⁷ die Zwecke des automationsunterstützten Risikomanagements und der Betrugsbekämpfung nunmehr explizit kodifiziert sind. Durch die eigene Anfrage an Frau Schrittwieser bestätigte sich, dass die softwaregestützte Analyse von Daten mit Predictive-Analytics-Methoden insbesondere dem Predictive Analytics Competence Center des BMF obliegt.⁷⁸

⁶⁸ Zur Zweckbindung ausführlich *Culik/Döpke*, ZD 2017, S. 226, 227 f.

⁶⁹ Zu Möglichkeiten der Zweckänderung *Culik/Döpke*, ZD 2017, S. 226, 228 f.

⁷⁰ Österreich und Deutschland waren die ersten beiden Staaten, die die notwendigen Schritte zur Anpassung und Spezifizierung ergriffen hatten, *Georgieva*, jusIT 2018, S. 25, 30.

⁷¹ Materien-Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018 v. 17.05.2018, BGBl. I 32/2018.

⁷² ErläutRV 65 BlgNR 26. GP, 55 f.

⁷³ So auch *Ehrke-Rabel*, FR 2019, S. 45, 53.

⁷⁴ Deregulierungsgesetz 2017 v. 12.04.2017, BGBl. I Nr. 40/2017.

⁷⁵ ErläutRV 1457 BlgNR 25. GP, 12.

⁷⁶ Materien-Datenschutz-Anpassungsgesetz 2018 v. 17.05.2018, BGBl. I 32/2018.

⁷⁷ ErläutRV 65 BlgNR 26. GP, 61.

⁷⁸ Eigene Anfrage vom 20.04.2018, Thema: Risikomanagement und Risikomanagementsysteme in Österreich.

3. Rechtslage in Deutschland

Entsprechend der Rechtslage in Österreich ergeben sich die Rechtsgrundlagen des steuerlichen Datenschutzes nunmehr aus der Datenschutz-Grundverordnung und der Abgabenordnung (§ 2a Abs. 3 AO).⁷⁹ Dem Bundesdatenschutzgesetz kommt entsprechend § 2a Abs. 1 AO nur eine ganz untergeordnete Rolle zu.⁸⁰ Im Ergebnis gilt für die Steuerpflichtigen bezüglich der Verwaltung von bundesgesetzlich geregelten Steuern in Deutschland ein einheitliches Datenschutzrecht.⁸¹ Die Anzahl der Rechtsgrundlagen und deren Ausgestaltung sind deutlich umfangreicher als in Österreich.

§ 29b Abs. 1 AO ist die deutsche Rechtsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten und gestattet die Verarbeitung der Daten lediglich zu dem Zweck, zu dem sie erhoben worden sind.⁸² Die Zulässigkeit der Weiterverarbeitung richtet sich nach § 29c AO.⁸³ Ist eine der Voraussetzungen von § 29c Abs. 1 AO erfüllt, kann die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzverwaltung auf diese Norm gestützt werden.⁸⁴ Von entscheidender Bedeutung ist daher, wie der Zweck der Erhebung von einer möglichen Zweckänderung durch Weiterverarbeitung abzugrenzen ist.⁸⁵ Nach Ansicht des BMF ist Zweck der Verarbeitung die Durchführung des jeweiligen Verwaltungsverfahrens in Steuersachen, differenziert u. a. nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerschuldner.⁸⁶ Im Schrifttum wird diese Auffassung mitunter als zu eng kritisiert.⁸⁷

Für den Aufbau einer Datenbasis der Risikomanagementsysteme ist daher aufgrund der Weiterverarbeitung § 29c AO auf Erlaubnistatbestände hin zu untersuchen. Dabei kommt insbesondere Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Betracht,⁸⁸ da die Wei-

⁷⁹ Die nationale Umsetzung erfolgte durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 24.07.2017, BGBl. I 2541.

⁸⁰ Ähnlich *Myßen/Kraus*, DB 2017, S. 1860, 1864.

⁸¹ *Myßen/Kraus*, DB 2017, S. 1860, 1863. Zum Anwendungsbereich der DSGVO und seiner Zusammenführung in der Abgabenordnung kritisch *Seer*, SteuerStud 2019, S. 240, 243; *Krumm*, DB 2017, S. 2182, 2185 ff.; *DWS-Institut*, Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren, S. 46. Nach Ansicht von *Ehrke-Rabel*, FR 2019, S. 45, 47 hat sowohl der österreichische als auch der deutsche Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung auf den gesamten Steuervollzug ausgedehnt.

⁸² *Bundesministerium der Finanzen*, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 18 und 22.

⁸³ *Bundesministerium der Finanzen*, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 24.

⁸⁴ BT-Drs. 18/12611, 78.

⁸⁵ Ähnlich B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen, AO/FGO, Erstkommentierung, DSGVO 2018, § 29b AO Rz. 7.

⁸⁶ *Bundesministerium der Finanzen*, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 22.

⁸⁷ B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen, AO/FGO, Erstkommentierung, DSGVO 2018, § 29b AO Rz. 7. Zudem hält Baum/Buse/H. Brandl/Szymczak/Baum, AO, § 29b Rz. 16 im Hinblick auf § 88a AO eine zeitraumübergreifende Zweckbestimmung ebenso für vertretbar.

⁸⁸ So die eindeutige Aussage eines Vertreters des BMF, A. Richter/Welling, FR 2019, S. 67, 69.

terverarbeitung einem Verwaltungsverfahren in Steuersachen, nämlich dem des jeweils anderen Steuerpflichtigen, dient. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Nr. 1 die in praxi bedeutsamste Regelung darstellt⁸⁹ und es gemäß den §§ 88 ff. AO möglich sein muss, die Angaben der Steuerpflichtigen unter Verifikationsaspekten im Einzelfall auch stichprobenweise zu überprüfen.⁹⁰

Zudem soll eine Weiterverarbeitung gemäß Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 zulässig sein. Die dort angeführte Entwicklung, Überprüfung oder Änderung automatisierter Verfahren beziehe sich auf das Risikomanagement und die Pflege der entsprechenden Systeme.⁹¹ Darüber hinaus wird in der Nr. 4 eine Ermächtigungsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten für Zwecke automatisierter Verfahren der Finanzverwaltung gesehen.⁹² Diese beinhaltet zugleich einen grundsätzlichen Vorrang anonymisierter oder pseudonymisierter Daten vor *Klardaten*,⁹³ d. h. unveränderter, nicht anonymisierter oder -pseudonymisierter Daten, bei der Weiterverarbeitung.⁹⁴ Mithin soll kein Fall der Nr. 4 vorliegen, wenn anonymisierte Erkenntnisse aus personenbezogenen Daten anderer Verfahren abgeleitet sind.⁹⁵ Werden Klardaten ausnahmsweise weiterverarbeitet, ist die Einschränkung des § 29c Abs. 1 Satz 2 AO zu beachten, wonach diese innerhalb eines Jahres nach Beendigung der Maßnahmen gelöscht werden müssen.

Eine weitere gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für die Sammlung von geschützten Daten außerhalb eines konkreten Besteuerungsverfahrens ist nach wie vor mit § 88a AO gegeben. Aufgrund dieser ausdrücklichen Regelung liegt eine rechtmäßige zweckändernde Weiterverarbeitung i. S. d. § 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vor.⁹⁶ Nach § 88a Satz 1 AO dürfen die Finanzbehörden nach § 30 AO geschützte Daten auch für Zwecke künftiger Verfahren, insbesondere zur Gewinnung von Vergleichswerten, in Dateisystemen verarbeiten, soweit es zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuern erforderlich ist. Die Daten müssen *nicht* anonymisiert werden.⁹⁷

⁸⁹ Übereinstimmend geht *Erkis*, DStR 2018, S. 161, 164 davon aus, dass mit der Nr. 1 und Nr. 2 eine umfassende Weiterverarbeitung in Steuerverwaltungsverfahren möglich ist.

⁹⁰ BT-Drs. 18/12611, 78 f.

⁹¹ *Krumm*, DB 2017, S. 2182, 2190; ähnlich *Ehrke-Rabel*, FR 2019, S. 45, 53.

⁹² *Tipke/Kruse/Drüen*, AO/FGO, § 29c AO Rz. 16.

⁹³ Bezeichnung entsprechend *Baum*, NWB 2018, S. 1522, 1524.

⁹⁴ *Tipke/Kruse/Drüen*, AO/FGO, § 29c AO Rz. 16. Dies bestätigt sich durch die Ausführungen von *Myßen/Kraus*, DB 2017, S. 1860, 1866, die als Angehörige der Finanzverwaltung herausstellen, dass personenbezogene Daten nur in bestimmten Einzelfällen verwendet werden sollen.

⁹⁵ B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen, AO/FGO, Erstkommentierung, DSGVO 2018, § 29c AO Rz. 6.

⁹⁶ *Baum/Buse/H. Brandl/Szymczak/Baum*, AO, § 88a Rz. 1.1.

⁹⁷ *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, § 88a AO Rz. 5; *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn*, AO/FGO, § 88a AO Rz. 11; *Baum/Buse/H. Brandl/Szymczak/Baum*, AO, § 88a Rz. 6; *Klein/Rätke*, AO, § 88a Rz. 5.

Hinsichtlich der erfassten und gespeicherten Daten wird die Zweckbestimmung durch § 88a Satz 2 AO dadurch eingegrenzt, dass diese nur in bestimmten behördlichen Verfahren genutzt werden dürfen.⁹⁸ Von § 88a AO sind ebenso elektronisch einzureichende Daten erfasst,⁹⁹ sodass die gesammelten Daten die Grundlage für ein automationsgestütztes Risikomanagementsystem (§ 88 Abs. 5 AO) darstellen können. Dies gilt für denselben Steuerpflichtigen und für Vergleichsfälle.¹⁰⁰ Mit hin ist die Vorschrift für das Risikomanagement von elementarer Bedeutung.¹⁰¹ So können beispielsweise durch die Gewinnung von Vergleichswerten und den schnellen Zugriff auf diese entsprechende Abweichungen umgehend, ggf. automatisch, erkannt werden, sodass etwaigen fehlerhaften Angaben eines Steuerpflichtigen schneller und gezielter nachgegangen werden kann.¹⁰²

Die strukturierte Datenweiterverarbeitung und der damit einhergehende elektronische Datenaustausch berühren das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG).¹⁰³ Die Befugnisse des § 88a AO stießen bisher im Schrifttum nicht auf gravierende verfassungsrechtliche Bedenken. Vielmehr genügt die Vorschrift insbesondere dem verfassungsrechtlichen Gebot der Normenbestimmtheit und Normenklarheit sowie der Zweckbindung als Fundamentalprinzip des Datenschutzrechts.¹⁰⁴

Im Kontext der geteilten deutschen Finanzverwaltung ist der im Zuge der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens neu eingefügte¹⁰⁵ § 88b AO zu sehen. Die Norm ist die Rechtsgrundlage für den Austausch von (Klar-)Daten¹⁰⁶ zwischen den Finanzbehörden der einzelnen Bundesländer und den Bundesfinanzbehörden. Diese datenschutzrechtliche Absicherung¹⁰⁷ ist im Gegensatz zur bundeseinheitlichen Steuerverwaltung Österreichs notwendig, da die deutschen Zuständigkeiten auf mehrere Gebietskörperschaften verteilt sind. Im Ergebnis stellt § 88b AO mit dem automationsgestützten Abgleich der bereits gespeicherten Daten eine i. S. d. § 88a Satz 2 AO mögliche Verwendung von gesammelten Daten dar,¹⁰⁸ die der Steuervollzugssicherung im Rahmen des elektronischen Risikomanagements dient.¹⁰⁹ So umfasst die Befugnis insbesondere maschinelle Auswertungsberech-

⁹⁸ Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 88a AO Rz. 2.

⁹⁹ Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 88a AO Rz. 4.

¹⁰⁰ Baum/Buse/H. Brandl/Szymczak/Baum, AO, § 88a Rz. 3.

¹⁰¹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88a AO Rz. 3; zu weiteren Verwendungsformen, beispielsweise in Gestalt von Kontrollmitteilungen, Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88a AO Rz. 7.

¹⁰² Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 88a AO Rz. 4.

¹⁰³ Seer, FR 2012, S. 1000, 1005; dazu ausführlich Heil/Greve, ZD 2013, S. 481, 481 f.

¹⁰⁴ Dazu ausführlich Seer, Festschrift für Wienand Meilicke (2010), S. 687, 693 f.; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 88a AO Rz. 5 m. w. N.; Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 88a AO Rz. 1.

¹⁰⁵ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl. I 1679.

¹⁰⁶ BT-Drs. 18/8434, 109.

¹⁰⁷ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88b AO Rz. 1.

¹⁰⁸ Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 88b AO Rz. 2 sieht darin die Auswertung der gesammelten Daten.

¹⁰⁹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88b AO Rz. 1.

tigungen unter Verwendung des in den zahlreichen Datenbanken vorhandenen Datenbestands.¹¹⁰ Der Gesetzeswortlaut kodifiziert keine Einschränkungen, sodass grundsätzlich sämtliche von der Finanzverwaltung gespeicherten, nach § 30 AO geschützten Daten für Zwecke des § 88b AO zur Verfügung stehen.¹¹¹

Die Frage der Grundrechtsrelevanz der Vorschrift wird im Schrifttum unterschiedlich bewertet. Nach einer Ansicht führt § 88b AO zu erheblichen Eingriffen in die informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG), da sämtliche personenbezogenen Daten, die der ersuchten Finanzbehörde vorliegen, erfasst sind. Dieser intensive Eingriff fordere in solchen Fällen unter Berücksichtigung der Rechtsprechung das Vorhandensein konkreter Verdachtsmomente.¹¹² Mangels Anknüpfung an ein subjektives Kriterium basiere der Verdachtsmoment lediglich auf dem grundsätzlich wertungsfreien Umstand einer Steuerminderzahlung.¹¹³ Im Ergebnis ermögliche dies der Finanzverwaltung eine anlasslose Rasterfahndung zur Prävention von Steuerausfällen, sodass der § 88b AO den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG nicht mehr genüge.¹¹⁴

Dagegen wird an anderer Stelle eingewendet, der Wortlaut der Vorschrift erfasse weitreichende Zwecke, d. h. auch das reguläre Besteuerungsverfahren.¹¹⁵ Dies stelle einen konkreten und ausreichenden Steuervollzugszweck dar, sodass es sich gerade nicht um eine unbestimmte Vorratsdatenspeicherung handle.¹¹⁶

Eine restriktive Auslegung der Vorschrift könnte den vorgebrachten Bedenken begegnen.¹¹⁷ Denkbar ist eine verfassungskonforme Auslegung mittels teleologischer Reduktion, bei der die Tatbestandsvoraussetzungen des § 88b AO um das Erfordernis konkreter Anhaltspunkte erweitert würden.¹¹⁸ Mithin wäre sichergestellt, dass der deutsche Föderalismus für das elektronische Risikomanagement kein strukturelles Vollzugshemmnis darstellt.

¹¹⁰ B. Schwarz/Pahlke/Kordt, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88b AO Rz. 9.

¹¹¹ B. Schwarz/Pahlke/Kordt, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88b AO Rz. 29.

¹¹² Beckmann, DStR 2017, S. 971, 975.

¹¹³ Beckmann, DStR 2017, S. 971, 973.

¹¹⁴ Beckmann, DStR 2017, S. 971, 975; im Ergebnis wohl zustimmend Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, S. 1577, 1579.

¹¹⁵ Nach B. Schwarz/Pahlke/Kordt, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88b AO Rz. 62 ist eine Datennutzung im regulären Besteuerungsverfahren als Annex des Verfahrens nach § 88b AO zulässig.

¹¹⁶ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88b AO Rz. 2; ähnlich Gosch/Beermann/Roser, AO/FGO, § 88b AO Rz. 2, der die Möglichkeit einer anlasslosen Rasterfahndung durch § 88b AO verneint.

¹¹⁷ Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, S. 1577, 1579. So auch B. Schwarz/Pahlke/Kordt, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 88b AO Rz. 78, der eine einschränkende und verfassungskonforme Auslegung als notwendig erachtet, um die Bestimmtheitsmängel zu beheben.

¹¹⁸ Beckmann, DStR 2017, S. 971, 975.

Die Neuregelungen in beiden Ländern, insbesondere die Verarbeitungs- und Weiterverarbeitungsbefugnisse, genügen weiterhin den Bedürfnissen eines effektiven Steuervollzugs und einer effektiven Verifikationsverwaltung.¹¹⁹

V. Identifikation und Analyse des Risikos

Auf Grundlage der erhobenen, gesammelten und ausgetauschten Daten kann nunmehr eine zielgerichtete Risikoidentifikation und -analyse erfolgen. Eine Ausrichtung der *Kontrollintensität*, die den Grad der Mitwirkung der Steuerpflichtigen miteinbezieht, ist ein zentrales Merkmal der Risikomanagementsysteme beider Länder. Demnach sind Steuerpflichtige, die sich aus Eigenmotivation heraus gesetzeskonform verhalten, entsprechend der verminderten Aufklärungsbedürftigkeit weniger stark zu kontrollieren und Steuerpflichtige, die die Gesetze nicht oder nur unzureichend befolgen, intensiver zu prüfen und ggf. zu sanktionieren.¹²⁰

Die Kontrollintensität folgt aus dem im Wege der Gesamtfallbetrachtung ermittelten *Kontrollbedürfnis*, welches wiederum durch das *steuerliche Risiko* determiniert wird.¹²¹ Letzteres ist jedoch weder in Österreich noch in Deutschland gesetzlich erwähnt oder gar definiert. Naheliegend ist beispielsweise die Qualifikation des Steuerrisikos als die Gefahr eines unehrlichen Steuerzahlungsverhaltens.¹²² Allerdings greift diese Betrachtung im Kontext der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu kurz, da die gesetzlich entstandene Steuer, d. h. nicht weniger, aber eben auch nicht mehr, festzusetzen und zu erheben ist. Daher sollte der steuerliche Risikobegriff allgemeiner, als Gefahr einer nicht zutreffenden Steuerfestsetzung zum Nachteil der Finanzverwaltung oder des Steuerpflichtigen¹²³ oder als jegliches normabweichende Verhalten der Steuerpflichtigen, definiert werden.¹²⁴

Die bei der Risikoanalyse zugrunde gelegten Parameter sind von entscheidender Bedeutung, da sie darüber entscheiden, ob und zu welchem Grad ein Steuerfall im Zuge der Risikobewertung als risikoarm oder risikoreich klassifiziert wird.¹²⁵ Mithin determinieren die Risikoparameter den Toleranzbereich des Risikomanagementsystems. Ein mögliches Konzept ist der Aufbau eines Risikomanagementsystems, das auf zwei Säulen gestützt wird: Zum einen werden mithilfe objektiver Regeln maschinell potenzielle Risikobereiche ermittelt und zum anderen erfolgt eine Einteilung der Steuerfälle nach der Höhe des Risikos eines

¹¹⁹ Aus deutscher Sicht dies bejahend *Krumm*, DB 2017, S. 2182, 2190.

¹²⁰ *Seer*, StuW 2003, S. 40, 44; *E. Huber/Seer*, StuW 2007, S. 355, 368; ähnlich *E. Huber*, StBp 2016, S. 125, 126 f.

¹²¹ *Nagel/Waza*, DStZ 2008, S. 321, 323; *Haunhorst*, DStR 2010, S. 2105, 2109; *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn*, AO/FGO, § 88 AO Rz. 196.

¹²² *Europäische Kommission*, Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen, S. 15.

¹²³ *Pestke*, Stbg 2011, S. 1, 1.

¹²⁴ *E. Huber/Seer*, StuW 2007, S. 355, 356.

¹²⁵ *Baldauf*, DStR 2016, S. 833, 836.

steuerlichen Fehlverhaltens im Einzelfall.¹²⁶ Eine häufigere Klassifizierung der Parameter und damit einhergehend der steuerlichen bzw. fiskalischen Risiken ist die grundsätzliche Unterscheidung in *objektive* und *subjektive Risiken*.¹²⁷ Erstere umfassen alle Risiken, welche sich aus dem konkreten Steuerfall ergeben und fiskalische Auswirkungen nach sich ziehen, d. h. den wahren Steuerausfall widerspiegeln.¹²⁸ Diesen beeinflussen insbesondere Umsätze bzw. Erlöse, verschiedene Einkünfte, das Einkommen oder Detaildaten zu dessen Ermittlung.¹²⁹ Im Detail können beispielsweise

- Betragsgrenzen,
- erstmals auftretende Tatsachen,
- Veränderungen gegenüber dem vergangenen Veranlagungszeitraum,
- ein Vergleich mit Dauersachverhalten,
- ein Abgleich von Kennzahlen und
- Schwerpunktprüfungen Berücksichtigung finden.¹³⁰

Einen wesentlichen Teil des Risikos beinhaltet zudem die subjektive Komponente,¹³¹ die insbesondere die steuermoralische Grundeinstellung, das bisherige Verhalten und die Bereitschaft zur Erfüllung von steuerlichen Verpflichtungen des einzelnen Steuerpflichtigen umfasst.¹³² Dieser Teil des Risikos wird als *Steuer-Vita* oder im Kontext der Tax-Compliance-Vollzugsstrategie treffend als *Compliance-Faktor* bezeichnet.¹³³ Dieser Indikator für die Compliance des Steuerpflichtigen¹³⁴ soll Anreize zur Einhaltung steuerlicher Pflichten setzen. Gesetzeskonformes Verhalten führt zu einem geringeren subjektiven Risiko, während Pflichtverletzungen ein höheres subjektives Risiko nach sich ziehen.¹³⁵ Darüber hinaus kann die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe von Steuerfällen das Risiko des Einzelnen beeinflussen. Diesbezügliche Einflussfaktoren sind z. B. die Betriebsart und -größe, die Branche, die Rechtsform oder die Menge der Steuerpflichtigen einer

¹²⁶ Nagel/Waza, DStZ 2008, S. 321, 326; Suck, DStZ 2010, S. 606, 607.

¹²⁷ So z. B. bei Pestke, Stbg 2011, S. 1, 4 f.; Baldauf, DStR 2016, S. 833, 836; E. Huber/Seer, StuW 2007, S. 355, 360; E. Schmidt/M. Schmitt, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 535.

¹²⁸ E. Huber, StBp 2016, S. 125, 127.

¹²⁹ E. Huber, StBp 2016, S. 257, 258 f.

¹³⁰ Detailliertere Ausführungen zu dieser Aufzählung finden sich bei Pestke, Stbg 2011, S. 1, 4.

¹³¹ E. Huber, StBp 2016, S. 125, 130.

¹³² E. Huber, StBp 2016, S. 125, 127.

¹³³ Begriffe, soweit ersichtlich, zuerst nach Schmarbeck, Monatsbericht des BMF – Dezember 2002, S. 57, 60; die Termini verwendend Suck, DStZ 2010, S. 606, 607; Seer, StuW 2003, S. 40, 49; Driën, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009), S. 1, 12; Nagel/Waza, DStZ 2008, S. 321, 323.

¹³⁴ E. Huber, StBp 2016, S. 228, 229.

¹³⁵ Seer, StuW 2003, S. 40, 49.

Gruppe.¹³⁶ Aufgrund der bereits erörterten Möglichkeit der obersten Finanzbehörden, für bestimmte oder bestimmbare Fallgruppen Weisungen über Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erhaltenen Daten zu erteilen,¹³⁷ ist dieser Einfluss explizit in Deutschland zu beachten.¹³⁸

Ob und ggf. wie ein Wirtschaftstreuhänder¹³⁹ des Steuerpflichtigen den Compliance-Faktor beeinflusst, wird im Schrifttum Österreichs – soweit ersichtlich – nicht thematisiert. In Deutschland ist hingegen eine umfassende Diskussion zu konstatieren, wobei insbesondere die individuelle Berücksichtigung eines Steuerberaters unterschiedlich bewertet wird.¹⁴⁰ Zunächst ist daher zu klären, ob dessen Mitwirkung grundsätzlich als risikominderndes Kriterium in Betracht kommt. Dies wird in der Literatur, u. a. aufgrund des eigenverantwortlichen Berufsbilds und der fachlichen Qualifikation, befürwortet.¹⁴¹ Hingegen stößt die individuelle Berücksichtigung als positiver oder negativer Compliance-Faktor¹⁴² überwiegend auf Kritik.¹⁴³ Die hierfür notwendige Erstellung eines Steuerberaterprofils durch die Finanzverwaltung greife in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG) sowie in die Berufsfreiheit des Steuerberaters (Art. 12 GG) ein.¹⁴⁴ Mangels einer entsprechenden gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage ist eine individuelle Berücksichtigung nach aktueller Rechtslage in Deutschland nicht möglich.¹⁴⁵ Durch eine eigene Anfrage aus dem Jahr 2019 an den zu diesem Zeitpunkt zuständigen Pressesprecher des Bayerischen Landesamts für Steuern Florian Schorner bestätigte sich, dass weder Datenerhebungen und -auswertungen zu einzelnen Steuerberatern erfolgen noch ein individueller Compliance-Faktor existiert.¹⁴⁶

¹³⁶ E. Huber, StBp 2016, S. 125, 128 f.; E. Huber, StBp 2016, S. 257, 258.

¹³⁷ Siehe bereits: D. III., S. 100.

¹³⁸ E. Schmidt, *Steuervollzug im Rechtsstaat* (2008), S. 37, 44; E. Schmidt/M. Schmitt, *Festschrift für Wolfgang Spindler* (2011), S. 529, 535 f.; Goldshteyn/Purer, StBp 2014, S. 61, 65; pauschale Risikobeurteilungen allgemein ablehnend Pestke, Stbg 2011, S. 1, 5.

¹³⁹ Der Begriff des Wirtschaftstreuhänders umfasst in Österreich die Berufsgruppen des Steuerberaters und des Wirtschaftsprüfers.

¹⁴⁰ Zur etwaigen Berücksichtigung von Vorleistungen eines Wirtschaftsprüfers ausführlich Schützler, *Tax Compliance*, S. 267 ff.

¹⁴¹ Thiemann, *StuW* 2018, S. 304, 309 f.; Seewald, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 183, 185; Pestke, Stbg 2011, S. 1, 6; Seer, *Steuervollzug im Rechtsstaat* (2008), S. 7, 35.

¹⁴² Eine erhöhte Risikoprüfung, beispielsweise aufgrund in der Vergangenheit eingeleiteter Einsprüche, lehnt Mellinghoff, *Festschrift für den Bundesfinanzhof* (2018), S. 421, 436 ausdrücklich ab.

¹⁴³ Pestke, Stbg 2011, S. 1, 6; zumindest Gefahren sehend Seewald, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 183, 184; Mann, *DStR* 2009, S. 506, 508; Singer, *Risikomanagement der Finanzverwaltung* (2009), S. 39, 40.

¹⁴⁴ Dazu ausführlich Mann, *DStR* 2009, S. 506, 507 f.

¹⁴⁵ Zu den Vorteilen einer gesetzlich geregelten Differenzierung Schützler, *Tax Compliance*, S. 265 ff.

¹⁴⁶ Eigene Anfrage vom 22.03.2019, Thema: Potenzielle Berücksichtigung eines Steuerberaters im Rahmen der elektronischen Risikomanagementsysteme.

VI. Risikobewertung

1. Klassifizierung der Steuerfälle

Nach der Identifikation und Analyse der Steuerrisiken sind diese durch die Finanzverwaltung zu bewerten. Denkbar ist beispielsweise das Prinzip des Risk Scalings, wonach eine Klassifizierung der Steuerfälle aufgrund der Wertung der Einzelrisiken der Steuerpflichtigen in verschiedene Risikoklassen erfolgt. Ziel ist es, die prüfungsbedürftigen von den (zunächst) nicht prüfungsbedürftigen Steuerfällen zu trennen. Mithin sollen die vorhandenen Prüfungskapazitäten im Rahmen der Risikobewältigung risikodifferenziert verteilt werden, sodass unterschiedliche Kontrollintensitäten resultieren.¹⁴⁷ Dieser Vorgang ist von höchster Priorität¹⁴⁸ und kann zugleich zutreffend als der wohl schwierigste Aspekt im Rahmen des Risikomanagements angesehen werden.¹⁴⁹ Die Steuererklärungen werden in Österreich eingangs über eine EDV-gestützte Validierung auf Unregelmäßigkeiten und Auffälligkeiten, insbesondere Rechenfehler, Unvollständigkeit und Übereinstimmungen mit den bereits vorhandenen Daten hin überprüft.¹⁵⁰ Der autonome Agent von FinanzOnline führt sodann eine Risikoanalyse durch.¹⁵¹ Die hierbei zugrunde liegende Prüf- und Kontrolldichte bzw. -intensität ist naturgemäß beschränkt.¹⁵² In Deutschland findet das mit dem Risk Scaling inhaltlich vergleichbare Clustering-Prinzip Anwendung, wonach eine Klassifizierung der Steuerpflichtigen in verschiedene Risikogruppen erfolgt.¹⁵³ So werden die Steuerfälle in drei Risikogruppen, ggf. unter Berücksichtigung von weiteren Untergruppen, eingeteilt.¹⁵⁴

Diese algorithmisch gesteuerte Vorgehensweise ist jedoch kein Phänomen der Digitalisierung, da Algorithmen allgemein als Schritt-für-Schritt-Anleitungen zur Lösung eines (mathematischen) Problems definiert sind.¹⁵⁵ Mithin handelt es sich um ein deterministisch strukturiertes und endliches Verfahren,¹⁵⁶ das Inputs ver-

¹⁴⁷ E. Huber, StBp 2016, S. 228, 229. Dazu näher: G., S. 182.

¹⁴⁸ E. Huber/Seer, StuW 2007, S. 355, 363; ähnlich E. Huber, StBp 2016, S. 160, 161.

¹⁴⁹ Schützler, Tax Compliance, S. 216.

¹⁵⁰ Makolm, Zwischen Rechtstheorie und e-Government (2003), S. 157, 163.

¹⁵¹ Makolm, Zwischen Rechtstheorie und e-Government (2003), S. 157, 163. Bisweilen wird die automatisiert ablaufende Erklärungsanalyse als „Vorbescheidkontrolle“ bezeichnet, Weninger, SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline (2018), S. 11, 13.

¹⁵² Scheiblaue, AFS 2013, S. 242, 242; Tanzer/P. Unger, SWK 2008, S. 947, 949; ähnlich E. Huber, StBp 2016, S. 352, 352 f., der herausstellt, dass zeitnahe Kontrollen exaktere Risikoeinschätzungen ermöglichen.

¹⁵³ Schmarbeck, Monatsbericht des BMF – Dezember 2002, S. 57, 59.

¹⁵⁴ Generell werden bei der Clusterbildung anhand von beschreibenden Daten Gruppen von Elementen, beispielsweise Personen, gebildet, die sich bezüglich bestimmter Charakteristika ähnlich sind, Stiemerling, CR 2015, S. 762, 764.

¹⁵⁵ Martini, JZ 2017, S. 1017, 1017 m. w. N. (Fußnote 2), ähnlich Bitkom/DFKI, Künstliche Intelligenz, S. 67.

¹⁵⁶ Pieper, InTeR 2018, S. 9, 13.

arbeitet und Outputs erzeugt.¹⁵⁷ Gleichwohl sind im Kontext der Untersuchung im weiteren Verlauf solche Algorithmen angesprochen, die in ein Verfahren der automatisierten Entscheidungsfindung und digitaler Informationstechnologien eingebunden sind. Zur Modellierung von Risikomanagementsystemen lassen sich allgemein theoriegeleitete und selbstlernende Ansätze unterscheiden.¹⁵⁸

Vor deren näherer Erläuterung ist Folgendes herauszustellen: Weder in Österreich noch in Deutschland publizieren die Finanzverwaltungen Informationen, welcher Ansatz dem Grunde nach Anwendung findet.¹⁵⁹ Folglich kann insbesondere die Frage, ob es sich um selbstlernende Ansätze handeln darf oder muss,¹⁶⁰ nicht mit Gewissheit beantwortet werden. Den in geringer Zahl vorhandenen Informationen nach scheinen die diesbezüglichen Erfahrungen der Finanzverwaltungen eher im Bereich der Umsatzsteuer zu liegen.¹⁶¹ Entsprechend initiierte Projekte sind in Deutschland in der Vergangenheit gescheitert.¹⁶² Mithin wird für die weitere Untersuchung davon ausgegangen, dass der Einsatz selbstlernender Ansätze für die Ertragsbesteuerung gegenwärtig eher unwahrscheinlich ist und den Risikomanagementsystemen vorrangig der theoriegeleitete Ansatz zugrunde liegt.¹⁶³

2. Theoriegeleitete Risikomanagementsysteme

Der statistische Ansatz ist theoriegeleitet. Dementsprechend liegen diesem A-priori-Annahmen über Wirkzusammenhänge in einem Datensatz zugrunde.¹⁶⁴ Auf Basis dieser von vornherein festgelegten menschlichen Modellierung ermitteln die algorithmenbasierten Entscheidungen lediglich Korrelationen und keine

¹⁵⁷ Zur Begriffsdefinition im juristischen Kontext anschaulich *Ernst*, JZ 2017, S. 1026, 1026 f.; *Bitkom/DFKI*, Künstliche Intelligenz, S. 71.

¹⁵⁸ Im allgemeinen Kontext der Rechtsautomation differenziert *Bünau*, Rechtshandbuch Legal Tech (2018), S. 47, 50 zwischen expliziter und impliziter datengetriebener Programmierung; *Grupp*, Legal Tech (2018), S. 259, 261 unterscheidet zwischen einem deduktiven und einem induktiven Ansatz.

¹⁵⁹ Zu weiteren Aspekten der Geheimhaltung sogleich: F. VII., S. 163.

¹⁶⁰ *Martini/Nink*, Extra 10 zu NVwZ 2017, S. 1, 9.

¹⁶¹ Anhaltspunkte finden sich beispielsweise bei *Eibensteiner/Trost*, GRC aktuell 2018, S. 99, 101 und *Lindgens*, 2. Berliner Umsatzsteuertag, S. 6 ff.

¹⁶² So zumindest das Ergebnis einer Anfrage von *M. Maier*, JZ 2017, S. 614, 616 aus dem Jahr 2016, nach der die umsatzsteuerlichen Versuchsprojekte NEPTUN und NEPOMUK eingestellt wurden.

¹⁶³ Frau Patricia Tewald, einer Vertreterin der deutschen Finanzverwaltung, zufolge entstehen die eingesetzten Risikofilter durch theoriegeleitete und selbstlernende Ansätze, <https://taxtech.blog/2017/11/27/tax-technology-conference-tax-compliance-tax-management-tax-solutions/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019. In Österreich lag der Fokus vergangener, vom BMF initiierten Pilotprojekte auf den Analysen von Einkommensteuerklärungen, *Bundesrechenzentrum GmbH*, read_it, 03/2016, S. 12.

¹⁶⁴ *Chaos Computer Club*, Einsatz von Risikomanagement-Systemen, S. 5.

Kausalitäten.¹⁶⁵ Entscheidungsspielräume bestehen in der Regel nicht, sodass automatisch ablaufende Reaktionen vorliegen.¹⁶⁶ Obgleich menschliche und automatische Entscheidungen dem Wenn-dann-Schema folgen, besteht ein wesentlicher Unterschied dahingehend, dass bei Ersteren eine Einordnung der Tatbestandsmerkmale und eine Subsumtion erfolgen.¹⁶⁷ Diese Entscheidungen basieren daher auf einer gesetzlichen Grundentscheidung; Algorithmen hingegen auf entsprechender Programmierung.¹⁶⁸

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass materielle Rechtssätze digitalisierbar sind,¹⁶⁹ da Rechtsvorschriften in menschlicher Sprache abgefasste Handlungsanweisungen, d. h. Algorithmen, sind¹⁷⁰ und sich die Computerprogramme gerade solcher bedienen.¹⁷¹ Zu beachten ist allerdings das Spannungsverhältnis, in dem das algorithmisch gesteuerte Vorgehen und die Entscheidungskomplexität zueinander stehen: Eine automatisierte Entscheidungsfindung wird umso diffiziler, ggf. sogar unmöglich, je komplexer die zu treffende Entscheidung ist.¹⁷² Die automatisierte Vorgehensweise kann daher mechanische, nicht aber wägende Subsumtionen leisten,¹⁷³ sodass nach gegenwärtigem Stand der Technik¹⁷⁴ nicht alle juristischen Fragen befriedigend beantwortet werden können.¹⁷⁵ So stoßen die Algorithmen bei der Prüfung des Steuertatbestandes, d. h. der eigentlichen Sub-

¹⁶⁵ Ernst, JZ 2017, S. 1026, 1028; Martini/Nink, Extra 10 zu NVwZ 2017, S. 1, 9; Martini, JZ 2017, S. 1017, 1018.

¹⁶⁶ Hill, Auf dem Weg zum Digitalen Staat – auch ein besserer Staat? (2015), S. 267, 273.

¹⁶⁷ Hill, Auf dem Weg zum Digitalen Staat – auch ein besserer Staat? (2015), S. 267, 273 f.; zum Subsumtionsvorgang in diesem Kontext ausführlich Buchholtz, JuS 2017, S. 955, 956 f. und Kotsoglou, JZ 2014, S. 451, 452 ff.

¹⁶⁸ Hill, Auf dem Weg zum Digitalen Staat – auch ein besserer Staat? (2015), S. 267, 274.

¹⁶⁹ Nach G. Kirchhof, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361, 362 ist das Einkommensteuerrecht u. a. aufgrund der zahlreichen gleichartigen Fälle zur Digitalisierung geradezu prädestiniert. So auch Hey, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 451, 499.

¹⁷⁰ Hoffmann-Riem, AöR 2017, S. 1, 29 weist jedoch zutreffend darauf hin, dass die auf die Entwicklung der Algorithmen einwirkenden Faktoren nicht rechtsgeprägt sein müssen.

¹⁷¹ Ahrendt, NJW 2017, S. 537, 539 f. A. A. sind Enders, JA 2018, S. 721, 725; Buchholtz, JuS 2017, S. 955, 958 und Kotsoglou, JZ 2014, S. 451, 456, für die der Subsumtionsvorgang nicht automatisierbar ist. Drüen, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 253, 271 betrachtet dies differenzierter und sieht aufgrund von binären Codierungen die Gefahr der Verkürzung von Rechtsnormen.

¹⁷² Siegel, VerwArch 2014, S. 241, 258; ähnlich G. Kirchhof, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361, 364; Hähnchen/Bommel, JZ 2018, S. 334, 337.

¹⁷³ So differenzierte Polomski, Der automatisierte Verwaltungsakt, S. 55 ff. dahingehend bereits vor geraumer Zeit zwischen bestimmten und unbestimmten Rechtsbegriffen, wobei vor allem Erstere automationsgeeignet seien. Schwierigkeiten bei der Bearbeitung unbestimmter Rechtsbegriffe könnte die Fuzzy-Logik lösen. Zu deren Anwendungspotenzial eingehend Krimphove/Niehaus, Rechtshandbuch Legal Tech (2018), S. 211, 251 ff.

¹⁷⁴ Nach Martini/Nink, DVBl 2018, S. 1128, 1133 ist es zukünftig zumindest vorstellbar, dass eine juristisch zutreffende Abwägungsentscheidung simuliert werden kann.

¹⁷⁵ Dazu anschaulich mit diversen Beispielen Engel, JZ 2014, S. 1096, 1097 f.; ähnlich Burr, BB 2018, S. 476, 478; Martini/Nink, DVBl 2018, S. 1128, 1130. J. Wagner, Legal Tech und Legal Robots, S. 32 und Wischmeyer, AöR 2018, S. 1, 40 f. gehen davon aus, dass nach dem

sumtion,¹⁷⁶ an ihre Grenzen.¹⁷⁷ Diese werden umso deutlicher, je weiter die Steuererklärung vom Standard, beispielsweise aufgrund des Vorliegens mehrerer Einkunftsarten oder von der Rechtsprechung entwickelter Rechtsfiguren, abweicht.¹⁷⁸

Gleichwohl ist diese Problematik für die Risikobewertung im Vergleich zu anderen Rechtsfragen¹⁷⁹ etwas zu relativieren. Zum einen beeinflussen auch unproblematisch bestimmbare Parameter, beispielsweise (Kennzahlen-)Veränderungen gegenüber vergangenen Veranlagungszeiträumen oder das bisherige (Fehl-)Verhalten des Steuerpflichtigen, das steuerliche Fallrisiko. Zum anderen können insbesondere die zahlreichen Typisierungen, Vereinfachungsbefreiungen oder widerlegbaren Vermutungen in digitalisierten Maßstäben verallgemeinernd gefasst werden.¹⁸⁰ Mithin sind die zu konstatierenden Probleme bei der feineren technischen Umsetzung der juristischen Methodik, vor allem in Bezug auf die Auslegung,¹⁸¹ weniger gravierend.¹⁸² Unter Berücksichtigung des komplexen materiellen Steuerrechts¹⁸³ ist daher in der Gesamtbetrachtung eine zirkumstanzuelle adäquate Schlüssigkeitsprüfung und Risikobewertung durch die Risikomanagementsysteme gegeben.¹⁸⁴

aktuellen Stand der Technik lediglich einfache Subsumtionen möglich sind. A. A. ist *Kotsoglou*, JZ 2014, S. 1100, 1101 f., der eine solche Differenzierung ablehnt.

¹⁷⁶ Eine digitale Subsumtion des deutschen Einkommensteuergesetzes findet nach *G. Kirchhof*, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361, 378 bisher nicht statt.

¹⁷⁷ *G. Kirchhof*, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 65; *Ahrendt*, NJW 2017, S. 537, 539 f.; *Drüen*, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 253, 271. Anschauliche Beispiele finden sich bei *Ahrendt*, 10. bis 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014 (2015), S. 49, 52, *Haunhorst*, DStR 2010, S. 2105, 2108 und *Engels*, Bemerkungen 2009 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, S. 177.

¹⁷⁸ Nach *A. Richter/Welling*, FR 2015, S. 1014, 1015 können lediglich simple Routineveranlagungen vollständig automatisiert durchgeführt werden; ähnlich *G. Kirchhof*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III (2018), S. 99, 108, der das Steuerrecht gegenwärtig als zu kompliziert erachtet, um dem Grunde nach automatisch vollzogen zu werden.

¹⁷⁹ So ist beispielsweise nach *Engel*, JZ 2014, S. 1096, 1100 die Prüfung und Abwägung grundrechtlicher Fragen kaum programmierbar.

¹⁸⁰ *P. Kirchhof*, DStR 2018, S. 497, 501.

¹⁸¹ Dazu näher *C. Funk/Raabe/Wacker*, Recht ex machina (2012), S. 53, 65 f.

¹⁸² *Baumann/Wacker*, Recht ex machina (2012), S. 429, 430 f. sehen in deren Lösung Ansatzpunkte für weitergehende Forschung.

¹⁸³ Dazu sogleich: F. IX. 1., S. 168.

¹⁸⁴ A. A. ist *Thiemann*, StW 2018, S. 304, 308, der hervorhebt, dass die fehlende personelle Prüfung nicht durch eine computerisierte Vorprüfung ersetzt werden könne. Zudem sollen maschinelle Risikofiltersysteme rechtliche Schlüssigkeitsprüfungen nicht leisten können.

3. Selbstlernende Risikomanagementsysteme

Selbstlernende Ansätze bezwecken die automatisierte Erstellung von analytischen Modellen und kommen ohne jegliche Modellannahme oder A-priori-Hypothese aus.¹⁸⁵ Diese werden auch als lernfähige Systeme bezeichnet.¹⁸⁶ Zudem finden die Termini der künstlichen Intelligenz¹⁸⁷ und weitergehend differenziert die enge künstliche Intelligenz, die universelle künstliche Intelligenz und die künstliche Super-Intelligenz Verwendung.¹⁸⁸ Bei der engen künstlichen Intelligenz werden Systeme für spezifische Probleme entwickelt, deren Lösung in der Regel einen bestimmten Umfang und eine gewisse Form von Intelligenz voraussetzt. Ein charakteristisches Beispiel ist die Überprüfung von Steuererklärungen.¹⁸⁹ Die selbstlernenden Ansätze sind in der Regel durch eine exaktere Vorhersage gekennzeichnet und somit bezüglich der Reliabilität und Flexibilität den theoriegeleiteten Modellen überlegen. Dieser Vorteil basiert jedoch auf einer hohen Modellkomplexität.¹⁹⁰

4. Profiling

Ebenso kann die Frage, inwieweit die Finanzverwaltungen im Rahmen des Risikomanagements Profiling betreiben, nicht abschließend beantwortet werden. Gemäß Art. 4 Nr. 4 DSGVO beinhaltet Profiling jede Art der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten, die darin besteht, dass diese verwendet werden, um bestimmte persönliche Aspekte, die sich auf eine natürliche Person beziehen, zu bewerten. Für Steuervollzugszwecke dient dieser Vorgang der Analyse und/oder Vorhersage der Arbeitsleistung, der wirtschaftlichen Lage sowie der Zuverlässigkeit des Steuerpflichtigen.¹⁹¹

In der Literatur wird unter Rückgriff auf die in § 88 Abs. 5 Satz 1 AO enthaltene Legaldefinition der Risikomanagementsysteme¹⁹² mitunter vermutet, dass deren Verwendung ein Profiling impliziert.¹⁹³ An anderer Stelle wird, basierend auf der Annahme, dass Risikomanagementsysteme keine personenbezogenen Daten

¹⁸⁵ *Chaos Computer Club*, Einsatz von Risikomanagement-Systemen, S. 5; *Kirn/Müller-Hengstenberg*, MMR 2014, S. 225, 226.

¹⁸⁶ *Martini*, JZ 2017, S. 1017, 1018.

¹⁸⁷ *Ernst*, JZ 2017, S. 1026, 1027. Zu deren Entwicklung *Hinerasky/Kurschildgen*, Beilage 04 zu DB 2016, S. 35, 37 f. und ausführlicher *Wischmeyer*, AöR 2018, S. 1, 9 ff. Zu semantischen Unschärfen bei der Verwendung des Terminus ausführlich *Herberger*, NJW 2018, S. 2825, 2825 ff.

¹⁸⁸ *Fettke*, MwStR 2018, S. 463, 465 f.

¹⁸⁹ *Fettke*, MwStR 2018, S. 463, 465.

¹⁹⁰ *Chaos Computer Club*, Einsatz von Risikomanagement-Systemen, S. 5 f.

¹⁹¹ *Ehrke-Rabel*, FR 2019, S. 45, 47.

¹⁹² Dazu bereits: F. II., S. 147.

¹⁹³ *Ehrke-Rabel*, FR 2019, S. 45, 54 f.

verarbeiten,¹⁹⁴ diese Frage ausdrücklich offengelassen.¹⁹⁵ Dass solche Systeme den vorhandenen Datenbestand verhaltensbasiert analysieren und versuchen, das (zukünftige) Verhalten des Steuerpflichtigen zu prognostizieren, erscheint nicht abwegig.¹⁹⁶ Demgegenüber gibt es nach Aussage eines Vertreters des deutschen BMF gegenwärtig keine Bestrebungen, die Daten der Steuerpflichtigen für ein ausgeweitetes Profiling zu nutzen.¹⁹⁷

VII. Ausgestaltung des Risikomanagementsystems und dessen Geheimhaltung

Die strategische Entscheidungsbefugnis, beispielsweise zur Grundstruktur des Risikomanagementprozesses, zu den Kompetenzen und Verantwortungen oder zur Optimierung der administrativen Abläufe in der Finanzverwaltung, obliegt in Österreich der Sektion I des BMF.¹⁹⁸ Mit dem lokalen Risikomanagement sind hingegen die Finanzämter befasst.¹⁹⁹ Insbesondere durch die im Jahr 2013 in den Finanzämtern implementierten Betrugsbekämpfungskoordinatoren soll eine regionale und lokale Risikoanalyse gewährleistet werden.²⁰⁰ Der Toleranzbereich des Risikomanagementsystems kann entsprechend den verfügbaren (Personal-)Ressourcen festgelegt werden.²⁰¹ Es entscheidet die jeweils örtlich zuständige Behörde in Eigenverantwortlichkeit über die Fallauswahl,²⁰² sodass auf ggf. notwendige Anpassungen flexibel und unverzüglich reagiert werden kann.²⁰³ Im Ergebnis werden bei der Fallauswahl sowohl bundesweite Schwerpunkte als auch ämterpezifische Kriterien berücksichtigt.²⁰⁴ Im Rahmen der eigenen Anfrage an Frau Schrittwieser wurde deutlich, dass das BMF eine ausgewogene Mischung anstrebt.²⁰⁵

¹⁹⁴ Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden, da gesammelte Daten durchaus die Grundlage für ein automationsgestütztes Risikomanagementsystem darstellen können. Hierzu bereits: F. IV. 3., S. 151.

¹⁹⁵ B. Schwarz/Pahlke/Volquardsen, AO/FGO, Erstkommentierung, DSGVO 2018, § 29c AO Rz. 6.

¹⁹⁶ Ein solches Vorgehen fordert Krumm, DB 2017, S. 2182, 2191.

¹⁹⁷ A. Richter/Welling, FR 2019, S. 67, 68.

¹⁹⁸ <https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-organisation/zentralleitung.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁹⁹ Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 286.

²⁰⁰ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2013, S. 19.

²⁰¹ E. Huber, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, G. Prüfungstechnik, Risikomanagement (2017), S. 1, 43.

²⁰² Weitere lokale Einzelmaßnahmen stellen beispielsweise Kontrolllisten oder Berichtsaufträge dar, Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 290.

²⁰³ B. Kurz, ÖStZ 2007, S. 400, 402; ähnlich E. Huber, StBp 2016, S. 352, 352.

²⁰⁴ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2013, S. 23.

²⁰⁵ Eigene Anfrage vom 20.04.2018, Thema: Risikomanagement und Risikomanagementsysteme in Österreich.

Im Gegensatz dazu sind in Deutschland für die Weisungen und die Ausgestaltung des Risikomanagementsystems die obersten Finanzbehörden der Länder zuständig, wobei dies bei den im Bundesauftrag verwalteten Steuern im Einvernehmen mit dem BMF erfolgt (§ 88 Abs. 5 Satz 5 AO). Ziel ist eine möglichst bundeseinheitliche Rechtsanwendung,²⁰⁶ um föderalismusbedingte strukturelle Vollzugsdefizite zu vermeiden.²⁰⁷ Gleichwohl sollen auch regionale Besonderheiten Berücksichtigung finden können.²⁰⁸

Details zu den Parametern der Risikoanalyse und weitere Einzelheiten der Risikomanagementsysteme wurden in beiden Ländern bisher nicht veröffentlicht. Die mit der Datenschutz-Grundverordnung eingeführten Informationspflichten²⁰⁹ stehen der Nichtveröffentlichung auch zukünftig nicht entgegen, da sowohl Österreich als auch Deutschland die dort kodifizierte Pflicht über die beabsichtigte Weiterverarbeitung personenbezogener Daten im Wege von nationalen Gesetzgebungsmaßnahmen beschränkt haben (Art. 13 Abs. 3 DSGVO i. V. m. Art. 23 Abs. 1 DSGVO). Ziel der §§ 48e Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b BAO und 32a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 2 AO ist es, Rückschlüsse auf die Ausgestaltung automationsgestützter Risikomanagementsysteme zu verhindern.²¹⁰ Gleiches gilt für die Einschränkungen des Auskunftsrechts der betroffenen Person (Art. 15 DSGVO) über Bestehen und Inhalt der Verarbeitung der sie betreffenden personenbezogenen Daten gemäß § 48f Abs. 1 Nr. 1 BAO und § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO, die auf die zuvor genannten Normen verweisen.²¹¹ Eine Auskunft, die Angaben zum Risikomanagementsystem beinhaltet, ist daher grundsätzlich ausgeschlossen.²¹²

In Österreich sollen selbst dem Personal im Finanzamt entsprechende Details nicht bekannt sein.²¹³ Dies stößt im hiesigen Schrifttum – soweit ersichtlich – auf keine grundlegenden einfachgesetzlichen oder verfassungsrechtlichen Bedenken und wird daher kaum thematisiert. In Deutschland ist die Nichtveröffentlichung ausdrücklich in § 88 Abs. 5 Satz 4 AO kodifiziert: Es dürfen Einzelheiten der

²⁰⁶ Dieses stellt zudem ein Vollzugsziel i. S. d. § 21a FVG dar, Tipke/Kruse/Krumm, AO/FGO, § 21a FVG Rz. 5.

²⁰⁷ Auf den Umstand, dass in den Ländern unterschiedlich festgelegte Risikowertgrenzen mit unterschiedlichen Prüfungsmaßstäben einhergehen, hatte Engels, Bemerkungen 2009 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, S. 179 bereits in der Vergangenheit hingewiesen.

²⁰⁸ BT-Drs. 18/7457, 70.

²⁰⁹ Dazu für Deutschland ausführlich *Bundesministerium der Finanzen*, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 39–63.

²¹⁰ Nach Ehrke-Rabel, FR 2019, S. 45, 54 sind sowohl die Vorschriften Österreichs als auch Deutschlands sehr vage formuliert und geht das eingeräumte Ermessen zu weit.

²¹¹ Bezogen auf die deutschen Regelungen erblickt Seer, SteuerStud 2019, S. 240, 246 einen gewissen Wertungswiderspruch im Verhältnis zur Möglichkeit der Informationsverweigerung bei der unmittelbaren Datenerhebung gemäß § 32a AO.

²¹² Myßen/Kraus, FR 2019, S. 58, 64. Seer, SteuerStud 2019, S. 240, 245 fordert bei Abweisung eine konkrete Begründung der Gefährdungslage.

²¹³ Hübl, SWK 2006, S. 88, 90; so auch *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 286.

Risikomanagementsysteme nicht veröffentlicht werden, soweit dies die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gefährden könnte.

Die in der Literatur zu verzeichnende Kritik an den Zuständigkeiten des § 88 Abs. 5 Satz 5 AO geht in der Regel einher mit derjenigen an der Geheimhaltungspflicht. Teils wird die Ansicht vertreten, dass aufgrund der Festlegung der Risikoparameter durch die Exekutive eine parlamentarische Kontrolle nicht möglich sei und somit gegen den Vorbehalt des Gesetzes und den Grundsatz der Gewaltenteilung verstoßen werde.²¹⁴ An anderer Stelle wird die Auffassung vertreten, dass ein solches Parlamentsgesetz nicht nötig sei: Die Art und Weise der Kontrolle stehe auch bei Risikomanagementsystemen im Verfahrensermessen der Finanzbehörde,²¹⁵ sodass die Finanzverwaltung lediglich Auskunft über die Art der Risikoparameter zu erteilen habe.²¹⁶

Dies führt zu der Frage, inwieweit die Geheimhaltung gerechtfertigt ist. Unter Bezugnahme auf die Ausführungen zur Geheimhaltung von Weisungen²¹⁷ sollten auch im Bereich der Risikomanagementsysteme zumindest die grundsätzlichen Parameter,²¹⁸ z. B. Einkunftsarten, Unternehmensstrukturen und -größen oder persönliche Umstände, veröffentlicht werden,²¹⁹ um eine entsprechende (parlamentarische) Kontrolle zu gewährleisten.²²⁰ Da eine Veröffentlichung bereits im Gesetzgebungsverfahren gefordert wurde²²¹ und sich selbst Vertreter des BMF einer solchen Offenlegung nicht verschließen,²²² sollte dies unverzüglich umgesetzt werden. Die Finanzverwaltung könnte so bei der Erstellung von Risikogruppen in den Dialog mit den steuerberatenden Berufen treten²²³ und ihrerseits, beispielsweise bei der Risikoevaluation, davon profitieren. Zudem könnte eine Ex-ante-

²¹⁴ Baldauf, DStR 2016, S. 833, 836 f.

²¹⁵ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 69.

²¹⁶ Seer, StuW 2015, S. 315, 324 f.

²¹⁷ Siehe bereits: D. III., S. 100.

²¹⁸ Martini, DÖV 2017, S. 443, 453 weist zutreffend darauf hin, dass eine Veröffentlichung der Programmiercodes nicht notwendig ist und zudem für die meisten Steuerpflichtigen wenig hilfreich wäre. Ehrke-Rabel, FR 2019, S. 45, 57 plädiert für eine Offenlegung der Art des Algorithmus, d. h. ob dieser selbstlernend oder regelbasiert ist.

²¹⁹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 82; Baldauf, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 190, 198 f. Die Offenlegung für die Vergangenheit fordern A. Richter/Welling, FR 2013, S. 406, 410 und Meinert, 10. bis 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014 (2015), S. 265, 275. Drißen, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009), S. 1, 13 f. schlägt eine entsprechende Öffnungsklausel in der Abgabenordnung vor. A. A. ist Thiemann, StuW 2018, S. 304, 305, der von einem umfassenden Geheimhaltungsgebot hinsichtlich systemrelevanter Auswahlmechanismen ausgeht.

²²⁰ Mellinshoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 421, 437; Höreth/B. Stelzer, DStZ 2016, S. 520, 521. Nach Seer, DStZ 2016, S. 605, 608 entspricht es dem Rechtsstaatsprinzip auf transparente Weise zu erklären, welche Parameter Verwendung finden.

²²¹ BT-Drs. 18/8434, 99.

²²² A. Richter/Welling, FR 2015, S. 1014, 1016.

²²³ Seer, StuW 2015, S. 315, 324 f.

Bekanntgabe präventive Wirkung entfalten.²²⁴ Durch eine Veröffentlichung würde weiteren, möglicherweise verfassungsrechtlich relevanten Fragen, z. B. zum informationellen Selbstbestimmungsrecht²²⁵ oder zur Gleichbehandlung,²²⁶ vorgebeugt, da eine dauerhafte Geheimhaltung entscheidungskritischer Einzelheiten unwahrscheinlich erscheint.²²⁷

VIII. Evaluation, Zufallsauswahl sowie personelle Aussteuerung und Prüfung

Im Ländervergleich ist zunächst zu konstatieren, dass es in Österreich hinsichtlich der Evaluation, der Zufallsauswahl sowie der personellen Aussteuerung und Prüfung an gesetzlichen Grundlagen mangelt.²²⁸ Nach deutscher Rechtslage sind diese Aspekte als Mindestanforderungen explizit in § 88 Abs. 5 Satz 3 AO gesetzlich kodifiziert.

Der gesamte Risikomanagementprozess ist fortlaufend durch die Finanzverwaltungen zu beobachten, zu überprüfen und sodann zu evaluieren, um eine stetige Verbesserung zu erreichen und die Risikoparameter entsprechend anzupassen.²²⁹ Die Evaluierung der Ergebnisse aus den Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen sowie die Sicherstellung der Qualität sämtlicher Abgabenprozesse sind zwei der Hauptaufgaben des österreichischen Predictive Analytics Competence Centers.²³⁰

Supplementär bedarf es der Zufallsauswahl, die der Sicherstellung der Erfassung von unrichtig eingeschätzten oder undurchdringbaren Risikobereichen dient.²³¹ Darüber hinaus unterstützen die Zufallsergebnisse die Entdeckung weitergehender, bisher unbekannter Bereiche als Risikofelder, um die Fallauswahl stetig weiterzuentwickeln.²³² Mithin verbleibt durch die Zufallsauswahl für alle, insbesondere die risikoarmen Fälle ein nicht berechenbares Restrisiko der Entdeckung, um die An-

²²⁴ Seer, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1717, 1729; F. J. Marx, Ubg 2016, S. 358, 362.

²²⁵ Diese und andere Fragen stellend Heintzen, DÖV 2015, S. 780, 786 f.

²²⁶ Zur etwaigen Ungleichbehandlung aufgrund von investigativem Journalismus A. Richter/Welling, FR 2015, S. 1014, 1019.

²²⁷ Chaos Computer Club, Einsatz von Risikomanagement-Systemen, S. 3; dazu mit Beispielen Müller-Franken, StW 2018, S. 113, 119.

²²⁸ Diesbezügliche Erläuterungen finden sich vor allem im Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung.

²²⁹ B. Kurz, ÖStZ 2007, S. 400, 402.

²³⁰ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2016, S. 49; Setnicka, taxlex 2016, S. 322, 323.

²³¹ Nach Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 77 sollte die Zufallsauswahl ca. 2 bis 3 % aller Fälle betreffen, wohingegen der Chaos Computer Club, Einsatz von Risikomanagement-Systemen, S. 7 mindestens 25 % als sinnvoll erachtet.

²³² E. Huber, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, G. Prüfungstechnik, Risikomanagement (2017), S. 1, 32; E. Huber, StBp 2016, S. 160, 162.

gaben des Steuerpflichtigen auf Schlüssigkeit zu prüfen.²³³ Es soll dem Herantasten und Ausnutzen der Risikofilterregeln entgegengewirkt werden.²³⁴ Der zusätzliche Kontrollmechanismus der Zufallsauswahl trägt dem Gedanken der Generalprävention Rechnung.²³⁵ dient somit der gleichmäßigen und gesetzmäßigen Festsetzung von Steuern und ist in beiden Ländern konstitutiv für eine verfassungskonforme Fallauswahl.²³⁶ Zwar resultiert für die zufällig ausgewählten Steuerpflichtigen eine Ungleichbehandlung gegenüber nicht ausgewählten Steuerpflichtigen. Diese ist jedoch im Interesse des Präventionsgedankens sachlich gerechtfertigt.²³⁷

Die büromäßige Überprüfung aufgrund der Zufallsauswahl²³⁸ kann in Österreich sowohl vor²³⁹ als auch nach der Bescheiderstellung²⁴⁰ erfolgen.²⁴¹ Hingegen ist in Deutschland eine nachträgliche zufällige Auswahl nicht vorgesehen, da solche Fälle bereits im Rahmen der Validierung der Steuererklärungsdaten aussteuert werden.²⁴²

Darüber hinaus besteht für den Bearbeiter in beiden Ländern die Möglichkeit, Fälle auszusteuern,²⁴³ um eine personelle, problemorientierte Fallbearbeitung zu gewährleisten, die unabhängig von der Zufallskomponente und vom elektronischen Risikomanagement ist. So können die Vorteile des personellen Risikomanagements, beispielsweise die Berücksichtigung von Wissen eines Amtsträgers über den Steuerpflichtigen oder von subjektiven Einschätzungen,²⁴⁴ zur Geltung kommen.²⁴⁵ Um möglichen Tendenzen zur willkürlichen Auswahl entgegenzuwirken und zugleich die Risikomanagementsysteme zu evaluieren, sollte eine zwingend erforderliche Aussteuerungsbegründung durch den Bearbeiter vorgeschrieben werden.²⁴⁶

²³³ E. Schmidt, *Steuervollzug im Rechtsstaat* (2008), S. 37, 48; kritisch dazu Haunhorst, *DStR* 2010, S. 2105, 2110.

²³⁴ Diese Gefahr sehen M. Maier, *JZ* 2017, S. 614, 617; Deckers/Fiethen, *FR* 2015, S. 913, 915. Nach Thiemann, *StuW* 2018, S. 304, 306 ist eine Funktion der Zufallsauswahl die Stärkung der „Drohkulisse“ einer jederzeit möglichen Kontrolle.

²³⁵ E. Schmidt/M. Schmitt, *Festschrift für Wolfgang Spindler* (2011), S. 529, 542.

²³⁶ E. Schmidt, *Steuervollzug im Rechtsstaat* (2008), S. 37, 48; ähnlich E. Huber/Seer, *StuW* 2007, S. 355, 363.

²³⁷ Tipke/Kruse/Seer, *AO/FGO*, § 88 AO Rz. 76; E. Schmidt/M. Schmitt, *Festschrift für Wolfgang Spindler* (2011), S. 529, 539 m. w. N.

²³⁸ *Bundesministerium der Finanzen*, *Organisationshandbuch der Finanzverwaltung*, S. 37.

²³⁹ Hübl, *SWK* 2006, S. 88, 90.

²⁴⁰ *VwGH*, 07.07.2011 – 2011/15/0060, *VwSlg* 8659 F/2011.

²⁴¹ Zu den Nachbescheidkontrollen ausführlich: G. III., S. 189.

²⁴² *BT-Drs.* 18/7457, 70.

²⁴³ In Österreich erfolgt dies durch Setzung eines individuellen Kontrolljahres, *Bundesministerium der Finanzen*, *Organisationshandbuch der Finanzverwaltung*, S. 37.

²⁴⁴ E. Schmidt, *Steuervollzug im Rechtsstaat* (2008), S. 37, 47; Nagel/Waza, *DStZ* 2008, S. 321, 324.

²⁴⁵ Dies, exemplarisch für Österreich, als positives Instrument bestätigend *Rechnungshof*, *Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung*, S. 228 und 277.

²⁴⁶ *Chaos Computer Club*, *Einsatz von Risikomanagement-Systemen*, S. 8.

IX. Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen

1. Gegenwärtige Herausforderungen

Anhand der vorstehenden Erläuterungen wurde deutlich, dass Risikomanagementsysteme dazu dienen, die in beiden Ländern begrenzten personellen Verwaltungsressourcen risikoorientiert zu nutzen. Die Systeme können und sollen die eigentliche personelle Fallbearbeitung nicht vollständig ersetzen, sondern durch eine risikoorientierte Steuerung zu deren Optimierung beitragen. Insgesamt ist daher zu konstatieren, dass Risikomanagementsysteme lediglich ein – wenn auch gewichtiges – Hilfsmittel zur steuerlichen Fallauswahl und -bearbeitung darstellen.²⁴⁷ Problematisch ist daher nicht ihre grundsätzliche Nutzung, sondern die Gewährleistung der Funktionsfähigkeit.²⁴⁸ Es gilt die sich aus dem EDV-Einsatz ergebenden Chancen bestmöglich zu nutzen und zugleich die damit einhergehenden Risiken auszumachen und zu beherrschen.²⁴⁹

In Österreich ist eine zunehmende Komplexität des Steuerrechts zu konstatieren.²⁵⁰ Durch Prozessoptimierung und Digitalisierung sowie Einsatz moderner Risikomanagementsysteme kann der zusätzliche Aufwand für die Finanzverwaltung zumindest teilweise kompensiert werden.²⁵¹ Gleichwohl sind aufgrund einer Vielzahl von Änderungen, Ergänzungen und Ausnahmen sowie der Häufigkeit der Änderungen und der Kurzlebigkeit zahlreicher Bestimmungen die den Steuergesetzen zugrunde liegenden Rechtsprinzipien kaum mehr erkennbar.²⁵²

Beide Länder stehen daher vor gleichen Herausforderungen. Während beispielsweise das Fallrisiko auf Basis von Betragsgrenzen, erstmals auftretenden Tatsachen oder Veränderungen gegenüber dem vergangenen Jahr programmtechnisch im Rahmen von Schlüssigkeitsprüfungen unproblematisch bestimmbar ist, stellt die Prüfung des Steuertatbestandes, d.h. die eigentliche Subsumtion, für die algorithmisch gesteuerte Vorgehensweise einen besonders neuralgischen Punkt dar. Herausforderungen resultieren folglich aus den gegenwärtigen komplexen Steuer-

²⁴⁷ Unter anderem *Suck*, DSfZ 2010, S. 606, 607 und *Brandt*, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 291, 303 sehen Risikomanagementsysteme als alternativlos an.

²⁴⁸ Nach *Bull*, DVBl 2017, S. 409, 411 hängt die rechtliche Gesamtbeurteilung der Risikomanagementsysteme insbesondere von deren Zuverlässigkeit und Lösungsqualität ab.

²⁴⁹ So auch *Driën*, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 253, 271; *E. Schmidt/M. Schmitt*, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 547; *M. Schmitt*, Leitgedanken des Rechts (2013), S. 1743, 1752; *E. Schmidt*, Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 37, 52.

²⁵⁰ *E. Müller*, SWK 2013, S. 1217, 1220 f. bezeichnet dies treffend als eine zunehmende Verwissenschaftlichung des Steuerrechts.

²⁵¹ *E. Müller*, SWK 2013, S. 1217, 1221.

²⁵² *E. Müller*, SWK 2013, S. 1217, 1221.

gesetzt, da ein unverständliches und unsystematisches Steuerrecht für den digitalen Steuervollzug nicht geeignet ist.²⁵³

Mithin ist das Steuersystem auf die Digitalisierung auszurichten,²⁵⁴ sodass das materielle Recht mit den Erfordernissen für einen automatisierten Steuervollzug in Einklang steht. So wird im Schrifttum als Maßstab für die Komplexität der Gesetze deren datentechnische Verarbeitbarkeit vorgeschlagen.²⁵⁵ Richtigerweise wird in diesem Kontext auf die Gefahr der Fehladressierung des Gesetzes an den Programmierer anstatt an den Steuerpflichtigen hingewiesen.²⁵⁶ Die deutschen Regelungen zur Erhebung und Einbehaltung der Lohnsteuer verdeutlichen die letztgenannte Problematik: Gemäß § 39b Abs. 6 EStG und § 51 Abs. 4 Nr. 1a EStG hat das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder einen Programmablaufplan für die maschinelle Berechnung der Lohnsteuer aufzustellen und bekannt zu machen. Der Anlage 1 des aktuellen BMF-Schreibens²⁵⁷ ist der Ablaufplan für den Lohnsteuerabzug 2019 zu entnehmen. Zwar können die diesem Plan zugrunde liegenden gesetzlichen Regelungen in einem Programmablauf ausgedrückt und kann mithin der Plan auf das Gesetz zurückgeführt werden.²⁵⁸ Gleichwohl offenbart dieser eine derartige Komplexität, dass die von den Normen betroffenen Steuerpflichtigen kaum mehr angesprochen werden.²⁵⁹

Ungeachtet dessen sollten die mit der Digitalisierung einhergehenden Veränderungen nicht gänzlich negativ bewertet werden. Die entsprechende Softwareprogrammierung bietet zugleich die Chance zur Aufdeckung von Schwächen des materiellen Rechts, da oftmals ein logischer Fehler vorliege, wenn sich Dinge nicht programmieren ließen.²⁶⁰ Ebenso können juristische Algorithmen im Zuge der Rechtsetzung genutzt werden, um Widersprüche und Lücken *ex ante* zu vermeiden.²⁶¹ Nicht notwendige Schleifen und/oder Sackgassen können in einem Text ver-

²⁵³ G. Kirchhof, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361, 362 f.; Mellinghoff, Beihemer zu DStR 2012, S. 79, 80; ähnlich Bültmann-Hinz, Staatscompliance – Update 2018: Für einen Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik, S. 5; Welling/Ghebwebet, Beilage 04 zu DB 2016, S. 33, 34; A. Richter/Welling, FR 2015, S. 1014, 1015; Ahrendt, 10. bis 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014 (2015), S. 49, 56; Keilen, StB 2015, S. 440, 441; Seer, SteuerStud 2010, S. 369, 374.

²⁵⁴ G. Kirchhof, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361, 363.

²⁵⁵ Bültmann, DStR 2017, S. 1, 6; ähnlich Ruß/Ismer/Margolf, DStR 2019, S. 409, 414; Hey, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 451, 499; Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 421, 427. A.A. ist Bull, DVBl 2017, S. 409, 417, der das Ziel einer primär automationsgerechten Rechtsetzung nicht akzeptiert. Ähnlich kritisch Pezzer, 4. Deutscher Finanzgerichtstag 2007 (2007), S. 67, 71 f.

²⁵⁶ P. Kirchhof, DStR 2018, S. 497, 501.

²⁵⁷ Bundesministerium der Finanzen, 12.11.2018, IV C 5-S 2361/08/10001–17, 2018/0919581.

²⁵⁸ So die grundsätzliche Forderung von G. Kirchhof, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361, 377.

²⁵⁹ Im allgemeinen Kontext P. Kirchhof, DStR 2018, S. 497, 501.

²⁶⁰ A. Richter/Welling, FR 2013, S. 406, 409.

²⁶¹ Burr, BB 2018, S. 476, 483.

borgen sein, nicht aber in einem Flussdiagramm,²⁶² da eine formelhafte Sprache, vergleichbar einer Programmiersprache, klar und exakt ist.²⁶³

Die Übersetzung des Gesetzes in einen Algorithmus²⁶⁴ kann so die Gesetzesinhalte neu vergegenwärtigen und auf Klarheit, Einfachheit sowie Konsistenz des Rechts hinwirken. Dieses Vorgehen konkurriert jedoch nicht zwingend mit dem bisher ganz überwiegend in menschlicher Sprache formulierten parlamentarischen Gesetzesrecht.²⁶⁵ Vielmehr könnte ein *bilingualer* Ansatz, der sowohl eine Abfassung in menschlicher als auch in algorithmischer Sprache beinhaltet,²⁶⁶ die Chancen und Risiken der automatisierten Entscheidungsfindung in Einklang bringen. Im Ergebnis hat die Digitalisierung daher erhebliches Potenzial, um zu einer besseren Gesetzgebung beizutragen.²⁶⁷

2. Vereinfachung des materiellen Steuerrechts

Um die Funktionalität der Risikomanagementsysteme zu gewährleisten und zu effektuieren, ist daher die in beiden Ländern seit langem geforderte Vereinfachung des materiellen Steuerrechts²⁶⁸ zu forcieren. Eine alleinige Verfahrensrechtsmodernisierung ist insoweit nicht ausreichend.²⁶⁹ Eine in Deutschland umzusetzende Vereinfachungsmaßnahme könnte zunächst darin bestehen, bereits vorhandene Freibeträge, Freigrenzen, Pauschalierungen²⁷⁰ und Nichtaufriffsgrenzen auf etwaige betragsmäßige Angleichungen und/oder legistische Zusammenführungen hin zu überprüfen.²⁷¹

²⁶² Breidenbach/Schmid, Rechtshandbuch Legal Tech (2018), S. 169, 184.

²⁶³ Kaplan, Künstliche Intelligenz, S. 113.

²⁶⁴ So die treffende Formulierung von Kube, Geprägte Freiheit 2018/19 (2019), S. 19, 22.

²⁶⁵ E. Reimer, Geprägte Freiheit 2018/19 (2019), S. 27, 29 f. weist auf die traditionelle Verwendung von Formeln als integrale Bestandteile eines in menschlicher Sprache abgefassten Rahmenwerks hin.

²⁶⁶ Dazu ausführlich E. Reimer, Geprägte Freiheit 2018/19 (2019), S. 27, 29 ff.

²⁶⁷ P. Kirchhof, DStR 2018, S. 497, 498.

²⁶⁸ Exemplarisch für Österreich Ehrke-Rabel, ALJ 2017, S. 150, 159; Verein österreichischer Steuerzahler, SWK 2004, S. T 89, T 89; Rechnungshof, Positionen des Rechnungshofs, S. 178; Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 258; dies explizit im Kontext der Modernisierung des deutschen Besteuerungsverfahrens fordernd G. Kirchhof, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III (2018), S. 99, 108; Welling/Ghebrewebet, Beilage 04 zu DB 2016, S. 33, 33; Hey, DB 2014, Heft 27–28, S. M5, M5.

²⁶⁹ G. Kirchhof, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 80; A. Richter/Welling, FR 2015, S. 1014, 1015.

²⁷⁰ Unter einer Pauschalierung soll im Folgenden die Typisierung rechnerischer Grundlagen eines steuergesetzlichen Tatbestandes verstanden werden, Tipke/J. Lang/Hey, Steuerrecht, § 3 Rz. 147. Zur Unterscheidung von Typisierungen und Pauschalierungen näher Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 4 AO Rz. 452.

²⁷¹ E. Reimer, Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 293, 306.

Darüber hinaus ist ein *vermehrter* Verzicht auf Einzelabrechnungen steuermindernder Abzugsposten bei simultaner Kodifizierung von Pauschalen zu eruieren.²⁷² Hierbei ist zu beachten, dass der Vereinfachungsgedanke auf der einen Seite und das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie die Einzelfallgerechtigkeit auf der anderen Seite zu einem grundsätzlichen legislatorischen Zielkonflikt führen.²⁷³ Die Wirkungen von (zusätzlichen) Pauschalierungen sind abhängig von der jeweiligen Ausgestaltung. Diese können so kodifiziert sein, dass sie durch den Steuerpflichtigen anhand von Nachweisen widerlegt, d. h. überschritten werden können oder ihnen in jedem Fall bindende Wirkung zukommt.²⁷⁴

Feste Abzugsgrößen bieten aus Sicht der Finanzverwaltung den Vorteil, dass eine individuelle Abrechnung und Kontrolle der geltend gemachten Aufwendungen entfällt²⁷⁵ und dies EDV entlastet.²⁷⁶ Die Steuerpflichtigen profitieren von sinkenden Deklarationskosten. Allerdings können bei nicht durchgängiger Pauschalierung durch etwaige Ausweichhandlungen zusätzliche Planungskosten der Steuervermeidung entstehen.²⁷⁷ Zudem resultieren für die Steuerpflichtigen, in Abhängigkeit von der Differenz zwischen dem gesetzlichen Regeltatbestand und deren tatsächlicher Situation, permanente positive Mitnahmeeffekte²⁷⁸ oder negative Straflasten.²⁷⁹

Letztere würden sich bei *widerlegbaren Pauschalen* vermindern, wenn die Steuerpflichtigen deren Überschreitung entsprechend nachweisen. Dies konfliktiert allerdings mit dem Ziel, die Deklarationskosten zu reduzieren.²⁸⁰ Der Verwaltungsaufwand der Finanzverwaltung vermindert sich ausschließlich dann, wenn die Steuerpflichtigen auf Einzelnachweise verzichten. Hierfür sind hohe Pauschalen erforderlich, die mit staatlichen Mindereinnahmen einhergehen.²⁸¹

Die vorgenannten Aspekte hatte das deutsche BMF bereits vor einiger Zeit in ähnlicher Form als Kernanforderungen für ein transparentes und einfaches Steuer-

²⁷² Ähnlich Seiler, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1761, 1779 f. Ebenso plädieren Mellinghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 421, 427; Thiemann, StuW 2018, S. 304, 309 und G. Kirchhof, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 73 im Kontext der Digitalisierung für mehr Typisierungen und Pauschalierungen. Nach Hey, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 451, 485 sind diese zur Vereinfachung im steuerlichen Massenverfahren unerlässlich; ähnlich Eilfort/J. Lang, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, S. 104.

²⁷³ Ähnlich Drien, Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 9, 53.

²⁷⁴ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 4 AO Rz. 452.

²⁷⁵ Schön, StuW 2002, S. 23, 33.

²⁷⁶ Ondracek, DStR 2011, S. 1, 3.

²⁷⁷ F. W. Wagner, FR 2012, S. 653, 659.

²⁷⁸ Nach Ruppe, Steuervereinfachung (1998), S. 29, 50 ist diese Argumentation verfehlt, da es nicht um Lenkung, sondern um Minimierung des Verwaltungsaufwandes geht.

²⁷⁹ Schön, StuW 2002, S. 23, 33.

²⁸⁰ Schön, StuW 2002, S. 23, 33; ähnlich Thiel, Festschrift für Klaus Tipke (1995), S. 295, 316.

²⁸¹ F. W. Wagner, FR 2012, S. 653, 659. Ruppe, Steuervereinfachung (1998), S. 29, 52 erblickt hierhin ein Optimierungsproblem, bei dem die resultierenden Steuerausfälle und die wegfallenden Kontrollkosten gegenüberzustellen sind.

recht identifiziert.²⁸² Allerdings sollen der konkreten Umsetzung oftmals fiskalische und verfassungsrechtliche Prinzipien entgegenstehen. Nach Ansicht des BMF resultieren insbesondere aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Einzelfallgerechtigkeit erhebliche Grenzen der Vereinfachung.²⁸³ Zudem könne das Steuerrecht nicht einfacher sein als die der Besteuerung zugrunde liegenden Sachverhalte.²⁸⁴ Unter Berücksichtigung etwaiger Mindereinnahmen in erheblicher Höhe²⁸⁵ fokussierten sich die vergangenen legistischen Initiativen zur Steuervereinfachung daher auf den Steuervollzug.²⁸⁶

Diese insgesamt wenig differenzierte Argumentation überzeugt kaum. Zum einen ist das gegenwärtige Ertragsteuerrecht, das auf einer Ist-Ertragsbesteuerung basiert, bereits von Elementen der Soll-Ertragsbesteuerung geprägt.²⁸⁷ Zum anderen sind die vom BMF angeführten Grenzen nicht als absolut zu qualifizieren. Vielmehr gesteht das BVerfG dem Gesetzgeber im steuerlichen Massenverfahren einen erheblichen Typisierungsspielraum zu.²⁸⁸ Mit dem Ziel der Vermeidung von nicht praktikablen und nicht gleichmäßig durchführbaren Gesetzen dient der Vereinfachungsgedanke zudem dem Gleichheitssatz²⁸⁹ und berücksichtigt, dass eine exakte steuerliche Bewertung eines jeden Einzelfalls in praxi nicht möglich ist.²⁹⁰ Zentraler Maßstab verfassungskonformer Typisierung ist insbesondere die Realitätsgerechtigkeit, im Zuge derer kein atypischer Fall als Leitbild gewählt werden darf.²⁹¹ Die Pauschalen dürften daher nicht unverhältnismäßig hoch oder niedrig angesetzt sein.²⁹²

Es ist zu konstatieren, dass die Abwägung zwischen leistungsgerechten Besteuerungstatbeständen und der Gewähr ihrer gleichheitsgerechten Vollziehbarkeit

²⁸² Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF: Januar 2014, S. 25.

²⁸³ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF: Januar 2014, S. 26.

²⁸⁴ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF: Januar 2014, S. 32 f. Ähnliche Zweifel im Hinblick auf ein einfaches und zugleich gerechtes Steuerrecht aufgrund der vielfältigen Lebenssachverhalte äußert Ebling, 1. Deutscher Finanzgerichtstag 2004 (2004), S. 19, 19.

²⁸⁵ Ebenso sehen Reinemund, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 213, 218 f. und Bizer/Rürup, Am Staat vorbei (2011), S. 119, 119 Aufkommenseffekte als eine wesentliche Grenze für Steuervereinfachungen an.

²⁸⁶ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF: Januar 2014, S. 26.

²⁸⁷ P. Kirchhof/Seer/P. Kirchhof, EStG, Einleitung Rz. 6; dazu näher G. Kirchhof, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 69 ff. Zahlreiche Elemente der Soll-Ertragsbesteuerung listet G. Kirchhof, ZSE 2017, S. 443, 458 (Fußnoten 76 und 78) auf.

²⁸⁸ Zur gesetzlichen Verallgemeinerung und Typisierung ausführlich G. Kirchhof, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 74 ff.

²⁸⁹ Tipke/J. Lang/Hey, Steuerrecht, § 3 Rz. 145; ähnlich E. Schmidt, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 321, 323; Jachmann, 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 (2006), S. 59, 83.

²⁹⁰ G. Kirchhof, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 78 m. w. N.

²⁹¹ Eine prägnante Darstellung zum allgemeinen Gleichheitssatz als Grenze gesetzlicher Typisierungen unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BVerfG geben Hey, FR 2016, S. 485, 487 f. und Jachmann, 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 (2006), S. 59, 84. Zu den einzelnen Voraussetzungen der Typisierung ausführlich Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 4 AO Rz. 454–456.

²⁹² Tipke/J. Lang/Hey, Steuerrecht, § 3 Rz. 148.

keit im steuerlichen Massenverfahren²⁹³ keineswegs trivial ist. Mithin kann ein generelles Urteil darüber, in *welchen* Bereichen eine vermehrte Pauschalierung von Abzugsgrößen anzustreben und *wie* diese auszugestalten ist, nicht getroffen werden. Gleichwohl besteht im Schrifttum weitgehende Übereinstimmung darin, dass einer solchen der besonders neuralgische Punkt der Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre²⁹⁴ grundsätzlich zugänglich ist.²⁹⁵ In dessen Grenzbereich kommt es zu Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsaufklärung, die mit einem erheblichen Ermittlungsaufwand für die Finanzverwaltung einhergehen. Mithin erscheinen insoweit ein Weniger an Einzelfallgerechtigkeit und ein Mehr an Gesetzesvollziehbarkeit gerechtfertigt.²⁹⁶

Überdies wird vereinzelt die Einführung eines einheitlichen Betriebsausgaben- und Werbungskostenpauschbetrags, der einmalig für jede Einkunftsart zu berücksichtigen ist, gefordert.²⁹⁷ Ein solcher Betrag wäre allerdings nur als widerlegbare Pauschale zu rechtfertigen.²⁹⁸ Hingegen wird an anderer Stelle die Ansicht vertreten, dass eine Typisierung vor allem bei Gewinneinkunftsarten aufgrund deren Vielgestaltigkeit nicht möglich sei.²⁹⁹

Abschließend ist herauszustellen, dass die Forderung nach Vereinfachungen mittels Pauschalierung gerade *nicht* mit einer Fundamentalreform des Einkommensteuergesetzes einhergeht. Vielmehr steht hierbei die Neugestaltung eines Teilbereichs im Fokus. Diese ist in Bezug auf die politische Umsetzbarkeit realitätsnäher als revolutionäre Modelle,³⁰⁰ da es den politischen Akteuren in der Vergangenheit bei Letztgenannten an entsprechender Reformbereitschaft fehlte.³⁰¹ So bleibt die begründete Hoffnung³⁰² auf entsprechende legislative Anpassungen.

²⁹³ *Drüen*, Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 9, 53 f.

²⁹⁴ *Schön*, *StuW* 2002, S. 23, 32 bezeichnet diesen als ein wirkliches Ewigkeitsproblem der klassischen Einkommensteuer.

²⁹⁵ *F. Breuer*, *FR* 2017, S. 89, 92 f.; *Drüen*, Erneuerung des Steuerrechts (2014), S. 9, 54 f.; *Loschelder*, 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 (2006), S. 185, 193 f.; *Jachmann*, 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 (2006), S. 59, 86 f.; *Schön*, *StuW* 2002, S. 23, 33 m. w. N.; *Ruppe*, *Steuervereinfachung* (1998), S. 29, 55 f.; *Seer*, *StuW* 1995, S. 184, 192; *Einkommensteuer-Kommission*, Beilage 24 zu *BB* 1994, S. 1, 9.

²⁹⁶ *F. Breuer*, *FR* 2017, S. 89, 92 f.; *Seer*, *StuW* 1995, S. 184, 192; *Eilfort/J. Lang*, *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern*, S. 175 und 183.

²⁹⁷ *E. Reimer*, *FR* 2011, S. 929, 931.

²⁹⁸ *Loschelder*, 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 (2006), S. 185, 190; *Jachmann*, 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 (2006), S. 59, 86.

²⁹⁹ *Tipke/J. Lang/Hey*, *Steuerrecht*, § 3 Rz. 150. Ähnlich kritisch *E. Schmidt*, *Festschrift für den Bundesfinanzhof* (2018), S. 321, 325, da für Erwerbsaufwendungen kaum sachgerechte Kriterien zu finden seien.

³⁰⁰ Ebenso befürworten *Bizer/Rürup*, *Am Staat vorbei* (2011), S. 119, 130 den Weg der Vereinfachung in kleinen Schritten zu beschreiten.

³⁰¹ *C. Herrmann/Heuer/Raupach/Hey*, *EStG/KStG*, Einführung zum EStG Rz. 733 und 735.

³⁰² 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.

Vereinfachungen des materiellen Steuerrechts könnten aus der Umsetzungsstrategie der Bundesregierung zur Gestaltung des digitalen Wandels resultieren. Eine Maßnahme des Handlungsfelds *Moderner Staat* besteht darin, alle bisherigen und zukünftigen (Steuer-)Gesetze auf ihre Digitaltauglichkeit zu überprüfen und E-Government-fähig zu machen.³⁰³ Allerdings mangelt es gegenwärtig an konkreten Umsetzungsschritten und deren Terminierung.

3. Gleichmäßiger Steuervollzug durch zielgerichtete algorithmenbasierte Entscheidungsfindung

Der Problembereich der gleich- und gesetzmäßigen Besteuerung beschränkt sich allerdings nicht auf die Frage, inwieweit materielles Steuerrecht durch ein automatisiertes Verfahren vollziehbar ist. Überdies ist das Spannungsverhältnis zwischen rechtmäßiger Steuerfestsetzung und der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns zu berücksichtigen,³⁰⁴ wobei den zugrunde gelegten Risikoparametern eine entscheidende Bedeutung zukommt. Mit deren Programmierung geht die Entscheidung einher, welche Fehler und somit welche möglichen Steuerausfälle als akzeptabel erscheinen.³⁰⁵ Hierbei ist zu beachten, dass Risikomanagement gerade nicht nur die Minimierung des Risikos beinhaltet, sondern auch gewisse Risiken eines Steuerausfalls in Kauf zu nehmen hat.³⁰⁶ Mithin bestehe die Gefahr, dass die Softwareprogrammierung die Gesetzesauslegung verdrängt.³⁰⁷

Gleichwohl kann eine algorithmisch gesteuerte Vorgehensweise für Nachvollziehbarkeit sowie das erforderliche Maß an Kontrolle und Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs sorgen. Bisweilen werden solche Entscheidungssteuerungen und Verwaltungsvorschriften aufgrund identischer Zielrichtungen und Funktionen als vergleichbar angesehen,³⁰⁸ da beide helfen nachzuvollziehen, welche Aspekte die Entscheidung der Verwaltung steuern und nach welchen Leitlinien über Einzelfälle entschieden wird.³⁰⁹ Prägt das Recht die EDV-Programme und nicht umge-

³⁰³ *Presse- und Informationsamt der Bundesregierung*, Digitalisierung gestalten, S. 140.

³⁰⁴ *Ahrendt*, NJW 2017, S. 537, 540 sieht hierin das gewichtigere Problem. Dazu bereits: D.III., S. 100.

³⁰⁵ *Müller-Franken*, StuW 2018, S. 113, 119; *Ahrendt*, NJW 2017, S. 537, 540. Explizit zu den Schlüssigkeitsprüfungen und Filtereinstellungen in Deutschland *Haunhorst*, DStR 2010, S. 2105, 2109 f.

³⁰⁶ *E. Schmidt*, Steuervollzug im Rechtsstaat (2008), S. 37, 43; *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 224.

³⁰⁷ *Mellinghoff*, Beihefter zu DStR 2012, S. 79, 80.

³⁰⁸ *T. Groß*, VerwArch 2004, S. 400, 410; ähnlich *Eifert*, Electronic government, S. 129 m. w. N.; *Hoffmann-Riem*, AöR 2005, S. 5, 59, die Softwareprogramme als Verwaltungsvorschriften einordnen.

³⁰⁹ *Martini/Nink*, Extra 10 zu NVwZ 2017, S. 1, 10; *Fadavian*, Smart Government (2016), S. 113, 129. Wohl zumindest teils a. A. ist *M. Maier*, JZ 2017, S. 614, 618, der den durch die Exekutive festgelegten Algorithmen eine gewisse Eigendynamik zuschreibt.

kehrt³¹⁰ und ist zudem gewährleistet, dass kein kontroll- und damit einhergehender rechtsfreier Raum entsteht, steht der Einsatz von Risikomanagementsystemen dem Amtsermittlungsgrundsatz nicht entgegen.³¹¹

X. Zukünftiger Einsatz von selbstlernenden Algorithmen und deren Kontrolle

Bei fortschreitender Digitalisierung und entsprechender technischer Weiterentwicklung könnten Risikomanagementsysteme dahingehend effektuiert werden, dass die Bewertung der Daten an sich sowie auch ihrer Zusammenhänge und Wechselwirkungen auf selbstlernenden Algorithmen basiert. Auf Landesebene wurde erste Vorhaben initiiert, die in eine ähnliche Richtung zielen. Beispielsweise hat die Finanzverwaltung Hessens eine Forschungsstelle eingerichtet, die sich mit der Auswertung großer Datenmengen mittels künstlicher Intelligenz befasst.³¹²

Die Kontrolle selbstlernender Algorithmen entwickelt sich dann aber zu einer großen Herausforderung.³¹³ Inwieweit eine staatliche Aufsicht grundsätzlich möglich ist und wie diese auszugestalten wäre, ist gegenwärtig noch nicht hinreichend geklärt.³¹⁴ Dabei gilt es zunächst zu eruieren, ob tatsächlich die Kontrolle des Algorithmus, d. h. des Programmcodes, notwendig ist oder eine auf Input bzw. Output abzielende Kontrolle ausreicht.³¹⁵ Im Rahmen Letzterer wären die Daten zu überprüfen, die die Algorithmen berücksichtigen (Inputkontrolle), und/oder die Ergebnisse auf deren Rechtskonformität hin zu beurteilen (Outputkontrolle).³¹⁶

Zur Inputkontrolle könnte beispielsweise ein Ex-ante-Algorithmen-TÜV zum Einsatz kommen, der das Ziel verfolgt, den maschinellen Lernverfahren reguliertem Input auszusetzen.³¹⁷ Ebenso denkbar sind Zertifizierungskonzepte, die die Algorithmen mittels Testdaten einer wiederkehrenden Kontrolle auf diskriminierende Auswahl Faktoren unterziehen.³¹⁸ In eine ähnliche Richtung wie die Inputkontrolle zielt der Ansatz, systemimmanente fest einprogrammierte Grenzen zu definieren und diese mittels Zertifizierung zu überprüfen, um beispielsweise

³¹⁰ Diese Gefahr zeigt *Pezzer*, *StuW* 2007, S. 101, 107 f. auf.

³¹¹ *Spilker*, *Behördliche Amtsermittlung*, S. 150.

³¹² <https://finanzen.hessen.de/pressearchiv/pressemitteilung/finanzminister-schaefer-spricht-im-landtag-ueber-bekaempfung-der-steuerkriminalitaet>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

³¹³ *Opiela/Kar/Thapa/Weber*, *Exekutive KI* 2030, S. 38; *Braun Binder*, *Zukunft der Parlamente – Speyer Konvent in Berlin* (2018), S. 107, 115.

³¹⁴ *Braun Binder*, *Zukunft der Parlamente – Speyer Konvent in Berlin* (2018), S. 107, 116.

³¹⁵ *Braun Binder*, *Zukunft der Parlamente – Speyer Konvent in Berlin* (2018), S. 107, 117.

³¹⁶ *Braun Binder*, *Zukunft der Parlamente – Speyer Konvent in Berlin* (2018), S. 107, 117.

³¹⁷ *Martini*, *JZ* 2017, S. 1017, 1021. Ähnlich *Bieker/Bremert/Hansen*, *DuD* 2018, S. 608, 612, die für eine Prüfstelle im Sinne eines Algorithmen-TÜV plädieren, um getroffene Vorauswahlen oder -entscheidungen nachzuvollziehen und wirksam vorhersehen zu können.

³¹⁸ *Martini/Nink*, *NVwZ* 2017, S. 681, 682.

Kollateralschäden zu vermeiden.³¹⁹ Für behördliche Softwareanwendungen sollten Vorabprüfungen, die die vorgenannten Gesichtspunkte berücksichtigen, zwingend zum Einsatz kommen.³²⁰

Der Outputansatz ist durch eine begleitende Fehlerkontrolle charakterisiert. Hierbei kommt Kontrollalgorithmen, die nicht selbst entscheiden, sondern die getroffenen Entscheidungen insbesondere auf diskriminierende Auffälligkeiten durchsuchen, eine hervorgehobene Bedeutung zu.³²¹ Eine konkrete Umsetzung könnte wie folgt ausgestaltet sein: Auf Basis der jeweils geltenden Rechtslage werden Sachverhalte ohne Lösung zur Verfügung gestellt, bei denen sodann fachliches Feedback über die richtige Zuordnungsentscheidung gegeben wird.³²² Supplementär zu dieser als bestärkendes Lernen bezeichneten Ausprägung des maschinellen Lernens bietet es sich an, ebenso überwachtes Lernen zu implementieren. Hierbei sind Sachverhalte zusammen mit der richtigen Lösung als Trainingsdaten vorgegeben.³²³

Mit der Implementierung von selbstlernenden Algorithmen sind *qualitative* und nicht mehr nur rein quantitative Risikomanagementsysteme denkbar.³²⁴ Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass deren Kontrolle technisch anspruchsvoll, aber nicht unmöglich ist.³²⁵ Um sowohl einer, ggf. verfassungsgerichtlichen, Überprüfung standzuhalten als auch eine Unberechenbarkeit zu gewährleisten, könnten die feststehenden Risikoparameter der theoriegeleiteten Ansätze mit den selbstlernenden Algorithmen verbunden werden.³²⁶

XI. Resümee

Im Zuge der vorstehenden Untersuchung wurde deutlich, dass sowohl Österreich als auch Deutschland seit jeher bestrebt sind, sich den stetig ändernden politischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen anzupassen, um ihren durch die Rechtsordnung vorgegebenen Steuervollzugauftrag bestmöglich zu erfüllen. In beiden Ländern wurden mannigfaltige Maßnahmen initiiert und stets kritisch durch das Schrifttum begleitet, sodass wichtige Impulse zeitnah berücksichtigt werden konnten. Gleichwohl verlief die Entwicklung nicht immer linear. Rückschläge und Misserfolge mussten hingenommen und bewältigt werden. Ungeachtet dessen ist jeweils eine Entwicklung erkennbar, die zunehmend die Risikomanagementsys-

³¹⁹ *Opiela/Kar/Thapa/Weber*, Exekutive KI 2030, S. 37.

³²⁰ So auch *Martini*, JZ 2017, S. 1017, 1021.

³²¹ *Martini*, JZ 2017, S. 1017, 1022; *Martini/Nink*, NVwZ 2017, S. 681, 682.

³²² *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, S. 409, 412.

³²³ *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, S. 409, 411 f.

³²⁴ *Ruß/Ismer/Margolf*, DStR 2019, S. 409, 412.

³²⁵ Dazu *Martini/Nink*, Extra 10 zu NVwZ 2017, S. 1, 12 f.; wohingegen *M. Maier*, JZ 2017, S. 614, 617 aufgrund der Kontrollproblematik die verfassungsrechtliche Rechtfertigung entsprechender Algorithmen als äußerst problematisch ansieht.

³²⁶ Ähnlich *M. Maier*, JZ 2017, S. 614, 619.

teme in den Fokus rückt. Diese stellen keine völlig neue Form des Gesetzesvollzugs dar. Sie sind vielmehr als eine erst aufgrund der gesteigerten Leistungsfähigkeit der automatisierten Datenverarbeitung möglich gewordene Weiterentwicklung der bisherigen Steuervollzugstechniken zu qualifizieren. Die intensive und zielgerichtete EDV-Nutzung ist daher für die Umsetzung solch moderner Risikomanagementsysteme essenziell.

In beiden Ländern stellt das Risikomanagement neben der kooperativen, serviceorientierten Ausrichtung die zweite Säule der Tax-Compliance-Vollzugsstrategien dar und wird als ein Prozess mit der Abfolge Risikoidentifikation und -analyse, -bewertung, -bewältigung sowie -evaluation charakterisiert. In Österreich mangelt es an einer gesetzlichen Legaldefinition der Risikomanagementsysteme. Im Gegensatz dazu findet sich eine solche in § 88 Abs. 5 Satz 1 AO, wonach diese als automationsgestützte Systeme zur Beurteilung der Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen, insbesondere zum Zwecke einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung, eingesetzt werden können.

Als ein weiteres Ergebnis der vorangegangenen Untersuchung bleibt festzuhalten, dass der Aufbau einer maschinell auswertbaren Datenbasis für die Funktionsweise elektronischer Risikomanagementsysteme von essenzieller Bedeutung ist. Informationen aus diversen internen und externen Quelldaten, die möglichst in digitaler Form zur Verfügung stehen sollten, werden zusammengefügt und so dem elektronischen Risikomanagementsystem zugänglich gemacht. Für die Vorgänge des Sammelns *und* Verwendens von Daten sind eindeutige Rechtsgrundlagen unter Berücksichtigung des datenschutzrechtlichen Grundsatzes der Zweckbindung notwendig.

Im Nachbarland bestehen keine grundlegenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die jeweiligen nationalen Vorschriften. Hingegen steht Deutschland aufgrund der geteilten Bundes- und Landesfinanzverwaltung bei der strukturierten Datenweiterverarbeitung und dem damit einhergehenden elektronischen Datenaustausch vor föderalismusbedingten Herausforderungen. Während die allgemeinen Befugnisse des § 88a AO zur Sammlung und Verwendung von geschützten Daten im Schrifttum nicht auf gravierende verfassungsrechtliche Bedenken stoßen, wird hinsichtlich des in § 88b AO geregelten automationsgestützten Austauschs von Daten zwischen den Finanzbehörden der einzelnen Bundesländer und den Bundesfinanzbehörden teils ein Verstoß gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gesehen. Diesen Bedenken kann jedoch durch eine restriktive Auslegung mittels teleologischer Reduktion begegnet werden, sodass der deutsche Föderalismus für das elektronische Risikomanagement kein strukturelles Vollzugshemmnis darstellt.

Weiterhin ist hervorzuheben, dass das steuerliche Risiko ungeachtet der gewichtigen Bedeutung weder in Österreich noch in Deutschland gesetzlich erwähnt oder definiert ist. Im Sinne einer weit gefassten Definition kann dieses als Gefahr einer nicht zutreffenden Steuerfestsetzung zum Nachteil der Finanzverwaltung oder des

Steuerpflichtigen oder als jegliches normabweichende Verhalten der Steuerpflichtigen bezeichnet werden. Zur näheren Identifikation und Analyse ist hinsichtlich der Parameter und damit einhergehend der steuerlichen Risiken zwischen einer *objektiven* und *subjektiven* Komponente zu differenzieren.

Erstere umfasst alle Risiken, die sich aus dem konkreten Steuerfall ergeben und fiskalische, d.h. unmittelbar quantitative, Auswirkungen nach sich ziehen und den Steuerausfall widerspiegeln. Diesen beeinflussen beispielsweise Umsätze, verschiedene Einkünfte, erstmalig auftretende Tatsachen oder Schwerpunktprüfungen. Der subjektive Teil berücksichtigt insbesondere die steuermoralische Grundeinstellung, das bisherige Verhalten und die Bereitschaft zur Erfüllung von steuerlichen Verpflichtungen des einzelnen Steuerpflichtigen. Dieser Teil des Risikos wird auch als *Steuer-Vita* oder *Compliance-Faktor* bezeichnet und soll Anreize zur Einhaltung steuerlicher Pflichten setzen. Darüber hinaus kann insbesondere in Deutschland die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe von Steuerfällen das Risiko des Einzelnen beeinflussen.

Die Einteilung der Steuerfälle im Rahmen der *Risikobewertung* ist in beiden Ländern ähnlich ausgestaltet: Aufgrund der Wertung der Risiken der Steuerpflichtigen werden diese in verschiedene Risikoklassen bzw. -gruppen eingeteilt, sodass die Prüfungskapazitäten im Rahmen der Risikobewältigung gewichtet verteilt werden können. Risikomanagementsysteme können mittels theoriegeleiteter und/oder selbstlernender Algorithmen modelliert werden. Mangels publizierter Informationen der Finanzverwaltungen beider Länder kann insbesondere die Frage, ob hierbei selbstlernende Ansätze zum Einsatz kommen dürfen oder müssen, nicht mit Gewissheit beantwortet werden.

Der *theoriegeleiteten* Vorgehensweise liegen A-priori-Annahmen über Wirkzusammenhänge in einem Datensatz zugrunde. Im Kontext der Digitalisierung materieller Rechtssätze ist das Spannungsverhältnis zu beachten, in dem dieses algorithmisch gesteuerte Vorgehen und die Entscheidungskomplexität zueinander stehen. Denn eine automatisierte Entscheidungsfindung wird umso diffiziler, ggf. sogar unmöglich, je komplexer die zu treffende Entscheidung ist. Mithin stoßen die Algorithmen bei der Prüfung des Steuertatbestandes, d.h. der eigentlichen Subsumtion, an ihre Grenzen. Dies steht einer adäquaten Schlüssigkeitsprüfung und Risikobewertung durch die Risikomanagementsysteme nicht entgegen.

Selbstlernende Ansätze hingegen bezwecken die automatisierte Erstellung von analytischen Modellen, die ohne jegliche Modellannahme oder A-priori-Annahme auskommen. Diese sind bezüglich der Reliabilität und Flexibilität den theoriegeleiteten Modellen überlegen, basieren jedoch auf einer hohen Modellkomplexität.

Inwieweit die Finanzverwaltungen im Rahmen des Risikomanagements Profiling betreiben, kann nicht abschließend beantwortet werden. Diametral zur im Schrifttum geäußerten Vermutung und teils erhobenen Forderung, dass dieses

stattfinden soll, steht die Aussage eines Vertreters des deutschen BMF, nach der keine entsprechenden Bestrebungen existieren.

Als ein weiteres Untersuchungsergebnis ist herauszustellen, dass die Risikomanagementsysteme beider Länder in vergleichbarer Weise ausgestaltet sind. Sowohl bundesweite Vorgaben als auch lokale bzw. regionale Kriterien finden Berücksichtigung und determinieren deren Toleranzbereich. Gleichwohl ist in Österreich eine eher ausgewogene Mischung der Einflussvariablen angestrebt, wohingegen in Deutschland tendenziell das Ziel einer möglichst bundeseinheitlichen Rechtsanwendung zur Vermeidung föderalismusbedingter struktureller Vollzugsdefizite im Fokus steht.

Weitergehende Einzelheiten der Risikomanagementsysteme werden nicht veröffentlicht. Dies stößt im Schrifttum Österreichs weder auf grundlegende einfachgesetzliche noch verfassungsrechtliche Bedenken. In Deutschland führen die explizite Kodifizierung der Nichtveröffentlichung und die Festlegung der Risikoparameter durch die Exekutive (§ 88 Abs. 5 Sätze 4 und 5 AO) dagegen zu verfassungsrechtlichen Bedenken. Insbesondere werde gegen den Vorbehalt des Gesetzes und den Grundsatz der Gewaltenteilung verstoßen.

Um zu vermeiden, dass das vollzogene und mithin das geltende Recht auf Geheimhaltung basiert, sollten zumindest die Grundparameter offengelegt werden. So wären die Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht gefährdet und zudem nachvollziehbar, woran das Agieren der deutschen Finanzverwaltung ausgerichtet ist. Neben positiven Auswirkungen auf die Tax Compliance der Steuerpflichtigen könnte die Finanzverwaltung durch die Veröffentlichung in den Dialog mit den steuerberatenden Berufen treten und ihrerseits bei der Fortentwicklung der Risikomanagementsysteme profitieren.

Im weiteren Verlauf der Untersuchung der Risikomanagementsysteme wurde zudem deutlich, dass zu deren stetiger Verbesserung eine Evaluierung von essenzieller Bedeutung ist. Durch eine Zufallsauswahl können u. a. bisher unbekannte oder als unrichtig eingeschätzte Risikobereiche identifiziert werden, sodass die Zufallskomponente zur Weiterentwicklung der Fallauswahl einen wichtigen Beitrag leistet. Weiterhin trägt dieser zusätzliche Kontrollmechanismus dem Gedanken der Generalprävention Rechnung und ist in beiden Ländern konstitutiv für eine verfassungskonforme Fallauswahl. Die büromäßige Überprüfung aufgrund der Zufallsauswahl erfolgt in Deutschland ausschließlich vor der Bescheiderstellung. In Österreich kann diese sowohl vor als auch nach der Bescheiderstellung vorgenommen werden.

Unabhängig von der Zufallskomponente und vom elektronischen Risikomanagement besteht in beiden Ländern die Möglichkeit, Fälle auszusteuern und der personellen Bearbeitung zuzuführen. So können die Vorteile des personellen Risikomanagements Einzug halten. Eine zwingend erforderliche Aussteuerungsbegründung durch den Bearbeiter sollte vorgeschrieben werden, um etwaigen Ten-

denzen zur willkürlichen Auswahl zu begegnen. Nach deutscher Rechtslage sind die vorgenannten Aspekte im Unterschied zu Österreich als Mindestanforderungen explizit in § 88 Abs. 5 Satz 3 AO gesetzlich kodifiziert. Gleichwohl besitzen diese in beiden Ländern einen gleichbedeutenden Stellenwert.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass die elektronischen Risikomanagementsysteme als Hilfsmittel der eigentlichen personellen Fallbearbeitung zu deren Optimierung beitragen können. Hierfür muss das materielle Recht mit den Erfordernissen an einen automatisierten Steuervollzug in Einklang stehen, wobei die komplexen Einzelsteuergesetze beider Länder in der gegenwärtigen Ausgestaltung kaum für den digitalen Steuervollzug geeignet sind. Daher ist eine entsprechende Ausrichtung auf die Digitalisierung zu forcieren. Die Gesetzesübersetzung in einen Algorithmus wirkt auf Klarheit, Einfachheit sowie Konsistenz des Rechts hin. Mittels eines bilingualen Ansatzes, der sowohl eine Abfassung in menschlicher als auch in algorithmischer Sprache beinhaltet, können die Chancen und Risiken der automatisierten Entscheidungsfindung in Einklang gebracht werden. Die Digitalisierung besitzt daher erhebliches Potenzial, um zu einer besseren Gesetzgebung beizutragen.

In diesem Kontext ist die Vereinfachung des materiellen Steuerrechts voranzutreiben. Die unlängst vollzogene Modernisierung des deutschen Steuerverfahrensrechts ist insoweit nicht ausreichend. Die theoriegeleitete Bestimmung des steuerlichen Risikos anhand von Betragsgrenzen, erstmals auftretenden Tatsachen oder Veränderungen gegenüber dem vergangenen Jahr ist problemlos umsetzbar. Daher ist als konkrete Vereinfachungsmaßnahme in Deutschland ein *vermehrter* Verzicht auf Einzelabrechnungen steuermindernder Abzugsposten bei simultaner Kodifizierung von Pauschalen zu eruieren, wobei Letztere als feste oder widerlegbare Abzugsgrößen ausgestaltet werden können.

Diesbezüglichen Bedenken des deutschen BMF ist entgegenzuhalten, dass das BVerfG dem Gesetzgeber einen erheblichen Typisierungsspielraum einräumt. Gleichwohl darf für eine verfassungskonforme Typisierung kein atypischer Fall als Leitbild gewählt werden, d. h., die in Rede stehenden Pauschalen sind vor allem nicht unverhältnismäßig hoch oder niedrig anzusetzen. Da die Abwägung zwischen leistungsgerechten Besteuerungstatbeständen und der Gewähr ihrer gleichheitsgerechten Vollziehbarkeit im steuerlichen Massenverfahren ein vielschichtiges Problem darstellt, kann ein generelles Urteil darüber, in *welchen* Bereichen eine vermehrte Pauschalierung von Abzugsgrößen anzustreben und *wie* diese auszugestalten ist, nicht getroffen werden. Ein potenzieller Anknüpfungspunkt ist mit der Trennung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre gegeben. Der geforderte Vereinfachungsvorschlag mittels vermehrter Pauschalierung geht gerade *nicht* mit einer Fundamentalreform des Einkommensteuergesetzes einher, sodass begründete Hoffnung auf entsprechende legistische Anpassungen besteht.

Aufgrund des Spannungsverhältnisses zwischen rechtmäßiger Steuerfestsetzung und der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns besteht die Gefahr, dass die

Softwareprogrammierung u.U. die Gesetzesauslegung verdrängt. Resultiert aus dem Einsatz von elektronischen Risikomanagementsystemen kein kontroll- und damit einhergehender rechtsfreier Raum, steht ihre Anwendung nicht im Widerspruch zum Amtsermittlungsgrundsatz.

Durch die fortschreitende Digitalisierung und technische Weiterentwicklung könnten die Systeme dahingehend effektuert werden, dass diese zukünftig auf selbstlernenden Algorithmen basieren. Eine große Herausforderung stellt deren Kontrolle dar. Gegenwärtig ist noch nicht hinreichend geklärt, ob eine staatliche Aufsicht grundsätzlich möglich ist und wie diese auszugestalten wäre. Es erscheint nicht abwegig, dass eine auf Input bzw. Output abzielende Kontrolle ausreicht, sodass eine tatsächlich die Überprüfung des Algorithmus nicht notwendig ist. Idealerweise werden die feststehenden Risikoparameter der theoriegeleiteten Ansätze mit den selbstlernenden Algorithmen verbunden. Mithin sollten die Risikomanagementsysteme sowohl einer, ggf. verfassungsgerichtlichen, Überprüfung standzuhalten als auch eine Unberechenbarkeit gewährleisten.

G. Bearbeitung und Überprüfung der Steuerfälle

I. Überblick zur Fallbearbeitung in Österreich

Die österreichische Finanzverwaltung führt zur Risikobewältigung sowohl automatisierte als auch personelle Fallbearbeitungen durch. Abhängig vom Ergebnis der risikoorientierten EDV-gestützten Fallauswahl ist eine Prüfung entweder vor Erstellung des Erstbescheids (*Vorbescheidkontrolle*) oder ggf. danach (*Nachbescheidkontrolle*) durchzuführen.¹ Die Bescheide der risikoarmen Fälle werden ohne ein vorheriges Ermittlungsverfahren weitestgehend voll automatisiert erstellt.² Für die risikobehafteten Fälle ist hingegen eine personelle Prüfung vorzunehmen.

Die personelle Fallbearbeitung umfasst ein breites Spektrum, das von Belegprüfungen an Amtsstelle bis hin zu Außenprüfungen reicht. Mit dem Ziel der Nutzung von Synergieeffekten bei der Fallauswahl wurden mit Wirkung vom 01.05.2004 die Veranlagungs- und die Außenprüfungsabteilung zusammengelegt und die Organisationseinheit Betriebsveranlagung/Prüfung geschaffen.³ Dieser Bereich ist aufgrund der Zusammenlegung nunmehr insbesondere für die Veranlagung und die Durchführung von Außenprüfungen von Unternehmen⁴ sowie von Steuerpflichtigen mit nichtbetrieblichen Einkünften zuständig.⁵

Unter die weiteren Außendiensthandlungen fallen sämtliche Prüfungsverfahren, die nicht in § 147 BAO geregelt sind.⁶ Exemplarisch kann die Nachschau (§§ 144–146 BAO) genannt werden. Diese ermöglicht gemäß § 144 Abs. 2 BAO das Betreten und Besichtigen von Grundstücken, Gebäuden und Betrieben sowie die Einsichtnahme in Bücher, Aufzeichnungen und sonstige für die Abgabenerhebung maßgeblichen Unterlagen. Der Fokus im Jahr 2016 lag auf der Überprüfung der Einhaltung der Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht.⁷ Die Organe der Abgabenbehörde verfügen über die grundsätzliche Berechtigung, die aktuel-

¹ Bundesministerium der Finanzen, Charta der österreichischen Finanzverwaltung, S. 22; Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 37.

² Hübl, SWK 2006, S. 88, 90.

³ Daneben existiert die Organisationseinheit der Allgemeinveranlagung, die insbesondere für die Einkommensteuerveranlagung von Arbeitnehmern zuständig ist, Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 5.

⁴ Koller/Woischitzschlagger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I, A. Entwicklung (2017), S. 1, 57 f.; Gaedke/Hübner/B. Staudinger/Vojta, Betriebsprüfung, S. 14 f.

⁵ Woischitzschlagger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I, B. Organisation (2017), S. 1, 6.

⁶ Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 59.

⁷ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2016, S. 22.

len Aufzeichnungen einzusehen. Gleichwohl dürfen sie diese nicht mit Aufzeichnungen aus anderen Zeiträumen in Verbindung bringen oder sonstige umfassende Prüfungen vornehmen.⁸ Mithin sind diese Überprüfungen weniger stark von der Digitalisierung geprägt als Außenprüfungen, sodass auf Ausführungen zur Nachschau im weiteren Verlauf dieses Kapitels verzichtet wird.

Insgesamt ist zu konstatieren, dass sich in praxi zwischenzeitlich⁹ ein System der Nachbescheidkontrollen und ggf. sich anschließender Außenprüfungen etabliert hat.¹⁰ Inwieweit diese gegenwärtige Steuervollzugspraxis von der Bundesabgabenordnung gedeckt ist und welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur Situation in Deutschland bestehen, soll nachfolgend näher untersucht werden.

II. Automatisierte Fallbearbeitung

1. Automationsunterstützung in Österreich

Die automatisierte Fallbearbeitung ist von herausragender Bedeutung für den Steuervollzug in Österreich. Dies wird anhand der Kontrollquoten besonders deutlich. Diese geben das Verhältnis der *tatsächlich* zu überprüfenden Kontrollfälle zu den Steuererklärungen an und betrugen im Jahr 2012 in der Allgemein- bzw. Betriebsveranlagung lediglich 18 % bzw. 29 %.¹¹ Die automatisierte Fallbearbeitung kommt für die Fälle in Betracht, deren Risikoparameter im determinierten Toleranzbereich des Risikomanagementsystems liegen und nicht zufällig ausgewählt oder personell ausgesteuert wurden.

Der autonome Agent von FinanzOnline bearbeitet hierbei den Fall abschließend und stellt ihn zur Approbation frei.¹² Die risikoarmen Einzelfälle werden in einem Paket gesammelt und dann im Ganzen durch einen Organwalter,¹³ d. h. personell, freigegeben.¹⁴ In Österreich muss ein *automationsunterstützt* erzeugter Bescheid tatsächlich von der Behörde veranlasst worden sein. Eine Bescheiderstellung ohne menschliche Mitwirkung ist rechtsstaatlich nicht zulässig (Art. 20

⁸ Tanzer/P. Unger, BAO 2016/2017, S. 133.

⁹ Für die Jahre 2008 bis 2012 war der Anteil der Vorbescheidkontrollfälle deutlich größer als der der Nachbescheidkontrollfälle, *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 276.

¹⁰ Lochmann/Schwaiger, SWK 2017, S. 10, 10; ähnlich Stiasny, Horizontal Monitoring, S. 126.

¹¹ *Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 271 f.

¹² Makolm, Zwischen Rechtstheorie und e-Government (2003), S. 157, 163.

¹³ Ein Organwalter ist eine natürliche Person, die eine juristische Person als deren Organ vertritt.

¹⁴ Makolm, Zwischen Rechtstheorie und e-Government (2003), S. 157, 163; Hübl, SWK 2006, S. 88, 90.

Abs. 1 B-VG).¹⁵ Der VwGH fasst in einem Erkenntnis die dazu ergangene Rechtsprechung verschiedener Gerichte prägnant zusammen: Im Ergebnis muss die nach außen in Erscheinung tretende Erledigung in jedem Einzelfall auf den Willen des durch das Gesetz zur Entscheidung berufenen Organes zurückführbar sein. Dies umfasst insbesondere die Eingabe der entscheidungsrelevanten Daten in Gestalt sämtlicher Sachverhalts- und Tatbestandselemente sowie die Programmsteuerung, verstanden als Subsumtionsvorgang, durch den zuständigen Organwalter.¹⁶ Die Bescheide dieser *Soforteingabefälle*¹⁷ werden daher unter Berücksichtigung der von dritter Seite an die Finanzverwaltung übermittelten Datensätze und ohne ein vorheriges Ermittlungsverfahren weitestgehend voll automatisiert erstellt. Damit ist die Bearbeitung – vorbehaltlich einer etwaigen Nachbescheidkontrolle – prinzipiell abgeschlossen.

Der Stellenwert der automationsunterstützten Bescheiderstellung könnte zukünftig weiter steigen, da in Österreich die Einführung einer Selbstveranlagung der Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer mittels automatisierter Vorprüfung mit vorgelagerten Kontrollalgorithmen geplant ist.¹⁸ Inwieweit dieses ambitionierte Vorhaben tatsächlich realisiert wird, bleibt abzuwarten.

2. Vollautomatisierung in Deutschland

a) Implementierung eines neuen Leitbilds

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde in Deutschland explizit ein zweites Verfahren zur Bearbeitung von Steuererklärungen geschaffen: Neben der traditionellen Bearbeitung durch einen Amtsträger, welche schon zuvor automationstechnisch unterstützt wurde, ist nunmehr eine vollautomatische und *ausschließlich* automationsgestützte Fallbearbeitung auf der Basis des Risikomanagementsystems möglich.¹⁹ Im Zuge dieser Implementierung verabschiedete sich der deutsche Gesetzgeber vom traditionellen Leitbild²⁰ und strebt zugleich einen hohen Stellenwert der automatisierten Fallbearbeitung an,²¹ den diese Bearbeitungsart seit geraumer Zeit für den österreichischen Steuervollzug besitzt.

¹⁵ Binder, Festschrift für Josef Schlager (2012), S. 163, 166.

¹⁶ VwGH, 24.11.2011 – 2008/15/0205, VwSlg 8680 F/2011; zu der ergangenen Rechtsprechung eingehend Ritz/Ritz, BAO, § 96 Rz. 10.

¹⁷ Diesen Terminus beispielsweise verwendend VwGH, 17.09.1997 – 93/13/0059, VwSlg 7210 F/1997; UFS, 24.04.2009 – RV/0764-L/03, Findok 40538.1; Rombold, SWK 2005, S. 910, 911; J. Schlager, SWK 2010, S. T 33, T 35.

¹⁸ ÖVP/FPÖ, Zusammen. Für Österreich. Regierungsprogramm 2017–2022, S. 130.

¹⁹ BT-Drs. 18/7457, 48.

²⁰ BT-Drs. 18/7457, 49. Ähnlich Thiemann, StuW 2018, S. 304, 305, der hervorhebt, dass das Gesetz ein neues Regel-Ausnahme-Verhältnis der Fallbearbeitung begründet.

²¹ Entsprechend BT-Drs. 18/7457, 69 soll insbesondere die Quote der vollständig maschinell bearbeiteten Steuererklärungen deutlich gesteigert werden.

Eine eigene Anfrage aus dem Jahr 2019 an das BMF hatte zum Ergebnis, dass in Deutschland die Autofallquote bezogen auf den ein Jahr zurückliegenden Veranlagungszeitraum für die Einkommensteuer zum 31.12.2017 8,7 % (ohne Nordrhein-Westfalen) und zum 31.12.2018 10,2 % (ohne Nordrhein-Westfalen) betrug.²² Die Idee einer Entwicklung hin zu einem Selbstveranlagungsverfahren²³ ist im aktuellen deutschen Koalitionsvertrag, im Gegensatz zum Vorherigen,²⁴ nicht explizit enthalten.²⁵

Im Gegensatz zu Österreich ist eine personelle Bescheidfreigabe nicht erforderlich, da die neu geschaffene Regelung des § 155 Abs. 4 Satz 1 AO eine ausschließlich automationsgestützte Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid ermöglicht. Verwaltungsakte, deren Erlass überwiegend nicht von personellen Elementen geprägt ist, werden im Kontext der Abgrenzung zur traditionellen Erstellung auch als automatisierte²⁶ oder virtuelle Verwaltungsakte²⁷ bezeichnet.²⁸

Zunächst ist herauszustellen, dass auch im Rahmen voll automatisierter Fallbearbeitungen eine Einzelfallprüfung nicht obsolet geworden ist.²⁹ Da sich die algorithmenbasierte und personelle Entscheidungsfindung teils anderer Mechanismen bedient,³⁰ besteht jedoch die grundsätzliche Gefahr einer mangelnden Einzelfallgerechtigkeit.³¹ Ein gewichtiger und ausschließlich in Deutschland gesetzlich kodifizierter Aussteuerungsgrund, der eine voll automatisierte Fallbearbeitung verhindert, findet sich in § 155 Abs. 4 Satz 3 AO: Demnach ist eine Steuererklärung insbesondere dann personell zu bearbeiten, soweit der Steuerpflichtige in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder dem qualifizierten Freitextfeld der Steuererklärung entsprechende Angaben gemacht hat.³² Für diesen resultiert daraus de facto die Möglichkeit, nach eigenem Ermessen eine personelle Fallbearbeitung herbeizu-

²² Eigene Anfrage vom 07.05.2019, Thema: Ausschließlich automationsgestützte Fallbearbeitung auf der Basis des Risikomanagementsystems.

²³ Dazu ausführlich *DWS-Institut*, Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?.

²⁴ *CDU/CSU/SPD*, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 18. Legislaturperiode, S. 90.

²⁵ *CDU/CSU/SPD*, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 19. Legislaturperiode.

²⁶ *Polonski*, Der automatisierte Verwaltungsakt, S. 72 f. Zur (kritischen) begrifflichen Abgrenzung automatisierter Verwaltungsakte *Bull*, DVBl 2017, S. 409, 410 f.

²⁷ *Siegel*, VerwArch 2014, S. 241, 242.

²⁸ Zum Regelungs- und Bekanntgabewillen solcher Verwaltungsakte: H. I., S. 214.

²⁹ *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, § 155 AO Rz. 46; *P. Kirchhof*, DStR 2018, S. 497, 501 mit einem anschaulichen Beispiel. Nach *G. Kirchhof*, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361, 382 steht die digitalisierte Steuerrechtsanwendung unter Individualisierungsvorbehalt.

³⁰ Dazu bereits: F. VI., S. 158.

³¹ *Ernst*, JZ 2017, S. 1026, 1028; ähnlich *Kube*, Geprägte Freiheit 2018/19 (2019), S. 19, 22; *G. Kirchhof*, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361, 363; *G. Kirchhof*, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 65.

³² Zum Hintergrund und zur Funktion des qualifizierten Freitextfelds bereits: E. IV. 1., S. 124.

führen,³³ die in Österreich nicht gegeben ist. Da der Steuerpflichtige aufgrund eines vollautomatisch erlassenen Steuerbescheids grundsätzlich keine Rechtsnachteile erleidet,³⁴ ist nicht zu befürchten, dass dieses Instrument das elektronische Risikomanagement vollständig zum Erliegen bringt.³⁵ Ebenso kann die Finanzverwaltung auf eigene Veranlassung eine personelle Bearbeitung durchführen. Mögliche Beweggründe sind u. a. Fälle der allgemeinen Weisungen zur Ermittlung gemäß § 88 Abs. 3 AO, Aussteuerungen aufgrund des Risikomanagementsystems (§ 88 Abs. 5 AO) oder das Vorhandensein von Kontrollmitteilungen.³⁶

Im Kontext der bereits aufgezeigten Herausforderungen bei der automatisierten Prüfung des Steuertatbestandes, d. h. der eigentlichen Subsumtion,³⁷ ist an dieser Stelle relativierend zu erwähnen, dass der deutsche Bundesrechnungshof in der Vergangenheit auch bei der büromäßigen Fallbearbeitung eine beachtliche Fehlerquote monierte.³⁸ Ähnliche Feststellungen zu unterschiedlichen Bearbeitungsintensitäten und -qualitäten ermittelte der österreichische Rechnungshof.³⁹ Zudem fehlt es an einem empirischen Beweis dafür, dass die traditionelle Fallbearbeitung zu einem gleichheitsgerechteren Besteuerungsverfahren führt als eine Prüfung mittels elektronischer Risikomanagementsysteme.⁴⁰ Mitunter wird die büromäßige Prüfung als weitgehend ineffizient⁴¹ und überholt⁴² bezeichnet.

Die Forcierung des neuen Leitbilds in Deutschland ist daher ein konsequenter Schritt zur adäquaten Berücksichtigung der fortschreitenden Digitalisierung im Rahmen der steuerrechtlichen Fallbearbeitung.⁴³ Die Risikomanagementsysteme können dazu beitragen, die rechtlichen Steuerungsvorgaben für voll automatisierte Fallbearbeitungen einzuhalten, und zugleich Rechtssicherheit herstellen.⁴⁴ Gleich-

³³ Kaminski, AktStR 2016, S. 361, 367; Baldauf, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 190, 195 und Trossen, AO-StB 2017, S. 309, 310 bezeichnen dies explizit als Antragsrecht auf personelle Bearbeitung.

³⁴ Dazu ausführlich Baum/Buse/H. Brandl/Szymczak/Szymczak, AO, § 155 Rz. 12.2. Trossen, AO-StB 2017, S. 309, 310 weist zudem auf die längere Bearbeitungsdauer bei personellen Veranlagungen hin.

³⁵ So aber bereits vor der gesetzlichen Kodifizierung E. Schmidt/M. Schmitt, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 546.

³⁶ B. Schwarz/Pahlke/G. Frotscher, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 155 AO Rz. 13.

³⁷ Dazu bereits: F. VI., S. 158.

³⁸ Exemplarisch für den Arbeitnehmerbereich Engels, Bericht nach § 99 BHO, S. 6.

³⁹ Rechnungshof, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, S. 227 und 274.

⁴⁰ Ahrendt, NJW 2017, S. 537, 539.

⁴¹ B. Schwarz/Pahlke/G. Frotscher, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, Einleitung Rz. 1; Tipke, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1426.

⁴² Eilfort/J. Lang, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, S. 173.

⁴³ Hingegen wurde bis vor einiger Zeit die Automatisierung unter Bezugnahme auf das vorläufige legistische Konzept im Schrifttum noch als ein Fremdkörper im Verfahrensrecht angesehen, Eifert, Electronic government, S. 127.

⁴⁴ Martini/Nink, Extra 10 zu NVwZ 2017, S. 1, 13.

wohl führt die ausschließlich automationsgestützte Steuerfestsetzung zu neuartigen verfahrensrechtlichen Fragen, die sich u. a. auf die Anwendungsvoraussetzungen der Korrekturvorschriften⁴⁵ oder auf die automatisierte Ermessensausübung, beispielsweise zur Berücksichtigung von Nebenbestimmungen, beziehen.⁴⁶ Deren zukünftige Bewältigung durch die Finanzverwaltung in praxi und ggf. dazu ergehende Rechtsprechung sind daher aufmerksam und kritisch zu verfolgen.⁴⁷ Zudem bleibt abzuwarten, inwieweit sich der legistisch bereits vollzogene Paradigmenwechsel des deutschen Besteuerungsverfahrens auf die Steuervollzugspraxis überträgt⁴⁸ und welche Auswirkungen sich daraus ergeben.⁴⁹

Ein zentraler Aspekt des Übergangs ist die Akzeptanz von algorithmischen Entscheidungen durch die Steuerpflichtigen. Um Vertrauen herzustellen, müssen die Prozesse zur Entscheidungsfindung transparent und nachvollziehbar ausgestaltet sein. Ist dies, wie bei den geheim gehaltenen Risikomanagementsystemen,⁵⁰ nicht der Fall, könnte die Legitimität der Entscheidung ggf. angezweifelt werden.⁵¹ Inwieweit die neu implementierte Vollautomatisierung mit den Vorgaben übergeordneten Rechts vereinbar ist, soll im Folgenden untersucht werden.

b) Verfassungs- und unionsrechtliche Vorgaben für voll automatisierte Verfahren

Die Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der ausschließlich automationsgestützten Fallbearbeitung ist im Schrifttum nahezu unumstritten. Grundsätzlich wird die voll automatisierte Staatlichkeit im Besteuerungsverfahren als zulässig anerkannt.⁵²

⁴⁵ Eine überblicksartige Darstellung zu verschiedenen Aspekten findet sich bei *Baldauf*, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 190, 193 f. Dazu näher: I., S. 227.

⁴⁶ Zu Problemen bei der automatisierten Ermessensausübung ausführlich *Helbich*, DStR 2017, S. 574.

⁴⁷ Nach *Baldauf*, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 190, 194 können diese Fragen mit Hilfe des geltenden Rechts beantwortet werden.

⁴⁸ *Siegel*, VerwArch 2014, S. 241, 260 steht dem zeitnahen Wandel eher skeptisch gegenüber und geht nicht davon aus, dass die automatisierte Fallbearbeitung auf absehbare Zeit zum Regelfall werde.

⁴⁹ So vermutet *F. Peters*, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 263, 263 beispielsweise eine deutliche Zunahme der Prüfungsdichte durch die Außenprüfung.

⁵⁰ Dazu bereits: F. VII., S. 163.

⁵¹ *Etscheid*, (Un)Berechenbar? Algorithmen und Automatisierung in Staat und Gesellschaft (2018), S. 126, 148 f.

⁵² *A. Richter/Welling*, FR 2015, S. 1014, 1015; *Heintzen*, DÖV 2015, S. 780, 784; ebenso *Bull*, DVBl 2017, S. 409, 417, der zugleich herausstellt, dass dies nicht für die gesamte öffentliche Verwaltung gilt. Hingegen sind nach *A. Adrian*, RT 2017, S. 77, 104 f. menschliche Entscheidungsträger, insbesondere in hoheitlichen Berufen, nicht substituierbar und weiter zwingend erforderlich.

Nach einer Ansicht wird im Kontext der Besteuerungsgleichheit die konkrete Gefahr von strukturellen Vollzugsdefiziten gesehen, wobei die *insgesamt* in der Abgabenordnung kodifizierten Digitalisierungsnormen zu überprüfen seien.⁵³ Entsprechende Defizite sollen insbesondere dann entstehen können, wenn die konkrete Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme normativ zu einer gleichheitswidrigen Prüfdichte und zu zu geringen Prüfwahrscheinlichkeiten führt,⁵⁴ die wiederum aus der normativen Einfachheit der Systeme⁵⁵ oder der Absolutheit der Vollautomatisierung resultieren können.⁵⁶

Die vorzugswürdigere Auffassung geht unter Bezugnahme auf die bisherige Rechtsprechung des BVerfG allerdings davon aus, dass mangels konkreter Vergleichsrelation die Rechtsfigur des strukturellen Vollzugsdefizits bereits dem Grunde nach nicht einschlägig ist.⁵⁷ Ansonsten würden in einer pauschalen Weise der Einkommensteuertatbestand und die Vollautomation, d. h. entgegen den bisherigen Entscheidungen nicht zwei konkrete Rechtsnormen, gegenübergestellt.⁵⁸

Zudem hat der deutsche Gesetzgeber die unionsrechtlichen Vorgaben zu beachten. Zunächst wurde im Schrifttum die Frage aufgeworfen, ob Art. 22 DSGVO im Rahmen der ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid grundsätzlich einschlägig ist. Die betroffene Person hat nach Art. 22 Abs. 1 DSGVO das Recht, nicht einer ausschließlich auf einer automatisierten Verarbeitung beruhenden Entscheidung unterworfen zu werden, die ihr gegenüber rechtliche Wirkung entfaltet oder sie in ähnlicher Weise erheblich beeinträchtigt. So wurde teils die Ansicht vertreten, die Entscheidung, einen Steuerfall ganz oder punktuell zu prüfen und diesen nicht ohne personelle Prüfung zu verarbeiten, habe keine rechtliche Entscheidungsqualität.⁵⁹ Dem ist insoweit zuzustimmen, als dass die Fallauswahl eine der Entscheidung vorgeschaltete Handlung darstellt. Gleichwohl ist der kausale Zusammenhang zu berücksichtigen, da die Handlung auf die eigentliche Entscheidung zurückwirkt,⁶⁰ sodass Art. 22 Abs. 1 DSGVO dem Grunde nach einschlägig ist.⁶¹ Diese Frage hat das BMF insoweit ebenfalls positiv beantwortet, als dass sich im BMF-Schreiben zur Anwendung der Daten-

⁵³ M. Maier, JZ 2017, S. 614, 616.

⁵⁴ M. Maier, JZ 2017, S. 614, 616; ähnlich G. Kirchhof, Besteuerung von Arbeitnehmern (2017), S. 47, 66, der jedoch nicht explizit auf ein etwaiges strukturelles Vollzugsdefizit eingeht.

⁵⁵ M. Maier, JZ 2017, S. 614, 617.

⁵⁶ M. Maier, JZ 2017, S. 614, 618. Mellnghoff, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 421, 428 hebt deutlich hervor, dass diese Absolutheit gerade nicht gegeben ist.

⁵⁷ Heintzen, DÖV 2015, S. 780, 785; a. A. Thiemann, StuW 2018, S. 304, 312 f.

⁵⁸ Heintzen, DÖV 2015, S. 780, 785; a. A. Müller-Franken, StuW 2018, S. 113, 117, der ein strukturelles Vollzugsdefizit hinsichtlich einer gesamten Steuerart zumindest nicht ausschließt. Ähnlich Hey, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 451, 458, die hervorhebt, dass der Anwendungsbereich des Defizits gegenwärtig nicht klar umrissen ist.

⁵⁹ Krumm, DB 2017, S. 2182, 2191.

⁶⁰ Martini/Nink, Extra 10 zu NVwZ 2017, S. 1, 10.

⁶¹ So auch Müller-Franken, StuW 2018, S. 113, 116; Martini, DÖV 2017, S. 443, 452.

schutz-Grundverordnung entsprechende Erläuterungen zu Art. 22 DSGVO unter Bezugnahme auf § 155 Abs. 4 AO finden.⁶²

In Art. 22 Abs. 2 DSGVO sind weitreichende Ausnahmen des in Rede stehenden Betroffenenrechts kodifiziert. Bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren ist Art. 22 Abs. 2 Buchst. b DSGVO relevant.⁶³ Die Reichweite der dort kodifizierten Mindestgarantien zum Schutz der Persönlichkeitsrechte ist weniger eindeutig geregelt als bei den anderen Tatbeständen.⁶⁴ Gleichwohl ist der Ausnahmetatbestand erfüllt, da die automatisierte Entscheidung gemäß § 155 Abs. 4 Satz 1 AO grundsätzlich zulässig ist, und darüber hinaus stellt § 155 Abs. 4 AO i. V. m. § 150 Abs. 7 AO, insbesondere mit dem qualifizierten Freitextfeld, eine angemessene Maßnahme zur Wahrung der Rechte und Freiheiten sowie der berechtigten Interessen der betroffenen Person zur Verfügung.⁶⁵ Dieser Befund wird durch den Erwägungsgrund 71 der Datenschutz-Grundverordnung bekräftigt, der automationsgestützte Systeme zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und zur Gewährleistung der Sicherheit und Zuverlässigkeit des bereitgestellten Dienstes explizit erwähnt.

III. Büromäßige Fallbearbeitung

§ 161 Abs. 1 Satz 1 BAO hebt die grundsätzliche Verpflichtung der Erklärungsprüfung unter Verweis auf § 115 BAO deutlich hervor. Der Verweis hat zwar insoweit lediglich deklaratorische Wirkung.⁶⁶ Gleichwohl wird dadurch deutlich, dass eine inhaltliche, d. h. nicht nur eine formale, Prüfung zu erfolgen hat.⁶⁷ Das Ermittlungsverfahren beginnt daher mit der Prüfung der eingereichten Erklärung.⁶⁸ Bei unvollständigen Angaben hat die Behörde im Rahmen der büromäßigen Prüfung einen Ergänzungsauftrag (§ 161 Abs. 1 Satz 2 BAO) zu erteilen und bei Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung kann sie den Steuerpflichtigen mittels Bedenkenvorhalts unter Fristsetzung zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (§ 161 Abs. 2 BAO). Beide Instrumente dürfen als verfahrensleitende Ermittlungshandlungen ausschließlich *vor* der Veranlagung angewendet werden.⁶⁹ Erst wenn

⁶² Bundesministerium der Finanzen, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 90.

⁶³ Baum/Buse/H. Brandl/Szymczak/Baum, AO, § 32f Rz. 26; lediglich auf Abs. 2 ohne weitere Angabe des Buchts. b verweist Bundesministerium der Finanzen, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 90.

⁶⁴ Martini, DÖV 2017, S. 443, 452; zu den Mindestgarantien ausführlich Martini/Nink, Extra 10 zu NVwZ 2017, S. 1, 3 ff.

⁶⁵ Bundesministerium der Finanzen, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 90; deutlicher Martini/Nink, Extra 10 zu NVwZ 2017, S. 1, 9.

⁶⁶ Ritz/Ritz, BAO, § 161 Rz. 1.

⁶⁷ Tanzer/P. Unger, SWK 2008, S. 947, 950; Rombold, SWK 2005, S. 910, 911.

⁶⁸ Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 1295.

⁶⁹ Ritz/Ritz, BAO, § 161 Rz. 11; Tanzer/P. Unger, BAO 2016/2017, S. 182; Gunacker-Slawitsch, RdW 2011, S. 699, 700 m w. N.

keine Zweifel an der Richtigkeit und Vollständigkeit mehr bestehen, soll der Bescheid erlassen werden.⁷⁰ Dieser Teil des Besteuerungsverfahrens wird als *Vorbescheidkontrolle* bezeichnet und entspricht ebenso dem traditionellen Leitbild einer Steuererklärungsbearbeitung in Deutschland: Der Amtsträger führt eine personelle Prüfung der eingereichten Belege und eine rechtliche Würdigung der Angaben des Steuerpflichtigen durch.⁷¹ Für den Bereich der Einkommensteuerveranlagung kann dabei seit geraumer Zeit unterstützend auf ein elektronisches Datenblatt zurückgegriffen werden. Dieses enthält alle relevanten Informationen, um die Zuordnung des konkreten Einzelfalls zur entsprechenden Risikogruppe nachzuvollziehen.⁷²

Bei dem Besteuerungsverfahren handelt es sich um ein Massenphänomen, welches automationsgestützt und mit Hilfe der Risikomanagementsysteme realisiert wird. Nach einer Ansicht werden in Österreich zumindest einige Steuerfälle erst *nach* der Bescheiderlassung überprüft.⁷³ Die vorzugswürdigere Auffassung geht davon aus, dass eine risikoorientierte Nachprüfung durch die Finanzbehörde längst systemimmanent ist⁷⁴ und den Regelfall darstellt.⁷⁵ Daher ist zu untersuchen, inwieweit im Rahmen der büromäßigen *Nachbescheidkontrolle* eine Erklärungsprüfung der Behörde sowie ggf. nötige Korrekturen zulässig sind.

Die Finanzverwaltung⁷⁶ und der VwGH⁷⁷ gehen von einer entsprechenden Zulässigkeit dieses Vorgehens aus.⁷⁸ Demnach könne das Finanzamt in jedem Verfahrensabschnitt, d. h. auch nach Erlassung eines Bescheids, Auskünfte nach § 143 BAO verlangen. Soweit sich sein Spruch nachträglich als nicht richtig erweist, soll, abhängig von den Umständen des Einzelfalls, § 299 Abs. 1 BAO eine Aufhebung ermöglichen.⁷⁹

Dagegen werden im Schrifttum erhebliche Zweifel geäußert. Der ursprünglichen Zielsetzung der Bundesabgabenordnung nach solle der Bescheiderlassung ein Ermittlungsverfahren *vorausgehen*, in dem die Behörde die Abgabenerklärungen auf ihre Vollständigkeit und sachliche Richtigkeit hin überprüfe.⁸⁰ Ergehe ein Bescheid ohne die nachprüfenden Maßnahmen des Ergänzungsauftrags oder

⁷⁰ *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ALJ 2014, S. 99, 102.

⁷¹ BT-Drs. 18/7457, 49.

⁷² *E. Schmidt/M. Schmitt*, Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529, 543; *Seer*, SteuerStud 2010, S. 369, 374; *Eilfort/J. Lang*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, S. 185.

⁷³ *Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II, Rz. 1297.

⁷⁴ *E. Müller*, ÖStZ 2011, S. 191, 192.

⁷⁵ *Ehrke-Rabel*, ALJ 2017, S. 150, 157; *Ehrke-Rabel*, StuW 2015, S. 101, 114; *Ehrke-Rabel*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), S. 229, 235.

⁷⁶ Explizit die Möglichkeit der Nachbescheidkontrolle erwähnend *Bundesministerium der Finanzen*, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 37.

⁷⁷ VwGH, 07.07.2011 – 2011/15/0060, VwSlg 8659 F/2011; *Zorn*, SWK 2011, S. 909 als Hofrat des VwGH bestätigt dessen Auffassung.

⁷⁸ Ebenso *Fischerlehner*, UFSjournal 2011, S. 341, 343.

⁷⁹ Dazu ausführlich: I. III. 1., S. 236.

⁸⁰ *Gunacker-Slawitsch*, RdW 2011, S. 699, 701; ähnlich *Binder*, Festschrift für Josef Schlager (2012), S. 163, 169.

Bedenkenvorhalts, gleichwohl diese bereits vor Bescheiderlass geboten gewesen wären, könne die spätere Prüfung im Rahmen der Nachbescheidkontrolle diese Rechtsverletzung nicht mehr heilen.⁸¹

Von entscheidender Bedeutung ist in diesem Kontext die Frage, ob eine Nachbescheidkontrolle auf § 143 BAO gestützt werden kann. Hierbei ist zu konstatieren, dass die speziellere Norm des § 161 BAO dem § 143 BAO als *Lex specialis* vorgehen muss. Würde die Nachholung von Überprüfungen, die insbesondere aufgrund der EDV-gestützten Risikoanalyse im Veranlagungsverfahren entgegen der Vorgabe des § 161 BAO unterlassen wurden, durch § 143 BAO ermöglicht, liefe die Verpflichtung des § 161 BAO völlig ins Leere. Im Ergebnis könnte so die Verpflichtung in Gestalt von Auskünften nachgeholt werden.⁸²

Es ist zu konstatieren, dass aufgrund der erklärungskonformen, mithin ungeprüften Veranlagungen⁸³ die Vorschrift des § 161 BAO in der gegenwärtigen Steuervollzugspraxis weitgehend ignoriert wird.⁸⁴ Dieses Vorgehen und die damit einhergehenden systematischen Nachbescheidkontrollen entsprechen nicht den gesetzlichen Vorgaben⁸⁵ und unterminieren die materielle Rechtskraftwirkung der Bescheide.⁸⁶ Die Arbeitsweise der Finanzverwaltung ist aus Gründen der Verwaltungsökonomie⁸⁷ grundsätzlich nachvollziehbar,⁸⁸ sollte jedoch – zumindest bei unveränderter Rechtslage – ungeachtet der sich in praxi ergebenden Vorteile unterbleiben.⁸⁹

Gleichwohl ist unter Berücksichtigung der aktuellen Gegebenheiten ein Lösungsansatz anzustreben, mit dem das gegenwärtige Vorgehen beibehalten und zugleich ein rechtskonformer Zustand erreicht werden könnte.⁹⁰ Dieser Ansatz bestünde in einer Anpassung des § 161 BAO, wonach die Maßnahmen des Ergän-

⁸¹ *Tanzer/P. Unger*, BAO 2016/2017, S. 181 f.

⁸² *Gunacker-Slawitsch*, RdW 2011, S. 699, 702.

⁸³ *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ÖStZ 2017, S. 241, 243; *Hübl*, SWK 2006, S. 88, 91.

⁸⁴ *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ALJ 2014, S. 99, 102; *Tanzer/P. Unger*, SWK 2008, S. 947, 947; dazu bereits VwGH, 17.09.1997 – 93/13/0059, VwSlg 7210 F/1997.

⁸⁵ *Gunacker-Slawitsch*, RdW 2011, S. 699, 701 m. w. N.; *J. Schlager*, SWK 2010, S. T 33, T 35; ebenso erblickt *Rombold*, SWK 2005, S. 910, 911 Verfahrensrechtsverletzungen, wobei ein Weg, der auf § 143 BAO und nicht § 161 BAO gestützt ist, möglich sein soll; nach *Tanzer/P. Unger*, BAO 2016/2017, S. 182 f. ist dieses Vorgehen nicht nur einfachgesetzlich rechtswidrig, sondern ggf. auch im Hinblick auf das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) verfassungsrechtlich relevant.

⁸⁶ *Fellner*, SWK 2011, S. 973, 974. Dazu näher: I. IV., S. 241.

⁸⁷ So können Nachbescheidkontrollen beispielsweise zu einer kontinuierlichen Arbeitsauslastung beitragen, *Hübl*, SWK 2006, S. 88, 91.

⁸⁸ Die Zweckmäßigkeit aufgrund des vermehrten Verwaltungsaufwands bei Abänderungen oder Aufhebungen der Bescheide anzweifelt *Ritz/Ritz*, BAO, § 161 Rz. 14–15.

⁸⁹ *Tanzer/P. Unger*, BAO 2016/2017, S. 182.

⁹⁰ Alternativ wäre bei unveränderter Rechtslage die Umstellung der Vorgehensweise dahingehend denkbar, dass die Bescheide erst nach der Auswertung des Risikomanagementsystems erlassen werden. Zu den Vor- und Nachteilen dieses Ansatzes *Gunacker-Slawitsch*, RdW 2011, S. 699, 703 f.

zungsauftrags und Bedenkenvorhalts auch nach materiell rechtskräftiger Veranlagung für zulässig erklärt werden müssten.⁹¹

Die im Schrifttum Österreichs zu konstatierende Kontroverse zur Zulässigkeit systematischer Nachbescheidkontrollen im Rahmen der büromäßigen Prüfung ist in Deutschland nicht existent. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass das deutsche Risikomanagementsystem weder in der Vergangenheit noch in der gegenwärtigen Ausgestaltung eine Zufallsauswahl *nach* Erlass des Erstbescheids vorsieht. Weitergehende Ermittlungsmaßnahmen sind grundsätzlich nicht vorgesehen, da die voll automatisiert erlassenen Verwaltungsakte nicht per se unter einem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehen.⁹²

Um einen effektiven und am konkreten Kontrollbedürfnis ausgerichteten Steuervollzug zu gewährleisten, sollte der Risikobewältigung mittels Außenprüfung für nicht ausschließlich maschinell zu bearbeitende Steuererklärungen in Deutschland zukünftig eine größere Bedeutung zukommen. Aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung und der Implementierung der voll automatisierten Fallbearbeitung als neues Leitbild des Steuervollzugs erscheint es sinnvoll, das bisher im Veranlagungsverfahren gebundene Personal mit Tätigkeiten der Außenprüfung zu betrauen.⁹³ So könnten die vom elektronischen Risikomanagementsystem ausgesteuerten Fälle adäquat verifiziert werden. Zweckdienlich wäre es zudem, die in Österreich bereits vollzogene Zusammenlegung von Veranlagungs- und Außenprüfungsstellen weiter zu forcieren. Mit Einführung der betriebsnahen Veranlagung sind solche Tendenzen zumindest erkennbar.⁹⁴

IV. Außenprüfung

1. Auswahl der Prüfungsfälle

Für den Großteil der Steuerpflichtigen ist die Fallbearbeitung auf die in den vorherigen Abschnitten dargestellte Weise abgeschlossen. Der gezielte Einsatz der Organe des Außendienstes richtet sich in Österreich u. a. nach den Arbeitserfordernissen der Organisationseinheit Betriebsveranlagung/Prüfung. Beispielsweise werden Vorhalte, die aus den EDV-Analysevorgaben resultieren, oder erkannte Hochrisikofälle zur intensiveren Prüfung weitergegeben.

⁹¹ *Gunacker-Slawitsch*, RdW 2011, S. 699, 704; ähnlich *P. Unger*, SWK 2005, S. 421, 423.

⁹² Nach *Heintzen*, DÖV 2015, S. 780, 785 wandelt sich der Untersuchungsgrundsatz in diesen Fällen zu einem Belegvorhaltegrundsatz.

⁹³ Nach *F. Peters*, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 263, 263 wird eine solche Verteilung bereits vorbereitet.

⁹⁴ Zur Abgrenzung der betriebsnahen Veranlagung von einer Außenprüfung u. a. *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schallmoser*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 193–203 AO Rz. 202–203; *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 193–203 AO Rz. 10.

Die gesetzlichen Grundlagen für Außenprüfungen bilden die §§ 147–151 BAO.⁹⁵ Nach § 147 Abs. 1 BAO können von der Finanzverwaltung insbesondere bei Steuerpflichtigen, die zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet sind, jederzeit alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse geprüft werden. Zur Steuerung und internen Zuständigkeitsabgrenzung werden die Unternehmen entsprechend ihren erzielten Umsatzerlösen in die Betriebskategorien Klein-, Mittel- und Großbetriebe eingeteilt, die wiederum in weitere Unterkategorien gegliedert sind.⁹⁶ Die anschließende konkrete Zuordnung der Prüfständigkeit des Finanzamtes oder ggf. der Großbetriebsprüfung erfolgt einmal jährlich in automatisierter Form.⁹⁷

Die Fallauswahl wird anhand nachstehender Kriterien vorgenommen:

- *Zeitauswahl*, d. h., die am längsten nicht geprüften Fälle werden in den Prüfplan aufgenommen,
- *Gruppenauswahl*, d. h., die Prüfungsfälle werden nach einem mathematischen Zufallssystem ausgewählt,
- *Einzelauswahl*, d. h. Auswahl aufgrund besonderer Vorgänge, beispielsweise wegen Anordnung von der Oberbehörde (BMF) oder von anderen Stellen des Finanzamtes,⁹⁸ und
- *Risikoauswahl*, d. h. Auswahl auf Basis besonderer Risikoanalysen.⁹⁹

Zur zentralen Prüfplanerstellung werden zunächst anhand der Zeit- und Gruppenauswahl automationsunterstützt Fälle zum Zwecke der Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne einer Generalprävention aufgenommen. Die Einzelfall- und Risikoauswahl betreffen hingegen die Bedarfsfälle, deren Prüfung der Vermeidung von ungerechtfertigten Abgabenverkürzungen dient.¹⁰⁰ Die besonderen Risikoanalysen obliegen dem Predictive Analytics Competence Center des BMF und vervollständigen den Prüfplan.¹⁰¹ Im Rahmen dieser prädiktiven Analysen werden individuelle Risikoindikatoren der einzelnen Steuerpflichtigen einer sozialen Netzwerkanalyse zugeführt, aus der nahezu

⁹⁵ Zum Ablauf und Inhalt einer Außenprüfung ausführlich *Bundesministerium der Finanzen*, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 48 ff.

⁹⁶ Eine genaue Übersicht findet sich bei *Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I, B. Organisation (2017), S. 1, 3 f.

⁹⁷ *Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I, B. Organisation (2017), S. 1, 4 f.

⁹⁸ Weitere Beispiele finden sich bei *Blazina*, So prüft die Finanz, S. 24.

⁹⁹ *Stieger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, C. Verfahrensrecht, § 147 Abs. 1 BAO (2017), S. 1, 5.

¹⁰⁰ *Scheiblaue*, AFS 2013, S. 202, 207.

¹⁰¹ Allgemeine Erläuterungen zu einem Predictive-Analytics-Ablauf finden sich bei *Projektgruppe Big Data*, Positionspapier zu Big Data, S. 9 f.

in Echtzeit Ergebnisse resultieren.¹⁰² Im Jahr 2016 kam Predictive Analytics in rund 40 % aller zu prüfenden Steuerfälle als Auswahlmethode zur Anwendung.¹⁰³

Weitere Details zur Fallauswahl werden nicht veröffentlicht.¹⁰⁴ Gleichwohl wird anhand der Kriterien deutlich, dass bereits im Rahmen der Fallauswahl einer verwaltungsökonomischen Durchführung von Außenprüfungen Rechnung zu tragen ist und nicht erst bei der konkreten Abwicklung.¹⁰⁵ Der Auswahl der Prüfungsfälle begegnen keine gleichheitsrechtlichen Bedenken.¹⁰⁶

Die deutsche Außenprüfung ist vor allem in den §§ 193 ff. AO sowie in der Betriebsprüfungsordnung¹⁰⁷ geregelt und weist im Gesamtbild eine Reihe von Gemeinsamkeiten mit dem österreichischen Pendant auf. Insbesondere erfolgt gemäß § 3 BpO 2000 eine vergleichbare Vierteilung in Kleinstbetriebe, Kleinbetriebe, Mittelbetriebe und Großbetriebe. Diese schematische Größenklasseneinteilung wirkte sich in der Vergangenheit in Deutschland allerdings deutlich stärker auf den Prüfungssturnus, damit einhergehend auf die Kontrolldichte aus und wurde seit geraumer Zeit im Schrifttum massiv kritisiert.¹⁰⁸ Dieser Maßstab¹⁰⁹ führte zu eklatant divergierenden und gleichheitswidrigen Prüfungsfrequenzen,¹¹⁰ während die differenzierte Fallauswahl Österreichs keine gleichheitsrechtlichen Bedenken nach sich zieht. Darüber hinaus ergaben sich für den Steuerpflichtigen keine Anreize zu einem möglichst hohen Grad an eigenmotivierter Tax Compliance, was die entsprechende Vollzugsstrategie konterkarierte.¹¹¹

Diese Mängel hat die deutsche Finanzverwaltung mittlerweile erkannt. Die automationsgestützte Fallauswahl erfolgt regelbasiert,¹¹² d. h., es kommen theoriegeleitete Algorithmen zum Einsatz.¹¹³ Die Verkennzifferung der steuerlichen Gewinnermittlung, insbesondere mittels der mit der E-Bilanz angestrebten Effek-

¹⁰² *Mergel*, (Un)Berechenbar? Algorithmen und Automatisierung in Staat und Gesellschaft (2018), S. 76, 86 f. unter Bezugnahme auf einen Verantwortlichen für Big-Data-Analysen im BMF.

¹⁰³ *Setnicka*, Informatik 2016 (2016), S. 629, 632.

¹⁰⁴ *B. Kurz*, ÖStZ 2007, S. 400, 402.

¹⁰⁵ *Scheiblaue*, AFS 2013, S. 202, 206.

¹⁰⁶ *Scheiblaue*, AFS 2013, S. 202, 206 f. m. w. N.

¹⁰⁷ BpO 2000 v. 15.03.2000 BStBl. I 368.

¹⁰⁸ Exemplarisch *Seer/Hardeck*, StuW 2016, S. 366, 372; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1427; *Schützler*, Tax Compliance, S. 201 ff. m. w. N.; *Goldshteyn/Purer*, StBp 2014, S. 61, 62 m. w. N.; *E. Huber/Seer*, StuW 2007, S. 355, 357; *Seer*, FR 1997, S. 553, 561 f.

¹⁰⁹ In Deutschland kann der Länderfinanzausgleich zudem Anreize für eine verminderte Prüfungsfrequenz einzelner Länder bieten, *Tipke/J. Lang/Seer*, Steuerrecht, § 21 Rz. 234; *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, § 193 AO Rz. 44; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1427; *Seer*, Festschrift für Hans Georg Ruppe (2007), S. 533, 536.

¹¹⁰ *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, § 193 AO Rz. 42.

¹¹¹ *Schützler*, Tax Compliance, S. 200 f.

¹¹² So zumindest *Panek*, Beilage 02 zu DB 2018, S. 31, 33 als Angehöriger der Finanzverwaltung.

¹¹³ Dazu bereits: F. VI. 2., S. 159.

tuierung des Risikomanagementsystems, soll daher langfristig die zielorientierte Auswahl der Prüfungsfälle nach Maßgabe des Kontrollbedürfnisses gewährleisten.¹¹⁴ Den Analyseergebnissen soll dabei lediglich ein indizielles Risiko zukommen, das bei der personellen Prüfungsschwerpunktbildung im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu berücksichtigen ist.¹¹⁵ Über die bisherige Informationspolitik, die E-Bilanz für eine automationsunterstützte und am steuerlichen Risikopotenzial des Einzelfalls ausgerichtete Fallauswahl zu nutzen,¹¹⁶ hinausgehend hat das BMF unlängst eine überobligatorische Datenübermittlung empfohlen. Es sollen zur Minimierung von Rückfragen, des damit verbundenen Aufwands sowie zur Einschätzung der Prüfungsbedürftigkeit über den Mindestumfang hinausgehende Datensätze übermittelt und zudem Fußnoten zu erläuterungsbedürftigen Positionen genutzt werden.¹¹⁷ Damit bestätigen sich die bereits bei Einführung der E-Bilanz in diese Richtung geäußerten Vermutungen.¹¹⁸ Ein Risikomanagementsystem, das auf E-Bilanz-Datensätzen basiert, befindet sich allerdings erst im Aufbau.¹¹⁹ Im Schrifttum finden sich bereits erste Ansätze, um potenzielle Risikofaktoren in der E-Bilanz-Taxonomie zu identifizieren, die zu einer Erhöhung der Prüfungswahrscheinlichkeit führen. Hierbei könnte beispielsweise zwischen Risikofaktoren in den Unternehmensstammdaten, Risikofaktoren in den jährlichen Abschlussdaten und verhaltensbezogenen Risikofaktoren differenziert werden.¹²⁰

Weiterhin können zeitsparende Plausibilitätsprüfungen der elektronischen Aufzeichnungs- und Buchführungsdaten, beispielsweise mittels der Summarischen Risikoprüfung,¹²¹ als wertvolles Bindeglied zwischen Veranlagung und Außenprüfung dienen, um die Prüferkapazitäten rechtzeitig und risikoorientiert einzusetzen.¹²² Hier profitierte Deutschland bereits in der Vergangenheit von den vorhandenen Strukturen Österreichs im Rahmen des Projekts Neue interaktive Prüfungstechnik – NiPt: Ziel war es dabei, die Grundlagen für eine sinnvolle Einbindung neuer Prüfungsansätze in das bestehende Risikomanagement und für einen risikoorientierten Einsatz zur Prüfungsvertiefung zu verbessern.¹²³

Inwieweit sich die nunmehr deutlich im Fokus stehende risikoorientierte Fallauswahl auf die Prüfungsquoten und/oder -zeiträume der deutschen Außenprüfungen

¹¹⁴ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 88 AO Rz. 70. Tipke, Die Steuerrechtsordnung – Band 3, S. 1427 sieht das Prüfungsbedürfnis ebenfalls als sachgerechten Maßstab an.

¹¹⁵ Panek, Beilage 02 zu DB 2018, S. 31, 34 f.

¹¹⁶ Dazu bereits: E. IV. 2. c) aa), S. 131.

¹¹⁷ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF: August 2018, S. 39.

¹¹⁸ Entsprechende Bedenken äußerten z. B. Heinsen/G. Adrian/Franz, DStR 2012, S. 1765, 1768.

¹¹⁹ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF: August 2018, S. 39.

¹²⁰ Zu diesem Ansatz ausführlich Henselmann/Haller, DStR 2018, S. 1033, 1034 ff.

¹²¹ Zur Summarischen Risikoprüfung ausführlich A. Becker, DStR 2016, S. 1430; Bleschick, DStR 2017, S. 353.

¹²² Wähnert, BBK 2009, S. 738, 746; ähnlich Wähnert, Handbuch für die Summarische Risikoprüfung (SRP), S. 28 und 33.

¹²³ E. Huber/Wähnert, NWB 2009, S. 2814, 2818.

auswirkt, bleibt abzuwarten. Auf Grundlage der Meldungen der einzelnen Bundesländer resultierte für das Jahr 2017 eine Prüfungsquote von insgesamt 2,4 %, ¹²⁴ wobei die einzelnen Quoten in Abhängigkeit von der jeweiligen Größenklasse stark divergieren. So wurden von den Großbetrieben noch 21,8 % geprüft, ¹²⁵ während die Mittelbetriebe lediglich eine Prüfungsquote von 6,3 % aufweisen. Dieser Trend setzt sich bei den kleineren Betrieben fort. Die Kleinbetriebe wurden zu 3,3 % und die Kleinstbetriebe nur noch zu 1,0 % geprüft. ¹²⁶ Im Zuge dieser Ergebnisveröffentlichung gab das BMF unter Bezugnahme auf Risikogesichtspunkte an, die Betriebsprüfung effektuieren zu wollen. ¹²⁷

2. Traditionelle und neue Prüfungstechnik

Die kalkulatorischen Prüfungsmethoden entsprechen der traditionellen Prüfungstechnik und beruhen auf betriebswirtschaftlichen Zusammenhängen. Hierunter sind beispielsweise Betriebskennzahlen in Gestalt von verschiedenen Aufschlagskoeffizienten, Stunden- sowie Stücksätzen ¹²⁸ oder Modelle kalkulatorischer Verprobungen, z. B. Mengen-, Kassenfehlbetrags-, Zeit- und Deckungsrechnungen, zu verstehen. ¹²⁹ Diese konnten aufgrund des EDV-Einsatzes zu umfangreichen Prüfungskomplexen weiterentwickelt werden. ¹³⁰

Bereits im Jahr 1990 wurde in Österreich der Weg in die Informationsgesellschaft beschritten, wobei eine effiziente EDV-Unterstützung zu dieser Zeit noch nicht gegeben war. Erst im Laufe der Jahre wurde die Hardwareausstattung verbessert, wurden EDV-Schulungen durchgeführt und die Prüfer mit Notebooks ¹³¹ sowie der Prüfsoftware ACL ¹³² ausgestattet. Diese in den Jahren 2001 und 2002

¹²⁴ Im Rahmen einer Stichprobenprüfung stellte der Bundesrechnungshof u. a. überhöht ausgewiesene Prüfungsquoten fest. Zudem vermittelte die Statistik, die neben den in Rede stehenden Quoten insbesondere die steuerlichen Ergebnisse in den Fokus stellt, eine falsche Vorstellung von den Aufgaben der Betriebsprüfung, *Scheller*, Bemerkungen 2018 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, S. 36 ff.

¹²⁵ Es ist davon auszugehen, dass zumindest der Anteil der Größtbetriebe innerhalb dieser Größenklasse relativ konstant bleiben wird, da diese nach *Panek*, Beilage 02 zu DB 2018, S. 31, 33 f. nicht in den Anwendungsbereich des maschinellen Risikofilters fallen und regelmäßig abschussgeprüft werden.

¹²⁶ *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht des BMF: November 2018, S. 42.

¹²⁷ *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht des BMF: November 2018, S. 42.

¹²⁸ Dazu ausführlich mit konkreten Beispielen *W. Lindenthal*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.2. (2017), S. 1, 4 ff.

¹²⁹ Dazu ebenso ausführlich mit konkreten Beispielen *W. Lindenthal*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.2. (2017), S. 1, 45 ff.

¹³⁰ Dazu mit diversen Beispielen *E. Huber*, StBp 2016, S. 257, 261 f.

¹³¹ Dazu ausführlich *Koller/Woischitzschlagger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I, A. Entwicklung (2017), S. 1, 49 ff.

¹³² Akronym für Audit Command Language.

eingeführte Software ist seitdem ein unerlässliches Arbeitsmittel¹³³ und hat die Prüfungstechnik revolutioniert.¹³⁴ Der Funktionsumfang ist mannigfaltig¹³⁵ und wurde stetig aktualisiert und erweitert.¹³⁶ Die vom Steuerpflichtigen übergebenen Daten können eingelesen und sodann verschiedene Abfragen, Auswertungen und Analysen durchgeführt werden. Somit können die elektronisch zur Verfügung stehenden Buchführungsunterlagen in erheblich kürzerer Zeit und mit größerer Intensität als bisher überprüft werden. Mittels der neuen Prüfungstechniken ist es möglich, Auffälligkeiten oder Inkonsistenzen, die auf Unregelmäßigkeiten hindeuten, zeitnah ausfindig zu machen.¹³⁷ Als Analysetechniken stehen z. B.

- die Zeitreihenanalyse,
- die Benford-Analyse und
- der Chi-Quadrat-Test

zur Verfügung.¹³⁸ Darüber hinaus ist für bestimmte Risikobereiche der Einsatz von spezieller, gesondert entwickelter Supporting Audit Software vorgesehen.¹³⁹

In Deutschland findet insbesondere die Software IDEA Anwendung.¹⁴⁰ Diese ermöglicht einerseits die Übernahme von Daten im Wege des Z3-Zugriffs und andererseits die Datenüberprüfung in Form von Prüfungsschritten und systemspezifischen Analysemakros für digitale Vorsysteme.¹⁴¹ Da die eingesetzten Softwarelösungen den Prüfern einen ähnlichen Leistungsumfang bieten,¹⁴² sind die Möglichkeiten der digitalen Außenprüfung in beiden Ländern weitestgehend vergleichbar.

¹³³ Bereits 2009 wurden mehr als die Hälfte aller Prüfungs- und Kontrolltätigkeiten unter Zuhilfenahme von Prüfsoftware durchgeführt, *B. Kurz*, BÖB 2009, S. 13, 13.

¹³⁴ *Koller/Woischitzschlagger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I, A. Entwicklung (2017), S. 1, 62.

¹³⁵ *Stieger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, C. Verfahrensrecht, § 147 Abs. 1 BAO (2017), S. 1, 7 bezeichnet die Software treffend als wertvolles Werkzeug.

¹³⁶ *B. Kurz*, ÖStZ 2007, S. 400, 401.

¹³⁷ *E. Huber*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, G. Prüfungstechnik, Risikomanagement (2017), S. 1, 33 f.

¹³⁸ Dazu jeweils umfassend mit konkreten Beispielen *E. Huber*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.4. (2017), S. 1, 24 ff., 51 ff. und 52/5 ff.

¹³⁹ *E. Huber*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, G. Prüfungstechnik, Risikomanagement (2017), S. 1, 44.

¹⁴⁰ <https://audicon.net/produkte/idea-die-software-loesung-fuer-datenanalyse>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁴¹ *A. Becker*, DStR 2016, S. 1386, 1387; zu den Funktionalitäten überblicksartig *Götzenberger*, Der gläserne Steuerbürger, Rz. 256 und ausführlicher *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung, S. 138 ff.; *Hauschildt/Wähner*, NWB 2007, S. 3539, 3539 ff.; *S. Groß/Georgius*, DStR 2006, S. 2067, 2068 f.

¹⁴² *S. Groß/Georgius*, DStR 2006, S. 2067, 2068.

In Österreich liegt der Fokus bei Außenprüfungen regelmäßig auf der Kontrolle der erklärten Umsätze.¹⁴³ Die neue Prüfungstechnik kommt daher insbesondere dort zum Einsatz, wo die traditionellen Methoden wegen systematischer Manipulationen versagen:¹⁴⁴ z. B. bei nicht erfassten oder zu niedrig erfassten Erlösen, willkürlichen Tageslosungen oder nicht erfassten Geschäftsvorfällen.¹⁴⁵

Mit der Zeitreihenanalyse¹⁴⁶ werden beispielsweise Umsätze zu Wareneinsätzen über Zeiträume ins Verhältnis gesetzt, um Hinweise auf etwaige Umsatzverkürzungen zu erhalten.¹⁴⁷ Verlaufen die zueinander abhängigen Kostenkurven nicht gleich, ist dies ein Hinweis auf mögliche Manipulationen.¹⁴⁸ In eine ähnliche Richtung zielen die Benford-Analyse, die das häufigere Vorhandensein von Zahlen mit niedriger Anfangsziffer als solche mit hoher impliziert,¹⁴⁹ sowie die statistische Methode des Chi-Quadrat-Tests, mit der systematisch manipulierte Zahlen und Umsätze entdeckt werden können, sodass Umsatzverkürzungen identifizierbar sind.¹⁵⁰ Mit Letzterem wird geprüft, ob die tatsächliche Verteilung (des Steuerpflichtigen) der vorgegebenen Benford-Verteilung entspricht.¹⁵¹ Beide Ansätze finden beispielsweise Berücksichtigung bei der Ziffernprüfung von Tageslosungen,¹⁵² um deren Plausibilität zu verproben.¹⁵³ Im Ergebnis ist eine Überprüfung und Verprobung *aller* aufgezeichneten Geschäftsvorfälle grundsätzlich möglich.¹⁵⁴

¹⁴³ Ähnlich *Scheiblauer*, AFS 2014, S. 82, 87 f.; zutreffend weist *E. Huber*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.4. (2017), S. 1, 68 darauf hin, dass Umsätze als Produkt der Betriebsleistung unmittelbar mit vorgelagerten Abläufen zusammenhängen und ohne deren Kenntnis keinerlei Rückschlüsse auf steuerlich relevante Größen möglich sind.

¹⁴⁴ *E. Huber*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.4. (2017), S. 1, 8.

¹⁴⁵ *Gaedke/Hübner/B. Staudinger/Vojta*, Betriebsprüfung, S. 93; *B. Kurz*, ÖStZ 2007, S. 400, 401.

¹⁴⁶ *W. Lindenthal*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.3. (2017), S. 1, 33 bezeichnet diese auch als grafischen Reihenvergleich.

¹⁴⁷ *Scheiblauer*, AFS 2014, S. 82, 88; *W. Hoffmann*, BÖB 2008, S. 36, 37. Zu den unterschiedlichen Arten des Zeitreihenvergleichs ausführlich *Harle/Olles*, Die moderne Betriebsprüfung, Rz. 1361–1374.

¹⁴⁸ *Götzenberger*, Der gläserne Steuerbürger, Rz. 255.

¹⁴⁹ Eine Tabelle der erwarteten relativen Ziffernhäufigkeit für die ersten vier Ziffern findet sich bei *Götzenberger*, Der gläserne Steuerbürger, Rz. 250.

¹⁵⁰ *Scheiblauer*, AFS 2014, S. 82, 88; *E. Huber/Wähner*, NWB 2009, S. 2814, 2815 m. w. N.

¹⁵¹ *Götzenberger*, Der gläserne Steuerbürger, Rz. 251. Nach *Freitag*, BB 2014, S. 1693, 1700 ist der Chi-Quadrat-Test auf Basis der Benford-Verteilung ein verbreitetes Testverfahren.

¹⁵² Unter Tageskassenlosung wird die Summe aller Bareinnahmen eines Tages verstanden, *E. Huber*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.4. (2017), S. 1, 44.

¹⁵³ Dazu umfassend *E. Huber*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.4. (2017), S. 1, 44 ff.; *E. Huber/F. Huber*, ÖStZ 2006, S. 380.

¹⁵⁴ *E. Huber*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.4. (2017), S. 1, 10/9.

Die *Summarische Risikoprüfung* als ein systematisches Prüfungsnetz beinhaltet eine vorlagengestützte Filterprüfung der elektronischen Buchführungs- und Aufzeichnungsdaten.¹⁵⁵ Sie vereint im Kern die Komponenten der Zeitreihenanalyse, des Verteilungsideals des Benford-Gesetzes und der Abweichungsanalyse des Chi-Quadrat-Tests.¹⁵⁶ Diverse Verbildlichungsmethoden können diese Komponenten sinnvoll ergänzen, um eine höchstmögliche Transparenz der dokumentierten Vorgänge zu erzielen.¹⁵⁷ In eine ähnliche Richtung zielt die *Schnittstellenverproben*, bei der systematisch elektronische Massendaten und Datenpools untersucht werden, um etwaige Implausibilitäten festzustellen.¹⁵⁸

Ein weiterer Vorteil der neuen Prüfungsmöglichkeiten, neben der verbesserten Massendatenprüfung im Vergleich zur vordigitalen Zeit, ist daher darin zu sehen, dass mit den digitalen Verbildlichungsoptionen prüfungsrelevante Informationen zielgerichtet herausgefiltert werden können.¹⁵⁹ Die Organe der Außenprüfung können zutreffend als EDV-Prüfer bezeichnet werden.¹⁶⁰

3. Prüfungsziele und Grenzen der neuen Prüfungstechnik

Mittels der neuen Prüfungstechnik werden keine anderen Prüfungsziele verfolgt als bei Außenprüfungen in der Vergangenheit. Mithin sollen weiterhin insbesondere die für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse geprüft, damit für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gesorgt und eine Verkürzung von Abgaben verhindert werden.¹⁶¹ Daneben ist eine effiziente und insbesondere qualitätsorientierte Außenprüfung im Kontext des Fair-Play-Gedankens von elementarer Bedeutung,¹⁶² da nur so Tax-Compliance-Verweigerer zum Wandel ihrer Abgabemoral bewegt werden können.¹⁶³

Sowohl die Finanzverwaltung¹⁶⁴ als auch das Schrifttum¹⁶⁵ Österreichs stellen deutlich heraus, dass die konkrete Durchführung von Außenprüfungen nach dem Grundsatz der Verfahrensökonomie zu erfolgen hat. Welche Prüfungstechnik zur

¹⁵⁵ Dazu überblicksartig *F. Peters*, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 263, 270 f.

¹⁵⁶ *Bleschick*, DStR 2017, S. 353, 356 m. w. N.

¹⁵⁷ *A. Becker/Schumann/Wähnert*, DStR 2017, S. 1243, 1243.

¹⁵⁸ Zur Schnittstellenverprobung ausführlich *A. Becker/Danielmeyer/Neubert/V. Unger*, DStR 2016, S. 2983; *Webel/Danielmeyer*, StBp 2015, S. 353.

¹⁵⁹ *Wähnert*, StBp 2014, S. 217, 218. Ein umfassendes Beispiel geben *Mehret/Wähnert*, DStR 2018, S. 314, 315 ff.

¹⁶⁰ *B. Kurz*, ÖStZ 2007, S. 400, 400.

¹⁶¹ *Bundesministerium der Finanzen*, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 45.

¹⁶² *Scheiblaue*, AFS 2014, S. 2, 3.

¹⁶³ *Scheiblaue*, AFS 2014, S. 2, 5.

¹⁶⁴ *Bundesministerium der Finanzen*, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 52.

¹⁶⁵ *W. Lindenthal*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.1. (2017), S. 1, 1 ff.; *Scheiblaue*, AFS 2014, S. 162, 162.

Anwendung kommt, obliegt der individuellen Auswahl des Prüfers.¹⁶⁶ Die Prüfsoftware kann den Prüfer und dessen Wissen und Kreativität nicht ersetzen,¹⁶⁷ allerdings zum Erfolg, gemessen an einer ökonomischen Abwicklung, der Prüfung beitragen.¹⁶⁸ Ebenso wird in Deutschland der Prüfer als weiterhin erforderlich angesehen. Seine Erfahrungen, Informationen und Branchenkenntnisse können als subjektive Komponente Berücksichtigung finden.¹⁶⁹ Zudem sind die Eingebungen und Intuitionen eines erfahrenen Prüfers kaum automatisierbar.¹⁷⁰

In diesem Kontext ist die insbesondere in Deutschland zu konstatierende Kritik an den eingesetzten digitalen Prüfungsverfahren einzuordnen. Diese ist mannigfaltig und reicht von diffusem Unbehagen bis hin zu einer generellen Ablehnung. Die digitale Außenprüfung ist in beiden Ländern mit ihren jeweiligen Datenzugriffskompetenzen bereits seit längerer Zeit gesetzlich kodifiziert. Dementsprechend finden sich in der Literatur seit jener Zeit zahlreiche Veröffentlichungen: beispielsweise zu automationsgestützten Zeitreihenvergleichen oder Ziffern- und Strukturanalysen.¹⁷¹ Die aktuell eingesetzten Prüfungssysteme verknüpfen die einzelnen Methoden und Komponenten miteinander. Die Befürworter sehen darin eine grundsätzliche Qualitätssteigerung der Prüfung,¹⁷² da u. a. eine umfassendere und abgesicherte Gesamtbeurteilung möglich ist.¹⁷³

Den Nutzen, dass diese betriebswirtschaftlichen Analysen und mathematisch-statistischen Verfahren umfassende Möglichkeiten bei der Aufdeckung von Einnahmeverkürzungen und Buchführungsmängeln bieten, erkennen auch die Kritiker. Gleichwohl dürfe das Risiko einer Fehleinschätzung nicht außer Acht gelassen werden. Häufig erörterte Problemfelder betreffen daher insbesondere

- die Übertragbarkeit der Ergebnisse einer statistischen Betrachtung¹⁷⁴ eines Falls auf den tatsächlichen Lebenssachverhalt¹⁷⁵ und damit einhergehend die beweisrechtliche Frage der Aussagekraft einer Abweichung vom statistisch Erwartbaren,¹⁷⁶

¹⁶⁶ Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 52.

¹⁶⁷ W. Hoffmann, BÖB 2008, S. 36, 36; E. Huber, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, G. Prüfungstechnik, Risikomanagement (2017), S. 1, 45.

¹⁶⁸ W. Lindenthal, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.1. (2017), S. 1, 2f.

¹⁶⁹ Köhler, StBp 2015, S. 61, 64; ähnlich Schüßler, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung, S. 195.

¹⁷⁰ A. Becker/Schumann/Wähnert, DStR 2017, S. 1243, 1243; Wähnert, DB 2016, S. 2627, 2631; Bömelburg, StB 2015, S. I, I spricht vom Bauchgefühl des Prüfers.

¹⁷¹ Für Österreich z. B. E. Huber, StBp 2002, S. 199; für Deutschland z. B. Watrin/Struffert, DB 2006, S. 1748.

¹⁷² A. Becker/Schumann/Wähnert, DStR 2017, S. 1243, 1243.

¹⁷³ A. Becker/Giezek/Webel/Wähnert, DStR 2016, S. 1878, 1883; A. Becker, DStR 2016, S. 1430, 1430; ähnlich Giezek/Wähnert, DB 2018, S. 470, 471 f.

¹⁷⁴ Zu grundlegenden wissenschaftlichen Zweifeln der Verteilungserwartungen Bleschick, DStR 2017, S. 426, 428 f.

¹⁷⁵ Hill, DÖV 2014, S. 213, 216 weist zutreffend darauf hin, dass bei Big-Data-Analysen keine Kausalitäten, sondern lediglich Korrelationen abgeleitet werden.

¹⁷⁶ Krumm, DB 2017, S. 1105, 1107 ff.; ähnlich Bleschick, DStR 2017, S. 426, 432; Giezek/Wähnert, DB 2018, S. 470, 476 gehen hingegen davon aus, dass bei Verprobungen, die anhand

- die als notwendig erachtete kritische Reflexion der eingesetzten Instrumente im Rahmen einer Selbstkontrolle der Finanzverwaltung¹⁷⁷ sowie
- die in praxi zu konstatierenden Defizite bei der Offenlegung und Erläuterung der verwendeten Methodiken¹⁷⁸ und den zugrunde gelegten Daten.¹⁷⁹

Es bleibt festzuhalten, dass der ausschließliche Einsatz einer technischen oder statistischen Intelligenz nicht ausreicht, um aus Datenmengen gute Entscheidungen abzuleiten.¹⁸⁰ Die neuen Prüfungstechniken sollen gerade nicht den Prüfer ersetzen. Vielmehr dienen sie als Werkzeug, wobei auch ein solches unsachgemäß eingesetzt werden kann.¹⁸¹

Aus Sicht der Finanzverwaltungen besteht bei der digitalen Außenprüfung in beiden Ländern die grundsätzliche Gefahr, dass sich die Steuerpflichtigen im Vorfeld mit den sich durch die Digitalisierung ergebenden Möglichkeiten auseinandersetzen, da die eingesetzten Softwarelösungen frei am Markt erhältlich sind und das Leistungsspektrum eines Steuerberaters durchaus Ex-ante-Prüfungssimulationen beinhaltet. So wird z. B. die IDEA App TaxAudit Professional in einer der großen, mittelständischen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften Deutschlands zur Vorbereitung anstehender Außenprüfungen genutzt.¹⁸² Zudem bietet der Entwickler und Distributor der deutschen IDEA-Version die umfassende Simulation einer digitalen Außenprüfung an.¹⁸³ So können eventuelle Prüfungsschritte antizipiert sowie etwaige Prüfungsrisiken und systematische Fehler vorab beseitigt werden.¹⁸⁴ Gleichwohl können die Finanzverwaltungen hiervon im Kontext ihrer Tax-Compliance-Strategien profitieren, da solche Vorbeugungsmaßnahmen die Tax Compliance des Steuerpflichtigen erhöhen¹⁸⁵ und im Ergebnis zur Steigerung der Effektivität des Steuervollzugs beitragen.

von Verfahren der Wahrscheinlichkeitstheorie durchgeführt werden, lediglich einfache Fragen verbleiben, die mit den betrieblichen Informationen und Unterlagen geklärt werden können.

¹⁷⁷ *Krumm*, DB 2017, S. 1105, 1109.

¹⁷⁸ Nach *Bleschick*, DStR 2018, S. 1105, 1109 hat der Steuerpflichtige bereits während der Außenprüfung einen Anspruch auf Offenlegung der Kalkulationsgrundlagen im Format eines Tabellenkalkulationsprogramms.

¹⁷⁹ *F. Peters*, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 263, 272 f.; *Krumm*, DB 2017, S. 1105, 1109 ff.; dagegen *A. Becker/Schumann/Wähnert*, DStR 2017, S. 1243, 1245.

¹⁸⁰ *Hill*, DÖV 2014, S. 213, 221. Ähnlich *Wünnemann/Thomsen*, Beilage 02 zu DB 2018, S. 10, 12, die herausstellen, dass die komplexen rechtlichen Regelungen einer automatisierten Prüfung kaum zugänglich sind.

¹⁸¹ *A. Becker/Schumann/Wähnert*, DStR 2017, S. 1243, 1248.

¹⁸² https://audicon.net/fileadmin/audicon/media/dokumente/erfahrungsberichte/IDEA-ist_Ebner-Stolz-Moenning-Bachem_Audicon-GmbH.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁸³ <https://audicon.net/consulting/dienstleistungspakete/simulation-einer-digitalen-betriebspruefung/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁸⁴ *S. Groß/Georgius*, DStR 2006, S. 2067, 2071; ähnlich *Seer*, DStR 2008, S. 1553, 1559.

¹⁸⁵ Dazu ausführlich *H. Ehlers*, NWB 2012, S. 1535.

Für eine ordnungsgemäße, softwaregestützte Prüfung ist eine verlässliche Datenbasis unabdingbar. Von gewichtiger Bedeutung ist in diesem Kontext die IT-Systemprüfung Österreichs, bei der gesonderte Prüfteams selbstständige IT-Prüfungen durchführen, die sich u. a. auf die Bereiche IT-Infrastruktur, IT-Anwendungen oder IT-Überwachungssysteme erstrecken. Sie unterstützen alle anderen Organe der Außenprüfung und entlasten diese dadurch von technischen Spezialfragen.¹⁸⁶ Die Systemprüfung findet dann parallel zur Außenprüfung statt und ist Bestandteil von dieser.¹⁸⁷

Eine wesentliche Einschränkung erfahren die neuen Prüfungsansätze, wenn Probleme beim Datenimport auftreten.¹⁸⁸ So können beispielsweise mangelhafte oder falsch formatierte Daten den Zeitpunkt des Prüfungsbeginns bis zum letztendlichen Datenimport in die Prüfsoftware unnötig verzögern.¹⁸⁹ Daher ist die in Österreich eröffnete Übermittlungsmöglichkeit mit SAF-T grundsätzlich zu begrüßen. Gleichwohl können die Probleme nicht vollständig gelöst werden, da weder eine Pflicht zur Übergabe in diesem Format noch ein Rechtsanspruch auf Einrichtung einer Leseberechtigung im Gesetz oder in den einschlägigen Erlässen kodifiziert sind.¹⁹⁰

Zudem würde die Finanzverwaltung selbst bei verpflichtendem SAF-T keine Informationen über *bisher nicht erfasste* Steuerpflichtige erhalten.¹⁹¹ Daher sollte die Prüfung unbekannter Bereiche oder genauer gesagt die Erlangung von Informationen über Bereiche, zu denen noch keine Fakten vorliegen, insbesondere mittels EDV-Unterstützung weiter forciert werden.¹⁹² Für Außenprüfungen gilt es zudem die negativen Auswirkungen des Zeitablaufs für das Risikomanagement zu minimieren.¹⁹³ Im Zuge der Anwendung neuer Prüfungstechniken wäre daher eine entsprechende Neuausrichtung zu begrüßen, um die gewichtige Bedeutung des Zeitablaufs adäquat zu berücksichtigen.

Gegenwärtig umfasst der Prüfungszeitraum einer Außenprüfung in Österreich grundsätzlich¹⁹⁴ die letzten drei veranlagten bzw. erklärten Jahre,¹⁹⁵ sodass in der

¹⁸⁶ Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 18.

¹⁸⁷ Mattes/Mühl, SWK 2005, S. 720, 724.

¹⁸⁸ Scheiblauer, AFS 2014, S. 82, 88.

¹⁸⁹ Stacherl/B. Maier, SWK 2013, S. 88, 90.

¹⁹⁰ Dazu bereits: E. II., S. 110.

¹⁹¹ Ähnlich Scheiblauer, AFS 2014, S. 82, 88; G. Hackl, SWK 2009, S. T 63, T 65.

¹⁹² E. Huber, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, G. Prüfungstechnik, Risikomanagement (2017), S. 1, 31.

¹⁹³ E. Huber, StBp 2016, S. 125, 131.

¹⁹⁴ Die standardisierte Risikoprüfung, die bei Risikobranchen oder Risikofällen mit dem Ziel, die Effektivität und Effizienz dieser Prüfungen zu erhöhen und die Grundlagen für das Risikomanagement zur späteren Prüffallauswahl zu schaffen, durchgeführt wird, kann auf einen einjährigen Prüfungszeitraum beschränkt werden, Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 46 f.

¹⁹⁵ Bundesministerium der Finanzen, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, S. 49.

Regel bereits formell rechtskräftige Steuerbescheide¹⁹⁶ vorliegen. Dieses Mischsystem aus Vor- und Nachbescheidkontrolle bei Vorliegen von betrieblichen Einkünften¹⁹⁷ führt zu Planungsunsicherheiten,¹⁹⁸ da der Bescheid dem Steuerpflichtigen bereits zugestellt, aus dessen Sicht geprüft und für rechtmäßig befunden wurde.¹⁹⁹ Gleichwohl sind die Ex-post-Außenprüfungen und die sich daraus ergebenden Bescheidkorrekturen im Vergleich zur büromäßigen Nachbescheidkontrolle weniger umstritten.²⁰⁰ Zur Änderung oder Aufhebung eines bereits vorhandenen Bescheids ist ein entsprechender Verfahrenstitel notwendig,²⁰¹ wobei mannigfaltige Möglichkeiten zur Änderung von rechtskräftigen Bescheiden bestehen.²⁰²

Die prüfungstechnischen Maßnahmen sollten sich daher weniger auf das Nachholen vergangener Steuerausfälle²⁰³ im Rahmen von Ex-post-Außenprüfungen fokussieren, da diese u. U. nicht beglichen werden oder keine dauerhaften und damit echten Steuerausfälle darstellen.²⁰⁴ Vielmehr wären die Prüfungsschwerpunkte risikoorientiert und vor allem zeitnah auf die Bereiche zu setzen, in denen endgültige Steuerausfälle drohen.²⁰⁵ Im Ergebnis könnten davon sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen profitieren.²⁰⁶

Aufgrund der identischen Zielrichtungen der Tax-Compliance-Vollzugsstrategien beider Länder sollte auch in Deutschland die *zeitnahe* Durchführung einer risikoorientierten Außenprüfung in den Fokus rücken. Ein deutliches Anzeichen, dass die Finanzverwaltung Österreichs diesen Weg bereits eingeschlagen hat, kann in dem Pilotprojekt Horizontal Monitoring gesehen werden, das vom 17.06.2011 bis zum 30.06.2016 durchgeführt wurde. Da sowohl Horizontal Monitoring als auch das in Deutschland implementierte Instrument der zeitnahen Außenprüfung i. S. d. § 4a BpO 2000 das grundsätzliche Potenzial haben, das am Kontrollbedürfnis

¹⁹⁶ Ritz/Ritz, BAO, § 92 Rz. 5.

¹⁹⁷ Zorn, SWK 2011, S. 909, 909.

¹⁹⁸ Ehrke-Rabel, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), S. 229, 235 zufolge bietet der Zustand nach Bescheiderlassung lediglich eine relative Sicherheit.

¹⁹⁹ M. Hackl/J. Schlager, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, E. Allgemeine Themen – Die Stellung des Abgabepflichtigen (2017), S. 1, 6.

²⁰⁰ Zu ausgewählten verfahrensrechtlichen Problemen überblicksartig Scheiblauer, AFS 2014, S. 202, 202 ff.

²⁰¹ Lochmann/Schwaiger, SWK 2017, S. 10, 10.

²⁰² Für eine Übersicht im Kontext der Außenprüfung inkl. entsprechender Erläuterungen Watzinger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, C. Verfahrensrecht, § 303 BAO (2017), S. 1, 12 ff.

²⁰³ Ausführliche kritische Betrachtungen zum Mehrergebnis als Monitoringgröße finden sich bei Scheiblauer, AFS 2013, S. 287, 291 ff.; Scheiblauer, AFS 2013, S. 295, 298 f.; E. Huber, StBp 2014, S. 121, 127 ff.

²⁰⁴ So auch die Feststellungen des deutschen Bundesrechnungshofs, Scheller, Bemerkungen 2018 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, S. 37.

²⁰⁵ Dies wiederholend fordernd E. Huber, StBp 2016, S. 125, 131; E. Huber, StBp 2014, S. 121, 130; E. Huber, StBp 2013, S. 35, 41.

²⁰⁶ Zu weiteren Vorteilen aus Unternehmens- und Finanzverwaltungssicht Dorenkamp, Steuerberater-Jahrbuch 2015/2016 (2016), S. 585, 591 ff.

orientierte Risikomanagement in den Finanzverwaltungen und damit den digitalisierten Steuervollzug beider Länder nachhaltig zu verändern, sollen beide nachfolgend überblicksartig dar- und gegenübergestellt werden.

4. Kooperative Compliance-Modelle

a) *Begleitende Kontrolle*

aa) Pilotprojekt Horizontal Monitoring

Horizontal Monitoring beinhaltet das Konzept einer proaktiven Kooperation auf partnerschaftlicher Basis zwischen der österreichischen Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen in Form einer *begleitenden* Kontrolle. Zunächst soll das entsprechende Pilotprojekt kurz skizziert werden.²⁰⁷

Gerichtet war dieses an Steuerpflichtige, die sich steuerehrlich verhalten wollen.²⁰⁸ Die Finanzverwaltung erlangte durch Offenheit und Transparenz einen stetigen Einblick in die unternehmensinternen Abläufe und die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen.²⁰⁹ Hierzu bedurfte es einer spezifischen Informationsaufbereitung auf Ebene des Steuerpflichtigen. Daher wurde gemeinsam mit dem Unternehmen das interne Steuerkontrollsystem²¹⁰ auf seine Eignung zur Vermeidung steuerlicher Risiken hin überprüft oder zusammen (weiter)entwickelt.²¹¹ Durch eine solche Implementierung waren Ressourcen nicht mehr durch das Nachvollziehen vergangener Sachverhalte, die Bereitstellung von Unterlagen sowie die Erteilung von Auskünften für vergangene Zeiträume gebunden.²¹² Die fortschreitende Digitalisierung konnte in diesem Kontext daher dazu beitragen, dass die Steuerpflichtigen ihre Compliance-Kosten senken können.²¹³

Der Prozess des Horizontal Monitorings war durch turnusmäßige Treffen in viertel- oder halbjährlichen Abständen geprägt, die die Grundlage für eine enge und laufende Zusammenarbeit zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen bildeten.²¹⁴ Hierbei bestand im Rahmen einer Nachschau insbeson-

²⁰⁷ Zu dem Projekt und den folgenden Aspekten ausführlich *Bundesministerium der Finanzen*, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht.

²⁰⁸ Zum Aufnahme- und Auswahlprozess ausführlich *Bundesministerium der Finanzen*, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 160 ff.

²⁰⁹ *Bundesministerium der Finanzen*, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 158.

²¹⁰ Dazu ausführlich *Bundesministerium der Finanzen*, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 169 ff.

²¹¹ Zu Synergieeffekten aufgrund bereits vorgenommener anderweitiger Prüfungsmaßnahmen *Scheiblauer*, AFS 2014, S. 2, 8 ff.

²¹² *Bundesministerium der Finanzen*, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 159.

²¹³ Dies bezweifelnd *Ehrke-Rabel*, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), S. 229, 244.

²¹⁴ *Bundesministerium der Finanzen*, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 164.

dere die Möglichkeit, Einblick in die EDV des Unternehmens in Form einer Lesberechtigung zu erhalten. Ein Onlinezugriff war hingegen nicht vorgesehen.²¹⁵ Die Steuerpflichtigen wurden durch zeitnahe Erledigungen aktueller Anbringen unterstützt, was zur Rechtssicherheit im Zuge der damalig rechtlich möglichen Auskunftserteilungen beitragen sollte.²¹⁶ Am Ende des Jahres mündeten die wesentlichen Ergebnisse in eine Risikoanalyse, in deren Kontext noch verbleibende Risiken besprochen wurden.²¹⁷ Sollte bei der Beurteilung eines Sachverhalts keine Einigung erzielt werden können, reichte der Steuerpflichtige eine Steuererklärung ein, die die eigene Rechtsauffassung berücksichtigte. Im Rahmen einer durchzuführenden traditionellen Außenprüfung sollten diese Aspekte schwerpunktmäßig geprüft werden und sollte später bei der Bescheiderstellung die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zugrunde gelegt werden.²¹⁸

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass das Steuerverfahrensrecht in Österreich solchen proaktiven Kooperationen in Form *begleitender* Kontrollen auf partnerschaftlicher Basis grundsätzlich nicht entgegensteht.²¹⁹ In der Vergangenheit wurde teils die Auffassung vertreten, die vorhandenen Rechtsgrundlagen seien für Horizontal Monitoring ausreichend.²²⁰ An anderer Stelle wurde hingegen ein gesetzlicher Regelungsbedarf gesehen, der auf das Rechtsstaatsprinzip, genauer auf das Legalitätsprinzip und den Gleichheitssatz, zurückzuführen ist. Zu regeln wären zunächst die Voraussetzungen einer Teilnahme, da die sachliche Zugangsbeschränkung auf Großbetriebe im Rahmen des Pilotprojekts vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes im Schrifttum vereinzelt auf Zweifel gestoßen ist.²²¹ Weiterhin sollten die wechselseitigen Rechte und Pflichten der beteiligten Parteien kodifiziert werden.²²² Insbesondere die konkrete Ausgestaltung der erhöhten Rechts- und Planungssicherheit stellt eine Herausforderung dar, da der Steuerpflichtige eine konkrete Gegenleistung für seine Kooperationsbereitschaft erwarten kann und diese Vorteilsgewährung zugleich einer gleichheitsrechtlichen Prüfung standhalten muss.²²³

²¹⁵ Bundesministerium der Finanzen, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 176 f.

²¹⁶ Bundesministerium der Finanzen, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 158; nach Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, ÖStZ 2017, S. 241, 247 f. wurde eine erhöhte Rechtssicherheit lediglich suggeriert; ähnlich bereits Ehrke-Rabel, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014), S. 229, 244 ff.

²¹⁷ Bundesministerium der Finanzen, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 176.

²¹⁸ Bundesministerium der Finanzen, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht, S. 176 f.

²¹⁹ Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, ALJ 2014, S. 99, 111.

²²⁰ Faller, Festschrift für Christoph Ritz (2015), S. 47, 51; Stiašny, Horizontal Monitoring, S. 128.

²²¹ Scheiblauber, AFS 2013, S. 202, 206 f.; hingegen hatte Stiašny, Horizontal Monitoring, S. 101 f. keine Bedenken.

²²² Zu diesen und weiteren Aspekten ausführlich Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, ÖStZ 2017, S. 241, 248 ff.; Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, ALJ 2014, S. 99, 108 ff. Stiašny, Horizontal Monitoring, S. 172 f. plädierte für die Schaffung einer entsprechenden Verordnung.

²²³ Dazu eingehend Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch, ÖStZ 2017, S. 241, 247 f.

bb) Legistische Umsetzung

Mit dem Anfang 2017 initiierten Implementierungsprojekt wurden die Ergebnisse und Schlussfolgerungen aus dem Pilotprojekt²²⁴ aufgegriffen und eine legistische Umsetzung angestoßen.²²⁵ Durch das Jahressteuergesetz 2018²²⁶ wurde nach § 153 BAO ein gesonderter Unterabschnitt für die begleitende Kontrolle (§§ 153a–153g BAO) in die Bundesabgabenordnung eingefügt.

Im Kontext der Untersuchung ist vor allem die durch die Digitalisierung geprägte Prozessabwicklung hervorzuheben. So ist die Antragstellung und -bestätigung durch das Unternehmen ausschließlich mittels FinanzOnline zulässig (§ 153b Abs. 3 BAO). Die anschließende Antragsprüfung durch die Finanzverwaltung (§ 153c BAO) erfolgt vorrangig automationsunterstützt²²⁷ und der Auftrag zur begleitenden Kontrolle ist sodann wiederum elektronisch im Verfahren FinanzOnline bekannt zu geben und durch das Unternehmen auf gleichem Weg zu bestätigen (§ 153f Abs. 3 BAO). Weiterhin kann die Informationstechnologie für die avisierte Selbstkontrolle der Unternehmen mittels des Steuerkontrollsystems i. S. d. § 153b Abs. 6 BAO nutzbar gemacht werden,²²⁸ um die für die begleitende Kontrolle erforderliche Vertrauensbasis zu schaffen.²²⁹

Zudem stellt der absolute Anspruch auf Auskunftserteilung²³⁰ über bereits verwirklichte oder *noch nicht verwirklichte* Sachverhalte des Unternehmens (§ 153a BAO) ein charakteristisches Merkmal dar.²³¹ Im Zuge der regelmäßigen Besprechungen (§ 153f Abs. 4 BAO) können neben der Beantwortung offener Fragen überdies Entwürfe von Abgabenerklärungen abgestimmt werden.²³²

Die begleitende Kontrolle kann und soll den traditionellen Steuervollzug nicht ersetzen, sondern ergänzen. Dieser wird insoweit verändert, als das kooperative Compliance-Modell keines ist, das, im Gegensatz zu den traditionellen Vollzugsinstrumenten, für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen zur Anwendung gelangt.²³³ Folglich kann die österreichische Finanzverwaltung für verschiedene Steuerpflich-

²²⁴ Dazu eingehend *Elmecker*, SWK 2017, S. 36, 39 ff.

²²⁵ Zu dem Implementierungsprojekt ausführlich *Elmecker*, SWK 2018, S. 676, 679 ff.

²²⁶ JStG 2018 v. 14.08.2018 BGBl. I 62/2018.

²²⁷ *Elmecker*, SWK 2018, S. 676, 681.

²²⁸ Etwaige Einsatzbereiche sind nach *Dipplinger/Jann*, GRC aktuell 2018, S. 115, 117 u. a. Dokumentenmanagementsysteme sowie der Datenzugriff, die Datenextraktion und die Datenanalyse.

²²⁹ Zu den wesentlichen Elementen eines Steuerkontrollsystems umfassend *Bogner/Grünsteidl/Rzeszut*, SWK 2018, S. 684, 686 ff.

²³⁰ ErläutRV 190 BlgNR 26. GP, 46.

²³¹ Zu dem niedrigen Grad an Rechtssicherheit dieser Auskünfte kritisch *Bogner/Grünsteidl/Rzeszut*, SWK 2018, S. 684, 692.

²³² ErläutRV 190 BlgNR 26. GP, 52.

²³³ *Vock*, RdW 2018, S. 384, 385.

tige verschiedene Instrumente verwenden.²³⁴ Aufgrund der unternehmerischen Mindestgröße (§ 153b Abs. 4 Z 3 BAO) ist davon auszugehen, dass die begleitende Kontrolle zunächst nur bei wenigen Unternehmen zum Einsatz kommen wird.²³⁵ Gleichwohl ist die Überprüfung einer etwaigen Absenkung der Umsatzerlösgrenze ein wesentlicher Bestandteil der legistisch vorgesehenen Evaluation (§ 323 Abs. 55 Z 3 BAO).

Insgesamt bleibt die weitere Entwicklung der begleitenden Kontrolle abzuwarten, da die Neuregelungen der Bundesabgabenordnung und die gemäß § 153b Abs. 7 BAO erlassene Verordnung über die Prüfung des Steuerkontrollsystems²³⁶ jeweils erst zum 01.01.2019 in Kraft getreten sind (§§ 323 Abs. 55 Z 1 BAO, 16 SKS-PV). Zudem arbeitet das BMF gegenwärtig an einem gesonderten Handbuch.²³⁷

b) Zeitnahe Außenprüfung

Die Entwicklung einer zeitnahen Außenprüfung in Deutschland wurde in vergangenen Modellversuchen einzelner Landesfinanzverwaltungen eruiert,²³⁸ die nunmehr im bundeseinheitlichen § 4a BpO 2000 ihre gegenwärtig endgültige Ausgestaltung gefunden haben. Hinsichtlich der zeitlichen Komponente legt § 4a Abs. 1 BpO 2000 die Zeitnähe mit dem unbestimmten Rechtsbegriff der gegenwartsnahen Besteuerungszeiträume fest. Weiterhin beinhaltet das Instrument der zeitnahen Außenprüfung ein Kooperationselement,²³⁹ das nicht explizit kodifiziert ist, gleichwohl aber als notwendige Voraussetzung für den Erfolg einer solchen Prüfung angesehen werden kann.

In Deutschland bestehen teils Bedenken, dass ein Prüfungshandeln vor Erlass des Steuerbescheids zu einer rechtsstaatlich problematischen Vermischung von staatlicher Verantwortung und der des Steuerpflichtigen führt.²⁴⁰ Eine abschließende Beurteilung kann in Anbetracht der aktuellen Rechtslage jedoch dahinstehen, da gemäß § 4a Abs. 2 BpO 2000 eine zeitnahe Prüfung nur für solche

²³⁴ So bereits *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, ÖStZ 2017, S. 241, 244 zum Modell des Horizontal Monitorings. Vor einer Zweiklassengesellschaft warnen *S. Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2018, S. 201, 201.

²³⁵ Weitere Gründe sind nach *Zöchling/Dziurdz*, SWK 2018, S. 1150, 1152 in dem hohen Aufwand auf Seiten des Unternehmens und den begrenzten personellen Ressourcen der Finanzverwaltung zu sehen.

²³⁶ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Prüfung des Steuerkontrollsystems (SKS-Prüfungsverordnung – SKS-PV) v. 18.12.2018, BGBl. II Nr. 340/2018.

²³⁷ *Elmecker*, SWK 2018, S. 676, 683.

²³⁸ Zu den Modellen überblicksartig *Hruschka*, Stbg 2012, S. 1, 5; ausführlicher *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, S. 24 ff.

²³⁹ *Harle/Olles*, Die moderne Betriebsprüfung, Rz. 79.

²⁴⁰ *Drüen*, FR 2011, S. 101, 104 ff.; *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, S. 35 ff. und 58; a. A. *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 193–203 AO Rz. 16; *Hermenau*, FR 2011, S. 120, 122.

Besteuerungszeiträume zulässig ist, für die bereits Steuererklärungen vorliegen. Dies entspricht jedoch nicht dem Wortlaut des § 193 AO, wonach die Abgabe einer Steuererklärung nicht erforderlich ist.²⁴¹ Eine proaktive Kooperation in Form einer *begleitenden* Kontrolle auf partnerschaftlicher Basis ist daher im Gegensatz zu Österreich in Deutschland gegenwärtig nicht möglich. Sowohl das deutsche Schrifttum²⁴² als auch die Finanzverwaltung Österreichs haben wertvolle Vorarbeiten zur Entwicklung eines die Digitalisierung nutzenden, kooperativen Compliance-Modells geleistet. Auf diesen sollten der deutsche Gesetzgeber und das BMF aufbauen, dabei jedoch unter Berücksichtigung der hiesigen Steuereultur eine unflektierte Übernahme vermeiden.²⁴³

Erste dahingehende Tendenzen sind zumindest erkennbar. Das deutsche BMF hat im Jahr 2016 den Anwendungserlass zur Abgabenordnung um eine Regelung zu § 153 AO ergänzt, die u. a. beinhaltet, dass die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, das der Erfüllung steuerlicher Pflichten dient, als Indiz für das Fehlen von Vorsatz oder einer leichtfertigen Handlung betrachtet werden kann.²⁴⁴ In der Literatur wird dies zum einen als Anreiz für die Steuerpflichtigen, ein Tax-Compliance-Management-System neu einzuführen oder ein bestehendes System anzupassen,²⁴⁵ gesehen und zum anderen als Schritt der Finanzverwaltung hin zu einem kooperativen Compliance-Modell gewertet.²⁴⁶ In diesem Kontext sollte § 4a BpO 2000 *zumindest* insoweit angepasst werden, als dass Steuerpflichtige mit einem Tax-Compliance-Management-System einen Rechtsanspruch auf zeitnahe Außenprüfung erhalten.²⁴⁷ Darüber hinaus ist die Kodifizierung der Anforderungen an ein solches System, vorzugsweise in der Abgabenordnung, wünschenswert. Geregelt werden sollten u. a. dessen (Mindest-)Umfang, Expertenbescheinigungen zu Nachweiszwecken sowie vollständige elektronische Steuererklärungen und transparente E-Bilanzen.²⁴⁸

²⁴¹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 193 AO Rz. 4; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schallmoser, AO/FGO, § 193 AO Rz. 36.

²⁴² Insbesondere Seer/Hardeck, StuW 2016, S. 366, 373 ff., die zwei Kooperationsmodelle auf Basis der zollrechtlichen Figur des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten vorschlagen, und darüber hinaus Schützler, Tax Compliance, S. 336 ff. zu einer möglichen Weiterentwicklung der zeitnahen Außenprüfung hin zur Echtzeitprüfung.

²⁴³ Vor einer solchen Gefahr warnt Hardeck, StuW 2013, S. 156, 170 f.

²⁴⁴ Bundesministerium der Finanzen, 23.05.2016, IV A 3-S 0324/15/10001.

²⁴⁵ Kowallik, DB 2017, S. 1344, 1346; Esterer, DB 2016, Heft 21, S. M5; Seer, DB 2016, S. 2192, 2197.

²⁴⁶ Kowallik, DB 2017, S. 385, 391.

²⁴⁷ Kowallik, DB 2017, S. 385, 390. Ähnlich Köhler, StBp 2018, S. 43, 44 f. und Esterer/Eisgruber, DB 2017, S. 986, 989, die einem solchen System im Zusammenhang mit zeitnahen Außenprüfungen eine hohe Bedeutung beimessen. Ebenso determinieren Seer/Hardeck, StuW 2016, S. 366, 374 f. im Rahmen ihres vorgeschlagenen Kooperationsmodells einen solchen Anspruch.

²⁴⁸ Diese und weitere Inhalte fordern Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II; Kowallik/Pumpler, Beilage 02 zu DB 2018, S. 13, 16.

Weiterhin könnte die fortschreitende Digitalisierung durch Einrichtung einer gemeinsamen Datenbasis der zu prüfenden Unternehmen und der Finanzverwaltung zur erleichterten Umsetzung der zeitnahen Außenprüfung nutzbar gemacht werden.²⁴⁹ Dies böte für beide Seiten enorme Vorteile. So besitzt neben der Korrespondenzverwaltung insbesondere die Berücksichtigung von Prüfungsfeststellungen in der Datenbasis enormes Potenzial. Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Unternehmen würden von einer vereinfachten technischen Abwicklung am Ende der Prüfung profitieren, da Prüfungsberichte und künftige Steuererklärungen, die die Prüfungsfeststellungen berücksichtigen, unkompliziert zu erstellen sind.²⁵⁰ Die von den Steuerpflichtigen eingesetzten Kollaborations- und Simulationsplattformen²⁵¹ verfügen bereits über ein entsprechendes Leistungsspektrum.²⁵²

V. Resümee

Die Automation ist bereits seit Jahren von großer Bedeutung für den österreichischen Steuervollzug. Bei automatisierter Fallbearbeitung erfolgt für die Steuerfälle eine Bescheiderstellung ohne ein vorheriges Ermittlungsverfahren. Dieser Vorgang ist jedoch nicht voll automatisiert, da eine personelle Freigabe erforderlich ist.

In diesem Punkt unterscheidet sich die *ausschließlich automationsgestützte* Fallbearbeitung gemäß § 155 Abs. 4 Satz 1 AO. Im Rahmen der Gewährleistung einer Einzelfallgerechtigkeit bei algorithmenbasierter Entscheidungsfindung resultiert in Deutschland aufgrund der Regelung des § 155 Abs. 4 Satz 3 AO für den Steuerpflichtigen de facto die Möglichkeit, durch entsprechende Angaben nach eigenem Ermessen eine personelle Fallbearbeitung herbeizuführen. Weiterhin konnte die Untersuchung aufzeigen, dass die traditionelle Fallbearbeitung nicht zu einem gleichheitsgerechteren Besteuerungsverfahren führt als eine Prüfung mittels elektronischer Risikomanagementsysteme. Die Implementierung der Vollautomation als neues Leitbild des deutschen Steuervollzugs ist daher ein konsequenter Schritt zur adäquaten Berücksichtigung der fortschreitenden Digitalisierung und zu begrüßen. Die Übertragung des zumindest bereits legistisch vollzogenen Paradigmenwechsels auf die Steuervollzugspraxis hängt vor allem von der Akzeptanz der algorithmischen Entscheidungen durch die Steuerpflichtigen ab. Hierbei gilt es für die Finanzverwaltung, durch transparente und nachvollziehbare Ausgestaltung der Entscheidungsfindung, Vertrauen herzustellen. Gegen die voll automatisierte Staatlichkeit im Besteuerungsverfahren bestehen keine grundlegenden verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken.

²⁴⁹ Dorenkamp, Steuerberater-Jahrbuch 2015/2016 (2016), S. 585, 598.

²⁵⁰ Dorenkamp, Steuerberater-Jahrbuch 2015/2016 (2016), S. 585, 598.

²⁵¹ Eine knappe Marktübersicht findet sich bei Kowallik, Beilage 02 zu DB 2018, S. 26, 28 f.

²⁵² Einige dieser Funktionen erläutert Risse, DB 2011, S. 667, 674 am Beispiel einer Dokumentationssoftware.

Die in Österreich gegenwärtige Steuervollzugspraxis der systematischen Nachbescheidkontrollen im Rahmen der büromäßigen Fallbearbeitung ist nicht von der Bundesabgabenordnung gedeckt, entspricht somit nicht den gesetzlichen Vorgaben und unterminiert zudem die Rechtskraftwirkung der Bescheide. Die im Schrifttum Österreichs zu konstatierende Kontroverse zu diesem Problemkreis ist in Deutschland nicht existent. Dies ist insbesondere auf zwei Aspekte zurückzuführen: Zum einen sehen die deutschen Risikomanagementsysteme eine Zufallsauswahl nach Erlass des Erstbescheids nicht vor und zum anderen sind weitergehende Ermittlungsmaßnahmen grundsätzlich nicht beabsichtigt, da die voll automatisiert erlassenen Verwaltungsakte nicht per se unter einem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehen.

Für nicht ausschließlich maschinell zu bearbeitende Steuererklärungen sollte das bisher im Veranlagungsverfahren gebundene Personal mit Tätigkeiten der Außenprüfung betraut werden, sodass dieser in Deutschland zukünftig eine größere Bedeutung zukommt. Daraus resultierend könnten die vom elektronischen Risikomanagementsystem ausgesteuerten Fälle adäquat verifiziert werden. Überdies wäre es zweckdienlich, die in Österreich bereits vollzogene Zusammenlegung von Veranlagungs- und Außenprüfungsstellen weiter zu forcieren.

Im Zuge der Untersuchung der Außenprüfung wurde zunächst deutlich, dass die Fallauswahl in Österreich die Kriterien der Zeit-, Gruppen-, Einzel- und Risikoauswahl berücksichtigt und mit der Deutschlands eine Reihe von Gemeinsamkeiten aufweist. Insbesondere erfolgt eine vergleichbare schematische Größenklasseneinteilung in Kleinstbetriebe, Kleinbetriebe, Mittelbetriebe und Großbetriebe, die sich allerdings in der Vergangenheit deutlich stärker auf den Prüfungsturnus und damit einhergehend auf die Kontrolldichte auswirkte als die differenzierte Fallauswahl im Nachbarland. Dementsprechend erfuhr dieser Maßstab im deutschen Schrifttum massive Kritik. Die nunmehr an die Stelle der Größenklasseneinteilung getretene zielorientierte Auswahl der Außenprüfungsfälle nach Maßgabe des Kontrollbedürfnisses unter Verwendung der verkennzifferten steuerlichen Gewinnermittlung ist daher zu begrüßen.

Die kalkulatorischen Prüfungsmethoden und entsprechenden Kennzahlen stehen stellvertretend für die traditionellen Prüfungstechniken, welche aufgrund der zunehmenden Digitalisierung zu umfangreichen Prüfungskomplexen ausgebaut werden konnten. Eine bedeutendere Zäsur in der Weiterentwicklung der Außenprüfung stellte in beiden Ländern die Einführung von Prüfsoftwares dar, die nunmehr seit geraumer Zeit angewendet werden. In Österreich ist dies ACL und in Deutschland insbesondere IDEA. Die Softwarelösungen besitzen ein ähnliches Leistungsspektrum, sodass die Möglichkeiten der digitalen Außenprüfung in beiden Ländern weitestgehend vergleichbar sind. Nach dem Einlesen der vom Steuerpflichtigen übergebenen Daten können diverse Abfragen, Auswertungen und Analysen durchgeführt werden. Als solche Techniken sind vor allem die Zeitreihenanalyse, die Benford-Analyse und der Chi-Quadrat-Test zu nennen. Die Summarische Risiko-

prüfung als ein systematisches Prüfungsnetz beinhaltet eine vorlagengestützte Filterprüfung der elektronischen Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsdaten und vereint im Kern die vorgenannten Techniken.

Darüber hinaus können verschiedene *Verbildlichungsmethoden* eine sinnvolle Ergänzung darstellen, um prüfungsrelevante Informationen zielgerichtet herauszufiltern und eine höchstmögliche Transparenz der dokumentierten Vorgänge zu erzielen. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist es möglich, mit den neuen Prüfungsmöglichkeiten die elektronisch zur Verfügung stehenden Massendaten in kurzer Zeit und mit großer Intensität zu überprüfen.

Als ein weiteres Ergebnis der vorangegangenen Untersuchung bleibt festzuhalten, dass ungeachtet der umfangreichen Funktionen der Prüfsoftwares beider Länder der Außenprüfer weiterhin erforderlich ist. Subjektive Aspekte, beispielsweise Erfahrungen, Eingebungen und Intuitionen, können einen Mehrwert für die Außenprüfung darstellen und sind kaum automatisierbar.

Insbesondere in Deutschland werden die eingesetzten digitalen Prüfungsverfahren kontrovers diskutiert. Dabei gilt es zum einen die sich ergebenden umfassenden Möglichkeiten der betriebswirtschaftlichen Analysen und mathematisch-statistischen Verfahren zu nutzen. Zum anderen dürfen diese nicht unreflektiert und schematisch Anwendung finden. Problemfelder resultieren u. a. aus der Übertragbarkeit der Ergebnisse einer statistischen Betrachtung eines Falls auf den tatsächlichen Lebenssachverhalt und damit einhergehend der Aussagekraft einer Abweichung vom statistisch Erwartbaren sowie der defizitären Offenlegung und Erläuterung der verwendeten Methodiken und der zugrunde gelegten Daten. Das Risiko einer Fehleinschätzung darf hierbei von der Finanzverwaltung nicht außer Acht gelassen werden, sodass jeder Einzelfall notwendigerweise individuell zu betrachten ist. Zudem ist für eine ordnungsgemäße, softwaregestützte Prüfung eine verlässliche Datenbasis unabdingbar. Die Prüfsoftware soll dem Außenprüfer als Werkzeug dienen. Dass ein solches immer die Gefahr eines unsachgemäßen Einsatzes beinhaltet, ist allerdings kein originäres Problem der Anwendung von Prüfsoftware.

Aufgrund der freien Marktverfügbarkeit von ACL und IDEA ist von den Finanzverwaltungen zu beachten, dass vom Steuerpflichtigen eventuelle Prüfungsschritte antizipiert und etwaige Prüfungsrisiken oder systematische Fehler vorab beseitigt werden. Dies ist im Kontext der Tax-Compliance-Strategien jedoch nicht gänzlich negativ zu bewerten, da solche Handlungen die Tax Compliance des Steuerpflichtigen erhöhen und im Ergebnis zur Steigerung der Effektivität des Steuervollzugs beitragen können.

Im Zuge der Anwendung neuer Prüfungstechniken hat eine Neuausrichtung der Außenprüfung zu erfolgen. Es gilt die negativen Auswirkungen des Zeitablaufs für das Risikomanagement zu minimieren und so dessen gewichtige Bedeutung adäquat zu berücksichtigen. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland fokussieren sich die prüfungstechnischen Maßnahmen gegenwärtig auf das Nachholen

vergangener Steuerausfälle im Rahmen von Ex-post-Außenprüfungen. Diese Ausfälle können ggf. nicht mehr vom Steuerpflichtigen beglichen werden oder stellen keine dauerhaften und damit echten Steuerausfälle dar. Daher erscheint eine Verschiebung zugunsten einer zeitnahen Prüfung sinnvoll, die Bereiche berücksichtigt, in denen endgültige Steuerausfälle drohen. Mit Initiierung und Abschluss des Pilotprojekts Horizontal Monitoring hat die Finanzverwaltung Österreichs diesen Weg bereits eingeschlagen, dem Deutschland folgen sollte.

Als kooperatives Compliance-Modell beinhaltet Horizontal Monitoring eine proaktive Kooperation auf partnerschaftlicher Basis zwischen der österreichischen Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen in Form einer *begleitenden* Kontrolle. Insbesondere aufgrund des implementierten internen Steuerkontrollsystems und der turnusmäßigen Treffen erlangte die Finanzverwaltung durch Offenheit und Transparenz einen stetigen Einblick in die unternehmensinternen Abläufe und die daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen. Die Steuerpflichtigen profitierten ihrerseits von zeitnahen Erledigungen aktueller Anbringen. Am Jahresende fand auf Basis einer Risikoanalyse ein Austausch über noch verbleibende Risiken statt. Sollte bei der Beurteilung eines Sachverhalts keine Einigung erzielt werden können, konnte der Steuerpflichtige mittels der Steuererklärung seine eigene Rechtsauffassung vertreten. Gleichwohl legte die Finanzverwaltung im Rahmen einer anschließenden traditionellen Außenprüfung ihre Rechtsauffassung zugrunde. Die in der Vergangenheit im Schrifttum kontrovers diskutierte Frage nach einem etwaigen gesetzlichen Regelungsbedarf, beispielsweise zu den Voraussetzungen einer Teilnahme oder den wechselseitigen Rechten und Pflichten der beteiligten Parteien, hat sich derweil durch Zeitablauf erledigt.

Denn mit dem Jahressteuergesetz 2018 wurde ein gesonderter Unterabschnitt (§§ 153a–153g BAO) für die begleitende Kontrolle in die Bundesabgabenordnung eingefügt. Besonders hervorzuheben ist hierbei die durch die Digitalisierung geprägte Prozessabwicklung, da sämtliche formalen Aspekte ausschließlich oder zumindest vorrangig automationsunterstützt abgewickelt werden. Zudem schafft das Steuerkontrollsystem die für die begleitende Kontrolle erforderliche Vertrauensbasis. Weiterhin hat der Unternehmer einen *absoluten* Anspruch auf Auskunftserteilung über bereits verwirklichte oder noch nicht verwirklichte Sachverhalte und kann im Zuge der regelmäßigen Besprechungen Entwürfe von Abgabenerklärungen abstimmen. Die weitere Entwicklung der begleitenden Kontrolle als ein den traditionellen Steuervollzug ergänzendes Instrument bleibt abzuwarten, da die Neuregelungen erst zum 01.01.2019 in Kraft getreten sind und das BMF gegenwärtig an supplementären Maßnahmen arbeitet.

Der grundsätzlichen konzeptionellen Übernahme einer proaktiven Kooperation in Form begleitender Kontrollen auf partnerschaftlicher Basis steht gegenwärtig § 4a Abs. 2 BpO 2000 entgegen. Demnach ist eine zeitnahe Prüfung nur für solche Besteuerungszeiträume zulässig, für die bereits Steuererklärungen vorliegen. Gleichwohl können die Vorarbeiten der Finanzverwaltung Österreichs zur Fort-

entwicklung der zeitnahen Außenprüfung dienen. Beispielsweise könnte § 4a BpO 2000 insoweit angepasst werden, als dass Unternehmen mit einem Tax-Compliance-Management-System einen Rechtsanspruch auf zeitnahe Außenprüfung erhalten. Darüber hinaus könnte der Aufbau einer gemeinsamen Datenbasis der zu prüfenden Unternehmen und der Finanzverwaltung dafür sorgen, dass beide Seiten von einer vereinfachten technischen Abwicklung am Ende der Prüfung profitieren.

H. Abgaben- und Steuerfestsetzung durch Bescheid

I. Länderspezifische Definition des Verwaltungsakts und weitere Besonderheiten

Eine bedeutende terminologische Besonderheit besteht darin, dass der gleichlautende Begriff des Verwaltungsakts in den beiden Ländern nicht dasselbe bedeutet. In Österreich bezieht er sich auf das Verwaltungshandeln in einem weiteren Sinn, wohingegen in Deutschland die administrative Regelung eines Einzelfalls als Bescheid bezeichnet wird.¹ Im Unterschied zur deutschen Rechtsordnung hat sich im Nachbarland der Begriff des Verwaltungsakts weder als Gesetzeswort noch als Gesetzesbegriff etabliert.²

Ein Bescheid ist ein individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender, normativer Verwaltungsakt.³ § 92 Abs. 1 BAO beinhaltet eine Aufzählung für die Fälle, in denen Erledigungen stets in Bescheidform zu ergehen haben.⁴ Hierzu gehört unstrittig der Abgabenbescheid gemäß § 198 Abs. 1 BAO, mit dem die Abgaben grundsätzlich festgesetzt werden und der mithin eine Erledigung mit Bescheidcharakter darstellt. Gleichwohl können andere das Verfahren betreffende Verwaltungsakte als bescheidfreie Verfahrensarrangements, beispielsweise Ankündigungen von Außenprüfungen, erlassen werden.⁵

Im Unterschied zur Rechtslage Österreichs ist der Begriff des Verwaltungsakts in § 118 Satz 1 AO legaldefiniert als jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Der Verwaltungsakt ist eine zentrale Handlungsform der Finanzverwaltung⁶ und der Steuerbescheid i. S. d. § 157 AO eine besondere Form des Verwaltungsakts.⁷ Gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 AO ist die Steuer grundsätzlich durch Steuerbescheid festzusetzen, was wiederum der Rechtslage in Öster-

¹ Kischel, Rechtsvergleichung, § 7 Rz. 3 m. w. N.

² Adamovich/B.-C. Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht – Band 4, Rz. 50.005.

³ VwGH, 11.12.2000 – 2000/17/0237; VwGH, 15.09.1995 – 92/17/0247; ähnlich VwGH, 24.05.1991 – 91/16/0014.

⁴ Eine Erledigung ohne Bescheidcharakter ist etwa der Prüfungsbericht über das Ergebnis einer Außenprüfung (§ 150 BAO), Tanzer/P. Unger, BAO 2016/2017, S. 170. Eine ausführliche Auflistung weiterer Beispiele findet sich bei Ritz/Ritz, BAO, § 92 Rz. 17.

⁵ Zu den das Verfahren betreffenden Verwaltungsakten näher Tanzer/P. Unger, BAO 2016/2017, S. 170 ff.

⁶ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 118–129 Rz. 1.

⁷ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 155 AO Rz. 1.

reich entspricht. Somit können im weiteren Verlauf, ungeachtet der divergierenden Bedeutung des Verwaltungsakts, ohne Bedenken die Begriffe des Abgaben- und Steuerbescheids synonym verwendet werden.

Zudem sind weitere länderspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen. So ist in Österreich bei Zweifeln über den Inhalt einer Erledigung zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH der Gebrauch von Grußformeln, beispielsweise „Mit freundlichen Grüßen“, oder Höflichkeitsformen, z. B. „Sehr geehrte Frau“, gegen das Vorliegen eines Bescheids spricht.⁸

Die in Deutschland eröffnete Möglichkeit der *ausschließlich* automationsgestützten Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 4 Satz 1 AO) ist dadurch gekennzeichnet, dass eine personelle Prüfung des Einzelfalls von einer datentechnischen Prüfung verdrängt wird.⁹ Mithin ist kein Amtsträger in den Erzeugungsprozess des Verwaltungsakts eingebunden, sodass ggf. mangels Existenz eines Regelungs- und Bekanntgabewillens an der Rechtsqualität eines Verwaltungsakts gezweifelt werden könnte.¹⁰ Weiterhin stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, wann der Bekanntgabewille gebildet wird. Es sind verschiedene Anknüpfungspunkte, etwas der Akt der Programmierung¹¹ oder der tatsächliche Einsatz der Software im Einzelfall, denkbar.¹² Um diesen Bedenken zu begegnen, normiert § 155 Abs. 4 Satz 4 AO explizit sowohl den Regelungs- als auch den Bekanntgabewillen und fingiert zugleich die Beendigung des Willensbildungsprozesses mit dem Abschluss der maschinellen Verarbeitung.¹³ Ob hierbei auf den Rechentermin¹⁴ oder die Programmfreigabe¹⁵ abzustellen ist, kann der Norm hingegen nicht entnommen werden.

II. Bekanntgabe der Bescheide

1. Elektronische Zustellung in Österreich: Einbringung in die Databox

Die Wirksamkeit von Erledigungen setzt deren Bekanntgabe an den Adressaten, d. h. grundsätzlich den Steuerpflichtigen, voraus (§ 97 Abs. 1 Satz 1 BAO). Wie bereits herausgearbeitet wurde, kann die Zustellung schriftlich oder elektronisch

⁸ Ritz/Ritz, BAO, § 93 Rz. 5 m. w. N.

⁹ Dazu bereits: G. II. 2. a), S. 184.

¹⁰ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 155 AO Rz. 59; ähnlich Braun Binder, DSz 2016, S. 526, 528.

¹¹ Diesen lehnen Münch/Sendke, DSz 2015, S. 487, 492 in überzeugender Weise ab.

¹² Braun Binder, NVwZ 2016, S. 342, 343.

¹³ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 155 AO Rz. 59–60.

¹⁴ Auf diesen Zeitpunkt stellt das Bundesministerium der Finanzen, Diskussionsentwurf, Rz. 76 ab, wohingegen Münch/Sendke, DSz 2015, S. 487, 493 diesen ablehnen.

¹⁵ Diese Variante befürworten Münch/Sendke, DSz 2015, S. 487, 493. So wohl auch Loose, 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 (2018), S. 87, 92, der in diesem Kontext die Fallfreigabe des Kollegen Computer anführt.

erfolgen.¹⁶ Bei Anwendung der Schriftform erfolgt die notwendige Bekanntgabe in der Regel durch Zustellung der Ausfertigung per Postempfang, die grundsätzlich nach dem Zustellgesetz vorzunehmen ist (§ 98 Abs. 1 BAO).¹⁷

Die Finanzverwaltung in Österreich hat nach Maßgabe der technischen Möglichkeiten Zustellungen an die Teilnehmer von FinanzOnline elektronisch vorzunehmen (§ 5b Abs. 1 FOnV 2006), die sich nach Angabe einer elektronischen Adresse von der elektronischen Zustellung informieren lassen können (§ 5b Abs. 2 FOnV 2006). Weitergehende Voraussetzungen sind nicht kodifiziert. Ein Verzicht auf die elektronische Form der (Bescheid-)Zustellung kann jederzeit erklärt werden (§ 5b Abs. 3 FOnV 2006). Auf Basis der grundsätzlichen Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen¹⁸ ermöglicht FinanzOnline somit eine unkomplizierte und medienbruchfreie elektronische Abwicklung des gesamten Besteuerungsprozesses.

Nach § 98 Abs. 2 Satz 1 BAO gelten elektronische Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Die elektronische Zustellung eines Abgabenbescheids im Rahmen von FinanzOnline erfolgt mit der Einbringung der Daten in die Databox und nicht mit der Verständigung darüber.¹⁹ Auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den Steuerpflichtigen, z. B. durch Öffnen, Lesen oder Ausdrucken eines Bescheids, kommt es grundsätzlich nicht an.²⁰

2. Vorläufige Unwirksamkeit der Zustellung bei Abwesenheit des Empfängers von der Abgabestelle

Allerdings ist die Regelung des § 98 Abs. 2 Satz 3 BAO zu beachten. Hiernach gilt die elektronische Zustellung als nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit²¹ von der Abgabestelle²² nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte. Damit soll der Empfänger während seiner Abwesenheit, beispielsweise im Urlaubsfall, vor den zustellrechtlichen Folgen

¹⁶ Dazu bereits: D. IV., S. 104.

¹⁷ Eine Zustellung mit Zustellnachweis oder zu eigenen Händen ist gemäß § 102 BAO nur bei Vorliegen wichtiger oder besonders wichtiger Gründe geboten.

¹⁸ Dazu bereits: E. IV. 1., S. 124.

¹⁹ BFG, 04.01.2018 – RV/5100344/2017, Findok 117816.1; BFG, 24.01.2017 – RV/5102000/2016, Findok 114533.1; BFG, 20.11.2015 – RV/2100371/2015, Findok 108375.1; ErläutRV 270 BlgNR 23. GP, 13.

²⁰ BFG, 26.07.2018 – RV/2101401/2017, Findok 119978.1; BFG, 11.05.2016 – RV/7104423/2014, Findok 110034.1; UFS, 22.07.2013 – RV/0002-F/13, Findok 66307.1.

²¹ Von § 98 Abs. 2 Satz 3 BAO sind lediglich vorübergehende Ortsabwesenheiten erfasst, BFG, 24.11.2017 – RV/7104134/2017, Findok 117132.1 m. w. N.; dazu ausführlich Frauenberger-Pfeiler/N. Raschauer/Sander/Wessely/N. Raschauer, Zustellrecht, § 98 BAO Rz. 4.

²² Eine Abgabestelle ist gemäß § 2 Z 4 ZustG die Wohnung oder sonstige Unterkunft, die Betriebsstätte, der Sitz, der Geschäftsraum, die Kanzlei oder auch der Arbeitsplatz des Empfängers.

einer ihm nicht zur Kenntnis gelangten elektronischen Zustellung geschützt werden.²³ Diese wird dann erst mit dem auf die Rückkehr folgenden Tag bewirkt. Mithin ist die Wirksamkeit der Zustellung vom Verhalten des Empfängers abhängig. Die Nichterfüllung der Anwesenheit wird in Zweifelsfällen in der Regel erst nachträglich bekannt.²⁴ Die Berücksichtigung der nicht rechtzeitigen Kenntnis im Fall der Abwesenheit von der Abgabestelle hat im Ergebnis nicht bloß eine Wiedereinsetzungsmöglichkeit, sondern die vorläufige Unwirksamkeit der Zustellung zur Folge.²⁵

3. Bereitstellung zum Datenabruf in Deutschland: Bereitstellungsbenachrichtigung und Bekanntgabefiktion

In Deutschland kommen für die Bekanntgabe schriftlicher oder elektronischer Verwaltungsakte insbesondere die drei nachstehenden Bekanntgabeformen in Betracht:

- die postalische Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2 AO),
- die elektronische Übermittlung durch E-Mail (§ 122 Abs. 2a AO)²⁶ und
- der elektronische Datenabruf (§ 122a AO).²⁷

Es ist davon auszugehen, dass der Bekanntgabe gemäß § 122 Abs. 2a AO in praxi nach wie vor eine eher untergeordnete Bedeutung zukommen wird, weil sie u. a. voraussetzt, dass der Empfänger einen entsprechenden Zugang eröffnet.²⁸ Insgesamt ist diese Alternative umständlich und wenig attraktiv.²⁹

Zudem ermöglicht der durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens eingefügte § 122a AO eine völlig neue Form der Bekanntgabe, die ohne zusätzlichen Aufwand von den Beteiligten genutzt werden kann.³⁰ Abweichend von den beiden Alternativen ist der Beteiligte im Falle des § 122a AO aufgefordert, sich den Verwaltungsakt nach entsprechender Benachrichtigung *aktiv* bei der Finanzverwaltung abzurufen. Dies beinhaltet einen Paradigmenwechsel, da so ein Teil der behördlichen Verantwortung für den Zugang auf die Betroffenen

²³ ErläutRV 270 BlgNR 23. GP, 13.

²⁴ Zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen Frauenberger-Pfeiler/N. Raschauer/Sander/Wessely/N. Raschauer, Zustellrecht, § 98 BAO Rz. 5.

²⁵ VwGH, 31.07.2013 – 2009/13/0105, VwSlg 8836 F/2013.

²⁶ Inwieweit Faxe von der Regelung erfasst sind, ist umstritten, Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122 AO Rz. 63b m. w. N.

²⁷ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122a AO Rz. 1.

²⁸ Gosch/Beermann/Schmieszek, AO/FGO, § 87a AO Rz. 108; zur Zugangseröffnung näher Tipke/Kruse/Brandis, AO/FGO, § 87a AO Rz. 4; Ortwald, DStR 2017, S. 477, 478 f.; Baum, NWB 2016, S. 2778, 2783.

²⁹ Schmitz/Prell, NVwZ 2016, S. 1273, 1279.

³⁰ Gosch/Beermann/Schmieszek, AO/FGO, § 87a AO Rz. 110.

übergeht.³¹ Die Verwaltungsakte werden über ein Portal zum Datenabruf durch Datenfernübertragung bereitgestellt. § 87a Abs. 8 Satz 1 AO legt fest, dass die Finanzverwaltung ein sicheres Verfahren verwenden muss, das die für die Datenbereitstellung verantwortliche Stelle oder Einrichtung authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet. Durch die Datenbereitstellung über das ELSTER-Portal im Format PDF/A werden diese Voraussetzungen erfüllt (AEAO zu § 122a, Satz 1). Gegenwärtig kommt ausschließlich dieses Portal in Betracht.³² Mittelfristig sollte der Abruf über den sich in der Entwicklung befindlichen Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern³³ möglich sein.

Neben inhaltlichen Parallelen sind ebenso teils erhebliche Unterschiede zur Portallösung Österreichs zu verzeichnen. So ist, entgegen der Ausgestaltung in Form einer aktiven Verzichtsmöglichkeit auf die elektronische Form der Zustellung nach dem ersten erfolgreichen Login bei FinanzOnline (§ 5b Abs. 3 FOnV 2006), in Deutschland gemäß § 122a Abs. 1 AO eine explizite Einwilligung des Beteiligten oder der von ihm bevollmächtigten Person notwendig. Diese ist an keine besondere Form gebunden und beinhaltet zunächst das Einverständnis des Beteiligten zur Datenbereitstellung auf dem Server der Finanzverwaltung. Weiterhin willigt er in die Bekanntgaberegeln des § 122a Abs. 4 AO ein, die auch eine unverschlüsselte elektronische Benachrichtigung über die Bereitstellung von Daten zum Abruf umfassen (§ 87a Abs. 1 Satz 5 AO).³⁴ Da die unverschlüsselte Mitteilung u. U. das Steuergeheimnis tangiert, sollte die Einwilligung eine Zustimmung i. S. d. § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO umfassen.³⁵ Die Einwilligung kann jederzeit mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden (§ 122a Abs. 2 Satz 1 AO). Vor dem Datenabruf hat sich die abrufberechtigte Person zu authentisieren (§ 122a Abs. 3 AO i. V. m. § 87a Abs. 8 Satz 2 AO).³⁶

Weitere wesentliche Unterschiede bestehen hinsichtlich des Bekanntgabezeitpunkts. Während in Österreich die tatsächliche Dateneinbringung in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers maßgeblich ist und die entsprechende Information darüber keine weiteren Rechtsfolgen nach sich zieht, fußt die Bekanntgabefiktion des § 122a Abs. 4 Satz 1 AO gerade auf dieser. Demnach gilt ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt am dritten Tag nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten an die abrufberechtigte Person als bekannt gegeben.³⁷ Der Nachricht kommt somit eine entscheidende

³¹ *Beirat Verwaltungsverfahrenrecht beim BMI*, NVwZ 2015, S. 1114, 1117.

³² BT-Drs. 18/7457, 75.

³³ Dazu bereits: B. V. 3. c) aa), S. 78.

³⁴ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122a AO Rz. 4.

³⁵ *Braun Binder*, NVwZ 2016, S. 342, 343.

³⁶ Zu den verschiedenen Authentifizierungsmethoden [https://www.elster.de/eportal/infoseite/sicherheit_\(allgemein\)](https://www.elster.de/eportal/infoseite/sicherheit_(allgemein)), zuletzt geprüft am 21.05.2019; Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122a AO Rz. 7.

³⁷ Zur Frage der Angemessenheit der Drei-Tages-Fiktion, die im Ergebnis bejaht wird, *Braun Binder*, NVwZ 2016, S. 342, 344; Gosch/Beermann/Wargowske, AO/FGO, § 122a AO Rz. 29.

Funktion für die neue Bekanntgabeform zu.³⁸ Erfolgt kein Datenabruf, gilt der Verwaltungsakt trotzdem als bekannt gegeben und ist damit wirksam.³⁹ Diese Regelung ist insbesondere in Anbetracht der Rechtslage in Österreich zu begrüßen, da so die Wirksamkeit der Bekanntgabe nicht vom Verhalten des Empfängers abhängig ist und Rechtsunsicherheiten aufgrund vorläufiger Unwirksamkeit vermieden werden. Gleichwohl werden die Beteiligtenrechte aufgrund der ggf. bestehenden Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO gewahrt.

4. Unregelmäßigkeiten und Bekanntgabemängel

Im Zuge der Bekanntgabe über ein Portal können bei der Versendung der Bereitstellungsbenachrichtigung, der eigentlichen Bereitstellung des Verwaltungsakts und/oder dem letztendlichen Datenabruf mannigfaltige Probleme auftreten. Diese sind denen der traditionellen postalischen Bekanntgabe mitunter sehr ähnlich.

Fraglich ist zunächst, ob die Bekanntgabefiktion des § 122a Abs. 4 Satz 1 AO als eine echte Frist zu behandeln ist und mithin die Wochenend- und Feiertagsregel des § 108 Abs. 3 AO Anwendung findet. Diese Frage wird im Schrifttum in Abhängigkeit von etwaigen Verzögerungen beim E-Mail-Verkehr unterschiedlich beantwortet. Werden solche dem Grunde nach bereits ausgeschlossen, fehlt es an der sachlichen Rechtfertigung für eine Anwendung des § 108 Abs. 3 AO.⁴⁰ Sollen hingegen Verzögerungen, beispielsweise aufgrund eines externen E-Mail-Zugriffs, möglich sein, ist die Drei-Tages-Vermutung als echte Frist zu qualifizieren.⁴¹

Gemäß § 122a Abs. 4 Satz 2 AO trägt grundsätzlich die Finanzverwaltung die Beweislast für den Zugang der Benachrichtigung i. S. d. § 87a Abs. 1 Satz 5 AO.⁴² Geht z. B. die Benachrichtigung nicht oder nicht innerhalb von drei Tagen zu, gilt nach § 122a Abs. 4 Sätze 3 und 4 AO der Zeitpunkt des tatsächlichen Datenabrufs als Bekanntgabetag.⁴³ Erfolgt allerdings kein Datenabruf, gilt der Verwaltungsakt als nicht zugegangen und die Bekanntgabe ist – vorzugsweise schriftlich – zu wiederholen (AEAO zu § 122a, Satz 6). Der Nachweis eines späteren Empfangs der Bereitstellungsbenachrichtigung ist für den Beteiligten – im Gegensatz zur postalischen Bekanntgabe – in der Regel aufgrund der gespeicherten Serverdaten unwiderlegbar und substantiiert möglich.⁴⁴

³⁸ *Rheindorf*, DVP 2016, S. 509, 512.

³⁹ Gosch/Beermann/Wargowske, AO/FGO, § 122a AO Rz. 28.

⁴⁰ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122a AO Rz. 8 und § 122 AO Rz. 63a.

⁴¹ Gosch/Beermann/Wargowske, AO/FGO, § 122a AO Rz. 30.

⁴² Dies entspricht der Ausgestaltung der Beweislast in § 122 Abs. 2 und Abs. 2a AO; zur Beweislast nach § 122a AO Abs. 4 Satz 2 AO ausführlich Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122a AO Rz. 11–13.

⁴³ Zu diesem Zweck muss seitens der Finanzverwaltung eine entsprechende Protokollierung erfolgen, *Baum*, NWB 2016, S. 2778, 2785; *Schmitz/Prell*, NVwZ 2016, S. 1273, 1279.

⁴⁴ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122a AO Rz. 12; a. A. Gosch/Beermann/Wargowske, AO/FGO, § 122a AO Rz. 33.

Darüber hinaus ergeben sich neue originäre Herausforderungen. So sind Sachverhalte denkbar, bei denen die elektronische Benachrichtigung zwar versendet, der Verwaltungsakt allerdings nicht oder erst nach der Benachrichtigung im Portal bereitgestellt wurde. Für die zwei gesonderten Schritte ist stets die richtige zeitliche Reihenfolge einzuhalten. Mithin liegt in beiden Fällen, die weder im Gesetz noch im Anwendungserlass geregelt sind, keine wirksame Bekanntgabe vor.⁴⁵

Zudem sind Umstände vorstellbar, bei denen der Verwaltungsakt zwar vor Versand der Benachrichtigung im Portal eingestellt wurde, jedoch aus technischen Gründen nicht innerhalb der Drei-Tages-Fiktion abgerufen werden konnte. Für diesen ebenfalls weder im Gesetz noch im Anwendungserlass geregelten Fall ist eine sphärenorientierte Risikozuordnung vorzunehmen. Liegt der Grund für den technischen Mangel im Bereich der Finanzverwaltung, ist der Verwaltungsakt nicht wirksam bekanntgegeben. Ist die mangelnde Abrufbarkeit dem Beteiligten zuzurechnen, sind die Daten grundsätzlich abrufbar, sodass die Bekanntgabevermutung weiterhin Anwendung findet.⁴⁶ Ggf. besteht die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO).⁴⁷ Im Sinne der Fortentwicklung von E-Government wäre es denkbar, eine Lösung zugunsten der Beteiligten in den Anwendungserlass aufzunehmen, nach der – unabhängig davon, wem die technischen Schwierigkeiten zuzurechnen sind – als Bekanntgabezeitpunkt der tatsächliche Datenabruf gilt.⁴⁸ Zumindest bedarf es aber einer Beweiserleichterung, da der Beteiligte technische Störungen der Finanzverwaltung schwer nachweisen kann.⁴⁹

Die Bekanntgabe über ein Portal stellt die Finanzverwaltung vor teils neuartige Herausforderungen. Gleichwohl wurde anhand der vorstehenden Ausführungen deutlich, dass diese mit Hilfe des geltenden Rechts bewältigt werden können.

5. Ausblick

§ 122a AO beinhaltet großes Potenzial, um der Digitalisierung des Steuervollzugs Vorschub zu leisten. So ist insbesondere eine unmittelbare elektronische Erstellung des Steuerbescheids nach elektronischer Einreichung einer Steuererklärung denkbar. Die erklärten Daten können unverzüglich durch das maschinelle Risikomanagementsystem geprüft werden. Soweit kein Risikofall oder anderweitiger Aussteuerungsgrund vorliegt, ist eine ausschließlich automationsgestützte Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 4 Satz 1 AO) binnen weniger Sekunden oder Minuten mög-

⁴⁵ Grundsätzliche Rechtsfolge nach *Braun Binder*, NVwZ 2016, S. 342, 344. Nach B. Schwarz/Pahlke/M. Frotscher, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 122a AO Rz. 20 ist für den Fall der Benachrichtigung vor Bereitstellung der Steuerpflichtige erneut zu benachrichtigen.

⁴⁶ *Braun Binder*, DStZ 2016, S. 526, 534 f.

⁴⁷ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122a AO Rz. 13.

⁴⁸ Grundsätzliche Idee nach *Braun Binder*, NVwZ 2016, S. 342, 344 f.

⁴⁹ Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 122a AO Rz. 13.

lich, die über das entsprechende Portal zum Datenabruf durch Datenfernübertragung bereitgestellt wird.⁵⁰ Mithin ist der Weg für eine verwaltungsökonomische und papierlose Bekanntgabe geebnet.⁵¹

Darüber hinaus könnte die durch § 122a AO ermöglichte medienbruchfreie elektronische Abwicklung des Besteuerungsprozesses für eine automatische Bescheidabweichungsanalyse nutzbar gemacht werden, um den Beteiligten die Bescheidprüfung zu erleichtern⁵² und so einen Beitrag zur Förderung der Tax Compliance und des E-Governments zu leisten. Die Eignung des neuen Bekanntgabeverfahrens muss sich in praxi allerdings erst noch erweisen, da die Umsetzung der technischen Voraussetzungen voraussichtlich erst im Jahr 2019 abgeschlossen sein wird.⁵³

III. Antragslose Veranlagungen von Amts wegen

1. Steuergutschrift für Arbeitnehmer in Österreich

Im Sinne von Serviceorientierung und Kundenfreundlichkeit wurde durch das Steuerreformgesetz 2015/2016⁵⁴ die Möglichkeit einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung geschaffen. Nach den Gesetzesmaterialien dient diese ausschließlich dem Interesse des Steuerpflichtigen, da er von Amts wegen eine Steuergutschrift erhält.⁵⁵ Gleichwohl kann auch die Finanzverwaltung davon profitieren, da das bisher für diese Veranlagungsverfahren gebundene Personal mit anderen Tätigkeiten betraut werden kann.

Ziel ist eine endgültige und abschließende Fallbearbeitung,⁵⁶ 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 Z 2 Buchst. a öESTG kann die Veranlagung nur erfolgen, wenn

- bis Ende Juni keine Abgabenerklärung für das Vorjahr eingereicht wurde,
- aufgrund der Aktenlage anzunehmen ist, dass im Vorjahr nur lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden sind,
- die Veranlagung zu einer Steuergutschrift führt und

⁵⁰ Gosch/Beermann/Wargowske, AO/FGO, § 122a AO Rz. 4.

⁵¹ Drüen, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 250, 258.

⁵² Grundsätzliche Idee nach Vinken, Beihefter zu DStR 2013, S. 114, 115.

⁵³ So die Einschätzung von Baum, NWB 2016, S. 2778, 2784.

⁵⁴ StRefG 2015/2016 v. 14.08.2015 BGBl. I Nr. 118/2015.

⁵⁵ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP, 22.

⁵⁶ Atzmüller, SWK 2017, S. 785, 786.

- 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-/Alleinerzieh-erabsetzbetrag) geltend gemacht werden.⁵⁷

Zudem muss dem Finanzamt die Bankverbindung des Steuerpflichtigen bekannt sein.⁵⁸ Durch Zeitablauf werden viele Unsicherheiten der zu treffenden Prognoseentscheidung beseitigt, sodass nach § 41 Abs. 2 Z 2 Buchst. b öEStG jedenfalls eine antragslose Veranlagung durchzuführen ist, wenn bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres keine Abgabenerklärung 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.⁵⁹ Wird dennoch nach antragsloser Veranlagung innerhalb der fünfjährigen Frist für die Antragsveranlagung eine Abgabenerklärung eingereicht, hat das Finanzamt darüber zu entscheiden und gleichzeitig damit den antragslos ergangenen Bescheid aufzuheben. Hierfür steht mit § 41 Abs. 2 Z 2 Buchst. c öEStG eine eigenständige Korrekturvorschrift außerhalb der Bundesabgabenordnung zur Verfügung.

Zu begrüßen ist zudem die praktische Umsetzung. 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.⁶⁰

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 überhaupt erst realisierbar. Zwar mangelt es in der Bundesabgabenordnung an einer zusammenfassenden, vereinheitlichenden Rahmenregelung zur Datenübermittlung von dritter Seite.⁶¹ Ungeachtet dessen besitzt die antragslose Arbeitnehmerveranlagung schon kurz nach der Einführung einen nicht unerheblichen Stellenwert. Von den 5,08 Mio. erledigten Arbeitnehmerveranlagungen im Jahr 2017 entfallen 766.963 Bescheide auf die Veranlagung von

⁵⁷ <https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/arbeitnehmerveranlagung/AANV.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁵⁸ ErläutRV 684 BlgNR 25. GP, 23.

⁵⁹ Atzmüller, SWK 2017, S. 785, 787.

⁶⁰ <https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/arbeitnehmerveranlagung/AANV.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁶¹ Dazu bereits: E. III., S. 121.

Amts wegen.⁶² So konnten in dem Jahr ca. 180 Millionen Euro Steuergutschriften automatisch ausbezahlt werden.⁶³

Während in Deutschland die Einführung einer vorausgefüllten Steuererklärung für alle Steuerpflichtigen bis zum Veranlagungszeitraum 2021 angestrebt wird,⁶⁴ ist in Österreich mit der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung bereits eine konsequente Weiterentwicklung dieses Ansatzes implementiert.⁶⁵

2. Verzichtserklärung von Inlandsrentnern in Deutschland

Ein Pendant zur antragslosen Arbeitnehmerveranlagung ist in Deutschland nicht kodifiziert. Lediglich auf Länderebene hat Mecklenburg-Vorpommern die freiwillige Amtsveranlagung für Inlandsrentner initiiert.⁶⁶ Das Verfahren ist an dort ansässige Personen gerichtet, die ausschließlich Renteneinkünfte beziehen, die gemäß § 22a EStG elektronisch übermittelt werden.⁶⁷ Soweit die Steuerpflichtigen künftig auf die Abgabe einer Einkommensteuererklärung verzichten möchten, können sie dies der Finanzverwaltung mit einem eigens dafür vorgesehenen einseitigen Erklärungsvordruck mitteilen.⁶⁸ Dieser enthält eine Versicherung, dass keine weiteren schädlichen in- und ausländischen Einkünfte vorliegen. Ebenso wird darauf hingewiesen, dass aufgrund der Festsetzung, die ausschließlich anhand der elektronisch übermittelten Daten erfolgt, keine weitergehenden Aufwendungen Berücksichtigung finden. Der Vordruck ist eigenhändig zu unterschreiben.

Fraglich ist, wie dieser eigenständige Ansatz zur Erleichterung des Besteuerungsverfahrens rechtlich zu qualifizieren ist. Die Steuerpflichtigen werden mit dem Amtsveranlagungsverfahren von der Abgabepflicht einer vollständigen Einkommensteuererklärung befreit.⁶⁹ Somit stellt der Erklärungsvordruck keine Steuererklärung i. S. d. §§ 149 f. AO dar. Die Angabe der einschlägigen §§ 149 und 150 AO sowie §§ 25 und 46 EStG steht dieser Qualifikation nicht entgegen.⁷⁰ Zudem ist ausschließlich das BMF gemäß § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b EStG ermächtigt,

⁶² Bundesministerium der Finanzen, Daten und Fakten 2017, S. 2.

⁶³ Bundesministerium der Finanzen, Geschäftsbericht 2017, S. 14.

⁶⁴ CDU/CSU/SPD, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 19. Legislaturperiode, S. 68.

⁶⁵ Atzmüller, Steuerreform 2015/16 (2015), S. 37, 37.

⁶⁶ <https://www.regierung-mv.de/Landesregierung/fm/Service/Publikationen/?id=13916&processor=veroeff>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁶⁷ Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern, Es geht auch ohne.

⁶⁸ Der Vordruck ist abrufbar unter <http://www.steuerportal-mv.de/static/Regierungsportal/Finanzministerium/Steuerportal/Dateien/Downloads/Formular%20Amtsveranlagung%20Inlandsrentner.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁶⁹ So der eindeutige Titel der veröffentlichten Broschüre, Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern, Es geht auch ohne.

⁷⁰ Sowinski, NWB 2017, S. 2170, 2173.

im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Vordrucke für die Erklärungen zur Einkommensbesteuerung zu bestimmen.

Ferner könnte die Amtsveranlagung nach § 150 Abs. 7 AO legitimiert sein. Dieser setzt allerdings Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden, voraus. Weitere Normen kommen – soweit ersichtlich – nicht in Betracht. Mithin bleibt die Frage nach der Rechtsgrundlage für das Amtsveranlagungsverfahren gegenwärtig offen.⁷¹

Ungeachtet der vorstehenden Kritik sollte der Vorstoß nicht gänzlich negativ bewertet werden. Dieser beinhaltet wertvolle Anregungen zur Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung nach dem Vorbild Österreichs. Die in Deutschland verfahrensrechtlich vereinheitlichten Datenübermittlungspflichten Dritter bieten ideale Voraussetzungen, um beispielsweise weitere Einkunftsarten miteinander und sodann bundeseinheitliche Lösungen von antragslosen Amtsveranlagungen zu implementieren. Daher bleibt abzuwarten, wie der Vorstoß von den Steuerpflichtigen angenommen und ggf. auf Bundesebene implementiert wird.

IV. Resümee

Im Zusammenhang mit der Untersuchung der Abgaben- und Steuerfestsetzung durch Bescheid wurde zunächst deutlich, dass der Terminus des Verwaltungsakts in Österreich das Verwaltungshandeln in einem weiteren Sinn und in Deutschland die administrative Regelung eines Einzelfalls beinhaltet. Gleichwohl werden in beiden Ländern die Abgaben und Steuern grundsätzlich durch Bescheid festgesetzt. Zudem sind weitere länderspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen. So stellt sich in Deutschland die Frage, ob und wann der Bekanntgabewille im Rahmen einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung (§ 155 Abs. 4 Satz 1 AO) gebildet wird. Zwar ist in § 155 Abs. 4 Satz 4 AO sowohl der Regelungs- als auch der Bekanntgabewille kodifiziert und es wird zudem die Beendigung des Willensbildungsprozesses mit dem Abschluss der maschinellen Verarbeitung fingiert. Zu welchem Zeitpunkt dieser aus Sicht des Gesetzgebers genau endet, ist dem Wortlaut der Norm allerdings nicht zu entnehmen und bleibt daher unklar.

Als ein weiteres Ergebnis der vorangegangenen Untersuchung bleibt festzuhalten, dass sowohl in Österreich als auch in Deutschland die elektronische Bescheidbekanntgabe mittels Behördenportalen möglich ist. Unter Berücksichtigung der grundsätzlichen Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen ermöglicht FinanzOnline seit geraumer Zeit eine vollelektronische Abwicklung des gesamten Besteuerungsprozesses. In Österreich gelten elektronische Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich

⁷¹ Sowinski, NWB 2017, S. 2170, 2173.

des Empfängers gelangt sind. Für Abgabenbescheide ist dies mit der Einbringung der Daten in die Databox gegeben und nicht mit der Verständigung darüber. Das tatsächliche Einsehen der Databox durch den Steuerpflichtigen ist hierbei grundsätzlich nicht maßgeblich.

Ein ähnliches Bekanntgabeverfahren ist in Deutschland mit der Bereitstellung zum Datenabruf gemäß § 122a AO unlängst kodifiziert worden. Für diese Möglichkeit ist eine explizite Einwilligung des Beteiligten oder der von ihm bevollmächtigten Person notwendig (§ 122a Abs. 1 AO), mit der sämtliche Bedingungen dieser Bekanntgabeform akzeptiert werden. Sodann ist der Beteiligte aufgefordert, sich den Verwaltungsakt nach entsprechender Benachrichtigung aktiv bei der Finanzverwaltung abzurufen. Gegenwärtig kommt ausschließlich die Datenbereitstellung über das ELSTER-Portal in Betracht, wobei mittelfristig der Abruf über den sich in der Entwicklung befindlichen Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern möglich sein sollte.

Ein wesentlicher Unterschied besteht beim Bekanntgabezeitpunkt. In Österreich ist die tatsächliche Dateneinbringung in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers maßgeblich. Dies führt bei Unregelmäßigkeiten, insbesondere bei Abwesenheit des Empfängers von der Abgabestelle, zur vorläufigen Unwirksamkeit der Zustellung und damit zu Rechtsunsicherheiten, da die Wirksamkeit der Bekanntgabe vom Verhalten des Empfängers abhängig ist. Diese rechtliche Ausgestaltung sollte als Negativbeispiel daher keinen Vorbildcharakter für Deutschland haben. Vielmehr existiert mit der Bekanntgabefiktion des § 122a Abs. 4 Satz 1 AO bereits eine adäquate Lösung für solche Unregelmäßigkeiten. Demnach gilt ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt am dritten Tag nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten an die abrufberechtigte Person als bekannt gegeben. Unabhängig von einem tatsächlichen Datenabruf gilt der Verwaltungsakt als bekannt gegeben und ist damit wirksam.

Im Zuge der Bekanntgabe über ein Portal können mannigfaltige Probleme auftreten. Um die angestrebte Fortentwicklung von E-Government nicht zu konterkarieren, sollte die deutsche Finanzverwaltung insbesondere bei aufkommenden Unregelmäßigkeiten, die weder im Gesetz noch im Anwendungserlass zur Abgabenordnung geregelt sind, einen entsprechenden Nachweis für die Beteiligten nicht unnötig erschweren. Gleichwohl ist herauszustellen, dass sämtliche, teils neuartigen Herausforderungen mit Hilfe des geltenden Rechts bewältigt werden können.

Mit der Kodifizierung des Bekanntgabeverfahrens nach § 122a AO eröffnen sich für die deutsche Finanzverwaltung völlig neue Möglichkeiten zur Förderung der Tax Compliance und des E-Governments. So sind beispielsweise die unmittelbare elektronische Erstellung des Steuerbescheids nach elektronischer Einreichung einer Steuererklärung oder automatische Bescheidabweichungsanalysen denkbar. Inwieweit diese realisiert werden, bleibt abzuwarten, da die Umsetzung der technischen Voraussetzungen für das neue Verfahren voraussichtlich erst im Jahr 2019 abgeschlossen sein wird.

Im weiteren Verlauf der Untersuchung zeigte sich, dass für die Steuerpflichtigen in Österreich die Möglichkeit besteht, von Amts wegen eine Steuergutschrift zu erhalten, wenn sie die engen Voraussetzungen einer antragslosen Arbeitnehmerveranlagung erfüllen. Anhand der Aktenlage ist eine Prognoseentscheidung darüber zu treffen, ob das Ziel einer endgültigen und abschließenden Fallbearbeitung erreichbar ist. Sollte die Prognose unzutreffend sein und wird nach antragsloser Veranlagung eine Abgabenerklärung eingereicht, hat das Finanzamt darüber zu entscheiden und gleichzeitig damit den antragslos ergangenen Bescheid aufzuheben.

Das Beispiel Österreichs zeigt, dass eine serviceorientierte und kundenfreundliche Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung *möglich* ist. Die in Deutschland verfahrensrechtlich vereinheitlichten Datenübermittlungspflichten Dritter sollten daher für ähnliche Lösungen von antragslosen Amtsveranlagungen nutzbar gemacht werden. Diese könnten weitere Einkunftsarten, beispielsweise Renteneinkünfte, miteinbeziehen. In diesem Zusammenhang ist die Kodifizierung entsprechender *bundeseinheitlicher* Rechtsgrundlagen nötig. Alleinige Vorstöße auf Länderebene, wie das aktuelle Projekt Mecklenburg-Vorpommerns für dort ansässige Rentner, dessen rechtliche Qualifikation zudem fraglich ist, gilt es zu vermeiden.

I. Ausgewählte Korrekturvorschriften zur Durchbrechung der materiellen Rechts- und Bestandskraft im außergerichtlichen Verfahren

Zum besseren Verständnis für die Untersuchung in diesem Kapitel ist es zweckmäßig, zunächst die Termini der Rechts- und Bestandskraft zu definieren, auf weitere sprachliche Besonderheiten einzugehen und die jeweiligen Charakteristika der Korrektursysteme herauszuarbeiten. Sodann erfolgt eine Analyse der Vorschriften, die in beiden Ländern ähnliche Tatbestände erfassen. So ist eine pointierte Darstellung bestehender Gemeinsamkeiten möglich. Anschließend sollen länderspezifische Korrekturvorschriften erörtert werden, um Unterschiede und etwaige Herausforderungen aufzuzeigen. Die Ausführungen bilden die Basis für eine abschließende Analyse der gegenwärtigen Bedeutung der materiellen Rechts- und Bestandskraft in beiden Ländern sowie für das Aufzeigen von Verbesserungspotenzialen und die Erarbeitung von Gestaltungsempfehlungen aus deutscher Sicht.

I. Definition der materiellen Rechts- und Bestandskraft sowie Charakteristika der Korrektursysteme

Bedeutende Divergenzen bestehen bei der grundsätzlichen Verwendung der Termini Rechts- und Bestandskraft sowie deren Bedeutung¹ im Besteuerungsverfahren. Besonders auffällig ist, dass in Österreich die formelle und materielle Rechtskraft sowohl für behördliche als auch gerichtliche Entscheidungen Anwendung finden,² wohingegen in Deutschland die Rechtskraft dem Prozessrecht vorbehalten ist³ und die Bestandskraft in den Kontext der behördlichen Entscheidungen einzuordnen ist.⁴ Ungeachtet dieses Unterschieds kann die jeweilige formelle Ausprägung übereinstimmend dahingehend charakterisiert werden, dass diese eintritt, wenn die Entscheidung nicht mehr durch ein ordentliches Rechtsmittel angefochten

¹ Dazu sogleich: I. IV., S. 241.

² *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 248 m. w. N.

³ So z. B. *Tipke/Kruse/Loose*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 1.

⁴ So ist beispielsweise der III. Titel der Abgabenordnung mit „Bestandskraft“ überschrieben. Gleichwohl weist *Tipke/Kruse/Loose*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 1 zutreffend darauf hin, dass dieser Teil Durchbrechungen der Bestandskraft beinhaltet. *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn*, AO/FGO, § 118 AO Rz. 368 und *Gosch/Beermann/Wedelstädt*, AO/FGO, Vor §§ 172–177 AO Rz. 14 bezeichnen die gewählte Überschrift als unergiebig bzw. zumindest irreführend.

werden kann⁵ und mithin unanfechtbar wird.⁶ Während in Deutschland die formelle Bestandskraft mit der formellen Rechtskraft vergleichbar ist,⁷ beinhaltet das Prozessrecht kein Pendant zur materiellen Bestandskraft.⁸

Materielle Rechtskraft bedeutet nach österreichischem Rechtsverständnis Bindung der Entscheidung⁹ bzw. deren Unwiderrufbarkeit und Unwiederholbarkeit,¹⁰ die erst eintritt, wenn der in formeller Rechtskraft erwachsene Bescheid auch durch sonstige Maßnahmen i. S. d. §§ 293 ff. BAO nicht mehr geändert werden kann.¹¹ Der Zeitpunkt geht in aller Regel mit dem Eintritt der Verjährung einher.¹² Dieses Verständnis der materiellen Rechtskraft ist auch unter Berücksichtigung der uneinheitlichen Rechtsprechung des VwGH zumindest diskutabel. Es ist nicht eindeutig geklärt, ob diese meint, dass es nicht mehr möglich ist, die Entscheidung auch nur ausnahmsweise zu korrigieren, oder ob bestehende Änderungsmöglichkeiten die materielle Rechtskraft nicht hinausschieben, sondern durchbrechen.¹³

Ebenso ist in Deutschland der Begriff der materiellen Bestandskraft nicht umstritten. Nach einer Ansicht wird für den Eintritt der materiellen Bestandskraft die Unanfechtbarkeit des Verwaltungsakts vorausgesetzt, der sodann nur noch unter Berücksichtigung besonderer gesetzlicher Bestimmungen aufgehoben oder geändert werden kann.¹⁴ Die vorzugswürdigere Auffassung geht allerdings davon aus, dass die Bindung der Behörde bereits ab Wirksamwerden des Verwaltungsakts eintritt.¹⁵ Gleichwohl ist die materielle Bestandskraft beeinträchtigt, solange die formelle Bestandskraft noch nicht eingetreten ist.¹⁶ Mit Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 169 AO) erlangt die materielle Bestandskraft eine besondere Verfestigung,¹⁷ was im Ergebnis dem österreichischen Rechtsverständnis entspricht.

⁵ *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 248.

⁶ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 118 AO Rz. 366.

⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 118 AO Rz. 366.

⁸ Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 1; ähnlich *Musil*, DSStZ 2005, S. 362, 362.

⁹ *Klecatsky*, DÖV 1967, S. 593, 595.

¹⁰ Althuber/Tanzer/P. Unger/Tanzer, BAO Handbuch, § 93 BAO S. 289; Ritz/Ritz, BAO, § 92 Rz. 5.

¹¹ *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 250.

¹² *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 258.

¹³ *Pavlidis*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 231, 234 (Fußnote 23).

¹⁴ *Koenig/Koenig*, AO, Vorbemerkung zu §§ 172–177 Rz. 4; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 118 AO Rz. 368.

¹⁵ Gosch/Beermann/Wedelstädt, AO/FGO, Vor §§ 172–177 AO Rz. 17; *Musil*, DSStZ 2005, S. 362, 363.

¹⁶ Gosch/Beermann/Wedelstädt, AO/FGO, Vor §§ 172–177 AO Rz. 20.

¹⁷ *Musil*, DSStZ 2005, S. 362, 363; nach Gosch/Beermann/Wedelstädt, AO/FGO, Vor §§ 172–177 AO Rz. 19 erreicht die materielle Bestandskraft hier ihre stärkste Wirkung.

In Abwägung von Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit¹⁸ durchbrechen die detaillierten Korrektursysteme¹⁹ die materielle Rechts- und Bestandskraft. Für die nachfolgende Untersuchung ist an dieser Stelle kurz auf weitere sprachliche Besonderheiten einzugehen, da sowohl in der österreichischen Bundesabgabenordnung als auch in der deutschen Abgabenordnung verschiedene Begriffe Verwendung finden. Diese sollen im Zuge der Analyse der jeweiligen Rechtsnorm grundsätzlich beibehalten werden. Zu unterscheiden sind hierbei die Bezeichnungen Rücknahme, Widerruf, Aufhebung, Änderung und Berichtigung, die sich unter dem Oberbegriff der Korrektur zusammenfassen lassen.²⁰ Zudem sind die sonstigen Maßnahmen i. S. d. §§ 293 ff. BAO im österreichischen Schrifttum bisweilen mit dem Terminus des Verfahrenstitels bezeichnet,²¹ wohingegen in Deutschland für die entsprechenden Bestimmungen der §§ 172 ff. AO der Begriff der Korrekturvorschrift gebräuchlich ist.²²

Im Nachbarland besteht eine Besonderheit darin, dass sämtliche Bestimmungen, die die Korrektur von Bescheiden außerhalb des Rechtsmittelverfahrens zulassen, Ermessensentscheidungen beinhalten.²³ Für die Korrektur von Steuerbescheiden und ihnen gleichgestellten Bescheiden gilt in Deutschland ein von den eine Ermessensentscheidung beinhaltenden §§ 130, 131 AO abweichendes, eigenständiges System.²⁴ Dieses trägt der Besonderheit der gebundenen Entscheidung Rechnung und stellt die Korrektur nicht in das Ermessen der Behörde.²⁵

Weiterhin hat sich im Korrektursystems Österreichs in der Vergangenheit ein gewisser Paradigmenwechsel vollzogen: Während nach älterer Rechtslage die Steuerpflichtigen eine Rechtskraftdurchbrechung lediglich anregen konnten, ist nunmehr eine Antragstellung möglich.²⁶ Der Antrag stellt ein Anbringen i. S. d. § 85 Abs. 1 BAO dar, sodass gemäß § 85a BAO ein Rechtsanspruch auf Entscheidung der Behörde besteht. Demgegenüber hat sich dieses in Deutschland auch im Rahmen der jüngsten Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nicht ent-

¹⁸ Zu diesem Spannungsverhältnis näher *Sutter*, ÖStZ 2009, S. 404, 405 f.; *Prodingner*, SWK 2015, S. 711, 711; *Tipke/Kruse/Loose*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 2 und *Koenig/Koenig*, AO, Vorbemerkung zu §§ 172–177 Rz. 1.

¹⁹ Bezeichnung entsprechend *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 AO Rz. 5 und *Tipke/Kruse/Loose*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 7.

²⁰ So auch *Gosch/Beermann/Wedelstädt*, AO/FGO, Vor §§ 172–177 AO Rz. 24; *Tipke/J. Lang/Seer*, Steuerrecht, § 21 Rz. 385.

²¹ Diesen enthält beispielsweise die Überschrift vor *Ritz/Ritz*, BAO, § 293b Rz. 19.

²² Diesen enthält beispielsweise die Überschrift vor *Tipke/Kruse/Loose*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 2.

²³ *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 256.

²⁴ Bezeichnung entsprechend *Koenig/Koenig*, AO, Vorbemerkung zu §§ 172–177 Rz. 5.

²⁵ *Koenig/Koenig*, AO, Vorbemerkung zu §§ 172–177 Rz. 16 Zur Besonderheit in § 129 AO sogleich: I. II. 3., S. 233.

²⁶ Einen Überblick und kurze Erläuterungen zu den einschlägigen Bestimmungen der §§ 293 ff. BAO gibt *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 256.

scheidend geändert.²⁷ Entsprechend der grundlegenden Konzeption ist der Grad der materiellen Bestandskraft weiterhin im Wesentlichen von der Intensität der vorangegangenen Aufklärung abhängig. Je gründlicher die Sachverhaltsaufklärung erfolgt, umso schützenswerter ist das Vertrauen des Adressaten in die Fortgeltung des Bescheids.²⁸ Mithin steht die Aufklärung des Sachverhalts in unmittelbarer Beziehung zur Bestandskraftdurchbrechung.²⁹

Dieser konzeptionelle Ansatz ist und bleibt richtig, muss allerdings aktualisiert werden.³⁰ So gilt es den risikoorientierten Steuervollzug, insbesondere unter Berücksichtigung des neu geschaffenen Leitbilds der vollautomatischen und ausschließlich automationsgestützten Fallbearbeitung auf der Basis des Risikomanagementsystems,³¹ mit den Korrekturvorschriften in Einklang zu bringen. Zumindest die unlängst eingefügten §§ 173a und 175b AO sollen der veränderten, automatisierten Veranlagung aufgrund der elektronischen Datenübermittlung durch den Steuerpflichtigen oder durch Dritte Rechnung tragen.³²

II. Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern, ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten, EDV-Fehlern sowie Unrichtigkeiten aus Abgaben- und Steuererklärungen

1. Berichtigung tatsächlicher unterlaufener Unrichtigkeiten in Österreich (§ 293 BAO)

Nach § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder *ausschließlich* auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. Letztgenannte Alternative trägt dem Umstand Rechnung, dass auch bei der Unterstützung durch eine automatisierte Datenverarbeitungsanlage Fehler unterlaufen können, denen zufolge der Bescheid anders lautet, als es die Abgabenbehörde beabsichtigt hat.³³ Eine Berichtigung ist bis zum Ablauf der allgemeinen Verjährungsfrist zulässig (§ 302 Abs. 1 BAO) und darüber hinaus innerhalb eines Jahres ab Rechtskraft des zu berichtigenden Bescheids oder wenn der Antrag auf Berichtigung innerhalb dieses Jahres eingebracht ist, auch nach Ablauf dieses Jahres (§ 302 Abs. 2 Buchst. a BAO).

²⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 AO Rz. 5.

²⁸ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 AO Rz. 37.

²⁹ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 130–133 AO Rz. 28.

³⁰ Drüen, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009), S. 1, 18.

³¹ Dazu bereits: G. II. 2. a), S. 184.

³² Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 7.

³³ VwGH, 04.06.1986 – 85/13/0076.

In dem entsprechenden Erlass³⁴ findet sich unter Bezugnahme auf die kasuistische Rechtsprechung eine beispielhafte Aufzählung solcher Fehler. So ist z. B. eine Berichtigung möglich, wenn im Zuge des technischen Vorgangs der Bescheiderstellung und -ausfertigung eine falsche Kennziffer auf dem Eingabebogen eingetragen wurde.³⁵ Weitergehend ist eine Berichtigungsmöglichkeit bei Vorliegen eines Programmfehlers in der EDV des Bundesrechenzentrums gegeben, wenn die Bearbeiter nicht darüber informiert waren, dass sie in derartigen Fällen händische Korrekturen zu veranlassen haben und wie diese durchzuführen sind.³⁶ Ebenso ist ein Programmfehler anzunehmen, wenn die Programmierung nicht der von der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichten Ansicht entspricht.³⁷ Insgesamt ist zu konstatieren, dass der Ausschließlichkeitsvoraussetzung entsprochen ist, wenn der Einsatz der automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage für den Fehler kausal war. Dass dieser auch bei entsprechendem Einsatz vermeidbar gewesen wäre, steht dem nicht entgegen.³⁸

2. Berichtigung übernommener offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen (§ 293b BAO)

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Parteienantrag oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Die Korrektur ist bis zum Ablauf der allgemeinen Verjährungsfrist zulässig (§ 302 Abs. 1 BAO). Mittels des Verfahrenstitels soll insbesondere die Beseitigung typischerweise bei Soforteingabefällen³⁹ unterlaufener Unrichtigkeiten ermöglicht werden.⁴⁰ Die bereits herausgearbeiteten Ergebnisse, dass in Österreich eine risikoorientierte *Nachprüfung* in praxi längst den Regelfall darstellt⁴¹ und das weitgehend ungeprüfte Übernehmen des Inhalts von Abgabenerklärungen nichts Unübliches ist,⁴² unterstreichen dies zusätzlich. Allerdings ist das Vorliegen eines Soforteingabefalls weder notwendige noch hinreichende Tatbestandsvoraussetzung.⁴³

Eine Unrichtigkeit kann sich sowohl in einer unzutreffenden Rechtsansicht als auch in einer in sich widersprüchlichen Darstellung des Sachverhalts ausdrücken.

³⁴ Bundesministerium der Finanzen, 09.01.2008, BMF-010103/0062-VI/2007.

³⁵ VwGH, 20.05.2010 – 2008/15/0280.

³⁶ UFS, 17.06.2003 – RV/0673-S/02, Findok 4547.1.

³⁷ UFS, 20.10.2008 – RV/0358-L/07, Findok 37382.1.

³⁸ VwGH, 17.11.2010 – 2005/13/0114, VwSlg 8597 F/2010.

³⁹ Zu diesen bereits: G. II. 1., S. 183.

⁴⁰ Ellinger/Sutter/Urtz/Ellinger, BAO, § 293b Anm. 13; Ritz, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 199, 200.

⁴¹ Dazu bereits: G. III., S. 189.

⁴² VwGH, 22.04.1998 – 93/13/0277, VwSlg 7273 F/1998.

⁴³ UFS, 07.10.2010 – RV/0310-F/09, Findok 49603.1.

Ob Erstere eine offensichtliche Unrichtigkeit i. S. d. § 293b BAO darstellt, ist anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen.⁴⁴ Fußt die Unrichtigkeit auf einer *vertretbaren* Rechtsansicht, ist § 293b BAO nicht anwendbar.⁴⁵ Offensichtlich sind Unrichtigkeiten, wenn die Behörde bei ordnungsmäßiger Erklärungsprüfung diese ohne Durchführung eines (weiteren) Ermittlungsverfahrens hätte erkennen müssen.⁴⁶ Sie müssen aus den Abgabenerklärungen (inkl. Beilagen) selbst oder aus diesen im Zusammenhang mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein.⁴⁷ Wie bereits aufgezeigt wurde, sind allerdings das Beziehen einer vertretbaren Rechtsposition und die simultane Erfüllung der Offenlegungspflicht für die Steuerpflichtigen bei der elektronischen Erklärungsübermittlung erschwert. Ggf. notwendige, unstrukturierte Beilagen zur vollen Sachverhaltsdarstellung können lediglich in Papierform eingereicht werden.⁴⁸ Ist die Unrichtigkeit der in der Abgabenerklärung vertretenen Rechtsauffassung daher für die Behörde nicht klar erkennbar gewesen, scheidet eine Korrektur nach § 293b BAO aus.⁴⁹

Inwieweit die Behörde bei der Übernahme gegen Verfahrensvorschriften verstößt, ist für die Anwendbarkeit der Rechtsnorm unerheblich.⁵⁰ Sollten beispielsweise Risikoprüfhinweise des elektronischen Risikomanagementsystems nicht beachtet werden und sollte der Bescheid erklärungsgemäß erlassen werden, ist eine Berichtigung gleichwohl möglich.⁵¹

Anhand der vorstehenden Ausführungen wurde deutlich, dass § 293b BAO weitreichende Berichtigungsmöglichkeiten eröffnet. Dessen ungeachtet wird bisweilen die Auffassung vertreten, dass die Norm entbehrlich geworden sei und daher ersatzlos entfallen könne.⁵² Sollte eine Streichung umgesetzt werden, entfielen Fragen zum Verhältnis zu anderen Verfahrenstiteln.⁵³

⁴⁴ VwGH, 26.02.2013 – 2010/15/0202, VwSlg 8791 F/2013; *Ritz*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 199, 201; a.A. VwGH, 29.01.2002 – 98/14/0024.

⁴⁵ Ellinger/Sutter/Urtz/Ellinger, BAO, § 293b Anm. 10.

⁴⁶ Zu beiden Aspekten *Ritz*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 199, 201 m. w. N.; Auflistungen mannigfaltiger Beispiele für offensichtliche Unrichtigkeiten aus der Rechtsprechung finden sich bei *Ritz/Ritz*, BAO, § 293b Rz. 3 und *Ritz*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 199, 203 f.

⁴⁷ Ellinger/Sutter/Urtz/Ellinger, BAO, § 293b Anm. 9.

⁴⁸ Dazu bereits: E. IV. 1., S. 124.

⁴⁹ VwGH, 26.02.2013 – 2010/15/0202, VwSlg 8791 F/2013.

⁵⁰ VwGH, 22.04.1998 – 93/13/0277, VwSlg 7273 F/1998.

⁵¹ *Ritz/Ritz*, BAO, § 293b Rz. 1.

⁵² Ellinger/Sutter/Urtz/Ellinger, BAO, § 293b Anm. 10.

⁵³ Zu diesen Fragen überblicksartig *Ritz/Ritz*, BAO, § 293b Rz. 21.

3. Berichtigung offenkundiger Unrichtigkeiten beim Erlass eines Verwaltungsakts (§ 129 AO)

In der deutschen Abgabenordnung sind keine exakten Pendanten zu den §§ 293, 293b BAO kodifiziert. Gleichwohl erlaubt § 129 Satz 1 AO seit jeher den Finanzbehörden, Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenkundige Unrichtigkeiten, die ihnen beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, grundsätzlich jederzeit zu berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten besteht indes nach Satz 2 der Vorschrift eine Berichtigungspflicht. Eine Berichtigung scheidet aus, wenn bei dem Steuerbescheid die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 2 AO). Gemäß § 171 Abs. 2 Satz 1 AO endet diese nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des unrichtigen Bescheids. Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens ein Antrag auf Berichtigung nach § 129 AO gestellt, so läuft die Frist insoweit nicht ab, bevor über den Antrag unanfechtbar entschieden worden ist (§ 171 Abs. 3 AO). Es wird deutlich, dass der Regelungsinhalt zur zeitlichen Grenze der Berichtigung mit dem des § 293 BAO nahezu identisch ist.

Unter Berücksichtigung der bisherigen BFH-Rechtsprechung zu § 129 AO resultiert eine einzelfallbezogene Kasuistik. Eine Systematik ist kaum mehr erkennbar. Zumindest sind grobe Fallgruppen auszumachen, in denen der BFH eine offenkundige Unrichtigkeit i. S. d. § 129 AO angenommen bzw. verneint hat. Allerdings sollten diese nicht unreflektiert angewendet werden, da jedes Urteil die jeweiligen Besonderheiten des entschiedenen Einzelfalls berücksichtigt.⁵⁴ Ables- und Übertragungsfehler, Nichtberücksichtigung von feststehenden Tatsachen, sonstige Fehler und Fehler im Zusammenhang mit der Benutzung von EDV-Anlagen sind einer Berichtigung grundsätzlich zugänglich.⁵⁵ Unter die letztgenannten Fehler sind beispielsweise Fehler beim Ausfüllen des Eingabewertbogens⁵⁶ und Irrtümer über den tatsächlichen Programmablauf⁵⁷ zu subsumieren. Weiterhin können Programmierfehler durchaus nach § 129 AO berichtigt werden.⁵⁸

Darüber hinaus ist neben diesen Fallgruppen die ausnahmsweise Berichtigung eines Übernahmefehlers möglich, der vorliegt, wenn die Behörde offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt und diese aus der Steuererklärung und/oder den beigelegten Unterlagen erkennbar waren.⁵⁹ Hin-

⁵⁴ Ähnlich Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 129 AO Rz. 17.

⁵⁵ Einteilung der Fallgruppen inkl. Beispiele nach Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 129 AO Rz. 53–58.

⁵⁶ BFH, 05.02.1998 – IV R 17/97, BFHE 185, 345.

⁵⁷ BFH, 05.10.1967 – IV R 84/67, BFHE 90, 106.

⁵⁸ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 129 AO Rz. 58; a. A. Lippross/Seibel/Niewerth, Basiskommentar Steuerrecht, § 129 AO Rz. 9; Gosch/Beermann/Wedelstädt, AO/FGO, § 129 AO Rz. 31–33 differenziert zwischen Programmierungs- und Codierungsfehlern, die insgesamt allerdings eher selten vorkommen.

⁵⁹ Dazu ausführlich Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 129 AO Rz. 74–75 und Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 129 AO Rz. 14 jeweils m. w. N.

gegen ist ein solcher nicht gemäß § 293 BAO berichtigbar.⁶⁰ Ungeachtet dessen sind die Berichtigungsmöglichkeiten des § 129 AO weitestgehend mit denen im Anwendungsbereich des § 293 BAO identisch.

Dieser Befund gilt allerdings nicht für § 293b BAO. Zwar kann auch in Deutschland das Unterlassen einer Plausibilitätsprüfung, die durch einen Risikoprüfhinweis des elektronischen Risikomanagementsystems angeregt wurde, nach § 129 AO berichtet werden.⁶¹ Dies gilt jedoch nicht für Rechtsanwendungsfehler, Fehler in der Sachverhaltsermittlung oder Tatsachenwürdigung, Denk- und Überlegungsfehler sowie Unwissenheiten der Finanzbehörde. Diese Fallgruppen zählen nach der BFH-Rechtsprechung zu den nicht berichtigungsfähigen Unrichtigkeiten i. S. d. § 129 AO.⁶² Diametral zu § 293b BAO sind daher insbesondere Fehler, die auf das Unterlassen notwendiger tatsächlicher Ermittlungen oder rechtlicher Prüfungen im Zuge von Amtsermittlungspflichtverletzungen⁶³ sowie auf die ungeprüfte Übernahme *rechtsirriger* Angaben des Steuerpflichtigen⁶⁴ zurückzuführen sind, einer Berichtigung nach § 129 AO nicht zugänglich.

4. Korrektur von Schreib- oder Rechenfehlern bei Erstellung einer Steuererklärung (§ 173a AO)

Für Steuerbescheide, die nach dem 31.12.2016 erlassen worden sind, kann eine Korrektur nach dem neu eingefügten § 173a AO in Betracht kommen (Art. 97 § 9 Abs. 4 EGAO). Demnach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde bestimmte nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt hat. Die Fehler müssen dem Steuerpflichtigen im Zuge der Steuererklärungserstellung unterlaufen und *versehentlich* geschehen sein.⁶⁵ Eine Korrektur ist nur innerhalb der Festsetzungsfrist zulässig, die gemäß § 171 Abs. 2 Satz 2 AO jedoch nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des fehlerhaften Bescheids endet. Die zeitliche Restriktion ist der von § 293 BAO und § 129 AO sehr ähnlich.

⁶⁰ BFG, 29.01.2016 – RV/3100999/2015, Findok 108949.1.

⁶¹ BFH, 28.05.2015 – VI R 63/13, BFH/NV 2015, 1078; *Meinert*, 10. bis 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014 (2015), S. 265, 271 differenziert hierbei nachvollziehbar zwischen Hinweisen, die keinen Raum für rechtliche Erwägungen lassen, und solchen, die einen weiteren Ermittlungsbedarf begründen.

⁶² Einteilung der Fallgruppen inkl. Beispielen nach Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 129 AO Rz. 59–68.

⁶³ BFH, 12.04.1994 – IX R 31/91, BFH/NV 1995, 1.

⁶⁴ BFH, 24.07.1984 – VIII R 304/81, BFHE 141, 485.

⁶⁵ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, § 173a AO Rz. 21; nach *Dißbars*, BB 2017, S. 1307, 1308 wird der Nachweis der subjektiven Seite in praxi nicht einfach zu erbringen sein.

Die der Implementierung zugrunde liegende Intention des Gesetzgebers ist grundsätzlich begrüßenswert. Es soll eine langjährige Diskussion über Fehler, die im Vorfeld der Steuererklärung unterlaufen sind, im Interesse der Steuerpflichtigen beendet werden.⁶⁶ Gleichwohl ist die systematische Einordnung der Norm in das Korrektursystem der §§ 172 ff. AO und deren Auswirkung auf die Rechtsanwendung im Schrifttum umstritten.⁶⁷

Die geäußerte Kritik ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass § 173a AO entgegen § 129 AO die Berichtigung bei ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten nicht vorsieht.⁶⁸ Solche mechanischen Versehen des Steuerpflichtigen sind bewusst nicht erfasst worden, da diese schwer beweisbar seien.⁶⁹ Die Argumentation ist wenig überzeugend,⁷⁰ da im zunehmend digitalisierten Besteuerungsverfahren insbesondere Eingabe- und Übertragungsfehler, die als ähnliche offenbare Unrichtigkeiten zu qualifizieren sind, häufiger vorkommen werden als Schreib- und Rechenfehler.⁷¹ Weiterhin kann es bei Schreib- oder Rechenfehlern des Steuerpflichtigen, die die Finanzverwaltung in einem Steuerbescheid als eigene übernommen hat, zu einem überlappenden Anwendungsbereich der §§ 129, 173a AO kommen,⁷² wobei Letzterer dann als *Lex specialis* Vorrang hat.⁷³

Aufgrund der gegenwärtigen Ausgestaltung von § 173a AO resultieren zudem Ungleichbehandlungen, da die Finanzverwaltung die in Rede stehenden Versehen als eigene Fehler zuungunsten des Steuerpflichtigen nach § 129 AO berichtigen kann, der Steuerpflichtige zu seinen Gunsten hingegen nur, wenn die Behörde den Fehler als eigenen übernommen hat.⁷⁴ Ungeachtet dessen, dass Fehler bei der Eingabe der elektronischen Steuererklärung nicht in den Anwendungsbereich des § 173a AO fallen, können diese zumindest grundsätzlich (weiterhin) nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO korrigiert werden.⁷⁵ Dies verdeutlicht den zunehmend komplexer werdenden Anwendungsbereich der Korrekturmöglichkeiten, da die Änderung gemäß § 173a AO neben den §§ 129, 173 AO steht und diese von der Neuregelung unberührt bleiben.⁷⁶

⁶⁶ BT-Drs. 18/7457, 49. Dazu kritisch Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, § 173a AO Rz. 2, weil § 173a AO ebenso eine Änderung zuungunsten vorschreibt.

⁶⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, § 173a AO Rz. 8.

⁶⁸ Aufgrund dessen bezeichnet Nöcker, AO-StB 2017, S. 317, 317 die Norm als unvollendet.

⁶⁹ Argument nach Baum, NWB 2016, S. 2778, 2782 f. als Angehöriger der Finanzverwaltung. Dieses entkräftet Nöcker, AO-StB 2017, S. 317, 318 überzeugend.

⁷⁰ So auch Baldauf, DStR 2016, S. 833, 839, die zutreffend darauf hinweist, dass sich vergleichbare Abgrenzungsfragen im Rahmen des § 173 AO beim Merkmal des Verschuldens stellen.

⁷¹ Ebenso Braun Binder, DStZ 2016, S. 526, 534; Seer, StuW 2015, S. 315, 325; Münch/Sendke, DStZ 2015, S. 487, 495.

⁷² Hübschmann/Hepp/Spitaler/Wernsmann, AO/FGO, § 129 AO Rz. 32.

⁷³ Seer, StuW 2015, S. 315, 325.

⁷⁴ Loose, 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 (2018), S. 87, 89; Gosch/Beermann/Wedelstädt, AO/FGO, § 173a AO Rz. 11; Habel/S. Müller, DStR 2016, S. 2791, 2792.

⁷⁵ Loose, 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 (2018), S. 87, 89. Dazu näher Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, § 173a AO Rz. 8.

⁷⁶ BT-Drs. 18/7457, 88.

Da die Grenzen zwischen mechanischen Versehen und bewussten Sachaufklärungs- und Gesetzesanwendungsfehlern fließend verlaufen, ist davon auszugehen, dass auch im Kontext des § 173a AO Anwendungsschwierigkeiten auftreten.⁷⁷ Mithin wird sich das bereits bei § 129 AO aufgezeigte Problem der kasuistischen Einzelfallbetrachtung zunehmend verstärken.

III. Länderspezifische Korrekturvorschriften

1. Bescheidaufhebung durch Abgabenbehörden wegen Unrichtigkeit (§ 299 BAO)

a) Tatbestand und Rechtsfolge

Nach § 299 Abs. 1 Satz 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn sich dessen Spruch als nicht richtig erweist. In Abs. 1 Satz 2 der Vorschrift sind die inhaltlichen Erfordernisse eines Aufhebungsantrags kodifiziert.

Der Inhalt eines Bescheids ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheids nicht dem Gesetz entspricht.⁷⁸ Ob die Rechtswidrigkeit auf ein Verschulden der Abgabenbehörde und/oder der Partei zurückzuführen ist,⁷⁹ hat für die Anwendbarkeit der Norm keine Bedeutung.⁸⁰ Bei der Aufhebung ist grundsätzlich auf die Sach- und Rechtslage im *Zeitpunkt* der *beabsichtigten* Aufhebung abzustellen.⁸¹ Unmaßgeblich ist daher, ob der ursprüngliche Bescheid im Zeitpunkt seiner Erlassung unrichtig war oder nicht.⁸²

Die in Rede stehenden Aufhebungen sind gemäß § 302 Abs. 1 BAO grundsätzlich bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheids zulässig. Sollte ein fristgerechter Antrag vorliegen, kann diese Jahresfrist ggf. auch erst nach Eintritt der absoluten Verjährung (§ 209 Abs. 3 oder 4 BAO) enden⁸³ und eine Aufhebung wäre gemäß § 302 Abs. 2 Buchst. b i. V. m. Abs. 1 BAO weiterhin zulässig.

⁷⁷ Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, § 173a AO Rz. 7.

⁷⁸ VwGH, 17.12.2014 – 2011/13/0099, VwSlg 8966 F/2014.

⁷⁹ Ritz/Ritz, BAO, § 299 Rz. 59.

⁸⁰ VwGH, 30.06.2015 – 2013/17/0009.

⁸¹ Dies gilt nicht, wenn für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des für eine Aufhebung in Betracht kommenden Bescheids nur die Sachlage im Zeitpunkt seiner Erlassung relevant ist, Ellinger/Sutter/Urtz/Ellinger, BAO, § 299 Anm. 16.

⁸² BFG, 26.11.2015 – RV/1100428/2012, Findok 108364.1.

⁸³ Ellinger/Sutter/Urtz/Ellinger, BAO, § 302 Anm. 5a.

b) Verhältnis zu anderen Verfahrenstiteln

Die auffälligste Divergenz im Vergleich zu den anderen Verfahrenstiteln ist die lediglich zeitlich beschränkte, jedoch *inhaltlich bedingungslose* Möglichkeit zur Aufhebung von unrichtigen Bescheiden. Mangels enger Behebungsstatbestände⁸⁴ stellt die Vorschrift die weitestgehende Korrekturmöglichkeit von Bescheiden nach der Bundesabgabenordnung dar.⁸⁵

Bei der Antragstellung nach § 299 BAO können Rechtswidrigkeiten angeführt werden, die Unrichtigkeiten i. S. d. §§ 293, 293b BAO darstellen. Gleichwohl sind simultane Antragstellungen möglich. Je nach Fallgestaltung resultiert daraus unter Berücksichtigung verwaltungsökonomischer Gründe und eines möglichst geringen Eingriffs in die Rechtskraft eine amtswegige Aufhebung oder Berichtigung.⁸⁶ Die Entscheidungen divergieren dahingehend, dass Berichtigungen gemäß den §§ 293, 293b BAO lediglich hinsichtlich der betreffenden Unrichtigkeit erfolgen dürfen. Hingegen eröffnet § 299 BAO eine umfassendere Aufhebungsmöglichkeit,⁸⁷ da mangels Teilrechtskraft der gesamte Steuerfall neu beurteilt werden kann.⁸⁸ Da aufhebender und aufgehobener Bescheid grundsätzlich zu verbinden sind (§ 299 Abs. 2 Satz 1 BAO), liegen zudem rechtlich zwei Bescheide vor.⁸⁹

c) Bedeutung für die gegenwärtige Steuervollzugspraxis

Bereits 1965 befasste sich der VfGH mit der Frage der Rechtskraftdurchbrechung nach § 299 BAO und hegte keine verfassungsrechtlichen Bedenken.⁹⁰ Die Norm erfüllte in der Vergangenheit verschiedene Funktionen.⁹¹ Die u. a. vorgenommene Zuständigkeitsmodifizierung⁹² tangierte nicht das Spannungsverhältnis zwischen Rechtssicherheit und Rechtmäßigkeit.⁹³ Mithin besteht kein Anlass, die Verfassungskonformität der Vorschrift in der aktuellen Fassung zu hinterfragen.⁹⁴

Im Kontext der systematischen, nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechenden Nachbescheidkontrollen mittels Bedenkenvorhalten und Ergänzungsaufträgen⁹⁵ ist

⁸⁴ Sutter, ÖStZ 2009, S. 404, 406.

⁸⁵ Tanzer/P. Unger, BAO 2016/2017, S. 271.

⁸⁶ Dazu näher Ritz/Ritz, BAO, § 299 Rz. 66–67.

⁸⁷ Ritz/Ritz, BAO, § 299 Rz. 35.

⁸⁸ Sutter, ÖStZ 2009, S. 404, 408.

⁸⁹ Ritz/Ritz, BAO, § 299 Rz. 45.

⁹⁰ VfGH, 19.06.1965 – G 24/64, VfSlg 4986/1965.

⁹¹ Zur historischen Entwicklung gibt Ellinger/Sutter/Urtz/Ellinger, BAO, § 299 Anm. 14 einen Überblick.

⁹² Zu weiteren Änderungen in diesem Zusammenhang ausführlich Ehrke, SWK 2003, S. 447, 448 ff.

⁹³ Ehrke-Rabel, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 251.

⁹⁴ So wohl auch Ehrke-Rabel, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 251.

⁹⁵ Dazu bereits: G. III., S. 189.

der § 299 BAO von hervorgehobener Bedeutung.⁹⁶ Die auf die Norm gestützten Bescheidaufhebungen können durchaus als ein Beweggrund für die gegenwärtige Steuervollzugspraxis angesehen werden.⁹⁷ Gleichwohl ist deutlich herauszustellen, dass der Verfahrenstitel *nicht* die Ursache, sondern lediglich das *Symptom* der aufgezeigten rechtlichen Bedenken ist.⁹⁸

Im Schrifttum wird zutreffend daraufhin hingewiesen, dass die Nachbescheidkontrollen im Zusammenhang mit den auf § 299 BAO gestützten Aufhebungen nicht die Wirkungen von Veranlagungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i. S. d. § 164 AO haben dürfen.⁹⁹ Bei einem solchen Vergleich ist jedoch zu beachten, dass die in Rede stehenden Aufhebungen in Österreich grundsätzlich nur bis zum Ablauf *eines Jahres* nach Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheids zulässig sind, wohingegen in Deutschland der Vorbehalt der Nachprüfung grundsätzlich erst entfällt, wenn die Festsetzungsfrist abläuft (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO). Insoweit wird im Nachbarland eine bis zur Verjährungsfrist verlängerte Behebungsfrist zugunsten der Rechtssicherheit vermieden.

Supplementär ist zu erwähnen, dass der Rechnungshof in der Vergangenheit die Einführung einer dem deutschen Steuerverfahrensrecht vergleichbaren Regelung i. S. d. § 164 AO mehrfach empfahl¹⁰⁰ und auch Angehörige der Finanzverwaltung dies forderten.¹⁰¹ Von einer legislatischen Umsetzung wurde jedoch bewusst Abstand genommen,¹⁰² sodass in Österreich in absehbarer Zeit nicht mit einer entsprechenden Kodifizierung zu rechnen ist.

2. Korrektur von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte in Deutschland (§ 175b AO)

Gegenwärtig werden zahlreiche Datensätze über Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen durch Dritte an die Finanzverwaltungen beider Länder übermittelt.¹⁰³ Nach dem Willen des deutschen Gesetzgebers entfalten die eDaten rechtlich keine Bindungswirkung.¹⁰⁴ Mithin bedurfte es zur ggf. nötigen Fehlerkorrektur

⁹⁶ Klecatsky, DÖV 1967, S. 593, 597 sah schon vor geraumer Zeit in der Norm die entscheidende Regelung der Rechtskraft.

⁹⁷ Nach Ritz, RdW 2002, S. 692, 692 bestand für die Zuständigkeitsanpassung des § 299 BAO ein Motiv darin, Aufhebungen im Zuge der Nachbescheidkontrollen zu erleichtern.

⁹⁸ Diese Feststellung geht auf Tanzer/P. Unger, SWK 2008, S. 947, 947 zurück.

⁹⁹ Tanzer/P. Unger, SWK 2008, S. 947, 950.

¹⁰⁰ Rechnungshof, Tätigkeitsbericht des Rechnungshofes: Verwaltungsjahr 2000, S. 115 unter Bezugnahme auf vorausgegangene Tätigkeitsberichte der Jahre 1993 und 1999.

¹⁰¹ Scheiblaue, AFS 2014, S. 202, 205; Wakounig, SWK 1997, S. 525, 529.

¹⁰² Scheiblaue, AFS 2014, S. 202, 204 f.; Gunacker-Slawitsch, RdW 2011, S. 699, 704 jeweils m. w. N.

¹⁰³ Dazu bereits: E. III., S. 121.

¹⁰⁴ BT-Drs. 18/7457, 88.

einer entsprechenden Vorschrift,¹⁰⁵ da die auf diesen Daten beruhenden Steuerbescheide nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO aufheb- oder änderbar sind.¹⁰⁶ Die neu eingefügte Regelung des § 175b AO soll einen Ausgleich zwischen Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit für die Steuerfälle schaffen, in denen die Datenübermittlung durch Dritte gemäß § 93c AO von Bedeutung ist.¹⁰⁷ Beide Vorschriften wurden simultan durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens¹⁰⁸ in die Abgabenordnung implementiert und sind erstmals für Besteuerungszeiträume nach 2016 anzuwenden (Art. 97 § 27 Abs. 2 EGAO).

Die Kodifizierung einer einheitlichen Korrekturmöglichkeit ist grundsätzlich zu begrüßen. Dies gilt insbesondere in Anbetracht der Rechtslage in Österreich, wo die Gefahr, unzutreffende Datensätze zu übermitteln, mangels verfahrensrechtlicher und technischer Harmonisierung ungleich größer erscheint und es ferner an einem Pendant zu § 175b AO mangelt. Zudem ist angesichts der fortschreitenden Digitalisierung davon auszugehen, dass der Stellenwert der eDaten im elektronischen, automatisierten Besteuerungsverfahren zukünftig weiter steigen wird.

Gemäß § 175b Abs. 1 AO ist ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzverwaltung übermittelte Daten i. S. d. § 93c AO bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden. Für beide Tatbestandsalternativen ist unmaßgeblich, ob die Rechtswidrigkeit auf einer Tatsache oder einer rechtlichen Würdigung fußt.¹⁰⁹ Die Korrekturmöglichkeit bei Übermittlung korrigierter Daten ist nicht explizit kodifiziert,¹¹⁰ jedoch unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks der Vorschrift eröffnet.¹¹¹

Der Abs. 2 ermöglicht eine Korrektur der von den mitteilungspflichtigen Stellen an die Finanzverwaltung übermittelten Daten, die als Angaben des Steuerpflichtigen gelten¹¹² und soweit diese zuungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig sind.¹¹³

¹⁰⁵ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, § 175b AO Rz. 13.

¹⁰⁶ Nach N. Peters, FR 2015, S. 1026, 1028 schafft die neue Korrekturnorm jedoch aufgrund der gesetzlich angeordneten Änderungsverpflichtung gerade eine solche faktische Bindungswirkung.

¹⁰⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, § 175b AO Rz. 5.

¹⁰⁸ Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016, BGBl. I 1679.

¹⁰⁹ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, § 175b AO Rz. 14.

¹¹⁰ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, § 175b AO Rz. 15 legt überzeugend dar, dass sich diese Frage bereits dem Grunde nach nicht stellt. Ähnlich argumentiert Lippross/Seibel/Borgdorf, Basiskommentar Steuerrecht, § 175b AO Rz. 5, der in dem korrigierten Datensatz einen neuen Datensatz sieht, sodass der Korrekturatbestand erfüllt ist.

¹¹¹ Loose, 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 (2018), S. 87, 90; Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, § 175b AO Rz. 7.

¹¹² Hierzu bereits: E. IV. 1., S. 124.

¹¹³ Eine entgegengesetzte Korrektur kann nur erfolgen, wenn eine andere Vorschrift, beispielsweise § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO oder § 175b Abs. 1 bzw. 3 AO, dies gestattet.

Weiterhin ist nach Abs. 3 ein Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Daten ohne Vorliegen einer gesetzlich vorgeschriebenen Einwilligung der Steuerpflichtigen übermittelt wurden und diese Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Daten ist.

Der Abs. 4 beschränkt die Anwendung der Abs. 1 und 2, soweit die nachträglich übermittelten Daten nicht rechtserheblich sind.¹¹⁴ Damit soll insbesondere die Berücksichtigung späterer Rechtserkenntnisse verhindert werden.¹¹⁵

Die auffälligste Divergenz im Vergleich zu den anderen Korrekturvorschriften ist die offene Ausgestaltung der Korrekturtatbestände. Weder eine Verletzung der Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen oder der Ermittlungspflichten durch die Finanzbehörde noch die Frage, ob dem Steuerpflichtigen bei Erstellung der Steuererklärung ein Schreib- oder Rechenfehler i. S. d. § 173a AO oder der Finanzbehörde bei Erlass des Steuerbescheids ein mechanisches Versehen i. S. d. § 129 AO, ein Fehler bei der Tatsachenwürdigung oder ein Rechtsanwendungsfehler unterlaufen ist, schließen die Anwendung der Norm aus (AEAO zu § 175b, Nr. 1). Mithin resultieren umfassende Möglichkeiten zur Korrektur falscher eDaten.

In diesem Kontext ist auf die Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 10a AO hinzuweisen, nach der, soweit eDaten innerhalb von sieben Kalenderjahren nach dem Besteuerungszeitraum den Finanzbehörden zugegangen sind, die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang dieser eDaten endet. Die Siebenjahresfrist entspricht der in § 93c Abs. 1 Nr. 4 AO normierten Frist¹¹⁶ zur Aufbewahrung der Aufzeichnungen über die Datenübermittlung durch den Dritten.¹¹⁷ Im Ergebnis kann eine Ablaufhemmung von bis zu neun Jahren eintreten, wobei den Gesetzesmaterialien¹¹⁸ keine weitergehende Begründung für die Kodifizierung dieses auffällig langen Zeitraums zu entnehmen ist. Es resultiert eine außerordentlich lange Zeit der Rechtsunsicherheit, die zu Recht im Schrifttum kritisiert wird.¹¹⁹

¹¹⁴ Zur Problematik der Rechtserheblichkeit Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, § 175b AO Rz. 15.

¹¹⁵ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll, AO/FGO, § 175b AO Rz. 27.

¹¹⁶ Nach Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 93c AO Rz. 14 soll die Aufbewahrungsfrist hingegen acht Jahre betragen.

¹¹⁷ BT-Drs. 18/7457, 87.

¹¹⁸ Insbesondere BT-Drs. 18/7457, 86f.

¹¹⁹ Gosch/Beermann/Paetsch, AO/FGO, § 171 AO Rz. 178.6; Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, § 175b AO Rz. 9; B. Schwarz/Pahlke/G. Frotscher, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, § 171 AO Rz. 9; Gläser/Schöllhorn, DStR 2016, S. 1577, 1583.

IV. Gegenwärtige Bedeutung der materiellen Rechts- und Bestandskraft

Anhand der vorstehenden Ausführungen wurde deutlich, dass die untersuchten Rechtsnormen in beiden Ländern umfassende Möglichkeiten eröffnen, einen einmal erlassenen Bescheid zu ändern.

Der Wert der materiellen Rechtskraft wurde bereits vor geraumer Zeit deutlich herausgestellt.¹²⁰ Ungeachtet dessen ist die Rechtskraftwirkung der Abgabenbescheide in Österreich gegenwärtig deutlich abgeschwächt. Mithin kommt der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit eine größere Bedeutung zu.¹²¹ Abhängig von der jeweiligen Fallkonstellation tritt die materielle Rechtskraft so spät ein, dass teils bezweifelt wird, ob insoweit überhaupt noch von einer solchen zu sprechen sei.¹²² Insgesamt bleibt festzuhalten, dass die materielle Rechtskraft in der Bundesabgabenordnung wesentlich schwächer ausgeprägt ist als im Allgemeinen Verwaltungsverfahren Österreichs.¹²³ Ähnliches gilt für Deutschland, wo das umfassende Korrektursystem die Rechtsrichtigkeit stärker in den Fokus rückt als in anderen Teilbereichen des öffentlichen Rechts.¹²⁴

Dieser Befund ist in beiden Ländern auf vergleichbare Gründe zurückzuführen. In Österreich werden u. a. aufgrund der umfassenden Mitwirkungspflichten und des Aspekts, dass die Steuerpflichtigen die Grundlagen für die Bescheidung de facto vollständig selbst liefern, die zahlreichen Rechtskraftdurchbrechungsmöglichkeiten als absolut notwendig qualifiziert.¹²⁵ Es ist zu konstatieren, dass der (Erst-)Bescheid im österreichischen Besteuerungsverfahren de facto nicht das Ende des behördlichen Handelns, sondern vielmehr dessen Anfang darstellt. Aufkommende Zweifel, inwieweit dieser dem traditionellen Bescheidverständnis entspricht,¹²⁶ sind daher berechtigt und nachvollziehbar. In Deutschland wird als ein weiterer Grund für die abgeschwächte materielle Bestandskraft die besondere Fehleranfälligkeit des Massenverfahrens angesehen,¹²⁷ welches weniger gründlich ist als das gerichtliche Verfahren.¹²⁸

¹²⁰ Nach *Klecatsky*, DÖV 1967, S. 593, 600 ist Recht, das keine Kraft hat, nicht Recht.

¹²¹ Ähnlich *Fischerlehner*, UFSjournal 2011, S. 341, 343 f.

¹²² *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 259.

¹²³ *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 250 f.; *Fellner*, SWK 2011, S. 973, 973 f.

¹²⁴ *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 AO Rz. 25.

¹²⁵ *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 258 f.

¹²⁶ *Ehrke-Rabel*, Korrektur fehlerhafter Entscheidungen (2017), S. 247, 264.

¹²⁷ *Hübschmann/Hepp/Spitaler/Groll*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 AO Rz. 25.

¹²⁸ *Tipke/Kruse/Loose*, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 1.

V. Verbesserungspotenziale und Gestaltungsempfehlungen

Im Zuge der Untersuchung wurde zum einen deutlich, dass das Korrektursystem Österreichs deutlich stärker an den umfassenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, dem zunehmend digitalisierten Besteuerungsverfahren und der damit einhergehenden automatisierten Fallbearbeitung ausgerichtet ist. Zum anderen ist das Korrekturrecht der deutschen Abgabenordnung tendenziell an engere Voraussetzungen geknüpft¹²⁹ als das Österreichs. Während sich die untersuchten Rechtsnormen in Deutschland ganz überwiegend auf die Korrektur mechanischer Versehen fokussieren, ermöglichen es die Verfahrenstitel Österreichs darüber hinaus Rechtsirrtümer und Ermittlungsfehler zu berichtigen.

Um die fortschreitende Digitalisierung adäquat im deutschen Korrektursystem zu berücksichtigen und den Tendenzen zur kasuistischen Einzelfallbetrachtung hinsichtlich der §§ 129, 173a AO entgegenzuwirken, sollten zukünftige legistische Bemühungen zielgerichteter als bisher erfolgen. Es gilt dabei, Korrekturmöglichkeiten sowohl für die Finanzverwaltung als auch für den Steuerpflichtigen zu normieren, die in praxi leicht anwendbar sind. So könnten immer wieder auftretende Flüchtigkeitsfehler im Zusammenhang mit der Dateneingabe korrigiert werden und könnte zugleich die Streitanfälligkeit verringert werden.¹³⁰ Eine legistische Maßnahme, die in jedem Fall ergriffen werden sollte, ist daher die tatbestandsmäßige Ergänzung des § 173a AO um reine (mechanische) Eingabe- und Übertragungsfehler des Steuerpflichtigen.¹³¹

Weitergehend ist eine Anpassung des jeweiligen Tatbestands der §§ 129, 173a AO in Betracht zu ziehen, sodass die Normen dem § 293b BAO vergleichbar sind. So wäre es möglich, unzutreffende Rechtsansichten und/oder in sich widersprüchliche Sachverhaltsdarstellungen der Steuerpflichtigen zu korrigieren.¹³² Dies würde den angestoßenen Paradigmenwechsel im deutschen Korrektursystem weiter forcieren. Der Beginn kann in der Implementierung des § 175b AO und dessen offener Ausgestaltung der Korrekturvoraussetzungen gesehen werden. Hierbei ist indes die neu aufgenommene Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10a AO zu monieren und mithin ihre Verkürzung zu fordern. Aus Sicht der Steuerpflichtigen resultiert gegenüber der regulären Festsetzungsverjährung von vier Jahren ein sehr langer Zeitraum der Rechtsunsicherheit, auf den die Steuerpflichtigen keinen Einfluss haben.

¹²⁹ Diesbezügliche Erläuterungen am Beispiel des § 173 AO finden sich bei Tipke/Kruse/Loose, AO/FGO, Vorbemerkungen zu §§ 172–177 Rz. 5.

¹³⁰ Nöcker, DStR 2018, S. 1417, 1420.

¹³¹ Nöcker, AO-StB 2017, S. 317, 318 f.; ähnlich Baldauf, 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 (2018), S. 190, 196.

¹³² Ähnlich bereits Driien, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009), S. 1, 16, der im Kontext des risikoorientierten Steuervollzugs u. a. einen generellen Korrekturausschluss von Rechtsfehlern des Steuerpflichtigen ablehnt.

Ungeachtet dessen ist die Neuausrichtung hin zu vereinfachten Korrekturmöglichkeiten jedoch grundsätzlich sachgerecht und zielführend, um diese in Einklang mit dem risikoorientierten Steuervollzug zu bringen. Der Ansatz verschiebt die Gewichtung zulasten der Rechtssicherheit weiter in Richtung der Rechtsrichtigkeit.¹³³ Gleichwohl steht es nicht zu befürchten, dass die materielle Bestandskraft so deutlich unterminiert wird, wie dies bei der entsprechenden Rechtskraft in Österreich der Fall ist.

Eine tiefgreifendere Fortentwicklung des deutschen Korrektursystems über die in Rede stehenden Aspekte hinaus erscheint gegenwärtig nicht notwendig. Mangels Nachbescheidkontrollen und der Tatsache, dass in Deutschland die voll automatisiert erlassenen Verwaltungsakte nicht per se unter einem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehen, kann nach der hier vertretenen Auffassung von der Kodifizierung einer zum § 299 BAO korrespondierenden Korrekturvorschrift Abstand genommen werden.¹³⁴

VI. Resümee

Im Zuge der Untersuchung ausgewählter Korrekturvorschriften wurde zunächst deutlich, dass in Österreich die Termini der formellen und materiellen Rechtskraft sowohl für behördliche als auch gerichtliche Entscheidungen Anwendung finden. In Deutschland hingegen ist die Rechtskraft dem Prozessrecht vorbehalten und die Bestandskraft ist den behördlichen Entscheidungen zuzuordnen. Die jeweilige materielle Ausprägung ist nicht in allen Einzelheiten unumstritten, wobei diese sowohl in Österreich als auch in Deutschland im Wesentlichen die Bindung der behördlichen Entscheidung meint und mit Ablauf der Festsetzungsfrist eine besondere Verfestigung erlangt.

Unter Gebrauch verschiedener Begrifflichkeiten, deren Oberbegriff die Korrektur darstellt, durchbrechen die Korrektursysteme die materielle Rechts- und Bestandskraft. Als ein wesentliches Ergebnis bleibt festzuhalten, dass sämtliche Korrekturbestimmungen Österreichs Ermessensentscheidungen beinhalten, wohingegen in Deutschland die Korrektur von Steuerbescheiden nicht in das Ermessen der Behörde gestellt ist.

Zur Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern, ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten sowie EDV-Fehlern kommt in Österreich insbesondere § 293 BAO in Betracht. Mittels der Vorschrift sollen u. a. ausschließlich auf dem Einsatz einer

¹³³ Zudem relativiert, neben der Digitalisierung, die Europäisierung des Besteuerungsverfahrens die materielle Bestandskraft, *Heintzen*, DÖV 2015, S. 780, 786.

¹³⁴ Einer solchen scheint *Drißen*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009), S. 1, 15 f. zumindest nicht abgeneigt zu sein, indem er die Regelung für Verbrauchsteuern mit einjähriger Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO) bei voraussetzungsloser Korrekturmöglichkeit (§ 172 Abs. 1 Nr. 1 AO) erwähnt.

automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigt werden. Diese können beispielsweise im Zuge der Bescheiderstellung als Eingabefehler sowie in Form von EDV-Programmfehlern oder unzutreffenden Programmierungen auftreten.

Zur Berichtigung von übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen ist § 293b BAO einschlägig. Im Fokus stehen vor allem die Unrichtigkeiten der Soforteingabefälle, wobei deren Vorliegen weder notwendige noch hinreichende Tatbestandsvoraussetzung ist. Neben nicht vertretbaren Rechtsansichten sind ebenso in sich widersprüchliche Sachverhaltsdarstellungen des Steuerpflichtigen vom Anwendungsbereich der Rechtsnorm erfasst. Die Unrichtigkeit muss aus der Abgabenerklärung (inkl. Beilagen) selbst oder aus diesen im Zusammenhang mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein. Ansonsten ist eine Berichtigung nicht möglich. Ein etwaiger Verstoß gegen Verfahrensvorschriften seitens der Behörde bei der Übernahme steht einer Anwendung von § 293b BAO nicht entgegen.

Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die der Behörde beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, können in Deutschland gemäß § 129 AO berichtigt werden. Nach der durch die BFH-Rechtsprechung resultierenden einzelfallbezogenen Kasuistik sind mit Ausnahme des Übernahmefehlers die Korrekturmöglichkeiten des § 129 AO überwiegend mit denen im Anwendungsbereich des § 293 BAO vergleichbar. Ein solcher ist gegeben, wenn die deutsche Behörde offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt und diese aus der Steuererklärung und/oder den beigefügten Unterlagen erkennbar waren. Im Gegensatz zu § 293b BAO scheidet vor allem bei Fehlern, die auf Verletzungen der Amtsermittlungspflichten oder auf die ungeprüfte Übernahme rechtsirriger Angaben des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind, eine Berichtigung gemäß § 129 AO aus.

Weiterhin sind Steuerbescheide gemäß § 173a AO aufzuheben oder zu ändern, soweit dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen sind und deshalb der Finanzbehörde bestimmte nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt des Erlasses des Steuerbescheids rechtserhebliche Tatsachen unzutreffend mitgeteilt wurden. Der offenkundigste Unterschied zur Regelung des § 129 AO ist die fehlende Möglichkeit von Berichtigungen bei ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten, was im Schrifttum auf erhebliche Kritik gestoßen ist. So können insbesondere Eingabe- und Übertragungsfehler des Steuerpflichtigen nicht korrigiert werden. Zudem birgt die Regelung des § 173a AO die Gefahr, dass sich die Problematik der kasuistischen Einzelfallbetrachtung im Anwendungsbereich der §§ 129, 173a AO zunehmend verstärkt.

Im weiteren Verlauf der Untersuchung wurde ferner deutlich, dass sowohl in Österreich als auch in Deutschland länderspezifische Korrekturvorschriften in den jeweiligen Abgabenordnungen kodifiziert sind. Diese tragen den einzelnen Facetten und rechtlichen Rahmenbedingungen des Steuervollzugs Rechnung.

So ist § 299 BAO im Vergleich zu den anderen Verfahrenstiteln deutlich anders ausgestaltet. Besonders evident ist die lediglich zeitlich beschränkte, jedoch inhaltlich bedingungslose Möglichkeit zur Aufhebung von unrichtigen Bescheiden. Diese ist grundsätzlich bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheids zulässig. § 299 BAO stellt die weitestgehende Korrekturmöglichkeit nach der Bundesabgabenordnung dar. Sie ist zwar in der aktuellen Fassung weiterhin als verfassungsgemäß zu qualifizieren. Ihr kommt aber innerhalb des Systems der rechtswidrigen Nachbescheidkontrollen als Verfahrenstitel, auf den entsprechende Bescheidaufhebungen gestützt werden können, eine fundamentale Bedeutung zu.

Demgegenüber ist § 175b AO im Kontext des unlängst verfahrensrechtlich vereinheitlichten Rahmens der elektronischen Datenübermittlungspflichten Dritter (§ 93c AO) zu sehen, an dem es in Österreich mangelt. Aufgrund fehlender Bindungswirkung der eDaten wurde die Vorschrift zur ggf. nötigen Fehlerkorrektur simultan zu § 93c AO implementiert. Dieses Vorgehen und die insbesondere im Vergleich zu den anderen Korrekturvorschriften offene Ausgestaltung der Korrekturatbestände sind grundsätzlich positiv zu bewerten. Gleichwohl ist die auffällig lange Ablaufhemmung von bis zu neun Jahren zu monieren, da mit dieser eine ausufernde Phase der Rechtsunsicherheit für den Steuerpflichtigen einhergeht. Ungeachtet der diametralen Regelungsinhalte von § 299 BAO und § 175b AO besteht eine Gemeinsamkeit darin, dass die Regelungskomplexe, in die die Rechtsnormen eingebunden sind, im Schrifttum teils erhebliche Kritik erfahren haben.

Als ein weiteres Ergebnis der vorangegangenen Untersuchung sind die, im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten beider Länder, schwachen Ausprägungen der materiellen Rechts- und Bestandskraft herauszustellen, wobei diese in Österreich noch deutlich unterminierter ist als das deutsche Pendant. Für Deutschland konnte eruiert werden, dass es zur adäquaten Berücksichtigung der fortschreitenden Digitalisierung im Korrektursystem in praxi leicht anwendbarer Korrekturvorschriften bedarf. Neben einer Ergänzung des § 173a AO um reine (mechanische) Eingabe- und Übertragungsfehler des Steuerpflichtigen sollten insbesondere unter Rückgriff auf § 293b BAO die Tatbestände der §§ 129, 173a AO entsprechend angepasst werden, um den mit der Implementierung des § 175b AO angestoßenen Paradigmenwechsel weiter zu forcieren. Dieser beinhaltet, neben der Verschiebung der Gewichtung zulasten der Rechtssicherheit weiter in Richtung der Rechtsrichtigkeit, vor allem die Öffnung hin zu Korrekturen, die mehr als nur mechanische Versehen erfassen. Die Neuausrichtung ist insgesamt als sachgerecht und zielführend zu bewerten, obgleich die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10a AO zu monieren und deren erhebliche Verkürzung zu fordern ist.

J. Flankierende Maßnahmen zur Fortentwicklung des E-Governments

Ein deutliches Anzeichen für die zunehmend in den Fokus gerückte Bürger- und Serviceorientierung der Finanzverwaltungen ist die Schaffung rechtlicher Grundlagen zum verstärkten Einsatz von Informationstechnologien im Besteuerungsverfahren. Dies hat die bisherige Untersuchung deutlich aufgezeigt.

An dieser Stelle sollen unterstützende Maßnahmen zur Fortentwicklung von E-Government in Deutschland erörtert werden, die das Besteuerungsverfahren nicht unmittelbar tangieren oder nicht direkt einzelnen Phasen desselben zuzuordnen sind. Gleichwohl können diese Schritte die Wirkung der zuvor in der Untersuchung erörterten Aspekte begünstigen und einen ebenso wertvollen Beitrag leisten. Teilweise kann die Digitalisierung genutzt werden, ohne dass hierfür Gesetzesänderungen notwendig sind.

I. Elektronische Akte und Akteneinsicht

1. Rechtslage in Österreich

Die Implementierung der elektronischen Aktenführung war für die Verwaltung Österreichs eine der bedeutendsten E-Government-Entwicklungen¹ und wird bereits als ein klassisches Anwendungsfeld des E-Governments angesehen.² Im Kontext der Vorlage elektronischer Akten werden diese in § 21 Abs. 1 Satz 2 öE-GovG als durchgehend elektronisch geführtes Aktenbearbeitungs- und -verwaltungssystem qualifiziert. In Österreich wird diese Aktenform auch als elektronischer Akt (ELAK) bezeichnet und ist mittlerweile bundesweit im Einsatz.³

Von dem Einsatz können sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen im Rahmen des Rechts auf Akteneinsicht profitieren. Dieses gehört nach österreichischem Rechtsverständnis zu den grundlegenden Rechten einer jeden Partei⁴ und ist in den §§ 90–90b BAO geregelt, wobei sich § 90b BAO ausschließlich auf Landes- und Gemeindeabgaben bezieht. Das Auskunftsrecht gemäß Art. 15 DSGVO besteht nicht neben dem Recht auf Akteneinsicht,⁵ sodass sich

¹ Bundeskanzleramt Österreich/Plattform *Digitales Österreich*, Behörden im Netz, S. 120.

² *Bundschuh-Rieseneder*, Festschrift für Norbert Wimmer (2008), S. 87, 104.

³ Bundeskanzleramt Österreich/Plattform *Digitales Österreich*, Behörden im Netz, S. 120.

⁴ Althuber/Tanzer/P. Unger/Tanzer, BAO Handbuch, § 90 BAO S. 280.

⁵ ErläutRV 65 BlgNR 26. GP, 58.

das entsprechende Verfahren ausschließlich nach der Bundesabgabenordnung bestimmt (§ 48f Abs. 2 BAO). Gemäß § 90 Abs. 1 Satz 1 BAO hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist.

Es ist herauszustellen, dass bei Vorliegen aller Voraussetzungen ein *Rechtsanspruch* auf Akteneinsicht, allerdings unter Beachtung der einschränkenden Regelung des § 90 Abs. 2 BAO, besteht.⁶ Insbesondere die Voraussetzung der Geltendmachung oder Verteidigung der abgabenrechtlichen Interessen wird vom BMF wenig restriktiv ausgelegt. So rechtfertigt beispielsweise selbst der Umstand, dass die Partei Daten ihres Abgabenkontos benötigt und sich diese bereits aus zugeleiteten Unterlagen ergeben, nicht die Verweigerung der diesbezüglichen Akteneinsicht.⁷

Der Antrag ist ein Anbringen i. S. d. § 85 BAO und kann grundsätzlich schriftlich oder mündlich gestellt werden.⁸ Die Einsichtnahme und Abschriftnahme der in Betracht kommenden Akten oder Aktenteile erfolgt traditionell mittels Ausdruck und Übersendung per Post, wobei für die Anfertigung von Ausdrucken und von Ablichtungen aus Aktenteilen von der Partei kein Ersatz von Kosten verlangt werden kann.⁹

Vor allem um Medienbrüche zu vermeiden, kann die Abgabenbehörde gemäß § 90a Abs. 1 Satz 1 BAO die Akteneinsicht auch in automationsunterstützter Form gestatten. Die Daten der Partei können im Wege einer automationsunterstützten Datenübertragung mit einem Datenendgerät abgefragt und ausgegeben werden (§ 90a Abs. 1 Satz 2 BAO). Die Zulassung ergibt sich aus der FinanzOnline-Verordnung 2006, wobei § 4 FOnV 2006 der Akteneinsicht gewidmet ist.

Somit ist zu konstatieren, dass FinanzOnline nicht nur eine medienbruchfreie elektronische Abwicklung des gesamten Besteuerungsprozesses ermöglicht, sondern dies auch für die Akteneinsicht auf elektronischem Weg gewährleistet.

⁶ Bundesministerium der Finanzen, 05.11.2003, 05 0701/1-IV/5/03.

⁷ Bundesministerium der Finanzen, 05.11.2003, 05 0701/1-IV/5/03; eine umfangreiche Auflistung weiterer abgabenrechtlicher Interessen und Verpflichtungen findet sich z. B. bei Ritz/Ritz, BAO, § 90 Rz. 3–4.

⁸ Bundesministerium der Finanzen, 05.11.2003, 05 0701/1-IV/5/03.

⁹ Bundesministerium der Finanzen, 05.11.2003, 05 0701/1-IV/5/03.

2. Rechtslage in Deutschland

Nach unveränderter Rechtslage haben die Beteiligten in einem laufenden Besteuerungsverfahren *keinen* Anspruch auf Einsicht in die das Verfahren betreffenden Akten.¹⁰ In der Vergangenheit wurde gegen ein Akteneinsichtsrecht insbesondere die mangelnde Praktikabilität angeführt. Aufgrund des Schutzes Dritter und des Ermittlungsinteresses der Finanzbehörden sei es nicht vertretbar, vor jeder Einsicht die Akten dahingehend zu überprüfen, ob Geheimhaltungsinteressen Dritter beeinträchtigt werden könnten und zu entfernende Behördeninterna, z. B. Vermerke und/oder Anweisungen, vorhanden sind.¹¹ Daher liegt die Gewährung einer Akteneinsicht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung.¹²

Dies gilt auch im Kontext der mit der Datenschutz-Grundverordnung eingeführten Betroffenenrechte (Art. 12 bis 22 DSGVO, §§ 32a–32f AO), denen in dem einschlägigen BMF-Schreiben das umfangreichste Kapitel gewidmet ist.¹³ Gemäß § 32d Abs. 1 AO bestimmt die Finanzbehörde das Verfahren, insbesondere die Form der Information oder der Auskunftserteilung, nach pflichtgemäßem Ermessen. Somit kann, wenn die Finanzverwaltung es für zweckmäßig hält, die Information oder Auskunft im Wege der Akteneinsicht erteilt werden.¹⁴

Im Zuge der Entwicklung hin zur elektronischen Finanzverwaltung und der damit einhergehenden vermehrten elektronischen Datenverarbeitung sollte die Implementierung der elektronischen Akte forciert werden.¹⁵ Die §§ 6–8 EGovG beziehen sich auf die elektronische Aktenführung und Akteneinsicht. Demnach sollen die Behörden zukünftig ihre Akten elektronisch führen (§ 6 Satz 1 EGovG) und können die Akteneinsicht u. a. dadurch gewähren, dass sie den elektronischen Zugriff auf den Inhalt der Akten gestatten (§ 8 Nr. 4 EGovG). Allerdings regelt § 8 EGovG lediglich die Art und Weise der Akteneinsicht und schafft kein eigenes Akteneinsichtsrecht.¹⁶ Weiterhin gelten die Vorschriften nach ihrem ein-

¹⁰ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 91 AO Rz. 124; Tipke/Kruse/Seer, AO/FGO, § 91 AO Rz. 25; Koenig/Wünsch, AO, § 91 Rz. 23 jeweils m. w. N. Hingegen geht *Drißen*, DB 2018, S. 11, 14 davon aus, dass nunmehr ein Akteneinsichtsrecht im Steuerverfahren verwirklicht wurde.

¹¹ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 91 AO Rz. 124 m. w. N.

¹² Zum Ermessen ausführlich Hübschmann/Hepp/Spitaler/Söhn, AO/FGO, § 91 AO Rz. 128–130. Zur rechtsmethodischen Basis der Ermessensentscheidung ausführlich und zugleich kritisch *Grundmann*, Das Recht auf Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren, S. 22 ff.

¹³ Bundesministerium der Finanzen, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 29–91.

¹⁴ Bundesministerium der Finanzen, 12.01.2018, IV A 3-S 0030/16/10004–07, Rz. 32; a. A. Lippross/Seibel/Krömker, Basiskommentar Steuerrecht, § 32d AO Rz. 3 (Fußnote 2), der bei Annahme eines Ermessensspielraums eine Ermessensreduzierung auf null betont. Ähnlich *Seer*, SteuerStud 2019, S. 240, 246, der im Ergebnis von einem echten Akteneinsichtsrecht ausgeht.

¹⁵ Zu weiteren Vorteilen für die Finanzverwaltung *Eifert*, Electronic government, S. 147 f. Darüber hinaus könnten die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter aufgrund umfangreicherer Möglichkeiten zur Heimarbeit von der verminderten papierbasierten Aktenvorhaltung profitieren, *Deckers/Fiethen*, FR 2015, S. 913, 913 f.

¹⁶ BT-Drs. 17/11473, 39.

deutigen Wortlaut ausschließlich für Bundesbehörden.¹⁷ Im Rahmen des Vorgehensmodells zur Einführung der elektronischen Akte auf Bundesebene¹⁸ ist die Finanzverwaltung unmittelbar beteiligt. Am 25.03.2019 startete die Pilotierungsphase der E-Akte Bund im BMF, sodass eine aktive Mitgestaltung der Projektumsetzung möglich ist. Sämtliche Erfahrungen des BMF vor, während und nach der Pilotierung sollen dem Gesamtvorhaben und den weiteren Pilotbehörden zugutekommen.¹⁹

Auf Landesebene finden sich in den jeweiligen E-Government-Gesetzen ähnliche Regelungen zur elektronischen Akte und Aktensicht, wobei der Stand der legislativen Umsetzung stark divergiert.²⁰ Insoweit besteht hinsichtlich des Vollzugs der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwalteten (Ertrag-)Steuern dringender Handlungsbedarf.²¹

Mittels der elektronischen Akte wäre insbesondere die Möglichkeit einer Bereitstellung zur Online-Einsichtnahme und zum Datenabruf i. S. d. § 32d Abs. 3 AO²² realisierbar. Unter Berücksichtigung von § 87a Abs. 8 AO²³ käme die Datenbereitstellung über das ELSTER-Portal in Betracht, das wiederum in den sich in der Entwicklung befindlichen Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern miteingebunden werden soll.²⁴ Der o. g. mangelnden Praktikabilität könnte insgesamt entgegengewirkt werden. Insbesondere durch selektierbare Freigabeoptionen²⁵ dürften die zu treffenden Vorkehrungen bei elektronischer Aktenführung deutlich weniger aufwendig sein als beim papierbasierten Pendant.²⁶ Ggf. resultieren in diesem Zusammenhang neue Impulse zu der seit geraumer Zeit kontrovers diskutierten Frage des grundsätzlichen Bestehens eines Akteneinsichtsrechts.²⁷

¹⁷ Dazu überblicksartig *Siegel*, *VerwArch* 2014, S. 241, 251 f.

¹⁸ Zu dem Modell ausführlich https://www.bva.bund.de/DE/Services/Behoerden/Beratung/Beratungszentrum/Methoden/_documents/stda_eakte_vorgehensmodell.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁹ <https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/kurzmeldungen/DE/2019/04/e-akte-bmf.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

²⁰ Eine aktuelle Übersicht über die E-Government-Gesetzgebung der Länder findet sich unter <https://www.egovment-computing.de/umsetzung-des-egovment-gesetzes-a-543792/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019. Ausführlicher dazu Heckmann/*Heckmann*, *Internetrecht*, Kapitel 5: E-Government Rz. 228–241; Denkhaus/*E. Richter/Bostelmann/Denkhaus/E. Richter/Bostelmann*, *EGovG/OZG*, Einleitung *EGovG* Rz. 33.

²¹ Zum Erfordernis gesetzlicher Impulse und Rahmenvorgaben für ein Verwaltungskonzept elektronischer Aktenführung im allgemeinen Kontext *Eifert*, *Electronic government*, S. 161 ff.

²² Baum/*Buse/H. Brandl/Szymczak/Baum*, AO, § 32d Rz. 9.

²³ Dazu bereits: H. II. 3., S. 217.

²⁴ Dazu bereits: B. V. 3. c) cc), S. 81.

²⁵ *Krumm*, DB 2017, S. 2182, 2194.

²⁶ Ähnlich schon *Korn*, DÖV 2012, S. 232, 239, der von einem marginalen Informationsbereitstellungsaufwand für die digitalisierte Finanzverwaltung ausgeht.

²⁷ Davon gehen z. B. *DWS-Institut*, *Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren*, S. 53, *Krömker/Nöcker*, AO-StB 2017, S. 305, 309, *Korn*, DÖV 2012, S. 232, 239 und *Tipke/Kruse/Seer*, AO/FGO, § 91 AO Rz. 30 aus.

Weiterhin könnten mit der elektronischen Akte die Arbeitszeiten des Personals erfasst und zugleich wirtschaftlicher genutzt werden. Im Rahmen der personellen Fallbearbeitung ist es beispielsweise denkbar, einschlägige Urteile und Aufsätze aus verknüpften juristischen Wissensdatenbanken zur Verfügung zu stellen und so die bisher nötige Zeit für Recherchemaßnahmen zu reduzieren.²⁸

II. Vereinheitlichung zur Bewältigung föderalismusbedingter Herausforderungen

1. Software innerhalb der Finanzverwaltung

Allgemein wird der hiesige Digitalisierungsprozess durch die dezentral organisierte Finanzverwaltung behindert.²⁹ So steht Deutschland aufgrund der geteilten Bundes- und Landesfinanzverwaltung beispielsweise bei der strukturierten Datenweiterverarbeitung und dem damit einhergehenden elektronischen Datenaustausch vor föderalismusbedingten Herausforderungen.³⁰ Gleichwohl war im Bereich der Finanzverwaltung die Bund-Länder-Zusammenarbeit bei der Informationstechnik schon seit jeher intensiver als in anderen Bereichen der öffentlichen Verwaltung.³¹ Neben dem zentral aufgebauten und gesteuerten ELSTER-Verfahren³² wird dies insbesondere an dem Verwaltungsabkommen KONSENS deutlich,³³ auf dessen Basis Bund und Länder bisher beim Einsatz automatischer Einrichtungen für die Festsetzung und Erhebung von Steuern kooperierten. Mittels des nach älterer Rechtslage in § 20 Abs. 1 Satz 2 FVG kodifizierten speziellen Weisungsrechts konnte das BMF die Länder verpflichten, bestimmte Programme bundeseinheitlich einzusetzen, wenn nicht die *Mehrzahl* der Länder dem widersprach.

Diese Hürde ist unlängst durch entsprechende Gesetzesänderung³⁴ auf mindestens 11 Länder angehoben worden und in § 20 Abs. 2 FVG kodifiziert, der nunmehr das Zusammenwirken der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beim Vollzug der von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwal-

²⁸ Hähnchen/Bommel, JZ 2018, S. 334, 338 f. erläutern dies am Beispiel eines Richters; ähnlich Fries, NJW 2016, S. 2860, 2864.

²⁹ Bültmann-Hinz, Staatscompliance – Update 2018: Für einen Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik, S. 22; Bültmann, DStR 2017, S. 1, 6; Bültmann, Staatscompliance – Rechtstreue ist keine Einbahnstraße, S. 17. Deutlicher Heintzen, DÖV 2015, S. 780, 783, nach dessen Ansicht die föderale Zergliederung ein Hauptproblem ist, das dem vermehrten EDV-Einsatz entgegensteht. B. Schwarz/Pahlke/G. Frotscher, AO/FGO, Erstkommentierung, BestVerfModG 2016, Einleitung Rz. 5 sieht in dem Bund-Länder-Koordinierungsbedarf ein gewichtiges Hindernis für die Automatisierung des Besteuerungsverfahrens.

³⁰ Dazu bereits: F. IV., S. 149.

³¹ Allgemein zum Föderalismus als Digitalisierungshemmnis in der öffentlichen Verwaltung u. a. Rüscher, DVBl 2017, S. 1530, 1530 f.; Martini, DÖV 2017, S. 443, 448.

³² Dazu bereits: B. V. 3. c) cc), S. 81.

³³ Im Kontext der Risikomanagementsysteme dazu bereits: F. I., S. 142.

³⁴ Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes v. 14.08.2017, BGBl. I 3122, 3129.

teten Steuern regelt. Die damit beabsichtigte Stärkung der Anweisungsmöglichkeiten des Bundes³⁵ ist daher grundsätzlich zu begrüßen.³⁶ Allerdings bestehen ungeachtet der legislatischen Anpassung hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit dieser Weisungsbefugnis weiterhin die gleichen Probleme wie bei § 21a FVG.³⁷ Entsprechend ist die Verfassungsmäßigkeit ebenso als zumindest bedenklich einzustufen.³⁸

Die Neufassung des § 20 Abs. 2 FVG wird durch das neu geschaffene KONSENS-Gesetz³⁹ ergänzt, das die Regelungen des gleichnamigen Verwaltungsabkommens in eine gesetzliche Regelung überführt hat. Dadurch sollen Anpassungen zur Zusammenarbeit an die jeweils aktuellen Anforderungen erleichtert werden sowie vor allem neue technologische Entwicklungen oder Anforderungen, die sich aus der europäischen und nationalen Rechtsetzung ergeben, flexibler als in der Vergangenheit umzusetzen sein.⁴⁰ In 29 Paragraphen kodifiziert das Gesetz, wie die Steuerung von IT-Großprojekten in der Finanzverwaltung zu organisieren ist. Die Regelungen sind ab dem 01.01.2019 anzuwenden (§ 29 Abs. 1 Satz 1 KONSENS-G).

Das KONSENS-Gesetz geht als *Lex specialis* anderen bundesgesetzlichen Regelungen der fachübergreifenden Zusammenarbeit von Bund- und Länderverwaltungen zu Fragen der Informationstechnik, z. B. im Rahmen des IT-Planungsrats, vor.⁴¹ Mit der gesetzlichen Überführung des KONSENS-Verwaltungsabkommens ist die Finanzverwaltung den anderen Bereichen der öffentlichen Verwaltung erneut einen Schritt voraus.⁴² Die Entscheidungen über den IT-Einsatz und die Auswahl der zu verwendenden Technologien sind von elementarer Bedeutung.⁴³ Dass diese nunmehr Gegenstand gesetzlicher Steuerung sind,⁴⁴ ist grundsätzlich zu begrüßen und die Umsetzung zukünftiger IT-Projekte⁴⁵ aufmerksam zu verfolgen.

³⁵ BT-Drs. 18/12589, 131.

³⁶ Kritisch jedoch Tipke/J. Lang/Seer, *Steuerrecht*, § 21 Rz. 35, der die (Neu-)Regelung, die vom fehlenden Widerstand der Länder abhängt, als halbherzig und anachronistisch bezeichnet.

³⁷ Dazu bereits: C. IV., S. 88.

³⁸ A. A. Hübschmann/Hepp/Spitaler/Schmieszek, *AO/FGO*, § 20 FVG Rz. 5.

³⁹ Gesetz über die Koordinierung der Entwicklung und des Einsatzes neuer Software der Steuerverwaltung (KONSENS-Gesetz – KONSENS-G) v. 14.08.2017, BGBl. I 3122, 3129.

⁴⁰ BT-Drs. 18/12589, 132.

⁴¹ BT-Drs. 18/12589, 133.

⁴² <https://www.cr-online.de/blog/2017/06/07/neuer-gesetzlicher-rahmen-fuer-oeffentliche-it-grundgesetzaenderung-ozg-und-konsens-gesetz/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019. Für den Nationalen Normenkontrollrat ist KONSENS ein Beispiel für funktionierende gemeinsame Bund-Länder-Zusammenarbeit bei großen IT-Projekten, *Nationaler Normenkontrollrat*, Deutschland: weniger Bürokratie, S. 36.

⁴³ Britz, *Grundlagen des Verwaltungsrechts – Band II* (2012), S. 435, 482.

⁴⁴ Dies forderte bereits Eifert, *Electronic government*, S. 141 ff.

⁴⁵ Eine Auflistung bisheriger KONSENS-Verfahren inkl. kurzer Erläuterungen hat die Steuerungsgruppe IT veröffentlicht, *Steuerungsgruppe IT*, KOordinierte Neue Software-ENTwicklung für die Steuerverwaltung, S. 23 ff.

2. Onlineangebot von Verwaltungsleistungen

Der sich in der Entwicklung befindliche Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern zielt nicht primär auf die Finanzverwaltung und die in dieser Untersuchung im Fokus stehenden durch die Landesfinanzbehörden zu veranlassenden Ertragsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer). Vielmehr sind sämtliche Behörden von Bund und Ländern (einschließlich Kommunen) betroffen, die bis zum Ende des Jahres 2022 ihre Verwaltungsleistungen auch elektronisch über Verwaltungsportale anzubieten und diese zu einem Portalverbund zu verknüpfen haben (§ 1 OZG).⁴⁶ Da mit der Portallösung Mein ELSTER des ELSTER-Verfahrens bereits seit geraumer Zeit ein Onlineangebot verfügbar ist, besteht hinsichtlich der in § 1 Abs. 1 OZG kodifizierten Onlinepflicht für die Finanzverwaltung kein Handlungsbedarf.

Gemäß § 1 Abs. 2 OZG ist Mein ELSTER mit dem Verbund zu verknüpfen, wobei die Abwicklung der Verwaltungsleistung weiterhin ausschließlich durch die zuständige Stelle erfolgt.⁴⁷ Aufgrund der Einbindung kann die Finanzverwaltung von den sich ergebenden Chancen profitieren, die allerdings auch mit neuen Herausforderungen einhergehen. So könnten durch die Implementierung des Prinzips der einmaligen Erfassung, sog. des Once-only-Prinzips,⁴⁸ eingegebene Daten, beispielsweise Name, Geburtsdatum oder Anschrift, mehrfach verwendet werden und müssten nicht bei jeder in Anspruch genommenen Verwaltungsleistung neu erfasst werden.⁴⁹ Aus der Perspektive der Steuerpflichtigen würde sich der Datenerfassungsaufwand, wenn auch marginal, vermindern und dies ggf. mit einer höheren Nutzerzufriedenheit und Akzeptanz einhergehen. Im Zuge der mehrfachen Datennutzung im Portalverbund ist insbesondere das datenschutzrechtliche Zweckbindungsprinzip zu beachten,⁵⁰ dessen genaue Konturen im Kontext des Portalverbunds noch zu eruieren sind.⁵¹ Es ist ein komplexes Regulierungsbündel aus landes-, bundes- und unionsrechtlichen Normen zu beachten.⁵²

Von der angestrebten Vereinheitlichung sind u. a. der ELSTER-Login⁵³ und die Bescheidbekanntgabe⁵⁴ betroffen. Das ELSTER-Nutzerkonto könnte als eine im Verbund angebotene Variante zur Identifizierung von den Steuerpflichtigen ver-

⁴⁶ Dazu bereits: B. V. 2., S. 69.

⁴⁷ BT-Drs. 18/11135, 91.

⁴⁸ Zu dem Prinzip näher *Martini*, DÖV 2017, S. 443, 450 ff.; *Martini/Wenzel*, DVBl 2017, S. 749, 749 ff.

⁴⁹ *Rüscher*, DVBl 2017, S. 1530, 1534.

⁵⁰ Dazu und zu möglichen Rechtfertigungsgründen *Martini/Wenzel*, DVBl 2017, S. 749, 751 ff.; *Martini*, DÖV 2017, S. 443, 450 ff.

⁵¹ *Schliesky/C. Hoffmann*, DÖV 2018, S. 193, 197; *Denkhaus/E. Richter/Bostelmann/Denkhaus/E. Richter/Bostelmann*, EGovG/OZG, § 3 OZG Rz. 9.

⁵² Dazu *Martini/Wiesner*, ZG 2017, S. 193, 224 f.

⁵³ Dazu bereits: B. V. 3. c) cc), S. 81.

⁵⁴ Dazu bereits: H. II. 3., S. 217.

wendet werden.⁵⁵ Die Realisierung eines Single-Sign-on (SSO) im Portalverbund mit seinen verschiedenen Dimensionen führt allerdings zu neuen Herausforderungen. Die als Single-Log-in bezeichnete Möglichkeit, sich mit nur einem Zugangsdatensatz in verschiedene geschützte Dienste einzuloggen, ist bereits mit der aktuellen Konzeption der interoperablen Servicekonten realisierbar.⁵⁶ Im Gegensatz dazu ist aufgrund technischer, rechtlicher und organisatorischer Hindernisse⁵⁷ ein SSO-Sessionmanagement, das den Zugriff auf verschiedene geschützte Dienste nach einer einmaligen Anmeldung mittels Aufrechterhaltung einer anwendungsübergreifenden Sitzung (Session) während der Nutzung systemseitig beinhaltet, zurzeit nicht möglich.⁵⁸

Darüber hinaus können die Nutzerkonten ein Postfach⁵⁹ bzw. einen Dokumentensafe⁶⁰ bereitstellen, in dem die elektronisch erzeugten Dokumente temporär oder dauerhaft, z. B. für weitere Verwaltungsleistungen, zur Verfügung stehen.⁶¹ Die entsprechenden Voraussetzungen werden mit § 8 Abs. 3 OZG geschaffen. Für die Bescheidbekanntgabe im Besteuerungsverfahren sind jedoch weiterhin die spezielleren Regelungen des § 122a AO anzuwenden.⁶²

Es bleibt zu hoffen, dass durch den angestrebten einheitlichen und schnellen Weg zu Verwaltungsleistungen auch die Finanzverwaltung von der Einbindung in den Portalverbund profitieren kann. Daher gilt es die künftige Entwicklung dieser Initiative, vor allem aus Sicht der Finanzverwaltung, kritisch zu beobachten.

III. Potenzieller Einsatz der Blockchain-Technologie

Mit dem verstärkten Einsatz von Informationstechnologien im Besteuerungsverfahren geht eine zunehmende digitale Datenerhebung, -verarbeitung und -speicherung einher. Daher sollte die Finanzverwaltung auch dem möglichen Einsatz neuer Datenverarbeitungstechnologien wie der Blockchain offen gegenüberstehen. Diese ist im ursprünglichen Sinne eine verteilte Datenbank, die durch die folgenden vier Eigenschaften gekennzeichnet ist:

- Die Blockchain benötigt zur sicheren Transaktionsdurchführung keine zentrale Instanz, da das Peer-to-Peer-Netzwerk dezentral verwaltet wird.

⁵⁵ Denkhaus/E. Richter/Bostelmann/Denkhaus/E. Richter/Bostelmann, EGovG/OZG, § 8 OZG Rz. 5 plädieren im Allgemeinen für den Einsatz hoheitlicher Identifizierungsverfahren und im Speziellen für das ELSTER-Zertifikat.

⁵⁶ *Föderale IT-Kooperation*, Föderales Single-Sign-On im Portalverbund, S. 4.

⁵⁷ Dazu ausführlich *Föderale IT-Kooperation*, Föderales Single-Sign-On im Portalverbund, S. 4 ff.

⁵⁸ *Föderale IT-Kooperation*, Föderales Single-Sign-On im Portalverbund, S. 14.

⁵⁹ Bezeichnung entsprechend BT-Drs. 18/11135, 92.

⁶⁰ Bezeichnung entsprechend BT-Drs. 18/12589, 144.

⁶¹ BT-Drs. 18/12589, 144.

⁶² Dazu noch ungenau BT-Drs. 18/11135, 92; eindeutig dann BT-Drs. 18/12589, 144.

- Das Hauptbuch ist öffentlich einsehbar, steht jedem Teilnehmer zur Verfügung und zeichnet alle Transaktionen auf.
- Die Abfolge von Transaktionen ist technisch nicht veränderbar und damit vertrauenswürdig, weil sämtliche Transaktionen kryptographisch miteinander verkettet und mit unveränderbaren Zeitstempeln versehen sind.
- Aufgrund der dezentralen Speicherung sind die Daten permanent verfügbar und vor Veränderung geschützt.⁶³

Im Ergebnis kann die Blockchain mithin als eine dezentral organisierte Datenbank charakterisiert werden, die transparent und autonom arbeitet sowie zugleich besonders manipulations- und ausfallsicher ist.⁶⁴ Der wesentliche technologische Vorteil ist ihre dezentrale Struktur, die eine nachträgliche Manipulation de facto unmöglich macht.⁶⁵

Chancen und Herausforderungen der Blockchain-Technologie manifestieren sich in der öffentlichen Verwaltung entlang von vier Dimensionen: Technologie, Prozesse, Recht und Personal.⁶⁶ Im Rahmen der Prozessperspektive könnte die Blockchain bei der Einführung der elektronischen Akte eingesetzt werden, da diese Technologie für Ende-zu-Ende-Prozesse großes Potenzial beinhaltet.⁶⁷

Zudem eröffnen sich auf rechtlicher Ebene grundsätzliche Anwendungsmöglichkeiten für sichere Methoden der Authentifizierung und Autorisierung. Mithin ist ein echtes digitales Äquivalent zur Unterschrift denkbar,⁶⁸ da die qualifizierte elektronische Signatur⁶⁹ ersetzt werden könnte.⁷⁰ Ferner existiert ein konkreter Ansatz, mittels dessen die Nutzer ihre physischen Identitäten in Blockchain-Konten speichern und dann Dritten Zugriff auf ihre Daten gewähren und/oder entziehen können.⁷¹

In eine ähnliche Richtung zielt der auf europäischer Ebene initiierte Vorstoß der European Self-Sovereign Identity. Dessen Ausgangspunkt ist es, dass die Identität

⁶³ *Dapp/Balta/Krcmar*, Blockchain – Disruption der öffentlichen Verwaltung?, S. 3; zu verschiedenen alternativen Blockchain-Ausprägungen *Schlatt/Schweizer/Urbach/Fridgen*, Blockchain: Grundlagen, Anwendungen und Potenziale, S. 11 f.

⁶⁴ Ähnlich die Beschreibung der Funktionsweise bei *Berger*, DVBl 2017, S. 1271, 1271 f. und *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017, S. 1251, 1251 f.

⁶⁵ *Dapp/Balta/Krcmar*, Blockchain – Disruption der öffentlichen Verwaltung?, S. 4; *Martini*, Verwaltungspraxis und Verwaltungswissenschaft (2018), S. 11, 56; *Welzel/Eckert/Kirstein/Jacumeit*, Mythos Blockchain, S. 25; *Martini*, DÖV 2017, S. 443, 453.

⁶⁶ *Dapp/Balta/Krcmar*, Blockchain – Disruption der öffentlichen Verwaltung?, S. 6.

⁶⁷ *Dapp/Balta/Krcmar*, Blockchain – Disruption der öffentlichen Verwaltung?, S. 7; ähnlich *Welzel/Eckert/Kirstein/Jacumeit*, Mythos Blockchain, S. 19 und *Heckmann/Heckmann*, Internetrecht, Kapitel 5: E-Government Rz. 221.

⁶⁸ *Dapp/Balta/Krcmar*, Blockchain – Disruption der öffentlichen Verwaltung?, S. 8.

⁶⁹ Dazu bereits: D. IV., S. 104.

⁷⁰ *Welzel/Eckert/Kirstein/Jacumeit*, Mythos Blockchain, S. 20.

⁷¹ *Bechtolf/Vogt*, ZD 2018, S. 66, 71 m.w.N.; so auch *Giese/Kops/Wagenknecht/Boer/Preuss*, Die Blockchain Bibel, S. 84 f.

vollständig einer Einzelperson oder einer juristischen Person gehört. Selbstsouverän bezieht sich in diesem Kontext auf die Fähigkeit die Verwendung der eigenen Identifizierungsmerkmale zu kontrollieren, die etwas über die eigene Identität preisgeben.⁷² Niemand kann diese ohne Zustimmung des Eigentümers lesen, verwenden, deaktivieren oder entfernen.⁷³ Für einen solchen dezentralisierten Ansatz könnte die Blockchain-Technologie sinnvoll eingesetzt werden.⁷⁴

Das Erstellen einer nicht zentralen Identität erfordert allerdings die Verwendung etablierter Standards.⁷⁵ So ist es denkbar, die selbstsouveräne Identität als eine *Ergänzung* zur Identität im Sinne der eIDAS-Verordnung⁷⁶ zu implementieren. Hierbei ist zu eruieren, ob es aufgrund der neuen Möglichkeiten einer Anpassung des europäischen Rechtsrahmens bedarf.⁷⁷ Nach entsprechender Implementierung könnten die Inhaber ihre eigenen digitalen Identitäten publizieren und verwalten sowie deren Zuverlässigkeit unterstützen, indem sie verifizierte Identitätsattribute von verschiedenen Anbietern sammeln, speichern und nach Bedarf verwenden.⁷⁸

Ein konkretes Anwendungsfeld zur Wiederverwendung von national nachgewiesenen Identitäten im Rahmen des selbstsouveränen Ansatzes könnte beispielsweise darin bestehen, dass steuerliche Informationen zur Verfügung gestellt werden und so ein unkomplizierter Zugang zu E-Government-Diensten möglich ist.⁷⁹ Im Kontext des Sicherheitsniveaus wird mitunter zwischen primärer und sekundärer Identität differenziert, wobei zur Umsetzung Letzterer die selbstsouveräne Identität die beste Wahl zu sein scheint.⁸⁰ Es ist zu konstatieren, dass sich die beiden Ansätze nicht gegenseitig ausschließen,⁸¹ sondern vielmehr ergänzen.⁸²

Darüber hinaus ermöglicht es die Blockchain-Technologie, dass Unternehmensdaten nahezu in Echtzeit im Jahresabschluss berücksichtigt werden können⁸³ und so automatisierte Außenprüfungen in Echtzeit umsetzbar wären.⁸⁴ Die Grund-

⁷² Blockchain Bundesverband e. V., Self-sovereign Identity, S. 5.

⁷³ <http://www.selfsovereignidentity.eu>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁷⁴ <https://www.eublockchainforum.eu/news/being-ourselves-everywhere-blockchain-and-european-e-identity-framework>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁷⁵ Blockchain Bundesverband e. V., Self-sovereign Identity, S. 38.

⁷⁶ Dazu bereits: B. V. 2., S. 69.

⁷⁷ Dies gilt neben der eIDAS-Verordnung ebenso für die Datenschutz-Grundverordnung, *EU Blockchain Observatory and Forum*, Blockchain for Government and Public Services, S. 26.

⁷⁸ <https://www.eublockchainforum.eu/news/being-ourselves-everywhere-blockchain-and-european-e-identity-framework>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁷⁹ Blockchain Bundesverband e. V., Self-sovereign Identity, S. 52.

⁸⁰ *EU Blockchain Observatory and Forum*, e-Identity Workshop Report, S. 8.

⁸¹ <https://www.eublockchainforum.eu/news/being-ourselves-everywhere-blockchain-and-european-e-identity-framework>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁸² Nach *EU Blockchain Observatory and Forum*, e-Identity Workshop Report, S. 9 könnte von eIDAS eine Hebelwirkung für die selbstsouveräne Identität ausgehen.

⁸³ Brück/Nikiforow/Wagener, DB 2018, S. 905, 908.

⁸⁴ Hinerasky/Kurschildgen, Beilage 04 zu DB 2016, S. 35, 37.

sätze ordnungsmäßiger Buchführung stehen einer Aufzeichnung in Form einer Blockchain grundsätzlich nicht entgegen.⁸⁵

Für den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer wurde bereits ein konkreter Prozess der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer-Verifikation erarbeitet.⁸⁶ Weiterhin sollen neue Besteuerungsmechanismen möglich sein. So schätzt das Weltwirtschaftsforum, dass bereits bis zum Jahr 2023 erste Staaten die Technologie beispielsweise für die Besteuerung von Transaktionen nutzen werden.⁸⁷ So erscheint es nicht abwegig, dass die Blockchain-Technologie zur Bekämpfung von Steuerbetrug und zur Verbesserung des Steuervollzugs einen wichtigen Beitrag leisten kann.⁸⁸

Gewiss bestehen gegenwärtig noch diverse Umsetzungsprobleme und die Technologie ist nur in definierten Grenzen praxistauglich. So ist die aktuelle Performance von verteilten Blockchains für Anwendungen mit hohen Fallzahlen in kurzer Zeit noch sehr gering und sie verbrauchen zudem viel Energie.⁸⁹

Auf rechtlicher Ebene werden vor allem Aspekte des Datenschutzes im Schrifttum diskutiert.⁹⁰ Ein besonders neuralgischer Punkt ist dabei das Recht auf Vergessenwerden.⁹¹ Aufgrund der antagonistischen Wirkung der charakteristischen, verketteten Transaktionsspeicherung und der damit einhergehenden Veränderungsresistenz der Blockchain konfliktieren beide Aspekte.⁹² Gleichwohl erscheint eine entsprechende Umsetzbarkeit möglich.⁹³ Die nachträgliche Änderung von Blockchain-Einträgen kann grundsätzlich mittels eines technischen oder konzeptionellen Ansatzes erfolgen.⁹⁴ Dies allerdings zu einem hohen Preis, der die technologischen Vorteile zunichtemacht.⁹⁵ Ein anderer Problemlösungsansatz basiert daher

⁸⁵ Zu den Dokumentationsgrundsätzen nach Handels- und Steuerrecht im Kontext der Blockchain ausführlich *Laschewski*, WPg 2017, S. 359, 362 ff.

⁸⁶ *Fatz/Fettke/Hake/Risse*, HMD 2018, S. 1231, 1236 ff.

⁸⁷ *World Economic Forum*, Deep Shift: Technology Tipping Points and Societal Impact, S. 26.

⁸⁸ So auch *EU Blockchain Observatory and Forum*, Blockchain for Government and Public Services, S. 4.

⁸⁹ *Eixelsberger/Wundara/Huemer*, Blockchain in der Verwaltung, S. 12; *Brück/Nikiforow/Wagener*, DB 2018, S. 905, 907 f.; *Dapp/Balta/Krcmar*, Blockchain – Disruption der öffentlichen Verwaltung?, S. 7 m. w. N.; anschaulich zum geringen Datendurchsatz *Fettke/Risse*, DB 2018, S. 1748, 1754; allgemein zum hohen Rechenaufwand der Blockchain-Technologie *Schrey/Thalhofer*, NJW 2017, S. 1431, 1432, *Berger*, DVBl 2017, S. 1271, 1272 und *Loitz*, DB 2016, Heft 42, S. M5, M5.

⁹⁰ Der Anwendungsbereich der DSGVO ist in der Regel eröffnet, *Bechtolf/Vogt*, ZD 2018, S. 66, 68 f.; *Quiel*, DuD 2018, S. 566, 567 ff.; *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017, S. 1251, 1252 f.

⁹¹ *EU Blockchain Observatory and Forum*, Blockchain innovation in Europe, S. 16.

⁹² Dazu ausführlich *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017, S. 1251, 1252 ff.

⁹³ Dazu eingehend *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017, S. 1251, 1254 ff. Zur grundsätzlichen Frage, ob ein Anspruch auf Löschung von Daten im Internet technisch überhaupt zu erfüllen ist *Berger*, DVBl 2017, S. 1271, 1273 m. w. N. (Fußnote 23).

⁹⁴ Zu den beiden Möglichkeiten näher *Bechtolf/Vogt*, Recht 4.0 – Innovationen aus den rechtswissenschaftlichen Laboren (2017), S. 873, 881 ff.

⁹⁵ *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017, S. 1251, 1257.

auf Alternativen zum Löschen, z. B. das Nichtspeichern persönlicher Daten in der Blockchain oder das Unzugänglichmachen von Daten.⁹⁶

Anhand der vorstehenden Ausführungen wurde das breite Anwendungsspektrum der Blockchain-Technologie deutlich. Sie könnte ein leistungsfähiges Werkzeug zur Fortentwicklung des E-Governments darstellen.⁹⁷ Daher sollte deren vielversprechender Einsatz durch die Schaffung legislativer, insbesondere datenschutzrechtlicher, Rahmenbedingungen flankiert werden.⁹⁸ Teilweise werden personenbezogene Daten in der Blockchain derzeit als ein noch ungelöstes Rechtsproblem angesehen, da das Datenschutzrecht nicht auf eine Technologie mit unveränderlicher Transaktionshistorie vorbereitet ist.⁹⁹

Es bedarf somit neuer datenschutzrechtlicher Konzepte, für deren Entwicklung entsprechende Untersuchungen sowie die Erforschung und Erprobung spezifischer technischer Lösungsansätze notwendig sind.¹⁰⁰ So arbeitet die im Mai 2018 gegründete Initiative Blockchain in der Verwaltung Deutschland (BIVD) an der konkreten Umsetzung einer rechtssicheren und zukunftsorientierten Infrastruktur für digitale Verwaltungsdienste mittels der Blockchain-Technologie.¹⁰¹ Können die technischen und vor allem die rechtlichen Probleme nicht gelöst werden, bleibt die Blockchain lediglich ein Mythos.¹⁰²

IV. Stärkere Serviceorientierung durch den Einsatz von Chatbots

Die Finanzverwaltung setzt künstliche Intelligenzen nicht nur bei selbstlernenden Risikomanagementsystemen ein.¹⁰³ Im Kontext der Beratungsunterstützung für Steuerpflichtige kommt Chatbots eine zusehends wichtige Rolle zu. Diese unterstützen den an der Tax-Compliance-Strategie ausgerichteten Steuervollzug, der u. a. auf einer serviceorientierten, kooperativen Finanzverwaltung fußt.¹⁰⁴

Mittels verschiedener Technologien zur Abbildung von Dialogen ist es möglich Gespräche zu simulieren und viele routinemäßige Beratungstätigkeiten an intelligente Chatbots auszulagern. Realisiert werden solche Bots beispielsweise durch wissensbasierte Systeme in Verbindung mit Ansätzen des Natural Language Pro-

⁹⁶ *EU Blockchain Observatory and Forum*, GDPR Workshop Report, S. 10.

⁹⁷ *EU Blockchain Observatory and Forum*, Blockchain for Government and Public Services, S. 6; *EU Blockchain Observatory and Forum*, Blockchain innovation in Europe, S. 21.

⁹⁸ *Martini/Weinzierl*, NVwZ 2017, S. 1251, 1258; dies fordert *Berger*, DVBl 2017, S. 1271, 1273 explizit für die Datenverarbeitung.

⁹⁹ *Schrey/Thalhofer*, NJW 2017, S. 1431, 1436.

¹⁰⁰ *Böhme/Pesch*, DuD 2017, S. 473, 481.

¹⁰¹ Die aktuelle Roadmap ist abrufbar unter <https://www.bivd-initiative.de/#vision>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁰² *Berger*, DVBl 2017, S. 1271, 1273.

¹⁰³ Dazu bereits: F. VI. 3., S. 162.

¹⁰⁴ Dazu bereits: D. II., S. 96.

cessing, die auf Grundlage von Regeln und Dialogdefinitionen feststellen, ob für eine Anfrage bereits eine Antwort gefunden wurde oder noch weitere Fragen zu stellen sind, um sich hinsichtlich der richtigen Antwort noch sicherer zu sein.¹⁰⁵

Durch den Einsatz von Chatbots kann nicht nur die Verfügbarkeit von Beratungsservices verbessert, sondern ebenso deren Qualität gesteigert werden. Aufgrund des formalisierten Beratungswissens erscheint durchaus möglich, dass weniger fehlerhafte Informationen und/oder Entscheidungen an die Steuerpflichtigen weitergegeben werden.¹⁰⁶

Auf Landesebene wurden bereits erste Pilotprojekte initiiert. Beispielsweise hat die Finanzverwaltung Baden-Württembergs einen Steuerchatbot im Einsatz, der den Steuerpflichtigen allgemeine Fragen zur Steuererklärung beantwortet.¹⁰⁷ Zudem wurde von einem privaten Anbieter ein spezieller Bot, der GovBot, für den Einsatz in Behörden entwickelt. Dieser soll die Verwaltung dabei unterstützen, Verwaltungsprozesse zu digitalisieren und Informationen leicht abrufbar zu machen.¹⁰⁸ Der GovBot kann ebenso als Sprachdialogsystem genutzt werden, sodass die Kommunikation ausschließlich über Spracheingabe und -ausgabe stattfindet.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Felfernig/Stettinger/Wundara/Stanik, Künstliche Intelligenz in der Öffentlichen Verwaltung, S. 12 m. w. N.

¹⁰⁶ Felfernig/Stettinger/Wundara/Stanik, Künstliche Intelligenz in der Öffentlichen Verwaltung, S. 13.

¹⁰⁷ <https://finanzamt-bw.fv-bwl.de/Lde/Erklaervideos++chat/?LISTPAGE=5217465>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁰⁸ <https://publicplan.de/produkte/govbot-dialogisches-e-government-mit-chatbots>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

¹⁰⁹ <https://publicplan.de/blog/redefreudige-chatbots-fuer-behoerden>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

K. Untersuchungsergebnisse und Ausblick

Abschließend sollen in diesem Kapitel zunächst die wesentlichen Inhalte und Ergebnisse der vorliegenden Arbeit zusammengefasst werden. Zum Zwecke eines schnellen Zugangs erfolgt dies thesenartig.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die bisherigen, die initiierten und die geplanten Maßnahmen der österreichischen Finanzverwaltung zur Fortentwicklung von E-Government wertvolle Erkenntnisse für Deutschland liefern können. Im Zuge dieser stehen zum einen die Optimierung bestehender Besteuerungsprozesse durch vermehrten Technologieeinsatz und zum anderen Anpassungen des Prozesses selbst im Fokus. Gleichwohl sind auch Negativbeispiele zu verzeichnen, die es zu vermeiden gilt. Insoweit sind solche Erfahrungen für die Erarbeitung konkreter Reformvorschläge des deutschen Besteuerungsverfahrens und die Darstellung der daraus resultierenden Chancen ebenso wertvoll. Ein Ausblick zu potenziellen weiterführenden Analysen und eine Schlussbemerkung bilden den Abschluss der Arbeit.

I. Zusammenfassung in Thesen

1. Geographische, wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen Österreichs im Vergleich zu Deutschland

1. These: Im Verfassungsrecht und bei den verfassungsrechtlichen Maßstäben des Steuerrechts bestehen in beiden Ländern mannigfaltige Übereinstimmungen.

Naturgemäß sind die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen beider Länder nicht völlig identisch. Gleichwohl sind mannigfaltige Übereinstimmungen in der Staatsform und den Grundprinzipien,¹ der Staatsfinanzierung² sowie der Gewaltenteilung³ zu konstatieren. Zudem sind die für die Untersuchung bedeutsamen verfassungsrechtlichen Maßstäbe des Steuerrechts ebenso überwiegend vergleichbar.

So resultieren aus dem deutschen Rechtsstaatsprinzip weitestgehend übereinstimmende Anforderungen an die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, die Bestimmtheit von Steuergesetzen und die Achtung von Vertrauensschutz, wobei Letz-

¹ Hierzu: B. III. 1., S. 37.

² Hierzu: B. III. 2., S. 38.

³ Hierzu: B. III. 3., S. 43.

terer gegenüber dem Gesetzgeber in Österreich als Problem des Gleichheitssatzes angesehen wird. Ferner leitet der VfGH das Bestimmtheitsgebot gelegentlich aus dem Gleichheitssatz ab und hat darüber hinaus im Gegensatz zum BVerfG bereits mehrfach steuerliche Rechtsnormen wegen des Verstoßes gegen das Bestimmtheitsgebot als verfassungswidrig beurteilt. Lediglich in der Sozialstaatlichkeit unterscheiden sich beide Länder erheblich voneinander. Diese ist nicht explizit im österreichischen Bundesverfassungsrecht verankert, wohingegen das Sozialstaatsprinzip dem Grunde nach den ewigen Bestandteilen der deutschen Verfassung zuzuordnen ist.⁴

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist der Gleichheitssatz der zentrale Prüfungsmaßstab. Während die steuerspezifisch konkretisierten Ausprägungen der Grundsätze der Lastengleichheit sowie die Zulässigkeit von Typisierungen und Pauschalierungen in beiden Ländern inhaltlich vergleichbar sind, besitzt das Leistungsfähigkeitsprinzip in Österreich anders als in Deutschland keinen Verfassungsrang. Zudem findet der hiesige, eng mit diesem Prinzip verbundene Terminus der Folgerichtigkeit ungeachtet inhaltlicher Parallelen in der österreichischen Judikatur keine Berücksichtigung.

Ein weiterer bedeutsamer Unterschied besteht auf Ebene des Steuervollzugs, da in Österreich nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH die Vollzugsebene nicht auf das materielle Steuergesetz zurückwirkt, wohingegen die Rechtsanwendungsgleichheit im deutschen Einkommensteuerrecht die Gleichheit im Belastungserfolg fordert. Im Ergebnis kann daher gleichheitsgerecht gesetztes Recht gleichheitswidrig werden, wenn es nicht gleichheitsgerecht vollzogen wird.⁵

Im Hinblick auf die fortschreitende Digitalisierung und die damit einhergehende Automatisierung der Datenübermittlung und des Datenaustauschs ist der Datenschutz von zunehmender Bedeutung. Diesem zeitlichen Wandel wurde in Europa durch die Datenschutz-Grundverordnung entsprechend Rechnung getragen, die das Datenschutzrecht der Mitgliedstaaten nachhaltig beeinflusst. Insgesamt unterscheidet sich das österreichische Datenschutzgrundrecht von dem nach Art.2 Abs.1 i. V. m. Art.1 Abs.1 GG grundrechtlich verbürgten Recht auf informationelle Selbstbestimmung Deutschlands weniger in der Bedeutung als vielmehr in der breiten Verortung der verfassungsrechtlichen Grundlagen. In beiden Ländern werden die Grundrechte in ähnlicher Weise als Abwehrrechte oder Leitplanken gegenüber der Staatsgewalt charakterisiert.⁶

2. These: Das Steuerrecht beider Länder ist durch eine Pluralität und Vielfalt heterogener Rechtsquellen gekennzeichnet.

Auf nationaler Ebene ist im Vergleich mit dem deutschen Grundgesetz die starke Zersplitterung des österreichischen Verfassungsrechts besonders evident. Hin-

⁴ Hierzu: B. III. 4. b), S. 50.

⁵ Hierzu: B. III. 4. c) bb), S. 54.

⁶ Hierzu: B. III. 4. c) cc), S. 56.

gegen sind die Möglichkeiten und Voraussetzungen auf Rechtsetzung durch die Exekutive mittels Rechtsverordnung ähnlich ausgestaltet, wobei der österreichische Kreis der Adressaten mit sämtlichen Verwaltungsbehörden weiter ist als der deutsche Adressatenkreis. Gemäß Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG können grundsätzlich nur die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen dazu ermächtigt werden. Weiterhin ist im steuerrechtlichen Kontext in der Regel die Zustimmung des Bundesrats nötig (Art. 80 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 105 Abs. 3 GG sowie Art. 108 GG). Sowohl in Österreich als auch in Deutschland besitzen die, mit mannigfaltigen Termini bezeichneten, Verlautbarungen der Finanzverwaltungen in praxi einen hohen Stellenwert. Die Frage nach ihrer Rechtsquelleneigenschaft ist in beiden Ländern ähnlich umstritten.⁷

Im Verhältnis zum nationalen Recht ist der grundsätzliche Anwendungsvorrang des Unionsrechts zu beachten. Im Rahmen des Verwaltungsverfahrens und -handelns ist allerdings der aus Art. 291 AEUV hergeleitete Grundsatz der Verfahrensautonomie zu beachten, nach dem die Mitgliedstaaten Abläufe und Ausgestaltung des Verfahrens grundsätzlich autonom bestimmen können. Dieser gilt wiederum nicht schrankenlos und ist durch zahlreiche Regelungen, insbesondere durch die zwei Grenzen in Gestalt des Äquivalenz- und Effektivitätsprinzips, eingeschränkt. In der Summe wirken die europäischen Einflüsse auf das österreichische Verfassungsrecht stärker ein als auf das deutsche, wobei diese Sonderproblematik den Untersuchungsgegenstand lediglich peripher tangiert.⁸

3. These: Für Deutschland besteht die Chance, Konzepte und Lösungen der österreichischen Finanzverwaltung bei der Fortentwicklung von E-Government zu nutzen.

Für die vorliegende Untersuchung soll ein Begriffsverständnis maßgeblich sein, das E-Government definiert als den Einsatz von Informations- und Kommunikationstechnologien in öffentlichen Verwaltungen in Verbindung mit organisatorischen Änderungen und neuen Fähigkeiten, um öffentliche Dienste und demokratische Prozesse zu verbessern sowie die Gestaltung und Durchführung staatlicher Politik zu erleichtern.⁹

Die fortgeschrittenere Entwicklung des E-Governments in Österreich wird vor allem daran deutlich, dass verschiedene Änderungen, insbesondere elektronische Identifizierungsmaßnahmen sowie die elektronische Aktenführung und -einsicht, zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des deutschen E-Government-Gesetzes in Österreich schon seit geraumer Zeit rechtlich und tatsächlich umgesetzt waren. Die öffentliche Verwaltung in Deutschland liegt bei den elektronischen Serviceangeboten weit hinter Österreich zurück. Zudem ist die Nutzung von hiesigen

⁷ Hierzu: B. IV. 2., S. 59.

⁸ Hierzu: B. IV. 3., S. 63.

⁹ Hierzu: B. V. 1., S. 67.

E-Government-Angeboten rückläufig, sodass insgesamt ein entsprechend hoher Handlungsbedarf besteht.¹⁰

Das Rechtsinformationssystem des Bundes dokumentiert als zentral verortetes und serviceorientiertes Portal seit geraumer Zeit in vorbildlicher Weise das österreichische Recht. Derartig durchgängige Angebote sind in Deutschland weiterhin die Ausnahme und sollten daher geschaffen werden. Allerdings wird der sich in der Entwicklung befindliche Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern insoweit keine Abhilfe schaffen, da bei diesem mehr der Zugang zu Verwaltungsleistungen und weniger zu Rechtsinformationen im Fokus steht.¹¹

Während Umfang und Inhalt der Informationsanwendungen der Finanzverwaltungen beider Länder weitestgehend übereinstimmen,¹² sind hinsichtlich der eingesetzten Lösungen zur Übermittlung der elektronischen Steuererklärung teils erhebliche Unterschiede zu verzeichnen. So stellt FinanzOnline in Österreich als virtuelles Finanzamt das zentrale Portal dar, wohingegen in Deutschland zwei verschiedenartige ELSTER-Produkte zur Verfügung gestellt werden. Zum einen ist dies Mein ELSTER als plattformunabhängiges Dienstleistungsportal und zum anderen ElsterFormular als Computerprogramm. Des Weiteren besitzt FinanzOnline für das Besteuerungsverfahren in Österreich eine herausgehobene Bedeutung, während die Bekanntheit und Nutzung von ELSTER verbesserungswürdig sind.

Ein markanter Unterschied in beiden Ländern besteht ferner in der Ausgestaltung der spezifischen Rechtsgrundlagen zur elektronischen Übertragung der Steuerdaten, die in Deutschland im Gegensatz zu Österreich nicht im gesonderten Verordnungsweg, sondern in der Abgabenordnung und den einzelnen Steuergesetzen kodifiziert sind.

Weiterhin ist der elementare Aspekt des Logins beim ELSTER-Portal aufgrund der mannigfaltigen Alternativen deutlich komplizierter als bei FinanzOnline. Die Online-Ausweisfunktion wird von den Deutschen nur in sehr geringem Maße verwendet. Damit einher geht die entsprechend spärliche Nutzung der erleichterten Authentifizierung zur ELSTER-Registrierung. Für eine Akzeptanzsteigerung des elektronischen Identitätsnachweises sollte die fortschrittliche Handy-Signatur Österreichs als Vorbild dienen. Hemmnisse würden so abgebaut und das E-Government-Angebot der Finanzverwaltung könnte aufgrund des benutzerfreundlichen Logins von einer vermehrten Nutzung profitieren. Zumindest ist nach gegenwärtigem Stand mit der avisierten Implementierung des Portalverbunds der Verwaltungsportale von Bund und Ländern und den bereitzustellenden einheitlichen Nutzerkonten eine Annäherung des Funktionsumfangs an die FinanzOnline-Konten denkbar.

¹⁰ Hierzu: B. V. 2., S. 69.

¹¹ Hierzu: B. V. 3. b), S. 76.

¹² Hierzu: B. V. 3. c) aa), S. 78.

Ungeachtet der aufgezeigten Unterschiede der eingesetzten Lösungen zur Übermittlung der elektronischen Steuererklärung müssen beide Länder die aktuellen Entwicklungen und technischen Möglichkeiten des digitalen Wandels sowie die damit einhergehenden veränderten Anforderungen der Steuerpflichtigen an eine moderne Finanzverwaltung adäquat im Zuge der notwendigen Neuausrichtung der E-Government-Portale berücksichtigen und umsetzen.¹³

2. Organisationsstrukturen und Zuständigkeiten im Besteuerungsverfahren

4. These: Die Finanzverwaltung Österreichs unterscheidet sich durch ihre einheitliche Bundesverwaltung von der geteilten deutschen Bundes- und Landesfinanzverwaltung.

Der Bund hat in der Finanzverfassung Österreichs bei der Abgabenverwaltungshoheit eine dominante Rolle inne.¹⁴ Die Gliederung der Bundesfinanzverwaltung ergibt sich aus zwei Abstufungen: dem Bundesministerium für Finanzen als Oberbehörde sowie der Steuer- und Zollverwaltung, die wiederum aus Finanz- und Zollämtern besteht. Die deutsche Finanzverwaltung ist hingegen in eine Bundes- und Landesfinanzverwaltung geteilt, was zu föderalismusbedingten Herausforderungen führt.

Die weiteren Organisationsstrukturen, besonders die örtliche Zuständigkeit der Finanzämter¹⁵ sowie das Zusammenwirken der Behörden und die grundsätzlichen Weisungsbefugnisse im Rahmen der Verwaltungshierarchie, sind dessen ungeachtet überwiegend ähnlich ausgestaltet.¹⁶ Als bedeutsame Unterschiede sind einzig die umfassendere sachliche Zuständigkeit österreichischer Finanzämter, die neben Steuern ebenso Gebühren und Beiträge umfasst, und der neuralgische Punkt der allgemeinen Weisungen des deutschen Bundesministers der Finanzen herauszustellen. Ungeachtet der unlängst erfolgten legislatischen Anpassung des einfachgesetzlich kodifizierten Rechts (§ 21a FVG) bestehen die verfassungsrechtlichen Zweifel weiterhin fort.¹⁷

¹³ Hierzu: B. V. 3. c) bb), S. 79 und B. V. 3. c) cc), S. 81.

¹⁴ Hierzu: C. I., S. 85.

¹⁵ Hierzu: C. II., S. 85.

¹⁶ Hierzu: C. III., S. 87.

¹⁷ Hierzu: C. IV., S. 88.

3. Besteuerungs- und Verfahrensgrundsätze im Überblick

5. These: Die Tax-Compliance-Strategie ist geeignet, um den von der Digitalisierung geprägten Steuervollzugsauftrag in seiner Gesamtheit durch sachgerechte Konzentration behördlicher Ermittlungsmaßnahmen zu erfüllen.

Eine moderne und effiziente Finanzverwaltung muss selbst mit knappen Mitteln möglichst viel Rechtsanwendungsgleichheit gewährleisten.¹⁸ Daher verfolgen Tax-Compliance-Strategien das Ziel, die Steuerpflichtigen zu einer vermehrten Einhaltung der Steuergesetze zu motivieren, somit den Kontrollbedarf im Einzelfall zu senken und im Ergebnis den Steuervollzug zu effektuieren. Der entsprechend ausgerichtete Steuervollzug beider Länder basiert auf den zwei elementaren Komponenten der risikoorientierten Prüfungs- und Kontrolltätigkeit sowie einer serviceorientierten, kooperativen Ausrichtung der Finanzverwaltung.¹⁹ Ungeachtet der angestrebten vermehrten Mitwirkung der Steuerpflichtigen und der Kooperationsausrichtung ist die Letztverantwortlichkeit der Finanzverwaltung für die Festsetzung und Erhebung der Steuern nicht infrage gestellt.²⁰

Von den sich aus der zunehmenden Digitalisierung ergebenden Vorteilen profitieren sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen Österreichs stärker als die Deutschlands. Während im Nachbarland seit geraumer Zeit eine vollelektronische Abwicklung des Besteuerungsprozesses ohne Medienbrüche möglich ist, lässt die deutsche Umsetzung weiter auf sich warten.²¹

4. Ausgewählte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen

*6. These: Die Datenträgerüberlassung im Rahmen der Außenprüfung gewinnt zunehmend an Bedeutung und sollte in Deutschland verpflichtend standardisiert werden.*²²

Eine Vereinheitlichung der Datenträgerüberlassung in Form des auf XML basierenden Standard Audit File-Tax (SAF-T) nach dem Vorbild Österreichs wäre in Deutschland zu begrüßen. Insbesondere könnte hierbei auf Vorarbeiten der OECD und Erfahrungen Österreichs zurückgegriffen werden. Da im Nachbarland mangels verpflichtender Übergabe weiterhin (Einlese-)Probleme aufgrund unspezifizierter Druck- oder Exportdateien auftreten können, sollte bei entsprechender Umsetzung in Deutschland das SAF-T als einziges Datenformat zugelassen werden.

¹⁸ Hierzu: D. I., S. 92.

¹⁹ Hierzu: D. II., S. 96.

²⁰ Hierzu: D. III., S. 100.

²¹ Hierzu: D. IV., S. 104.

²² Hierzu: E. II. 2., S. 111.

7. These: In Deutschland sollte eine allgemeine Registrierkassenpflicht nach dem Vorbild Österreichs eingeführt werden.

In Deutschland mangelt es an einer allgemeinen Registrierkassenpflicht.²³ Dies ermöglicht weiterhin die Verwendung einer offenen Ladenkasse, mit der die in § 146a AO kodifizierten Pflichten umgangen werden können und die das Ziel eines gleichheitsgerechten Steuervollzugs gefährdet.

Die vom BMF avisierte Weiterentwicklung und Anpassung der Kassensicherungsverordnung sowie die konkrete Umsetzung des Zertifizierungsverfahrens sind daher kritisch zu verfolgen. Bei etwaigem Handlungsbedarf sollte das in Deutschland erfolgreich getestete INSIKA-Konzept erneut und unvoreingenommen auf eine Implementierung hin überprüft werden.

Weiterhin ist die papierbasierte Meldepflicht für die elektronischen Aufzeichnungssysteme an das zuständige Finanzamt (§ 146a Abs. 4 AO) an die Erfordernisse des E-Governments anzupassen und zumindest eine elektronische Zusendung zu ermöglichen. Zudem sollte eine Datenbank nach dem Vorbild Österreichs aufgebaut werden, in der die durch die Meldepflicht erlangten Daten festgehalten werden, um etwaige Kassenmanipulationen gezielt zu identifizieren.²⁴

*8. These: Die Rahmenregelung des § 93c AO vereinheitlicht die verfahrensrechtlichen Pflichten der elektronisch mitteilungspflichtigen Dritten und leistet einen wichtigen Beitrag zur Schaffung einer breiten Datenbasis für die Risikomanagementsysteme.*²⁵

Die defizitäre Ausgestaltung der Vorschriften für die Datenübermittlungspflichten Dritter in Österreich ist ein Negativbeispiel, da diese weder in verfahrensrechtlicher noch in technischer Sicht harmonisiert sind. Obwohl die unterschiedlichen einzelsteuergesetzlichen Regelungsmaterien den Überblick zur konkreten Mitteilungspflicht für den Dritten in Deutschland erschweren, führt die verfahrensrechtliche Vereinheitlichung im Ergebnis dazu, die Gefahr, unzutreffende Datensätze zu übermitteln, soweit es möglich ist, zu minimieren. Die breite und automatisiert verwertbare Datenbasis ermöglicht den Einsatz daten- und automationsgestützter Risikomanagementsysteme.

*9. These: Es sind weitere Anreize zur Einreichung der Steuererklärung auf dem elektronischen Weg zu schaffen.*²⁶

Die Wandlung von Belegvorlagepflichten in Belegvorhaltepflichten kann als Anreiz für den Steuerpflichtigen gesehen werden, die Steuererklärung auf elektronischem Wege einzureichen. Diese Entwicklung steigert die Attraktivität des ELSTER-Verfahrens und erleichtert die automationsgestützte Verarbeitung der

²³ Hierzu: E. II. 3. a), S. 114.

²⁴ Hierzu: E. II. 3. c), S. 117.

²⁵ Hierzu: E. III., S. 121.

²⁶ Hierzu: E. IV. 1., S. 124.

Steuererklärungen, da nichtstrukturierte Beilagen eine medienbruch- und störungsfreie Datenübermittlung verhindern.

Ein weiterer Anreiz könnte mit der Kodifizierung einer *verlängerten Abgabefrist* bei elektronischer Übermittlung der Steuererklärung nach österreichischem Vorbild geschaffen werden.

Darüber hinaus ergeben sich durch das Instrument der *vorausgefüllten Steuererklärung* Erleichterungen bei der Erstellung der Steuererklärung für den Steuerpflichtigen. Damit einher gehen allerdings Fallkonstellationen, bei denen die von Dritten übermittelten Daten von den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung abweichen können. Die Entwicklungen auf diesem Gebiet und die zukünftige Bewältigung durch die Finanzverwaltung in praxi sind daher aufmerksam und kritisch zu verfolgen.

Gleiches gilt für das qualifizierte Freitextfeld. Dieses stellt grundsätzlich ein geeignetes Instrument dar, um das Dilemma der verkennzifferten elektronischen Steuererklärung und ggf. nötigen individuellen Angaben des Steuerpflichtigen zu lösen sowie überdies dem Steuerpflichtigen das Recht auf Gehör (§ 91 AO) zu ermöglichen.

10. These: Der primäre Zweck der österreichischen E-Bilanz ist der Ersatz papierbasierter Verfahrensabläufe.

Ein ganz wesentlicher Aspekt im Kontext der E-Bilanz ist für die Steuerpflichtigen die per Verordnungsermächtigung eröffnete Möglichkeit, *freiwillig* den Weg der elektronischen Übermittlung zu wählen.²⁷ Ein weiteres prägendes Merkmal ist die einheitliche Ausgestaltung für alle Unternehmen, wobei sich die XML-Struktur des Datensatzes an unternehmensrechtlichen Vorgaben orientiert. Insgesamt ist eine weitestgehende Übereinstimmung der Datensätze, die elektronisch beim Firmenbuchgericht zum Zwecke der Offenlegung und bei der Finanzverwaltung eingereicht werden können, zu konstatieren. Für die Steuerpflichtigen ergeben sich daher ggf. Synergieeffekte und die Finanzverwaltung profitiert ihrerseits von strukturierten Datensätzen, die elektronisch weiterbearbeitet und analysiert werden können.²⁸

11. These: Der primäre Zweck der deutschen E-Bilanz ist die Effektivierung des Risikomanagements.

Aufgrund von § 5b EStG i. V. m. § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG sowie den einschlägigen BMF-Schreiben resultiert in Deutschland eine umfangreiche gesetzliche *Verpflichtung*, den Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem XBRL-Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.²⁹ Die detaillierten spezifischen Steuertaxonomien verhindern eine synergetische

²⁷ Hierzu: E. IV. 2. a), S. 129.

²⁸ Hierzu: E. IV. 2. b), S. 130.

²⁹ Hierzu: E. IV. 2. a), S. 129.

Nutzung des für Offenlegungszwecke ggf. vorhandenen Datensatzes. Individuelle Erweiterungen der festgelegten Positionen durch den Steuerpflichtigen sind grundsätzlich nicht vorgesehen.³⁰

Der hohe Detaillierungsgrad und die fehlende Möglichkeit zur individuellen Erweiterung der Steuertaxonomien machen deutlich, dass der Zweck der E-Bilanz, papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation zu ersetzen, durch den Zweck der Effektivierung der Risikomanagementsysteme in Deutschland zunehmend verdrängt wurde.³¹

12. These: Die E-Bilanz ist grundlegend zu überarbeiten, da die konkrete Ausgestaltung der Steuertaxonomien auf beträchtliche verfassungsrechtliche Bedenken stößt.

Die im Zusammenhang mit den Steuertaxonomien vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken resultieren insbesondere aus einem möglichen Verstoß gegen das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung.

Ein Verstoß gegen das *Bestimmtheitsgebot* kann insbesondere darin gesehen werden, dass bereits die Datenerhebung den einschlägigen Anforderungen nicht genügt, da sich den §§ 5b, 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG keine hinreichend klaren Grenzen des Eingriffs entnehmen lassen und es überdies zur Ausweitung des Mindestumfangs an normenklaren Grenzen mangelt.

Weiterhin stellen die Normen keine *ausreichenden Rechtsgrundlagen* für das gegenwärtige Handeln der Finanzverwaltung dar, da das BMF mit einem Anwendungsschreiben insbesondere den Mindestumfang der Kerntaxonomien konkretisierte. Unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 EStG) ist der Steuerpflichtige lediglich zur elektronischen Übermittlung einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtet, deren Gliederungstiefe den Vorschriften der §§ 266 und 275 ff. HGB entspricht. Die Steuertaxonomien in der gegenwärtigen Ausgestaltung gehen jedoch weit über die Vorgaben des Handelsgesetzbuches hinaus. Mithin sind für eine bindende Festlegung die Ermächtigungsgrundlagen nicht ausreichend und es werden keine steuerlichen Pflichten über geltende Rechtsnormen hinaus begründet.

Zudem wird aufgrund der Vorgehensweise der Finanzverwaltung der *Vorbehalt des Parlaments* umgangen, da die Festlegung des Mindestumfangs eine wesentliche Rechtsmaterie betrifft, die durch förmliches Gesetz zu legitimieren ist.³²

Unter Beibehaltung der spezifischen Branchentaxonomien ist eine massive deregulierende Korrektur der Steuertaxonomien nötig. Die weniger detaillierten Daten sollten für die Risikomanagementsysteme immer noch hinreichend gut strukturiert sein. Weiterhin könnten im Zuge einer Anpassung rechtsformspezifische und grös-

³⁰ Hierzu: E. IV. 2. c) aa), S. 131.

³¹ Hierzu: E. IV. 2. c) cc), S. 135.

³² Hierzu: E. IV. 2. c) bb), S. 133.

ßenabhängige Erleichterungen sowie verschiedene serviceorientierte Datenübermittlungen nach durchgeführten Außenprüfungen implementiert werden. Ferner sollte der Upload der E-Bilanz-Daten auf das deutsche Onlineportal Mein ELSTER nach dem Vorbild Österreichs ermöglicht werden.³³

5. Elektronisches Risikomanagement und risikoorientierte Fallauswahl

13. These: Das Risikomanagement stellt die zweite Säule der Tax-Compliance-Vollzugsstrategie dar, die durch den Einsatz elektronischer Risikomanagementsysteme geprägt ist.

Sowohl die Finanzverwaltung Österreichs als auch die Deutschlands messen den Risikomanagementsystemen eine zunehmend größere Bedeutung bei. Deren Einsatz stellt allerdings keine grundlegend neue Form des Gesetzesvollzugs dar, sondern ist eher als eine durch die fortschreitende Digitalisierung möglich gewordene Weiterentwicklung der bisherigen Steuervollzugstechniken anzusehen. Eine ganz entscheidende Rolle kommt daher der intensiven und zielgerichteten EDV-Nutzung zu.³⁴

Das Risikomanagement stellt in beiden Ländern die zweite Säule der Tax-Compliance-Vollzugsstrategien dar und wird als ein Prozess mit der Abfolge Risiko-identifikation und -analyse, -bewertung, -bewältigung sowie -evaluation charakterisiert. In Österreich mangelt es im Gegensatz zu Deutschland an einer gesetzlichen Legaldefinition der Risikomanagementsysteme.³⁵

14. These: Der Aufbau einer maschinell auswertbaren Datenbasis ist für die Funktionsweise der Risikomanagementsysteme von essenzieller Bedeutung.

Grundlage für die Identifikation und Analyse von Steuerrisiken sind Informationen, die möglichst in digitaler Form zur Verfügung stehen sollten.³⁶ Aus diversen internen und externen Quelldaten werden diese in einer maschinell auswertbaren Datenbasis zusammengefügt und so dem elektronischen Risikomanagementsystem zugänglich gemacht.³⁷ Für das Datensammeln und -(weiter)verwenden bedarf es eindeutiger Rechtsgrundlagen unter Berücksichtigung des datenschutzrechtlichen Grundsatzes der Zweckbindung.³⁸

In Österreich bestehen keine tiefgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die jeweiligen nationalen Vorschriften,³⁹ während die in eine Bundes- und

³³ Hierzu: E. IV. 2. d), S. 136.

³⁴ Hierzu: F. I., S. 142.

³⁵ Hierzu: F. II., S. 147.

³⁶ Hierzu: F. III. 1., S. 148.

³⁷ Hierzu: F. III. 2., S. 148.

³⁸ Hierzu: F. IV. 1., S. 149.

³⁹ Hierzu: F. IV. 2., S. 150.

Landesfinanzverwaltung geteilte deutsche Verwaltung zu föderalismusbedingten Herausforderungen führt. Die strukturierte Datenweiterverarbeitung und der damit einhergehende elektronische Datenaustausch berühren das Recht auf informationelle Selbstbestimmung.

Insbesondere wird im in § 88b AO geregelten automationsgestützten Austausch von Daten zwischen den Finanzbehörden der einzelnen Bundesländer und den Bundesfinanzbehörden teils ein Verstoß gegen dieses Recht gesehen. Durch eine restriktive Auslegung mittels teleologischer Reduktion kann diesen Bedenken jedoch begegnet werden.⁴⁰

*15. These: Ausgehend von einer weit gefassten Definition des steuerlichen Risikobegriffs ist zwischen objektiven und subjektiven Risiken zu differenzieren.*⁴¹

Das steuerliche Risiko beinhaltet die Gefahr einer nicht zutreffenden Steuerfestsetzung zum Nachteil der Finanzverwaltung oder des Steuerpflichtigen bzw. allgemeiner jegliches normabweichende Verhalten der Steuerpflichtigen.

Die *objektive* Komponente umfasst alle Risiken, die sich aus dem konkreten Steuerfall ergeben und fiskalische, d.h. unmittelbar quantitative, Auswirkungen nach sich ziehen und den Steuerausfall widerspiegeln. Der *subjektive* Teil, der auch als *Steuer-Vita* oder *Compliance-Faktor* bezeichnet wird, berücksichtigt insbesondere die steuermoralische Grundeinstellung, das bisherige Verhalten und die Bereitschaft zur Erfüllung von steuerlichen Verpflichtungen des einzelnen Steuerpflichtigen. Vor allem in Deutschland kann die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe von Steuerfällen das Risiko des Einzelnen beeinflussen.

16. These: Durch die Risikomanagementsysteme ist eine adäquate Schlüssigkeitsprüfung und Risikobewertung gegeben.

Basierend auf der Wertung der Risiken der Steuerpflichtigen werden diese im Rahmen der Risikobewertung sowohl in Österreich als auch in Deutschland in verschiedene Risikoklassen bzw. -gruppen eingeteilt. Mangels publizierter Informationen der Finanzverwaltungen beider Länder kann die Frage, ob die Risikomanagementsysteme beider Länder mittels theoriegeleiteter und/oder selbstlernender Algorithmen modelliert werden, nicht abschließend beantwortet werden.⁴²

Der *theoriegeleiteten* Vorgehensweise liegen A-priori-Annahmen über Wirkzusammenhänge in einem Datensatz zugrunde, wobei ein Spannungsverhältnis zur Entscheidungskomplexität zu konstatieren ist. Diese Algorithmen stoßen bei der Prüfung des Steuertatbestandes, d.h. der eigentlichen Subsumtion, an ihre Grenzen. Gleichwohl ist insgesamt eine zirkumstanzielle adäquate Schlüssigkeitsprüfung und Risikobewertung gegeben.⁴³

⁴⁰ Hierzu: F. IV. 3., S. 151.

⁴¹ Hierzu: F. V., S. 155.

⁴² Hierzu: F. VI. 1., S. 158.

⁴³ Hierzu: F. VI. 2., S. 159.

Selbstlernende Ansätze hingegen bezwecken die automatisierte Erstellung von analytischen Modellen, die ohne jegliche Modellannahme oder A-priori-Annahme auskommen. Diese sind bei der Reliabilität und Flexibilität den theoriegeleiteten Modellen überlegen, weisen jedoch eine hohe Modellkomplexität auf.⁴⁴

Ob die Finanzverwaltungen im Rahmen des Risikomanagements Profiling betreiben, kann nicht mit Gewissheit ausgeschlossen werden. Während im Schrifttum Vermutungen geäußert werden, dass dieses stattfinden soll, existieren nach Aussage eines Vertreters des deutschen BMF keine entsprechenden Bestrebungen.⁴⁵

*17. These: Die grundsätzliche Ausgestaltung der Risikomanagementsysteme darf nicht auf Geheimhaltung basieren.*⁴⁶

In beiden Ländern finden neben bundesweiten Vorgaben ebenso lokale bzw. regionale Kriterien Berücksichtigung und determinieren den Toleranzbereich der Risikomanagementsysteme. Divergenzen ergeben sich lediglich in deren Gewichtung. Während in Österreich der Fokus auf einer eher ausgewogenen Mischung liegt, wird in Deutschland tendenziell das Ziel einer möglichst bundeseinheitlichen Rechtsanwendung angestrebt.

Die Nichtveröffentlichung der Risikoanalyseparameter stößt im Schrifttum Österreichs weder auf grundlegende einfachgesetzliche noch verfassungsrechtliche Bedenken. Hingegen führen die explizite Kodifizierung der Nichtveröffentlichung und die Festlegung der Risikoparameter durch die Exekutive (§ 88 Abs. 5 Sätze 4 und 5 AO) in Deutschland zu verfassungsrechtlichen Bedenken. Diese beziehen sich vor allem auf etwaige Verstöße gegen den Vorbehalt des Gesetzes und den Grundsatz der Gewaltenteilung.

Mit einer Offenlegung der Grundparameter wäre die Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nicht gefährdet und zugleich gewährleistet, dass das vollzogene Recht nicht auf Geheimhaltung basiert.

*18. These: Die Risikomanagementsysteme sind fortlaufend zu evaluieren, ggf. anzupassen und sollten zudem Aspekte des personellen Risikomanagements berücksichtigen.*⁴⁷

Zur stetigen Verbesserung der Risikomanagementsysteme ist deren Evaluierung von elementarer Bedeutung. Die Zufallskomponente der Fallauswahl leistet hierbei einen wichtigen Beitrag. Darüber hinaus verbleibt aufgrund der Zufallsauswahl für alle Steuerpflichtigen ein nicht berechenbares Restrisiko der Entdeckung. Dieser zusätzliche Kontrollmechanismus trägt dem Gedanken der Generalprävention Rechnung und ist in beiden Ländern konstitutiv für eine verfassungskonforme Fallauswahl. Die büromäßige Überprüfung aufgrund der Zufallsauswahl erfolgt in

⁴⁴ Hierzu: F. VI. 3., S. 162.

⁴⁵ Hierzu: F. VI. 4., S. 162.

⁴⁶ Hierzu: F. VII., S. 163.

⁴⁷ Hierzu: F. VIII., S. 166.

Deutschland ausschließlich vor der Bescheiderstellung, während im Nachbarland diese sowohl vor als auch nach der Bescheiderstellung vorgenommen werden kann.

Mit der Möglichkeit, Fälle auszusteuern und diese so einer personellen Bearbeitung zuzuführen, können in beiden Ländern die Vorteile des personellen Risikomanagements unabhängig von der Zufallskomponente und vom elektronischen Risikomanagement Berücksichtigung finden. Um etwaigen Tendenzen zur willkürlichen Auswahl entgegenzuwirken und zugleich die Risikomanagementsysteme zu evaluieren, sollte eine zwingend erforderliche Aussteuerungsbegründung durch den Bearbeiter vorgeschrieben werden. In Deutschland sind die in Rede stehenden Aspekte im Unterschied zu Österreich als Mindestanforderungen explizit in § 88 Abs. 5 Satz 3 AO gesetzlich kodifiziert.

19. These: Zur Gewährleistung der Funktionalität von Risikomanagementsystemen bedarf es einer Vereinfachung des materiellen Steuerrechts.

Durch eine risikoorientierte Steuerung können die elektronischen Risikomanagementsysteme als Hilfsmittel der eigentlichen personellen Fallbearbeitung zu deren Optimierung beitragen. Hierfür muss das materielle Recht mit den Erfordernissen an einen automatisierten Steuervollzug in Einklang stehen. Die komplexen Einzelsteuergesetze beider Länder sind in der gegenwärtigen Ausgestaltung allerdings kaum für den digitalen Steuervollzug geeignet.⁴⁸

Daher ist eine entsprechende Vereinfachung zu forcieren. Die unlängst vollzogene Modernisierung des deutschen Steuerverfahrensrechts ist insoweit nicht ausreichend. Risikomanagementsysteme, denen eine theoriegeleitete Modellierung zugrunde liegt, können ohne größere Probleme das steuerliche Risiko anhand von Betragsgrenzen, erstmals auftretenden Tatsachen oder Veränderungen gegenüber dem vergangenen Jahr bestimmen. Als konkrete Vereinfachungsmaßnahme kommt daher insbesondere der *vermehrte* Verzicht auf Einzelabrechnungen steuermindernder Abzugsposten bei simultaner Kodifizierung von Pauschalen in Betracht.

Der dem Gesetzgeber vom BVerfG eingeräumte weite Typisierungsspielraum kann die entsprechenden Bedenken des deutschen BMF entkräften. Allerdings müssen die Pauschalierungen realitätsgerecht, d. h. nicht unverhältnismäßig hoch oder niedrig, ausgestaltet sein, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu genügen. Aufgrund der Vielschichtigkeit dieses Problemkreises kann ein generelles Urteil darüber, in *welchen* Bereichen eine vermehrte Pauschalierung von Abzugsgrößen anzustreben und *wie* diese auszugestalten ist, nicht getroffen werden. Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre stellt einen potenziellen Anknüpfungspunkt dar. Der geforderte Vereinfachungsvorschlag betrifft lediglich die Neugestaltung eines Teilbereichs des Einkommensteuergesetzes, sodass begründete Hoffnung auf eine etwaige legislative Umsetzung besteht.⁴⁹

⁴⁸ Hierzu: F. IX. 1., S. 168.

⁴⁹ Hierzu: F. IX. 2., S. 170.

20. These: Mit der Implementierung von selbstlernenden Algorithmen können qualitative Risikomanagementsysteme aufgebaut werden.

Aufgrund des Spannungsverhältnisses zwischen rechtmäßiger Steuerfestsetzung und der Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns besteht die Gefahr, dass die Softwareprogrammierung u.U. die Gesetzesauslegung verdrängt. Ist die Funktionsfähigkeit der elektronischen Risikomanagementsysteme, u. a. durch eine zielgerichtete algorithmenbasierte Entscheidungsfindung, gewährleistet, steht deren Einsatz nicht im Widerspruch zum Amtsermittlungsgrundsatz.⁵⁰

Im Zuge der fortschreitenden Digitalisierung könnten die Systeme dahingehend effektiviert werden, dass diese in Zukunft selbstlernende Algorithmen (mit) berücksichtigen. Mithin sind qualitative und nicht mehr nur rein quantitative Risikomanagementsysteme denkbar. Eine große Herausforderung stellt dabei die Algorithmenkontrolle dar, die gegenwärtig noch nicht hinreichend geklärt ist.⁵¹

6. Bearbeitung und Überprüfung der Steuerfälle

21. These: Durch das neue Steuervollzugsleitbild der voll automatisierten Fallbearbeitung wird der fortschreitenden Digitalisierung angemessen Rechnung getragen.

Für den österreichischen Steuervollzug ist die Automation seit geraumer Zeit von großer Bedeutung. Der Vorgang der automatisierten Bescheiderstellung erfolgt zwar ohne ein vorheriges Ermittlungsverfahren, ist jedoch nicht voll automatisiert, da eine personelle Freigabe erforderlich ist.⁵²

Abweichend dazu ermöglicht § 155 Abs. 4 Satz 1 AO eine *ausschließlich automationsgestützte* Fallbearbeitung. Infolge der Gewährleistung von Einzelfallgerechtigkeit bei algorithmenbasierter Entscheidungsfindung eröffnet sich in Deutschland aufgrund der Regelung des § 155 Abs. 4 Satz 3 AO für den Steuerpflichtigen de facto die Möglichkeit, durch entsprechende Angaben nach eigenem Ermessen eine personelle Fallbearbeitung herbeizuführen. Da die traditionelle Fallbearbeitung nicht zu einer gleichheitsgerechteren Besteuerung führt als eine Prüfung mittels elektronischer Risikomanagementsysteme, ist die Implementierung des neuen Leitbilds der Vollautomation zu begrüßen. Inwieweit sich der legislatisch bereits vollzogene Paradigmenwechsel des deutschen Besteuerungsverfahrens auf die Steuervollzugspraxis überträgt, bleibt abzuwarten.⁵³ Gegen die voll automatisierte Staatlichkeit im Besteuerungsverfahren bestehen keine tiefgreifenden verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken.⁵⁴

⁵⁰ Hierzu: F. IX. 3., S. 174.

⁵¹ Hierzu: F. X., S. 175.

⁵² Hierzu: G. II. 1., S. 183.

⁵³ Hierzu: G. II. 2. a), S. 184.

⁵⁴ Hierzu: G. II. 2. b), S. 187.

22. These: Das bisher im Veranlagungsverfahren gebundene Personal ist vermehrt mit Tätigkeiten der Außenprüfung zu betrauen.⁵⁵

Die in Österreich gegenwärtige Steuervollzugspraxis der systematischen Nachbescheidkontrollen im Rahmen der büromäßigen Fallbearbeitung ist nicht von der Bundesabgabenordnung gedeckt. Sie entspricht somit nicht den gesetzlichen Vorgaben und unterminiert zudem die Rechtskraftwirkung der Bescheide. Die im Schrifttum Österreichs zu konstatierende Kontroverse zu diesem Problemkreis ist in Deutschland nicht existent, da die deutschen Risikomanagementsysteme nicht auf eine Zufallsauswahl nach Erlass des Erstbescheids abzielen und die voll automatisiert erlassenen Verwaltungsakte nicht per se unter einem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehen.

Für nicht ausschließlich maschinell zu bearbeitende Steuererklärungen sollte das bisher im Veranlagungsverfahren gebundene Personal mit Tätigkeiten der Außenprüfung betraut werden, sodass die vom Risikomanagementsystem ausgesteuerten Fälle adäquat verifiziert werden können. Darüber hinaus wäre es zweckdienlich, die in Österreich schon vollzogene Zusammenlegung von Veranlagungs- und Außenprüfungsstellen weiter zu forcieren.

23. These: Die in Deutschland nunmehr zielorientiert ausgerichtete Auswahl der Außenprüfungsfälle anhand des Kontrollbedürfnisses ist zu begrüßen.⁵⁶

Die Auswahl der Außenprüfungsfälle in Österreich berücksichtigt die Kriterien der Zeit-, Gruppen-, Einzel- und Risikoauswahl. Die Fallauswahl für die deutsche Außenprüfung weist eine Reihe von Gemeinsamkeiten mit dieser auf. Insbesondere erfolgt eine vergleichbare schematische Größenklasseneinteilung. Diese wirkte sich jedoch in der Vergangenheit deutlich stärker auf die Kontrolldichte aus als die differenzierte Fallauswahl im Nachbarland. Die nunmehr an die Stelle der im Schrifttum kritisierten Größenklasseneinteilung getretene zielorientierte Auswahl der Außenprüfungsfälle nach Maßgabe des Kontrollbedürfnisses unter Verwendung der verkennzifferten steuerlichen Gewinnermittlung ist daher zu begrüßen.

24. These: Die Möglichkeiten der digitalen Außenprüfung zur Kontrolle der elektronisch verfügbaren Massendaten sind in Österreich und Deutschland weitestgehend vergleichbar.⁵⁷

Die traditionellen Prüfungstechniken konnten aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung zu umfangreichen Prüfungskomplexen ausgebaut werden. Eine bedeutendere Zäsur in der Weiterentwicklung der Außenprüfung stellte sowohl in Österreich als auch in Deutschland die Einführung von Prüfsoftwares dar. Seit geraumer Zeit werden ACL und IDEA angewendet. Die Softwarelösungen besitzen ein ähnliches Leistungsspektrum. Mithin sind die Möglichkeiten der digitalen

⁵⁵ Hierzu: G. III., S. 189.

⁵⁶ Hierzu: G. IV. 1., S. 192.

⁵⁷ Hierzu: G. IV. 2., S. 196.

Außenprüfung in beiden Ländern weitestgehend vergleichbar. Als Analysetechniken finden vorrangig die Zeitreihenanalyse, die Benford-Analyse oder der Chi-Quadrat-Test Berücksichtigung. Die *Summarische Risikoprüfung* vereint im Kern die vorgenannten Techniken.

Weitergehend stellen *Verbildlichungsmethoden* eine zweckmäßige Ergänzung dar. Mit ihnen können prüfungsrelevante Informationen zielgerichtet herausgefiltert werden und kann eine höchstmögliche Transparenz der dokumentierten Vorgänge erzielt werden. Insgesamt ist zu konstatieren, dass in beiden Ländern mit den neuen Prüfungsmöglichkeiten die elektronisch zur Verfügung stehenden Massendaten in kurzer Zeit und mit großer Intensität überprüft werden können.

*25. These: Die Prüfsoftware dient dem Außenprüfer als Werkzeug, das bei unreflektiertem und schematischem Einsatz zu falschen Ergebnissen führt.*⁵⁸

Der Außenprüfer ist in beiden Ländern weiterhin erforderlich. Nur mit ihm ist es möglich, subjektive Aspekte zu berücksichtigen, die einen Mehrwert für die Außenprüfung darstellen können. Insbesondere in Deutschland werden die im Rahmen von Außenprüfungen eingesetzten digitalen Prüfungsverfahren kontrovers diskutiert. Den umfassenden Möglichkeiten steht dabei die Gefahr des unreflektierten und schematischen Einsatzes gegenüber. Das Risiko eines solchen Fehlverhaltens darf von der Finanzverwaltung nicht außer Acht gelassen werden, sodass jeder Einzelfall notwendigerweise individuell zu betrachten ist.

Ein weiteres Problemfeld betrifft die verlässliche Datenbasis. Diese ist für eine ordnungsgemäße, softwaregestützte Prüfung unabdingbar. Die Prüfsoftware soll dem Außenprüfer dabei als Werkzeug dienen. Dass ein solches immer die Gefahr eines unsachgemäßen Einsatzes beinhaltet, ist allerdings kein originäres Problem der Anwendung von Prüfsoftware.

Die freie Marktverfügbarkeit von ACL und IDEA birgt aus Sicht der Finanzverwaltungen die Gefahr, dass die Steuerpflichtigen eventuelle Prüfungsschritte antizipieren und etwaige Prüfungsrisiken oder systematische Fehler vorab beseitigen. Gleichwohl resultiert daraus die Chance der Effektivitätssteigerung des Steuervollzugs, da solche Handlungen die Tax Compliance der Steuerpflichtigen erhöhen können.

*26. These: An die Stelle einer vergangenheitsorientierten Außenprüfung hat in Deutschland deren zeitnahe Durchführung zu treten.*⁵⁹

Im Zuge der Anwendung neuer Prüfungstechniken hat eine Neuausrichtung der Außenprüfung zu erfolgen. Hierbei sind die negativen Auswirkungen des Zeitablaufs für das Risikomanagement zu minimieren und ist so dessen grundlegende Bedeutung adäquat zu berücksichtigen. Vergangene Steuerausfälle, die im Rahmen

⁵⁸ Hierzu: G. IV. 3., S. 199.

⁵⁹ Hierzu: G. IV. 3., S. 199.

von gegenwärtig vorherrschenden Ex-post-Außenprüfungen festgestellt werden, können ggf. nicht mehr vom Steuerpflichtigen beglichen werden oder stellen keine echten Steuerausfälle dar. Mithin erscheint eine Verschiebung zugunsten einer zeitnahen Prüfung sinnvoll, die Bereiche berücksichtigt, in denen endgültige Steuerausfälle drohen. Die Finanzverwaltung Österreichs hat diesen Weg bereits eingeschlagen, dem Deutschland folgen sollte.

27. These: Das kooperative Compliance-Modell Horizontal Monitoring und seine legistische Umsetzung liefern wertvolle Anregungen zur Fortentwicklung der zeitnahen Außenprüfung in Deutschland.

Das Pilotprojekt Horizontal Monitoring beinhaltet eine proaktive Kooperation auf partnerschaftlicher Basis zwischen der österreichischen Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen in Form einer *begleitenden* Kontrolle. Der Rahmen für die Durchführung des Projekts, insbesondere die Teilnahmevoraussetzungen sowie die Rechte und Pflichten des Unternehmens während der begleitenden Kontrolle, wurde in einem Handbuch festgelegt. Dies führte in der Vergangenheit im Schrifttum zu der kontrovers diskutierten Frage nach einem entsprechenden etwaigen gesetzlichen Regelungsbedarf, wobei sich diese durch Zeitablauf erledigt hat.⁶⁰

Nunmehr ist ein gesonderter Unterabschnitt für die *begleitende Kontrolle* in der Bundesabgabenordnung enthalten. Diese ist geprägt durch eine digitalisierte Prozessabwicklung, da sämtliche formalen Aspekte ausschließlich oder zumindest vorrangig automationsunterstützt abgewickelt werden. Zudem schafft das die Informationstechnologie nutzende Steuerkontrollsystem die für die begleitende Kontrolle erforderliche Vertrauensbasis. Darüber hinaus hat der Unternehmer einen *absoluten* Anspruch auf Auskunftserteilung über bereits verwirklichte oder *noch nicht verwirklichte* Sachverhalte und kann zudem mit der Finanzverwaltung Entwürfe von Abgabenerklärungen abstimmen. Da die Neuregelungen erst zum 01.01.2019 in Kraft getreten sind und das BMF gegenwärtig an supplementären Maßnahmen arbeitet, bleibt die weitere Entwicklung der begleitenden Kontrolle als ein den traditionellen Steuervollzug ergänzendes Instrument mit Spannung abzuwarten.⁶¹

Eine grundsätzliche konzeptionelle Übernahme konfligiert mit § 4a Abs. 2 BpO 2000, nach dem eine zeitnahe Prüfung nur für solche Besteuerungszeiträume zulässig ist, für die bereits Steuererklärungen vorliegen. Ungeachtet dessen sind die österreichischen Vorarbeiten zur Fortentwicklung der zeitnahen Außenprüfung zu nutzen. So könnte § 4a BpO 2000 insoweit modifiziert werden, als dass Unternehmen mit einem Tax-Compliance-Management-System einen Rechtsanspruch auf zeitnahe Außenprüfung erhalten.⁶²

⁶⁰ Hierzu: G. IV. 4. a) aa), S. 204.

⁶¹ Hierzu: G. IV. 4. a) bb), S. 206.

⁶² Hierzu: G. IV. 4. b), S. 207.

7. Abgaben- und Steuerfestsetzung durch Bescheid

28. These: Bei der bescheidmäßigen Abgaben- und Steuerfestsetzung sind länderspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen.⁶³

Der Terminus des Verwaltungsakts beinhaltet in Österreich das Verwaltungshandeln in einem weiteren Sinn und in Deutschland die administrative Regelung eines Einzelfalls. Ungeachtet dessen erfolgt in beiden Ländern die Abgaben- und Steuerfestsetzung grundsätzlich durch Bescheid. Darüber hinaus stellt sich in Deutschland die Frage, ob und wann der Bekanntgabewille bei einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung gebildet wird. Insbesondere die Beendigung des Willensbildungsprozesses kann der unscharfen Formulierung in § 155 Abs. 4 Satz 4 AO nicht zweifelsfrei entnommen werden und bleibt daher unklar.

29. These: Den mit dem Einsatz von Behördenportalen einhergehenden Herausforderungen steht aus deutscher Sicht das enorme Potenzial des § 122a AO gegenüber, um der Digitalisierung des Steuervollzugs Vorschub zu leisten.

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist die elektronische Bescheidbekanntgabe mittels Behördenportalen möglich. Im Zusammenhang mit der grundsätzlichen Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen ermöglicht FinanzOnline in der Regel eine vollelektronische Abwicklung des gesamten Besteuerungsprozesses.⁶⁴

In Deutschland ist mit der Bereitstellung zum Datenabruf (§ 122a AO) unlängst ein vergleichbares Bekanntgabeverfahren kodifiziert worden. Mit der notwendigen expliziten Einwilligung des Beteiligten oder der von ihm bevollmächtigten Person werden sämtliche Bedingungen dieser Bekanntgabeform akzeptiert. Der Beteiligte hat den Verwaltungsakt nach entsprechender Benachrichtigung aktiv über das ELSTER-Portal bei der Finanzverwaltung abzurufen. Mittelfristig sollte der Abruf über den sich in der Entwicklung befindlichen Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern möglich sein.⁶⁵

Während in Österreich die tatsächliche Dateneinbringung in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers maßgeblich ist und die entsprechende Information darüber keine weiteren Rechtsfolgen nach sich zieht, fußt die dreitägige Bekanntgabefiktion in Deutschland (§ 122a Abs. 4 Satz 1 AO) gerade auf dieser. Die rechtliche Ausgestaltung führt im Nachbarland bei Unregelmäßigkeiten ggf. zur vorläufigen Unwirksamkeit der Zustellung und damit zu Rechtsunsicherheiten,⁶⁶

⁶³ Hierzu: H. I., S. 214.

⁶⁴ Hierzu: H. II. 1., S. 215.

⁶⁵ Hierzu: H. II. 3., S. 217.

⁶⁶ Hierzu: H. II. 2., S. 216.

wohingegen die Bekanntgabefiktion Deutschlands als eine adäquate Lösung für solche Fälle anzusehen ist. Unabhängig von einem tatsächlichen Datenabruf gilt der Verwaltungsakt als bekannt gegeben und ist damit wirksam.⁶⁷ Um die Fortentwicklung von E-Government nicht zu konterkarieren, sollte die deutsche Finanzverwaltung bei auftretenden Unregelmäßigkeiten einen entsprechenden Nachweis für die Beteiligten nicht unnötig erschweren.⁶⁸

§ 122a AO beinhaltet erhebliches Potenzial, um der Digitalisierung des deutschen Steuervollzugs Vorschub zu leisten. Neben der unmittelbaren elektronischen Bescheiderstellung nach elektronischer Einreichung der Steuererklärung sind ebenso automatische Bescheidabweichungsanalysen umsetzbar.⁶⁹

30. These: Die vorausgefüllte Steuererklärung sollte für geeignete Steuerfälle zu einer bundeseinheitlichen Amtsveranlagung weiterentwickelt werden.

In Österreich besteht für die Steuerpflichtigen aufgrund der antragslosen Arbeitnehmerveranlagung die Möglichkeit von Amts wegen eine Steuergutschrift zu erhalten.⁷⁰ Auch in Deutschland ist eine serviceorientierte und kundenfreundliche Weiterentwicklung der vorausgefüllten Steuererklärung *möglich*. Unter Berücksichtigung der verfahrensrechtlich vereinheitlichten Datenübermittlungspflichten Dritter könnte die vorausgefüllte Steuererklärung nach dem Vorbild Österreichs für geeignete Fälle zu einer *bundeseinheitlichen* Amtsveranlagung weiterentwickelt werden. Alleinige Vorstöße auf Länderebene sind zu vermeiden.⁷¹

8. Ausgewählte Korrekturvorschriften zur Durchbrechung der materiellen Rechts- und Bestandskraft im außergerichtlichen Verfahren

*31. These: Bei der Durchbrechung der materiellen Rechts- und Bestandskraft im außergerichtlichen Verfahren sind länderspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen.*⁷²

Besonders evident sind die im Kontext der Bescheidkorrektur unterschiedlich verwendeten Termini. Während in Österreich die Begriffe der formellen und materiellen Rechtskraft sowohl für behördliche als auch gerichtliche Entscheidungen Anwendung finden, ist die Bestandskraft in Deutschland den behördlichen Entscheidungen vorbehalten. Ungeachtet dessen meinen die materielle Rechts- und Bestandskraft in beiden Ländern im Wesentlichen die Bindung der behördlichen

⁶⁷ Hierzu: H. II. 3., S. 217.

⁶⁸ Hierzu: H. II. 4., S. 219.

⁶⁹ Hierzu: H. II. 5., S. 220.

⁷⁰ Hierzu: H. III. 1., S. 221.

⁷¹ Hierzu: H. III. 2., S. 223.

⁷² Hierzu: I. I., S. 227.

Entscheidung, welche mit Ablauf der Festsetzungsfrist eine besondere Verfestigung erlangt.

Diese wird unter Verwendung des Oberbegriffs der Korrektur durch die entsprechenden Systeme Österreichs und Deutschlands in Abwägung von Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit durchbrochen. Ein besonderes Charakteristikum stellen dabei die ausnahmslosen Ermessensentscheidungen im Nachbarland dar, wogegen in Deutschland die Korrektur von Steuerbescheiden nicht in das Ermessen der Behörde gestellt ist.

32. These: Die untersuchten Korrekturvorschriften dienen in beiden Ländern insbesondere der Behebung von ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten, EDV-Fehlern sowie Unrichtigkeiten aus Abgaben- und Steuererklärungen.

Zur Korrektur von Schreib- und Rechenfehlern, ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten sowie EDV-Fehlern kommt in Österreich vor allem § 293 BAO in Betracht. Im Kontext des zunehmend digitalisierten Besteuerungsverfahrens ist die Berichtigung von Unrichtigkeiten, die ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhen, von hervorgehobener Bedeutung.⁷³ Ferner ist eine Korrektur von übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen gemäß § 293b BAO möglich, wobei diese aus der Erklärung (inkl. Beilagen) selbst oder aus dieser im Zusammenhang mit der übrigen Aktenlage erkennbar sein müssen. Etwaige behördliche Verstöße gegen Verfahrensvorschriften bei der Übernahme stehen einer Anwendung von § 293b BAO nicht entgegen.⁷⁴

In der deutschen Abgabenordnung sind keine exakten Pendanten zu den §§ 293, 293b BAO kodifiziert. Gleichwohl erlaubt § 129 AO seit jeher Korrekturen, die mit denen im Anwendungsbereich des § 293 BAO weitestgehend übereinstimmen. Ein markantes Spezifikum, das es hervorzuheben gilt, ist auf deutscher Seite der Übernahmefehler, bei dem die Behörde offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt und diese aus der Steuererklärung und/oder den beigelegten Unterlagen erkennbar waren. Weiterhin schließen behördliche Pflichtverletzungen, abweichend zu § 293b BAO, in der Regel die Anwendbarkeit von § 129 AO aus.⁷⁵

Mittels § 173a AO sind dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung seiner Steuererklärung unterlaufene Schreib- oder Rechenfehler korrigierbar. Allerdings mangelt es an einer Korrekturmöglichkeit von ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten, sodass insbesondere die im zunehmend digitalisierten Besteuerungsverfahren vermehrt auftretenden Eingabe- und Übertragungsfehler des Steuerpflichtigen nicht vom Anwendungsbereich der Norm erfasst werden.⁷⁶

⁷³ Hierzu: I. II. 1., S. 230.

⁷⁴ Hierzu: I. II. 2., S. 231.

⁷⁵ Hierzu: I. II. 3., S. 233.

⁷⁶ Hierzu: I. II. 4., S. 234.

33. These: Länderspezifische Korrekturvorschriften tragen den jeweiligen rechtlichen Rahmenbedingungen des Steuervollzugs Rechnung.

Ein besonders hervorstechender Verfahrenstitel im Korrektursystem Österreichs ist § 299 BAO. Dieser ist durch die lediglich zeitlich beschränkte, jedoch inhaltlich bedingungslose Möglichkeit zur Aufhebung von unrichtigen Bescheiden gekennzeichnet und unterscheidet sich daher deutlich von den anderen Vorschriften. Die Korrektur ist grundsätzlich nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des aufzuhebenden Bescheids zulässig. Charakteristisch ist zudem die fundamentale Bedeutung der Norm innerhalb des Systems der rechtswidrigen Nachbescheidkontrollen, da entsprechende Bescheidaufhebungen auf § 299 BAO gestützt werden können. Gleichwohl ist deutlich herauszustellen, dass der Verfahrenstitel nicht die Ursache, sondern lediglich das Symptom der nicht den Vorgaben der Bundesabgabenordnung entsprechenden Nachbescheidkontrollen ist. Ungeachtet dessen ist der Titel als verfassungskonform anzusehen.⁷⁷

In den Kontext der nunmehr verfahrensrechtlich vereinheitlichten elektronischen Datenübermittlungspflichten Dritter (§ 93c AO) ist § 175b AO einzuordnen, der zur ggf. nötigen eDaten-Fehlerkorrektur simultan zu § 93c AO implementiert wurde. Die offene Ausgestaltung der Korrekturtatbestände ist grundsätzlich positiv zu bewerten. Dies gilt allerdings nicht für die korrespondierende Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 10a AO), da aufgrund dieser eine bis zu neun Jahre andauernde Phase der Rechtsunsicherheit für den Steuerpflichtigen resultiert. Trotz der diametralen Regelungsinhalte ist § 299 BAO und § 175b AO gemein, dass die Regelungskomplexe, in die die Rechtsnormen eingebunden sind, im Schrifttum teils erhebliche Kritik erfahren haben.⁷⁸

34. These: Zur adäquaten Berücksichtigung der fortschreitenden Digitalisierung im deutschen Korrektursystem ist der angestoßene Paradigmenwechsel weiter zu forcieren.

Die untersuchten Rechtsnormen eröffnen in beiden Ländern umfassende Möglichkeiten, einen einmal erlassenen Bescheid zu ändern. Der Rechtsrichtigkeit kommt so gegenüber der Rechtssicherheit eine größere Bedeutung zu. Daraus resultieren, insbesondere im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten, die schwachen Ausprägungen der materiellen Rechts- und Bestandskraft, wobei diese in Österreich noch deutlich unterminierter ist als das deutsche Pendant.⁷⁹

Nach dem Vorbild Österreichs ist das deutsche Korrektursystem stärker an den umfangreichen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sowie vor allem an dem zunehmend digitalisierten Besteuerungsverfahren und der damit einhergehenden automatisierten Fallbearbeitung auszurichten. Es gilt den risikoorientierten Steuervollzug mit den Korrekturvorschriften in Einklang zu bringen. Zugunsten

⁷⁷ Hierzu: I. III. 1., S. 236.

⁷⁸ Hierzu: I. III. 2., S. 238.

⁷⁹ Hierzu: I. IV., S. 241.

in praxi leicht anwendbarer Vorschriften ist als eine legistische Maßnahme der § 173a AO um reine (mechanische) Eingabe- und Übertragungsfehler des Steuerpflichtigen zu ergänzen.

Weitergehend sollten insbesondere unter Rückgriff auf § 293b BAO die Tatbestände der §§ 129, 173a AO entsprechend angepasst werden, um den mit der Implementierung des § 175b AO angestoßenen Paradigmenwechsel weiter zu forcieren. Dieser beinhaltet vor allem die Öffnung hin zu Korrekturmöglichkeiten, die nicht nur mechanische Versehen erfassen, sondern darüber hinaus auch Fehler bei der Tatsachenwürdigung oder Rechtsanwendung. Die Neuausrichtung führt zu einer (weiteren) Verschiebung der Gewichtung zulasten der Rechtssicherheit in Richtung der Rechtsrichtigkeit.⁸⁰

9. Flankierende Maßnahmen zur Fortentwicklung des E-Governments

35. These: Flankierende Maßnahmen können einen wertvollen Beitrag zur Stärkung und Fortentwicklung des E-Governments leisten.

Die elektronische Aktenführung gilt in Österreich als ein klassisches Anwendungsfeld des E-Governments und ist bundesweit im Einsatz. Aufgrund der weiten Verbreitung kann der grundsätzliche *Rechtsanspruch* einer jeden Partei auf Akteneinsicht in automationsunterstützter Form durch die Finanzverwaltung erfüllt werden.⁸¹

In Deutschland haben die Beteiligten in einem laufenden Besteuerungsverfahren weiterhin *keinen* Anspruch auf Einsicht in die das Verfahren betreffenden Akten. Vielmehr liegt die Gewährung einer Akteneinsicht im pflichtgemäßen *Ermessen* der Finanzverwaltung. Im Zuge der Entwicklung hin zur digitalen Finanzverwaltung sollte die Implementierung der elektronischen Akte forciert werden. Mittels dieser wäre vor allem die Möglichkeit einer Akteneinsicht deutlich weniger aufwendig zu realisieren als beim papierbasierten Pendant.⁸²

Am Beispiel des IT-Einsatzes werden die föderalismusbedingten Herausforderungen, vor denen die dezentral organisierte, geteilte Bundes- und Landesfinanzverwaltung Deutschlands steht, sehr deutlich. Hinsichtlich des einheitlichen Softwareeinsatzes innerhalb der Finanzverwaltung wurden unlängst verschiedene legistische Anpassungen vorgenommen, wobei insbesondere das ab dem 01.01.2019 anzuwendende KONSENS-Gesetz hervorzuheben ist. Mit diesem sollen vor allem neue technologische Entwicklungen oder Anforderungen flexibler als mittels des gleichnamigen Verwaltungsabkommens umzusetzen sein. Inwieweit die Organi-

⁸⁰ Hierzu: I.V., S. 242.

⁸¹ Hierzu: J.I. 1., S. 246.

⁸² Hierzu: J.I. 2., S. 248.

sation und Steuerung von entsprechenden IT-Großprojekten der deutschen Finanzverwaltung gelingt, bleibt abzuwarten.⁸³

Weiterhin könnte die Finanzverwaltung von der Einbindung in den sich in der Entwicklung befindlichen Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern profitieren. Mit diesem wird ein einheitlicher und schneller Weg zu Verwaltungsleistungen angestrebt. Unter Berücksichtigung des Once-only-Prinzips soll vor allem der Datenerfassungsaufwand deutlich vermindert werden.⁸⁴

Die Blockchain-Technologie könnte perspektivisch in verschiedenen Einsatzgebieten der Finanzverwaltung Einzug halten. Neben der Nutzbarmachung für die elektronische Akte eröffnen sich auf rechtlicher Ebene Anwendungsmöglichkeiten zur sicheren Authentifizierung und Autorisierung. Mittels dezentraler selbstsouveräner Identitäten könnten die Inhaber ihre eigenen Identitätsattribute der national nachgewiesenen Identitäten verwalten und nach Bedarf zur Verfügung stellen. Überdies sind mittels der Blockchain-Technologie automatisierte Außenprüfungen in Echtzeit denkbar.

Mit den Chancen gehen jedoch teils neuartige Herausforderungen einher. Zusätzlich zu den derzeitigen Performanceproblemen gilt es insbesondere Fragen des Datenschutzes zu lösen. Hier konfligiert das Recht auf Vergessenwerden mit der Veränderungsresistenz der Blockchain-Technologie. Ggf. könnten legislative Maßnahmen zur Problemlösung beitragen.⁸⁵

Durch den Einsatz von Chatbots ist es möglich, dass Gespräche mit Steuerpflichtigen simuliert und viele routinemäßige Beratungstätigkeiten ausgelagert werden. Neben einer verbesserten Verfügbarkeit von Beratungsservices erscheint ebenso deren Qualitätssteigerung möglich, da aufgrund des formalisierten Beratungswissens tendenziell weniger fehlerhafte Informationen und/oder Entscheidungen an die Steuerpflichtigen weitergegeben werden.⁸⁶

II. Aktuelle Entwicklungen und Schlussbemerkung

Österreich und Deutschland müssen sich kontinuierlich ihrem sich ändernden Umfeld anpassen und aktuellen Entwicklungen Rechnung tragen. Wahrscheinlich markieren die bisherigen Modernisierungsbemühungen erst den Beginn eines umfassenden Anpassungsprozesses des Steuerverfahrensrechts an die veränderte Rechtswirklichkeit.⁸⁷ Die gewonnenen Erkenntnisse lassen sich daher durch weiterführende Untersuchungen ergänzen. Zukünftiger Forschungsbedarf resultiert

⁸³ Hierzu: J. II. 1., S. 250.

⁸⁴ Hierzu: J. II. 2., S. 252.

⁸⁵ Hierzu: J. III., S. 253.

⁸⁶ Hierzu: J. IV., S. 257.

⁸⁷ So die Vermutung von *Loose*, 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 (2018), S. 87, 87.

u. a. aus den Fragestellungen, wo das Mobile Government (M-Government) als ein Teilbereich des E-Governments in der Finanzverwaltung sinnvoll eingesetzt werden könnte und welche konkreten Auswirkungen die Digitalisierung auf den (außer)gerichtlichen Rechtsschutz hat.

Angesichts der stetig steigenden Zahl von verfügbaren Smartphones sowohl in Österreich als auch in Deutschland⁸⁸ gilt es zukünftig zu eruieren, ob der Zugangskanal der mobilen öffentlichen Dienstleistungen bei den Onlineangeboten stärker als bisher mit in das Kalkül der Finanzverwaltung einbezogen werden sollte. Das M-Government stellt einen Teilbereich des E-Governments dar und beschreibt insbesondere das Anbieten von mobilen Bürgerservices auf mobilen Endgeräten.⁸⁹ Die zentrale Herausforderung besteht hierbei in der Bewertung, welche Prozesse geeignet sind, mobil unterstützt zu werden, und welche erst durch die mobile Verfügbarkeit eine besondere Nützlichkeit entfalten. Zur systematischen Analyse des Mobilisierungspotenzials sind mannigfaltige Kriterien zu berücksichtigen, die beispielsweise den Kategorien Prozesseignung, Mobilisierungsmehrwert und Realisierungsaufwand zugeordnet werden können.⁹⁰

Im Kontext der Abgabe der elektronischen Steuererklärung⁹¹ erscheint vor allem das Kriterium der Informationsmenge und -dichte der Kategorie Prozesseignung problematisch. Dieses beschreibt, inwieweit sich die vorhandenen Prozessinformationen auf einem mobilen Endgerät darstellen lassen. Aufgrund der Informationsfülle dürfte deren sinnvolle und arbeitsunterstützende Darstellung nur schwer umsetzbar sein, wobei diese Einschränkung geräteabhängig variieren kann.⁹² Weiterhin ist fraglich, inwieweit ein grundsätzlicher Mobilisierungsmehrwert gegeben sein könnte. Durch die Mobilisierung kann weder der Steuerklärungsprozess selbst schneller abgewickelt noch auf Seiten der Finanzverwaltung und/oder der Steuerpflichtigen eine Zeitersparnis erzielt werden. Ebenso ist kein vermehrter Zugriff auf Informationen gegeben.⁹³ Insgesamt ist es daher kaum verwunderlich, dass die mobile Nutzung (18 %) im Vergleich zur Nutzung generell (42 %) deutlich geringer ausfällt und hieran auch kein signifikanter Wunsch nach Veränderung besteht (26 %).⁹⁴

⁸⁸ So stieg beispielsweise der Anteil der Smartphone-Besitzer in Österreich in den Jahren 2013 bis 2018 von 43 % auf 75 % an, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/568185/umfrage/smartphone-besitz-und-smartphone-nutzung-in-oesterreich/>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

⁸⁹ C. Hoffmann, MMR 2013, S. 631, 631.

⁹⁰ Zepic/Kleinod/Wolf/Krcmar/Nentwig/Kuper/M. Mahler, Mobilisierungspotenziale von Verwaltungsprozessen, S. 50.

⁹¹ Zu den von der Finanzverwaltung gegenwärtig angebotenen Apps siehe bereits: B. V. 3. c) aa), S. 78.

⁹² Zepic/Kleinod/Wolf/Krcmar/Nentwig/Kuper/M. Mahler, Mobilisierungspotenziale von Verwaltungsprozessen, S. 56.

⁹³ Zu weiteren Kriterien dieser Kategorie ausführlich Zepic/Kleinod/Wolf/Krcmar/Nentwig/Kuper/M. Mahler, Mobilisierungspotenziale von Verwaltungsprozessen, S. 59 ff.

⁹⁴ Initiative D21 e. V./fortiss GmbH, eGovernment MONITOR 2018, S. 16.

Gleichwohl könnte der sich in der Entwicklung befindliche Portalverbund der Verwaltungsportale von Bund und Ländern durch die Entwicklung einer abgestimmten Verwaltungs-App profitieren, da so ein bequemer und ortsunabhängiger Zugang für das M-Government realisiert würde.⁹⁵

Ansatzpunkte für weitergehende Forschung resultieren zudem aus den in der vorliegenden Arbeit ausgeklammerten Fragen zum (außer)gerichtlichen Rechtsschutz.⁹⁶ Anknüpfend an die Ausführungen zu den Korrekturvorschriften zur Durchbrechung der materiellen Rechts- und Bestandskraft⁹⁷ könnte beispielsweise untersucht werden, inwieweit im Kontext des neu geschaffenen Leitbilds der vollautomatischen und ausschließlich automationsgestützten Fallbearbeitung auf der Basis des Risikomanagementsystems die Regelung des § 367 Abs. 2 Satz 1 AO anzupassen wäre. Teils wird die Ansicht vertreten, dass aufgrund der weniger umfangreichen Sachverhaltsermittlung zumindest für nicht ausgesteuerte Fälle legistischer Handlungsbedarf bestehe, da bei solchen Konstellationen gerade *keine umfassende vorherige* Prüfung stattgefunden hat.⁹⁸

Zudem ist davon auszugehen, dass sich im Hinblick auf die finanzgerichtlichen Verfahren die Entwicklungstendenzen in quantitativer und qualitativer Hinsicht weiter verstärken. So ist bereits seit einiger Zeit eine Verringerung der Zahl der Rechtsbehelfsverfahren und damit einhergehend der Einspruchs- und Klageverfahren zu konstatieren.⁹⁹ Waren im Jahr 2004 noch 62.811 Neueingänge von Klageverfahren zu verzeichnen, ist diese Zahl im Jahr 2017 auf nur noch 33.643 gesunken.¹⁰⁰ Ferner ändert sich deren Fallstruktur: Fälle mit geringem steuerlichem Ausfallrisiko nehmen ab und die Zahl umfangreicher, oft mehrere Probleme enthaltender Konstellationen wächst.¹⁰¹ Eine weitere Zukunftsfrage der Steuerrechtsprechung kann in der vertieften Befassung mit den digitalen Außenprüfungsverfahren¹⁰² gesehen werden.¹⁰³ Mit diesem Problemkomplex einhergehend besteht, abhängig von der konkreten Ausgestaltung der Risikoparameter, die Gefahr, dass ganze Bereiche des Steuerrechts judiziell nicht überprüft werden.¹⁰⁴

⁹⁵ Rüscher, DVBl 2017, S. 1530, 1535.

⁹⁶ Kulosa, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1831, 1833 bezeichnet die Digitalisierung treffend als eine wesentliche Entwicklungslinie und zugleich Zukunftsfrage, die den Steuerrechtsschutz nachhaltig prägen und verändern wird.

⁹⁷ Dazu bereits: I., S. 227.

⁹⁸ Heintzen, DÖV 2015, S. 780, 786.

⁹⁹ Trossen, FR 2015, S. 1021, 1022.

¹⁰⁰ Statistisches Bundesamt, Rechtspflege – Finanzgerichte, S. 12 f.

¹⁰¹ Kulosa, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1831, 1855; Trossen, FR 2015, S. 1021, 1022; ähnlich Drüen, 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 (2013), S. 253, 273.

¹⁰² Hierzu bereits: G. IV.2., S. 196.

¹⁰³ Einen solchen Bedarf sieht Kulosa, Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1831, 1849.

¹⁰⁴ Thiemann, StuW 2018, S. 304, 311.

Vor dem Hintergrund der hohen Bedeutung von Daten(beständen)¹⁰⁵ und der fortschreitenden Digitalisierung stand die Entwicklung hin zu einer moderneren deutschen Finanzverwaltung im Fokus der vorliegenden Arbeit. Allerdings ist abschließend Folgendes ganz deutlich herauszustellen: Ungeachtet aller Modernisierungsbestrebungen dürfen analoge Zugangswege zur Verwaltung nicht vollständig verschlossen werden.¹⁰⁶ Es erscheint durchaus möglich, dass die (Voll-)Automation nicht zu weniger, sondern zu mehr und intensiverem menschlichem Kontakt führen kann,¹⁰⁷ da aufgrund der risikodifferenzierten Kontrollintensitäten für die entsprechend personell zu prüfenden Fälle mehr zeitliche und fachliche Ressourcen zur Verfügung stehen.¹⁰⁸ Dieser Effekt wäre zu begrüßen, da sowohl die Verwaltung als auch die Digitalisierung für den Menschen da sind und nicht umgekehrt.¹⁰⁹

¹⁰⁵ 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.

¹⁰⁶ *Martini*, DÖV 2017, S. 443, 455.

¹⁰⁷ Dem *NEGZ*, Bericht Nr. 3, S. 12 zufolge soll die Verwaltung durch die Automatisierung menschlicher werden. *Rheindorf*, DVP 2016, S. 509, 514 geht hingegen von einer faktischen Entpersonalisierung der Verfahrensabläufe aus.

¹⁰⁸ *Djeffal*, DVBI 2017, S. 808, 813 bezeichnet diesen Aspekt als Verfahrenshumanisierung durch Automation.

¹⁰⁹ *Martini*, DÖV 2017, S. 443, 455.

Literaturverzeichnis

- Achatz*, Markus, Verständigung im Steuerrecht, in: *Pezzer*, Heinz-Jürgen (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht – 28. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Graz, 15. und 16. September 2003, Köln 2004, S. 161.
- Achatz*, Markus, Zur Rechtsstaatlichkeit der Bindungswirkung tatsächlicher Verständigungen im österr. Abgabenrecht, Die BAO im 21. Jahrhundert – Festschrift für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag (2005), S. 27.
- Achatz*, Markus/*Ehrke-Rabel*, Tina/*Heinrich*, Johannes/*Leitner*, Roman/*Taucher*, Otto (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht – Festschrift für Hans Georg Ruppe.
- Adamovich*, Ludwig K./*Funk*, Bernd-Christian/*Holzinger*, Gerhart/*Frank*, Stefan L., Österreichisches Staatsrecht – Band 1: Grundlagen, 2. Auflage, Wien 2011.
- Adamovich*, Ludwig K./*Funk*, Bernd-Christian/*Holzinger*, Gerhart/*Frank*, Stefan L., Österreichisches Staatsrecht – Band 2: Staatliche Organisation, 3. Auflage, Wien 2014.
- Adamovich*, Ludwig K./*Funk*, Bernd-Christian/*Holzinger*, Gerhart/*Frank*, Stefan L., Österreichisches Staatsrecht – Band 4: Allgemeine Lehren des Verwaltungsrechts, 2. Auflage, Wien 2017.
- ADM*, Analyse der österreichischen Registrierkassensicherungsverordnung vom 1. September 2015, elektronisch veröffentlicht unter: http://www.insika.de/images/stories/INSIKA/Analyse_RKSV_oesterreich.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- ADM*, Kurzinformation, elektronisch veröffentlicht unter: http://www.insika.de/images/stories/INSIKA/Insika_Kurzinfo.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- ADM*, Sichere Registrierkassen: internationale Fallbeispiele, elektronisch veröffentlicht unter: http://www.insika.de/images/stories/INSIKA/Sichere_Registrierkassen_international.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Adrian*, Axel, Der Richterautomat ist möglich – Semantik ist nur eine Illusion, RT 2017, 77.
- Ahrendt*, Christian, Steuervollzug und Prüfung der Steuereinnahmen, in: *Brandt*, Jürgen (Hrsg.), 10. bis 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014 – 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Effektivität, Stuttgart 2015, S. 49.
- Ahrendt*, Christian, Alte Zöpfe neu geflochten – Das materielle Recht in der Hand von Programmierern, NJW 2017, 537.
- Ahrens*, Susanne, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, Berlin 2005.
- Aichholzer*, Georg/*Schmutzer*, Rupert, E-Government in Österreich, in: *Schweighofer*, Erich/*Menzel*, Thomas (Hrsg.), E-Commerce und E-Government – Aktuelle Fragestellungen der Rechtsinformatik, Wien 2000, S. 79.

- Aichholzer, Georg/Spitzenberger, Martin*, E-Government in Österreich: Entwicklungsstand, Nutzung und Modellprojekte: Bericht 1: Stand des Dienstangebots, elektronisch veröffentlicht unter: <http://epub.oeaw.ac.at/ita/ita-projektberichte/d2-2a43-1.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Akyürek, Metin/Jahnel, Dietmar/Baumgartner, Gerhard* (Hrsg.), Staat und Recht in europäischer Perspektive – Festschrift Heinz Schäffer.
- Althuber, Franz/Tanzer, Michael/Unger, Peter* (Hrsg.), BAO Handbuch, Wien 2016 (zitiert: Althuber/Tanzer/Unger/Bearbeiter).
- Arnold, Andreas/Schumann, Jan Christoph*, E-Bilanz: Das Anwendungsschreiben zu § 5b EStG vom 28.9.2011, DSfZ 2011, 811.
- Arnold, Konrad/Bundschuh-Rieseneder, Friederike/Kahl, Arno/Müller, Thomas/Wallnöfer, Klaus* (Hrsg.), Recht Politik Wirtschaft Dynamische Perspektiven – Festschrift für Norbert Wimmer.
- 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.
- Atzmüller, Martin*, Elektronische Datenübermittlung betreffend Sonderausgaben – Mitwirkung der Steuerpflichtigen und betroffenen Organisationen, SWK 2016, 1433.
- Atzmüller, Martin*, Die antragslose Arbeitnehmerveranlagung – „Automatischer Steuerbescheid“ startet mit Juli 2017, SWK 2017, 785.
- Auby, Jean-Bernard/Bogdandy, Armin von/Huber, Peter Michael* (Hrsg.), Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band III: Verwaltungsrecht in Europa: Grundlagen.
- Auer, Rudolf/Bezdicek, Peter*, Von der Massendatenerfassung in den Finanzämtern zu FINANZ-Online, Von der Verwaltungsinformatik zum E-Government – Festschrift Arthur Winter zum 60. Geburtstag (2004), S. 35.
- Badura, Peter*, Staatsrecht – Systematische Erläuterung des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland, 7. Auflage, München 2018.
- Baer, Susanne/Lepsius, Oliver/Schönberger, Christoph/Waldhoff, Christian/Walter, Christian* (Hrsg.), Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart – Neue Folge/Band 64.
- Bahrke, Michael/Kempermann, Hanno/Schmitt, Katharina*, eGovernment in Deutschland: Bedeutung und Potenzial für das deutsche Innovationssystem, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.econstor.eu/bitstream/10419/156642/1/StuDIS_2016-14.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Baldauf, Sina*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Kritische Betrachtung des Regierungsentwurfs, DSfR 2016, 833.
- Baldauf, Sina*, EDV-orientierte Reform des Verfahrensrechts (Modernisierung des Besteuerungsverfahrens) – Chancen und Risiken, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 – Wandel und Konsolidierung im Steuerrecht – Staatsfinanzierung und Entwicklung des Steuerrechts – Steuergerechtigkeit und Steuervollzug, Stuttgart 2018, S. 190.

- Baschiera*, Manfred, Erfolgsstory Findok – die Finanzdokumentation – Bilanz und Ausblick, SWK 2011, S. T 31.
- Bauer*, Günther, C. Verfahrensrecht, § 131 Abs. 1 Z 1–6 BAO – Formvorschriften für Aufzeichnungen, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschlagger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – *Band II*, Wien 2017, S. 1.
- Bauer*, Günther, C. Verfahrensrecht, § 131 Abs. 2 und 3 BAO – Verwendung von Maschinen und Datenträgern für Aufzeichnungen, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschlagger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – *Band II*, Wien 2017, S. 1.
- Bauer*, Lukas/Reimer, Sebastian (Hrsg.), Handbuch Datenschutzrecht.
- Baum*, Michael, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Teil 1: Untersuchungsgrundsatz, Risikomanagement, Steuererklärungen und „vollautomatische“ Bescheide, NWB 2016, 2636.
- Baum*, Michael, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Teil 3: Neuerungen bei der elektronischen Kommunikation im Besteuerungsverfahren, NWB 2016, 2778.
- Baum*, Michael, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Teil 4: Neuerungen bei der elektronischen Übermittlung steuerrelevanter Daten durch Dritte, NWB 2016, 2852.
- Baum*, Michael, Änderungen der Abgabenordnung im Jahr 2017 – Panama-Papers, Datenschutzreform, Geldwäschebekämpfung und zahlreiche andere Neuregelungen, NWB 2018, 1522.
- Baum*, Michael/Buse, Johannes W./Brandl, Harald/Szymczak, Manfred (Hrsg.), AO e-Kommentar, Bonn (zitiert: Baum/Buse/Brandl/Szymczak/Bearbeiter).
- Baum*, Michael/Sonnenschein, Anne, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Teil 5: Neuerungen bei Vollmachten zur Vertretung im Besteuerungsverfahren und bei den amtlichen Vollmachtformularen, NWB 2016, 2934.
- Baumann*, Christian/Wacker, Richard, Ausblick, in: Raabe, Oliver/Wacker, Richard/Oberle, Daniel/Baumann, Christian/Funk, Christian (Hrsg.), Recht ex machina – Formalisierung des Rechts im Internet der Dienste, Berlin 2012, S. 429.
- Baumgartner*, Gerhard/Heinrich, Johannes/Rebhahn, Robert/Sutter, Franz Philipp (Hrsg.), Verteilungsgerechtigkeit im Recht – Sammlung.
- Baumüller*, Josef, Digitalisierung – Wirtschaft Wichtige Begriffe im kurzen Überblick, SWK 2017, 1180.
- Bechtolf*, Hans/Vogt, Niklas, Blockchain und Datenschutz – Recht technologisch, in: Taeger, Jürgen (Hrsg.), Recht 4.0 – Innovationen aus den rechtswissenschaftlichen Laboren – Tagungsband Herbstakademie 2017, Edeweicht 2017, S. 873.
- Bechtolf*, Hans/Vogt, Niklas, Datenschutz in der Blockchain – Eine Frage der Technik – Technologische Hürden und konzeptionelle Chancen, ZD 2018, 66.
- Becker*, Arno, Außenprüfung digital – Prüfungsmethoden im Fokus (Teil I), DStR 2016, 1386.
- Becker*, Arno, Außenprüfung digital – Prüfungsmethoden im Fokus (Teil II), DStR 2016, 1430.

- Becker, Arno*, Der Gesetzentwurf des BMF zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen – Konzeptioneller Fehlgriff oder politischer Affront? (Teil 1), DB 2016, 1090.
- Becker, Arno*, Der Gesetzentwurf des BMF zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen – Konzeptioneller Fehlgriff oder politischer Affront? (Teil 2), DB 2016, 1158.
- Becker, Arno/Danielmeyer, Gregor/Neubert, Thomas/Unger, Veit*, „Digitale Offensive“ der Finanzverwaltung: Die Schnittstellen-Verprobung (SSV), DStR 2016, 2983.
- Becker, Arno/Giezek, Bernd/Webel, Karsten/Wähnert, Andreas*, Der Beanstandungsanlass nach § 158 AO, DStR 2016, 1878.
- Becker, Arno/Schumann, Jan Christoph/Wähnert, Andreas*, Aktuelle Rechtsprechung zur Neuen Prüfungstechnik: Summarische Risikoprüfung (SRP) und Quantilsschätzung, DStR 2017, 1243.
- Becker, Julia*, Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts am Beispiel des zu reformierenden Grundsteuergesetzes, BB 2011, 2391.
- Beckmann, Christian*, E-Government im Besteuerungsverfahren am Beispiel der E-Bilanz – Eine verfassungs- und datenschutzrechtliche Analyse, Frankfurt am Main 2016.
- Beckmann, Christian*, Verfassungswidrigkeit des länderübergreifenden Abrufs und der Verwendung von Daten gemäß § 88b AO, DStR 2017, 971.
- Beirat Verwaltungsverfahrenrecht beim BMI*, Automatisiert erlassene Verwaltungsakte und Bekanntgabe über Internetplattformen – Fortentwicklung des Verfahrensrechts im Zeichen der Digitalisierung: Wie können rechtsstaatliche Standards gewahrt werden? – Stellungnahme des Beirats Verwaltungsverfahrenrecht beim Bundesministerium des Innern zur Frage der Zulassung vollständig automatisiert erlassener Verwaltungsakte und zur Bekanntgabe von Verwaltungsakten über Internetplattformen, NVwZ 2015, 1114.
- Berger, Ariane*, Blockchain – Mythos oder Technologie für die öffentliche Verwaltung?, DVBl 2017, 1271.
- Berger, Ariane*, Die Digitalisierung des Föderalismus – Zur Verteilung der Vollzugsverantwortung zwischen Bund, Ländern und Kommunen, DÖV 2018, 799.
- Berka, Walter*, Verfassungsrecht – Grundzüge des österreichischen Verfassungsrechts für das juristische Studium: Lehrbuch, 7. Auflage, Wien 2018.
- Bertl, Romuald/Eberhartinger, Eva/Egger, Anton/Kalss, Susanne/Lang, Michael/Nowotny, Christian/Riegler, Christian/Schuch, Josef/Staringer, Claus* (Hrsg.), Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern – Wiener Bilanzrechtstage 2014.
- Beyer, Dirk*, Abgabe elektronischer Steuererklärungen – Wen trifft die strafrechtliche Verantwortung? – Besonderheiten für Berater und deren Mitarbeiter, NWB 2016, 1304.
- Beyer, Dirk*, Auswirkungen der Erklärungsfiktion des § 150 Abs. 7 Satz 2 AO im Steuerstrafrecht bei Mitteilungen Dritter gem. § 93 c AO, NZWiSt 2018, 359.
- Bieker, Felix/Bremert, Benjamin/Hansen, Martin*, Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen, DuD 2018, 608.

- Binder, Bruno*, Der Finanzamt-Automat – Grenzen des E-Governments in der Finanzverwaltung, Steuergestaltung und Betriebswirtschaft: Gründung – Expansion – Sanierung – Unternehmensnachfolge – Festschrift für Josef Schlager zum 65. Geburtstag (2012), S. 163.
- Birk, Dieter* (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht – Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der Steuerrechtsordnung/Symposium anlässlich des 75-jährigen Bestehens des Instituts für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.
- Bitkom/DFKI*, Künstliche Intelligenz: Wirtschaftliche Bedeutung, gesellschaftliche Herausforderungen, menschliche Verantwortung, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.bitkom.org/sites/default/files/file/import/171012-KI-Gipfelpapier-online.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bizer, Kilian/Falk, Armin/Lange, Joachim* (Hrsg.), Am Staat vorbei – Transparenz, Fairness und Partizipation kontra Steuerhinterziehung.
- Bizer, Kilian/Rürup, Bert*, Vereinfachungen der Steuertechnik: Aktuelle Entwicklungen, in: Bizer, Kilian/Falk, Armin/Lange, Joachim (Hrsg.), Am Staat vorbei – Transparenz, Fairness und Partizipation kontra Steuerhinterziehung, Berlin 2011, S. 119.
- Blazina, Felix*, So prüft die Finanz, 2. Auflage, Wien 2011.
- Bleschick, Sascha*, Der kalkulierte Beanstandungsanlass: Kein Nachweis von Mehrergebnissen durch die Summarische Risikoprüfung – Darstellung der Summarischen Risikoprüfung, DStR 2017, 353.
- Bleschick, Sascha*, Der kalkulierte Beanstandungsanlass: Kein Nachweis von Mehrergebnissen durch die Summarische Risikoprüfung – Würdigung der Summarischen Risikoprüfung und deren Vergleich mit den etablierten Schätzungsmethoden, DStR 2017, 426.
- Bleschick, Sascha*, Überprüfung elektronischer Daten im Besteuerungsverfahren durch den Außenprüfer – Aktuelle Rechtsentwicklungen, Grenzen und Rechtsschutzmöglichkeiten (Teil II), DStR 2018, 1105.
- Blocher, Walter*, Austria: A Paragon of Member State's Virtue? – How Austria presses ahead the realisation of European Information Society, CRi 2003, 138.
- Blocher, Walter/Heckmann, Dirk/Zech, Herbert* (Hrsg.), DGRI Jahrbuch 2016.
- Blockchain Bundesverband e. V.*, Self-sovereign Identity: A position paper on blockchain enabled identity and the road ahead, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.bundesblock.de/digital-identity/ssi-paper.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Blümich, Walter* (Hrsg.), EStG, KStG, GewStG, Kommentar, Band 1: §§ 1–8 EStG, München (zitiert: Blümich/Bearbeiter).
- Bogdandy, Armin von/Cassese, Sabino/Huber, Peter-Michael* (Hrsg.), Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band IV: Verwaltungsrecht in Europa: Wissenschaft.
- Bogdandy, Armin von/Cruz Villalón, Pedro/Huber, Peter Michael* (Hrsg.), Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I: Grundlagen und Grundzüge staatlichen Verfassungsrechts.
- Bogdandy, Armin von/Zacharias, Diana/Biernat, Stanislaw* (Hrsg.), Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band II: Offene Staatlichkeit – Wissenschaft vom Verfassungsrecht.

- Bogner, Gisela/Grünsteidl, Madeleine/Rzeszut, Robert*, Die begleitende Kontrolle – „Horizontal Monitoring“ erhält eine gesetzliche Grundlage – Rechtssicherheit gegen Transparenz – ein fairer Tausch für Unternehmer?, SWK 2018, 684.
- Böhm-Leitzbach, Monika*, Rechtsinformation im Zeichen von E-Government, Graz 2011.
- Böhme, Rainer/Pesch, Paulina*, Technische Grundlagen und datenschutzrechtliche Fragen der Blockchain-Technologie, DuD 2017, 473.
- Bömelburg, Peter*, Die erste Seite – Na endlich: Die Finanzverwaltung rüstet sich für das digitale Zeitalter, StB 2015, I.
- Brandl, Rainer/Leitner, Roman*, Abgabenhinterziehung (§ 33), in: Leitner, Roman/Brandl, Rainer/Kert, Robert (Hrsg.), Handbuch Finanzstrafrecht, Wien 2017, Rz. 1266.
- Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 1. Deutscher Finanzgerichtstag 2004 – Für eine bessere Steuerrechtskultur.
- Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 – Für ein gerechteres Steuerrecht.
- Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 4. Deutscher Finanzgerichtstag 2007 – Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht.
- Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 5. Deutscher Finanzgerichtstag 2008 – Steuerrecht im Wandel – Stand und Perspektiven der Reformdiskussion.
- Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 – Europäische Perspektiven im Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung.
- Brandt, Jürgen*, 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.
- Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 10. bis 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014 – 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Effektivität.
- Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 – Wandel und Konsolidierung im Steuerrecht – Staatsfinanzierung und Entwicklung des Steuerrechts – Steuergerechtigkeit und Steuervollzug.
- Brandt, Jürgen* (Hrsg.), 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 – 100 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit – Das Steuerrecht im Spannungsverhältnis von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung.
- Braun Binder, Nadja*, Ausschließlich automationsgestützt erlassene Steuerbescheide und Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf – Anmerkungen zu den § 88 Abs. 5, § 122a, § 150 Abs. 7 n. F., § 155 Abs. 4 n. F. und § 173a AO, DStZ 2016, 526.
- Braun Binder, Nadja*, Elektronische Bekanntgabe von Verwaltungsakten über Behördenportale, NVwZ 2016, 342.
- Braun Binder, Nadja*, Algorithmic Regulation – Der Einsatz algorithmischer Verfahren im staatlichen Steuerungskontext, in: Hill, Hermann/Wieland, Joachim (Hrsg.), Zukunft der Parlamente – Speyer Konvent in Berlin – Beiträge zur Tagung der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften in Zusammenarbeit mit dem Innenausschuss des Deutschen Bundestages, Berlin 2018, S. 107.

- Bravidor, Marcus/Lösse, Leonhard J.*, Digitalisierung – ein Wieselwort – Einordnung von Begriff, Facetten und Technologie in die Bedeutung für Rechnungswesen und Besteuerung, *StuB* 2018, 783.
- Breidenbach, Stephan/Glatz, Florian* (Hrsg.), *Rechtshandbuch Legal Tech*.
- Breidenbach, Stephan/Schmid, Matthias*, Gesetzgebung und Digitalisierung – Digitale Instrumente der Erarbeitung von Gesetzesentwürfen, in: Breidenbach, Stephan/Glatz, Florian (Hrsg.), *Rechtshandbuch Legal Tech*, München 2018, S. 169.
- Breuer, Frank*, Aussichtsloser Alltag eines Finanzbeamten – Die Finanzämter im Treibsand des deutschen Steuerrechts, *FR* 2017, 89.
- Breuer, Marten/Epiney, Astrid/Haratsch, Andreas/Schmahl, Stefanie/Weiß, Norman* (Hrsg.), *Der Staat im Recht – Festschrift für Eckart Klein zum 70. Geburtstag*.
- Britz, Gabriele*, Elektronische Verwaltung, in: Hoffmann-Riem, Wolfgang/Schmidt- Abmann, Eberhard/Voßkuhle, Andreas (Hrsg.), *Grundlagen des Verwaltungsrechts – Band II: Informationsordnung, Verwaltungsverfahren, Handlungsformen*, München 2012, S. 435.
- Brück, Christian/Nikiforow, Nicole/Wagener, Sebastian*, Neue Verkettungen im Controlling durch die Blockchain-Technologie, *DB* 2018, 905.
- Bruschke, Gerhard*, Konfliktlösung durch eine tatsächliche Verständigung mit dem Finanzamt, *DStR* 2010, 2611.
- Bruschke, Gerhard*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Änderungen im Verfahrensrecht, *SteuK* 2016, 355.
- Buchholtz, Gabriele*, *Legal Tech*, *JuS* 2017, 955.
- Bull, Hans Peter*, Informationelle Selbstbestimmung – Vision oder Illusion? – Datenschutz im Spannungsverhältnis von Freiheit und Sicherheit, 2. Auflage, Tübingen 2011.
- Bull, Hans Peter*, Der „vollständig automatisiert erlassene“ Verwaltungsakt – Zur Begriffsbildung und rechtlichen Einhegung von „E-Government“, *DVB1* 2017, 409.
- Bullinger, Martin*, Zweck und Methoden der Rechtsvergleichung im Zivilrecht und im Verwaltungsrecht, *Festschrift für Peter Schlechtriem zum 70. Geburtstag* (2003), S. 331.
- Bültmann, Barbara*, Staatscompliance – Rechtstreue ist keine Einbahnstraße: Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, Nr. 134, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Argumente/Argument_134_Compliance_2016_10.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bültmann, Barbara*, Staatscompliance – ein Appell für mehr Rechtstreue durch den Staat, *DStR* 2017, 1.
- Bültmann-Hinz, Barbara*, Staatscompliance – Update 2018: Für einen Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik: Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, Nr. 143, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Argumente/Argument_143_Compliance_2018_11.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bünau, Paul von*, Künstliche Intelligenz im Recht – Möglichkeiten und Mythos, in: Breidenbach, Stephan/Glatz, Florian (Hrsg.), *Rechtshandbuch Legal Tech*, München 2018, S. 47.

- Bundeskankleramt Österreich/Plattform Digitales Österreich*, Behörden im Netz: Das österreichische E-Government ABC, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.digitales.oesterreich.gv.at/at.gv.bka.liferay-app/documents/22124/30428/E-Government-ABC.pdf/b552f453-7ae9-4d12-9608-30da166d710b>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Charta der österreichischen Finanzverwaltung, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR-_Charta_Oe_Finanzverwaltung.pdf?63xfq9, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Das Steuerbuch 2019: Tipps zur Arbeitnehmeranmeldung 2018 für Lohnsteuerzahler/innen, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR-ST_Steuerbuch2019.pdf?6s1wdh, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Daten und Fakten 2017 der österreichischen Steuer- und Zollverwaltung, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR_Daten_und_Fakten_Steuer-_und_Zollverwaltung_2017.pdf?6fbw65, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Diskussionsentwurf: „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“, elektronisch veröffentlicht unter: https://web.archive.org/web/20170217074336/http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2014-11-21-Modernisierung-des-Besteuerungsverfahrens-Diskussionsentwurf-Anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=1, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, 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 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Geschäftsbericht 2007, elektronisch veröffentlicht unter: https://web.archive.org/web/20150519074513/https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-Geschaeftsbericht_2007-Finanzaeamter-Grossbetriebspruefun.pdf?4jwmp9, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Geschäftsbericht 2013, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-Geschaeftsbericht-Steuer_u_Zollverw_2013.pdf?63xfpw, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Geschäftsbericht 2015, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR_Geschaeftsbericht_Steuer_u_Zollverwaltung_2015.pdf?63xfqa, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Geschäftsbericht 2016, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR_Geschaeftsbericht_Steuer_u_Zollverwaltung_2016.pdf?65ibp6, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Geschäftsbericht 2017, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Geschaeftsbericht_des_BMF_2017.pdf?6sq0f7, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Horizontal Monitoring Evaluationsbericht: Oktober 2016, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf?63xfqc, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

- Bundesministerium der Finanzen*, Information des Bundesministeriums für Finanzen zur elektronischen Bilanzeinreichung („E-Bilanz“), elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/steuern/fristen-verfahren/e-bilanz_praesentation_bmf_200609-2.pdf?63xfxf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, 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 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen* (Hrsg.), Monatsbericht des BMF – Dezember 2002.
- Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht des BMF: Januar 2014, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2014/01/Downloads/monatsbericht_2014_01_deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=3, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht des BMF: November 2018, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Downloads/monatsbericht-2018-11-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=4, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, elektronisch veröffentlicht unter: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segmentId=a49ac1a1-1aed-4960-8edd-7a2969afd73e>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Strategiebericht zum Bundesfinanzrahmengesetz 2009–2013, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/budget/das-budget/Strategiebericht_2009.pdf?6alyuv, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Strategiebericht zum Bundesfinanzrahmengesetz 2017–2020, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/budget/das-budget/Strategiebericht_2017-2020_2.pdf?67runv, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen*, Strategiebericht zum Bundesfinanzrahmengesetz 2018–2021 und zum Bundesfinanzrahmengesetz 2019–2022, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/budget/das-budget/Strategiebericht_2018-2021_2019-2022.pdf?6djb6f, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium der Finanzen/Kepler*, Johannes (Hrsg.), Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Steuerpolitik – Gedenkschrift für Peter Quantschnigg.
- Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat*, Eckpunkte zum Programm „Digitale Verwaltung 2020“, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.verwaltung-innovativ.de/SharedDocs/Publicationen/Aktuell/deutsch_eckpunkte_digitale_verwaltung_2020.pdf?__blob=publicationFile&v=3, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat*, Minikommentar zum Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.cio.bund.de/SharedDocs/Publicationen/DE/Strategische-Themen/egov_mk.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundesrechenzentrum GmbH*, read_it, 03/2016: Justiz 3.0: Eine kleine Revolution, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.brz.gv.at/dam/jcr:41fbedcc-b480-43c0-9899-7aa5a7bd4d50/read_it_3/2016.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

- Bundessteuerberaterkammer*, Geplantes BMF-Schreiben zum Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (Kassengesetz), elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20170523_eingabe_bstbk/index.html, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Bundschuh-Rieseneder*, Friederike, Österreich als „Online-Republik“? – E-Government: Eine Zwischenbilanz, Recht Politik Wirtschaft Dynamische Perspektiven – Festschrift für Norbert Wimmer (2008), S. 87.
- Burr*, Marcel, Die Entwicklung von Legal Robots am Beispiel der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel, BB 2018, 476.
- Busch*, Andreas/*Breindl*, Yana/*Jakobi*, Tobias (Hrsg.), Netzpolitik – Ein einführender Überblick.
- Bußjäger*, Peter, Die bundesstaatliche Kompetenzverteilung in Österreich, in: Gamper, Anna/*Bußjäger*, Peter/*Karlhofer*, Ferdinand/*Pallaver*, Günther/*Obwexer*, Walter (Hrsg.), Föderale Kompetenzverteilung in Europa, Baden-Baden 2016, S. 523.
- Calliess*, Christian/*Ruffert*, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta: Kommentar, 5. Auflage, München 2016 (zitiert: *Calliess/Ruffert/Bearbeiter*).
- Carlé*, Thomas, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, kösdi 2009, 16342.
- 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 21.05.2019.
- CDU/CSU/SPD*, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD der 19. Legislaturperiode, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/2018/03/2018-03-14-koalitionsvertrag.pdf;jsessionid=AE66DFBEE7012BFC04AC5F9C3EA693FD.s6t2?__blob=publicationFile&v=5, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Chaos Computer Club*, Einsatz von Risikomanagement-Systemen im Vollzug des Steuerrechts: Sachverständigenauskunft zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.bundestag.de/blob/418340/12b32b644b23a76c653b5fa1d2814e53/07-ccc-data.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Costa*, Martin/*Treybal*, Matthias, E-Bilanz: Ein Leitfaden zur Einführung ab 2012 – Elektronische Übermittlung der Abschlussdaten, Beilage 02 zu BBK 2012, 1.
- Crezelius*, Georg, Festvortrag: Steuerrecht zwischen Konsens und Konfrontation, Beihefter zu DSIR 2013, 99.
- Culik*, Nicolai/*Döpke*, Christian, Zweckbindungsgrundsatz gegen unkontrollierten Einsatz von Big Data-Anwendungen – Analyse möglicher Auswirkungen der DSGVO, ZD 2017, 226.
- Dammann*, Ulrich, Erfolge und Defizite der EU-Datenschutzgrundverordnung – Erwarteter Fortschritt, Schwächen und überraschende Innovationen, ZD 2016, 307.
- Dapp*, Marcus M./*Balta*, Dian/*Krcmar*, Helmut, Blockchain – Disruption der öffentlichen Verwaltung? Eine Technologie zur Neugestaltung der Verwaltungsprozesse, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.kas.de/documents/252038/253252/7_dokument_dok_pdf_49305_1.pdf/19ea2456-89ed-9ddc-434a-88e1ef37fbcf?version=1.0&t=1539648965390, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

- Dausies, Manfred A./Ludwigs, Markus* (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 46. Auflage.
- Deckers, Sebastian/Fiethen, Lars*, Finanzverwaltung 2.0 – Schlaglichter, Entwicklungslinien und Trends, FR 2015, 913.
- Deggendorfer Forum zur Digitalen Datenanalyse e. V.* (Hrsg.), Big Data – Systeme und Prüfung.
- Denkhaus, Wolfgang/Richter, Eike/Bostelmann, Lars* (Hrsg.), E-Government-Gesetz – Online-zugangsgesetz, Kommentar, München 2019 (zitiert: Denkhaus/Richter/Bostelmann/Bearbeiter).
- Desens, Marc*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung – Bedingungen und Grenzen für Nichtanwendungserlasse, Tübingen 2011.
- Desens, Marc*, Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG, StuW 2016, 240.
- Desens, Marc*, Neuer Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, FR 2017, 507.
- DFKA*, Fiskaltaxametersystem tesymex: Erfahrungen im Hamburger Taxigewerbe, elektronisch veröffentlicht unter: https://dfka.net/wp-content/uploads/2016/08/Erfolgstory_der_Fiskaltaxameter_Hamburg_2015_DFKA.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- DFKA*, Stellungnahme des DFKa e. V. zum Entwurf eines „Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“: zur öffentlichen Anhörung in der 89. Sitzung des Finanzausschusses am 17. Oktober 2016 in Berlin zum Regierungsentwurf vom 13. Juli 2016, Bundestagsdrucksache 18/9535, elektronisch veröffentlicht unter: https://dfka.net/wp-content/uploads/2016/10/Stellungnahme_mit_Anlage.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- DFKA*, Umsetzung der Kassensicherungsverordnung: Eine kritische Analyse, elektronisch veröffentlicht unter: https://dfka.net/wp-content/uploads/2018/09/DFKA_Umsetzung_KassenSichV_2018-09.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Die Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit*, Datenschutz-Grundverordnung (Info 6), elektronisch veröffentlicht unter: <https://docplayer.org/25511074-Bfdi-info-6-datenschutz-grundverordnung-info.html>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Diplinger, Gerald/Jann, Martin*, Ab 2019 wird Horizontal Monitoring eingeführt – Die „begleitende Kontrolle“ als Alternative zur klassischen Betriebsprüfung?, GRC aktuell 2018, 115.
- Dißars, Ulf-Christian*, Änderungen im Bereich der Korrekturvorschriften der AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Überblick und erste Anmerkungen, BB 2017, 1307.
- Djeffal, Christian*, Das Internet der Dinge und die öffentliche Verwaltung – Auf dem Weg zum automatisierten Smart Government, DVBl 2017, 808.
- Doralt, Werner/Kirchmayr, Sabine/Mayr, Gunter/Zorn, Nikolaus* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Wien (zitiert: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn/Bearbeiter).
- Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg/Ehrke-Rabel, Tina*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band II: Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern, Bewertungsrecht, Verkehrssteuern, Kommunalsteuer, Finanzstrafrecht, plus: Zollrecht, 7. Auflage, Wien 2014.

- Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg/Mayr, Gunter*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts – Band I: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, internationales Steuerrecht, 11. Auflage, Wien 2013.
- Dorenkamp, Christian*, Zeitnahe Betriebsprüfung – Win Win für Unternehmen und Finanzverwaltung, in: Rödder, Thomas/Hüttemann, Rainer (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2015/2016, Köln 2016, S. 585.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Ermessensfragen der digitalen Außenprüfung, *StuW* 2003, 365.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Die föderale Steuerverwaltung aus der Sicht des Grundgesetzes, *FR* 2008, 295.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: Schön, Wolfgang/Beck, Karin E. M. (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Berlin 2009, S. 1.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Kooperation im Besteuerungsverfahren, *FR* 2011, 101.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, Berlin 2011.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, Tübingen 2012.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Risikomanagement im Besteuerungsverfahren – Kostendruck und Vollzugspflicht der Steuerverwaltung, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 – Europäische Perspektiven im Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, Stuttgart 2013, S. 253.
- 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.
- Drüen, Klaus-Dieter* (Hrsg.), Besteuerung von Arbeitnehmern – 41. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Hannover, 19. und 20. September 2016.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, *DB* 2018, 11.
- Drüen, Klaus-Dieter*, Modernisierungsschritte für das Besteuerungsverfahren – Bestandsaufnahme und Perspektiven, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 – Wandel und Konsolidierung im Steuerrecht – Staatsfinanzierung und Entwicklung des Steuerrechts – Steuergerechtigkeit und Steuervollzug, Stuttgart 2018, S. 250.
- Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof.
- Driike, Helmut*, E-Government in Deutschland – Profile des virtuellen Rathauses, elektronisch veröffentlicht unter: <http://www.irbnet.de/daten/rswb/10089023895.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- DStG*, Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ – BT-Drucksache 18/9535: Ihr Schreiben vom 06. Oktober 2016, elektronisch veröffentlicht unter: http://www.dstg.de/pdfs/steuerpolitik/stellungnahmen/161018_dstg-data.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

- DStV*, Entwurf eines BMF-Schreibens zur Einführung des § 146a AO durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016/Anwendungserlass zu § 146a AO, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.dstv.de/download/2019-s03-anwendungserlass-e-146a-ao>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- DStV*, Zeitliche Bedenken im Hinblick auf den Manipulationsschutz von Kassen ab 2020, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.dstv.de/download/2019-s05-zeitliche-bedenken-manipulationsschutz-von-kassen-2020>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Dütz*, Alexander, Gibt es eine alternative Mehrheit?, ZPR 2017, 247.
- DWS-Institut* (Hrsg.), Risikomanagement der Finanzverwaltung – Herausforderungen für den Berufsstand der Steuerberater – Berufsrechtstagung des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e. V. 2008.
- DWS-Institut* (Hrsg.), Selbstveranlagung – Wegfall des Amtsermittlungsgrundsatzes?, Berlin 2015.
- DWS-Institut* (Hrsg.), Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren – Unter besonderer Berücksichtigung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016 und der EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016 mit nachfolgenden Änderungen der AO, Berlin 2017.
- Eberhard*, Harald, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Steuer- und Verwaltungsverfahren, in: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, Wien 2012, S. 51.
- Eberl*, Christian/*Leopold*, Erich/*Huber*, Michael (Hrsg.), Brennpunkt Betriebsprüfung – Vorhof zum Finanzstrafverfahren.
- Ebling*, Iris, Grußworte – Präsidentin des Bundesfinanzhofs Dr. Iris Ebling, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 1. Deutscher Finanzgerichtstag 2004 – Für eine bessere Steuerrechtskultur, Stuttgart 2004, S. 19.
- Eckhoff*, Rolf, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht – Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, Köln 1999.
- Eckhoff*, Rolf, Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag (2013), S. 1601.
- Eggesiecker*, Fritz, Praktische Probleme bei der Anwendung von Elster-Programmen – Die fliegende und die lahme Elster, BB 2013, 2588.
- Ehlers*, Dirk/*Fehling*, Michael/*Pünder*, Hermann (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht – Band 3: Kommunalrecht, Haushalts- und Abgabenrecht, Ordnungsrecht, Sozialrecht, Bildungsrecht, Recht des öffentlichen Dienstes, 3. Auflage.
- Ehlers*, Harald, Tax Compliance – Neue Beratungsfelder bei Betreuung kleiner und mittlerer Unternehmen, NWB 2012, 1535.
- Ehrke*, Tina, Die Bedeutung von Steuererlassen aus innerstaatlicher und aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, Norm und Normvorstellung – Festschrift für Bernd-Christian Funk zum 60. Geburtstag (2003), S. 139.
- Ehrke*, Tina, Verlängerung der Berufungsfrist auf ein Jahr? – Eine Anmerkung zu § 299 BAO i. d. F. AbgRMRefG, SWK 2003, 447.

- Ehrke-Rabel, Tina*, Äquivalenzgebot und Abgabenverfahrensrecht, in: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), *Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht*, Wien 2006, S. 129.
- Ehrke-Rabel, Tina*, Das Gemeinschaftsrecht als „Kreativitäts-Turbo“ für die Rechtsanwendung, *Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Steuerpolitik – Gedenkschrift für Peter Quantschnigg* (2010), S. 71.
- Ehrke-Rabel, Tina*, Horizontal Monitoring – Neue Wege in der Praxis der Betriebsprüfung, in: Bertl, Romuald/Eberhartinger, Eva/Egger, Anton/Kalss, Susanne/Lang, Michael/Nowotny, Christian/Riegler, Christian/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hrsg.), *Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern – Wiener Bilanzrechtstage 2014*, Wien 2014, S. 229.
- Ehrke-Rabel, Tina*, Steuervollzug im Umbruch?, *StuW* 2015, 101.
- Ehrke-Rabel, Tina*, Der digitalisierte Steuerzahler, *ALJ* 2017, 150.
- Ehrke-Rabel, Tina*, *elements Steuerrecht – Lehrbuch*, 3. Auflage, Wien 2017.
- Ehrke-Rabel, Tina*, Rechtskraft im Abgabenverfahren, in: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), *Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde*, Wien 2017, S. 247.
- Ehrke-Rabel, Tina*, Profiling im Steuervollzug, *FR* 2019, 45.
- Ehrke-Rabel, Tina/Gunacker-Slawitsch, Barbara*, Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht, *ALJ* 2014, 99.
- Ehrke-Rabel, Tina/Gunacker-Slawitsch, Barbara*, Governance im Steuerrecht – Zusammenarbeit zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen vor der Bescheiderlassung als Ansatzpunkt, *SWK* 2014, 1054.
- Ehrke-Rabel, Tina/Gunacker-Slawitsch, Barbara*, Horizontal Monitoring als Bestandteil des österreichischen Abgabenvollzugs?, *ÖStZ* 2017, 241.
- Eibensteiner, Katharina/Trost, Andreas*, Data Science – der Schlüssel zum Erfolg, *GRC aktuell* 2018, 99.
- Eichberger, Michael*, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen, in: Sieker, Susanne (Hrsg.), *Steuerrecht und Wirtschaftspolitik – 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Halle, 14. und 15. September 2015*, Köln 2016, S. 97.
- Eichberger, Michael*, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 501.
- Eichhorn, Michael*, Zum „Berechtigungsmanagement“ für die „vorausgefüllte Steuererklärung“, *DStR* 2013, 2722.
- Eichhorn, Michael*, Ein Plädoyer für die offene Ladenkasse, *StBp* 2016, 303.
- Eichhorn, Peter*, Von Daten zu Informationen, Verwaltung, Informationstechnik & Management – Festschrift für Heinrich Reinermann zum 80. Geburtstag (2017), S. 81.
- Eifert, Martin*, *Electronic government – Das Recht der elektronischen Verwaltung*, Baden-Baden 2006.
- Eilfort, Michael/Lang, Joachim*, *Strukturreform der deutschen Ertragsteuern – Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft*, München 2013.

- Einkommensteuer-Kommission*, Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, Beilage 24 zu BB 1994, 1.
- Eisenberger, Iris/Golden, Iris/Marx*, Gerda (Hrsg.), Norm und Normvorstellung – Festschrift für Bernd-Christian Funk zum 60. Geburtstag.
- Eismayr, Rainer/Kirsch, Andreas*, Globale Entwicklungen bei der Automation von Besteuerungsprozessen, Beilage 04 zu DB 2016, 40.
- Eixelsberger, Wolfgang/Wundara, Manfred/Huemer, Walter*, Blockchain in der Verwaltung, elektronisch veröffentlicht unter: https://doi.org/10.1007/978-3-658-21596-5_43-1, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Ellinger, Wolfgang/Sutter, Franz Philipp/Urtz, Christoph* (Hrsg.), BAO, Große Gesetzesausgabe zur Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, Wien 2018 (zitiert: Ellinger/Sutter/Urtz/*Bearbeiter*).
- Elmecker, Manfred*, Evaluationsbericht zum Horizontal Monitoring – Steuern Ergebnisse des fünfjährigen Pilotprojekts, SWK 2017, 36.
- Elmecker, Manfred*, Horizontal Monitoring kommt in den Regelbetrieb – ein Projektüberblick – Finanzverwaltung setzt Alternative zur Außenprüfung, SWK 2018, 676.
- Enders, Peter*, Einsatz künstlicher Intelligenz bei juristischer Entscheidungsfindung, JA 2018, 721.
- Engel, Martin*, Erwiderung Algorithmisierte Rechtsfindung als juristische Arbeitshilfe, JZ 2014, 1096.
- Engels, Dieter*, Bemerkungen 2009 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/1-archiv/2009/2009-bemerkungen-gesamt-bericht-pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Engels, Dieter*, Bericht nach § 99 BHO: Über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/sonderberichte/langfassungen/2012-sonderbericht-vollzug-der-steuergesetze-insbesondere-im-arbeitnehmerbereich/at_download/file, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Engels, Dieter*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze – Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland, Stuttgart 2006.
- Englisch, Joachim*, Europarechtliche Einflüsse auf den Untersuchungsgrundsatz im Steuerverfahren, IStR 2009, 37.
- Ennöckl, Daniel*, Der Schutz der Privatsphäre in der elektronischen Datenverarbeitung, Wien 2014.
- Epping, Volker/Hillgruber, Christian* (Hrsg.), BeckOK Grundgesetz, 40. Auflage, 2019 (zitiert: Epping/Hillgruber/*Bearbeiter*).
- Erkis, Gülsen*, Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DStR 2018, 161.
- Ernst, Christian*, Algorithmische Entscheidungsfindung und personenbezogene Daten, JZ 2017, 1026.

- Esterer, Fritz*, Der Anwendungserlass zu § 153 AO ist da – Wichtiger Schritt zur Entkriminalisierung im Steuerrecht, DB 2016, Heft 21, S. M5.
- Esterer, Fritz/Eisgruber, Thomas*, Steuerliches internes Kontrollsystem – Eine große Chance für einen Cooperative-Compliance-Ansatz, DB 2017, 986.
- Entscheid, Jan*, Automatisierungspotenziale in der Verwaltung, in: Kar, Resa Mohabbat/Thapa, Basanta/Parycek, Peter (Hrsg.), (Un)Berechenbar? Algorithmen und Automatisierung in Staat und Gesellschaft, 2018, S. 126.
- EU Blockchain Observatory and Forum*, Blockchain for Government and Public Services, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.eublockchainforum.eu/sites/default/files/reports/eu_observatory_blockchain_in_government_services_v1_2018-12-07.pdf?width=1024&height=800&iframe=true, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- EU Blockchain Observatory and Forum*, Blockchain innovation in Europe, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.eublockchainforum.eu/sites/default/files/reports/20180727_report_innovation_in_europe_light.pdf?width=1024&height=800&iframe=true, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- EU Blockchain Observatory and Forum*, e-Identity Workshop Report: November 7, 2018, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.eublockchainforum.eu/sites/default/files/reports/workshop_5_report_-_e-identity.pdf?width=1024&height=800&iframe=true, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- EU Blockchain Observatory and Forum*, GDPR Workshop Report: June 8, 2018, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.eublockchainforum.eu/sites/default/files/reports/workshop_2_report_-_gdpr.pdf?width=1024&height=800&iframe=true, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Europäische Kommission*, eGovernment Benchmark 2018: Securing eGovernment for all, elektronisch veröffentlicht unter: https://ec.europa.eu/newsroom/dae/document.cfm?doc_id=55487, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Europäische Kommission*, Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen, elektronisch veröffentlicht unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_de.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen: Die Rolle elektronischer Behördendienste (E-Government) für die Zukunft Europas, elektronisch veröffentlicht unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/?uri=CELEX:52003DC0567>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Expertenkommission Forschung und Innovation*, Gutachten zu Forschung, Innovation und technologischer Leistungsfähigkeit Deutschlands 2016, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmbf.de/files/EFI_Gutachten_2016.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Fadavian, Benjamin*, Rechtswissenschaftliche Aspekte von Smart Government – Welche rechtswissenschaftlichen Fragestellungen eröffnen sich mit einem intelligent vernetzten Regierungs- und Verwaltungshandeln?, in: Lucke, Jörn von (Hrsg.), Smart Government – Intelligent vernetztes Regierungs- und Verwaltungshandeln in Zeiten des Internets der Dinge und des Internets der Dienste: Beiträge zum Smart Government Symposium am The Open Government Institute, Berlin 2016, S. 113.

- Falb, Martin/Ledinger, Roland*, E-Government in Österreich – Die Geschichte zur Erfolgsgeschichte, in: Khol, Andreas/Ofner, Günther/Burkert-Dottolo, Günther/Karner, Stefan (Hrsg.), Österreichisches Jahrbuch für Politik 2006, Wien 2007, S. 477.
- Faller, Alfred*, Verankerung des Fair-Play-Gedankens in der BAO, Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung – Festschrift für Christoph Ritz (2015), S. 47.
- Fatz, Filip/Fettke, Peter/Hake, Philip/Risse, Robert*, Potenziale von Blockchain-Anwendungen im Steuerbereich, HMD 2018, 1231.
- Felfernig, Alexander/Stettinger, Martin/Wundara, Manfred/Stanik, Christoph*, Künstliche Intelligenz in der Öffentlichen Verwaltung: Status Quo und zukünftige Entwicklungen, elektronisch veröffentlicht unter: https://doi.org/10.1007/978-3-658-21596-5_42-1, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Fellner, Karl-Werner*, Ende der Rechtskraft von Abgabenbescheiden? – Aufhebung von Abgabenbescheiden nach § 299 BAO, SWK 2011, 973.
- Fettke, Peter*, Umsatzsteuer, Zoll und Künstliche Intelligenz – Eine Einführung, MwStR 2018, 463.
- Fettke, Peter/Risse, Robert*, Blockchain: Wird eine sog. „real time“ Tax Compliance möglich?, DB 2018, 1748.
- Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern*, Es geht auch ohne – Steuererklärung für Rentnerinnen und Rentner, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.regierung-mv.de/serviceassistent/download?id=1587283>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Fischer, Carola/Kalina-Kerschbaum, Claudia*, Anmerkungen zum Entwurf des BMF-Schreibens zur E-Bilanz, DStR 2010, 2114.
- Fischer, Peter*, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG), jurisPR-SteuerR 32/2016, 1.
- Fischer, Peter* (Hrsg.), Steuervereinfachung.
- Fischerlehner, Johann*, Nachbescheidkontrolle ist doch zulässig!, UFSjournal 2011, 341.
- Fischerlehner, Johann* (Hrsg.), Das Abgabenverfahren, BAO, AVOG, VwGG, KontRegG, Kapitalabfluss-MeldeG und Verordnungen, 2. Auflage, Wien 2016 (zitiert: Fischerlehner/Bearbeiter).
- Fleischmann, Igor*, Vollzug der Einkommen- und der Körperschaftsteuer in der Russischen Föderation – Ein Rechtsvergleich zur Bundesrepublik Deutschland, Hamburg 2010.
- Föderale IT-Kooperation*, Föderales Single-Sign-On im Portalverbund: Prüfung möglicher IT-Architekturansätze sowie technischer und rechtlicher Fragestellungen, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.it-planungsrat.de/SharedDocs/Downloads/DE/Entscheidungen/28_Sitzung/TOP06_Anlage1_SSO.pdf?__blob=publicationFile&v=9, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Förster, Hartmut*, Seminar J: – Von Konfrontation zur Kooperation/der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung/Empfehlungen der OECD für eine effektivere Steuerverwaltung, IStR 2008, 561.
- Frauenberger-Pfeiler, Ulrike/Raschauer, Nicolas/Sander, Peter/Wessely, Wolfgang* (Hrsg.), Österreichisches Zustellrecht, 2. Auflage, Wien 2012 (zitiert: Frauenberger-Pfeiler/Raschauer/Sander/Wessely/Bearbeiter).

- Freitag*, Philipp, Chi-Quadrat-Anpassungstest und Benford's Law: Statistische Testverfahren im Rahmen steuerlicher Prüfungen, BB 2014, 1693.
- Fries*, Martin, PayPal Law und Legal Tech – Was macht die Digitalisierung mit dem Privatrecht?, NJW 2016, 2860.
- Frieß*, Dennis, Orientierung im E-Wald – Definitionen und eine Systematisierung verschiedener E-Begriffe im Kontext digitalen Politik und Verwaltungshandelns, DVP 2018, 420.
- Funk*, Bernd-Christian, Finanzverfassungsrechtlicher Abgabebegriff und bundesstaatliche Kompetenzverteilung – Zur normativen Eigendynamik juristischer Begriffe und zur Doktrin der exklusiven Kompetenztrennung, Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht – Festschrift für Hans Georg Ruppe (2007), S. 132.
- Funk*, Bernd-Christian, Einführung in das österreichische Verfassungsrecht, 14. Auflage, Graz 2011.
- Funk*, Christian/Raabe, Oliver/Wacker, Richard, Juristische Methodik, in: Raabe, Oliver/Wacker, Richard/Oberle, Daniel/Baumann, Christian/Funk, Christian (Hrsg.), Recht ex machina – Formalisierung des Rechts im Internet der Dienste, Berlin 2012, S. 53.
- Gaedke*, Gerhard, § 115 Abs. 3 BAO in der Beraterpraxis, Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung – Festschrift für Christoph Ritz (2015), S. 85.
- Gaedke*, Gerhard/Hübner, Klaus/Staudinger, Brigitte/Vojta, Robert, Betriebsprüfung – Grundlagen & Praxistipps, 2. Auflage, Graz 2013.
- Gamper*, Anna/Bußjäger, Peter/Karlhofer, Ferdinand/Pallaver, Günther/Obwexer, Walter (Hrsg.), Föderale Kompetenzverteilung in Europa.
- Gassner*, Wolfgang, Die Grenzen der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, ÖStZ 2004, 178.
- Gebauer*, Martin, Rechtsvergleichung, Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag (2013), S. 433.
- Geberth*, Georg/Burlein, Henning, E-Bilanz – Das Einführungsschreiben, die Taxonomie und der FAQ sind veröffentlicht, DStR 2011, 2013.
- Georgieva*, Ludmila, Die Datenschutz-Grundverordnung aus Brüsseler Sicht: Rückblick und Ausblick, jusIT 2018, 25.
- Geyer-Schulz*, Andreas/Taudes, Alfred (Hrsg.), Informationswirtschaft: ein Sektor mit Zukunft – Symposium: 4.–5. September 2003, Wien, Österreich.
- Giese*, Philipp/Kops, Maximilian/Wagenknecht, Sven/Boer, Danny de/Preuss, Mark, Die Blockchain Bibel – DNA einer revolutionären Technologie, Kleve 2016.
- Giezek*, Bernd/Wähnert, Andreas, Wahrscheinlichkeitstheorie in der Betriebsprüfung – Von der qualifizierten Stichprobenprüfung zur Ziffernanalyse, DB 2018, 470.
- Gläser*, Sven Christian/Schöllhorn, Christian, Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStR 2016, 1577.
- Goldshteyn*, Michael/Purer, Boris, Zur Verfassungskonformität des Mindestumfangs der E-Bilanz, StBp 2011, 185.

- 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, 2015.
- Gosch, Dietmar/Beermann, Albert* (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Bonn (zitiert: Gosch/Beermann/Bearbeiter).
- Götzenberger, Anton-Rudolf*, Der gläserne Steuerbürger, 3. Auflage, Herne 2013.
- Grabenwarter, Christoph*, Offene Staatlichkeit: Österreich, in: Bogdandy, Armin von/Zacharias, Diana/Biernat, Stanislaw (Hrsg.), Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band II: Offene Staatlichkeit – Wissenschaft vom Verfassungsrecht, Heidelberg 2008, S. 211.
- Grabenwarter, Christoph/Holoubek, Michael*, Verfassungsrecht – Allgemeines Verwaltungsrecht, Wien 2009.
- Grabenwarter, Christoph/Pabel, Katharina*, Europäische Menschenrechtskonvention – Ein Studienbuch, 6. Auflage, München 2016.
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin/Athen, Marco* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, München (zitiert: GHN/Bearbeiter).
- Graf Kerssenbrock, Otto-Ferdinand/Kirch, Wieland*, Zur Qualität der Daten einer E-Bilanz, Stbg 2011, 392.
- Groeben, Hans von der/Schwarze, Jürgen/Hatje, Armin* (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, Vertrag über die Europäische Union – Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Band 4: Art. 174–358 AEUV, 7. Auflage, Baden-Baden 2015 (zitiert: Groeben/Schwarze/Hatje/Bearbeiter).
- Gröpl, Christoph*, Steuerrecht, in: Dauses, Manfred A./Ludwigs, Markus (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, München 2019, Rz. 1.
- Groß, Stefan/Georgius, Alexander*, Weitere Intensivierung der digitalen Betriebsprüfung durch den Einsatz von Prüfmakros, DStR 2006, 2067.
- Groß, Thomas*, Die Informatisierung der Verwaltung, VerwArch 2004, 400.
- Grundmann, Karina*, Das Recht auf Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren, Frankfurt am Main 2009.
- Grupp, Michael*, Wie baut man einen Rechtsautomaten?, in: Hartung, Markus/Bues, Michael-Manuel/Halbleib, Gernot (Hrsg.), Legal Tech – Die Digitalisierung des Rechtsmarkts, München 2018, S. 259.
- Gunacker-Slawitsch, Barbara*, Auskunftspflicht als Grundlage für die „Nachbescheidkontrolle“?, RdW 2011, 699.
- Habel, Michael/Müller, Sergej*, Korrekturvorschriften 2.0 – Einführung eines § 173a AO, DStR 2016, 2791.
- Hacker, Alfred*, Herausforderungen der Finanzverwaltung im Lichte vermehrt bekannt gewordener Abgabenvermeidungen – aggressiver Steuerplanungen (ATP), ÖStZ 2013, 302.

- Hackl, Günther*, Der „gläserne Unternehmer“ – Kritische Beleuchtung des Projekts Standard Audit File-Tax (vulgo „SAF-T“), SWK 2009, S. T 63.
- Hackl, Maximilian/Schlager, Josef, E.* Allgemeine Themen – Die Stellung des Abgabepflichtigen bzw. seines Wirtschaftstreuhänders im steuerlichen Betriebsprüfungsverfahren, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, Wien 2017, S. 1.
- Hähnchen, Susanne/Bommel, Robert*, Digitalisierung und Rechtsanwendung, JZ 2018, 334.
- Hammer, Stefan/Somek, Alexander/Stelzer, Manfred/Weichselbaum, Barbara* (Hrsg.), Demokratie und sozialer Rechtsstaat in Europa – Festschrift für Theo Öhlinger.
- Hammerl, Christian/Wagner, Alexander*, Offenlegungspflicht bei gegenteiliger Rechtsansicht der Behörde, RdW 2003, 671.
- Hardeck, Inga*, Kooperative Compliance Programme zwischen Finanzverwaltungen und Unternehmen – Zukunft oder Sackgasse? – Eine international vergleichende Untersuchung, StuW 2013, 156.
- Harle, Georg/Olles, Uwe*, Die moderne Betriebsprüfung – Verfahrensrecht, digitale Betriebsprüfung einschl. GoBD, summarische Risikoprüfung (SRP)/neue Prüfetechniken, Risikomanagement, Neuregelungen zum Manipulationsschutz bei Kassensystemen, 3. Auflage, Herne 2017.
- Hartung, Markus/Bues, Micha-Manuel/Halbleib, Gernot* (Hrsg.), Legal Tech – Die Digitalisierung des Rechtsmarkts.
- Haubenberger, Bernhard/Gschwandtner, Konrad*, Finanzverfassung in Österreich, Der Gemeindehaushalt 2013, 276.
- Haumann, Christian*, Die „gewichtende Arbeitsweise“ der Finanzverwaltung – Eine Untersuchung über die Aufgabenerfüllung der Finanzverwaltung bei der Festsetzung der Veranlagungssteuern, Berlin 2008.
- Haunhorst, Sabine*, Risikomanagement in der Finanzverwaltung – ein Fall für die Finanzgerichte?, DStR 2010, 2105.
- Hauschildt, Frauke/Wähnert, Andreas*, Vollständigkeitsprüfung mit IDEA – Was bedeutet die elektronische Betriebsprüfung für Unternehmer und Berater?, NWB 2007, 3539.
- Heckmann, Dirk* (Hrsg.), Juris Praxiskommentar Internetrecht, 6. Auflage, Saarbrücken 2019 (zitiert: Heckmann/Bearbeiter).
- Heil, Helmut/Greve, Holger*, Datenschutzkonformes Steuerrecht? – Spannungsfeld zwischen Pflichten des Steuerbürgers und Informationsbefugnissen der Finanzbehörden, ZD 2013, 481.
- Heinrich, Johannes/Karlovsky, Tamara*, Aspekte einer gerechten Lastenverteilung im Steuerrecht, in: Baumgartner, Gerhard/Heinrich, Johannes/Rebhahn, Robert/Sutter, Franz Philipp (Hrsg.), Verteilungsgerechtigkeit im Recht – Sammlung, Wien 2017, S. 237.
- Heinsen, Oliver/Adrian, Gerrit/Franz, Oliver*, Unternehmensindividuelle Bestandsaufnahme zur E-Bilanz, DStR 2012, 1765.
- Heintzen, Markus*, Das gemeinsame Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DÖV 2015, 780.

- Heintzen*, Markus, Europäisierung des Steuerverfahrensrechts, DStZ 2015, 265.
- Helbich*, Julius, Rechtsfragen der „automatisierten“ Ermessensausübung im Steuerrecht, DStR 2017, 574.
- Henselmann*, Klaus/*Haller*, Stefanie, Potentielle Risikofaktoren in der E-Bilanz-Taxonomie für die Erhöhung der Betriebsprüfungswahrscheinlichkeit, DStR 2018, 1033.
- Herberger*, Maximilian, „Künstliche Intelligenz“ und Recht – Ein Orientierungsversuch, NJW 2018, 2825.
- Herden*, Christian, Nichtanwendung von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 445.
- Herlinghaus*, Andreas/*Hirte*, Heribert/*Hüttemann*, Rainer/*Heidel*, Thomas (Hrsg.), Festschrift für Wienand Meilicke.
- Hermanns*, Monika, Entwicklung des Steuerrechts und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 – 100 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit – Das Steuerrecht im Spannungsverhältnis von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung, Stuttgart 2018, S. 33.
- Hermenau*, Cora-Jeanette, Rechtsstaatlichkeit und zeitnahe Betriebsprüfung – ein Widerspruch?, FR 2011, 120.
- Herrfurth*, Jörg, Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen verabschiedet – Anmerkungen zu den Maßnahmen der Bekämpfung von Steuerhinterziehung durch manipulierte elektronische Kassen, StuB 2017, 57.
- Herrfurth*, Jörg, Kassensicherungsverordnung verabschiedet – Anmerkungen zu den Regelungen der technischen Anforderungen an elektronische Kassen, StuB 2017, 649.
- Herrmann*, Carl/*Heuer*, Gerhard/*Raupach*, Arndt (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln (zitiert: Herrmann/Heuer/Raupach/*Bearbeiter*).
- Herrmann*, Marco/*Stöber*, Karlheinz, Das Onlinezugangsgesetz des Bundes – Wie der Gang zum Amt überflüssig werden soll, NVwZ 2017, 1401.
- Hey*, Johanna, Modernes Besteuerungsverfahren – Mehr als „E“, DB 2014, Heft 27–28, S. M5.
- Hey*, Johanna, Realitätsgerechtigkeit von Typisierungen als verfassungsrechtliches Problem der Niedrigzinsphase – Zur Verfassungswidrigkeit von § 238 AO und § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, FR 2016, 485.
- Hey*, Johanna, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 451.
- Hildebrandt*, Alexandra/*Landhäußer*, Werner (Hrsg.), CSR und Digitalisierung – Der digitale Wandel als Chance und Herausforderung für Wirtschaft und Gesellschaft.
- Hill*, Hermann, Aus Daten Sinn machen: Analyse- und Deutungskompetenzen in der Datenflut, DÖV 2014, 213.
- Hill*, Hermann, Scientific Regulation – Automatische Verhaltenssteuerung durch Daten und Algorithmen, in: Hill, Hermann/Schliesky, Utz (Hrsg.), Auf dem Weg zum Digitalen Staat – auch ein besserer Staat?, Baden-Baden 2015, S. 267.

- Hill, Hermann/Kugelman, Dieter/Martini, Mario* (Hrsg.), Digitalisierung in Recht, Politik und Verwaltung.
- Hill, Hermann/Schliesky, Utz* (Hrsg.), Auf dem Weg zum Digitalen Staat – auch ein besserer Staat?
- Hill, Hermann/Schliesky, Utz* (Hrsg.), Herausforderung e-Government – E-Volution des Rechts- und Verwaltungssystems.
- Hill, Hermann/Wieland, Joachim* (Hrsg.), Zukunft der Parlamente – Speyer Konvent in Berlin – Beiträge zur Tagung der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften in Zusammenarbeit mit dem Innenausschuss des Deutschen Bundestages.
- Hinerasky, Ansgar/Kurschildgen, Michael*, Künstliche Intelligenz und Blockchain – neue Technologien in der Besteuerungspraxis, Beilage 04 zu DB 2016, 35.
- Höbart, Peter*, Änderungen der Aufzeichnungspflichten durch Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 und Barbewegungs-VO, ÖStZ 2007, 345.
- Hödl, Michael*, Verfahrensrechtliche Probleme durch die Kennzahl 9230/9530 im Bereich E/A bzw. Überschussrechnung? – Spannungsfeld Offenlegungspflicht, materielle Wahrheit und Wiederaufnahme, SWK 2004, 391.
- Hoffmann, Christian*, Apps der öffentlichen Verwaltung – Rechtsfragen des Mobile Government, MMR 2013, 631.
- Hoffmann, Wolfgang*, Der Steuerwolf® – Der Umgang mit dem Finanzamt, BÖB 2008, 36.
- Hoffmann-Riem, Wolfgang*, Gesetz und Gesetzesvorbehalt im Umbruch – Zur Qualitäts-Gewährleistung durch Normen, AöR 2005, 5.
- Hoffmann-Riem, Wolfgang*, Verhaltenssteuerung durch Algorithmen – Eine Herausforderung für das Recht, AöR 2017, 1.
- Hoffmann-Riem, Wolfgang/Schmidt-Aßmann, Eberhard/Voßkuhle, Andreas* (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts – Band II: Informationsordnung, Verwaltungsverfahren, Handlungsformen, 2. Auflage.
- Holoubek, Michael*, Das Verwaltungsverfahren – Juristische Erstversorgung oder „endgültiges“ Verwaltungsverfahren?, in: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde, Wien 2017, S. 1.
- Holoubek, Michael/Lang, Michael* (Hrsg.), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht.
- Holoubek, Michael/Lang, Michael* (Hrsg.), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO.
- Holoubek, Michael/Lang, Michael* (Hrsg.), Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde.
- Holzinger, Gerhart*, Der österreichische Bundesstaat und seine Reform, Staat und Recht in europäischer Perspektive – Festschrift Heinz Schäffer (2006), S. 277.
- Hömig, Dieter/Wolff, Heinrich Amadeus* (Hrsg.), Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Handkommentar, 12. Auflage, Baden-Baden 2018 (zitiert: Hömig/Wolff/Bearbeiter).
- Höreth, Ulrike/Stelzer, Brigitte*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DSStZ 2016, 520.

- Horlemann, Heinz-Gerd*, Umsatzsteuer-Richtlinien oder Umsatzsteuer-Anwendungserlass? – Anmerkungen zu dem Beitrag von Widmann, UR 2011, 7, UR 2011, 334.
- Hruschka, Franz*, Ausgewählte Aspekte der Betriebsprüfung, Stbg 2012, 1.
- Huber, Erich*, Weiterentwickelte und neue Methoden der Überprüfung, Verprobung und Schätzung – Teil I, StBp 2002, 199.
- Huber, Erich*, Systemkontrolle und Formalprüfung, ÖStZ 2003, 431.
- Huber, Erich*, Steueraufsicht und Betriebsprüfung in der Zeit der Kassenandroiden und ohne INSIKA – Grundgedanken, Ziele, Risiken und zweitbeste Lösungen – Teil I, StBp 2012, 301.
- Huber, Erich*, Steueraufsicht und Betriebsprüfung in der Zeit der Kassenandroiden und ohne INSIKA – Grundgedanken, Ziele, Risiken und zweitbeste Lösungen – Teil IV, StBp 2013, 35.
- Huber, Erich*, Gedanken zur Zukunft des steuerlichen Risikomanagements im Erlösbereich – Teil I, StBp 2014, 121.
- Huber, Erich*, Gedanken zur Zukunft des steuerlichen Risikomanagements im Erlösbereich – Teil V, StBp 2014, 245.
- Huber, Erich*, Risikoumfeld Erlöse (Teil 1) – Zur Lokalisation von Steuerausfällen und zur Wirksamkeit des Risikomanagements der Finanzverwaltung, ÖStZ 2014, 635.
- Huber, Erich*, Risikoumfeld Erlöse (Teil 3) – Probleme und Lösungsansätze im Bereich des Aufzeichnungs- und Kassenrisikos, ÖStZ 2015, 108.
- Huber, Erich*, Risikoumfeld Erlöse (Teil 4) – Der 95 Jahre alte Vertrauensvorschuss zwischen Kassensturz und spurlos veränderbaren digitalen Aufzeichnungen, ÖStZ 2015, 140.
- Huber, Erich*, Ein Konzept zum steuerlichen Risikomanagement im Erlösbereich – Teil 1: Risikoursachen, Risikoauswirkungen und das Grundkonzept, StBp 2016, 125.
- Huber, Erich*, Ein Konzept zum steuerlichen Risikomanagement im Erlösbereich – Teil 2: Risikogruppen, ihre Einschätzung und die Grundlagen für Maßnahmen, StBp 2016, 160.
- Huber, Erich*, Ein Konzept zum steuerlichen Risikomanagement im Erlösbereich – Teil 3: Das Konzept – die Theorie (Strategie), StBp 2016, 228.
- Huber, Erich*, Ein Konzept zum steuerlichen Risikomanagement im Erlösbereich – Teil 4: Das Konzept – die Praxis (Taktik), StBp 2016, 257.
- Huber, Erich*, Ein Konzept zum steuerlichen Risikomanagement im Erlösbereich – Teil 5: Das Konzept – Ressourceneinsatz und das Nachhaltigkeitsprinzip (Umsetzung), StBp 2016, 352.
- Huber, Erich*, Reform der Kassenführung in Österreich – Teil 1, BBK 2016, 1047.
- Huber, Erich*, Reform der Kassenführung in Österreich – Teil 2, BBK 2016, 1148.
- Huber, Erich*, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.4. – Neue Überprüfungs- und Verprobungsmethoden, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschlagger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, Wien 2017, S. 1.
- Huber, Erich*, G. Prüfungstechnik, Risikomanagement – Risikomanagement im Bereich Aufzeichnungen und Registrierkassen – Theorie-, Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschlagger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, Wien 2017, S. 1.

- Huber, Erich/Huber, Florian*, Revidierte Ziffernprüfung und unterstützende Prüfungstools im praktischen BP-Einsatz – Teil 2, ÖStZ 2006, 380.
- Huber, Erich/Seer, Roman*, Steuervollzug im Rechtsstaat – Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, StuW 2007, 355.
- Huber, Erich/Wähnert, Andreas*, Neue interaktive Prüfungstechnik (NiPt) – Der systematische Einsatz neuer Prüfverfahren in der Finanzverwaltung, NWB 2009, 2814.
- Hübl, Lukas*, Die „papierlose“ Finanzverwaltung – Vorzeigeprojekt der österreichischen Verwaltung, SWK 2006, 88.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln (zitiert: Hübschmann/Hepp/Spitaler/Bearbeiter).
- Initiative D21 e.V.*, Big-Data-Analyse zu E-Government: Unterbewusste Assoziationen zu E-Government und was wir daraus lernen können, elektronisch veröffentlicht unter: https://initiated21.de/app/uploads/2018/07/big_data_egov_2018.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Initiative D21 e.V./fortiss GmbH*, eGovernment MONITOR 2017: Nutzung und Akzeptanz digitaler Verwaltungsangebote – Deutschland, Österreich und Schweiz im Vergleich, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.egovernment-monitor.de/fileadmin/uploads/studien/2017/eGovMon2017_RZ_FINAL_WEB_NEW.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Initiative D21 e.V./fortiss GmbH*, eGovernment MONITOR 2018: Nutzung und Akzeptanz digitaler Verwaltungsangebote – Deutschland, Österreich und Schweiz im Vergleich, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.egovernment-monitor.de/fileadmin/uploads/user_upload/studien/PDFs/191029_eGovMon2018_Final_WEB.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Isensee, Josef/Kirchhof, Paul* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland – Band II: Verfassungsstaat, 3. Auflage.
- Isensee, Josef/Kirchhof, Paul* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland – Band V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. Auflage.
- Jabloner, Clemens*, Ist das Weisungsprinzip überholt?, Demokratie und sozialer Rechtsstaat in Europa – Festschrift für Theo Öhlinger (2004), S. 699.
- Jabloner, Clemens*, Rechtsschutz im österreichischen Abgabenrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 245.
- Jachmann, Monika*, Steuergerechtigkeit durch Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 – Für ein gerechteres Steuerrecht, Stuttgart 2006, S. 59.
- Jachmann, Monika* (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts – 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Berlin, 9. und 10. September 2013.
- Jakobi, Tobias*, E-Government in Deutschland, in: Busch, Andreas/Breindl, Yana/Jakobi, Tobias (Hrsg.), Netzpolitik – Ein einführender Überblick, Wiesbaden 2019, S. 191.
- Jansen, Lothar*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht – Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung des Spendenrechts, Baden-Baden 2012.

- Jochum, Heike*, Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag (2013), S. 1611.
- Kahl, Wolfgang*, Vertrauen (Kontinuität), Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag (2013), S. 297.
- Kahl, Wolfgang/Waldhoff, Christian/Walter, Christian* (Hrsg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Heidelberg (zitiert: *Kahl/Waldhoff/Walter/Bearbeiter*).
- Kaminski, Bert*, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, AktStR 2016, 361.
- Kanduth-Kristen, Sabine/Laudacher, Marco/Lenneis, Christian/Marschner, Ernst/Peyerl, Hermann* (Hrsg.), Jakom Einkommensteuergesetz 2019, EStG-Jahreskommentar, 12. Auflage, Wien 2019 (zitiert: *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl/Bearbeiter*).
- Kapferer, Rolf*, Anmerkungen zu schriftlichen Anbringen im Sinne des § 86a BAO – Was ist unter einer „Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers“ zu verstehen?, SWK 2014, 722.
- Kaplan, Jerry*, Künstliche Intelligenz – Eine Einführung, Frechen 2017.
- Kar, Resa Mohabbat/Thapa, Basanta/Parycek, Peter* (Hrsg.), (Un)Berechenbar? Algorithmen und Automatisierung in Staat und Gesellschaft.
- Keilen, Benedikt*, Tagesseminar: E-Government und Steuern: Auswirkungen auf die Steuerberatung, StB 2015, 440.
- Keppert, Thomas*, Die steuerlichen Neuerungen ab 2016 – Tagesfragen Steuerreform – Abgabenänderungsgesetz 2015 – Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 – Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, SWK 2016, 74.
- Kessler, Wolfgang/Spengel, Christoph*, Checkliste potenziell EU-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts – Update 2019, Beilage 01 zu DB 2019, 1.
- Khol, Andreas/Ofner, Günther/Burkert-Dottolo, Günther/Karner, Stefan* (Hrsg.), Österreichisches Jahrbuch für Politik 2005.
- Khol, Andreas/Ofner, Günther/Burkert-Dottolo, Günther/Karner, Stefan* (Hrsg.), Österreichisches Jahrbuch für Politik 2006.
- Kilian, Wolfgang*, Idee und Wirklichkeit der Rechtsinformatik in Deutschland, in: Blocher, Walter/Heckmann, Dirk/Zech, Herbert (Hrsg.), DGRI Jahrbuch 2016, Köln 2017, Rz. 1.
- Kirchhof, Ferdinand*, Die Teilung der Gewalten im Finanzrecht, JZ 2018, 1068.
- 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, Gregor*, Zeitenwenden im Steuerrecht – Die notwendige systematische Erneuerung des Ertragsteuerrechts, ZSE 2017, 443.
- Kirchhof, Gregor*, Einzelfallgerechtigkeit und Maßstababbildung im digitalisierten Massenfallrecht, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 361.

- Kirchhof*, Gregor, Renaissance der Soll-Ertragsbesteuerung?, in: Schön, Wolfgang/Sternberg, Christian (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, Berlin 2018, S. 99.
- Kirchhof*, Paul, Die steuerrechtliche Bedeutung der Digitalisierung für Unternehmen und Unternehmensberater, DStR 2018, 497.
- Kirchhof*, Paul/Seer, Roman (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 18. Auflage, 2019 (zitiert: Kirchhof/Seer/Bearbeiter).
- Kirchmayr*, Sabine/Achatz, Markus, Begleitende Kontrolle – ein Instrument für eine gerechtere Steuerwelt?, taxlex 2018, 201.
- Kirn*, Stefan/Müller-Hengstenberg, Claus D., Intelligente (Software-)Agenten: Von der Automatisierung zur Autonomie? – Verselbstständigung technischer Systeme, MMR 2014, 225.
- Kischel*, Uwe, Vorsicht, Rechtsvergleichung!, ZVglRWiss 2005, 10.
- Kischel*, Uwe (Hrsg.), Der Einfluss des deutschen Verfassungsrechtsdenkens in der Welt: Bedeutung, Grenzen, Zukunftsperspektiven – Ergebnisse der 34. Tagung der Gesellschaft für Rechtsvergleichung vom 12. bis 14. September 2013 in Marburg.
- Kischel*, Uwe, Rechtsvergleichung, München 2015.
- Klecatsky*, Hans, Die Rechtskraft abgabenrechtlicher Bescheide im österreichischen Recht, DÖV 1967, 593.
- Kleemann*, Roland, Mit vorausgefüllter Steuererklärung und Vollmachtsdatenbank fit für die Zukunft, DStR 2013, 2721.
- Klein*, Franz (Hrsg.), Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht, 14. Auflage, München 2018 (zitiert: Klein/Bearbeiter).
- Knasmüller*, Markus, Registriertkassensicherheitsverordnung: Zeit für eine Bilanz – Steuern Angesagte Probleme traten nicht auf, aber es bleibt einiges zu tun, SWK 2018, 638.
- Knasmüller*, Markus, Ausblick, in: Ritz, Christoph/Koran, Birgitt Ulrike/Kutschera, Axel/Knasmüller, Markus (Hrsg.), Handbuch Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, Wien 2019, S. 195.
- Kneihs*, Benjamin, Die Zuständigkeit zur Regelung der „allgemeinen Bestimmungen“, in: Houloubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, Wien 2012, S. 17.
- Koenig*, Ulrich (Hrsg.), Abgabenordnung §§ 1 bis 368, Kommentar, 3. Auflage, München 2014 (zitiert: Koenig/Bearbeiter).
- Kofler*, Herbert/Nadvornik, Wolfgang/Schwarz, Reinhard/Renner, Bernhard (Hrsg.), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft: Gründung – Expansion – Sanierung – Unternehmensnachfolge – Festschrift für Josef Schlager zum 65. Geburtstag.
- Köhler*, Roland, Bilanzanalyse als Mittel zur Auswahl prüfungsbedürftiger Fälle – Möglichkeiten und Grenzen der Nutzung von E-Bilanz-Daten – Teil I, StBp 2015, 61.
- Köhler*, Roland, Innerbetriebliches Kontrollsystem (Tax Compliance Management System) – Veröffentlichung des Anwendungserlasses zu § 153 AO, StBp 2018, 43.
- 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.
- Koller*, Werner/*Schuh*, Hannes/*Woischitzschlagger*, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I.
- Koller*, Werner/*Schuh*, Hannes/*Woischitzschlagger*, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II.
- Koller*, Werner/*Schuh*, Hannes/*Woischitzschlagger*, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III.
- Koller*, Werner/*Woischitzschlagger*, Hubert, A. Entwicklung – Der Einsatz der steuerlichen Ap in Geschichte und Gegenwart, in: Koller, Werner/*Schuh*, Hannes/*Woischitzschlagger*, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I, Wien 2017, S. 1.
- Koran*, Birgitt Ulrike (Hrsg.), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung – Festschrift für Christoph Ritz.
- Korioth*, Stefan, Finanzverfassung, Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag (2013), S. 1469.
- Korn*, Juhani M. V., Akteneinsicht und Informationsfreiheit im Steuerrecht – Voraussetzungsloser Zugang zu Steuerakten über das Informationsfreiheitsrecht?, DÖV 2012, 232.
- Kotschy*, Waltraut, Vom DSG 2000 zur DSGVO: Datenschutz im Wandel, jusIT 2017, 233.
- Kotsoglou*, Kyriakos N., Schlusswort „Subsumtionsautomat 2.0“ reloaded? – Zur Unmöglichkeit der Rechtsprüfung durch Laien, JZ 2014, 1100.
- Kotsoglou*, Kyriakos N., Subsumtionsautomat 2.0 – Über die (Un-)Möglichkeit einer Algorithmisierung der Rechtserzeugung, JZ 2014, 451.
- Kowallik*, Andreas, Vom IKS für Steuern zum Tax CMS – Aktueller Stand sowie Anpassungsbedarf beim Outsourcing, DB 2017, 1344.
- Kowallik*, Andreas, Vom innerbetrieblichen Kontrollsystem für Steuern zum Tax Compliance Management System – Aktuelle Entwicklungen, praktische Umsetzung sowie Ausblick, DB 2017, 385.
- Kowallik*, Andreas, Technologie-Lösungen zur Automation von Betriebsprüfungen – Aktueller Stand, Herausforderungen, Optionen und Handlungsempfehlungen, Beilage 02 zu DB 2018, 26.
- Kowallik*, Andreas/*Pumpler*, Reinhard, Begleitende Kontrolle als Alternative zur Außenprüfung in Österreich – Übersicht zur Neuregelung und Würdigung aus deutscher Sicht, Beilage 02 zu DB 2018, 13.
- Krebs*, Roland, ELSTER: Aktuelle Neuerungen nach 20 Jahren, Beilage 04 zu DB 2016, 13.
- Kreienbaum*, Martin, Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen – aus Sicht der Verwaltung, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 949.
- Krimphove*, Dieter/*Niehaus*, Sebastian, Forschung und Methodenentwicklung, in: Breidenbach, Stephan/*Glatz*, Florian (Hrsg.), Rechtshandbuch Legal Tech, München 2018, S. 211.

- Kröhl*ing, Andreas, Digitalisierung – Technik für eine nachhaltige Gesellschaft?, in: Hildebrandt, Alexandra/Landhäuser, Werner (Hrsg.), CSR und Digitalisierung – Der digitale Wandel als Chance und Herausforderung für Wirtschaft und Gesellschaft, Berlin 2017, S. 23.
- Krömker*, Ulrich/Nöcker, Gregor, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Überblick über wichtige Änderungen, AO-StB 2017, 305.
- Krönke*, Christoph, Die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Tübingen 2013.
- Krüger*, Elmar, Die tatsächliche Verständigung: als „Ding an sich“ ein „Unding in sich“?, DSZ 2015, 478.
- Krumm*, Marcel, Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts, DB 2017, 2182.
- Krumm*, Marcel, Rechtsfragen der digitalen Betriebsprüfung (Summarische Risikoprüfung), DB 2017, 1105.
- Krumm*, Marcel, Zur Zukunft des Steuerstrafrechts, in: Schön, Wolfgang/Sternberg, Christian (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, Berlin 2018, S. 1.
- Kube*, Hanno (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag.
- Kube*, Hanno, Electronic Government als Freiheitschance und Freiheitsgefahr, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19 – Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht, Berlin 2019, S. 19.
- Kube*, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19 – Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht.
- Kulosa*, Egmont, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerrechtsschutzes, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1831.
- Kunnert*, Gerhard, Was bleibt vom DSG (2000)? – Politische Vorgaben, legistische Motivationen und was man sonst noch über das neue Datenschutzgesetz wissen sollte, jusIT 2017, 239.
- Kurz*, Bernhard, Die Zurverfügungstellung von Unterlagen auf Datenträgern, ÖStZ 2000, 493.
- Kurz*, Bernhard, Das Risiko-, Informations- und Analysezentrum des BMF, ÖStZ 2007, 400.
- Kurz*, Bernhard, Der Standard Audit File Tax (SAF-T) – eine Definition von „was ist steuerlich relevant“, BÖB 2009, 13.
- Kußmaul*, Heinz/Ollinger, Carina/Weiler, Dennis, E-Bilanz: Kritische Analyse aus betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 2012, 131.
- Kußmaul*, Heinz/Palm, Tim/Schwarz, Christian, Entlastungen für Einzelkaufleute bzw. Einzelunternehmer, kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften in Deutschland und Österreich – Ein Vergleich der länderspezifischen Regelungen unter besonderer Berücksichtigung der „Micro-Richtlinie“, RWZ 2014, 310.
- 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.
- Kutschera*, Axel, Die neuen Steuererklärungen mit Betriebskennzahlen – Strukturierung der Beilagen zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung, SWK 2004, 255.

- Kutschera, Axel*, e-Finanz – der Steuerpflichtige im elektronischen Zeitalter, in: Schweighofer, Erich/Liebwald, Doris/Kreuzbauer, Günther/Menzel, Thomas (Hrsg.), Informationstechnik in der juristischen Realität, Wien 2004, S. 331.
- Kutschera, Axel*, E-Finanz und die neuen Steuererklärungen, SWK 2004, 285.
- Lachmayer, Friedrich/Stöger, Helga*, Österreichs Weg zur authentischen elektronischen Publikation – Zur Projektgeschichte des RIS, Von der Verwaltungsinformatik zum E-Government – Festschrift Arthur Winter zum 60. Geburtstag (2004), S. 133.
- Lachmayer, Konrad*, Eine Sprache, zwei Rechtskulturen: deutsches und österreichisches Verfassungsrechtsdenken, in: Kischel, Uwe (Hrsg.), Der Einfluss des deutschen Verfassungsrechtsdenkens in der Welt: Bedeutung, Grenzen, Zukunftsperspektiven – Ergebnisse der 34. Tagung der Gesellschaft für Rechtsvergleichung vom 12. bis 14. September 2013 in Marburg, Tübingen 2014, S. 65.
- Lang, Joachim* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag.
- Lang, Michael/Müller, Eduard/Staringer, Claus/Schrittwieser, Eva Maria/Wakounig, Marian*, Tax Governance (Teil 1) – Die Rolle von Steuerverwaltungen in einer vernetzten Gesellschaft, ÖStZ 2013, 134.
- Laschewski, Christian*, Der Blockchain-Algorithmus – Eine GoB-konforme digitale Buchführung?, WPg 2017, 359.
- Legner, Christine/Eymann, Torsten/Hess, Thomas/Matt, Christian/Böhmman, Tilo/Drews, Paul/Mädche, Alexander/Urbach, Nils/Ahlemann, Frederik*, Digitalization: Opportunity and Challenge for the Business and Information Systems Engineering Community, BISE 2017, 301.
- Lehner, Andreas/Lachmayer, Konrad*, Datenschutz im Verfassungsrecht, in: Bauer, Lukas/Reimer, Sebastian (Hrsg.), Handbuch Datenschutzrecht, Wien 2009, S. 95.
- Leitl-Staudinger, Barbara*, Wissenschaft vom Verwaltungsrecht: Österreich, in: Bogdandy, Armin von/Cassese, Sabino/Huber, Peter-Michael (Hrsg.), Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band IV: Verwaltungsrecht in Europa: Wissenschaft, Heidelberg 2011, S. 195.
- Leitner, Roman*, Offenlegungspflicht der abweichenden Rechtsauffassung?, RdW 1995, 165.
- Leitner, Roman* (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2002 – Absprachen/Vergleiche im Abgaben- und Finanzstrafrecht.
- Leitner, Roman/Brandl, Rainer/Kert, Robert* (Hrsg.), Handbuch Finanzstrafrecht, 4. Auflage.
- Leopold, Erich*, Ehrlichkeit wirkt – die Tatbestandsvoraussetzung Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht der BAO für die Abgabenhinterziehung, in: Eberl, Christian/Leopold, Erich/Huber, Michael (Hrsg.), Brennpunkt Betriebsprüfung – Vorhof zum Finanzstrafverfahren, Wien 2018, S. 9.
- Lewandowski, Martin/Ackermann, Ralf*, Elektronische Kommunikation mit dem Finanzamt, DStR 2014, 1646.
- Lindenthal, Steffen Alexander*, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Folgen ihrer Verletzung – Unter besonderer Berücksichtigung der Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, Frankfurt am Main 2006.

- Lindenthal*, Walter, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.1. – Grundsätzliches, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, Wien 2017, S. 1.
- Lindenthal*, Walter, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.2. – Konventionelle Methoden, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, Wien 2017, S. 1.
- Lindenthal*, Walter, F. Verprobung, Die Verprobungstechnik, F.3. – Systemprüfung und statistische Methoden, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band III, Wien 2017, S. 1.
- Lindgens*, Bernhard, 2. Berliner Umsatzsteuertag: Umsatzsteuer, Zoll und Künstliche Intelligenz, elektronisch veröffentlicht unter: http://www.berlinerumsatzsteuertag.de/app/download/7307954/2.+BUST_Pr%C3%A4sentation+16.03.18_final.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Lippross*, Otto-Gerd/*Seibel*, Wolfgang (Hrsg.), Basiskommentar Steuerrecht, AO, AStG, BewG, EigZulG, ErbStG, EStG, FGO, GewStG, GrEStG, GrStG, InvZulG, KraftStG, KStG, SolZG, UmwStG, UStG, Köln (zitiert: Lippross/Seibel/Bearbeiter).
- Lochmann*, Erich/*Schwaiger*, Martin, Ist die BAO noch zeitgemäß? – Plädoyer für eine Überarbeitung, SWK 2017, 10.
- Lohmann*, Beate, Die Digitale Verwaltung, in: Hill, Hermann/Kugelman, Dieter/Martini, Mario (Hrsg.), Digitalisierung in Recht, Politik und Verwaltung, Baden-Baden 2018, S. 9.
- Loitz*, Rüdiger, Löst sich die Abschlussprüfung durch die Blockchain im Netz auf?, DB 2016, Heft 42, S. M5.
- Loose*, Matthias, Geänderter Amtsermittlungsgrundsatz und Korrekturvorschriften, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 15. Deutscher Finanzgerichtstag 2018 – 100 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit – Das Steuerrecht im Spannungsverhältnis von Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung, Stuttgart 2018, S. 87.
- Loose*, Matthias/*Schatzl*, Ralf, Finanzgerichtliches Verfahren in Österreich und Deutschland – Gemeinsamkeiten – Unterschiede, AO-StB 2018, 240.
- Loschelder*, Friedrich, Die Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen (objektives Nettoprinzip), in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 2. Deutscher Finanzgerichtstag 2005 – Für ein gerechteres Steuerrecht, Stuttgart 2006, S. 185.
- Lucke*, Jörn von (Hrsg.), Smart Government – Intelligent vernetztes Regierungs- und Verwaltungshandeln in Zeiten des Internets der Dinge und des Internets der Dienste: Beiträge zum Smart Government Symposium am The Open Government Institute.
- Lucke*, Jörn von/*Lenk*, Klaus (Hrsg.), Verwaltung, Informationstechnik & Management – Festschrift für Heinrich Reiner mann zum 80. Geburtstag.
- Lüdicke*, Jochen (Hrsg.), Jahrbuch des Bundesverbands der Steuerberater 2016.
- Lyding*, Jürgen, Welchen Beitrag zur Steuermoral kann die Steuerverwaltung leisten?, in: Bizer, Kilian/Falk, Armin/Lange, Joachim (Hrsg.), Am Staat vorbei – Transparenz, Fairness und Partizipation kontra Steuerhinterziehung, Berlin 2011, S. 113.

- Mahler, Claudia/Weiß, Norman*, Die EMRK und nationales Recht: Deutschland – eine Spurensuche/Österreich – ein Königsweg, in: Mahler, Claudia/Weiß, Norman (Hrsg.), Menschenrechtsschutz im Spiegel von Wissenschaft und Praxis, Berlin 2004, S. 147.
- Mahler, Claudia/Weiß, Norman* (Hrsg.), Menschenrechtsschutz im Spiegel von Wissenschaft und Praxis.
- Maier, Moritz*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, JZ 2017, 614.
- Makolm, Josef*, Der Weg zu Best Practice in e-Government – ein evolutionärer Ansatz, in: Schweighofer, Erich/Menzel, Thomas/Kreuzbauer, Günther/Liebwald, Doris (Hrsg.), Zwischen Rechtstheorie und e-Government – Aktuelle Fragen der Rechtsinformatik 2003, Wien 2003, S. 157.
- Manke, Klaus*, BMF-Schreiben = allgemeine Weisungen/basta? – Betrachtungen zu einem eigenartigen Gebilde, DStZ 2002, 70.
- Mann, Thomas*, Der Steuerberater als Compliance-Faktor?, DStR 2009, 506.
- Martini, Mario*, Algorithmen als Herausforderung für die Rechtsordnung, JZ 2017, 1017.
- Martini, Mario*, Transformation der Verwaltung durch Digitalisierung, DÖV 2017, 443.
- Martini, Mario*, Transformation der Verwaltung durch Digitalisierung, in: Ziekow, Jan (Hrsg.), Verwaltungspraxis und Verwaltungswissenschaft, Baden-Baden 2018, S. 11.
- Martini, Mario/Nink, David*, Wenn Maschinen entscheiden ... – Persönlichkeitsschutz in vollautomatisierten Verwaltungsverfahren, NVwZ 2017, 681.
- Martini, Mario/Nink, David*, Wenn Maschinen entscheiden... – vollautomatisierte Verwaltungsverfahren und der Persönlichkeitsschutz, Extra 10 zu NVwZ 2017, 1.
- Martini, Mario/Nink, David*, Subsumtionsautomaten ante portas? – Zu den Grenzen der Automatisierung in verwaltungsrechtlichen (Rechtsbehelfs-)Verfahren, DVBl 2018, 1128.
- Martini, Mario/Weinzierl, Quirin*, Die Blockchain-Technologie und das Recht auf Vergessenwerden – Zum Dilemma zwischen Nicht-Vergessen-Können und Vergessen-Müssen, NVwZ 2017, 1251.
- Martini, Mario/Wenzel, Michael*, „Once only“ versus „only once“: Das Prinzip einmaliger Erfassung zwischen Zweckbindungsgrundsatz und Bürgerfreundlichkeit, DVBl 2017, 749.
- Martini, Mario/Wiesner, Cornelius*, Art. 91c Abs. 5 GG und das neue Zugangsregime zur digitalen Verwaltung – Quantensprung oder zu kurz gesprungen?, ZG 2017, 193.
- Marx, Franz Jürgen*, Der Einsatz von Risikomanagementsystemen nach § 88 Abs. 5 AO als Kernelement der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Ubg 2016, 358.
- Mattes, Norbert/Mühl, Barbara*, Sind Großbetriebe heute schon für EDV-gestützte Betriebsprüfungen gerüstet? – Entwicklungen in der Finanzverwaltung, SWK 2005, 720.
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter* (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, München (zitiert: Maunz/Dürig/Bearbeiter).
- Maunz, Theodor/Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz/Bethge, Herbert* (Hrsg.), Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Kommentar, München (zitiert: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge/Bearbeiter).

- Mayer, Heinz/Kucsko-Stadlmayer, Gabriele/Stöger, Karl/Walter, Robert*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 11. Auflage, Wien 2015.
- Mayr, Gunter/Lattner, Christa/Schlager, Christoph* (Hrsg.), Steuerreform 2015/16 – Umfassend aufbereitet von den Expertinnen und Experten des BMF.
- Mayr, Heinrich Christian/Pinzger, Martin* (Hrsg.), Informatik 2016 – 26.–30. September 2016 Klagenfurt.
- Mehret, Marc/Wähnert, Andreas*, Prüfungsnetze vs. Einzelmethoden: Ein wichtiger, (bisher) verkannter Vorteil der Summarischen Risikoprüfung (SRP), DStR 2018, 314.
- Meier, Oliver*, Entwicklung und Problemstellungen zur Signatur und Kommunikation im Bereich des E-Governments in Deutschland – Lösungsansätze durch ein E-Government-Gesetz nach österreichischem Vorbild, Aachen 2010.
- Meinert, Carsten*, Gerichtlicher Rechtsschutz bei EDV-gestützter Veranlagung, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 10. bis 11. Deutscher Finanzgerichtstag 2013/2014 – 10 Jahre Deutscher Finanzgerichtstag – Für ein besseres Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Effektivität, Stuttgart 2015, S. 265.
- Mellinghoff, Rudolf*, Anforderungen an ein zukunftsfähiges Steuerrecht, Stbg 2007, 549.
- Mellinghoff, Rudolf*, Grußwort zum 50. Deutschen Steuerberaterkongress 2012, Beihefter zu DStR 2012, 79.
- Mellinghoff, Rudolf*, Auswirkungen der Digitalisierung im Steuerrecht, 100 Jahre Steuerrechtssprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 421.
- Mellinghoff, Rudolf/Schön, Wolfgang/Viskorf, Hermann-Ulrich* (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler.
- Menzel, Thomas*, Erweiterungsbedarf im Rechtsrahmen des e-Government, in: Schweighofer, Erich/Menzel, Thomas/Kreuzbauer, Günther/Liebwald, Doris (Hrsg.), Zwischen Rechtstheorie und e-Government – Aktuelle Fragen der Rechtsinformatik 2003, Wien 2003, S. 103.
- Mergel, Ines*, Big Data und Data-Science-Ansätze in der öffentlichen Verwaltung, in: Kar, Resa Mohabbat/Thapa, Basanta/Parycek, Peter (Hrsg.), (Un)Berechenbar? Algorithmen und Automatisierung in Staat und Gesellschaft, 2018, S. 76.
- Mertens, Peter/Barbian, Dina*, Digitalisierung und Industrie 4.0 – Trend mit modischer Überhöhung?, Informatik-Spektrum 2016, 301.
- Mertens, Peter/Wiener, Martin*, Riding the Digitalization Wave: Toward a Sustainable Nomenclature in Wirtschaftsinformatik – A Comment on Riedl et al. (2017), BISE 2018, 367.
- Meyding, Dietrich/Bühler, Wilhelm*, Wertungsspielräume im Steuerrecht – Möglichkeiten und Grenzen für eine einvernehmliche Fallbehandlung im Zusammenwirken von Finanzamt und Steuerberater, DStR 1991, 488.
- Mitterlehner, Karl/Theinschnack, Rudolf*, Einsichtnahme der Betriebsprüfung in die EDV-Buchhaltungen und elektronischen Belegsammlungen, ÖStZ 2010, 579.
- Moser, Sieglinde*, „FinanzOnline war zur Zeit seiner Einführung eine digitale Revolution“ – Im BFGjournal zu Gast: StB/WP Mag. Sieglinde Moser, geschäftsführende Partnerin der Hackl & Co Steuerberatungsgesellschaft in Wien, BFGjournal 2018, 226.

- Moser, Sieglinde/Ortlieb, Gerhard*, Teil 4: Abfragen in FinanzOnline, in: Müller, Eduard/Moser, Sieglinde (Hrsg.), SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline, Wien 2018, S. 73.
- Müller, Eduard*, Fair Play – Steuerpolitik und Abgabemoral, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Steuerpolitik – Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), S. 273.
- Müller, Eduard*, Good Governance und Steuermoral, ÖStZ 2011, 191.
- Müller, Eduard*, (Mega-?)Trends der Steuerwelt – Komplexität – Polarisierung – Verwissenschaftlichung – Asymmetrie, SWK 2013, 1217.
- Müller, Eduard/Moser, Sieglinde* (Hrsg.), SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline.
- Müller, Eduard/Moser, Sieglinde*, Teil 8: Ausblick, in: Müller, Eduard/Moser, Sieglinde (Hrsg.), SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline, Wien 2018, S. 191.
- Müller, Eduard/Schrittwieser, Eva Maria*, Finanz-Wegweiser, 2. Auflage, Wien 2014.
- Müller-Franken, Sebastian*, Grundfragen des Besteuerungsverfahrens – Anforderungen des Rechts an die Digitalisierung der Gewinnung und Verarbeitung von Informationen im Steuerrecht, StuW 2018, 113.
- Münch, Lukas*, Finanzbehördliches Risikomanagement im Rahmen der Einkommensteuerverwaltung, DStR 2013, 212.
- Münch, Lukas/Sendke, Thomas*, Geplante Modernisierung der verfahrensrechtlichen Korrekturvorschriften, DStZ 2015, 487.
- Musil, Andreas*, Aktuelle Fragen der Bestandskraft von Steuerbescheiden, DStZ 2005, 362.
- Musil, Andreas*, Steuergerechtigkeit im Verfassungsstaat. Über die Bedeutung der Grundrechte im Steuerrecht, Der Staat im Recht – Festschrift für Eckart Klein zum 70. Geburtstag (2013), S. 237.
- Musil, Andreas*, Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht, in: Schön, Wolfgang/Röder, Erik (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, Berlin 2014, S. 129.
- Musil, Andreas*, Steuerrecht und Verfassungsrecht, in: Baer, Susanne/Lepsius, Oliver/Schönberger, Christoph/Waldhoff, Christian/Walter, Christian (Hrsg.), Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart – Neue Folge/Band 64, Tübingen 2016, S. 443.
- Musil, Andreas*, Die ATAD-Richtlinien – Ein Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik der EU?, FR 2018, 933.
- Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Kommentar, München 2019 (zitiert: Musil/Weber-Grellet/Bearbeiter).
- Myßen, Michael/Kraus, Fabian*, Steuerliches Datenschutzrecht – Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz-Grundverordnung, DB 2017, 1860.
- Myßen, Michael/Kraus, Fabian*, Der Datenschutz in der Finanzverwaltung, FR 2019, 58.
- Nagel, Sibylle/Waza, Thomas*, Risikomanagement beim Steuervollzug – ein Weg aus der Krise!, DStZ 2008, 321.

- Nationaler Normenkontrollrat*, Bürokratieabbau. Bessere Rechtsetzung. Digitalisierung. Erfolge ausbauen – Rückstand aufholen: Jahresbericht 2017 des Nationalen Normenkontrollrates, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.normenkontrollrat.bund.de/resource/blob/72494/444032/0277432480e047ede4be336b9fbf5f83/2017-07-12-nkr-jahresbericht-2017-data.pdf?download=1>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Nationaler Normenkontrollrat*, Deutschland: weniger Bürokratie, mehr Digitalisierung, bessere Gesetze. Einfach machen! Jahresbericht 2018 des Nationalen Normenkontrollrates, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.normenkontrollrat.bund.de/resource/blob/72494/1536236/1bed933ea006098d6807ab48bd3c8574/2018-10-10-download-nkr-jahresbericht-2018-data.pdf?download=1>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- NEGZ*, Bericht Nr. 3: Künstliche Intelligenz in der öffentlichen Verwaltung, elektronisch veröffentlicht unter: <https://negz.org/wp-content/uploads/2018/11/NEGZ-Kurzstudie-3-KuenstlIntelligenz-20181113-digital.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Nöcker*, Gregor, § 173a AO – eine unvollendete Neuerung, AO-StB 2017, 317.
- Nöcker*, Gregor, § 129 AO – Rechtsprechung zwischen Digital und Kognitiv, DStR 2018, 1417.
- Nonhoff*, Ernst, IT-Weichenstellung für die Zukunft der Bundesverwaltung, Von der Verwaltungsinformatik zum E-Government – Festschrift Arthur Winter zum 60. Geburtstag (2004), S. 482.
- OECD*, Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced relationship to co-operative compliance, elektronisch veröffentlicht unter: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- OECD*, Forum on Tax Administration: Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0, elektronisch veröffentlicht unter: <http://www.oecd.org/tax/administration/45045602.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- OECD*, Technische Lösungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud-DE.pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- OECD*, The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit, Paris 2017.
- Öhlinger*, Theo, Der Stufenbau der Rechtsordnung – Rechtstheoretische und ideologische Aspekte, Wien 1975.
- Öhlinger*, Theo/*Eberhard*, Harald, Verfassungsrecht, 11. Auflage, Wien 2016.
- Ondracek*, Dieter, Steuervereinfachung ist machbar – aber wie und wann?, DStR 2011, 1.
- Opiela*, Nicole/*Kar*, Resa Mohabbat/*Thapa*, Basanta/*Weber*, Mike, Exekutive KI 2030: Vier Zukunftsszenarien für Künstliche Intelligenz in der öffentlichen Verwaltung, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.oeffentliche-it.de/documents/10181/14412/Exekutive+KI+2030+-+Vier+Zukunftsszenarien+f%C3%BCr+K%C3%BCnstliche+Intelligenz+in+der+%C3%B6ffentlichen+Verwaltung>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Ortmann-Babel*, Martina/*Franke*, Verona, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DB 2016, 1521.
- Ortward*, Dominik, Elektronischer Steuerbescheid per einfacher E-Mail? – Eine kritische Aufarbeitung im Nachgang zu FG Köln v. 16.9.2015 – 2 K 2040/12, DStR 2017, 477.

- Österreichische Juristenkommission* (Hrsg.), Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform – Tagung der Österreichischen Juristenkommission vom 8. bis 12. Mai 1997 in Weißenbach am Attersee.
- ÖVP/FPÖ*, Zusammen. Für Österreich. Regierungsprogramm 2017–2022, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bundestkanzleramt.gv.at/at.gv.bka.liferay-app/documents/131008/569203/Regierungsprogramm_2017%E2%80%932022.pdf/b2fe3f65-5a04-47b6-913d-2fe512ff4ce6, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Panek*, Martin, Fallauswahl und Festlegung von Prüfungsschwerpunkten für die Betriebsprüfung, Beilage 02 zu DB 2018, 31.
- Pavlidis*, Laura, Was bleibt von der Rechtskraft (des Bescheides): Res iudicata und causa finita im allgemeinen Verwaltungsverfahren?, in: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde, Wien 2017, S. 231.
- Pestke*, Axel, Zur Rolle des Steuerberaters im Risikomanagement der Finanzverwaltung, Stbg 2011, 1.
- Peters*, Franziska, Steuervollzug und Außenprüfung – Aktuelle Entwicklungen im Bereich der digitalen Betriebsprüfung, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 12. bis 14. Deutscher Finanzgerichtstag 2015 · 2016 · 2017 – Wandel und Konsolidierung im Steuerrecht – Staatsfinanzierung und Entwicklung des Steuerrechts – Steuergerechtigkeit und Steuervollzug, Stuttgart 2018, S. 263.
- Peters*, Norman, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Nachjustierungsbedarf hinsichtlich der Risiko- und Lastenverteilung, FR 2015, 1026.
- Pezzer*, Heinz-Jürgen (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht – 28. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Graz, 15. und 16. September 2003.
- Pezzer*, Heinz-Jürgen, Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, StuW 2007, 101.
- Pezzer*, Heinz-Jürgen, Mitverantwortung von Gesetzgebung, Verwaltung, Rechtsprechung und Bürger für ein handhabbares Steuerrecht, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 4. Deutscher Finanzgerichtstag 2007 – Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht, Stuttgart 2007, S. 67.
- Pieper*, Fritz-Ulli, Künstliche Intelligenz: Im Spannungsfeld von Recht und Technik, InTeR 2018, 9.
- Polomski*, Ralf-Michael, Der automatisierte Verwaltungsakt – Die Verwaltung an der Schwelle von der Automation zur Informations- und Kommunikationstechnik, Berlin 1993.
- Presse- und Informationsamt der Bundesregierung*, Digitalisierung gestalten: Umsetzungsstrategie der Bundesregierung, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975226/1552758/c34e443dbe732e79c9439585b4fbade5/pdf-umsetzungsstrategie-digitalisierung-data.pdf?download=1>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Proding*, Christian, Rechtsrichtigkeit vs Rechtssicherheit – Verfahrensrecht und Stärkung des Vertrauens in die Finanzverwaltung. Durch Anwendung diverser Bestimmungen der BAO kann auch nach langen Jahren eine bestimmte Entscheidung im Sinne der Finanzverwaltung getroffen werden, SWK 2015, 711.

- Projektgruppe Big Data*, Positionspapier zu Big Data in der öffentlichen Verwaltung: (Stand 06.06.2016), elektronisch veröffentlicht unter: https://www.ref.gv.at/fileadmin/user_upload/Big_Data_1-0-0__20160606.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- 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 21.05.2019.
- Projektgruppe Konsens*, Projekt E-Bilanz: Häufig gestellte Fragen (FAQ), elektronisch veröffentlicht unter: http://www.estuer.de/download/20181205_FAQ_Version_2018-02.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Projektgruppe Konsens*, Technischer Leitfaden zur HGB-Taxonomie 6.2 vom 01.04.2018, elektronisch veröffentlicht unter: http://www.estuer.de/download/Technische_Leitf%C3%A4den.zip, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Pump*, Hermann, Die offene Ladenkasse mit summarischer Kassenführung als Systemfehler gem. § 158 AO – Auszählung der Tageslosung versus Einzelaufzeichnungs- und Belegpflicht, StBp 2017, 84.
- Pump*, Hermann, Die sachgerechte Entscheidung zwischen elektronischer und manueller Kassenführung i. S. d. § 158 AO – Sicherung der Richtigkeitsvermutung als praxisrelevante Entscheidungshilfe, StBp 2017, 339.
- Quiel*, Philipp, Blockchain-Technologie im Fokus von Art. 8 GRD und DSGVO – Ein Zwiespalt zwischen Innovation und unionalem Datenschutzrecht?, DuD 2018, 566.
- Raabe*, Oliver/*Wacker*, Richard/*Oberle*, Daniel/*Baumann*, Christian/*Funk*, Christian (Hrsg.), Recht ex machina – Formalisierung des Rechts im Internet der Dienste.
- Raschauer*, Bernhard, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage, Wien 2009.
- Rätke*, Bernd, Taxonomie ohne Rechtsgrundlage! – E-Bilanz, BBK Sonderausgabe 2011, 4.
- Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: IT-Programm E-Finanz, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/III/III_00006/imfname_673705.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Nachfrageverfahren 2014, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_2/Nachfrageverfahren_2014.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home/Risiko_management_in_der_Finanzverwaltung.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Risikomanagement in der Finanzverwaltung/Follow-up-Überprüfung, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_7/Bund_Risikomanagement_in_der_Finanzverwaltung_Follow_up_Uebe.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Rechnungshof*, Bericht des Rechnungshofes: Tätigkeit im Jahr 2005, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_2/Taetigkeitsbericht_2004.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.

- Rechnungshof*, Positionen des Rechnungshofs: Positionen für eine nachhaltige Entwicklung Österreichs, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_6/Positionen_2016_02.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Rechnungshof*, Tätigkeitsbericht des Rechnungshofes: Verwaltungsjahr 2000, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_2/Taetigkeitsbericht_2000.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Reimer*, Ekkehart, Die föderale Steuerverwaltung und Europäisches Steuerrecht, FR 2008, 302.
- Reimer*, Ekkehart, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929.
- Reimer*, Ekkehart, Kann eine Vereinfachung der Einkommensbesteuerung gelingen?, in: Jachmann, Monika (Hrsg.), Erneuerung des Steuerrechts – 38. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Berlin, 9. und 10. September 2013, Köln 2014, S. 293.
- Reimer*, Ekkehart, Rechtssprache als Kulturgut: Kennt das deutsche Recht ein Algorithmenverbot?, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19 – Impulse aus dem Institut für Finanz- und Steuerrecht, Berlin 2019, S. 27.
- Reinemund*, Birgit, Die „ewige“ Diskussion um Steuervereinfachung und ihre Grenzen, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 – Europäische Perspektiven im Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, Stuttgart 2013, S. 213.
- Reinermann*, Heinrich/Lucke, Jörn von, Electronic Government in Deutschland – Ziele, Stand, Barrieren, Beispiele, Umsetzung, Speyer 2002.
- Reinold*, Jürgen/Stückler, Karl Hannes, Steuerreformgesetz 2015/2016: Änderungen des EStG, KStG und UmgrStG, ÖStZ 2015, 543.
- 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.
- Richter*, Andreas/Welling, Berthold, Tagungs- und Diskussionsbericht zum 56. Berliner Steuergespräch „Die Reform der Abgabenordnung“ am 21.9.2015, FR 2015, 1014.
- Richter*, Andreas/Welling, Berthold, Diskussionsbericht zum 69. Berliner Steuergespräch „Die Datenschutz-Grundverordnung im Steuerrecht“, FR 2019, 67.
- Richter*, Lutz/Kruczynski, Magdalena, Zu den Auswirkungen der E-Bilanz auf Versicherungsunternehmen – Eine analytische und empirische Untersuchung, BFuP 2014, 478.
- Richter*, Lutz/Kruczynski, Magdalena/Kurz, Christof, Die E-Bilanz: Ein Beitrag zum Steuerbürokratieabbau?, DB 2010, 1604.
- Rill*, Heinz Peter/Baumgartner, Gerhard/Kneihs, Benjamin (Hrsg.), Bundesverfassungsrecht, Kommentar, Wien (zitiert: Rill/Baumgartner/Kneihs/Bearbeiter).
- Risse*, Robert, Tax Compliance in der Form der zeitnahen steuerlichen Außenprüfung, DB 2011, 667.
- Ritz*, Christoph, Verwaltungsökonomie in der BAO, ÖStZ 1996, 226.
- Ritz*, Christoph, Aufhebungen gemäß den §§ 299 und 300 BAO, RdW 2002, 692.

- Ritz, Christoph, Ermessen im Steuer- und Verwaltungsrecht, in: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, Wien 2012, S. 107.
- Ritz, Christoph (Hrsg.), Bundesabgabenordnung, Kommentar, 6. Auflage, Wien 2017 (zitiert: Ritz/Bearbeiter).
- Ritz, Christoph, Korrektur von offenkundigen Fehlern im Abgabenverfahren, in: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), Korrektur fehlerhafter Entscheidungen durch die Verwaltungs- und Abgabenbehörde, Wien 2017, S. 199.
- Ritz, Christoph, Verwaltungsökonomie in der BAO, AFS 2017, 42.
- Ritz, Christoph/Koran, Birgitt Ulrike/Kutschera, Axel/Knasmüller, Markus (Hrsg.), Handbuch Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht, 2. Auflage.
- Rödder, Thomas/Hüttemann, Rainer (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2015/2016.
- Rolletschke, Stefan, Auswirkungen der elektronischen Datenübermittlung (§ 93c AO) auf die Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, NZWiSt 2018, 185.
- Rombold, Maximilian, § 299 BAO als kleine Schwester der „Abgabenfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung“ – § 161 BAO keine taugliche Grundlage zur Kontrolle bereits erlassener Bescheide, SWK 2005, 910.
- Röper, Christoph, Die Digitalisierung des Bereichs Steuern – Chance statt Risiko?, Beilage 04 zu DB 2016, 1.
- Roth, David, Elektronische Daten im Finanzamt: § 150 Abs. 7 Satz 2 AO n.F. als Totengräber der Steuerhinterziehung?, wistra 2018, 152.
- Roth, Hans-Peter, Der Regierungsentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, SteuK 2016, 78.
- Rupp, Christian, E-Government in Österreich on Top in Europa – Best Practice für Nachhaltigkeit und Kooperation, in: Khol, Andreas/Ofner, Günther/Burkert-Dottolo, Günther/Karner, Stefan (Hrsg.), Österreichisches Jahrbuch für Politik 2005, Wien 2006, S. 583.
- Ruppe, Hans Georg, Gleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, in: Fischer, Peter (Hrsg.), Steuervereinfachung, Köln 1998, S. 29.
- Ruppe, Hans Georg, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in: Österreichische Juristenkommission (Hrsg.), Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform – Tagung der Österreichischen Juristenkommission vom 8. bis 12. Mai 1997 in Weiß- enbach am Attersee, Wien 1998, S. 119.
- Ruppe, Hans Georg, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht, in: Leitner, Roman (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2002 – Absprachen/Vergleiche im Abgaben- und Finanzstrafrecht, Wien 2003, S. 9.
- Ruppe, Hans Georg, Vertrauensschutz und Verwaltungserlässe, Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik (2005), S. 157.
- Ruppe, Hans Georg, Der Anspruch auf Normenklarheit im Steuerrecht und seine Durchsetzung im Gesetzgebungs- und Rechtsschutzverfahren, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 5. Deutscher Finanzgerichtstag 2008 – Steuerrecht im Wandel – Stand und Perspektiven der Reformdiskussion, Stuttgart 2008, S. 61.

- Ruppe*, Hans Georg, Der Anspruch auf Normenklarheit im Steuerrecht und seine Durchsetzung im Gesetzgebungs- und Rechtsschutzverfahren, Beihefter zu DStR 2008, 20.
- Ruppe*, Hans Georg, Podiumsdiskussion, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht – Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der Steuerrechtsordnung/Symposium anlässlich des 75-jährigen Bestehens des Instituts für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, Herzogenrath 2009, S. 56.
- Ruppe*, Hans Georg, Steuerrechtsschutz und Verfassungsrecht in Österreich, StuW 2009, 289.
- Ruppe*, Hans Georg, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Die österreichische Perspektive, StuW 2011, 372.
- Rüsch*, Gary, Elektronische Finanzverwaltung in der Unternehmenspraxis, GmbHR 2016, R241.
- Rüscher*, Daniel, Der digitale Zugang der Bürger zum Staat durch das Onlinezugangsgesetz, DVBl 2017, 1530.
- Ruß*, Julia/*Ismer*, Roland/*Margolf*, Juliane, Digitalisierung des Steuerrechts: Eine Herausforderung für die Ausgestaltung von materiellen Steuergesetzen, DStR 2019, 409.
- Rust*, Hubertus/*Hülshoff*, Markus/*Kolbe*, Sebastian, E-Bilanz: Anforderungen der Finanzverwaltung an den Datensatz nach § 5b EStG, BB 2011, 747.
- Rzeszut*, Robert/*Kapferer*, Rolf, E-Fax ist eine zulässige Einbringungsform – Strenge Rechtsprechung zu E-Mails gilt nicht für E-Fax, SWK 2018, 954.
- Rzeszut*, Robert/*Lebenbauer*, Edith, Zulässigkeit von E-Mails in der BAO? – Überblick über den „Status quo“ und ein Plädoyer für eine Modernisierung der BAO, SWK 2016, 654.
- Sadlo*, Sabine, Das Steuerreformgesetz 2015/2016 im Überblick, RdW 2015, 461.
- Sauerland*, Thomas, Weisungsrechte des Bundes beim Vollzug der Steuergesetze durch die Länder, DStZ 2007, 668.
- Saurugger*, Erich, Elektronisches Gesetzgebungsverfahren im Parlament, FORUM PARLAMENT 2004, 48.
- Schäperclaus*, Jens/*Hanke*, Claudia, Datenträgerüberlassung: Z3-Datenzugriff im Rahmen der Betriebsprüfung, Beilage 04 zu DB 2016, 17.
- Schaubmair*, Renate, C. Verfahrensrecht, § 114 Abs. 3 BAO – Elektronische Archivierung, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, Wien 2017, S. 1.
- Schaumburg*, Harald (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 4. Auflage.
- Schaumburg*, Harald, Nichtanwendungserlasse, Nichtanwendungsgesetze und Bindung der Verwaltung an Recht und Gesetz, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 1. Deutscher Finanzgerichtstag 2004 – Für eine bessere Steuerrechtskultur, Stuttgart 2004, S. 73.
- Schaumburg*, Harald, Rechtsquellen des Europäischen Steuerrechts, in: Schaumburg, Harald/Englich, Joachim (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Köln 2015, Rz. 3.1.
- Schaumburg*, Harald, Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Schaumburg, Harald (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Köln 2017, Rz. 3.1.

- Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2. Auflage.
- Schaumburg, Heide/Schaumburg, Harald*, *Legislativer Gehorsam im Steuerrecht, Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler* (2011), S. 171.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 2 von 15), AFS 2013, 202.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 3 von 15), AFS 2013, 242.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 4 von 15), AFS 2013, 287.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 5 von 15), AFS 2013, 295.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 10 von 15), AFS 2014, 162.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 11 von 15), AFS 2014, 202.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 6 von 15), AFS 2014, 2.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 8 von 15), AFS 2014, 82.
- Scheibblauer, Markus*, *Steuerprüfung: quo vadis?* (Teil 14 von 15), AFS 2015, 82.
- Scheller, Kay*, *Bemerkungen 2018 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes: Ergänzungsband*, elektronisch veröffentlicht unter: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2018-ergaenzungsband/downloads/2018-bemerkungen-ergaenzungsband-gesamtbericht-pdf>, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Schenke, Ralf Peter*, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht – Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung*, Tübingen 2007.
- Schiffers, Joachim*, *E-Bilanz (§ 5b EStG) – schlichte Verfahrensvorschrift vor dem Hintergrund des Risikomanagements im Steuervollzug und des Tax-Accounting*, Stbg 2011, 7.
- Schilcher, Michael*, *Grenzen der Mitwirkungspflichten im Lichte des Gemeinschaftsrechts*, Wien 2010.
- Schlager, Josef*, *Die Bedeutung der Grundsätze des Abgabenverfahrens bei der elektronischen Steuerveranlagung – Beispiel aus der Praxis: die unwiderrufliche Option des § 10 Abs. 3 KStG*, SWK 2010, S. T 33.
- Schlatt, Vincent/Schweizer, André/Urbach, Nils/Fridgen, Gilbert*, *Blockchain: Grundlagen, Anwendungen und Potenziale*, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.fit.fraunhofer.de/content/dam/fit/de/documents/Blockchain_WhitePaper_Grundlagen-Anwendungen-Potentiale.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Schliesky, Utz/Hoffmann, Christian*, *Die Digitalisierung des Föderalismus – Der Portalverbund gem. Art. 91c Abs. 5 GG als Rettung des E-Government?*, DÖV 2018, 193.
- Schmarbeck, Tim*, *Tax Compliance – Ein ganzheitlicher Ansatz für die Modernisierung des Steuervollzugs*, in: *Bundesministerium der Finanzen* (Hrsg.), *Monatsbericht des BMF – Dezember 2002*, S. 57.
- Schmidt, Eckehard*, *Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug*, in: *Widmann, Werner* (Hrsg.), *Steuervollzug im Rechtsstaat – 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007*, Köln 2008, S. 37.

- Schmidt*, Eckehard, Anwendung von Vereinfachungszwecknormen und Vereinfachung als Auslegungstopos – Aus Sicht der Verwaltung, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 321.
- Schmidt*, Eckehard/*Schmitt*, Michael, Risikomanagement – Zaubermittel oder Bankrotterklärung der Verwaltung?, Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 529.
- Schmidt-Aßmann*, Eberhard, Der Rechtsstaat, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland – Band II: Verfassungsstaat, Heidelberg 2004, S. 541.
- Schmitt*, Michael, Steuervollzug im föderalen Staat, in: Widmann, Werner (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat – 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, Köln 2008, S. 99.
- Schmitt*, Michael, Steuerverwaltung, Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag (2013), S. 1743.
- Schmitthoff*, Clive Maximilian/*Fabricius*, Fritz (Hrsg.), Law and international trade = Recht und internationaler Handel – Festschrift für Clive M. Schmitthoff zum 70. Geburtstag.
- Schmitz*, Heribert/*Prell*, Lorenz, Neues zum E-Government – Rechtsstaatliche Standards für E-Verwaltungsakt und E-Bekanntgabe im VwVfG, NVwZ 2016, 1273.
- Schneider*, Jochen (Hrsg.), Handbuch EDV-Recht – IT-Recht mit IT-Vertragsrecht, Datenschutz, Rechtsschutz und E-Business, 5. Auflage.
- Schneider*, Jochen, A. Datenschutz und IT-Management, in: Schneider, Jochen (Hrsg.), Handbuch EDV-Recht – IT-Recht mit IT-Vertragsrecht, *Datenschutz*, Rechtsschutz und E-Business, Köln 2017, Rz. 1.
- Schön*, Wolfgang, Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, *StuW* 2002, 23.
- Schön*, Wolfgang/*Beck*, Karin E. M. (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts.
- Schön*, Wolfgang/*Röder*, Erik (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II.
- Schön*, Wolfgang/*Sternberg*, Christian (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III.
- Schramböck*, Margarete, Vortrag an den Ministerrat: Betreffend Digitalisierung und die Einrichtung einer Plattform oesterreich.gv.at für Online-Amtswege, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bundeskanzleramt.gv.at/documents/131008/614961/4_15_mrv.pdf/4cbf6172-824a-479f-9e02-962d7dd2eff4, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Schrey*, Joachim/*Thalhofer*, Thomas, Rechtliche Aspekte der Blockchain, *NJW* 2017, 1431.
- Schrittwieser*, Eva Maria, Governance-Risk-Compliance-Management im BMF – Ein Praxismodell zur Einführung von Risikomanagement in der öffentlichen Verwaltung, *SWK* 2018, 294.
- Schulze*, Reiner/*Zuleeg*, Manfred/*Kadelbach*, Stefan (Hrsg.), Europarecht – Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Auflage.
- Schumann*, Jan Christoph, Das neue Kassengesetz 2016, *AO-StB* 2017, 151.

- Schumann*, Jan Christoph/*Arnold*, Andreas, E-Bilanz: Ziele, Anwendungsbereich und Umsetzung des § 5b EStG, *DSiZ* 2011, 226.
- Schünemann*, Wolf J./*Weiler*, Stefan (Hrsg.), E-Government und Netzpolitik im europäischen Vergleich.
- Schüßler*, Björn, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, Frankfurt am Main 2010.
- Schützler*, Christian, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, Frankfurt am Main 2014.
- Schwab*, Hartmut/*Ende*, Claudia, Verfassungsrechtliche Prinzipien im Steuerrecht – Anmerkungen eines Steuerberaters, *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler* (2011), S. 203.
- Schwarz*, Bernhard/*Pahlke*, Armin (Hrsg.), AO/FGO Kommentar, Erstkommentierung zum Modernisierungsgesetz des Besteuerungsverfahrens, Freiburg 2017 (zitiert: Schwarz/Pahlke/*Be-arbeiter*).
- Schwarz*, Bernhard/*Pahlke*, Armin (Hrsg.), AO/FGO Kommentar, Erstkommentierung zur Neu-regelung des Datenschutzes im steuerlichen Verfahrensrecht (EU-DSGVO und Gesetz zur Änderung des BVG und andere Vorschriften), Freiburg 2017 (zitiert: Schwarz/Pahlke/*Be-arbeiter*).
- Schwarz*, Sebastian, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und im Steuerstatistikrecht, Baden-Baden 2017.
- Schwärzer*, Erwin, Elektronische Verwaltung in Deutschland, in: Schünemann, Wolf J./Weiler, Stefan (Hrsg.), E-Government und Netzpolitik im europäischen Vergleich, Baden-Baden 2012, S. 73.
- Schweighofer*, Erich/*Liebwald*, Doris/*Kreuzbauer*, Günther/*Menzel*, Thomas (Hrsg.), Informationstechnik in der juristischen Realität.
- Schweighofer*, Erich/*Menzel*, Thomas (Hrsg.), E-Commerce und E-Government – Aktuelle Fra-gestellungen der Rechtsinformatik.
- Schweighofer*, Erich/*Menzel*, Thomas/*Kreuzbauer*, Günther/*Liebwald*, Doris (Hrsg.), Zwischen Rechtstheorie und e-Government – Aktuelle Fragen der Rechtsinformatik 2003.
- Schwenker*, Jörg, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – ein Meilenstein auf dem Weg der weiteren Digitalisierung im Steuerrecht – Neue Herausforderungen für Finanzverwaltung, Steuerpflichtige und Unternehmen sowie Steuerberater, *DB* 2016, 375.
- Schwenzer*, Ingeborg/*Hager*, Günter (Hrsg.), Festschrift für Peter Schlechtriem zum 70. Ge-burtstag.
- Seckelmann*, Margrit, E-Government: Chancen und Risiken für Bürgerinnen und Bürger, in: Hill, Hermann/Schliesky, Utz (Hrsg.), Herausforderung e-Government – E-Volution des Rechts- und Verwaltungssystems, Baden-Baden 2009, S. 285.
- Seer*, Roman, Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung – Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. vom 18. Februar 1995, Bundesfinanzakademie Brühl, *StuW* 1995, 184.

- Seer, Roman*, Möglichkeit und Grenzen eines „maßvollen“ Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, FR 1997, 553.
- Seer, Roman*, Besteuerungsverfahren – Rechtsvergleich USA – Deutschland, Frankfurt am Main 2002.
- Seer, Roman*, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, 40.
- Seer, Roman*, Kooperativ-föderale Steuerverwaltung in Deutschland, Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht – Festschrift für Hans Georg Ruppe (2007), S. 533.
- Seer, Roman*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in: Widmann, Werner (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat – 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007, Köln 2008, S. 7.
- Seer, Roman*, Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, DStR 2008, 1553.
- Seer, Roman*, Datenschutz im Besteuerungsverfahren, Festschrift für Wienand Meilicke (2010), S. 687.
- Seer, Roman*, Der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Besteuerungsverfahren, SteuerStud 2010, 369.
- Seer, Roman*, Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, FR 2012, 1000.
- Seer, Roman*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 2015, 315.
- Seer, Roman*, Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren, BB 2015, 214.
- Seer, Roman*, Berichtigung nach § 153 AO oder Selbstanzeige nach §§ 371, 398a AO? – Bedeutung des Anwendungserlasses vom 23.05.2016, DB 2016 S. 1228, DB 2016, 2192.
- Seer, Roman*, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens aus Sicht der Steuerberater und Steuerabteilungen, in: Lüdicke, Jochen (Hrsg.), Jahrbuch des Bundesverbands der Steuerberater 2016, Herne 2016, S. 55.
- Seer, Roman*, Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – Ein weiterer Schritt in die kontrollierte Selbstregulierung des Steuervollzugs, DStZ 2016, 605.
- Seer, Roman*, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfahrensrechts, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1717.
- Seer, Roman*, Datenschutz und Besteuerungsverfahren – Auswirkungen der DSGVO, SteuerStud 2019, 240.
- Seer, Roman/Hardeck, Inga*, Strukturelle Implementierung kooperativer Verfahrenselemente in das Unternehmensteuerrecht, StuW 2016, 366.
- Seewald, Hans-Christoph*, Grußworte – Hans-Christoph Seewald, Präsident des Deutschen Steuerberaterverbandes, in: Brandt, Jürgen (Hrsg.), 8. bis 9. Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012 – Europäische Perspektiven im Steuerrecht – Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung, Stuttgart 2013, S. 183.

- Seiler*, Christian, Indienstnahme Privater im Besteuerungsverfahren, 100 Jahre Steuerrechtssprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1761.
- Senger*, Eike Alexander, Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, Wiesbaden 2009.
- Setnicka*, Martin, Konzeption und Aufbau des Predictive Analytics Competence Center im BMF, taxlex 2016, 322.
- Setnicka*, Martin, Predictive Analytics in der österreichischen Finanzverwaltung, in: Mayr, Heinrich Christian/Pinzger, Martin (Hrsg.), Informatik 2016 – 26.–30. September 2016 Klagenfurt, Bonn 2016, S. 629.
- Siegel*, Thorsten, Der virtuelle Verwaltungsakt, VerwArch 2014, 241.
- Sieker*, Susanne (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik – 40. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Halle, 14. und 15. September 2015.
- Singer*, Reinhard, Risikomanagement in der Finanzverwaltung und Haftungsrisiken des Steuerberaters, in: DWS-Institut (Hrsg.), Risikomanagement der Finanzverwaltung – Herausforderungen für den Berufsstand der Steuerberater – Berufsrechtstagung des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e. V. 2008, Berlin 2009, S. 39.
- Skrobotz*, Jan, Das elektronische Verwaltungsverfahren – Die elektronische Signatur im E-Government, Berlin 2005.
- Söhn*, Hartmut, Steuer, Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag (2013), S. 1573.
- Sommermann*, Karl-Peter, Die Bedeutung der Rechtsvergleichung für die Fortentwicklung des Staats- und Verwaltungsrechts in Europa, DÖV 1999, 1017.
- Sopp*, Karina, Alternativen der (elektronischen) Übermittlung von Steuererklärungen und Jahresabschlussdaten an die Finanzverwaltung – Anwendung in der Praxis, Ursachen und Schlussfolgerungen, ÖStZ 2012, 460.
- Sopp*, Karina/*Kruczynski*, Magdalena/*Richter*, Lutz, Die österreichische E-Bilanz für steuerliche Zwecke im Vergleich zu Deutschland, SWI 2011, 443.
- 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.
- Sowinski*, Norbert, Amtsveranlagung für Inlandsrentner – Ein Pilotprojekt in Mecklenburg-Vorpommern, NWB 2017, 2170.
- Spilker*, Bettina, Behördliche Amtsermittlung, Tübingen 2015.
- Spindler*, Wolfgang, Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStR 2001, 725.
- Spindler*, Wolfgang, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht, DStR 2007, 1061.

- Spindler*, Wolfgang, Podiumsdiskussion, in: Birk, Dieter (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht – Zur Rolle der Rechtsprechung bei der verfassungskonformen Gestaltung der Steuerrechtsordnung/Symposium anlässlich des 75-jährigen Bestehens des Instituts für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, Herzogenrath 2009, S. 56.
- Srocke*, Frank-Rüdiger/*Bräutigam*, Jörg, Aktuelles vom Portalverbund, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.it-planungsrat.de/SharedDocs/Downloads/DE/Fachkongress/6FK2018/Tag2_RadB_Portalverbund.pdf?__blob=publicationFile&v=3, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Stacherl*, Stefan/*Maier*, Beatrix, Elektronische Datenübergabe im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung – Ausreichende Dokumentation ist essenziell, SWK 2013, 88.
- Starck*, Christian, Rechtsvergleichung im öffentlichen Recht, JZ 1997, 1021.
- Statistisches Bundesamt*, Rechtspflege – Finanzgerichte: Fachserie 10 Reihe 2.5 – 2017, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Justiz-Rechtspflege/Publikationen/Downloads-Gerichte/finanzgerichte-2100250177004.pdf?__blob=publicationFile&v=5, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Staudinger*, Friedrich/*Kirchmayr*, Dietmar, Einsicht in EDV-Buchhaltungen und -Belege, ÖStZ 2010, 220.
- Steinhauff*, Dieter, Einzelaufzeichnungspflichten bei Bargeschäften, AO-StB 2017, 289.
- Steuerreformkommission*, Bericht der Steuerreformkommission 2014, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/Bericht_Steuerreformkommission.pdf?63xfqp, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Steuerungsgruppe IT*, KOordinierte Neue Software-Entwicklung für die Steuerverwaltung: Informationsbroschüre, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.finanzverwaltung.nrw.de/sites/default/files/asset/document/konsens_broschuere_2015_web_reduziert_0.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Stiastny*, Marion, Horizontal Monitoring – Implikationen für das österreichische Steuerrecht, Wien 2015.
- Stieger*, Thomas, C. Verfahrensrecht, § 147 Abs. 1 BAO – Außenprüfung, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, Wien 2017, S. 1.
- Stiemerling*, Oliver, „Künstliche Intelligenz“ – Automatisierung geistiger Arbeit, Big Data und das Internet der Dinge – Eine technische Perspektive, CR 2015, 762.
- Stiftung Marktwirtschaft*, Kommission „Steuergesetzbuch“: Ein neues Einkommensteuergesetz für Deutschland: Tagungsbericht, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.stiftung-marktwirtschaft.de/uploads/tx_ttproducts/datasheet/Tagungsbericht_Neues_EStG_10_11_2005.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Stoll*, Gerold, Bundesabgabenordnung Kommentar – Band 2, §§ 113–209a, Wien 1994.
- Stolzlechner*, Harald, Einführung in das öffentliche Recht – Allgemeine Rechtslehren, Verfassungsrecht, allgemeines Verwaltungsrecht, Unionsrecht/mit neuer Verwaltungsgerichtsbarkeit, 6. Auflage, Wien 2013.

- Storr, Stefan*, Unionsrechtliche Vorgaben für Steuer- und Verwaltungsverfahren, in: Holoubek, Michael/Lang, Michael (Hrsg.), *Die allgemeinen Bestimmungen der BAO*, Wien 2012, S. 73.
- Streck, Michael*, Grundlagen, in: Streck, Michael/Mack, Alexandra/Schwedhelm, Rolf (Hrsg.), *Tax Compliance – Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung*, Köln 2016, Rz. 1.1.
- Streck, Michael/Binnewies, Burkhard*, *Tax Compliance*, DStR 2009, 229.
- Streck, Michael/Mack, Alexandra/Schwedhelm, Rolf* (Hrsg.), *Tax Compliance – Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung*, 2. Auflage.
- Streissler-Führer, Agnes*, Digitalisierung, Produktivität und Beschäftigung, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.digitales.oesterreich.gv.at/at.gv.bka.liferay-app/documents/22124/30428/Studie_Digitalisierung%2C+Produktivit%C3%A4t+und+Besch%C3%A4ftigung/4fa3af4d-bc03-416c-87a0-33f2707ac88f, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Suck, Jendrik*, Die Anlage EÜR: Zwischen Risikomanagement und Rechtswidrigkeit, DStZ 2010, 606.
- Sutter, Franz Philipp*, Vereinheitlichung der Frist zur Rechtskraftdurchbrechung nach § 299 BAO im AbgVRefG, ÖStZ 2009, 404.
- Taeger, Jürgen* (Hrsg.), *Recht 4.0 – Innovationen aus den rechtswissenschaftlichen Laboren – Tagungsband Herbstakademie 2017*.
- Tanzer, Michael/Unger, Peter* (Hrsg.), *Die BAO im 21. Jahrhundert – Festschrift für Gerold Stoll zum 80. Geburtstag*.
- Tanzer, Michael/Unger, Peter*, Die „Nachbescheidkontrolle“ als Institution – Wenn die Ausnahme zur Regel wird, SWK 2008, 947.
- Tanzer, Michael/Unger, Peter*, Die Anwendung der BAO im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, *Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung – Festschrift für Christoph Ritz* (2015), S. 349.
- Tanzer, Michael/Unger, Peter*, Die neuen Vorschriften für Bargeschäfte – Aufzeichnungs-, Kas sen- und Belegerteilungspflicht nach der Steuerreform 2015/16, ÖStZ 2016, 313.
- Tanzer, Michael/Unger, Peter*, *BAO 2016/2017 – Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung*, 5. Auflage, Wien 2017.
- Tessar, Hans*, *Der Stufenbau nach der rechtlichen Autorität – Und seine Bedeutung für die juristische Interpretation: zur Beachtlichkeit ständiger Vollzugspraxen und höchstgerichtlicher Präjudizien*, Wien 2010.
- Thiel, Jochen*, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung in der Praxis – Das Jahressteuergesetz 1996 wird vorbereitet, *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag* (1995), S. 295.
- Thiemann, Christian*, Rechtsschutz im modernisierten Besteuerungsverfahren, *StuW* 2018, 304.
- Tipke, Klaus*, *Die Steuerrechtsordnung – Band 1: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*, 2. Auflage, Köln 2000.

- Tipke*, Klaus, Die Steuerrechtsordnung – Band 3: Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechtsschutz, Steuerreformbestrebungen, 2. Auflage, Köln 2012.
- Tipke*, Klaus/*Kruse*, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, Kommentar zur AO (ohne Steuerstrafrecht) und FGO, Köln (zitiert: *Tipke/Kruse/Bearbeiter*).
- Tipke*, Klaus/*Lang*, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Auflage, Köln 2018 (zitiert: *Tipke/Lang/Bearbeiter*).
- Tipke*, Klaus/*Söhn*, Hartmut (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik.
- Tiwald*, Gottfried/*Moser*, Ludwig, IT-Management im Finanzressort, Von der Verwaltungsinformatik zum E-Government – Festschrift Arthur Winter zum 60. Geburtstag (2004), S. 14.
- Toifl*, Gerald, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht – Wissen, Wollen, Absicht und Irrtum bei der Besteuerung des Einkommens, Wien 2010.
- Traummüller*, Roland/*Winter*, Arthur (Hrsg.), Von der Verwaltungsinformatik zum E-Government – Festschrift Arthur Winter zum 60. Geburtstag.
- Trossen*, Nils, Die Auswirkungen der Modernisierung des steuerlichen Verfahrensrechts auf den gerichtlichen Rechtsschutz, FR 2015, 1021.
- Trossen*, Nils, Das qualifizierte Freitextfeld (§ 150 Abs. 7 Sätze 1 und 2 AO) – Zukünftige Praxisprobleme und offene Fragen, AO-StB 2017, 309.
- Tschentscher*, Axel, Dialektische Rechtsvergleichung – Zur Methode der Komparistik im öffentlichen Recht, JZ 2007, 807.
- Unger*, Peter, Die Mitwirkungspflicht als bewegliches System – Auskunftersuchen nach formell rechtskräftiger Bescheiderlassung, SWK 2005, 421.
- Unger*, Peter, Steuerrecht und Datenschutz, in: Bauer, Lukas/Reimer, Sebastian (Hrsg.), Handbuch Datenschutzrecht, Wien 2009, S. 619.
- Verein österreichischer Steuerzahler*, Kritik an komplizierten Steuererklärungen – Finanzverwaltung profitiert selbst am meisten von Finanz Online, SWK 2004, S. T 89.
- Verlag Österreich GmbH*, Österreichischer Amtskalender 2018/2019 – Das Lexikon der Behörden und Institutionen, Wien 2018.
- Vinken*, Horst, Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht – Die Finanzverwaltung als „Kontrollinstanz“ der Rechtsprechung?, Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 549.
- Vinken*, Horst, Vollmachtsdatenbank und vorausgefüllte Steuererklärung, DStR 2012, 1205.
- Vinken*, Horst, E-Government: Notwendigkeit, Chancen und Risiken – Impulsreferat von Dr. Horst Vinken, Beihefter zu DStR 2013, 114.
- Vock*, Martin, Die begleitende Kontrolle im Überblick, RdW 2018, 384.
- Wagner*, Alexander/*Hammerl*, Christian, Die „vertretbare Rechtsansicht“ im Finanzstrafrecht, RdW 2003, 170.
- Wagner*, Franz W., Steuerreformen: Warum der „Große Wurf“ weder möglich noch nötig ist, FR 2012, 653.

- Wagner, Jens, Legal Tech und Legal Robots – Der Wandel im Rechtsmarkt durch neue Technologien und künstliche Intelligenz, Wiesbaden 2018.
- Wähnert, Andreas, Handbuch für die Summarische Risikoprüfung (SRP), elektronisch veröffentlicht unter: https://www.schleswig-holstein.de/DE/Fachinhalte/B/betriebspruefung_digital/Downloads/SRP_Handbuch.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Wähnert, Andreas, Einsatzmöglichkeiten neuer Prüfverfahren für die Finanzverwaltung – Integration der neuen Prüfungsmethoden in ein systematisches Risikomanagement, BBK 2009, 738.
- Wähnert, Andreas, „Bildgebende Verfahren“ in der (Groß- und Konzern-)Betriebsprüfung – Gläserne Massendaten für korrekte rechtliche Bewertungen, StBp 2014, 217.
- Wähnert, Andreas, Zeitgemäße Datenanalyse der Betriebsprüfung – Das Datenprüfungsnetz „Summarische Risikoprüfung (SRP)“, DB 2016, 2627.
- Wakounig, Marian, In der BRD bewährt – Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Eine verfahrensökonomische Rechtsgrundlage nicht nur für den Veranlagungsbereich, sondern auch für die Betriebsprüfung, SWK 1997, 525.
- Waldhoff, Christian, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland – Band V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, Heidelberg 2007, S. 813.
- Waldhoff, Christian, Abgabenrecht, in: Ehlers, Dirk/Fehling, Michael/Pünder, Hermann (Hrsg.), Besonderes Verwaltungsrecht – Band 3: Kommunalrecht, Haushalts- und Abgabenrecht, Ordnungsrecht, Sozialrecht, Bildungsrecht, Recht des öffentlichen Dienstes, Heidelberg 2013, S. 219.
- Waldhoff, Christian, Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizite bei Steuerfällen mit Auslandsbezug am Beispiel von §§ 7 ff. AStG – Zugleich ein Beitrag zum räumlichen Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips, StuW 2013, 121.
- Waldhoff, Christian, Steuern, in: Wegener, Bernhard W. (Hrsg.), Enzyklopädie Europarecht – Band 8: Europäische Querschnittpolitiken, Baden-Baden 2014, S. 619.
- Waldhoff, Christian, Steuerrecht und Verfassungsrecht – Bericht über ausgewählte Entscheidungen zu verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung aus den Jahren 2008 bis 2014, Die Verwaltung 2015, 85.
- Waldhoff, Christian, Entwicklung des Steuerrechtsschutzes in Deutschland, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 3.
- Watrin, Christoph/Struffert, Ralf, Benford's Law und Chi-Quadrat-Test – Chancen und Risiken des Einsatzes bei steuerlichen Prüfungen – zugleich Anmerkungen zum Urteil des FG Münster vom 7.12.2005 – 1 K 6384/03 E, DB 2006, 1748.
- Watzinger, Johann, C. Verfahrensrecht, § 124 BAO – Buchführungspflicht nach § 124 BAO, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, Wien 2017, S. 1.
- Watzinger, Johann, C. Verfahrensrecht, § 125 BAO – Buchführungspflicht nach § 125 BAO, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, Wien 2017, S. 1.

- Watzinger, Johann, C. Verfahrensrecht, § 303 BAO – Wiederaufnahme, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band II, Wien 2017, S. 1.
- Webel, Karsten/Danielmeyer, Gregor, Schnittstellenverprobung elektronischer Betriebsverwaltungen – das kommende Standardpruffeld?, StBp 2015, 353.
- Weber-Grellet, Heinrich, Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001.
- Wedelstädt, Alexander von, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, AO-StB 2016, 196.
- Wegener, Bernhard W. (Hrsg.), Enzyklopädie Europarecht – Band 8: Europäische Querschnittpolitiken.
- Wegweiser GmbH Berlin Research & Strategy/Hertie School of Governance, Zukunfts-panel Staat & Verwaltung 2017: Digital Government und Verwaltungsmodernisierung in Deutschland: Status Quo, Herausforderungen und Umsetzungserfahrungen Ergebnisse einer deutschlandweiten Behordenbefragung, elektronisch veröffentlicht unter: https://www.hertie-school.org/fileadmin/4_Debate/Debate_Photos_Downloads/2017/2017_General_news_items/Zukunftspanel_2017.compressed.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Welling, Berthold/Ghebrewebet, Yokab, Die Grenzen der Digitalisierung für die Unternehmen im Steuerrecht, Beilage 04 zu DB 2016, 33.
- Welzel, Christian/Eckert, Klaus-Peter/Kirstein, Fabian/Jacumeit, Volker, Mythos Blockchain: Herausforderungen für den öffentlichen Sektor, elektronisch veröffentlicht unter: http://publica.fraunhofer.de/eprints/urn_nbn_de_0011-n-438569-19.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Weninger, Rudolf, Teil 1: Rechtsgrundlagen und Entwicklung von Benutzerberechtigungen sowie Funktionen von FinanzOnline, in: Müller, Eduard/Moser, Sieglinde (Hrsg.), SWK-Spezial Praxisleitfaden FinanzOnline, Wien 2018, S. 11.
- Wenk, Marc Oliver/Jagosch, Christian/Straer, Frank, Die E-Bilanz – Ein Projekt mit Fallstricken, DStR 2011, 586.
- Wernsmann, Rainer, Steuerrecht, in: Schulze, Reiner/Zuleeg, Manfred/Kadelbach, Stefan (Hrsg.), Europarecht – Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, Baden-Baden 2015, Rz. 1.
- Widmann, Werner (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat – 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Stuttgart, 10. und 11. September 2007.
- Widmann, Werner, Die Kooperationsstrategie als Mittel zum gleichmäßigen Vollzug des Steuerrechts im Rahmen der Tax Compliance, Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Wolfgang Spindler (2011), S. 563.
- Wiederin, Ewald, Kundmachung im Internet, FORUM PARLAMENT, 43.
- Wiederin, Ewald, Grundlagen und Grundzüge staatlichen Verfassungsrechts: Österreich, in: Bogdandy, Armin von/Cruz Villalon, Pedro/Huber, Peter Michael (Hrsg.), Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band I: Grundlagen und Grundzüge staatlichen Verfassungsrechts, Heidelberg 2007, S. 389.

- Wiederin, Ewald*, Über das elektronische Bundesgesetzblatt und die Folgen von Kundmachungsfehlern, *Recht Politik Wirtschaft Dynamische Perspektiven – Festschrift für Norbert Wimmer* (2008), S. 711.
- Wiederin, Ewald*, Staat, Verwaltung und Verwaltungsrecht: Österreich, in: Auby, Jean-Bernard/Bogdandy, Armin von/Huber, Peter Michael (Hrsg.), *Handbuch Ius Publicum Europaeum – Band III: Verwaltungsrecht in Europa: Grundlagen*, Heidelberg 2010, S. 187.
- Wieser, Bernd*, *Vergleichendes Verfassungsrecht*, Wien 2005.
- Wimmer, Maria*, Über zehn Jahre E-Government in Österreich, in: Schünemann, Wolf J./Weiler, Stefan (Hrsg.), *E-Government und Netzpolitik im europäischen Vergleich*, Baden-Baden 2012, S. 187.
- Wimmer, Norbert*, *Dynamische Verwaltungslehre – Public Management aus europäischer und nationaler Sicht*, 4. Auflage, Wien 2017.
- Wind, Martin*, E-Government: das fortgesetzte Scheitern an der Realität, *VM* 2017, 175.
- Winter, Arthur*, E-Government in der Finanzverwaltung, in: Geyer-Schulz, Andreas/Taudes, Alfred (Hrsg.), *Informationswirtschaft: ein Sektor mit Zukunft – Symposium: 4.–5. September 2003*, Wien, Österreich, Bonn 2003, S. 245.
- Winter, Arthur*, Auf ein Wort ..., *VM* 2004, 281.
- Wismeyer, Thomas*, *Regulierung intelligenter Systeme*, AöR 2018, 1.
- Woischitzschläger, Hubert, B.* Organisation – Die Organisation der steuerlichen Außenprüfung, in: Koller, Werner/Schuh, Hannes/Woischitzschläger, Hubert (Hrsg.), *Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung – Band I*, Wien 2017, S. 1.
- World Economic Forum*, Deep Shift: Technology Tipping Points and Societal Impact: Survey Report, September 2015, elektronisch veröffentlicht unter: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GAC15_Technological_Tipping_Points_report_2015.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Wulf, Martin*, Streit um die Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Kassenführung, *Stbg* 2016, 502.
- Wünnemann, Monika/Thomsen, Yokab*, Steuerliche Betriebsprüfung im internationalen Vergleich: Reformbedarf aus Sicht der deutschen Industrie, *Beilage 02 zu DB* 2018, 10.
- Yilmaz, Metin*, *Das Besteuerungsverfahren der Türkei aus dem Blickwinkel des deutschen Steuerrechts*, Frankfurt am Main 2011.
- Zepic, Robert/Kleinod, Ekkart/Wolf, Petra/Krcmar, Helmut/Nentwig, Lutz/Kuper, Susanna/Mahler, Michél*, Mobilisierungspotenziale von Verwaltungsprozessen: Abschlussbericht, elektronisch veröffentlicht unter: http://www.isprat.net/fileadmin/downloads/projekte/2016/ISPRAT_Leitfaden_Mobilisierungspotenziale_von_Verwaltungsprozessen.pdf, zuletzt geprüft am 21.05.2019.
- Ziekow, Jan* (Hrsg.), *Verwaltungspraxis und Verwaltungswissenschaft*.
- Zirngast, Sabine*, *Die Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung – Elektronische Datenübermittlung für Spenden aus dem außerbetrieblichen Bereich*, *SWK* 2017, 722.

- Zirngast, Sabine/Renner, Bernhard*, Das „vollautomatische“ Verfahren zur Berücksichtigung abzugsfähiger Spenden – Tagesfragen – Topthema: Entlastungen, Mehraufwand und offene Fragenstellungen Neuerungen beim Spendenabzug, SWK 2016, 65.
- Zöchling, Hans/Dziurđ, Kasper*, Das Steuerkontrollsystem als große Chance für mehr Co-operative Tax Compliance in Österreich – Tagesfragen: Schwerpunkt JStG 2018 Anreize für die Einrichtung von Steuerkontrollsystemen auch außerhalb der begleitenden Kontrolle wünschenswert, SWK 2018, 1150.
- Zöchling, Hans/Plott, Christoph/Rosar, Werner*, Digitalisierung und Steuern – Wie sollen Unternehmen und der Steuer-gesetzgeber (re)agieren?, SWK 2017, 1409.
- Zorn, Nikolaus*, Die Nachbescheidkontrolle des Finanzamtes – VwGH bestätigt Verwaltungs-praxis, SWK 2011, 909.
- Zorn, Nikolaus*, Rechtsschutz in Steuersachen in Österreich, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof (2018), S. 1955.
- Zweigert, Konrad*, Die kritische Wertung in der Rechtsvergleichung, Law and international trade = Recht und internationaler Handel – Festschrift für Clive M. Schmitthoff zum 70. Geburtstag (1973), S. 403.
- Zweigert, Konrad*, Zur Vergleichbarkeit analoger Rechtsinstitute in verschiedenen Gesellschaftsordnungen, in: *Zweigert, Konrad/Puttfarken, Hans-Jürgen* (Hrsg.), Rechtsvergleichung, Darmstadt 1978, S. 395.
- Zweigert, Konrad/Kötz, Hein*, Einführung in die Rechtsvergleichung – Auf dem Gebiete des Privatrechts, 3. Auflage, Tübingen 1996.
- Zweigert, Konrad/Puttfarken, Hans-Jürgen* (Hrsg.), Rechtsvergleichung.
- Zwirner, Christian*, BMF: E-Bilanz – Veröffentlichung der Taxonomien 6.1 vom 1.4.2017 – BB-Kommentar „Taxonomie 6.1: Jährliches Up-Date der E-Bilanz“, BB 2017, 1459.

Sachregister

Algorithmen

- Chancen für den Steuervollzug 174 f.
- Definition 158 f.
- Inputkontrolle 175 f.
- Kontrolle 175 f.
- Outputkontrolle 175 f.
- zukünftiger Einsatz 175 f.

Amtswegigkeitsgrundsatz (Österreich) 100 f.

Außenprüfung

- Analysetechniken 197
- automationsgestützte Fallauswahl (Deutschland) 194 f.
- begleitende Kontrolle (Österreich) 204 ff.
- Größenklasseneinteilung (Deutschland) 194
- Prüfungsziele 199
- zeitnahe Außenprüfung (Deutschland) 207 f.

Belegvorhaltepflcht (Deutschland) 125

Benford-Analyse 197 f.

Besteuerungsverfahren

- Einsatz der Blockchain-Technologie 255 f.
- Massenphänomen 190
- Paradigmenwechsel 187
- Reformierungsbedürftigkeit 27

Blockchain-Technologie

- Chancen und Herausforderungen 254 ff.
- Eigenschaften 253 f.

Chi-Quadrat-Test 198

Datenschutz

- Bedeutung 56 ff.
- Inhalt 56 ff.
- nationale Ebene 150 ff.

Datenschutz-Grundverordnung

- Grundprinzipien 149 f.

Datenzugriffsmöglichkeiten

- Datenträgerüberlassung (Z3) 112
- mittelbarer Datenzugriff (Z2) 112
- unmittelbarer Datenzugriff (Z1) 112

Digitalisierung 25

- Chancen für die Gesetzgebung 169 f.
- Definition 67 f.

Digitalization

- Definition 67

Digitization

- Definition 67

E-Bilanz

- E-Taxation-Wertschöpfungskette (Deutschland) 131
- gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung (Deutschland) 131
- Normzwecke 130 ff.
- potenzielle Neukodifizierung (Deutschland) 136 ff.
- Synergieeffekte (Österreich) 130
- Verbesserungspotenziale 136 ff.

eDaten (Deutschland) 123

- keine Bindungswirkung 126

E-Government 25

- Anwendungen 75 ff.
- Definition 68 f.
- Entwicklung der rechtlichen Rahmenbedingungen 69 ff.
- Förderung 221

ELSTER (Deutschland)

- E-Government-Portal Mein ELSTER 81
- Login 81 f.
- zwei Produkte 81

Ermessen

- Akteneinsicht 246 ff.
- Vollautomation 187

Fair-Play-Gedanke (Österreich) 96 ff.

FinanzOnline (Österreich) 79 ff.

- Finanzverwaltung
 - Aufbau der Bundes- und Landesfinanzverwaltungen (Deutschland) 88 f.
 - Datenschutz 56
 - elektronischer Zugang 83
 - gewichtete Arbeitsweise (Deutschland) 145 f.
- Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung 92 ff.
- Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens 26, 27, 95, 107, 184, 217, 239
- Gleichheitssatz 54 ff.
- Innerbetriebliches Kontrollsystem 208
- KONSENS**
 - Gesetz 251
 - Verwaltungsabkommen 146, 250
- Kooperationsmaxime 104
- Künstliche Intelligenz
 - Arten 162
 - Einsatz 162, 257 f.
- Mobile Government 282 f.
- Neues Leitbild (Deutschland)
 - fortschreitende Digitalisierung 192
 - Implementierung 184 ff.
- Offenlegungs- und Wahrheitspflicht 109 f.
- Örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden 87, 89
- Pauschalierung 103, 170
 - Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre 173
 - Ausgestaltung 171
 - Definition 170
 - vermehrte 173
- Profiling 162 f.
- Prüfungstechnik
 - neue 196 ff.
 - traditionelle 196
- Qualifiziertes Freitextfeld (Deutschland)
 - Bedeutung 128, 185 f.
 - rechtliches Gehör 128
 - Überschusseinkunftsarten 128
- Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Deutschland) 58, 126**
 - E-Bilanz 133
 - elektronischer Datenaustausch 153
- Rechtliches Gehör 128
- Rechts- und Bestandskraft
 - Bedeutung 241
 - Definition 227 ff.
- Registrierkassen
 - einzelne Pflichten 114 ff.
 - Sicherheitsanforderungen 116 f.
 - Verbesserungspotenziale (Deutschland) 117 ff.
- Risikoklassen 158
- Risikomanagement
 - Definition 147
- Risikomanagementsysteme
 - Aufbau einer Datenbasis 148 f.
 - Bedeutung im Besteuerungsverfahren 103
 - Compliance-Faktor 156 f.
 - E-Bilanz 131
 - Effektivierung 131, 149, 170, 175
 - Geheimhaltung 163 ff.
 - gesetzliche Kodifikation 27, 28, 146
 - Hilfsmittel 168
 - Legaldefinition (Deutschland) 147
 - Offenlegung der Parameter 165 f.
 - personelle Aussteuerung 166 f.
 - potenzielle Defizite 168 f.
 - Profiling 162 f.
 - qualitative 176
 - selbstlernende Modelle 162
 - theoriegeleitete Modelle 159 ff.
 - Toleranzbereich 155 f.
 - Wirtschaftlichkeit 103
 - Zufallsauswahl 166 f.
- Schnittstellenverprobung 199
- Selbstveranlagung 185
- Standard Audit File-Tax (SAF-T) 112, 202
- Steuererklärung
 - automatisierte Bearbeitung 183 ff.
 - Formen 124 ff.
 - Instrument der Offenlegung 126 f.
 - personelle Bearbeitung 189 ff.

- Soforteingabefälle (Österreich) 184
- Vor- und Nachbescheidkontrolle (Österreich) 190 ff.
- Steuergerechtigkeit 55
 - Bestandteil der Tax Compliance 96
- Steuerliches Risiko
 - Definition 155
 - objektives und subjektives 155 ff.
- Steuerrecht
 - komplexes 161, 168 f.
 - Vereinfachung 170 ff.
- Steuertaxonomien (Deutschland) 131 ff.
 - deregulierende Korrektur 136 ff.
 - Kritik 133 ff.
- Steuervollzug
 - Algorithmeneinsatz 174 f.
 - Auftrag für die Finanzverwaltung 92 f.
 - automatisierter 183 ff.
 - Blockchain-Technologie 256
 - Einfluss der Digitalisierung 107 f.
 - geänderte Rahmenbedingungen 96
 - Komponenten 96 f.
- Stufenbau der Rechtsordnung (Österreich) 59 ff.
- Summarische Risikoprüfung 199
- Tatsachenbegriff** 110
- Tax Compliance 96 ff.
 - Erhöhung 97 f., 137, 201, 221
- Tax-Compliance-Strategie
 - Doppelstrategie 97
 - hoheitliche Perspektive des Staates 96 f.
- Taxonomie
 - Definition 132
- Traditionelles Leitbild (Deutschland)
 - Abkehr 101, 184 ff.
- Typisierung 161
 - Gewinneinkunftsarten 173
 - Maßstab 172
- Untermaßverbot 102
- Untersuchungsgrundsatz 100 ff.
 - Verifikationsgrundsatz 102
 - Wirtschaftlichkeit 101
 - Zweckmäßigkeit 101
- Veranlagung**
 - antragslose 221 ff.
 - betriebsnahe (Deutschland) 192
 - Betriebsveranlagung (Österreich) 192
 - Einkommensteuer 147, 190
 - Verfahren 189 ff.
- Verwaltungsakt
 - automationsunterstützter (Österreich) 183 f.
 - Bekanntgabeformen 215 ff.
 - Legaldefinition (Deutschland) 214
 - voll automatisierter (Deutschland) 184 ff.
- Verwaltungsvorschrift
 - Algorithmen 174
 - Rechtsquelleneigenschaft 61 ff.
- Vollzugsdefizit
 - strukturelles 56, 164, 188
 - tatsächliches 56
- Weisungen**
 - Befugnis 87 ff.
 - Geheimhaltung (Deutschland) 103
- Zeitreihenanalyse** 198