

Nr. 4/2015

Januar 2015

Stellungnahme des Deutschen Richterbundes zum Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“

A. Tenor der Stellungnahme

Der Deutsche Richterbund begrüßt grundsätzlich die Zielsetzung des Entwurfs, das Besteuerungsverfahren den technischen Entwicklungen anzupassen und im Interesse der Bürger die Möglichkeiten der IT-Technik für eine Beschleunigung des Verfahrens zu nutzen.

Die „Modernisierung“ darf jedoch nicht zu Lasten rechtsstaatlicher Grundsätze gehen. Das Prinzip der Gewaltenteilung darf nicht eingeschränkt werden und Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung müssen weiterhin gewahrt bleiben. Diesen Grundsätzen tragen die in dem Diskussionsentwurf vorgeschlagenen Regelungen zur Optimierung der Einkommensteuerveranlagung nicht immer Rechnung. Bei der beabsichtigten risikoorientierten Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens werden in zu weitgehendem Umfang Befugnisse auf die Verwaltung verlagert. Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekte dürfen nicht zu einer gegebenenfalls gerichtlich nicht überprüfbaren Verschiebung der Aufgaben des Gesetzgebers auf die Verwaltung führen.

Bei der elektronischen Übermittlung einer Benachrichtigung über einen Datenabruf ist dafür Sorge zu tragen, dass das Steuergeheimnis gewahrt wird. Die vorgesehene Bekanntgabevermutung nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung ist sehr weitgehend und sollte jedenfalls bei nicht vertretenen Steuerpflichtigen eingeschränkt werden.

Bei den Überlegungen zum Ausbau der elektronischen Kommunikation sollten die rechtsprechende Gewalt und im steuerstrafrechtlichen Bereich auch die Staatsanwaltschaft mit einbezogen werden.

Deutscher Richterbund

Kronenstraße 73
10117 Berlin

T +49 30 206 125-0
F +49 30 206 125-25

info@drb.de
www.drb.de

Verfasser der Stellungnahme:

Elisabeth Kreth, Richterin am Finanzgericht
Mitglied des Präsidiums und
Dr. Reiner Fu, Richter am Finanzgericht

B. Bewertung im Einzelnen

Zu 3. Kommunikation mit dem am Steuerverfahren Beteiligten

Der DRB unterstützt das Anliegen, die Quote der elektronischen Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und den Finanzämtern und insbesondere die ELSTER-Quote zu erhöhen. Allerdings sollte in diesem Zuge auch die elektronische Kommunikation mit den Gerichten in Steuersachen sowie in steuerlichen Straf- und Bußgeldverfahren in den Blick genommen werden. Die elektronisch vorhandenen Daten sollten im Bedarfsfall auch diesen Stellen elektronisch zu Verfügung gestellt werden können. Hierfür sollten die technischen Voraussetzungen geschaffen und im Rahmen dieses Gesetzesvorhabens möglichst auch die erforderlichen Änderungen der Finanzgerichtsordnung (z. B. § 71 Abs. 2 FGO, § 77 Abs. 2 FGO, § 78 Abs. 1 FGO) vorgenommen werden.

Zu 3.3. Elektronische Kommunikation zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzämtern

Sofern Schriftverkehr rechtliche Folgen nach sich ziehen kann (z. B. Änderungsanträge, Einsprüche, etc.), ist darauf zu achten, dass der Absender eindeutig identifizierbar ist (vgl. auch § 87a Abs. 3 AO).

Zu 3.3.3 Elektronische Benachrichtigung für Datenabruf und elektronische Empfangsbestätigungen

Zwar mag es datenschutzrechtlich vertretbar sein, eine Benachrichtigung über einen Datenabruf oder über den Zugang elektronischer Daten per E-Mail zu übermitteln, allerdings dürfte diese Art der Benachrichtigung mit dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) nicht vereinbar sein. Denn dem Schutz des Steuergeheimnisses unterliegt auch dasungsverfahren selbst, die Art der Beteiligung am Verwaltungsverfahren sowie die Information, ob und bei welcher Finanzbehörde ein Steuerpflichtiger geführt wird (vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 30 AO Rz. 12). Dem könnte dadurch begegnet werden, dass ein Verfahren der ausdrücklichen Zustimmung des Betroffenen (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO) über die jeweilige elektronische Benachrichtigung im Verfahren ELSTER eingerichtet wird oder die Offenbarung ausdrücklich gesetzlich zugelassen wird (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Ferner sollte hier unterschieden werden zwischen Berufsträgern und nicht vertretenen Steuerpflichtigen, von denen nicht erwartet werden kann, dass diese sich laufend über die Eingänge in ihrem E-Mail-Postfach informieren (s. auch zu 3.3.4).

Zu 3.3.4 Elektronische Steuerbescheide

Grundsätzlich ist die Möglichkeit zu begrüßen, dass auch nicht vertretene Steuerpflichtige an dem elektronischen Übermittlungsverfahren teilnehmen können. Allerdings ist hinsichtlich der an die Bereitstellung eines Datenabrufs anknüpfenden rechtlichen Konsequenzen (z. B. Bekanntgabevermutung und Lauf von Rechtsbehelfsfristen) zu unterscheiden, ob es sich um einen Berufsträger (Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) handelt oder um einen nicht vertretenen Steuerpflichtigen. Selbst wenn ein Steuerpflichtiger seine Zustimmung zu einer elektronischen Übermittlung erteilt haben sollte, kann nicht erwartet werden, dass er über Monate oder Jahre hinweg in kurzen zeitlichen Abständen sein E-Mail-Postfach in Bezug auf mögliche Mitteilungen des Finanzamtes überwacht. Es ist deshalb zu gewährleisten, dass die Zustimmung des Steuerpflichtigen auf einen konkreten Sachverhalt beschränkt wird, wie z. B. die ESt-Veranlagung in einem Veranlagungszeitraum.

Nach dem Wortlaut des § 122 Abs. 2b Satz 1 AO-E soll eine elektronische Bekanntgabe bereits mit der Bereitstellung abrufbereiter Daten erfolgen. Kritisch ist hierbei zu sehen, dass die elektronische Benachrichtigung gemäß § 122 Abs. 2b AO-E dieselbe Bekanntgabevermutung auslösen soll wie die tatsächliche Aufgabe eines schriftlichen Steuerbescheides zur Post (§ 122 Abs. 2 AO) und wie ein elektronisch übermittelter Verwaltungsakt (§ 122 Abs. 2a AO), der zu verschlüsseln und besonders zu authentifizieren ist. Ungeklärt ist, wann ein Zugang der elektronischen Benachrichtigung erfolgt sein soll. Dies ist – anders als bei der elektronischen Übermittlung (§ 87a Abs. 1 Satz 2 AO) – nicht geregelt. Im Übrigen sollten die o. g. Bedenken gegen eine elektronische Benachrichtigung wegen des Steuergeheimnisses ausgeräumt sein, wenn derartige rechtliche Folgen an die elektronische Benachrichtigung geknüpft werden.

§ 157 Abs. 1 Satz 1 AO-E ist insofern nicht eindeutig, als er – neben der schriftlichen – die elektronische Bekanntgabe von Steuerbescheiden anordnet. Es stellt sich die Frage, ob die elektronische Bekanntgabe die Bekanntgabe eines elektronisch übermittelten Verwaltungsaktes (§ 122 Abs. 2a AO) oder die Bekanntgabe durch das Bereitstellen abrufbereiter Daten mit der oben dargestellten Problematik der elektronischen Benachrichtigung (§ 122 Abs. 2b AO) sein oder beides umfassen soll. Auf die oben dargestellten Bedenken, die eine Unterscheidung erforderlich machen, wird hingewiesen.

Zu 3.3.5 Elektronisches Einspruchsverfahren und zu 3.3.6 Elektronische Prüfungsanordnung

Auch hier bleibt unklar, ob beide Formen der elektronischen Bekanntgabe gemeint sind. Auf die vorstehenden Anmerkungen wird Bezug genommen.

Zu 3.3.7 Elektronische Rückübermittlung der Bescheiddaten

Die Absicht, die Rückübermittlung der Bescheiddaten zu erweitern, wird begrüßt, da dies – ggf. streitvermeidend - die Prüfung über Abweichungen zwischen Steuerbescheid und Erklärung erleichtert. Gegebenenfalls kann die Rückübermittlung auf Abweichungen/Ergänzungen zu den Erklärungsdaten beschränkt werden.

Zu 3.6: Erweiterung des Zugriffs der Steuerpflichtigen auf bei der Steuerverwaltung vorliegende Daten

Der elektronische Zugriff ist auch in gerichtlichen Verfahren in Steuersachen sowie in Straf- und Bußgeldverfahren in Steuersachen zu ermöglichen. Dies betrifft insbesondere die Erklärungsdaten und die Bescheiddaten.

Zu 4. Optimierung der Einkommensteuerveranlagung

Die Optimierung der Einkommensteuerveranlagung darf nicht dazu führen, dass die rechtsstaatlichen Prinzipien der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unterlaufen werden, indem die hierfür bestehende grundsätzliche Verantwortung des Gesetzgebers auf die Verwaltung übertragen wird. Der Gesetzgeber ist für den Erlass der Steuernormen und damit der Festlegung der Besteuerungstatbestände sowie für deren regelmäßige Befolgung verantwortlich (vgl. hierzu BVerfG-Urteil vom 09.03.2004 2 BvL 17/02, Juris, Rz. 63 f., 69 f.). Die Befolgung des Besteuerungsanspruchs darf nicht dem Ermessen der Finanzverwaltung überlassen sein. Es ist im Übrigen sicherzustellen, dass das Risikomanagementsystem die signifikanten Risiken nicht allein nach einer etwaigen fiskalischen Auswirkung bestimmt. So könnten beispielsweise bei Betrachtung nur eines „Teilausschnitts“ eines Sachverhaltes nur geringe fiskalische Auswirkungen vorliegen bzw. sich diese neutralisieren und die Risiken für den Besteuerungsanspruch erst in bestimmten Sachverhaltskonstellationen oder ggf. erst im Rahmen einer Gesamtschau aller Umstände eines Einzelfalls erkannt werden. Das RMS hätte auch derartige Fallgestaltungen in den Blick zu nehmen.

Die durch § 88 Abs. 3 AO n.F. angestrebte Aufgabe gleichmäßiger Ermittlungen und Datenverarbeitung im Steuerverfahren zugunsten eines Verwaltungshandelns, welches sich an von der Finanzverwaltung entwickelten

Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten orientiert, gefährdet zudem das Legalitätsprinzip und damit die gesetzesgebundene Gleichmäßigkeit bei der Verfolgung von Steuerstraftaten. Steuerstraßverfahren basieren vorwiegend auf Verdachtsmomenten, die im Besteuerungsverfahren auftreten. Eine administrativ angeordnete Beschränkung von Steuerprüfungen führt bei den begünstigten Fallgruppen zu einem Wegfall derjenigen Prüfungen und Ermittlungen, die zu diesen Verdachtsmomenten geführt haben. Steuerhinterziehung wird in diesen Fallgruppen möglicherweise nicht mehr aufgedeckt. Dies eröffnet, insbesondere im Hinblick auf die fehlenden Veröffentlichungen der Prüfungsanweisungen, Möglichkeiten zu einer Ungleichbehandlung bei der Verfolgung von Steuerstraftaten.

Soweit Papiererklärungen gescannt werden sollen, ist sicherzustellen, dass bei dem Scannen – etwa durch Komprimieren der Daten – die Daten der Papiererklärungen nicht verändert werden.

Zu 4.1 Erhöhung des Anteils der vollmaschinell bearbeiteten Einkommensteuererklärungen – Risikomanagement (RMS)

§ 88 Abs. 5 AO-E enthält eine grundsätzliche Verlagerung der dem Gesetzgeber obliegenden Aufgabe, nämlich der Regelung des Besteuerungsverfahrens, auf die Verwaltung und begegnet damit im Hinblick auf die Gewaltenteilung und den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung rechtsstaatlichen Bedenken. In diesem Zusammenhang ist die vorgesehene Regelung in § 88 Abs. 5 Satz 2 AO-E, wonach auch der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung beim Einsatz der RMS berücksichtigt werden soll, abzulehnen. Eine gesetzliche Festschreibung von Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten bei der Durchführung der Besteuerung geht über grundsätzlich zulässige Praktikabilitätsabwägungen bei der Prüfung von Steuererklärungen hinaus. Zudem bleibt unklar, wie der Begriff „Wirtschaftlichkeit der Verwaltung“ rechtlich zu verstehen ist und im Rahmen des RMS ausgefüllt werden soll.

Des Weiteren erscheint die generelle Nichtveröffentlichung der Einzelheiten der RMS (§ 88 Abs. 5 Satz 4 AO-E) problematisch, sofern dies auch für das gerichtliche Verfahren in Steuersachen gelten sollte. Das Verwaltungshandeln wäre dann der gerichtlichen Kontrolle entzogen. Es mag zwar grundsätzlich nachvollziehbar sein, dass die Kriterien des RMS nicht allgemein veröffentlicht werden, dennoch muss gegebenenfalls die Umsetzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einer gerichtlichen Prüfung zugänglich sein. Unter Umständen kann zur Überprüfung der Einzelheiten von RMS ein dem § 86 Abs. 3 FGO entsprechendes Verfahren („in-camera-Verfahren“) eingeführt werden.

Zu 4.1.1 Kennzeichnung der vollmaschinell erlassenen Steuerbescheide

Die in diesem Abschnitt vorgesehen Einschränkungen der Beratungs- und Hinweispflichten sowie der Begründungspflichten der Finanzverwaltung erscheinen bedenklich. Die Begründung einer Abweichung von „nicht verkennzifferten“ Angaben des Steuerpflichtigen dürfte gerade im vollautomatisierten Verfahren geboten erscheinen, damit insbesondere auch der nicht beratende Steuerpflichtige die Abweichung erkennt.

Es wäre klarzustellen, ob der in § 172a Satz 2 AO-E genannte Änderungsantrag auf die in der Erklärung abgegebenen, aber nicht maschinell verarbeitbaren Angaben beschränkt ist und so eine nur eingeschränkte Änderungsmöglichkeit darstellt wie der Antrag nach § 172 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchstabe a Alternative 2 AO oder ob darüber hinaus der Änderungsantrag eine weitergehende Prüfung wie bei einem Einspruch ermöglichen soll.

Zu 4.1.3 Korrekturmöglichkeit bei Schreib- oder Rechenfehlern des Steuerpflichtigen, insbesondere bei elektronisch übermittelten Steuererklärungen

Durch die beabsichtigten gesetzlichen Regelungen wird im Ergebnis die Gefahr der Fehlerhaftigkeit der Eingaben bei elektronisch übermittelten Steuererklärungen auf den Steuerpflichtigen übertragen. In diesem Zusammenhang kann es durchaus zu mechanischen Versehen und entsprechenden Eingabefehlern des Steuerpflichtigen kommen. Die Beschränkung der beabsichtigten Regelung gem. § 173a AO-E auf Schreib- oder Rechenfehler sollte daher überdacht werden.

Da § 173a AO-E nur aus einem Satz besteht, ist die Bezugnahme auf „Satz 1“ am Ende der Vorschrift nicht nachvollziehbar.

Zu 4.1.4 Berücksichtigung von allgemeinen Erfahrungen sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekten bei Ermittlung des Sachverhalts und

zu 4.1.4.1 Individuelle Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen im Einzelfall

Die in § 88 Abs. 2 AO-E vorgesehene Berücksichtigung allgemeiner Erfahrungen sowie von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten kann die rechtsstaatlichen Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzen, da mit dieser Regelung die Art und der Umfang der Ermittlungen in das Ermessen der Finanzverwaltung gestellt

werden (s. o.). Die Ausweitung der Befugnisse der Finanzverwaltung ist abzulehnen, denn weder ist die Notwendigkeit der Einbeziehung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen über das bisher bereits unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten mögliche Maß hinaus erkennbar noch ist es gerechtfertigt, die Rechtmäßigkeit der Besteuerung auf diesem Weg teilweise der gerichtlichen Kontrolle zu entziehen.

Der im Diskussionsentwurf genannte BVerfG-Beschluss vom 20.06.1973 (1 BvL 9-10/71; zur unterschiedlichen Regelung der Kostenerstattung im finanzbehördlichen und im gerichtlichen Verfahren) verweist zwar darauf, dass der Finanzverwaltung – anders als den Finanzgerichten – auch bei Erlass von Steuerbescheiden Erwägungen zugestanden werden, die im Ergebnis Zweckmäßigkeitserwägungen gleichzustellen sind. Allerdings existiert angesichts der bereits bestehenden Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen kein Bedürfnis für die angestrebte Regelung des § 88 Abs. 2 Satz 2 AO-E. Es ist nicht notwendig, die bisherige Risikoverteilung aufzugeben und anstelle der Berücksichtigung aller für den Einzelfall bedeutsamen Umstände – gegebenenfalls – gleichrangig in ihrem Umfang inhaltlich unbestimmte und wegen des eingeräumten Ermessens gegebenenfalls gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbare gruppenbezogene Erwägungen anzuwenden.

Es bleibt darüber hinaus unklar, wann Erfahrungen „allgemein“ sind und nach welchen Kriterien Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkte zu gewichten und verallgemeinernd bei der Besteuerung einzubeziehen sind.

Zu 4.1.4.2 Allgemeine Entscheidungen über Art und Umfang der Ermittlungen in bestimmten oder bestimmbaren Fallgruppen

Die gegen die individuelle Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen geäußerten rechtsstaatlichen Bedenken (zu 4.1.4.) gelten in gleicher Weise für die gruppenbezogene Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen. Des Weiteren ist die Regelung zur Nichtveröffentlichung der Weisungen (§ 88 Abs. 3 Satz 2 AO-E) aus verfassungsrechtlichen Gründen abzulehnen (s. zu 4.1).

Unklar ist, wie in der Praxis die Landesfinanzbehörden die Anfragen an das BZSt nach § 88 Abs. 4 Satz 2 AO-E stellen können sollen, wenn schon das BZSt die Daten nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zuordnen kann. Ein Vollzugsdefizit könnte mit der bloßen Speicherung nicht vermieden werden.

Zu 4.5 Auswertung von elektronischen Mitteilungen

Die Regelung des § 156 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO-E begegnet denselben rechtsstaatlichen Bedenken wie § 88 Abs. 3 und 5 AO-E (s. zu 4.1, 4.1.4 und 4.1.4.2).

Zu 5. Weitere Verfahrensanpassungen und rechtliche Änderungen

Zu 5.4 Pflichtveranlagungen / Maschinelle Überwachung der Steuerfälle

§ 39e Abs. 5a EStG-E enthält eine weitere Pflichtenübertragung auf Arbeitgeber, um die Finanzverwaltung zu entlasten. Es ist darauf zu achten, dass die private Hand nicht mit zusätzlichen Aufgaben belastet wird.

Zu 5.6 Weitere Anpassungen der AO

Die Regelung eines Teil-Auskunftsanspruchs in § 32a AO-E wird ebenso begrüßt wie die Vorschrift des § 32d AO-E, die das Verhältnis zu anderen Gesetzen, insbesondere zu Informationsfreiheitsgesetzen, regelt.

Der Deutsche Richterbund ist mit rund 15.500 Mitgliedern in 25 Landes- und Fachverbänden (bei bundesweit 25.000 Richtern und Staatsanwälten insgesamt) der mit Abstand größte Berufsverband der Richterinnen und Richter, Staatsanwältinnen und Staatsanwälte in Deutschland.