

# 97. Berliner Steuergespräch

„Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

1. Der rechtliche Rahmen
2. Die Umstände und Bedingungen
3. Die Herausforderungen
4. Die Datenauswertung
5. Ein Ausblick

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## 1. Rechtlicher Rahmen

- Die Steuerliche Außenprüfung dient der Ermittlung des Sachverhaltes; § 194 Abs. 1 Satz 1 AO, § 2 Abs. 1 Satz 1 und § 7 Satz 3 BpO 2000;
- Prüfungsmethoden sind als solche nicht geregelt;
  - den Prüfenden steht es daher grundsätzlich frei, welche Methoden sie bei der Außenprüfung anwenden;
  - **Aber:** die Eigenart des zu prüfenden Betriebs, die Prüfungsaufgabe, die zur Verfügung stehende Zeit und die Fähigkeiten und Erfahrungen der Prüfenden bestimmen welche Prüfungsmethode im Einzelfall geeignet ist; siehe etwa *Schallmoser* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 279. Lieferung 4/2024, § 193 AO Rn. 300;
  - Rechtlich zulässig ist jede Prüfmethode, die dem **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** entspricht: sie darf den Steuerpflichtigen nicht unangemessen benachteiligen, muss aber dennoch das angestrebte Ziel erreichen. Kommen verschiedene Methoden in Betracht, ist nach dem Grundsatz des geringstmöglichen Eingriffs diejenige Methode anzuwenden, welche den Steuerpflichtigen am wenigsten belastet; siehe etwa *Schallmoser* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 279. Lieferung, 4/2024, § 193 AO Rn. 300;
- Kooperatives Handeln insbesondere: Vertrauensvorschuss;

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## Brandenburg: „Gemeinsame Strategien zur Vereinfachung und Beschleunigung des Steuervollzuges“

- Transparenz schafft Vertrauen
- Verlässliche Abläufe für mehr Planbarkeit
- Kürzere Prüfungsdauer
- Zeitnahe Prüfungszeiträume
- Auswahl von Fällen
  - *"Die Auswahl von Unternehmen orientiert sich am Vorliegen von Risikofaktoren und unterliegt keinem Automatismus. Großbetriebe werden regelmäßig im Anschluss an den vorangegangenen Prüfungszeitraum geprüft. Ein minimales steuerliches Risiko kann dazu führen, dass Prüfungszeiträume ausgespart werden. Die Kooperationsbereitschaft des Unternehmens im Besteuerungsverfahren und bei vorangegangenen Außenprüfungen wirkt sich insoweit positiv aus."*
- Verbindliche Zusagen
- Moderne Kommunikationswege und neue Prüfungsmethoden
- Compliance

[https://mdfe.brandenburg.de/sixcms/media.php/9/Gemeinsame-Strategien-zur-Vereinfachung-und-Beschleunigung-des-Steuervollzuges\\_IHK-MdFE\\_07-2024.pdf](https://mdfe.brandenburg.de/sixcms/media.php/9/Gemeinsame-Strategien-zur-Vereinfachung-und-Beschleunigung-des-Steuervollzuges_IHK-MdFE_07-2024.pdf)

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## 2. Umstände und Bedingungen

### Keine Daten- und damit Wissensgleichheit

- Maßgebliche Ermittlungen zur steuerlichen Bemessungsgrundlage erfolgen durch die Steuerpflichtigen, sofern die Steuer nicht an der Quelle erhoben wird; siehe etwa BFH v. 28.10.2009 - VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455;
- Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip; siehe etwa BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654; v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 56;
- Deklaration und Verifikation erfordern Buchführungs-, Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Mitwirkungspflichten; vgl. *Seer* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Auflage 2024, Rn. 21.171 f.;

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

- Außenprüfung ermöglicht die Gleichheit bei dem Vollzug der Steuergesetze; siehe etwa *Schallmoser* in: Hübschmann, Hepp, Spitaler: AO/FGO, 279. Lieferung, 4/2024, § 193 AO, Rn. 72;
- es gilt ein „Untermaßverbot“; siehe etwa *Schallmoser* in: Hübschmann, Hepp, Spitaler: AO/FGO, 279. Lieferung, 4/2024, § 193 AO, Rn. 72 mwN.;
- Leitbild der Vollprüfung; siehe etwa BFH v. 5.4.1984 - IV R 244/83, BStBl. II 1984, 790; BFH, v. 2.10.1991 - X R 89/89, BStBl. II 1992, 220; *Hummel* Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren unter Einsatz digitaler Methoden, beck.digitax 2020, 60.

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## Daten- und Informationsasymmetrie

- Finanzbehörde hat ohne die Mitwirkung der Steuerpflichtigen weder einen System- noch einen Datenzugriff; vgl. §§ 200 Abs. 1 Satz 2, 147 Abs. 6 AO;
- Die steuerlich relevanten Daten i.w.S. befinden sich bei den Steuerpflichtigen zumeist in unterschiedlichen Systemen:
  - Klassisch: Finanzbuchhaltung mit Anlagen- und Lohnbuchhaltung oder der Warenwirtschaft;
  - inzwischen insbesondere aber auch in vorgelagerten Systemen, so etwa:
    - Kassensysteme;
    - ERP-Systemen und
    - Dokumentenmanagementsysteme.
- Aufzeichnungspflicht → Aufbewahrungspflicht § 147 Abs. 1 AO → Datenzugriff § 147 Abs. 6 AO;

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## 3. Die Herausforderungen

- Datenmenge ↑, Komplexität der Prozesse ↑, Erwartung an Effizienz ↑;
- **Folge:** technische Limitierungen und Zielkonflikte;
- Konkretisierung welche Daten erforderlich sind – nicht „Alle“ – ist zunächst oftmals nur abstrakt möglich;
- **Folge:** iterativer und unter Umständen langwieriger Prozess des Datenzugriffs;
- Heterogenität der Daten und verwendeten Datenmodelle: technische und strukturelle, aber auch logische, syntaktische, körperliche, pragmatische und/oder semantische Heterogenität;
- **Folge:** insbesondere Schnittstellen- und Formatbrüche;
- Datenhaltung im Ausland: Reichweite von Dienstleistungsvereinbarungen und Schnittstellenbegrenzungen;
- **Folge:** langwieriger Prozess des Datenzugriffs;

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## **Digitalisierung als Phänomen:**

- setzt Standardisierung insbesondere von Schnittstellen voraus;
- Herausforderungen:
  - (viele) unterschiedliche Systeme;
  - Gesamtverantwortung;
  - Steigende Komplexität durch stete Erweiterungen;
  - Know-How-„Abfluss“;
  - Abhängigkeit von Externen;
  - Fokus auf Dokumente statt auf Daten – „Papier in PDF statt Digitalisierung der Prozesse“;
  - Einzelprojekte statt dem Schaffen einer nachhaltigen Infrastruktur.

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## Digitalisierung: von analogen zu digitalen Fehlern

- Digitalisierung beseitigt analoge Fehlerquellen, schafft jedoch neue – teils potentere – digitale Fehlerquellen;
  - Analog: stärker abhängig von individuellen Fähigkeiten und der Sorgfalt;
  - Digital: systembedingte Fehler dominieren - fehlerhafte Algorithmen, Hard-/Software, Schnittstellen;
- **Folge:** analoge Fehler wirken eher punktuell; digitale Fehler oft systematisch und damit in größerem Umfang;

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## Bisheriges Vorgehen der steuerlichen Außenprüfung

- Fokus auf die Spezifika analoger Fehler.
  - Einsatz unmittelbarer Einzelprüfungen:
    - Progressive Methode;
    - Retrograde Methode;
- **Ziel:** Prüfen, ob konkrete Geschäftsvorfälle korrekt in den Büchern erfasst und steuerlich richtig behandelt/bewertet wurden.

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## Umbruch: Fokus auf digitale Fehler

- Prüfungsfokus verlagert sich auf:
  - Massendaten;
  - (Daten-)Schnittstellen;
  - Prozesse und Algorithmen mit steuerlicher Relevanz;
- Künftig erforderlich: Systemprüfungen – mittelbare Methoden – vgl. Art. 97 § 38 EGAO, z. B.:
  - Schnittstellenverprobungen;
  - Wiederholung des Programmlaufs;
  - Logische Prüfungen;
  - Process Mining;
- **Prämisse:** Im Mittelpunkt steht das tatsächliche Funktionieren der eingesetzten Systeme – nicht deren erschöpfende Beschreibung.

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

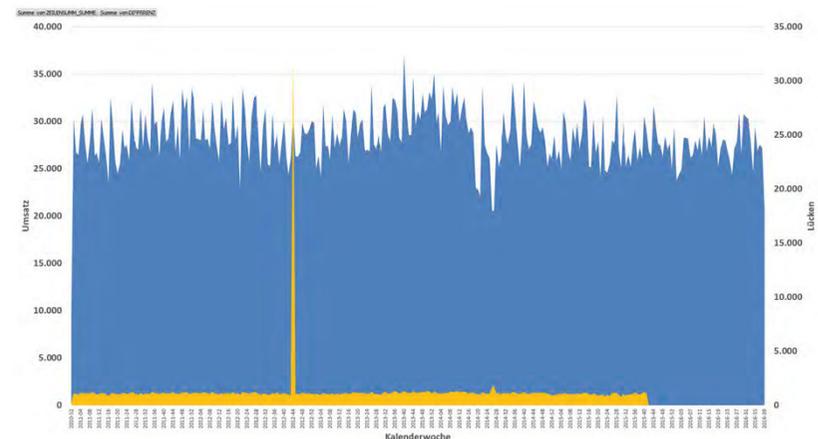
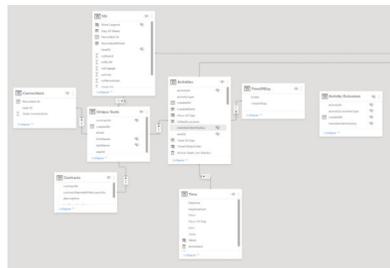
## Digitale Fehler:

- EDV-Systeme werden zwar in gewisser Weise „besser“, aber insbesondere die zunehmende Komplexität und Vernetzung sowie die Einbindung Dritter erhöhen die Risiken;
- Empirie: Das Fehler- und Risikoniveau sinkt nicht - zudem:
  - Änderungen bleiben fehleranfällig;
  - Neue Technologien, insbesondere die Nutzung von KI schafft auch „neue“ Fehler;
  - Eine vollständige Fehlerfreiheit ist per se nicht erreichbar;
- Die deshalb notwendigen Prüfungen werden künftig zielgenauer, datenbasiert und kontinuierlich durchgeführt.

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## 4. Die Datenauswertung

- Maßgeblich ist die „Herkunft“ der Daten;
  - Insbesondere Kontrolle der Vollständigkeit und der Validität;
- **Massendaten:** Analyse mittels BI-Tools – „Nachrechnen“ auch zur Meidung summarischer Verfahren;
- **Ziel:** Sachverhaltsermittlung: erkennen der realen Grundgesamtheit und sofern geboten: das Stellen der „richtigen“ Fragen;
- **Transparenz:** Datenrücklieferung.



# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

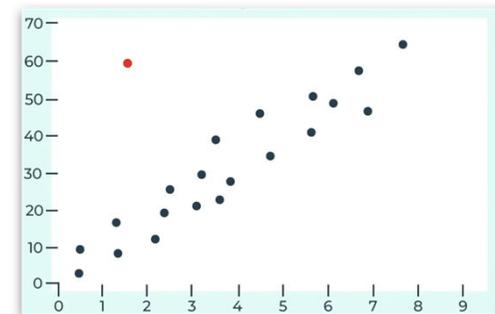
	Kein Wissen	Wissen vorhanden
Keine Daten	Willkür	Expertensystem
Daten vorhanden	(„Maschinelles“) Lernen	Hybride Verfahren

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## 5. Ein Ausblick

### a) Steuerliche Außenprüfung:

- Die Grundgesamtheit im Mittelpunkt;
- Die Merkbarkeit der Prüfung als solcher gilt es zu senken;
- Steuerliche Außenprüfung (auch) als „Ende-zu-Ende“-Datenprozess: nicht nur die Nutzung von Tools;
- Datenqualität – als eigentliche „Stellschraube“ – im Fokus;
- Transparente Kriterien;
- Regelwerke werden durch statistische Modelle ergänzt;
- Systemverständnis: Ausreißer  $\neq$  Fehler, Bias im Blick;
- KI als Assistenzsystem;



# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

## b) Besteuerungsverfahren:

- Besteuerungsverfahren als ein einheitlicher Prozess;
- durchgreifen der Standardisierung und damit Schaffung einheitlicher sphärenübergreifender Prozesse zum Zwecke der Besteuerung;
- Standardisierung und Modularisierung der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten;
- Abschaffung gestreckter Verfahren – das Einreichen einer Steuererklärung usw. ist nicht mehr der Start des Prozesses sondern ein Schritt an dessen Ende;

# „Zukunft der Betriebsprüfung in einer digitalen Welt“

Die verhaltensökonomische Steuerforschung nennt zwei Phänomene für Steuerehrlichkeit.

„**Vertrauen in die Steuerverwaltung**“ - freiwillige Steuerehrlichkeit: Förderung durch einen gerechten, fairen und angemessenen Steuervollzug.

„**Macht der Steuerverwaltung**“ - erzwungene Steuerehrlichkeit: die Wahrscheinlichkeit einer Steuerhinterziehung nimmt mit steigender Wahrscheinlichkeit der Entdeckung und Bestrafung ab.

*Fochmann*, Ergänzende Maßnahmen zur Verbesserung des Steuervollzugs. Was beeinflusst die Steuerehrlichkeit? Eine verhaltensökonomische Perspektive, in: Tagungsband zur ifst-Jahresfachtagung 2022, ifst-Schrift 548, 79 ff.

**Vielen Dank!**

Ref. 35

MR Finw. Lars Wargowske