

Protokoll zum
186. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 10. November 2023¹

„Die Rolle des Steuerberaters im elektronischen Veranlagungsverfahren“

Dr. Lisa Klüger, LL.M.

Steuerberaterin

Dr. Weigl Augustinowski Treuconsult GmbH

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|---|
| Inhaltsverzeichnis | 2 |
| I. Einleitung | 2 |
| II. Elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und -anmeldungen | 2 |
| III. Erstellung und Übermittlung der E-Bilanz | 5 |
| IV. Aufbewahrung und Vorlage von Belegen | 6 |
| V. Notwendige Inhalte des Freitextfelds | 7 |
| VI. Prüfung der von Dritten elektronisch übermittelten Daten | 8 |
| VII. Die Rolle des Steuerberaters im elektronischen Veranlagungsverfahren der Zukunft..... | 9 |

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 186. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden. Sodann stellt er die heutige Referentin, *Frau Dr. Lisa Klüger*, vor. Dr. Klüger sei Partnerin in der mittelständischen Steuerkanzlei Dr. Weigl Augustinowski Treuconsult GmbH in München. Sie habe kürzlich als externe Doktorandin bei ihm zum Thema „Die Rolle des Steuerberaters im elektronischen Veranlagungsverfahren“ promoviert. Das Thema sei sehr praxisrelevant. Ihm sei es bei der Themenvergabe wichtig gewesen, die Digitalisierung des Veranlagungsverfahrens aus der Sicht der Beraterschaft zu beleuchten. Der Gesetzgeber richte sich nämlich oftmals nur nach den Interessen der Finanzverwaltung. Damit übergibt er Dr. Klüger das Wort.

Dr. Klüger bedankt sich für die einleitenden Worte sowie die Möglichkeit, ihre Dissertation in diesem Rahmen präsentieren zu dürfen.

II. Elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und -anmeldungen

Sie beginnt mit der elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen und -anmeldungen. Zunächst thematisiert sie die Pflicht zur elektronischen Übermittlungen nach § 25 Abs. 4 EStG und § 18 Abs. 1 UStG. Sie stellt die Rechtsfolgen dar, die aus einem Verstoß gegen die elektronische Übermittlungspflicht resultieren können. Zum einen komme ein Zwangsgeld als Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO in Betracht. Die Ersatzvornahme halte *Dr. Klüger* für die Praxis als nicht sonderlich relevant, da diese selbst

bei rechtlicher Zulässigkeit wohl regelmäßig nicht vorgenommen würde. Zum anderen sei an eine Schätzung nach § 162 AO zu denken. Diese erfordere Mängel in der Sachverhaltsaufklärung, sodass die Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln könne. Hierauf habe jedoch die elektronische Übermittlung allein keine Auswirkung. *Dr. Klüger* weist aber darauf hin, dass die Finanzbehörden bei einer fehlenden elektronischen Übermittlung teilweise in den Erläuterungen der Bescheide ausführen würden, dass die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung zugrunde gelegt worden seien. Dabei würden sie einfach die Daten aus der Formularerklärung übernehmen. Hier sei es unter Umständen erforderlich, einen Einspruch einzulegen.

Dr. Ortwald fragt, ob insoweit eine Beschwer vorliege.

Aus Sicht von *Dr. Klüger* sei dies zu bejahen. In den Akten würde vermerkt, dass geschätzt worden sei. Auch für den Verjährungsbeginn und die Wirksamkeit der Steuererklärung sei dies relevant.

Weiterhin komme bei fehlender elektronischer Übermittlung ein Verspätungszuschlag nach § 152 AO in Betracht. Ein solcher erfordere, dass der Abgabepflicht einer Steuererklärung nicht (fristgemäß) nachgekommen sei. Dies sei auch bei einem „formellen“ Fehler der Fall. Zudem beginne die Verjährung nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bei einer fehlenden Steuererklärung in der gesetzlich vorgeschriebenen Form später. Hingegen wirke sich eine fehlende elektronische Übermittlung nicht straf- oder bußgeldrechtlich aus, solange alle Angaben in der Steuererklärung enthalten seien.

Dr. Klüger wendet sich nun § 87d Abs. 3 AO zu und erläutert dessen Regelungsgehalt (s. Folie 7 ihrer Präsentation). Sie weist darauf hin, dass die Datev mittlerweile ein Freizeichnungsdokument für diese Fälle eingeführt habe. Zu beachten sei ferner, dass § 87d Abs. 3 AO keinen Zeitpunkt der Überprüfung nenne. Diese solle aber vor der Übermittlung passieren. Einen Verstoß gegen § 87d Abs. 3 AO würde die AO nicht unmittelbar sanktionieren. Es kämen aber ggf. Verstöße gegen diverse berufsrechtliche Pflichten in Betracht. Es seien ggf. auch Haftungsgefahren und strafrechtliche Gefahren wegen der Garantenstellung aus Ingerenz möglich.

Im Anschluss thematisiert sie die beraterliche Obliegenheit zur Übersendung der Formulare im Hinblick auf § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Nach Ansicht des BFH liege ein grobes

Verschulden generell vor, wenn Fragen des Formulars nicht beantwortet würden.² Bei vergessenen Angaben scheidet eine Korrekturmöglichkeit dann aus. Übertragen auf die elektronische Steuererklärung bedeute dies, dass der Steuerpflichtige das Formular sehen müsse. In der elektronischen Steuererklärung seien nämlich nur die ausgefüllten Felder sichtbar. Anderenfalls haften die Steuerberater für die Mehrsteuern. *Dr. Klüger* weist aber darauf hin, dass der Sachverhalt auch in anderer Weise als durch Formularübersendung ermittelt werden könne. Dennoch sei aus ihrer Sicht sicherheits halber eine Übersendung der Formulare zu empfehlen. Dies führe allerdings zu Mehraufwand und einer fehlenden Vereinfachung. Sie plädiert deswegen für eine Angleichung der elektronischen Steuererklärung mit der Formularerklärung.

Prof. Seer meldet sich zu Wort und kritisiert die Übertragung der BFH-Entscheidungen zur Formularerklärung auf die elektronische Erklärung als praxisfern. Aus seiner Sicht sei der Maßstab für grobes Verschulden in derartigen Fällen anders gelagert. Die so wieso schon restriktiven Maßstäbe des BFH würden nicht unbesehen auf die elektronische Erklärung übertragbar werden können.

Dr. Ortwald ist der Meinung, dass eine Option in Elster sinnvoll sei, wonach man sich entweder nur die ausgefüllten oder sämtliche Felder anzeigen lassen könnte.

Sodann stellt *Dr. Klüger* die Vorschrift des § 72a Abs. 2 Nr. 1 AO vor (s. Folie 10 ihrer Präsentation). Es handele sich um eine Haftungsvorschrift, sodass der Steuerberater als Datenübermittler in Anspruch genommen werden könne. Ein Anwendungsfall könne nach Ansicht von *Dr. Klüger* sein, dass in Datev Einkünfte vom Steuerberater eingetragen würden und diese nicht von Datev übernommen würden. Eine Exkulpation sehe Satz 2 vor, soweit kein grobes Verschulden oder Vorsatz vorliege. Fraglich sei aber, ob der BFH seine strengen Maßstäbe zu § 173 AO entsprechend anwenden werde.

Nach Ansicht von *Prof. Seer* würde die Übertragung der restriktiven Rechtsprechung des BFH zu § 173 AO auf digitale Vorgänge zu abstrusen Ergebnissen führen. Grundsätzlich vertraue jeder Steuerberater dem elektronischen System, sodass in derartigen Fällen jedenfalls kein grobes Verschulden vorliege.

² BFH v. 16.05.2013 – III R 12/12.

Dr. Weinreich stellt an *Dr. Klüger* die Frage, ob der Deckungsschutz der Vermögensschadenhaftpflichtversicherung angepasst worden sei. Normalerweise sei für steuerliche Haftungen kein Deckungsschutz vereinbart.

Dr. Klüger sei sich nicht vollständig sicher, allerdings habe sie nicht mitbekommen, dass dies geändert worden sei.

Nun spricht sie die Identifikationspflicht für den Steuerberater nach § 87d Abs. 2 AO iVm § 72a Abs. 2 Nr. 2 AO an (s. Folie 11 und 12 ihrer Präsentation). Sie weist darauf hin, dass für Steuerberater sowieso schon eine Identifikationspflicht nach dem GWG bestünde. Ihrer Meinung nach sei die Haftungsvorschrift des § 72a Abs. 2 Nr. 2 AO unzureichend formuliert, weil die Haftungsschuld nicht kausal zur fehlenden Identifikation formuliert sei.

Dr. Klüger wendet sich danach dem Unterschriftenerfordernis gemäß § 150 Abs. 3 S. 1 AO iVm bspw. § 25 Abs. 3 S. 1 zu (Folie 13 und 14 ihrer Präsentation). Bei Elster II wird die Unterschrift bei der elektronischen Steuererklärung durch die Authentifizierung des Datenübersmitters ersetzt (§ 87a Abs. 6 S. 1 AO). Nach *Dr. Klüger* bestünde insofern ein gewisser Wertungswiderspruch zur ursprünglichen Funktion der Unterschrift, weil der Datenübermittler nicht mehr der eigentliche Steuerpflichtige sei. Das strafrechtliche Risiko würde hierdurch aber prinzipiell nicht erhöht (s. Folie 17 ihrer Präsentation). Zwar sei die Unterschrift des Steuerpflichtigen ein Indiz für Tatherrschaft gewesen. Der Datenübermittler fungiere aber eher wie ein Bote. Eine Lösung könne zudem das Freizeichnungsdokument sein, welches der Steuerberater schon für die Zwecke des § 87d Abs. 3 AO unterzeichnen lasse.

III. Erstellung und Übermittlung der E-Bilanz

Dr. Klüger stellt anschließend die Pflicht zur Erstellung und Übermittlung der E-Bilanz vor (s. Folie 19 ihrer Präsentation). Der Inhalt der E-Bilanz ergebe sich aus den allgemeinen Vorschriften nach §§ 4, 5, 5a EStG iVm §§ 247 ff. HGB. Vor diesem Hintergrund weist sie auf den Widerspruch zur E-Bilanz Taxonomie hin (s. Folien 21–24 ihrer Präsentation). Sie merkt an, dass sich die Pflicht zur Übermittlung der E-Bilanz in diesem Umfang nicht aus § 5b EStG oder § 51 Abs. 4 Nr. 1b EStG ergebe. Ähnlich wie die Steuererklärungsformulare komme dies allenfalls aufgrund der allgemeinen Mitwirkungspflichten nach § 90 AO in Betracht. Allerdings gibt sie zu bedenken, dass in der E-Bilanz eine Vielzahl von doppelten Angaben verlangt würden. Zudem sei momentan

problematisch an der E-Bilanz, dass die Daten von der Finanzverwaltung weitgehend nicht genutzt würden. Dies konterkariere den Zweck der E-Bilanz, nämlich das RMS aufzubauen. Zudem seien schon die Kriterien des RMS nicht einsehbar, sodass nicht beurteilt werden könne, ob die Angaben in der E-Bilanz notwendig seien. Damit gehe die E-Bilanz-Taxonomie in ihrer derzeitigen Ausgestaltung über das notwendige und verhältnismäßige des § 90 AO hinaus. Die Taxonomie sei somit nicht gesetzlich gedeckt. Eine Festsetzung von Zwangsmitteln würde generell ausscheiden. Hierfür wäre vielmehr ein konkretes Verlangen der Finanzbehörde unter Angabe der steuerlichen Erheblichkeit der Positionen erforderlich. Auch ein Verspätungszuschlag nach § 152 AO scheide aus, da die Taxonomie kein Teil der Steuererklärung sei. Ebenfalls ergebe sich keine Schätzungsbefugnis, solange das FA die Besteuerungsgrundlagen anhand der eingereichten Unterlagen ermitteln könne. Es kämen auch keine straf-/bußgeldrechtlichen Auswirkungen in Betracht, wenn alle steuererheblichen Tatsachen offen gelegt würden.

Nach Ansicht von *Dr. Klüger* habe die Härtefallregelung des § 5b Abs. 2 EStG eine eigenständige Bedeutung, selbst wenn der Steuerpflichtige steuerlich beraten wird. Es sei nämlich der Zusatzaufwand für die Anpassung an die Taxonomie zu bedenken.

Prof. Seer stimmt *Dr. Klüger* zu. Seiner Ansicht nach gebe es für die derzeit ausgestaltete Taxonomie keine gesetzliche Grundlage. Er habe ebenfalls den Eindruck, dass die E-Bilanz derzeit nicht wirklich genutzt werde. Er stellt fest, dass die E-Bilanz deswegen ein unverhältnismäßiger Eingriff in die grundrechtlichen Freiheitsrechte des Steuerpflichtigen sei.

Zuletzt stellt *Dr. Klüger* in diesem Zusammenhang verschiedene Strategien vor, wie in der Praxis mit der E-Bilanz umgegangen werden könne (s. Folie 30 und 31 ihrer Präsentation).

IV. Aufbewahrung und Vorlage von Belegen

Alsdann thematisiert *Dr. Klüger* die Steuerbelege und stellt zunächst die gesetzlichen Grundlagen dar (s. Folien 33–36 ihrer Präsentation). Hiernach gebe es so gut wie keine Belegvorlagepflicht mehr, sondern allenfalls eine Belegvorhaltepflicht. Ungeachtet dessen würden auch spezielle Empfehlungen zur Belegvorlage existieren (s. Folie 37 ihrer Präsentation). *Dr. Klüger* wirft die Frage auf, welche Auswirkungen die fehlende Belegvorlage mit der Steuererklärung haben könne. Zum einen komme eine

weitergehende Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO oder § 173a AO in Betracht. Dies könne Zinszahlungen wegen Änderungen zuungunsten des Steuerpflichtigen nach sich ziehen. Zum anderen seien straf- und bußgeldrechtliche Auswirkungen möglich, wenn eine abweichende Rechtsansicht mangels Beleg nicht ersichtlich geworden sei. Dies verdeutlicht *Dr. Klüger* anhand der Steuerberatungskosten. Diese würden seitens der Finanzverwaltung nur als Werbungskosten akzeptiert, wenn sie mit der jeweiligen Anlage zusammenhängen würden. Dies werde in der Literatur zum Teil anders gesehen. Nur der Beleg könne die Kostenverteilung offenlegen.

Dr. Ortwald merkt an, dass insoweit das Freitextfeld genutzt werden könne.

Dr. Klüger stimmt zu. Das Freitextfeld führe dazu, dass der Fall zwingend ausgesteuert werde. Anderenfalls bekomme die Finanzverwaltung eventuell auch gar nicht die Chance, im vollautomatisierten Steuerverfahren die Belege zu sichten. Dies bedeute zugleich, dass sämtliche Belege als „neue“ Tatsachen iSv § 173 AO gelten würden. Sie schreibe in derartigen Fällen daher immer „Bitte Belege beachten“ in das Freitextfeld. Dies führe natürlich dazu, dass der Zweck der automatischen Steuerfestsetzung konterkariert werde. Die einzige Alternative zur Vermeidung des § 173 AO sei aber, die Belege vor der Übermittlung der Steuererklärung einzureichen. Dies sei allerdings nicht sonderlich praktikabel. Man müsse aus Sicht von *Dr. Klüger* der Steuererklärung beziehungsweise den einzelnen Feldern direkt Belege hinzufügen können. Eine solche Änderung sei wohl für nächstes Jahr geplant.

Prof. Seer merkt an, dass das beSt das Problem lösen sollte. Dort könne der Steuerberater die Belege digital hinterlegen. Die Belege dürften dann nicht mehr neu iSv §§ 173, 173a AO sein, weil sie in die Sphäre der Verwaltung gelangt seien. Diese müsse dann das Risiko für zufällige Abweichungen tragen.

V. Notwendige Inhalte des Freitextfelds

Dr. Klüger bespricht danach die (gesetzlichen) Grundlagen des Freitextfelds (s. Folie 40 und 41 ihrer Präsentation). Vor dem Hintergrund des strafrechtlichen Ausgangspunkts in § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO geht sie auf die Pflicht zur Angabe von abweichenden Verwaltungsauffassungen ein. Eine solche ergebe sich ihrer Ansicht nach jedenfalls nicht aus der AO (s. Folie 42 und 43 ihrer Präsentation). In diesem Zusammenhang stellt *Dr. Klüger* die wesentlichen steuerstrafrechtlichen Auffassungen dar (s. Folie 45 und 46 ihrer Präsentation).

Als Folgefrage sei zu diskutieren, ob die Offenlegung der abweichenden Rechtsauffassung im Freitextfeld erfolgen müsse. *Dr. Klüger* vertritt die Meinung, dass dies nicht der Fall sei. Aus strafrechtlicher Sicht müsse nur der Sachverhalt offengelegt werden, wobei der gesamte Äußerungsinhalt zu berücksichtigen sei, wie z.B. auch Begleitschreiben, Dokumente oder ergänzende Angaben in Kennziffern. Fehler der Finanzbehörden bei der Ausgestaltung des RSM würden nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen dürfen.

Prof. Seer stimmt ihr zu. Strafrechtlich sollte es keine Rolle spielen dürfen, ob die Angabe einer abweichenden Verwaltungsauffassung im Freitextfeld oder auf andere Weise erfolge. Eine strafrechtliche Relevanz müsse der Gesetzgeber ausdrücklich anordnen.

Dr. Weinreich wirft die Frage auf, ob die Einreichung des Belegs nicht die (formfreie) Selbstanzeige sei, wenn bereits die Nichtausfüllung des Freitextfelds von steuerstrafrechtlicher Relevanz wäre.

Nach *Dr. Klüger* sei eine weitere praxisrelevante Frage, ob eine vollendete Steuerhinterziehung vorliege, wenn das Begleitschreiben oder die Anlagen mit der Offenlegung nach den elektronischen Daten bei der Finanzverwaltung eingehe. Dieses Risiko könne einerseits durch einen Verweis im Freitextfeld auf das Begleitschreiben bzw. die Anlagen oder andererseits durch die Übermittlung vor der elektronischen Erklärung vermieden werden.

VI. Prüfung der von Dritten elektronisch übermittelten Daten

Im Anschluss spricht *Dr. Klüger* die vorausgefüllte Steuererklärung an. Diesbezüglich stellt sie zunächst die Übermittlungspflichten sowie die zugrundeliegenden Vorschriften dar (s. Folien 54–57 ihrer Präsentation). Sie stellt insbesondere heraus, dass die Daten nicht bindend seien und keinen Grundlagenbescheid darstellen würden. Nach ihrer Erfahrung sei es in der Praxis aber oftmals so, dass die übermittelten Daten von den Finanzbehörden den abweichend erklärten Angaben vorgezogen würden. Oftmals passiere dies ohne die gebotene Begründung oder Anhörung. Steuerberater müssen die elektronischen Daten dabei überprüfen. Die Daten sind insofern entweder mit den Unterlagen des Mandanten abzugleichen oder sind von diesem zu bestätigen (s. Folie 59 ihrer Präsentation). *Dr. Klüger* stellt insofern die Auswirkungen eines fehlenden Datenabgleichs dar (s. Folien 60–62 ihrer Präsentation).

VII. Die Rolle des Steuerberaters im elektronischen Veranlagungsverfahren der Zukunft

Zuletzt wendet sich *Dr. Klüger* einem Ausblick zu. In der Gesamtschau wirke der Steuerpflichtige derzeit der Verstärkung des strukturellen Vollzugsdefizits im elektronischen Veranlagungsverfahren entgegen (s. Folie 64 ihrer Präsentation). Die einzelnen dazu vorgesehenen Maßnahmen seien zwar gut umsetzbar. Zum Teil werde wegen der Vielzahl aber vertreten, dass das Veranlagungsverfahren nur auf dem Rücken der Steuerberater ausgetragen werde. Die Finanzbehörden dagegen würden viele Dinge nicht mehr prüfen müssen, obwohl es eigentlich einen Amtsermittlungs- und Verifikationsgrundsatz gebe. Dies sei nach *Dr. Klüger* vor dem Hintergrund zu sehen, dass der Steuerberater ein Organ der Steuerrechtspflege sei. Als solches könne der Steuerberater die Verifikation durch das Finanzamt nicht ersetzen, trüge aber durch die gesetzmäßige Beratung auch zur Gesetzmäßigkeit der Besteuerung bei. Ihrer Ansicht nach würde so eine doppelte Verifikation durch Steuerberater und Finanzamt erreicht. Innerhalb der gesetzmäßigen Grenzen sei der Steuerberater zudem Interessensvertreter des Mandanten, weshalb er auch von der Finanzverwaltung abweichende Ansichten vertreten dürfe. Dabei gelte es aber zu verhindern, dass „verwaltungskonforme“ Steuererklärungen bevorzugt würden. Der Steuerberater habe ferner keine strafrechtliche Garantenstellung, außer bei eigenen Fehlern (Garantenstellung aus Ingerenz). Ausgehend hiervon stellt *Dr. Klüger* aus ihrer Sicht notwendige Änderungen vor (s. Folien 66–68 ihrer Präsentation). Dazu würde etwa die Abschaffung der Haftungsvorschrift des § 72a AO und die Angleichung der Formularsteuererklärung sowie elektronische Erklärung und Integration der E-Bilanz zählen. Zudem plädiere *Dr. Klüger* für einen Vertrauensvorschuss der Steuererklärungen von Steuerberatern im RMS. Hierfür sei eine Berichtigungspflicht für Steuerberater nach § 153 AO bei eigenen Rechtsfehlern erforderlich. Damit beendet sie ihren Vortrag.

Prof. Seer bedankt sich bei *Dr. Klüger* für den interessanten Vortrag. Der Vortrag habe gezeigt, dass trotz des anvisierten Bürokratieabbaus fortläufig neue Probleme geschaffen würden. Das nächste Seminar werde die „Digitalisierung der Steuerfunktion im Konzern“ behandeln. Referentin werde Frau Annette Linau, Steuerabteilungsleiterin bei Evonik, sein. Damit beendet er das heutige Seminar.