

Die Digitalisierung in der Steuerberatung

Vorwort

Die Digitalisierung gilt als einer der Megatrends unserer Zeit und beherrscht die aktuellen Diskussionen um neue Geschäftsmodelle. Hierbei werden in unterschiedlichsten Bereichen disruptiven Veränderungen erwartet. Diese völligen Umstrukturierungen führen allerdings auch zu einer neuen Art Probleme zu lösen, was wiederum neu ausgerichtete Tätigkeitsstrukturen mit sich bringt. Auch die Steuerberatung und das Steuerrecht generell sind Teil dieses Transformationsprozesses, weshalb sich sowohl die einzelnen Berufsbilder als auch die Anforderungsprofile in der Branche modifizieren werden. Um auf bevorstehende Veränderungen vorbereitet zu sein, ist eine frühzeitige und intensive Auseinandersetzung mit dem „Digitalisierungswandel“ in der Steuerberatung unabdingbar.

Aus diesem Grund hat der Lehrstuhl für Betriebliche Steuerlehre an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg das Seminarprojekt „Kanzlei der Zukunft I“ angeboten. Das Projekt hatte zum Ziel eine Möglichkeit für Masterstudierende zu schaffen, sich intensiv mit unterschiedlichen Bereichen der Digitalisierung in der Steuerberatung zu beschäftigen und ihre Erkenntnisse mit Steuerberaterinnen und Steuerberatern aus der Praxis zu diskutieren. Dieses Vorhaben wurde durch die DATEV-Stiftung Zukunft unterstützt, weshalb wir an dieser Stelle unseren Dank aussprechen.

Mithin wurden die einzelnen Beiträge dieses Sammelbandes von Masterstudierenden im Rahmen eines seminaristischen Unterrichts am Lehrstuhl für Betriebliche Steuerlehre verfasst. Die Studierenden setzten sich mit unterschiedlichen Bereichen der Digitalisierung in der Steuerberatung auseinander, wobei neben den technologischen Einflüssen auf das Geschäftsmodell auch die Einflüsse auf die Geschäftsprozesse in der Steuerberatung nach wissenschaftlichem Maßstab untersucht wurden. Die Beiträge der Studierenden wurden vor Mitgliedern der DATEV e.G. präsentiert, wodurch einmal mehr das große Interesse der Praxis an den unterschiedlichen Einflussfaktoren der Digitalisierung in der Steuerberatung deutlich wurde. Am Ende des Projektes wurden die Beiträge der Studierenden zu diesem Sammelband zusammengefügt. Somit wird allen Interessierten die Möglichkeit zu Teil, auf die wissenschaftlich aufgearbeiteten Themen im Bereich der Digitalisierung in der Steuerberatung zuzugreifen und sich gegebenenfalls an der ein oder anderen Stelle von den Gedankengängen der Studierenden inspirieren zu lassen.

Um dem Thema der Digitalisierung und dem Einsatz moderner Technologien gerecht zu werden haben wir uns dazu entschieden ebenfalls eine Einleitung von einem KI-Programm verfassen zu lassen:

„Die Digitalisierung hat einen unaufhaltsamen Einfluss auf nahezu jede Branche, und die Steuerberatung bildet keine Ausnahme. In diesem Sammelband präsentieren wir eine Vielzahl von Beiträgen, die sich mit den neuesten Entwicklungen und Herausforderungen der Digitalisierung in der Steuerberatung auseinandersetzen. Von der Automatisierung von Prozessen bis hin zur Implementierung künstlicher Intelligenz bieten die folgenden Seiten einen umfassenden Einblick in die transformative Kraft der digitalen Technologien für Steuerexperten. Unsere Autoren teilen ihr Fachwissen, bewährte Praktiken und Visionen für eine effiziente und zukunftsorientierte Steuerberatung im digitalen Zeitalter. Wir laden Sie ein, sich von diesen Beiträgen inspirieren zu lassen und von den innovativen Ansätzen zu profitieren, die die Digitalisierung in Ihrem Berufsfeld ermöglicht.“¹

April 2024

Prof. Dr. Thomas Egnér & Pia Müller, M.Sc.

¹ ChatGPT 4.0, Prompt: Schreibe mir eine kurze Einleitung für einen Sammelband, indem nur Beiträge zur Digitalisierung in der Steuerberatung verfasst wurden. Verwende hierfür maximal fünf Sätze. Die Adressaten werden Steuerexperten sein.

Inhaltsverzeichnis

<i>Magdalena Nun: Das Kompetenzprofil der Zukunft: Die Steuerfunktion im Unternehmen und die Steuerkanzlei im Vergleich</i>	<i>5</i>
<i>Simon Hammer: Die Steuerberaterplattform - Ein Schritt in die Zukunft des Steuerberaters?.....</i>	<i>29</i>
<i>Carolin Heuer: Digitalisierung im Besteuerungsverfahren - Status Quo und zukünftige Entwicklungen</i>	<i>58</i>
<i>Laura Kubla: Kassen im digitalen Zeitalter - Anforderungen und Prüfung.....</i>	<i>90</i>
<i>Hannah Siebenkäs: Die digitale Signatur: Welche Anwendungsmöglichkeiten gibt es im Steuerbereich?.....</i>	<i>114</i>
<i>Benedikt Aigner: DAC7: Die Meldepflichten von Plattformbetreibern</i>	<i>145</i>
<i>Janika Herberger: TaxTechnology: Überblick über geeignete Technologien für den Steuerbereich und deren Anwendungsmöglichkeiten.....</i>	<i>172</i>
<i>Alicia Heimüller: ChatGPT vs. Steuerberater oder Steuerberater mit ChatGPT</i>	<i>203</i>
<i>Ahmed Mashood: AI: Chatbot - Selbstversuch ChatGPT im Umsatzsteuerbereich.....</i>	<i>224</i>
<i>Marcus Wirth: Steuern im Metaverse: Steuern in einer Spielwelt?.....</i>	<i>260</i>

Das Kompetenzprofil der Zukunft: Die Steuerfunktion im Unternehmen und die Steuerkanzlei im Vergleich

Magdalena Nun

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	6
Abkürzungsverzeichnis.....	7
Abbildungsverzeichnis.....	7
1. Einleitung.....	8
2. Ziel der Arbeit.....	8
3. Verwendung von Kompetenzprofilen.....	9
4. Trends der Arbeitswelt und deren Auswirkung auf das Kompetenzprofil	10
4.1 Digitalisierung	10
4.2 Demografische Verschiebung und Fachkräftemangel.....	18
4.3 Internationalisierung und Harmonisierung	20
5. Diskussion und Ausblick	21
Quellenverzeichnis.....	25

Abkürzungsverzeichnis

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BI	Business Intelligence
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
CMS	Compliance Management System
DSGVO	Datenschutz Grundverordnung
ERP	Enterprise Resource Planning
FAIT	Fachassistent:in für Digitalisierung und IT-Prozesse
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form.
IAB	Institut für Digitalisierung im Steuerrecht
IDSt	Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung
IuK	Informations- und Kommunikationstechnologien
NLP	Natural Language Processing

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1 Kompetenzprofil der Zukunft	23
--	----

1. Einleitung

Es steht fest, dass die Arbeitswelt der Zukunft für viele Berufe mehr oder weniger große Veränderungen mit sich bringen wird. Einen tiefgreifenden Wandel bewirkte zuletzt der Beginn der Corona-Pandemie im Jahr 2020. Schlagartig war die ortsunabhängige Zusammenarbeit mittels Videokonferenzen und Kollaborationstools und ein digitales Dokumenten- und Datenmanagement erforderlich, sodass viele Unternehmen gezwungen waren sich verstärkt mit der Nutzung digitaler Technologien auseinanderzusetzen. Die Arbeitsprozesse vieler Branchen erfuhren hierdurch eine signifikante Steigerung des Digitalisierungsgrades. Es ist zu erwarten, dass die Weiterentwicklung technologischer Möglichkeiten die digitale Transformation der Arbeitswelt kontinuierlich vorantreiben wird. Neben der Digitalisierung lassen sich weitere Trends identifizieren, die sich auf die zukünftige Arbeitswelt im Allgemeinen und damit auch auf die Steuerbranche auswirken. Dazu gehören beispielsweise die demografische Verschiebung und der daraus resultierende Fachkräftemangel sowie die fortschreitende Internationalisierung und Globalisierung der Wirtschaft. Zusätzlich zu diesen allgemeinen Trends gibt es auch branchenspezifische Entwicklungen wie die zunehmende Komplexität des Steuerrechts und das Bestreben, das Besteuerungsverfahren zu digitalisieren. Eine Initiative der Haufe Group, bestehend aus Branchenvertretern, hat im Rahmen der Studie „#Zukunftskanzlei 2025“ die Auswirkungen von Megatrends auf die Steuerbranche, insbesondere auf Steuerkanzleien, untersucht.² Die Ergebnisse der Studie liefern wertvolle Erkenntnisse und Handlungsempfehlungen für Steuerkanzleien, um sie bei der Anpassung an die Veränderungen zu unterstützen.

2. Ziel der Arbeit

Megatrends wie Digitalisierung, Demografischer Wandel und Internationalisierung stellen aber nicht nur neue Anforderungen an Steuerkanzleien, sondern auch an Unternehmen und deren Steuerfunktion. Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, müssen die Kompetenzen der Mitarbeitenden weiterentwickelt und kontinuierlich an den Wandel angepasst werden. Das Ziel dieser Arbeit besteht darin, die Anforderungen und die notwendigen Kompetenzen einer zukünftigen Arbeitswelt in der Steuerbranche aufzuzeigen, die

²Vgl. *Klups/Nassal* (2020).

sich aus den genannten Megatrends ergeben. Dabei wird sowohl auf notwendige Kompetenz in der Steuerkanzlei als auch in der Steuerfunktion von Unternehmen eingegangen. Die erarbeiteten Kompetenzprofile werden im Ergebnis in einem Schaubild dargestellt. In einer abschließenden Diskussion wird auf die größten Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Kompetenzprofile zwischen den beiden Tätigkeitsbereichen eingegangen und ein kurzer Ausblick auf weitere Trends und deren Einfluss auf das Kompetenzprofil der Zukunft gegeben.

3. Verwendung von Kompetenzprofilen

Kompetenzprofile werden in verschiedenen Disziplinen verwendet und dienen im Allgemeinen als Instrument für die Beschreibung und Erfassung von Kompetenzen. In der Regel beschreiben sie Fähigkeiten, Kenntnisse, Erfahrungen und persönliche Eigenschaften, die eine Person tatsächlich besitzt. Damit sind sie eine systematische Zusammenstellung der Kompetenzen, die durch Aus- oder Weiterbildung, durch Erfahrungen oder durch die Persönlichkeit entwickelt wurden. Ein Kompetenzprofil kann beispielsweise dazu verwendet werden, um eine Person mit den Anforderungen eines bestimmten Berufs oder einer Position in einem Unternehmen abzugleichen und um mögliche Entwicklungsbereiche aufzuzeigen. Die Anforderungen ändern sich in der Regel mit den Entwicklungen der Arbeitswelt, daher sind auch Kompetenzprofile keine starren Konzepte, sondern sollten sich idealerweise an den aktuellen Anforderungen ausrichten. Zur differenzierten und systematischen Beschreibung kann ein Kompetenzprofil in verschiedene Kompetenzbereiche z.B. Fachkompetenz, Methodenkompetenz, Sozialkompetenz, Selbstkompetenz unterteilt sein.³ Kompetenzbereiche aber auch konkrete Kompetenzen können wiederum in unterschiedlichen Stufen beschreiben werden z.B. als Basis-, Standard- oder Experten-niveau.⁴

³ Vgl. *Yergün et al.* (2022) S. 216 ff.

⁴ Vgl. *Krüger et al.* (2007), S. 57 ff.

4. Trends der Arbeitswelt und deren Auswirkung auf das Kompetenzprofil

4.1 Digitalisierung

Digitalkompetenz

Mit dem Fortschreiten der Digitalisierung werden zunehmend zeitaufwändige und automatisierbare Aufgaben vom Menschen auf Computer übertragen. Der Einsatz modernster Informations- und Kommunikationstechnologien (IuK) spielt dabei eine maßgebliche Rolle. Das übergeordnete Ziel besteht darin, nicht nur Prozesse zu optimieren sondern auch Dienstleistungen und Geschäftsmodelle strategisch zu transformieren, um eine nachhaltige Steigerung der Produktivität zu erreichen.⁵ Dies hat einerseits den Vorteil, dass Mitarbeiter von repetitiven und zeitintensiven Tätigkeiten entlastet werden und es neben der Steigerung der Effizienz auch zu (Personal-)Kosteneinsparungen kommt. Auf der anderen Seite bedeutet diese Entwicklung, dass sowohl Steuerkanzleien als auch die Steuerabteilungen von Unternehmen verstärkt Digitalkompetenzen entwickeln müssen, um die Chancen der neuen Technologien gewinnbringend für sich nutzen zu können.⁶

Larraz und Esteve beschreiben Digitalkompetenz im Bildungskontext als ein multidimensionales Konzept, das verschiedene Kompetenzbereiche umfasst. Dazu gehören die Fähigkeit zur Kommunikation in digitalen Medien, die Nutzung und Erstellung von multimedialen Inhalten, das Verständnis und die Anwendung digitaler Technologien sowie die Fähigkeit zur kritischen Bewertung und Nutzung von Informationen.⁷ Bedeutend ist auch die Einstellung (das Mindset) gegenüber der Nutzung digitaler Technologien, welche zum einen die Grundlage für das erfolgreiche Erlernen digitaler Kenntnisse und Fähigkeiten darstellt und zum anderen ein wichtiger Faktor für die aktive Mitgestaltung der digitalen Transformation ist.⁸

⁵ Vgl. *Becker/Pflaum* (2019), S. 9.

⁶ Vgl. *Yergün et al.* (2022), S. 302.

⁷ Vgl. *Larraz/Esteve* (2015), S. 99-105.

⁸ Vgl. *Janssen et al.* (2013), S. 477.

Auch im Kontext der steuerbezogenen Berufe umfasst die Digitalkompetenz verschiedene Kompetenzbereiche. Um die internen Abläufe sowohl in der Steuerkanzlei als auch in der Steuerfunktion von Unternehmen an die Digitalisierung anzupassen, ist in erster Linie ein grundlegendes Verständnis für das technisch Mögliche und den sinnvollen Einsatz digitaler Technologien in steuerlichen Arbeitsprozessen erforderlich.⁹ Angesichts der schnellen Weiterentwicklung digitaler Technologien ist auch Offenheit und Interesse von großer Bedeutung. Die Technologielandschaft verändert sich ständig und bringt neue Lösungen, Tools und Möglichkeiten hervor, die in steuerlichen Arbeitsprozessen eingesetzt werden können. Dabei ist es nicht zwingend erforderlich, dass die Mitarbeiter in einer Steuerkanzlei oder Steuerabteilung selbst die Fähigkeiten besitzen, diese Technologien eigenständig zu implementieren, allerdings sollten sie über ein grundlegendes Verständnis und ein gemeinsames Vokabular verfügen, um sich mit IT-Spezialisten verständigen zu können.¹⁰

Der korrekte Umgang mit IT-Systemen und anderen digitalen Technologien ist dagegen unverzichtbar. Dies gilt sowohl für Mitarbeitende in Steuerkanzleien als auch in Steuerabteilungen, da dort nicht nur Standardsoftware zur Unterstützung allgemeiner Aufgaben wie Kommunikation, Zusammenarbeit und Organisation, sondern zunehmend moderne fachspezifische Technologien eingesetzt werden. Diese sind in der Fachliteratur und in der Praxis mittlerweile unter dem Begriff der „Tax Technology“ (kurz „Tax Tech“) bekannt.¹¹ Hierzu zählen Lösungen wie Business Intelligence (BI), Künstliche Intelligenz (KI), Natural Language Processing (NLP), Process Mining oder auch die Blockchain-Technologie. Auch wenn diese Technologien in der Breite bisher noch nicht verwendet werden, bieten sie großes Potenzial zur Optimierung und Automatisierung von steuerlichen Prozessen und Aufgaben. Sie ermöglichen beispielsweise die effiziente Durchführung von Steuerberechnung und -berichterstattung, die automatisierte Analyse und Prüfung steuerlicher Daten, sowie eine sichere Übertragung elektronischer Informationen.¹²

⁹ Vgl. *Yergün et al.* (2022), S. 302.

¹⁰ Vgl. *Lexa* (2021), S. 97 ff.

¹¹ Vgl. *Zunke* (2023), www.haufe.de (zuletzt geprüft am 01.06.2023).

¹² Vgl. *Fachausschuss VII des IDSt* (2022).

Datenkompetenz

Die Arbeit in einer Steuerkanzlei und in der Steuerabteilung ist von Grund auf datenbasiert. Durch die Digitalisierung ergibt sich die Möglichkeit steuerrelevante Daten elektronisch zu erfassen, auszuwerten und zu übermitteln, sodass der Austausch in Papierform oder die manuelle Erfassung und Berechnungen steuerrelevanter Daten, zunehmend aus dem Arbeitsalltag verschwindet. Eng mit der Digitalkompetenz verbunden und von großer Bedeutung für das Kompetenzprofil der steuerbezogenen Berufe ist deswegen die Datenkompetenz. Aufgrund der vermehrten Nutzung verschiedener IT-Systeme, stehen im Unternehmen große und teilweise komplexe Datenmengen aus der Geschäftstätigkeit in digitalem Format zur Verfügung. Hiervon sind beispielsweise Buchhaltungsdaten, Umsatz- und Einkaufsdaten, Lohn- und Gehaltsdaten, Vertragsdaten etc. auch für die Steuerabteilung interessant. Die Verwaltung und Verarbeitung dieser Daten erleichtert einerseits die Erfüllung der steuerlichen Compliance Verpflichtungen¹³ andererseits können wertvolle Erkenntnisse für die Steuerplanung oder die allgemeine unternehmerische Entscheidungsfindung daraus gewonnen werden. Damit die zur Verfügung stehenden Daten für steuerliche Zwecke genutzt werden können, ist ein gewisses Verständnis über die Art und den Umfang der benötigten Daten von Bedeutung. Dies setzt einerseits steuerliches Fachwissen aber auch technische Kenntnisse hinsichtlich der Datenquellen, Datenformate sowie der Struktur oder der Qualität der Daten voraus. Außerdem gewinnen Datenanalysefähigkeiten sowie der Umgang mit Datenanalyse- und Aufbereitungstools, sowie die steuerliche Interpretation der Analyseergebnisse zunehmend an Relevanz. Solche Tools sind in der Regel in der Lage, komplexe und umfangreiche Datenmengen schneller und präziser zu verarbeiten und Zusammenhänge aufzudecken. Menschliche Expertise kann jedoch für das Verplausibilisieren der Ergebnisse, dem Umgang mit fehlenden Daten, Dubletten oder Inkonsistenzen aber vor allem für das Verplausibilisieren der Ergebnisse und die steuerliche Interpretation bzw. Schlussfolgerungen in Bezug auf den Sachverhalt weiterhin gefragt sein.¹⁴

Angesichts des verstärkten Umgangs mit digitalen Daten sollten Kompetenzen im Bereich der Datensicherheit und des Datenschutzes im Allgemeinen aber vor allem im Kontext der Digitalisierung zwingend vorhanden sein (Umsetzung der DSGVO). Außerdem

¹³ Steuerliche Compliance Verpflichtungen z. B. §§ 85, 146, 147 AO.

¹⁴ Vgl. *Coenen et al.* (Rethinking Tax 2021), S. 83-87, S. 84.

ist es für steuerbezogene Berufe von besonderer Bedeutung sich der sicheren Aufbewahrung und dem Schutz digitaler Daten bewusst zu sein, um die Vertraulichkeit sensibler Informationen gemäß den Vorgaben des Steuerberatungsgesetzes, der Berufsordnung bzw. des Bundesdatenschutzgesetzes zu gewährleisten.¹⁵

Prozesskompetenz

Außerdem spielt in Anbetracht der zunehmenden Automatisierung von Abläufen ein solides Verständnis für Prozesse eine wesentliche Rolle im Kompetenzprofil steuerbezogener Berufe.¹⁶ Um Automatisierungsmöglichkeiten zu erkennen, ist es zunächst wichtig, steuerliche Aufgaben in standardisierte Prozesse zu überführen. Dies gewährleistet eine korrekte Abwicklung der steuerlichen Aufgaben, die Einhaltung steuerlicher Fristen sowie die Sicherstellung der Qualität der steuerlichen Daten. Die teilweise Automatisierung von Prozessen oder Prozessschritten ermöglicht dann eine Entlastung von wiederkehrenden, zeitaufwendigen Aufgaben und schafft Kapazitäten für andere anspruchsvollere Tätigkeiten. Gleichzeitig ist Prozesskompetenz auch entscheidend für die Zusammenarbeit mit verschiedenen Abteilungen. Sie ermöglicht eine effektive Kommunikation und trägt dazu bei, ein gemeinsames Verständnis der Prozessanforderungen zu entwickeln. Dies ist besonders wichtig, wenn es darum geht, (Vor-)Prozesse optimal zu gestalten, die anschließend für die steuerlichen Tätigkeiten relevant sind.

Prozessverständnis ist auch für Mitarbeitende in der Steuerkanzlei von zunehmender Relevanz. Es ermöglicht einerseits die effiziente und qualitative Umsetzung aber auch die Automatisierung kanzleiinterner Arbeitsprozesse. Andererseits befähigt es die Mitarbeitenden der Steuerkanzlei dazu, qualitative und zugeschnittene Beratungsleistungen für Mandanten anzubieten, indem sie deren unternehmerischen Prozesse verstehen und die Beratung darauf abstimmen können.¹⁷

¹⁵ z. B. § 57 StBerG, § 5 BOSTB und § 1 Abs. 2 BDSG.

¹⁶ Vgl. Coenen et al. (Rethinking Tax 2021), S. 83-87, S. 84.

¹⁷ Vgl. Rebant/Müller/Liese (Rethinking Tax 2021), S. 86-87.

(Digitale) Beratungskompetenz

Für Steuerkanzleien ist insbesondere auch die Beurteilung der Auswirkung technologischer Entwicklungen in Bezug auf das eigene Geschäftsmodell relevant. Wo Unternehmen bzw. deren Steuerabteilungen Unterstützung benötigen, eröffnet die Digitalisierung für Steuerkanzleien als Dienstleister die Möglichkeit neue Beratungsfelder zu entwickeln. Dabei ist es entscheidend, den gesamten Wirtschaftsprozess im Zuge der Digitalisierung zu berücksichtigen und zu verstehen, da sich nicht nur die Arbeitsprozesse sondern auch die Geschäftsmodelle der Mandanten durch die neuen digitalen Möglichkeiten verändern.¹⁸ Die Steuerkanzleien können ihr Leistungsangebot entsprechend ausbauen, um ihren Mandanten als Digitalisierungsberater bei der Bewältigung der digitalen Herausforderungen beispielsweise bei der Auswahl passender Software, in Datenschutzfragen aber auch in Bezug auf die digitale und technische Umsetzung steuerlicher Themen, effektiv zur Seite zu stehen.¹⁹ Letzteres umfasst z. B. die Einhaltung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), die technische Verfahrensdokumentation, digitale Steuerfindung oder die Betreuung und Einführung von IT-basierten Tax-Compliance-Management Systemen (Tax CMS).²⁰ Dies erfordert den Einsatz interdisziplinärer Teams aber auch zunehmend Mitarbeitende mit sowohl technischen als auch steuerfachlichen Kompetenzen. Um den steigenden Bedarf an qualifizierten Technologie- und Prozessexperten zu decken, haben die Steuerberaterkammern den Fachassistenten und die Fachassistentin für Digitalisierung und IT-Prozesse (FAIT), als Weiterbildungsmöglichkeit für Steuerfachkräfte mit Berufserfahrung, eingeführt.²¹

Genauso wichtig wie das Erkennen neuer Beratungsmöglichkeiten ist auch das frühzeitige Erkennen von Trends und Technologien, die dem aktuellen Geschäftsmodell der Steuerkanzlei schaden.²² Durch den Einsatz moderner Buchhaltungssysteme und Steuersoftware sind Mandanten in der Lage ihre Finanzbuchhaltung sowie Jahresabschlüsse und

¹⁸ Vgl. *Fachausschuss VIII* (2023), S. 3.

¹⁹ Vgl. *Rebant/Müller/Liese* (Rethinking Tax 2021), S. 86-87.

²⁰ Vgl. *Hammerl/Kiczan* (Rethinking Tax 2023), S. 41-44.

²¹ Vgl. *Fachausschuss VIII des IDSt* (2023), S. 5.

²² Vgl. *Lexa* (2021), S. 98.

Steuerdeklarationen mittels der im Unternehmen zu Verfügung stehenden Daten weitestgehend selbstständig zu erstellen, sodass der Bedarf der Übernahme dieser Tätigkeiten durch eine Steuerkanzlei abnimmt. Um profitabel zu bleiben und sich zukunftsfähig aufzustellen, müssen Steuerkanzleien die Automatisierung grundlegender Geschäftsprozesse vorantreiben. Dies bildet die Basis für die Bereitstellung anspruchsvollerer Beratungsleistungen, wie umfassende Steuergestaltungs-, Steuerplanungs- und Steuerabwehrberatungen.²³ Auch der Job-Futuromat, eine Initiative des Instituts für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (IAB) geht auf Basis des technologischen Standes von 2019 davon aus, dass Kerntätigkeiten des aktuellen Tätigkeitsprofils eines Steuerfachangestellten automatisierbar sind und sich deswegen die Anforderungen an das Berufsbild stark verändern werden.²⁴ Tendenziell entwickelt sich das Berufsfeld der Steuerberatung zunehmend hin zu einer begleitenden und vorausschauenden Beratung. Bereits während des laufenden Geschäftsjahres wird eng mit den Mandanten zusammengearbeitet, um steuerlich optimierte Entscheidungen zu treffen und Chancen frühzeitig zu erkennen. Zukünftig wird sich die Tätigkeit von Steuerfachangestellten vermutlich vermehrt auf die Unterstützung bei steuerlichen Compliance-Anforderungen, die Echtzeit-Datenanalyse sowie die Implementierung von Prozessen und Buchführungssystemen fokussieren, sodass der Bedarf an fachlich höher qualifizierten Steuerfachangestellten steigt.²⁵ Um den Anforderungen des neuen Aufgabenspektrums gerecht zu werden, benötigen Steuerfachangestellte zunehmend auch Fähigkeiten in den Bereichen Controlling, Reporting, IT und Prozesse.

Auch der Einsatz von KI könnte das Anforderungsprofil von Mitarbeitern in der Steuerkanzlei verändern, indem die fachliche Arbeit wie Beurteilungsschreiben an Mandanten oder Schreiben an Finanzbehörden unterstützt wird und somit der zeitaufwändige Vorbereitungs- und Reviewprozess entfällt. Allergins könnte der verstärkte Einsatz von KI in der fachlichen Arbeit auch zu einer geringeren Nachfrage nach entsprechenden Leistungen seitens Mandanten und Steuerabteilungen führen, was ebenfalls eine Anpassung des Geschäftsmodells erfordern würde.²⁶ Für einen gewinnbringenden Einsatz von KI in der

²³ Vgl. *Egner* (2018), S. 40.

²⁴ Vgl. *Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung* (2023), www.job-futuromat.iab.de (zuletzt geprüft am 04.06.2023).

²⁵ Vgl. *Coenen/Trost/Kerpen* (Rethinking Tax 2023), S. 75.

²⁶ Vgl. *Freyenfeld/Gradl/Groß* (Rethinking Tax 2023), S. 10-15.

fachlichen Arbeit sind Fähigkeiten im Umgang mit dieser Technologie zunehmend wichtig. Zusätzlich ist es entscheidend, vor allem die Kompetenzen zu stärken, die nicht durch Technologie ersetzt werden können. Das erfordert eine verstärkte Ausrichtung von Entwicklungsmaßnahmen auf menschliche Kompetenzen (Soft Skills) wie Kreativität, Empathie, Vertrauensbildung, Konfliktlösung und Flexibilität.

Fachkompetenz

Die fortschreitende Digitalisierung nimmt auch Einfluss auf das materielle Steuerrecht. Neue digitale Geschäftsmodelle und Transaktionsformen wie z.B. E-Commerce, Kryptowährungen, Sharing Economy oder Cloud Computing werfen steuerliche Fragen auf und machen es teilweise erforderlich die Steuergesetzgebung anzupassen. Obwohl die Dynamik der Gesetzgebung und damit kontinuierliche Weiterbildung für steuerbezogenen Berufen kein neues Phänomen ist, verkürzt sich die Halbwertszeit von Fachkompetenzen zunehmend.²⁷ Das sich immer schneller entwickelnde und zunehmend komplexe wirtschaftliche Realgeschehen führt zu einer entsprechenden Zunahme der Schnelllebigkeit und Komplexität des Steuerrechts. Dies erfordert kontinuierliches Lernen, Anpassungsfähigkeit, analytisches Denken und die Fähigkeit, komplexe steuerliche Informationen zu interpretieren und zu kommunizieren. Fortlaufende Weiterbildung zur Erlangung der aktuellen Fachkenntnisse ist somit sowohl in der Steuerkanzlei als auch in der Steuerfunktion sehr bedeutsam.

Die temporäre Senkung des Umsatzsteuersatzes im Jahr 2020 auf 16 % bzw. 5 % hat zudem gezeigt, dass Anpassungsfähigkeit und Flexibilität in Bezug auf steuerrechtliche Änderungen nicht nur auf menschlicher, sondern zunehmend auch auf technischer Ebene gewährleistet sein muss. Technische Vorgaben (z. B. Datenübertragung) und digitale Berichtspflichten von Seiten der deutschen Finanzverwaltung aber auch anderer Gerichtsbarkeiten (z. B. E-Invoicing, Real-Time Reporting etc.) verlangen die digitale Anpassungsfähigkeit und die Entwicklung entsprechender Fachexpertisen.²⁸ Da steuerrechtliche Änderungen zukünftig kaum noch ohne eine entsprechende Anpassung der IT-Landschaft einhergehen werden, erfordert dies Kompetenzen wie das Verständnis für

²⁷ Vgl. *Coenen/Decker/Rosenbach* (Rethinking Tax 2020), S. 68-72.

²⁸ Vgl. *Funke/Fuchs* (Rethinking Tax 2021), S. 7-12, S. 9.

steuerliche Anforderungen und Prozesse, Kenntnisse über IT-Systeme sowie Fähigkeiten in der IT-Projektplanung und Umsetzung.

Im Kontext steuerrechtlicher Änderungen und der Zunahme digitaler Berichtspflichten ist es die Aufgabe der Unternehmenssteuerfunktion den Überblick über diese Entwicklungen zu behalten und die steuerliche Compliance sicherzustellen. Gleichzeitig sollte sie danach streben, die Kosten zu minimieren, die mit den steuerlichen Berichtspflichten verbunden sind, um eine effiziente und wirtschaftliche Steuerstruktur für das Unternehmen zu gewährleisten.²⁹ Um die steuerlichen Berichtspflichten strategisch zu optimieren und als kompetenter und vertrauensvoller Berater für unternehmerische Entscheidungen zu dienen, bedarf es eines tiefen Verständnisses der Geschäftsprozesse sowie aktueller steuerlicher Fachkompetenzen. Ein umfassendes Verständnis der steuerlichen Vorschriften und deren präzise Umsetzung sind unerlässlich, um auch bei der Einführung digitaler Geschäftsmodelle, beispielsweise die korrekte Bestimmung und Abwicklung der Umsatzsteuer zu gewährleisten und damit potenzielle steuerliche Risiken abzuwenden.

Führungskompetenz und Eigenverantwortung

In Anbetracht des digitalen Wandels und der Komplexität des Steuerrechts sind außerdem gute Führungskompetenzen sowohl in Steuerkanzleien als auch in der Steuerberatung von zentraler Bedeutung. Die Förderung von Kooperation und Offenheit gegenüber digitalen Neuerungen, sowie die Stärkung der Anpassungsfähigkeit der Belegschaft, unterstützt durch eine Vorbildfunktion der Vorgesetzten, sind ebenfalls entscheidende Kompetenzen. Außerdem sind Mitarbeiter gefragt, die eigenständig handeln können und die Fähigkeit besitzen, auch neue Aufgaben effektiv umzusetzen. Denn insbesondere in neuen Aufgabenfeldern werden weniger vorgegebene und streng strukturierte Abläufe existieren, da das erforderliche Know-how dort häufig noch nicht vollständig entwickelt ist.³⁰ Aus diesem Grund sind auch Eigeninitiative und Selbstorganisation wesentliche Komponenten des Kompetenzprofils.

²⁹ Vgl. Coenen/Grube/Egbert (Rethinking Tax 2021), S. 83-87, S. 84.

³⁰ Vgl. Klups/Nassall (2020), S. 93.

4.2 Demografische Verschiebung und Fachkräftemangel

Weitere zukunftsrelevante Kompetenzen für steuerbezogene Berufe ergeben sich aufgrund der demografischen Entwicklung in Deutschland. Durch das Ausscheiden der geburtenstarken „Babyboomer Generation“ besteht auch in der Steuerbranche ein wachsender Bedarf an gut ausgebildeten Fachkräften.³¹ Vor allem die Bedeutung digitaler Kompetenzen für das Kompetenzprofil wird durch das große Potenzial, das in der Digitalisierung zur Bekämpfung des Fachkräftemangels gesehen wird, verstärkt. Aber auch Innovations- und Organisationskompetenz sowie Agilität sind vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels relevant. Um den Einsatz der Arbeitskraft effizient zu gestalten und um eine effiziente Aufgabenverwaltung- und Priorisierung zu erreichen werden zunehmend agile Arbeitsmethoden wie z. B. „Themen Teams“³² Workflow-Management-Systeme oder KANBAN Boards eingesetzt.³³ Eine innovative und attraktive Gestaltung des Arbeitsumfelds durch flexible Arbeitsmodelle (z. B. Remote Work), das Aufbrechen traditioneller Karrierewege und Arbeitsstrukturen (z. B. Karrierechancen auch ohne Steuerberaterexamen) und das Entwickeln sinnstiftender Aufgabenfelder, werden als Chance gesehen, um das geringere Interesse der nachfolgenden Generationen an steuerberatenden Berufen zu steigern und um das Image des Berufsbildes zu stärken.³⁴ Dies erfordert einerseits ein Verständnis für die Bedürfnisse der Berufseinsteiger aber auch einen gezielten Einsatz von Vermarktungs- und Kommunikationskompetenzen.³⁵

Aufgrund des Fachkräftemangels in steuerbezogenen Berufen eröffnet sich zunehmend auch für Quereinsteiger die Möglichkeit einer Karriere in diesem Berufsfeld, wobei insbesondere die Einstellung und Motivation der Bewerber eine wichtige Rolle für das Erlernen der übrigen berufsrelevanten Kompetenzen spielen.³⁶

³¹ Vgl. *Haufe* (2023), www.haufe.de (zuletzt geprüft am 01.06.2023).

³² *Themen Teams: Interdisziplinäre Teams, die sich fortlaufend einem speziellen Themengebiet annehmen und ihre Ergebnisse bspw. im Rahmen von Impulsvorträgen teilen.*

³³ Vgl. *Schaar/Metz* (Rethinking Tax 2021), S. 76-79.

³⁴ Vgl. *Beha* (2022), www.haufe.de (zuletzt geprüft am 01.06.2023).

³⁵ Vgl. *Coenen/Trost/Kerpen* (Rethinking Tax 2023), S. 75.

³⁶ Vgl. *Linau* (Rethinking Tax 2022), S. 61-64.

Besondere soziale und interpersonelle Kompetenzen sind aufgrund der zunehmenden Heterogenität der Belegschaft von Bedeutung. Aktuell arbeiten auch in steuerbezogenen Berufen bis zu vier Generationen mit unterschiedlichen Erwartungen, Erfahrungen und Fachexpertisen zusammen.³⁷ Dies setzt die Fähigkeit des Umgangs mit unterschiedlichen Altersgruppen und die Offenheit für verschiedene Perspektiven voraus. Die Zusammenarbeit mehrerer Generationen birgt aufgrund der Heterogenität ihrer Kompetenzen und Ausprägungen auch signifikante Potenziale. Junge Mitarbeitende, die als „Digital Natives“ aufgewachsen sind, zeichnen sich durch digitale Affinität und einen kritischen Blick auf etablierte Arbeitsprozesse und Strukturen aus, während die Älteren über einen umfangreichen Erfahrungsschatz und fundiertes Fachwissen verfügen.³⁸ Für einen erfolgreichen Wissens- und Erfahrungsaustausch sowie eine konflikt- und vorurteilsfreie Zusammenarbeit zwischen den verschiedenen Generationen, ist eine angemessene Führungskompetenz der Vorgesetzten in Steuerkanzleien und der Unternehmenssteuerfunktion entscheidend. Zudem ist angesichts der Anhebung des Renteneintrittsalters und der steigenden Lebenserwartung vor allem für Berufsanfänger, ein bewusster Umgang mit den eigenen Ressourcen und die Bereitschaft für lebenslanges Lernen zur Erhaltung der Beschäftigungsfähigkeit ein wichtiger Kompetenzbaustein für die Arbeitswelt der Zukunft.

In Anbetracht des demografischen Wandels eröffnet sich für Steuerkanzleien auch die Möglichkeit ihr Beratungsfeld auf die Bedürfnisse einer alternden Gesellschaft auszurichten. Zum Beispiel in Bezug auf die steuerliche Optimierung der Altersvorsorge, der Nachfolgeplanung und Vermögensübertragung.³⁹ Gleichzeitig besteht die Herausforderung die unterschiedlichen Bedürfnisse der altersgemischten Mandantschaft gleichermaßen zu erfüllen und eine altersgerechte Kundenorientierung sicherzustellen. Junge Mandanten erwarten moderne Kommunikationswege digitalisierte Prozesse sowie individuelle, bequeme und effiziente Betreuung.⁴⁰ Ältere Mandanten schätzen verständliche und verlässliche Kommunikation. Sie bevorzugen eventuell einen traditionellen Umgang und schätzen bewährte Prozesse, die ihnen vertraut sind. Das Kompetenzprofil in Bezug auf eine junge Mandantschaft erfordert daher eine hohe Affinität zur Digitalisierung und

³⁷ Vgl. *Coenen/Trost/Kerpen* (Rethinking Tax 2023), S. 75.

³⁸ Vgl. *Coenen/Decker/Rosenbach* (Rethinking Tax 2020), S. 68-72.

³⁹ Vgl. *Zukunft Steuerberatung* (2023), www.nwb.de (zuletzt geprüft am 11.06.2023).

⁴⁰ Vgl. *Feelisch* (2023), www.tax-tech.de (zuletzt geprüft am 11.06.2023).

modernen Technologien, um innovative Lösungen anzubieten und den sich schnell wandelnden Bedürfnissen junger Unternehmer gerecht zu werden. Für eine ältere Mandantschaft ist Empathie, Verständnis und eine klare und verständliche Kommunikation von großer Bedeutung. Es ist wichtig, traditionelle Werte und Prozesse zu respektieren und Mandanten bezüglich individueller Anliegen geduldig und fachkundig zu beraten.

4.3 Internationalisierung und Harmonisierung

Die Globalisierung verlangt von zahlreichen Unternehmen eine internationale Ausrichtung ihrer Geschäftstätigkeiten und die Erschließung neuer Märkte, um wettbewerbsfähig zu bleiben. Gleichzeitig erleichtert die Digitalisierung die globale Zusammenarbeit und das Angebot digitaler Produkte und Dienstleistungen weltweit. Die Zunahme grenzüberschreitender Tätigkeiten und multinational agierender Unternehmen hat dazu geführt, dass unterschiedliche steuerliche Regelungen zunehmend genutzt wurden, um die Steuerbelastung zu optimieren. Infolgedessen sind jedoch auch aggressive Steuerplanungs- und Gestaltungspraktiken entstanden. Um diese Praktiken einzudämmen und die Steuertransparenz zu erhöhen, haben Regierungen und internationale Organisationen Maßnahmen ergriffen. Beispielsweise hat die OECD den BEPS-Aktionsplan (Base Erosion and Profit Shifting) entwickelt, der darauf abzielt, steuerliche Gewinnverlagerungen zu verhindern und internationale Standards für eine faire Besteuerung zu etablieren.⁴¹ Die verstärkte Harmonisierung und Koordination der steuerlichen Regelungen auf internationaler und europäischer Ebene führt dazu, dass das nationale Steuerrecht zunehmend durch das EU-Recht beeinflusst wird. Dies geschieht durch EU-Richtlinien, das Gebot der richtlinienkonformen Auslegung, die Rechtsprechung des EuGH sowie durch zunehmende Dokumentationsanforderungen und verbesserte Zusammenarbeit von Finanzverwaltungen.⁴² Infolgedessen müssen Steuerkanzleien ihre Beratungsleistungen anpassen und neue Beratungsstrategien entwickeln, um ihre Mandanten effektiv in Fragen der grenzüberschreitenden Steuerplanung und der Einhaltung internationaler Vorschriften zu unterstützen.⁴³ Dabei sind eine umfassende fachliche Expertise im Steuerrecht sowie eine kontinuierliche Weiterbildungsbereitschaft von großer Bedeutung, um den sich dynamisch entwickelnden internationalen Rechtsvorschriften gerecht zu werden.

⁴¹ Vgl. *Spengel et al.* (2023) S. 1-14, S. 2.

⁴²Vgl. *Schäffkes et al.* (Der Betrieb 2017), S. 1668-1673.

⁴³Vgl. *Vinken* (2020), S. 38.

Neben fachlicher Expertise spielt auch die Entwicklung interkultureller und sprachlicher Kompetenzen sowie Fähigkeiten zum Aufbau eines internationalen Netzwerks eine entscheidende Rolle für Steuerkanzleien, um qualitativ hochwertige Beratung anzubieten. Diese Fähigkeiten ermöglichen einen effektiven Wissensaustausch und eine erfolgreiche Zusammenarbeit mit internationalen Mandanten und Partnern. Da viele Steuerkanzleien ihre Leistungen vermehrt auch überregional sowie international anbieten, müssen sich diese gegenüber einer verstärkten Konkurrenz durchsetzen. Dies erfordert zunehmend Vermarktungs- und Wettbewerbskompetenz. Aber auch Digitalkompetenzen spielen hier eine wichtige Rolle. Nicht nur um sich über technologisch moderne Beratungsleistungen von Wettbewerber abzuheben, sondern auch um sich auf dem zunehmend unübersichtlichen Markt eine starke Online-Präsenz in den sozialen Netzwerken aufzubauen.⁴⁴

Auch für die Steuerfunktion im multinational agierenden Unternehmen ergeben sich besondere Anforderungen an das Kompetenzprofil. Die Internationalisierung erfordert ein grobes Verständnis der steuerlichen Vorschriften, Meldeverfahren und Berichtspflichten in verschiedenen Ländern, um die steuerlichen Risiken und Chancen, die sich mit der Geschäftstätigkeit im Ausland ergeben, wirksam zu managen. Die Steuerfunktion muss in der Lage sein, komplexe steuerliche Anforderungen zu analysieren und entsprechende Strategien zu entwickeln, um die Einhaltung der internationalen Steuervorschriften sicherzustellen. Dafür sind interkulturelle Kommunikationsfähigkeiten von großer Bedeutung, ebenso wie die Fähigkeit zur Zusammenarbeit mit verschiedenen Steuerexperten, wie beispielsweise einer Steuerabteilung eines Tochterunternehmens oder einem Berater im Ausland.

5. Diskussion und Ausblick

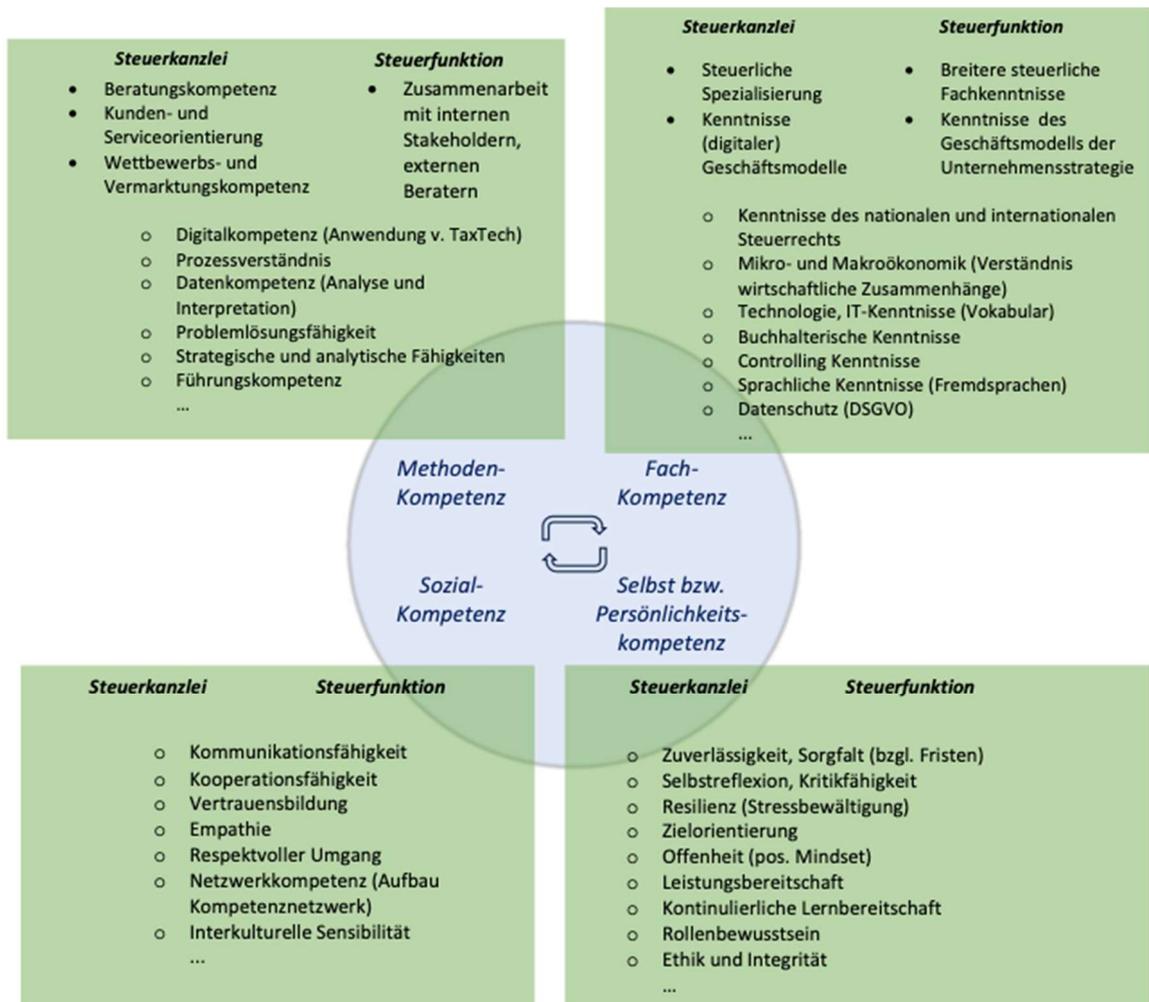
Zusammenfassend lässt sich sagen, dass das Kompetenzprofil einer Steuerkanzlei in den eingangs beschriebenen Bereichen Fach-, Methoden-, Sozial- und Selbstkompetenz größtenteils mit dem zukünftigen Kompetenzprofil der Steuerfunktion eines Unternehmens übereinstimmt (siehe Abb. 1). Den größten Einfluss auf das Kompetenzprofil der Zukunft nimmt die Digitalisierung. Sie fordert in beiden Tätigkeitsbereichen vor allem Methodenkompetenz bezüglich des Umgangs mit TaxTech, digitalen Daten sowie mit Prozessen und deren Automatisierungspotenzialen. Für den Aufbau der genannten

⁴⁴Vgl. *Zunke* (2023), www.haufe.de (zuletzt geprüft am 11.06.2023).

Methodenkompetenzen sind in der zukünftigen Arbeitswelt auch eine Reihe von Selbst- bzw. Persönlichkeitskompetenzen relevant. Durch Offenheit und durch ein positives Mindset gegenüber neuen Technologien und Prozessen können Mitarbeiter einer Steuerkanzlei sowie einer Steuerfunktion dazu beitragen, dass die digitale Transformation der Branche erfolgreich verläuft. Fachkompetenzen spielen im Kompetenzprofil beider Bereiche weiterhin eine wesentliche Rolle. Das zunehmend komplexe Steuerrecht verlangt nach wie vor kontinuierliche Lern- und Weiterbildungsbereitschaft, um die Aktualität der Fachexpertise zu gewährleisten. Fachkompetenz ist aber auch in den Bereichen Makro- und Mikroökonomik, Controlling und Accounting, IT und Fremdsprachen zunehmend relevant. Wie eingangs erwähnt, ist es nicht zwingend erforderlich, dass jeder Mitarbeiter über umfassende Fachkompetenzen auf Expertenniveau verfügt. Aufgrund zunehmend interdisziplinärer Zusammenarbeit sowohl zwischen Beratern und Mandanten als auch zwischen Steuerfunktion und unternehmensinterner Abteilungen, ist zumindest ein gemeinsames Grundverständnis und Vokabular von Bedeutung, um interdisziplinäre Projekte erfolgreich umzusetzen. Auch der Einfluss der demografischen Verschiebung und des damit einhergehenden Fachkräftemangels auf das Kompetenzprofil ist in beiden Bereichen ähnlich. Das steigende Renteneintrittsalter verlangt Agilität und einen bewussten Umgang mit den eigenen Ressourcen, um die Beschäftigungsfähigkeit langfristig zu erhalten. Im Umgang mit einer altersgemischten Belegschaft und Mandantschaft sind zukünftig überwiegend Sozial und Selbstkompetenzen wie Empathie, ein Respektvoller Umgang, Konfliktfähigkeit und die persönliche Resilienz erfolgskritisch. Die Internationalisierung erfordert nicht nur Fachkompetenzen im internationalen Steuerrecht, sondern auch ein Verständnis für unternehmerische Aktivitäten und Strategien auf globaler Ebene. Außerdem sind Fremdsprachen Kenntnisse als auch interkulturelle Sensibilität sowohl in einer international tätigen Steuerkanzlei als auch in der Steuerfunktion eines global bzw. multinational agierenden Unternehmens zunehmend von Bedeutung. Die Unterschiede der Kompetenzprofile ergeben sich größtenteils aus dem Rollenverständnis der Mitarbeitenden einer Steuerfunktion bzw. einer Steuerkanzlei. Die Steuerfunktion hat die Rolle des vertrauensvollen Beraters des Managements und ist in der Regel fest in die organisatorische Struktur eingebunden. Sie legt daher einen stärkeren Fokus auf die internen Prozesse, die Umsetzung und Überwachung steuerlicher Aktivitäten, der steuerlichen Compliance sowie auf die strategische Ausrichtung und Zusammenarbeit mit anderen Abteilungen. Das Rollenverständnis in einer Steuerkanzlei ist stattdessen eher auf

Beratung von externen Mandanten ausgerichtet. Fachkompetenzen unterscheiden sich deswegen vor allem hinsichtlich ihrer Breite bzw. des Spezialisierungsgrades.

Abb. 1 Kompetenzprofil der Zukunft



Eigene Abbildung

Die Steuerfunktion im Unternehmen erfordert ein breites Fachwissen in verschiedenen steuerlichen Bereichen, da sie mit den steuerlichen Anforderungen und Herausforderungen des gesamten Unternehmens konfrontiert ist. Ein Mitarbeiter in einer Steuerkanzlei hingegen, kann sich insbesondere vor dem Hintergrund neu entstehender Beratungsfelder auf bestimmte Steuer- und Digitalisierungsthemen, Branchen oder Geschäftsmodelle spezialisieren, um den Anforderungen der Mandanten bestmöglich gerecht zu werden. In der

Steuerkanzlei wird im Gegensatz zur Steuerfunktion aufgrund des zunehmenden Wettbewerbs, gute Beratungskompetenzen, Vertrauensbildung sowie der Aufbau nachhaltiger Kundenbeziehungen verlangt.

Die Digitalisierung stellt somit nicht nur eine Herausforderung dar sondern bietet auch Chancen für das Kompetenzprofil. Obwohl es Bedenken bezüglich des Wegfalls von steuerbezogenen Berufen gibt, zeigt sich, dass die Digitalisierung eher neue Anforderungen und Veränderungen in den Berufsbildern mit sich bringt. Dabei eröffnet sie zum einen die Möglichkeiten, Mitarbeiter von repetitiven Tätigkeiten zu entlasten und dem Fachkräftemangel entgegenzuwirken. Zudem bietet der Einsatz digitaler Kommunikations- und Kollaborationstools die Möglichkeit weltweiter Zusammenarbeit in Echtzeit, den schnellen Austausch von Informationen und die Vernetzung von Teams auf globaler Ebene. Abgesehen von den in dieser Arbeit genannten Trends gibt es weitere Einflussfaktoren auf die zukünftige Arbeitswelt, auf die aufgrund des begrenzten Umfangs dieser Arbeit nicht eingegangen wurde. Ein Trend, der beispielsweise noch betrachtet werden könnte, ist die zunehmende Bedeutung von Nachhaltigkeit in der Unternehmensführung. In diesem Zusammenhang entstehen zunehmend neue Gesetze und Regularien, die Anforderungen an Unternehmen in Bezug auf Nachhaltigkeit und Berichterstattung regulieren. Daher wäre es auch interessant die Auswirkungen dieses Zukunftstrends auf das Kompetenzprofil steuerbezogener Berufe zu betrachten.

Quellenverzeichnis

- Becker, W., Pflaum A., (2019): Begriff der Digitalisierung – Extension und Intension aus betriebswirtschaftlicher Perspektive, in: Becker, W. et. al. (Hrsg.): Geschäftsmodelle in der digitalen Welt, Seite 9.
- Beha, S., (2022): So denkt die Generation Z über die Steuerberatung, https://www.haufe.de/taxulting/studie-so-denkt-die-generation-z-ueber-die-steuerberatung_484580_579372.html, (zuletzt geprüft 01.06.2023).
- Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2021): Das neue Normal? Die Arbeitswelt nach der Coronapandemie, Plattform Industrie 4.0, Berlin.
- Coenen, K., Decker, A., Rosenbach, V., (2020): Future of Work - So funktioniert Skill-Management das der Zukunft, in: Rethinking Tax, Heft 4 (2020), Seite 68-72.
- Coenen, K., Grube, S., Egbert, D., (2021): Die digitale Steuerfunktion von morgen: Entwicklungen und Gestaltungsmöglichkeiten, in: Rethinking Tax, Heft 3, Seite 83-87, Seite 84.
- Coenen, K., Trost, W., Kerpen, P., (2023): New Generation of Tax – Der Schlüssel zur Bewältigung des Fachkräftemangels ist die Überwindung des Generationenkonflikts, in: Rethinking Tax, Heft 3 (2023), Seite 75.
- Egner, T., (2018): Digitale Geschäftsmodelle in der Steuerberatung, Zukunftsfähig bleiben im Spannungsfeld zwischen Tradition und Legal Tech, Springer Gabler, Baberg (2018), Seite 40.
- Fachausschuss VII des IDSt,(2022): Glossar Tax Technology, <https://idst.tax/wp-content/uploads/2022/11/IDSt-Glossar-TaxTech.pdf>, (zuletzt geprüft 01.06.2023).

- Fachausschuss VIII des IDSt Aus- und Weiterbildung: White Paper - „Welches Tax-Tech-Know-How der steuerberatende Berufsstand der Zukunft benötigt – und wie es vermittelt werden kann!“, <https://idst.tax/wp-content/uploads/2023/03/FA-VIII-White-Paper-Tax-TechKnowHow.pdf>, Seite 3, 5 und 15.
- Feelisch, M., (2023): Das erwarten E-Commerce-Unternehmer:innen von moderner Steuerberatung, <https://tax-tech.de/e-commerce-moderne-steuerberatung/>, (zuletzt geprüft 11.06.2023).
- Freyenfeld, M., Gradl, S., Groß, S., (2023): AI in der Steuerberatung - Wie ChatGPT & Co. die Branche verändern könnten, in: Rethinking Tax, Heft 3 (2023), Seite 10-15.
- Funke, T., Fuchs, J. (2021): TaxTechnology - Standards nutzen, um flexibel zu bleiben, in: Rethinking Tax, Heft 1 (2021), Seite 7-12.
- Hammerl, R., Kiczan, M., (2023): Die Umsatzsteuerliche Transformation, in: Rethinking Tax, Heft 3, Seite 41-44.
- Reiner, U., (2013): Demografischer Wandel und die Zukunft der Steuerberatung, https://www.haufe.de/stuern/kanzlei-co/demografischer-wandel-und-die-zukunft-der-steuerberatung_170_206922.html (zuletzt geprüft 01.06.2023).
- Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (2023): <https://job-futuromat.iab.de/#> (zuletzt geprüft 04.06.2023).
- Janssen, J., Stoyanov, S., Ferrari, A., Punie Y, Pannekeet, K., Sloep, P., (2013): Experts‘ views on digital competence: Commonalities and differences, in: Computers & Education vol. 68, Seite 477.

- Klups, J., Nassal, P., (2020): #Zukunftskanzlei 2025, Ein Zukunftsbild entsteht, Haufe-Lexware GmbH & Co.KG, https://media.static.esales.haufe.io/ShopData/media/pdf/lxo_stb_zukunftsstudie_200101_DS.pdf.
- Krüger, H., Prenzel, M., Gogolin, I., (2007): Kompetenzdiagnostik, Zeitschrift für Erziehungswissenschaften, Sonderheft 8, VS Verlag für Sozialwissenschaften, Seite 57 ff.
- Kubot, W., (2019): Digitale Tools helfen Unternehmen bei der Steuerfindung, Springer Professional, <https://www.springerprofessional.de/besteuerungsverfahren/unternehmensstrategie/steuerfindung-2-0-ist-effizienter-durch-neue-standards/17198886>, (zuletzt geprüft 04.06.2023).
- Larraz, V., Esteve, F., (2015): Evaluation Digital Competence in Simulation Environments, in: Teaching and Learning in Digital Worlds, Seite 99-105.
- Lexa, C., (2021): Fit für die digitale Zukunft: Trends der digitalen Revolution und welche Kompetenzen Sie dafür brauchen, in: Fit for Future Wiesbaden, Buchenau, P. et al. (Hrsg.) Springer Gabler, Seite 97 ff.
- Linau, A., (2022): Fragen an, in: Rethinking Tax, Heft 6/2022, Seite 61-64.
- Rebant, V., Müller, E., Liese, P., (2021): Der Steuerberater als Digitalisierungsberater, in: Rethinking Tax, Heft 6, Seite 86-87.
- Schaar, R., Metz, A., (2021): Die Agile Kanzlei – Mode oder Muss für die Steuerberatung 4.0?, in: Rethinking Tax, Heft 2 (2021), Seite 76-79.
- Schäffkes, S., et al., (2017): Simultane Betriebsprüfung mit dem EU-Ausland, in: DER BETRIEB, Heft 30 (2017), Seite 1668-1673.

- Spengel, C., et al., (2023): Die globale Mindeststeuer: Kosten und Nutzen aus deutscher Sicht, in: DER BETRIEB, Heft 1-2/2023, Beilage 01, Seite 1-14, Seite 2.
- Vinken, H.: Bundessteuerberaterkammer, Steuerberatung 2020, Veränderungsnotwendigkeit, Veränderungsmöglichkeiten und Handlungsfelder, Seite 38.
- Yergün, H., Moukouli, V., Traum, A., (2022): Kompetenzen und Digitalisierung, in: Kompetenzen von Mitarbeitern in der digitalisierten Arbeitswelt, Zimmer, M., et al., (Hrsg.) Springer Gabler, Seite 216, 302.
- Zukunft Steuerberatung: Warum Senioren in der Steuerberatung der Zukunft eine wichtige Mandantengruppe sind, <https://www.nwb.de/zukunft-steuerberatung/senioren-steuerberatung-wichtige-mandantengruppe-01102021>, (zuletzt geprüft 11.06.2023).
- Zunke, K., (2021): Social Media: Chance für Steuerberater, https://www.haufe.de/taxulting/social-media-fuer-steuerberater_484580_550102.html (zuletzt geprüft 11.06.2023).
- Zunke, K., (2021): Was ist Tax Tech? – Tax Technology in der Steuerkanzlei, https://www.haufe.de/taxulting/was-ist-tax-tech-tax-technology-in-der-steuerkanzlei_484580_, (zuletzt geprüft 01.06.2023).

Die Steuerberaterplattform – Ein Schritt in die Zukunft des Steuerberaters?

Simon Hammer

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	30
Abkürzungsverzeichnis.....	31
Gender-Disclaimer.....	33
1. Einleitung – Die Steuerberaterplattform als initialer Schritt zur Digitalisierung des Berufsstands.....	34
2. Hauptteil.....	36
2.1 Rechtliche Grundlagen	36
2.2 Aktueller Funktionsumfang	39
2.2.1 Digitale Steuerberateridentität	40
2.2.2 besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach (beSt).....	42
2.3 Denkbare künftige Funktionalitäten	48
3. Fazit	51
Anhang.....	53
Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen und Verwaltungsanweisungen	53
Rechtsprechungsverzeichnis.....	54
Literaturverzeichnis	55

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
beA	besonderes elektronisches Anwaltspostfach
beSt	besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EGVP	Elektronisches Gerichts- und Verwaltungspostfach
eID	elektronische Identität
ERV	elektronischer Rechtsverkehr
ERVV	Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
FAQ	Frequently asked questions
ff.	fortfolgende

Finanzgericht	FG
FGO	Finanzgerichtsordnung
gem.	gemäß
i. S. d.	im Sinne des/der
JUVE	Verlag für juristische Informationen
KP	Kanzleiführung Professionell (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
nPA	neuer Personalausweis
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
OVwG	Oberverwaltungsgericht
OZG	Onlinezugangsgesetz
OZG-ÄndG	Onlinezugangsänderungsgesetz
RET	Rethinking Tax (Zeitschrift)
sog.	sogenannte(r/n)
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
u. a.	unter anderem
VG	Verwaltungsgericht
v. g.	vorgenannt(e/-en/-er/-es)
vgl.	vergleiche
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozessordnung

Gender-Disclaimer

Nachfolgend werden anstelle von Berufsträger:innen, Steuerberater:innen Postfachinhaber:innen einheitlich die Bezeichnungen Berufsträger, Steuerberater oder Postfachinhaber verwendet, die alle Personengruppen (m/w/d) umfassen.

1. Einleitung – Die Steuerberaterplattform als initialer Schritt zur Digitalisierung des Berufsstands

„Es ist nicht die stärkste Spezies, die überlebt, auch nicht die intelligenteste. Es ist diejenige, die sich am ehesten dem Wandel anpassen kann.“⁴⁵ mag der Ausspruch von Charles Darwin in diesem Zusammenhang möglicherweise etwas dramatisch anmuten, so ist der Kern der Aussage doch auch treffend für die Notwendigkeit des steuerberatenden Berufsstands, sich den Zwängen und auch Chancen der digitalen Transformation der Gesellschaft und der modernen Arbeitswelt zu stellen.

In einem infolge des demographischen Wandels durch anhaltenden Fachkräftemangel gezeichneten Arbeitsmarkt und unter den nachhaltigen Eindrücken der kürzlich überwundenen Corona-Pandemie, steigt auch in den Steuerkanzleien der Druck, bislang analoge Arbeitsprozesse in digitale, nach Möglichkeit automatisiert ablaufende, Prozesse zu transformieren.

Auch infolge der voranschreitenden Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, u. a. in Gestalt der elektronischen Abgabeverpflichtung von Steuererklärungen (bspw. § 25 Abs. 4 EStG, § 31 Abs. 1a KStG), Bilanzen (§ 5b EStG) und Gewinnermittlungen (§ 60 Abs. 4 EStDV) und der zunehmenden elektronischen Kommunikation mit Behörden, allen voran der Finanzverwaltung, Gerichten und nicht zuletzt mit den Mandanten, waren und sind Steuerkanzleien vom digitalen Wandel unmittelbar betroffen.

Unter diesen Gegebenheiten lässt sich prognostizieren, dass perspektivisch nur diejenigen Steuerkanzleien – mit den Worten Darwins – (wirtschaftlich) überleben werden, die es schaffen, sich auf diese Herausforderungen einzustellen und die Chancen, die die digitale Transformation mit sich bringt, zu nutzen und digitale Prozesse effizient in den Kanzlei-
alltag zu integrieren.

Längst haben Dienstleister, wie beispielsweise die DATEV eG, die Notwendigkeit zur voranschreitenden Digitalisierung erkannt und bieten verschiedentliche (Software-) Produkte⁴⁶ für digitalisierte Kanzleiprozesse an.

⁴⁵ Charles Darwin (1809 – 1882).

⁴⁶ Vgl. DATEV EG (2023), www.datev.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

Auch die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) ist sich gewahr, dass sich der Berufsstand des Steuerberaters in einem zunehmend digitalen Umfeld bewegt und hierfür eine sichere und effiziente digitale Infrastruktur verbunden mit einem verifizierten digitalen Identitätsnachweis erforderlich ist⁴⁷. Infolgedessen hatte die BStBK bereits im September 2020⁴⁸ beschlossen, die Steuerberaterplattform einzurichten und im Juli 2021 nach Abschluss eines Vergabeverfahrens die DATEV eG als technischen Dienstleister mit Entwicklung und Betrieb der Steuerberaterplattform beauftragt⁴⁹. Die berufsrechtlichen Grundlagen hierfür hatte der Gesetzgeber ebenfalls im Juli 2021 geschaffen⁵⁰.

Wie bereits aus der Bezeichnung erkenntlich ist, soll die Steuerberaterplattform als zentrale Anlaufstelle für digitale Services des Berufsstandes dienen, die in verschiedentlichen Ausbaustufen in die Steuerberaterplattform integriert werden sollen.

Im Anschluss an eine im Oktober 2022 gestartete Pilotierungsphase⁵¹ erfolgte das „go-live“ der Steuerberaterplattform mit dem besonderen elektronischen Steuerberaterpostfach (beSt) als erster (gesonderter) Funktionalität zum 1. Januar 2023.

Die vorliegende Seminararbeit soll einen Überblick über die rechtlichen Grundlagen der Steuerberaterplattform, deren aktuellen Funktionsumfang und denkbare künftige Ausbaustufen vermitteln. Dabei soll kritisch hinterfragt werden, ob die Steuerberaterplattform geeignet erscheint, den Herausforderungen des Berufsstands im digitalen Wandel hinreichend Rechnung zu tragen.

⁴⁷ Vgl. *BStBK* (2021), www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁴⁸ Vgl. *BStBK* (2020), www.youtube.com (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁴⁹ Vgl. *Lehmann* (2021), www.juve-steuermarkt.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁵⁰ Hierzu eingehend unter Ziff. 2.1.

⁵¹ Vgl. *Kalb* (NWB 2022), S. 2427.

2. Hauptteil

2.1 Rechtliche Grundlagen

Mit Artikel 4 des Gesetzes vom 07. Juli 2021 zur „Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe“⁵² hat der Gesetzgeber der Bundessteuerberaterkammer die funktionsbereite Einrichtung einer Steuerberaterplattform einschließlich eines besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs als hoheitliche Aufgabe auferlegt (§ 86 Abs. 2 Nr. 10 und Nr. 11 StBerG).

Auch der Gesetzgeber hat erkannt, dass sich der Berufsstand des Steuerberaters in einem zunehmend digitalisierten Arbeitsumfeld bewegt und dies den Aufbau einer „[...] zentralen digitalen Infrastruktur im Sinne einer Steuerberaterplattform erfordert, um vor allem die im Aufgabenbereich der Steuerberaterkammern angesiedelten oder von diesen zu ermöglichenden digitalen Dienstleistungen sicher und datenschutzkonform erbringen zu können [...]“⁵³.

Dementsprechend beschreibt § 86 Abs. 2 Nr. 10 StBerG die elektronische Kommunikation, die elektronische Zusammenarbeit und die Möglichkeit eines sicheren Datenaustauschs als zentrale Funktionen der Steuerberaterplattform.

Konkretisierende Regelungen zur Steuerberaterplattform wurden in § 86c StBerG und zum beSt in § 86d StBerG bzw. in § 86e StBerG (betreffend Berufsausübungsgesellschaften) niedergelegt. Zu § 86f StBerG wurde schließlich eine Ermächtigung zugunsten des BMF verankert, weitere Detailregelungen zur Steuerberaterplattform und zum beSt per Rechtsverordnung vornehmen zu können.

Von dieser Möglichkeit hat das BMF mit der „Steuerberaterplattform- und –postfachverordnung (StBPPV)“⁵⁴ vom 25. November 2022 Gebrauch gemacht.

⁵² BGBl. I 2021, S. 2363.

⁵³ BT-Drs. 19/30516, S. 60 ff.

⁵⁴ BGBl. I 2022, 2105.

Abschnitt 1 der Verordnung (§§ 1 - 10 StBPPV) regelt die technischen Einzelheiten zur Steuerberaterplattform und detaillierte Regelungen in Zusammenhang mit der digitalen Steuerberateridentität⁵⁵.

Entsprechende Konkretisierungen zum beSt finden sich im Anschluss unter Abschnitt 2 der Verordnung (§§ 11-23 StBPPV)⁵⁶.

Die v. g. Regelungen zur Steuerberaterplattform und zum beSt sind mit Wirkung zum 01. Januar 2023 in Kraft getreten (§ 157e StBerG und § 24 StBPPV).

Ab diesem Zeitpunkt besteht für sämtliche Mitglieder der Steuerberaterkammern und alle eingetragenen Berufsausübungsgesellschaften die Verpflichtung, sich bei der Steuerberaterplattform mit dem für sie eingerichteten Nutzerkonto zu registrieren (§ 86c Abs. 1 StBerG, § 2 Abs. 4 StBPPV). Ausweislich des Gesetzeswortlauts erfasst die Registrierungspflicht ausnahmslos alle Kammermitglieder. Somit werden von der Registrierungspflicht nicht nur selbstständig tätige Steuerberater und Steuerbevollmächtigte erfasst, sondern auch angestellte Berufsträger einschließlich Syndikus Steuerberater⁵⁷. Auch Berufsträger, welche zugleich als Rechtsanwälte oder Wirtschaftsprüfer zugelassen sind, unterliegen der Registrierungsverpflichtung⁵⁸. Berufsausübungsgesellschaften erhalten dabei in Bezug auf das beSt jeweils ein sog. „Gesellschaftspostfach“⁵⁹.

Hinsichtlich der Pflicht zur Nutzung der Steuerberaterplattform und insbesondere des beSt wird zwischen einer „passiven“ und „aktiven“ Nutzungsverpflichtung unterschieden.

„Passive Nutzungspflicht“ (§ 86d Abs. 6 StBerG) bedeutet, dass für alle Kammermitglieder die Verpflichtung besteht, sich an der Steuerberaterplattform zu registrieren, das beSt einzurichten und damit in der Lage zu sein, über das beSt eingehende Dokumente zur Kenntnis zu nehmen. Die Zustellung der Registrierungsbriefe an die registrierungspflichtigen Berufsträger und Berufsausübungsgesellschaften erfolgte in alphabetischer Reihenfolge mit Beginn der Nutzungspflicht ab dem 01. Januar 2023 und war nach Auskunft der

⁵⁵ Näheres hierzu folgt unter 2.2.

⁵⁶ Auch hierzu im Einzelnen unter 2.2.

⁵⁷ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. III.2.7, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁵⁸ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. I.2 und III.4, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁵⁹ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. I.2 und IV.12, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023); Einzelheiten zur Nutzung des Gesellschaftspostfachs unter 2.2.2 der Seminararbeit.

Bundessteuerberaterkammer bis zum 17. März 2023 abgeschlossen. Für Steuerberater, die (bspw. aufgrund der Vertretung in einem finanzgerichtlichen Verfahren) einen früheren Zugang benötigten, bestand ab Ende 2022 die Möglichkeit einer prioritären Registrierung über einen sog. „Fast Lane“-Zugang⁶⁰.

Eine „aktive Nutzungspflicht“ besteht hinsichtlich der elektronischen Kommunikation mit den Finanzgerichten. Mit Inkrafttreten des Gesetzes vom 10. Oktober 2013 zur „Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten“ besteht (auch) für Steuerberater ab dem 01. Januar 2018 die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung vorbereitender Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichender Anträge und Erklärungen an das (Finanz-)Gericht, sobald hierfür ein sicherer Übermittlungsweg zur Verfügung steht (§ 52d Satz 1 f. FGO). Ein solcher wurde nunmehr mit dem beSt geschaffen, sodass die gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung im finanzgerichtlichen Verfahren seitdem wirksam ist.⁶¹

Nach Auffassung der BStBK bestehen aktive als auch passive Nutzungspflicht erst mit Erhalt des Registrierungsbriefs⁶². Die ersten (finanz-)gerichtlichen Entscheidungen sind in der Frage des Beginns der aktiven Nutzungspflicht uneinheitlich.

Der von der BStBK vertretenen Auffassung der Maßgeblichkeit des Zugangs des Registrierungsbriefs, haben sich das Niedersächsische Finanzgericht (9. Senat)⁶³, das Finanzgericht Münster⁶⁴ und das Hessische Finanzgericht⁶⁵ angeschlossen.

Dass es auf den individuellen Zugang des Registrierungsbriefs nicht ankommt, sondern vielmehr die aktive Nutzungspflicht des beSt grundsätzlich bereits ab dem offiziellen Starttermin zum 01. Januar 2023 besteht, vertreten dagegen das Niedersächsische Finanzgericht (7. Senat)⁶⁶ und das Verwaltungsgericht München⁶⁷. Der BFH hat sich mit bislang

⁶⁰ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. IV.11, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁶¹ Vgl. *Mehnert/Kalina-Kerschbaum* (DStR 2022), S. 2573 und *BStBK* (2023), Ziff. III.2.2, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁶² Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. III.2, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁶³ FG Niedersachsen v. 14.04.2023, 9 K 10/23, juris.

⁶⁴ FG Münster v. 14.04.2023, 7 K 86/23 E, juris.

⁶⁵ FG Hessen v. 21.03.2023, 10 V 67/23, juris.

⁶⁶ FG Niedersachsen v. 20.03.2023, 7 K 183/22, juris.

⁶⁷ VG München 17. Mai 2023, M 31 E 23.2123, juris (in einer Entscheidung in einem Verfahren auf einstweilige Anordnung der Gewährung und Auszahlung von Leistungen i. S. d. Überbrückungshilfe IV).

nicht amtlich veröffentlichtem Beschluss⁶⁸ vom 28. April 2023 erstmalig zur causa geäußert. Nach Auffassung des BFH besteht für Steuerberater ab dem 01. Januar 2023 die Pflicht zur aktiven Nutzung des beSt. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 56 FGO sei zudem dann ausgeschlossen, wenn der Steuerberater nicht hinreichend darzutun vermag, weshalb er von der Möglichkeit des „fast lane“-Zugangs keinen Gebrauch gemacht hat.

Aus meiner Sicht geht die Begründung des BFH an dieser Stelle fehl, da der stufenweise Versand der Registrierungsbriefe von der BStBK und der DATEV eG offenbar bewusst aus Kapazitätsgründen gewählt wurde⁶⁹, sodass eine flächendeckende „fast lane“-Registrierung einer Vielzahl an Berufsträgern womöglich technisch und organisatorisch gar nicht möglich gewesen wäre. Die Versagung von Wiedereinsetzungsgründen im Falle eines Absehens von der „fast lane“-Registrierung erscheint mir daher zu restriktiv. Vielmehr hielte ich es für sachgerecht, für die aktive Nutzungspflicht des beSt auf den individuellen Zugang des Registrierungsbriefs abzustellen.

Eine weitere normative Anknüpfung für die Schaffung der Steuerberaterplattform ergibt sich mittelbar durch das Gesetz vom 14. August 2017 zur Verbesserung des Onlinezugangs zu Verwaltungsleistungen (Onlinezugangsgesetz – OZG)⁷⁰. Dieses verpflichtet Bund, Länder und Kommunen bis zum 31. Dezember 2022 ihre Verwaltungsleistungen über Verwaltungsportale auch digital anzubieten. Um eine medienbruchfreie Nutzung der OZG-Services zu ermöglichen, strebt die BStBK die Schaffung einer entsprechenden Schnittstelle zur Steuerberaterplattform an⁷¹.

2.2 Aktueller Funktionsumfang

Seit dem 1. Januar 2023 steht den Steuerberatern die Steuerberaterplattform zur Verfügung. Der Funktionsumfang dieser initialen Programmausbaustufe beinhaltet, neben der systemimmanenten digitalen Berufsträgeridentität, das besondere elektronische

⁶⁸ BFH (2022) v. 28.04.2022, XI B 101/22, juris.

⁶⁹ Vgl. hierzu *Kalb* (NWB 2022), S. 2427 und *Mehnert/Kalina-Kerschbaum* (DStR 2022), S. 2573.

⁷⁰ BGBl. I 2017, S. 3122.

⁷¹ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. II.1, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023)

und Stellungnahme der BStBK vom 3. März 2023 zum Referentenentwurf des Gesetzes zur Änderung des Onlinezugangsgesetzes sowie weiterer Vorschriften (OZG-Änderungsgesetz – OZG-ÄndG) –näheres hierzu unter 2.3 der Seminararbeit.

Steuerberaterpostfach (beSt) als besonderen Service. Da entsprechende Schnittstellen vorhanden sind, können Steuerberaterplattform und beSt unmittelbar aus der in der Kanzlei verwendeten Fachsoftware (z. B. DATEV) heraus aufgerufen werden⁷² (bspw. das beSt unter DATEV im Dialog „DATEV DMS / Dokumentenablage“⁷³). Für den (unwahrscheinlichen) Fall, dass keine (kompatible) Fachsoftware im Einsatz ist, können Steuerberaterplattform und beSt über einen sog. Basis-Client „COM Vibilia StB Edition“ gestartet werden⁷⁴.

2.2.1 Digitale Steuerberateridentität

Kernelement der Steuerberaterplattform ist die Schaffung einer sog. erweiterten digitalen Identität, die es dem Berufsträger ermöglichen soll, für die Nutzung verschiedener Onlinedienste einen gesicherten Nachweis seiner Identität mit authentifizierter Bestätigung seiner Berufsträgereigenschaft führen zu können.

Zur Nutzung der erweiterten digitalen Identität ist eine einmalige Identifizierung und Authentifizierung mittels des an alle Berufsträger und Berufsausübungsgesellschaften versandten Registrierungsbriefs⁷⁵ und dem dort enthaltenen neunstelligen Registrierungsschlüssel erforderlich. Für die persönliche Identifikation im Rahmen der Registrierung wird außerdem ein gültiger Personalausweis mit Online-Ausweisfunktion und ein zertifiziertes Kartenlesegerät oder NFC-fähiges Smartphone, sowie die Installation der aktuellen Version der vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik herausgegebenen „AusweisApp2“ benötigt⁷⁶.

Dieses Verfahren bringt gleich mehrere Vorteile mit sich. Durch die persönliche Identifikation mittels des verifizierten elektronischen Identitätsnachweises (eID) über den neuen Personalausweis (nPA) verfügt die digitale Steuerberateridentität über ein „*hohes Sicherheitsniveau*“ infolge einer „*durchgängigen Ende-zu-Ende-Verschlüsselung*“ und

⁷² Vgl. *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810.

⁷³ Vgl. diesbzgl. Ausführungen im *DATEV-Hilfecenter* (2023a), www.apps.datev.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁷⁴ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. IV.1, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023) und Flyer „Voraussetzungen für die Steuerberaterplattform“ der BStBK.

⁷⁵ siehe hierzu auch unter 2.1.

⁷⁶ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. IV.1, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023)

dem zweistufigen Sicherungsverfahren⁷⁷ im Rahmen der nPA-Identifikation⁷⁸. Nach der Identifikation mittels des Personalausweises erfolgt (tagesaktuell) die Authentifizierung der Berufsträgereigenschaft „[...] durch einen Abgleich mit den von den regionalen Steuerberaterkammern geführten Berufsregistern. Hierdurch wird die digitale Identität um das Attribut „Mitglied des steuerberatenden Berufsstandes“ ergänzt (sog. erweiterte digitale Identität).⁷⁹“

Nach heutigem Stand sind für verschiedenliche Online-Services unterschiedliche Identifikationsverfahren und -medien in Verwendung.

*Mehnert*⁸⁰ führt hierfür beispielhaft an, dass der Zugriff auf den geschützten Bereich der einzelnen Regionalkammern die Eingabe eines Passwortes erfordert, wohingegen im Rahmen der Vollmachtsdatenbank der Kammerausweis und die DATEV-SmartCard zum Einsatz kommt. Außerdem müsse die Berufsträgereigenschaft bei jedem Dienst separat nachgewiesen werden.

Die perspektivische Verwendung der erweiterten digitalen Steuerberateridentität als einheitliches Identifikations- und Authentifizierungsmerkmal für alle Onlinedienste bietet dahingehend eine erhebliche Verfahrenserleichterung, da hierdurch „[...] mehrmalige Identifizierungs- und Authentifizierungsschleifen hinfällig werden (sog. Single Sign-On)⁸¹“. Im Schrifttum⁸² wird dieser Benefit häufig als „Identitätsföderation“ bezeichnet. Gleichwohl ist der praktische Einsatz der erweiterten digitalen Steuerberateridentität derzeit noch überschaubar. *Kalb*⁸³ nennt hier die Steuerberaterkammern Hessen, Thüringen, Niedersachsen und Schleswig-Holstein, welche im Rahmen der digitalen Hinterlegung von Ausbildungsverträgen bereits die erweiterte digitale Steuerberateridentität

⁷⁷ Durch einerseits Ausweisung per Kartenlesegerät bzw. Smartphone und Eingabe der sechsstelligen nPA-PIN.

⁷⁸ Vgl. *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810 und *BStBK* (2023), Ziff. I.6 und I.7, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁷⁹ *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810.

⁸⁰ *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810; gleichermaßen: *Kowallik* (RET 2022), S. 55.

⁸¹ *Kalb* (NWB 30/2022), S. 2149.

⁸² *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810; *Kalb* (KP 2022), S. 193.

⁸³ *Kalb* (NWB 30/2022), S. 2149.

unterstützen. Noch für das Jahr 2023 ist außerdem angedacht, die Vollmachtsdatenbank (§ 80a AO) über eine entsprechende Schnittstelle an die Steuerberaterplattform anzubinden^{84 85}.

Wie bereits dargestellt, wird für Kanzleimitarbeiter, die nicht über die erforderliche Berufsträgerqualifikation verfügen, kein eigenes Nutzerkonto an der Steuerberaterplattform eingerichtet. Auch eine Weitergabe von persönlichen Zugangsdaten ist rechtswidrig (§ 8 Abs. 1 StBPPVO)⁸⁶.

2.2.2 besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach (beSt)

Grundvoraussetzung für die Nutzung des beSt ist die vorherige initiale Registrierung an der Steuerberaterplattform. Hierdurch wird sichergestellt, dass die Kommunikation über das beSt nur von autorisierten Personen, die im Besitz der erweiterten digitalen Steuerberateridentität sind, erfolgt.

Das beSt ermöglicht dem Berufsträger, mithilfe der erweiterten digitalen Steuerberateridentität, einen Nachrichtenversand über eine eindeutige, anerkannte und damit vertrauenswürdige digitale Adresse. Dem Empfänger gewährleistet der Nachrichtenversand über das beSt, neben einer sicheren Ende-zu-Ende-Verschlüsselung, sowohl die persönliche Identifikation des Postfachinhabers als auch dessen tagesaktuell nachgewiesene Berufsträgereigenschaft durch die Verwendung der erweiterten digitalen Identität der Steuerberaterplattform. Zusätzlichen Schutz erhält das beSt durch einen vom Postfachinhaber selbst zu vergebenden privaten Postfach-Schlüssel (sog. Zertifikat) mit Passwort⁸⁷.

Da das beSt einen vertrauenswürdigen Herkunftsnachweis garantiert, ist dieses zugleich Bestandteil der EGVP-Infrastruktur und sollte (ausschließlich) zur Kommunikation im elektronischen Rechtsverkehr verwendet werden. Gleichzeitig beginnt mit der Bereitstellung des beSt auch die bereits erwähnte passive Nutzungspflicht, die zum Betrieb des beSt erforderlichen technischen Einrichtungen vorzuhalten und den Zugang von

⁸⁴ Vgl. *Mehner/Kalina-Kerschbaum* (DStR 2022), S. 2573.

⁸⁵ Weitere künftige Anwendungsbereiche der erweiterten digitalen Steuerberateridentität werden unter 2.3 der Seminararbeit beschrieben.

⁸⁶ Zur Einbindung von Mitarbeitern im Rahmen des beSt vgl. nachfolgende Ausführungen unter 2.2.2.

⁸⁷ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. IV 12.3, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023)

und *Kalb* (KP 2022), S. 193.

Mitteilungen über das beSt zur Kenntnis zu nehmen, als auch die aktive Nutzungspflicht⁸⁸ für Zustellungen von elektronischen Dokumenten an die Finanzgerichte⁸⁹ gem. § 52d Satz 2 FGO. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs⁹⁰ besteht für Berufsträger grundsätzlich bereits ab dem 01. Januar 2023 eine aktive Nutzungspflicht – unabhängig vom Zeitpunkt der Zustellung des Registrierungsbriefs⁹¹.

Bei analoger Anwendung der zum besonderen elektronischen Anwaltspostfach (beA) ergangenen Rechtsprechung⁹², welche meines Erachtens auch für das beSt einschlägig sein dürfte, ist eine nach Beginn der aktiven Nutzungspflicht nicht als elektronisches Dokument an das Gericht übermittelte Klage unzulässig.

Zwar lässt die Rechtsprechung zum Beginn der aktiven Nutzungspflicht des beSt und den Folgen einer Nichtbeachtung derzeit noch keine einheitliche Linie der Finanzgerichte erkennen, dennoch sollte aus meiner Sicht ab dem 01.01.2023 im (finanz-)gerichtlichen Verfahren für die Kommunikation mit dem (Finanz-)Gericht höchstvorsorglich unbedingt und ausschließlich das beSt als Übermittlungsweg genutzt werden.

Dabei wird die gem. § 52a Abs. 3 Satz 1 FGO erforderliche qualifizierte elektronische Signatur des Berufsträgers durch die erweiterte digitale Steuerberateridentität im Wege der persönlichen Identifikation des Berufsträgers mittels nPA erbracht⁹³.

Zwar bestand bereits mit der sog. De-Mail die Möglichkeit⁹⁴, elektronische Dokumente auf einem sichere Übermittlungsweg an die Finanzgerichte zu übersenden (§ 52a Abs. 4 Nr. 1 FGO), gleichwohl bietet das beSt gegenüber dem De-Mailkonto entscheidende Vorteile.

⁸⁸ Vgl. grundlegend zur aktiven und passiven Nutzungspflicht unter 2.1.

⁸⁹ Entsprechende Verpflichtungen gelten u. a. auch im zivilgerichtlichen (§ 130d, § 173 Abs. 1 ZPO) und verwaltungsgerichtlichen (§ 55 Abs. 3 und 4 VwGO).

⁹⁰ siehe hierzu unter Fn. 68.

⁹¹ Vgl. ausführlich zur bisherigen diesbezüglichen Rechtsprechung unter 2.1.

⁹² FG Düsseldorf v. 23.11.2022, 7 K 504/22 K, juris und FG Berlin-Brandenburg v. 6.07.2022, 9 K 9009/22, juris.

⁹³ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. V. 4, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023) und *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810.

⁹⁴ D. h. auf freiwilliger Basis, vgl. *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (273. Lieferung 2023), § 52d FGO, Rz. 41.

Im Gegensatz zur De-Mail unterliegen über das beSt versandte Nachrichten stets einer Ende-zu-Ende-Verschlüsselung und bieten damit einen hohen Sicherheitsstandard. Daneben impliziert (nur) die beSt-Mail den verifizierten Nachweis der Berufsträgereigenschaft des Postfachinhabers, was insbesondere im finanzgerichtlichen Verfahren, aber auch in der Kommunikation mit Behörden⁹⁵ und anderen Berufsträgern, einen großen Vorteil gegenüber der De-Mail darstellt⁹⁶. Auch die Kosten für die Verwendung des beSt liegen lt. Angaben der BStBK⁹⁷ mit jährlich circa 50 € unter denen des De-Mailkontos von „[...] 60,00 und 120,00 € jährlich, zzgl. Sendungskosten je Nachricht.“

Obwohl Berufsträger, die neben ihrer Qualifikation als Steuerberater auch als Rechtsanwalt zugelassen sind, bereits seit dem 01. Januar 2022 zur elektronischen Übermittlung im finanzgerichtlichen Verfahren nach Maßgabe des § 52d Satz 1 FGO über das besondere elektronische Anwaltspostfach (beA) verpflichtet waren⁹⁸, besteht gem. § 86d Abs. 6 StBerG (dennoch) die gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung und aktiven Nutzung eines insoweit zusätzlichen beSt⁹⁹.

Nach Einschätzung der BStBK¹⁰⁰ ändert sich der Kanzleialltag durch den Einsatz der beSt lediglich geringfügig:

„Die Nachrichten können von den Mitarbeitenden in der Kanzlei komplett vorbereitet werden. Ausschließlich der Sendevorgang muss persönlich vom Steuerberater mit dem Personalausweis angestoßen werden. Das ist analog zum Vorgehen mit einer Unterschriftenmappe. Die Ausgangspost wird von den Mitarbeitenden vorbereitet und dem Berufsträger zur Unterschrift vorgelegt. Nach der persönlichen Unterzeichnung durch den Berufsträger werden die Schriftstücke von den Mitarbeitenden kuvertiert und zur Post

⁹⁵ Jedoch soll die Kommunikation mit den Finanzämtern nach Auskunft der BStBK (zumindest vorerst) weiterhin ausschließlich über ELSTER abgewickelt werden, vgl. *BStBK* (2023), Ziff. II. 4, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023) und auch § 11 Abs. 2 Satz 2 StBPPV.

⁹⁶ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. II. 2 und III. 2.2, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023) und *Mehner* (DStR 2021), S. 2810.

⁹⁷ Vgl. *BStBK* (2023), Ziff. II. 5, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

⁹⁸ Entsprechendes gilt auch für interprofessionelle Berufsausübungsgesellschaften, vgl. FG Rheinland-Pfalz, Beschluss v. 12.07.2022, 4 V 1340/22, juris und FG München v. 25.01.2023, 4 K 347/22, juris und BFH v. 25.10.2022, IX R 3/22, BStBl II 2023, S. 267.

⁹⁹ Entsprechend auch *BStBK* (2023), Ziff. III. 4 und III. 4.1, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

¹⁰⁰ *BStBK* (2023), Ziff. IV. 5, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

gegeben. Bei Nachrichten die aus dem beSt versandt werden, ersetzt die Legitimation durch den Personalausweis die eigenhändige Unterschrift des Berufsträgers. Danach ist der elektronische Versand erfolgt, die Kuvertierung der Schreiben entfällt.“

*Pohl*¹⁰¹ merkt hierzu kritisch an, dass dies aus seiner Sicht so nicht korrekt ist, da „[...] nach erfolgter Unterschrift durch den Berufsträger für diesen der Vorgang im Regelfall erledigt ist. Das anschließende Kuvertieren und Versenden von Papierschriftstücken bzw. Telefaxen übernehmen üblicherweise die Mitarbeitenden.“

Nach Meinung von *Pohl* wird die bisherige papiermäßige Unterschriftenmappe im beA sachgerechter abgebildet, bei welchem sich Berufsträger (mithin der Rechtsanwalt) und dessen Mitarbeiter jeweils eigenständig identifizieren und zwischen einem Berufsträgerbereich und einen Mitarbeiterbereich unterschieden wird.

Ein dergestalt differenzierter Aufbau zwischen Berufsträger- und Mitarbeiterbereich war beim beSt dagegen rein strukturell nicht möglich, da die für den Nachrichtenversand erforderliche qualifizierte elektronische Signatur¹⁰² des Berufsträgers durch dessen persönlichen Identifikation mittels nPA, mithin dem Nachweis der erweiterten digitalen Steuerberateridentität, erbracht werden muss.

Demnach kann der digitale Nachrichtenversand via beSt – im Gegensatz zum analogen Prozess – ausschließlich höchstpersönlich durch den Postfachinhaber (dem Berufsträger) und nicht durch Mitarbeiter erfolgen¹⁰³. Ob diese Besonderheit der Höchstpersönlichkeit des Versandprozesses durch den Berufsträger tatsächlich den von *Pohl* behaupteten Nachteil gegenüber dem beA darstellt, bezweifle ich, da Zeichnungs- und Versandprozess beim beSt uno actu vorgenommen werden und auch beim beA die persönliche qualifizierte Signatur des anwaltlichen Berufsträgers unabdingbare Voraussetzung für den Nachrichtenverstand ist. Auch vermag ich die Kritik an der Wahl des nPA als Authentifizierungsmedium, dessen Verlust an der Nutzung des beSt hindert¹⁰⁴, nicht nachzuvollziehen. Womöglich besteht beim Personalausweis tatsächlich ein höheres Verlustrisiko,

¹⁰¹ *Pohl* (KP 2023), S. 42.

¹⁰² § 52a Abs. 3 2. Alternative FGO.

¹⁰³ *BStBK* (2023), Ziff. III. 3, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023) und auch § 16 Abs. 2 StBPPV.

¹⁰⁴ Und gem. § 8 Abs. 2 Nr. 1 StBPPV zu unverzüglichen Maßnahmen (insbesondere Sperrung der im nPA hinterlegten eID) zur Verhinderung eines unbefugten Zugriffs auf das beSt verpflichtet, vgl. a. *BStBK* (2023), Ziff. V. 5.3, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

als bspw. gegenüber dem beim Authentifizierungsprozess des beA verwendeten Kammermitgliedsausweises, dennoch sollte der Verlust des nPA meines Erachtens ein äußerst seltenes Ereignis sein, dem kein latentes Haftungsrisiko innewohnt. Laut *Mehnert*¹⁰⁵ ist der nPA als Identifikationsmedium für die Steuerberaterplattform unumgänglich, da nur so die von der BStBK für die nahe Zukunft angestrebte Identitätsföderation mit anderen Plattformen, insbesondere dem digitalen Unternehmenskonto, möglich ist, soweit diese für die persönliche Identifikation ebenfalls das nPA-Verfahren nutzen.

Eine weitere höchstpersönliche Verpflichtung des Postfachinhabers stellt die Erteilung von (elektronischen) Empfangsbekanntnissen von über das beSt eingegangenen finanzgerichtlichen Schriftsätzen gem. § 53 Abs. 2 FGO, § 175 Abs. 3 und Abs. 4 ZPO dar, da diese der qualifizierten Signatur mittels nPA des Berufsträgers bedürfen¹⁰⁶.

Anders als bei der aktiven Nutzungspflicht besteht für die passive Nutzungspflicht des beSt, d. h. hinsichtlich des Empfangs, Öffnen, Speichern und der weiteren Bearbeitung von Nachrichten, durchaus die Möglichkeit, dies an Mitarbeiter zu delegieren, da hierfür kein Identitätsnachweis per nPA erforderlich ist. Voraussetzung hierfür ist jedoch die Vergabe entsprechender Zugriffsberechtigungen innerhalb der Fachsoftware¹⁰⁷. Eine große Hilfe ist in diesem Zusammenhang, dass der Postfachinhaber über den Eingang von beSt-Nachrichten durch eine automatische Benachrichtigung an sein Standard-E-Mail-Postfach informiert wird¹⁰⁸. Eine Integrierung des beSt-Postfachs in Microsoft Outlook ist dagegen nicht möglich¹⁰⁹.

Zu beachten ist bei der Nutzung des beSt, dass dieses tendenziell nicht zur dauerhaften Archivierung von Nachrichten geeignet ist, da eingehende Nachrichten spätestens nach Ablauf von 120 Tagen automatisch gelöscht werden. Längerfristig benötigte Nachrichten

¹⁰⁵ *Steuerberaterkammer Berlin-Brandenburg* (2022), www.youtube.com (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

¹⁰⁶ Vgl. *Leibner/Brete/Koobs* (NWB 2022), S. 1510.

¹⁰⁷ *BStBK* (2023), Ziff. III. 3 und IV. 5, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023); *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810. Dies erfolgt auf rechtlicher Grundlage von § 16 Abs. 1 und Abs. 4 StBPPV.

¹⁰⁸ *Acker* (RET 2023), S. 10.

¹⁰⁹ *BStBK* (2023), Ziff. IV. 8, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023)

sollten daher auf anderen Systemen (bspw. innerhalb der Fachsoftware oder auf externen Datenträgern) archiviert werden¹¹⁰.

Für eine effiziente und sichere Nutzung des beSt und nicht zuletzt zur Vermeidung von Haftungsrisiken, ist es unabdingbar, Kanzleiprozesse und –organisation hinsichtlich der Gegebenheiten des beSt zu überprüfen und erforderlichenfalls entsprechend anzupassen. Dies bedingt zuallererst eine dahingehende Zuständigkeitsregelung, welche(r) Mitarbeiter für die Verwaltung des beSt, insbesondere die Kontrolle des Nachrichteneingangs und die Kontrolle und Protokollierung des erfolgreichen Nachrichtenversands (und damit letztlich auch die Fristenkontrolle), verantwortlich sein sollen und die Vergabe entsprechender Zugangsberechtigungen zum beSt über die Fachsoftware einschließlich des beSt-Postfachzertifikats. Anschließend gilt es, diese Mitarbeiter entsprechend zur Nutzung der Steuerberaterplattform und des beSt zu schulen¹¹¹.

Im Schrifttum¹¹² besteht insoweit weitestgehend Einigkeit, dass insbesondere die zur Nutzung des beA im ERV ergangene Rechtsprechung zur Verletzung von Sorgfaltspflichten und Haftungsrisiken auch für die Nutzung des beSt zu beachten ist.

Beispielhaft seien an dieser Stelle die, mittlerweile in nicht geringer Zahl, vorliegenden Entscheidungen zur unverzüglichen hinreichenden Glaubhaftmachung¹¹³, dass eine (fristgerechte) elektronische Dokumentenübermittlung aus technischen Gründen über das beA vorübergehend unmöglich war (§ 52d Satz 3 FGO), genannt¹¹⁴.

¹¹⁰ *BStBK* (2023), Ziff. III. 2.4, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023) und *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810.

¹¹¹ Hierzu stellt die BStBK kostenfrei eine Aufzeichnung des halbstündigen Webinars von Herrn Steuerberater Wolf Oberhauser zur Verfügung. Die DATEV eG bietet gegen eine Teilnahmegebühr von 220 € das halbtägliche Webinar „Das besondere Steuerberaterpostfach (beSt) - Anforderungen und Umsetzung mit DATEV“ (Art.-Nr. 78621) an.

¹¹² Vgl. exemplarisch: *Schmittmann* (StB 2023), S. 46 und *Leibner/Brete/Koobs* (NWB 2022), S. 1510.

¹¹³ Bspw. durch Vorlage der Prüfprotokolle mehrerer erfolglos gebliebener Übermittlungsversuche an das Gericht, vgl. *OVwG Münster v. 23.09.2022*, 19 B 970/22, juris.

¹¹⁴ In diesem Fall ist eine Ersatzeinreichung in Papierform zulässig; das Gericht kann jedoch die Nachreichung des elektronischen Dokuments verlangen (§ 52d Satz 4 FGO).

Eine Haftungsproblematik kann auch infolge der Übersendung unzulässiger Dateianhänge an das Finanzgericht entstehen, da gem. § 5 Abs. 1 Nummer 1 und § 2 Abs. 1 ERVV ausschließlich Anhänge im PDF-Format vorgesehen sind¹¹⁵.

Gerade zu Beginn der Inbetriebnahme des beSt empfiehlt es sich daher, zur Vermeidung von Haftungsrisiken, eine auf Mitarbeiter delegierte passive Postfachnutzung zusätzlich zu kontrollieren, bis sich die dahingehenden digitalen Kanzleiprozesse etabliert haben¹¹⁶.

2.3 Denkbare künftige Funktionalitäten

Nach Ansicht von *Mehnert*¹¹⁷ sind „*der Kreativität keine Grenzen gesetzt*“, was künftige Ausbaupotenziale der Steuerberaterplattform anbelangt. Vielmehr seien künftige Anwendungsbereiche im digitalen Ökosystem des Steuerberaters überall dort denkbar, wo eine persönliche Identifikation und Authentifizierung als Berufsträger gegenüber Dritten (bspw. gegenüber Banken und Verwaltungen) mithilfe der erweiterten digitalen Steuerberateridentität in Frage kommt.

*Kalb*¹¹⁸ benennt als „[...] *tragende Säulen für zukünftige Anwendungsstufen und Ausbaupotenziale die Identitätsföderation, das Onlinezugangsgesetz [...] und die digitale Kommunikation.*“

Unter Identitätsföderation ist in diesem Zusammenhang zu verstehen, dass der Steuerberater mittels seiner über die Steuerberaterplattform nachgewiesenen erweiterten digitalen Steuerberateridentität bei anderen digitalen Plattformen und Services, ohne abermaligen Nachweis seiner persönlichen Identität und Berufsträgereigenschaft, agieren kann (sog. Single Sign-On)¹¹⁹.

Voraussetzung für eine Identitätsföderation sind dabei „*vergleichbare Identifizierungsmerkmale und Sicherheitsniveaus*“¹²⁰, weshalb sich die BStBK bewusst für die Identifikation mittels des nPA entschieden hat, da insbesondere die öffentlichen Verwaltungen

¹¹⁵ Vgl. a. *Steuerberaterkammer Sachsen-Anhalt* (2023), unter Hinweise, www.stbk-sachsen-anhalt.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

¹¹⁶ Vgl. *Leibner/Brete/Koobs* (NWB 2022), S. 1510 und *Weyand* (KP 2022), S. 208.

¹¹⁷ *Steuerberaterkammer Berlin-Brandenburg* (2022), www.youtube.com (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

¹¹⁸ *Kalb* (NWB 30/2022), S. 2149.

¹¹⁹ *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810, *Kalb* (NWB 30/2022), S. 2149.

¹²⁰ *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810.

ebenfalls das nPA-Verfahren zur persönlichen Identifikation nutzen¹²¹. Eine Identitätsföderation ist demnach insbesondere bei OZG-Leistungen denkbar. Als mögliches Anwendungsbeispiel wird häufig¹²² das digitale Unternehmenskonto¹²³ genannt. Dieses ermöglicht auf Grundlage von § 3 Abs. 2 OZG für Unternehmen und Organisationen die Einrichtung eines einheitlichen Kontos zur sicheren Authentifizierung und Identifizierung bei Onlineverwaltungsleistungen mittels des ELSTER-Zertifikats einschließlich der nötigen Infrastruktur für Antragstellungen und dem Empfang von Verwaltungsakten. Die perspektivische Schaffung einer Identitätsföderation zwischen Steuerberaterplattform und Unternehmenskonto erscheint vor allen Dingen deshalb sinnvoll, weil das Unternehmerkonto bislang über keine Intermediärrolle verfügt¹²⁴, unter welcher Steuerberater ihre Mandanten gegenüber Behörden vertreten können – beispielhaft seien hier die bis zum 30. Juni 2023 digital¹²⁵ einzureichenden Schlussabrechnungen der Corona-Wirtschaftshilfen oder auch die Anmeldung und Datenübermittlung an das Unternehmensregister des Bundesanzeigers¹²⁶ genannt. Durch Identitätsföderation der erweiterten digitalen Steuerberateridentität und unter Nutzung der noch für das Jahr 2023 angedachten Schnittstelle der Steuerberaterplattform zur Vollmachtsdatenbank¹²⁷ (§ 80a AO) soll der Steuerberater künftig als Intermediär über das Unternehmenskonto für seinen Mandanten tätig werden können.

Neben dem Unternehmenskonto bieten sich perspektivisch weitere Anknüpfungspunkte zu einzelnen künftigen OZG-Leistungen¹²⁸. Hier ist ebenfalls eine Identitätsföderation bei den betreffenden Verwaltungsportalen denkbar. Auch die Steuerberaterkammern selbst sind als Organe der Steuerrechtspflege im Rahmen ihres hoheitlichen

¹²¹ Vgl. *Steuerberaterkammer Berlin-Brandenburg* (2022), www.youtube.com (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

¹²² *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810 und (DStR 2022), S. 2573; *Kalb* (NWB 2022), S. 2149, sowie *Kowallik* (RET 2022), S. 55 und (DB 2023), S. 29.

¹²³ Vgl. <https://mein-unternehmenskonto.de/mup/start.de>.

¹²⁴ Vgl. *Steuerberaterkammer Berlin-Brandenburg* (2022), www.youtube.com (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

¹²⁵ Über die Plattform www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de.

¹²⁶ Vgl. *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810, *Kalb* (NWB 2022), S. 2149 und *Kowallik* (RET 2022), S. 55.

¹²⁷ Vgl. *Mehnert/Kalina-Kerschbaum* (DStR 2022), S. 2573.

¹²⁸ Zum rechtlichen Hintergrund vgl. im Detail unter 2.1.

Aufgabenbereichs mit der OZG-Umsetzung konfrontiert. Neben der bereits angesprochenen¹²⁹, von einzelnen Kammerbezirken bereits umgesetzten Möglichkeit der digitalen Hinterlegung von Ausbildungsverträgen, sollen weitere Kammerleistungen wie bspw. die Anerkennung von Berufsqualifikationen oder die Anmeldung zur Steuerberaterprüfung künftig digital über die Steuerberaterplattform unter Nutzung der erweiterten Steuerberateridentität abgewickelt werden können¹³⁰. Abseits der Kammerleistungen benennen *Kalb*¹³¹ und *Kowallik*¹³² im OZG-Kontext außerdem eine Anbindung an das künftige besondere elektronische Bürger- und Organisationspostfach (eBO), mit welchem Bürger im Rahmen des ERV elektronische Dokumente mit den Gerichten austauschen können und die infolge des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016¹³³ von der Finanzverwaltung ins Leben gerufenen Projekte „DIVA“ (Digitaler Verwaltungsakt), „NACHDIGAL“ (Nachreichen digitaler Anlagen) und „RABE“ (Referenzieren auf Belege), welche die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens weiter vorantreiben sollen.

Als weiterer Anwendungsfall wird daneben auch die Möglichkeit der digitalen Kommunikation mit der Finanzverwaltung in Echtzeit per Live-Chat benannt¹³⁴. Die bayerische Finanzverwaltung beabsichtigt im Rahmen des Projekts „IKONOS“ für das Quartal IV/2024 den Roll-Out eines modernen Kommunikationssystems, welches neben (softwarebasierter) Telefonie, Videokonferenz, elektronischem Fax, E-Mail, einer Möglichkeit zum Datenaustausch und -bearbeitung auch eine Chatfunktion beinhalten soll. Tatsächlich wäre meines Erachtens auch hier eine Schnittstelle zur Steuerberaterplattform zur Identitätsföderation unter Anbindung der Vollmachtsdatenbank sinnvoll. Dadurch könnten Bedenken hinsichtlich des Steuergeheimnisses und des Datenschutzes, welche einer einzelfallbezogenen verbalen Kommunikation häufig entgegenstehen, unkompliziert durch die Nutzung der erweiterten Steuerberateridentität unter Nachweis der digitalen Vertretungsvollmacht beseitigt werden.

¹²⁹ Siehe unter 2.2.1.

¹³⁰ Vgl. *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810, *Kalb* (NWB 2022), S. 2149.

¹³¹ *Kalb* (NWB 2022), S. 2149.

¹³² *Kowallik* (RET 2022), S. 55.

¹³³ BGBl. I 2016, S. 1679.

¹³⁴ Vgl. *Mehnert* (DStR 2021), S. 2810, *Kalb* (NWB 30/2022), S. 2149; *Mehnert/Kalina-Kerschbaum*, (DStR 2022), S. 2573; *Kowallik* (RET 2022), S. 55 und (DB 2023), 29.

3. Fazit

Die Vorteile durch die Einführung der Steuerberaterplattform mit der erweiterten digitalen Steuerberateridentität und dem besonderen Steuerberaterpostfach liegen auf der Hand. Bereits mit der zum initialen Roll-out am 01. Januar 2023 bereitgestellten Ausbaustufe wird durch das beSt die gesetzlich vorgeschriebene Kommunikation mit den (Finanz-) Gerichten ermöglicht – dank Ende-zu-Ende-Verschlüsselung auf sicherem Übertragungsweg und unabhängig von Geschäftszeiten. Dies spart nicht nur Zeit, sondern auch Porto und Versandkosten.

Ein noch größerer Zugewinn für den Kanzleialltag ist durch die Anbindung an andere digitale Plattformen von Justiz und Verwaltungen mit kommenden Ausbaustufen der Steuerberaterplattform zu erwarten. Durch die erweiterte digitale Steuerberateridentität ist es dem Steuerberater möglich, im digitalen Raum gegenüber Dritten mit gesichertem Nachweis seiner Identität und Berufsträgereigenschaft aufzutreten. Durch die in Kürze erfolgende Anbindung der Vollmachtsdatenbank kann zudem der digitale Nachweis eines validen Mandantschaftsverhältnisses geführt werden. Dank der vorhandenen Schnittstelle zu gängigen Fachsoftwareprodukten (bspw. DATEV), wird ein medienbruch- und verzögerungsfreier (Daten-)Austausch mit dem Mandanten auf der einen, sowie Justiz und Verwaltung auf der anderen Seite möglich, was Voraussetzung für die weitere Digitalisierung von Arbeitsprozessen ist.

Auch die Kostenstruktur der Steuerberaterplattform vermag zu überzeugen. Die Entwicklungskosten wurden von der BStBK aus zuvor gebildeten Rücklagen bestritten¹³⁵. Für die Kosten des laufenden Betriebs kalkuliert die BStBK lediglich mit einem Beitragsanteil von 50 Euro jährlich je Kammermitglied¹³⁶.

Mit der Steuerberaterplattform und dem beSt ist damit ein entscheidender Schritt zur Digitalisierung des Berufsstands getan. Es liegt nunmehr an der BStBK und deren Digitalisierungspartnern in Legislative, Judikative und insbesondere in den Verwaltungen den Ausbau der Steuerberaterplattform und damit die Digitalisierung weiter voranzutreiben.

¹³⁵ Hinzu kommen gegebenenfalls die Kosten für die Anschaffung eines USB-Kartenlesegeräts für die Online-Ausweisfunktion (ca. 50 Euro).

¹³⁶ *Mehnert* (DSr 2021), S. 2810 und *BStBK* (2023), Ziff. II. 5, www.bstbk.de (zuletzt geprüft am 10.07.2023).

Über die Frage, ob der digitale Wandel tatsächlich gelingt und damit die Kanzlei in einer zunehmend digitalisierten Arbeitswelt und Gesellschaft überlebensfähig ist, entscheidet trotz aller sich bietender technischer Möglichkeiten jedoch letztlich allein die Anpassungsfähigkeit des jeweiligen Berufsträgers an das neue digitale Arbeitsumfeld.

Anhang

Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen und Verwaltungsanweisungen

Gesetze

EStG (2022): Einkommensteuergesetz vom 08.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366) mit allen späteren Änderungen, einschließlich der Änderung durch das Gesetz vom 20.12.2022 (BGBl. I 2022, 2730).

FGO (2023): Finanzgerichtsordnung vom 28.03.2001 (BGBl. I 2001, S. 442, 2262) mit allen späteren Änderungen, einschließlich der Änderung durch das Gesetz vom 10.03.2023 (BGBl. I 2023, Nr. 64).

Gesetz zur Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten vom 10.10.2013 (BGBl. I 2013, 3786).

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1679).

Gesetz zur Verbesserung des Onlinezugangs zu Verwaltungsleistungen (Onlinezugangsgesetz – OZG) vom 14.08.2017 (BGBl. I 2017, 3122).

Gesetz zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe vom 07.07.2021 (BGBl. I 2021, 2363).

KStG (2022): Körperschaftsteuergesetz vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144) mit allen späteren Änderungen, einschließlich der Änderung durch das Gesetz vom 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294).

StBerG (2023): Steuerberatungsgesetz vom 04.11.1975 (BGBl. I 1975, 2735) mit allen späteren Änderungen, einschließlich der Änderung durch das Gesetz vom 10.03.2023 (BGBl. I 2023, Nr. 64).

Drucksachen

BT-Drs. 19/30516: Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz zum Gesetzentwurf der Bundesregierung des Gesetzes zur Neuregelung des

Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe, 09.06.2021.

Verwaltungsanweisungen

StBPPV (2022): Verordnung über die Steuerberaterplattform und die besonderen elektronischen Steuerberaterpostfächer (Steuerberaterplattform- und- postfachverordnung – StBPPV) vom 25.11.2022, (BGBl. I 2022, 2105).

Rechtsprechungsverzeichnis

Gericht/Jahr	Datum	Aktz.	Fundstelle
BFH (2022)	v. 25.10.2022	IX R 3/22	BStBl II 2023, 267
(2023)	v. 28.04.2023	XI B 101/22	juris
FG Berlin-Brandenburg (2022)	v. 06.07.2022	9 K 9009/22	juris
FG Düsseldorf (2022)	v. 23.11.2022	7 K 504/22 K	juris
FG Hessen (2023)	v. 21.03.2023	10 V 67/23	juris
FG München (2023)	v. 25.01.2023	4 K 347/22	juris
FG Münster (2023)	v. 14.04.2023	7 K 86/23 E	juris
FG Niedersachsen (2023)	v. 14.04.2023 v. 20.03.2023	9 K 10/23 7 K 183/22	juris juris
Rheinland-Pfalz (2022)	v. 12.07.2022	4 V 1340/22	juris
OVwG Münster (2022)	v. 23.09.2022	19 B 970/22	juris
VG München (2023)	v. 17.05.2023	M 31 E 23.2123	juris

Literaturverzeichnis

Acker, Marius (2023), Das „beSt“-e-Steuerberaterpostfach für Microsoft 365 in RET Heft 1/2023, S. 10.

Kalb, Anna-Lena (2021), Anwendungsstufen und Ausbaupotenziale der Steuerberaterplattform in NWB Heft 30/2022, S. 2149, und (2022), Weiterführende Informationen und Erkenntnisse zur Steuerberaterplattform in NWB Heft 34/2022, S. 2427, Steuerberaterplattform/-Postfach: Was bringt die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung (StBPPV)? in KP Heft 11/2022, S. 193.

Kowallik, Andreas (2022), Die Steuerberaterplattform der Bundessteuerberaterkammer als Schritt hin zur Digitalisierung des steuerberatenden Berufsstands in RET Heft 5/2022, S. 55 und (2023), Die neue Steuerberaterplattform als digitaler Ankerpunkt für den steuerberatenden Berufsstand in DB Heft 1/2023, S. 29.

Leibner, Wolfgang, Brete, Raik und Koobs, Beatrice (2022), Die sichere Nutzung des besonderen Steuerberaterpostfachs, NWB-Heft 21/2022, S. 1510.

Mehnert, Dieter (2021), Die Steuerberaterplattform und das besondere elektronische Steuerberaterpostfach in DStR Heft 48/2021, S. 2810.

Mehnert, Dieter /Kalina-Kerschbaum, Claudia (2022), Die Steuerberaterplattform und das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) in DStR Heft 49/2022, S. 2573.

Pohl, Gerhard (2023), Steuerberaterplattform/beSt: Ist der elektronische Personalausweis zur Authentifizierung beim beSt eine kluge Wahl? in KP Heft 3/2023, S. 42.

Schallmoser, Ulrich (2023) in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO/FGO (Werkstand: 273. Lieferung, 4/2023).

Schmittmann, Jens M. (2023), Steuerberaterplattform und besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach: mehr Digitalisierung in der Kommunikation und neue Haftungsrisiken für Berater in StB Heft 3/2023, S. 46.

Weyand, Raymund (2022), Elektronischer Rechtsverkehr: beSt-practices oder was Steuerberater aus den Erfahrungen mit dem beA lernen können in KP Heft 12/2022, S. 208.

Sonstige Quellen

BStBK (2020): Videobeitrag „Steuerberater-Plattform: BStBK-Präsident Prof. Schwab zur Digitalisierung des Berufsstandes“, abrufbar unter: https://www.youtube.com/watch?v=o_ksZV5vXaM&pp=ygUnRGlnaXRhbGlzaWVydW5nIG-RlcyBCZXJlZnNzdGFuZGVzIGJzdGJr (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

BStBK (2021): Imagekampagne „Steuerberater*in für Morgen“, abrufbar unter: <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/steuerberater-fuer-morgen> (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

BStBK (2023): FAQs „Steuerberaterplattform/besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach (beSt)“ (Stand 28. Juni 2023), abrufbar unter https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK_FAQ_StB-Plattform.pdf (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

BStBK (2023): Flyer „Voraussetzungen für die Steuerberaterplattform“ der BStBK, abrufbar unter https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/broschueren-und-flyer/BStBK_Steuerberaterplattform_Flyer.pdf (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

BStBK (2023): Stellungnahme vom 03. März 2023 zum Referentenentwurf des Gesetzes zur Änderung des Onlinezugangsgesetzes sowie weiterer Vorschriften (OZG-Änderungsgesetz – OZG-ÄndG), abrufbar unter https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2023-006_2023-03-03_Stellungnahme_OZG-Aenderungsgesetz.pdf, (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

DATEV eG (2023): Seminarangebot zum „Weg in die digitale Kanzlei“ abrufbar unter: <https://www.datev.de/web/de/wissen/steuerberater/seminare-und-kanzlei-beratung/ihr-weg-in-die-digitale-kanzlei/>, (zuletzt geprüft: 10.07.2023) und Webinarangebot „Das besondere Steuerberaterpostfach (beSt) - Anforderungen und Umsetzung mit DATEV“ abrufbar unter: <https://www.datev.de/web/de/datev-shop/wissensvermittlung/online-seminare/78621-das-besondere-steuerberaterpostfach-best-anforderungen-und-umsetzung-mit-datev/> (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

DATEV eG (2023a): Beitrag im DATEV-Hilfecenter Anbindung an beSt in DATEV DMS und Dokumentenablage: Vorbereitungen Ihrer Kanzlei, abrufbar unter <https://apps.datev.de/help-center/documents/1025434>, (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

Lehmann, D. (2021): Die BStBK setzt für Steuerberaterpostfach auf die Datev, JUVE-Steuermarktplatz vom 12.08.2021, abrufbar unter: <https://www.juve-steuermarkt.de/branche/kein-debakel-wie-beim-bea-die-bstbk-setzt-fuer-steuerberater-postfach-auf-die-datev/> (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

Oberhauser, Wolf (2022): Webinaraufzeichnung zur Steuerberaterplattform vom 06.12.2022; abrufbar unter <https://www.youtube.com/watch?v=QHxFVb12nO0&t=4s> (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

Steuerberaterkammer Berlin-Brandenburg (2022): Interview mit Dieter Mehnert vom 27.06.2022 „Die Steuerberaterplattform - Wozu? Wann? Wie?“; abrufbar unter <https://www.youtube.com/watch?v=zoGZZyW7r0A> (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

Steuerberaterkammer Sachsen-Anhalt (2023): Hinweise zur Steuerberaterplattform (Stand: 30.06.2023), abrufbar unter <https://www.stbk-sachsen-anhalt.de/14569-2/> (zuletzt geprüft: 10.07.2023).

Digitalisierung im Besteuerungsverfahren – Status Quo und zukünftige Entwicklungen

Carolin Heuer

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	59
Abkürzungsverzeichnis.....	60
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	62
Tabellenverzeichnis	62
1. Einleitung.....	63
2. Grundlagen.....	63
2.1 Besteuerungsverfahren nach der AO	63
2.2 Prozess der Digitalisierung	65
3. Digitalisierung im Besteuerungsverfahren	66
3.1 Digitalisierung bei der Steuerentstehung.....	66
3.2 Digitalisierung bei der Steuerermittlung.....	70
3.3 Digitalisierung bei der Steuerfeststellung und Steuerfestsetzung.....	75
3.4 Digitalisierung bei der Steuererhebung	79
3.5 Einordnung des Status Quo in den Transformationsprozess und zukünftige Entwicklungen	80
4. Fazit und Ausblick	81
Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen, Verwaltungsanweisungen und Richtlinien	84
Literaturverzeichnis	86

Abkürzungsverzeichnis

Abb. =	Abbildung
AO =	Abgabenordnung
B2B =	Business to Business
B2C =	Business to Consumer
B2G =	Business to Government
BI =	Business Intelligence
BIENE =	bundeseinheitlich integrierte evolutionäre neue Erhebung
bzw. =	beziehungsweise
DESI =	Digital Economy and Society Index
d.h. =	das heißt
DIVA =	digitaler Verwaltungsakt
ELFE =	einheitliche länderübergreifende Festsetzung
ELSTER =	Elektronische Lohnsteuererklärung
ERP =	Enterprise Resource Planning
ESt =	Einkommensteuer
EStDV =	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG =	Einkommensteuergesetz
EU =	Europäische Union
f. =	folgende
ff. =	fortfolgende
FGO =	Finanzgerichtsordnung
ggf. =	gegebenenfalls
GrSt =	Grundsteuer
GewSt =	Gewerbsteuer
GewStG =	Gewerbsteuergesetz
GuV =	Gewinn- und Verlustrechnung
IDEA =	Interactive Data Extraction and Analysis
i.V.m. =	in Verbindung mit
KI =	künstliche Intelligenz
KSt =	Körperschaftsteuer

KStG =	Körperschaftsteuergesetz
MÜSt =	Automatisierte Überwachung der Steuerfälle
MwStSystRI	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
NACHDIGAL =	Nachreichen digitaler Belege
NLP =	Natural Language Processing
OECD =	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
NF-e =	Nota Fiscal Eletrônica
OZG =	Onlinezugangsgesetz
OCR =	Optical Character Recognition
RABE =	Referenzierung auf Belege
RMS =	Risikomanagementsystem
RPA =	Robotic Process Automation
SPED =	Sistema Público de Escrituração Digital
SAF-T =	Standard Audit File – Tax
sog. =	sogenannt
StundE =	Stundung und Erlass
Tab. =	Tabelle
Tax CMS =	Tax Compliance Management System
u.a. =	unter anderem
USt =	Umsatzsteuer
UStG =	Umsatzsteuergesetz
VAT =	Value Added Tax
ViDA =	VAT in the Digital Age
Vgl. =	Vergleiche
XBRL =	Extensible Business Reporting Language
z.B. =	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Ausbaustufen der Digitalisierung im Besteuerungsverfahren	66
Abb. 2: Digitalisierung bei der Steuerentstehung in Unternehmen	70
Abb. 3: Einsatz von Risikomanagementsystemen bei den Finanzbehörden	76

Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Digitalisierung bei der Steuerermittlung	75
Tab. 2: Digitalisierung bei der Steuerfeststellung und -festsetzung	78
Tab. 3: Digitalisierung bei der Steuererhebung	80

1. Einleitung

Digitalisierung ist ein Phänomen unserer Zeit, welchem zuletzt durch das Aufkommen Künstlicher Intelligenz viel mediale Aufmerksamkeit zuteil wurde. Es berührt sämtliche Akteure der Gesellschaft und Lebensbereiche und bietet Chancen und Herausforderungen zugleich. Mit zunehmender Digitalisierung wird die Entwicklung hin zu einer modernen Verwaltung durch die elektronische Abwicklung von Prozessen weiter an Aufmerksamkeit gewinnen.¹³⁷ Im Bereich der Verwaltung zeigt Deutschland im europäischen Vergleich einen eher unterdurchschnittlichen Digitalisierungsgrad. Nach dem von der Europäischen Kommission veröffentlichten „Digital Economy and Society Index“ (DESI) belegte Deutschland lediglich Platz 19 von 28.¹³⁸ Die Steuerverwaltung bildet einen Teil des Verwaltungsapparates und ist ein wichtiger Akteur bei der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der Frage, inwiefern das deutsche Besteuerungsverfahren bereits digitalisiert ist, und beleuchtet aktuelle Entwicklungen sowie zukünftige Potentiale. Ziel ist es einen Überblick zum Status Quo und aktuellen Themen in den verschiedenen Phasen des Besteuerungsverfahrens zu schaffen. Hierzu wird zunächst der grundlegende Ablauf des Besteuerungsverfahrens nach der Abgabenordnung sowie der Transformationsprozess der Digitalisierung betrachtet. Am zeitlichen Ablauf des Besteuerungsverfahrens orientiert, folgt ein Einblick in die verschiedenen Phasen des Verfahrens. Zuletzt erfolgt eine Einordnung des deutschen Besteuerungsverfahrens in den Transformationsprozess sowie ein internationaler Vergleich. Die Arbeit schließt mit einem Fazit und Ausblick.

2. Grundlagen

2.1 Besteuerungsverfahren nach der AO

Das Besteuerungsverfahren ist definiert als „sämtliche Verfahren, die den gesetzmäßigen Vollzug der (Einzel-) Steuergesetze gewährleisten sollen.“¹³⁹ Es ist geregelt in der

¹³⁷ Vgl. *Schmidt* (ReThinking Tax 2020), S. 48.

¹³⁸ Vgl. Europäische Kommission (2022), S. 4, www.digital-strategy.ec.europa.eu (zuletzt geprüft am 26.06.2023).

¹³⁹ *Breithecker* (2016), S. 31.

Abgabenordnung (AO) und lässt sich in vier Phasen unterteilen. Der Aufbau in der AO entspricht hierbei im Wesentlichen dem zeitlichen Ablauf des Besteuerungsverfahrens. Nach einleitenden Vorschriften folgen Ausführungen zu Entstehung, Ermittlung, Feststellung und Festsetzung und Erhebung von Steueransprüchen. Die Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erfolgt nach § 38 AO „sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“ Als zweiter Schritt folgt das Ermittlungsverfahren, dessen Ziel es ist, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Die Finanzbehörden ermitteln in diesem Rahmen nach § 88 AO die relevanten Sachverhalte von Amts wegen. In gesetzlich vorgeschriebenen Fällen wird eine Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO durchgeführt. Dem Steuerpflichtigen obliegt im Ermittlungsverfahren eine Mitwirkungspflicht nach § 90 AO, nach dessen Maßgabe die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen sind. Diese Pflicht wird durch die Steuerpflichtigen insbesondere durch die Abgabe von Steuererklärungen erfüllt (§§ 149-151 AO). Ist die Steuer durch den Steuerpflichtigen selbst zu berechnen, so erstellt dieser eine Steueranmeldung nach § 150, I, S. 3 AO. Dieser Erklärung sind nach § 150, IV AO sämtliche gesetzlich vorgeschriebenen Unterlagen beizufügen. Weitere Mitwirkungspflichten umfassen Auskunftspflichten nach § 93 AO, Anzeigepflichten nach §§ 137-139 AO, sowie Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 ff. AO. Im Rahmen der Feststellung und Festsetzung der Steuerschuld wird zunächst der Steueranspruch festgestellt. Hierbei gehen die Behörden nach den Vorgaben des § 85 AO vor, nach dem sie „die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben“ haben. Gegebenenfalls wird die Feststellung bestimmter Besteuerungsgrundlagen gesondert nach §§ 179 ff. AO durch sogenannte Feststellungsbescheide durchgeführt. Nach dem Abschluss der Feststellung erfolgt die Steuerfestsetzung durch einen Steuerbescheid nach § 155, I, AO. Im Falle von Realsteuern (GrSt und GewSt) wird die Steuerbemessungsgrundlage nach § 184, I, S. 1 AO durch einen sogenannten Steuermessbescheid festgesetzt. Auf Basis der erlassenen Steuerbescheide werden die festgesetzten Ansprüche im vierten Schritt, der Steuererhebung, eingefordert. Diese Ansprüche können nur geltend gemacht werden, wenn der Steuerbescheid ergangen und Fälligkeit eingetreten ist. Das Erhebungsverfahren endet bei Erlöschen der Steuerschuld aus den

folgenden Gründen: Zahlung (§ 224-225 AO), Aufrechnung (§ 226 AO), Erlass (§ 227 AO) oder Verjährung (§§ 228-232 AO).¹⁴⁰

2.2 Prozess der Digitalisierung

Die Transformation des Besteuerungsverfahrens lässt sich in Anlehnung an *Kowallik* idealtypisch in fünf Stufen unterteilen. Auf der ersten Stufe (E-Filing) erfolgt eine elektronische Übermittlung der Steuererklärungen und -bilanzen durch die Steuerpflichtigen. Der Prozess wird im nächsten Schritt (E-Accounting) um einen elektronischen Datenzugriff erweitert (beispielsweise im Rahmen von Betriebsprüfungen). Der Besteuerungsprozess ist auf dieser Stufe häufig noch klassisch in die vier Stufen 1. Steuererklärung, 2. Veranlagung, 3. Steuererhebung und 4. (gegebenenfalls) Betriebsprüfung untergliedert. Die Verwaltungskosten in dieser Phase sind typischerweise recht hoch und können vermindert werden, indem Steuerpflichtige eine Selbstveranlagung durchführen und die Finanzverwaltungen diese Veranlagungen einer Prüfung in ihren Risikomanagementsystemen (RMS) unterziehen. Die dritte Stufe, E-Matching, zeichnet sich durch eine Aufgabe des klassischen Besteuerungsprozesses aus. Durch die Nutzung weiterer Datenquellen kann die Verwaltung sofortige oder zeitnahe Datenabgleiche über verschiedene Steuerarten, Steuerpflichtige, Branchen und Länder durchführen. Durch weitere Datenabgleiche ergibt sich auf der vierten Stufe, dem E-Audit, eine Bewegung hin zur digitalen Überprüfung sämtlicher Daten. Die aktuell höchste Ausbaustufe wird als E-Assess bezeichnet und zeichnet sich unter anderem dadurch aus, dass die Verwaltung aus den ihr zugespielten Daten eine Steuerveranlagung durchführen kann, ohne auf eine Steuererklärung des Steuerpflichtigen zurückgreifen zu müssen.¹⁴¹

¹⁴⁰ Vgl. *Grefe* (2019), S. 43 ff.

¹⁴¹ Vgl. *Kowallik* (WPg 2018), S. 256.

Abb. 1: Ausbaustufen der Digitalisierung im Besteuerungsverfahren.¹⁴²

Transformationsprozess				
Stufe 1	Stufe 2	Stufe 3	Stufe 4	Stufe 5
E-Filing	E-Accounting	E-Matching	E-Audit	E-Assess
<ul style="list-style-type: none"> - Steuerpflichtige reichen Steuererklärungen und – bilanzen elektronisch ein 	<ul style="list-style-type: none"> - Einrichten eines elektronischen Datenzugriffs - Einsatz von Selbstveranlagung und RMS, um Kosten zu reduzieren 	<ul style="list-style-type: none"> - Aufgabe des klassischen Besteuerungsprozesses - Nutzung weiterer Datenquellen durch die Finanzverwaltung - Beginn von sofortigen oder zeitnahen Datenabgleichen über verschiedene Steuerarten/Branchen etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ausweitung der Datenabgleiche - Bewegung hin zur digitalen Prüfung sämtlicher Daten 	<ul style="list-style-type: none"> - Verwaltung nutzt die übermittelten Daten für Steuerveranlagungen, ohne dass Steuerpflichtige Steuererklärungen übermitteln müssen

3. Digitalisierung im Besteuerungsverfahren

3.1 Digitalisierung bei der Steuerentstehung

Nach § 43 AO ist Steuerschuldner, wer nach den Steuergesetzen den Tatbestand erfüllt, an den das Gesetz anknüpft. Für die meisten Unternehmen bestehen die relevanten Steuerfachgebiete in der Umsatzsteuer, den Lohnsteuern und den Ertragsteuern. In vielen Fällen relevant sind aber auch Verrechnungspreise, Quellen – und Abzugssteuern, Strom- und Energiesteuer sowie Zölle.¹⁴³ Der Prozess der Identifizierung und Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse bei den steuerpflichtigen Unternehmen lässt sich in zwei Schritte einteilen: die Steuerfindung sowie die Analyse und Korrektur von zugespielten Daten.¹⁴⁴

Die Steuerfindung findet in Teilen automatisiert statt. Ein wichtiges Tool vor diesem Hintergrund ist das Enterprise-Ressource-Planning (ERP) System SAP S/4HANA. Im Vergleich zu den Vorgängersystemen wird SAP S4/ S4 HANA deutlich mehr Informationen automatisiert beisteuern können. Das Ausmaß der Automatisierung ist abhängig von der betrachteten Steuerart unterschiedlich ausgeprägt. Das Automatisierungspotential bei Ertrags- und Quellensteuern ist bislang wenig genutzt, wobei sich über die Erfassung

¹⁴² In Anlehnung an Kowallik (WPg 2018), S. 256.

¹⁴³ Vgl. Eßer u.a. (ReThinking Tax 2020), S. 14.

¹⁴⁴ Vgl. Estermaier u.a. (ReThinking Tax 2020), S. 36.

zusätzlicher Daten Möglichkeiten in diesem Bereich ergeben würden. Die benötigten Daten ließen sich im Wesentlichen aus Eingangsbelegen mithilfe von Optical Character Recognition (OCR) Prozessen extrahieren. Da der Umfang der Daten allerdings aktuell zumeist eher von der Finance- als von der Steuerfunktion festgelegt wird, werden die Möglichkeiten nicht vollumfänglich ausgeschöpft.¹⁴⁵ Bei der Umsatzsteuer findet bereits seit Jahren eine Automatisierung der Steuerfindung anhand sogenannter Konditionstabellen zumeist direkt in SAP statt. Aufgrund der steigenden Komplexität der zugrundeliegenden Fälle, stößt dieses Vorgehen allerdings immer mehr an seine Grenzen.¹⁴⁶ Eine wesentliche Grundlage für die automatisierte Steuerfindung bilden die Stammdaten, im Falle der Umsatzsteuer wären dies Material-, Produkt-, Lieferanten- und Kundenstammdaten. Da die vordefinierten Rollen auf SAP jedoch nicht alle Konstellationen abdecken, ist unternehmensindividuell zwischen drei Möglichkeiten abzuwägen, um die Funktion von S4/HANA zu erweitern: dem Customizing von SAP, dem Einsatz von Add-on Lösungen oder dem Einsatz sogenannter Bold-on Lösungen (auch bekannt als Tax Engines). Während Add-on Lösungen vollständig in das ERP-System integriert sind, erfolgt die Steuerfindung bei Bold-on Lösungen abseits des Systems.¹⁴⁷ In ihrem Grundkonzept ist eine Tax Engine direkt an das ERP-System angebunden und extrahiert die relevanten Informationen aus dem System. Durch hinterlegte Regelwerke sowie Steuerlogiken und Steuersätze wird die steuerliche Einordnung an das ERP-System zurückgemeldet. Der größte Vorteil der Tax Engine ist die weitgehende Automatisierung nicht nur der Besteuerung von Produkten, sondern auch der Besteuerung unterschiedlicher Transaktionsarten. Der Einsatz einer solchen Engine ist vor allem dann sinnvoll, wenn ein Unternehmen mehrere Systeme betreibt, global präsent ist und die Komplexität der Transaktionen hoch ist.¹⁴⁸ Ein weiteres Automatisierungspotential durch die Erfassung im ERP-System findet sich im Bereich des Transfer Pricing. Hier würde sich eine umfassende Abbildung des Verrechnungspreissystems durch das ERP-System anbieten, um die zur Analyse und Dokumentation benötigten Daten möglichst effizient zu ermitteln. Dennoch wird dieser Bereich oft nur unzureichend beachtet. Eine der großen Herausforderungen im

¹⁴⁵ Vgl. *Estermaier u.a.* (ReThinking Tax 2020), S. 35.

¹⁴⁶ Vgl. *Weber* (ReThinking Tax 2021), S. 21.

¹⁴⁷ Vgl. *Estermaier u.a.* (ReThinking Tax 2020), S. 35 ff.

¹⁴⁸ Vgl. *Weber* (ReThinking Tax 2021), S. 21 ff.

Verrechnungspreisbereich ist die Aufbereitung von Daten. Durch neue modulare Lösungen und Datenbanksystematiken bildet SAP S4/HANA eine solide Ausgangsbasis für die Digitalisierung der Verrechnungspreisfunktion.¹⁴⁹

Nach der Steuerfindung erfolgt die Analyse und Korrektur der Daten. In diesem Prozess werden verschiedene Tools und Anwendungen verwendet, wie z.B. die Analyse von Anomalien mittels technischer Lösungen oder der Einsatz von Business Intelligence (BI).¹⁵⁰ Im Bereich der Umsatzsteuer bildet die automatisierte Identifikation von Anomalien innerhalb der Umsatzsteuerfindung einen wesentlichen Teil eines Value Added Tax (VAT) Compliance Systems. Das Ziel ist die systemseitige Aussteuerung nicht plausibler Steuerfindungen, um so der Steuerabteilung zu signalisieren, welche Fälle einer zusätzlichen Prüfung bedürfen. Das Vorgehen fußt auf sog. VAT Analytics Lösungen, welche Sachverhaltskonstellationen umfassen, die ein Fehlverhalten vermuten lassen. In diesem Zuge kann es zum Einsatz einer BI Lösung zur automatisierten Datenanalyse kommen, weit verbreitet sind die Lösungen Microsoft Power BI oder Qlik Sense. Steuerrelevante Informationen können in der BI Lösung gebündelt und über die auf Basis der VAT Analytics formulierten Prüfroutinen validiert werden. Um dieses Potential zu nutzen, müssen die umsatzsteuerlichen Informationen in den Systemen hinterlegt sein, was eine hohe Daten- und Informationsqualität erfordert.¹⁵¹ Ein weiteres Automatisierungspotential, welches unter anderem in der Analyse von Anomalien zur Anwendung kommen könnte, ist der Einsatz Künstlicher Intelligenz (KI). Da KI im Vergleich zu bisher eingesetzten Automatisierungstechnologien nicht nur stark bis vollständig deterministische Vorgänge automatisieren kann, ist der Automatisierungsgrad wesentlich höher. Ein Hindernis beim Einsatz von KI findet sich in der Skalierbarkeit, da das Potential KI basierter Systeme mit steigender Datenmenge wächst. Da im Steuerbereich allerdings national bis lokal gearbeitet wird, ist die Skalierbarkeit weniger stark ausgeprägt, weshalb auch das Angebot an industrialisierten KI-Lösungen geringer sein wird.¹⁵²

Über den Prozessen der Steuerfindung sowie der Analyse und Korrektur liegt das Tax Compliance Management System (Tax CMS). Das Ziel eines Tax CMS besteht darin, die

¹⁴⁹ Vgl. *Estermaier u.a.* (ReThinking Tax 2020), S. 39 f.

¹⁵⁰ Vgl. *Estermaier u.a.* (ReThinking Tax 2020), S. 36.

¹⁵¹ Vgl. *Burghardt* (ReThinking Tax 2021), S. 4 ff.

¹⁵² Vgl. *Hmyzo* (ReThinking Tax 2020), S. 43 ff.

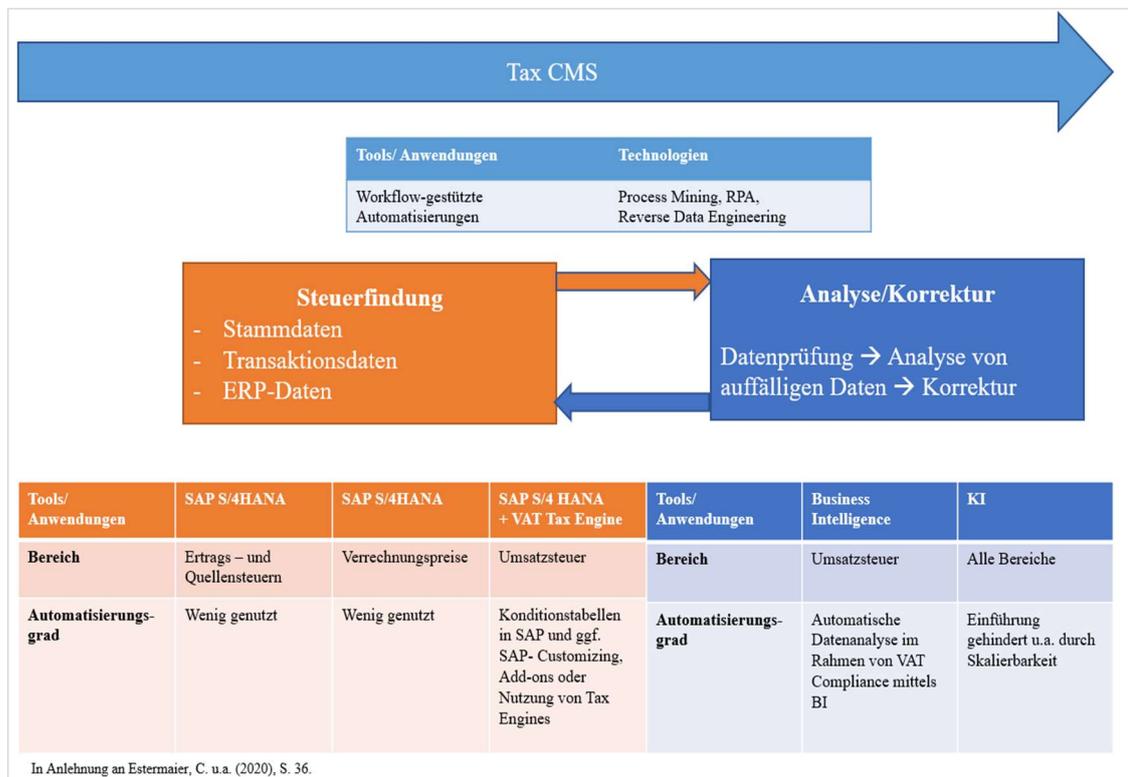
Erfüllung steuerlicher Pflichten und dabei im Besonderen die fristgerechte Abgabe korrekter Steuererklärungen zu sichern. Grundvoraussetzung ist eine hohe steuerliche Datenqualität.¹⁵³ Hier kann SAP S/4HANA als Enabler für das Tax CMS agieren, da im Rahmen der SAP Projekte Wert auf die Standardisierung von Prozessen und Harmonisierung von Daten gelegt wird, wodurch die Datenqualität bereits bei der Entstehung gesichert wird.¹⁵⁴ Der Betrieb eines Tax CMS ist aufwendig, weshalb sich durch workflowgestützte Automatisierungen Effizienzpotentiale sowie steigende Compliance erzielen lassen. Weitere technologische Lösungen können den Aufwand vor allem bei umfangreichen, sich wiederholenden Tätigkeiten sowie bei der Analyse und Auswertung von Massendaten reduzieren. Aktuell werden verschiedene Ansätze von Unternehmen eingesetzt. Um Transparenz der Prozesse sicherzustellen, die für die Prüfung der im Tax CMS festgelegten Risiken erforderlich ist, können Process Mining Anwendungen eingesetzt werden. Diese machen die Analyse und Visualisierung der tatsächlichen Prozesse möglich, wodurch Differenzen zu den Soll-Prozessen identifiziert werden können. Insbesondere bei zeitaufwendigen und repetitiven Tätigkeiten kann der Einsatz von Robotic Process Automation (RPA) sinnig sein. Um die Analyse von Massendaten effizienter zu gestalten, findet in manchen Unternehmen das sogenannte Reverse Data Engineering Anwendung. Im Gegensatz zur klassischen Massendatenanalyse werden Suchkriterien nicht durch einen Mitarbeiter vorgegeben, sondern die Maschine findet selbstständig Regeln in den Massendaten. Die Daten werden in dreidimensionalen Punktwolken visualisiert, wodurch Abweichungen leicht identifiziert werden können.¹⁵⁵ Insgesamt zeigt sich, dass Unternehmen bei der Steuerentstehung durchaus digitale Verfahren sowie verschiedene Technologien nutzen. Dennoch ist das Ausmaß der Digitalisierung in den unterschiedlichen Stufen der Steuerentstehung sowie abhängig von den betrachteten Steuerarten unterschiedlich stark ausgeprägt.

¹⁵³ Vgl. *Eßer* (ReThinking Tax 2020), S. 13 f.

¹⁵⁴ Vgl. *Henseler/Homrighausen* (ReThinking Tax 2021), S. 30.

¹⁵⁵ Vgl. *Eßer u.a.* (ReThinking Tax 2020), S. 12 ff.

Abb.2: Digitalisierung bei der Steuerentstehung in Unternehmen ¹⁵⁶



3.2 Digitalisierung bei der Steuerermittlung

Im Verlauf der Steuerermittlung werden die Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörde unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen ermittelt.¹⁵⁷ Eine wesentliche Grundlage für die Etablierung digitaler Prozesse im Besteuerungsverfahren wurde durch das Steuerbürokratieabbaugesetz aus dem Jahr 2008 geschaffen, welches vor allem dem Ausbau elektronischer Kommunikation zwischen den Steuerbehörden und dem Steuerpflichtigen dienen sollte. Zu diesen Prozessen zählt insbesondere die verpflichtende elektronische Übermittlung der Einkommensteuer-Erklärung nach § 25 IV EStG.¹⁵⁸ Darüber hinaus relevant für den unternehmerischen Bereich ist gemäß § 5b EStG die elektronische

¹⁵⁶ In Anlehnung an Estermaier u.a. (ReThinking Tax 2020), S. 36.

¹⁵⁷ Vgl. Grefe (2019), S. 43 f.

¹⁵⁸ Dies gilt zunächst für alle Steuerpflichtigen, die ihre Einkünfte nach §2 I S. 1 Nr. 1-3 EStG erzielen. Ausnahmen von dieser Verpflichtung sind nach § 150 VIII AO zur Vermeidung unbilliger Härte möglich. (Vgl. Spatscheck/ Spilkern (DStR 2021), S. 2161.).

Übermittlung der Daten aus Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) an das Finanzamt, auch bekannt als sog. E-Bilanz.^{159 160}

Im Bereich der Einkommensteuer kann der Steuerpflichtige seit dem 01.01.2014 auf bereits vorausgefüllte Einkommensteuererklärungen zurückgreifen. Er hat die hinterlegten Daten zu prüfen und gegebenenfalls Fehler zu melden.¹⁶¹ Voreingetragen sind Lohnsteuerdaten, Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, Rentenbezugsmitteilungen, Vorsorgeaufwendungen und Lohnersatzsteuerleistungen. Diese Daten stammen zumeist von meldepflichtigen Dritten im Sinne des § 93c AO, wie beispielsweise dem Arbeitgeber. Der Erklärung sind alle nach § 150 IV AO vorgeschriebenen Unterlagen beizufügen. Hier gilt seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens die sogenannte Belegvorhaltepflicht, d.h. Belege sind dem Finanzamt auf Anfrage vorzulegen. Diese löste die vormals geltende Belegvorlagepflicht ab. Besondere Pflichten ergeben sich für Datenübermittler nach § 87d AO. Gemäß § 87d II AO hat ein Steuerberater vor Übermittlung der Daten eine Identifizierung seines Auftraggebers durchzuführen. Mit der Einführung einer neuen Version der Vollmachtsdatenbank greift nach § 80a AO die sog. Vollmachtsvermutung, weshalb die Vollmacht auf Papier in der Kanzlei verbleibt und der Finanzverwaltung nur auf Verlangen vorzulegen ist. Die fertiggestellten Einkommensteuererklärungen können über das „Elektronische Lohnsteuererklärungs“ (ELSTER) Portal elektronisch an das Finanzamt übermittelt werden. Ein weiteres Verfahren, welches in diesem Zuge Anwendung findet, ist „Nachreichen digitaler Belege“ (NACHDIGAL).¹⁶² Diese Möglichkeit digitale Belege nachzureichen besteht seit Ende November 2020 in allen Bundesländern.¹⁶³ Darüber hinaus in Planung befindet sich die Steuercloud „Referenz auf Belege“ (RABE). Das Ziel des Projektes ist es einen unmittelbaren

¹⁵⁹ Vgl. *Spatscheck/ Spilkern* (DStR 2021), S. 2161.

¹⁶⁰ Nach § 150 I S. 2 AO i. V. m. den jeweiligen Regelungen der Einzelgesetze haben des Weiteren folgende Steuererklärungen und -anmeldungen elektronisch zu erfolgen: Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 60 IV EStDV), Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 181 IIa AO), Gewerbesteuererklärung (§ 14a GewStG), Körperschaftsteuererklärung (§ 31 Ia KStG), Lohnsteueranmeldung (§ 41a I EStG), Umsatzsteuererklärung (§ 18 III UStG) sowie die Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 I UStG). (Vgl. *Spatscheck/ Spilkern* (DStR 2021), S. 2161.).

¹⁶¹ Vgl. BMF v. 10.10.2013 – IV A 3 – S 0202/11/10001, BStBl 2013 I, S. 1258.

¹⁶² Vgl. *Stockhausen* (2017), S. 4, www.iww.de (zuletzt geprüft am 13.06.2023).

¹⁶³ Vgl. *DATEV* (2020), www.datev-magazin.de (zuletzt geprüft am 12.06.2023).

Austausch steuerlich relevanter Daten zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem zu ermöglichen. Über ELSTER als Schnittstelle sollen Nachweise, welche bislang nicht erfasst wurden, der Finanzverwaltung digital bereitgestellt werden. Die Cloud formt einen hochverfügbaren Speicherort für die sensiblen Informationen des Steuerpflichtigen. Um unkontrollierten Zugriff auf diese Daten zu verhindern, könnte sich hier die Erweiterung um eine dezentral organisierte Blockchain Infrastruktur anbieten.¹⁶⁴

Ein weiterer zentraler Bestandteil des steuerlichen E-Governments ist die E-Bilanz im Sinne des § 5b EstG. Diese ist grundsätzlich erstmals für Wirtschaftsjahre zu übermitteln, welche nach dem 31.12.2011 beginnen. Die Übermittlung der Daten hat im Format „Extensible Business Reporting Language“ (XBRL) zu erfolgen.¹⁶⁵ Die E-Bilanz eröffnet neue Möglichkeiten im Steuerberechnungs- und Steuererklärungsprozess. Ein Hindernis bei der Automation der Steuerberechnung besteht oftmals im Fehlen detaillierter Daten, die für eine automatisierte Steuerberechnung oder -erklärung im Bereich der Körperschaftsteuer (KSt) oder der GewSt vonnöten wären. Durch den hohen Detailgrad der E-Bilanz Taxonomie kann der Weg für eine Automatisierung geebnet werden. In diesem Bereich existieren auf dem Markt sog. Tax Accounting Lösungen, welche die E-Bilanz als zugrundeliegendes Datenmodell für laufende und latente Steuern einsetzen und so den Steuerberechnungsprozess in seiner Gänze automatisieren.¹⁶⁶

In gesetzlich vorgeschriebenen Fällen erfolgt eine ausführliche Prüfung durch die Außenprüfung (§ 193 ff AO).¹⁶⁷ Die Fallauswahl bei der Außenprüfung folgte vormals einer schematischen Größenklasseneinteilung, welche sich auf den Prüfungssturnus und die Kontrolldichte auswirkte. Dieses Vorgehen wurde von einer Auswahl der zu prüfenden Fälle abhängig vom Kontrollbedürfnis abgelöst, das auf Basis der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmt wird. Einen wichtigen Meilenstein in der Digitalisierung der Außenprüfung bildet die Einführung von Prüfsoftware. Von der Finanzverwaltung verwendet wird vor allem die Software „Interactive Data Extraction and Analysis“ (IDEA). Elektronische Massendaten können so schnell und tiefgreifend geprüft werden. Obwohl die

¹⁶⁴ Vgl. *Benke u.a.* (HMD Praxis der Wirtschaftsinformatik 2021), S. 1217 ff.

¹⁶⁵ Vgl. *Bongaerts* (2016), in: Deloitte (Hrsg.), E-Bilanz – Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie, S. 53.

¹⁶⁶ Vgl. *Eismayr* (2016), in: Deloitte (Hrsg.), E-Bilanz – Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie, S. 580.

¹⁶⁷ Vgl. *Grefe* (2019), S. 48.

Funktionen der Software sehr umfangreich sind, ist dennoch der Einsatz eines Außenprüfers erforderlich. Hier können Erfahrungen oder Intuitionen des Prüfers einen Mehrwert für die Prüfung darstellen, welcher schwer automatisierbar ist.¹⁶⁸ Dem Datenzugriff der Finanzverwaltung wird bei der Digitalisierung der Außenprüfung große Bedeutung beigemessen. Durch die wiederkehrenden Prozesse der Datenextraktion in jeder Prüfungsphase, ergeben sich hier für Unternehmen Automatisierungspotentiale, welche beispielsweise durch RPA- oder Cloudlösungen gehoben werden können.¹⁶⁹ Ein weiteres Potential liegt in der Einführung einer Übermittlungsmöglichkeit via dem XML basierten Schema „Standard Audit File – Tax“ (SAF-T), welches auch von der OECD beworben wird.¹⁷⁰ Neben nationalen Gesetzen bilden Richtlinien der EU und ihre Umsetzung in nationales Recht die rechtliche Grundlage für Digitalisierungsprozesse im Rahmen der Steuerermittlung. Über die EU-Richtlinie betreff der elektronischen Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (2014/55/EU) verpflichtete die EU ihre Mitgliedsstaaten elektronische Rechnungen im öffentlichen Auftragswesen umzusetzen.¹⁷¹ Auf Bundesebene wurde das sog. E-Rechnungs-Gesetz erlassen, welches Bundesbehörden dazu verpflichtet, Rechnungen zu Aufträgen elektronisch zu empfangen und zu verarbeiten. Auftragnehmer sind ab dem 27.11.2020 dazu angehalten die Rechnungen im entsprechenden Format auszustellen und elektronisch zu versenden. Künftig wird eine Optimierung der Prozesse im öffentlichen Rechnungswesen erwartet, die beispielsweise mit einer weiteren Automatisierung der Rechnungseingangsprüfung einhergeht.¹⁷² Im Bereich der E-Rechnung werden in den nächsten Jahren weitere Entwicklungen prognostiziert. Am 08.12.2022 veröffentlichte die EU-Kommission einen Vorschlag zur Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) im Rahmen der „VAT in the Digital Age“ (ViDA) Initiative. Die Änderungen betreffen unter anderem die verpflichtende Ausstellung sog. E-Invoices. Ab Beginn des Jahres sollen im B2B-Bereich kurze digitale Meldefristen sowie die Verpflichtung zur Ausstellung von elektronischen Rechnungen für innergemeinschaftliche Dienstleistungen und Lieferungen gelten.¹⁷³ Den Mitgliedstaaten ist es darüber hinaus

¹⁶⁸ Vgl. *Schmidt* (ReThinking Tax 2020), S. 53.

¹⁶⁹ Vgl. *Höbbel/Knezevic* (ReThinking Tax 2022), S. 52 ff.

¹⁷⁰ Vgl. *OECD* (2010), S. 8, www.oecd.org (zuletzt geprüft am 20.06.2023).

¹⁷¹ Vgl. RL 2014/55/EU, S. 1.

¹⁷² Vgl. *Bichler* (ReThinking Tax 2019), S. 45 ff.

¹⁷³ Vgl. *Groschupp/König* (2022), S. 1, www.roedl.de (zuletzt geprüft am 15.06.2023).

freigestellt, die Meldepflichten auf inländische Sachverhalte im B2B bzw. im B2C Bereich zu erweitern.¹⁷⁴

Am 25.06.2018 wurde die sog. DAC 6 Richtlinie von der EU verabschiedet, welche in ihrem Kern eine Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen enthält. Von der Meldepflicht werden in erster Linie sog. Intermediäre erfasst.¹⁷⁵ Die nationale Umsetzung ist nah an den Vorgaben der EU-Richtlinie. Um der Meldepflicht fristgemäß nachkommen zu können, ist bei Unternehmen ein etablierter Prozess sowie eine workflowgestützte Herangehensweise erforderlich. In diesem Zuge kann eine Einordnung der einzelnen Transaktionen in Hinblick auf eine Meldepflicht stattfinden, an die gegebenenfalls eine Übermittlung an die Finanzbehörde anschließt, insofern eine Schnittstelle eingerichtet ist. Unternehmensintern bietet sich vor dem Hintergrund der hohen Risiken eine Einbindung in das Tax CMS an. Der Einsatz einer technologischen Lösung kann einen Teil des Tax Compliance Programms bilden.¹⁷⁶ Einige Tools werden von Steuerberatungen angeboten, die als Intermediäre aufgrund der Richtlinie zum Handeln verpflichtet sind. Zu diesen Tools zählen beispielsweise DAC6 Smart Reporting (PwC), DAC6 Smart Processor (KPMG) oder MDR-Reporter (Deloitte).¹⁷⁷

Insgesamt zeigt sich, dass im Bereich der Steuerermittlung bereits viele Bemühungen des Gesetzgebers erfolgt sind, um die Digitalisierung voranzutreiben. Auch zukünftig sind Entwicklungen zu erwarten, die weitere Digitalisierungspotentiale ausschöpfen.

¹⁷⁴ Vgl. Grünwald/Kurtz (2023), S. 2, www.deloitte-tax-news.de (zuletzt geprüft am 15.06.2023).

¹⁷⁵ Vgl. RL 2018/822, S. 1.

¹⁷⁶ Vgl. Von Gfug u.a. (ReThinking Tax 2019), S. 27 ff.

¹⁷⁷ Vgl. Houssein u.a. (beck.digitax 2020), S. 37.

Tab. 1: Digitalisierung bei der Steuerermittlung

Bereich	Status Quo	Jahr der Einführung	Entwicklungen
Einkommensteuererklärung	- Elektronische Übermittlung nach § 25, IV EStG	2008	Steuercloud RABE, ggf. Erweiterung um Blockchain-Struktur
	- Vorausgefüllte Einkommensteuererklärungen	2014	
	- Vollmachtsdatenbank	2014	
	- NACHDIGAL	2020	
E-Bilanz nach §5b EStG	- Übermittlung der Bilanz – und GuV Daten im XBRL-Format	2011	Tax Accounting Lösungen
Außenprüfung	- Einsatz von Prüfsoftware	2002	- Einsatz von Automatisierungslösungen in Unternehmen im Rahmen der Datenextraktion - Übermittlung via SAF-T
E- Rechnung	- E-Rechnung im B2G Bereich	2014	Durch ViDA: Ausweitung auf den B2B Bereich
DAC 6	- Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	2018	Einsatz technologischer Lösungen

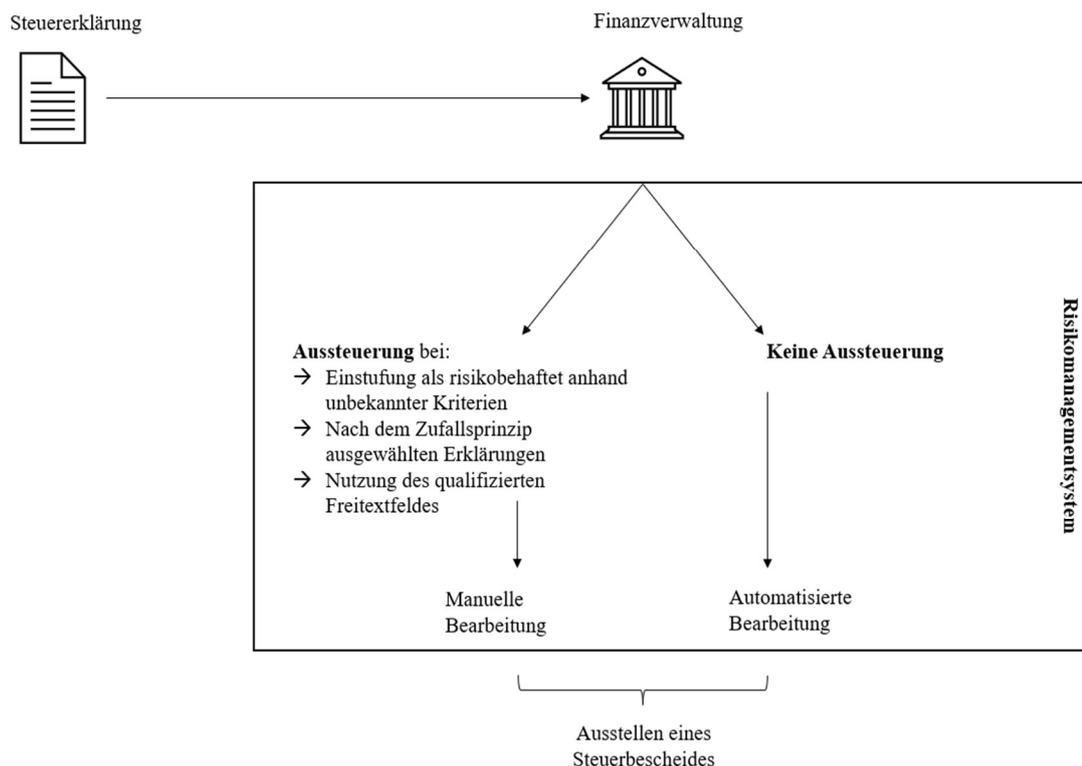
3.3 Digitalisierung bei der Steuerfeststellung und Steuerfestsetzung

Nach der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erfolgt die Feststellung beziehungsweise die Festsetzung der Steuerschuld. Ein wesentlicher Schritt in Richtung Digitalisierung wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ermöglicht, welches am 01.01.2017 in Kraft trat. Einen Kern der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens bildet § 88 V AO. Dieser ermöglicht den Finanzbehörden den Einsatz automationsgestützter Systeme, sogenannter Risikomanagementsysteme (RMS), um die „Notwendigkeit weiterer Ermittlungen und Prüfungen für eine gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung von Steuern (...)“ zu beurteilen.¹⁷⁸ Das RMS dient der Verarbeitung von Daten, die der Finanzverwaltung entweder durch den Steuerpflichtigen oder durch Dritte kraft ihrer Mitteilungspflichten gesendet wurden. Anhand bestimmter Kriterien werden die eingegangenen Daten durch eine Software geprüft. Die durch die Finanzverwaltung verwendeten Kriterien sind nicht bekannt, da sie auf Basis des § 88 V S. 4 AO der Geheimhaltung unterliegen. Stuft die Software die Steuererklärung als risikobehaftet ein, so wird die Erklärung ausgesteuert und durch einen Amtsträger manuell bearbeitet.

¹⁷⁸ Vgl. *Preißer/Wind* (2017), S. 15 ff.

Eine manuelle Bearbeitung erfolgt darüber hinaus bei nach dem Zufallsprinzip ausgewählten Steuererklärungen (§ 88 V S. 3 Nr. 1 AO) und in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine Angabe im sog. „qualifizierten Freitextfeld“ getätigt hat (§ 155 IV S.3 i. V. m. § 150 VII AO). In allen weiteren Fällen findet keine manuelle Bearbeitung statt. § 155 IV S. 1 AO ermächtigt die Finanzverwaltung in diesen Fällen Steuerfestsetzungen „ausschließlich automationsgestützt“ durchzuführen.¹⁷⁹

Abb. 3: Einsatz von Risikomanagementsystemen bei den Finanzbehörden



Digitalisierungspotentiale im Rahmen des RMS könnten dadurch gehoben werden, die Bewertung der Daten sowie ihrer Zusammenhänge auf Basis selbstlernender Algorithmen durchzuführen. Der Einsatz von KI bietet sich aufgrund der Vielzahl an Daten an, die der Finanzverwaltung jährlich im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zugespielt werden und zur Verifizierung der Steuererklärungen verwendet werden können. Die potenziellen Einsatzfelder sind dabei vielfältig. Erfolgt die Fallbearbeitung hybrid, kann der Entscheidungsvorgang der Amtsträger auf zweierlei Art und Weise durch KI unterstützt werden. Zunächst können Freiräume für anspruchsvollere Tätigkeiten geschaffen werden, indem tendenziell einfachere Schritte übernommen werden. Beispielsweise könnte eine

¹⁷⁹ Vgl. *Hummel* (beck.digitax 2020), S. 60 f..

Auswertung der zum Teil umfangreichen via NACHDIGAL übermittelten Dateien mithilfe eines Text Mining Verfahrens erfolgen. Ein weiteres Einsatzgebiet von Relevanz wäre die Überprüfung des qualifizierten Freitextfeldes mittels Natural Language Processing (NLP) Verfahren.¹⁸⁰ Das qualifizierte Freitextfeld wurde geschaffen, um dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben eine von der Verwaltungsmeinung abweichende Ansicht zu äußern. Wie zuvor beschrieben, führt die Nutzung dieses Feldes zu einer Aussteuerung und somit zu einer personellen Überprüfung. Der Einsatz von NLP könnte den Prozess dadurch effektiver gestalten, dass die Aussteuerung nur bei Fällen tatsächlich stattfindet, in denen die Erläuterungen im Freitextfeld inhaltsvoll sind.¹⁸¹ Ein weiteres Potential liegt im Einsatz von KI bei der Nutzung juristischer Datenbanken. Hier können aus großen Datenmengen relevante Informationen gefiltert werden, die entscheidungsunterstützend wirken können.¹⁸² Während bei einer hybriden Fallbearbeitung der Fokus vor allem auf der Entscheidungsunterstützung des Amtsträgers durch KI liegt, wird der Entscheidungsträger im Falle der Entscheidungsautomatisierung vollständig durch KI ersetzt. Ein Vorteil dieser Vorgehensweise ist die diskriminierungsfreie Entscheidung von KI, vorausgesetzt der Trainingsdatensatz enthält keine diskriminierenden Inputs.¹⁸³ Relevant beim Einsatz von KI ist das Sicherstellen des rechtmäßigen Handelns der Intelligenz. Nach einer Analyse von *Schmidt* im Jahr 2023 ist die deutsche Rechtsordnung allerdings noch nicht ausreichend auf die bei KI-Einsatz erforderliche Fremdkontrolle durch Verwaltung und Gerichte vorbereitet.¹⁸⁴

Ist die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen abgeschlossen, wird die Höhe der Steuer durch einen Verwaltungsakt (dem Steuerbescheid) festgesetzt.¹⁸⁵ Im Bereich der Einkommensteuer können Steuerbescheide dem Steuerbürger elektronisch über ELSTER bekannt gegeben werden, sofern hierfür eine Zustimmung vorliegt (§ 122 IIa AO).¹⁸⁶ Dies ermöglicht der in ELSTER integrierte digitale Verwaltungsakt (DIVA). Die seit dem

¹⁸⁰ Vgl. *Schmidt* (ReThinking Tax 2022a), S. 71 ff.

¹⁸¹ Vgl. *Schmidt* (ReThinking Tax 2021), S. 58 ff.

¹⁸² Vgl. *Schmidt* (ReThinking Tax 2022a), S. 78 ff.

¹⁸³ Vgl. *Schmidt* (ReThinking Tax 2022b), S. 34.

¹⁸⁴ Vgl. *Schmidt* (ReThinking Tax 2023), S. 72.

¹⁸⁵ Vgl. *Breithecker* (2016), S. 34.

¹⁸⁶ Vgl. *Preißer/Wind* (2017), S. 157.

15.03.2023 verfügbare¹⁸⁷ Ausbaustufe des Verwaltungsaktes DIVA II erweitert die Funktionen unter anderem um die Möglichkeit jegliche Verwaltungsakte (z.B. Schätzungsbescheide) digital an den Steuerpflichtigen zu übermitteln.¹⁸⁸ Im Bereich der Gewerbesteuer wird Unternehmen seit April 2023 die Möglichkeit eingeräumt, bei Abgabe der Gewerbesteuererklärung mitzuteilen, ob der Gewerbesteuerbescheid digital ausgestellt werden soll. Dies ist möglich für GewSt-Erklärungen ab dem Erhebungszeitraum 2022.¹⁸⁹ Ein Verfahren, welches sich noch in Planung befindet, ist das Projekt „einheitliche länderübergreifende Festsetzung“ (ELFE), welches die über ELSTER eingegangenen Daten verarbeiten und daraus Steuerbescheide erstellen soll.¹⁹⁰ Gemäß der Bundesregierung wird die Fertigstellung von ELFE 2026/27 erfolgen.¹⁹¹

Insgesamt zeichnet sich auch im Bereich der Steuerfeststellung und -festsetzung ab, dass bereits einige Digitalisierungspotentiale ausgeschöpft wurden. Die momentan laufenden Projekte (z.B. ELFE) zeigen, dass sich diese Entwicklung fortsetzen wird.

Tab. 2: Digitalisierung bei der Steuerfeststellung und -festsetzung

Bereich	Status Quo	Jahr der Einführung	Entwicklungen und Potentiale
Risikomanagementsystem	<ul style="list-style-type: none"> - Prüfung der übermittelten Daten anhand unbekannter Kriterien durch eine Software - Falls keine Aussteuerung erfolgt → Möglichkeit der vollkommen automationsgestützten Steuerfestsetzung 	2017	Einsatz von Künstlicher Intelligenz (z.B. bei der Auswertung der Inhalte des qualifizierten Freitextfeldes)
Steuerbescheide	<ul style="list-style-type: none"> - Digitaler Est.- Bescheid via DIVA - Digitaler GewSt.- Bescheid 	<p>2017</p> <p>2023</p>	Projekt ELFE ab 2026/27

¹⁸⁷ Vgl. DATEV (2023), www.datev.de (zuletzt geprüft am 17.06.2023).

¹⁸⁸ Vgl. Steuerberaterkammer Düsseldorf (2023), S. 1, www.stbk-duesseldorf.de (zuletzt geprüft am 17.06.2023).

¹⁸⁹ Vgl. ELSTER (2023), S. 1 f, www.elster.de (zuletzt geprüft am 17.06.2023).

¹⁹⁰ Vgl. KONSENS (2023), www.steuer-it-konsens.de (zuletzt geprüft am 13.06.2023).

¹⁹¹ Vgl. BT-Drs. 20/4450, S. 3.

3.4 Digitalisierung bei der Steuererhebung

An das Feststellungs- und Festsetzungsverfahren schließt die Erhebung der Steuern an.¹⁹² Das Verfahren endet beim Erlöschen der Steuerschuld durch Zahlung, Aufrechnung, Erlass oder Verjährung.¹⁹³ Bereits Anwendung in dieser Phase der Besteuerung auf Seite der Finanzverwaltung finden die Verfahren „Automatisierte Überwachung der Steuerfälle“ (MÜSt) und „Stundung und Erlass“ (StundE). Mithilfe des Verfahrens MÜSt lassen sich Steuerfälle automationsgestützt überwachen. Es erfolgt eine Anzeige der offenen Aufgaben auf deren Basis Erinnerungen sowie gegebenenfalls Zwangsgeldandrohungen verschickt werden können. Die unter dem Namen StundE laufenden Softwarelösungen unterstützen die Mitarbeiter der Finanzverwaltung bei der Bearbeitung von Anträgen auf Stundung, Erlass oder Aussetzung der Vollziehung.¹⁹⁴ In Planung ist das Verfahren „bundeseinheitlich integrierte evolutionäre neue Erhebung“ (BIENE), welches in den Ländern ab 2025 sukzessive zum Einsatz kommen soll.¹⁹⁵ Zielsetzung des Verfahrens ist es, ein einheitliches Programm zur Steuererhebung für alle Länder zu schaffen. Bei Durchführung der Steuererhebung sind unter anderem Fälligkeiten, die Dokumentation von Ein- und Auszahlungen oder das Versenden von Zahlungserinnerungen zu beachten. BIENE wird die Möglichkeit bieten, sämtliche Zahlungsströme mit den Banken sowie die Buchführung abzubilden.¹⁹⁶

Digitalisierungspotentiale bietet darüber hinaus die Erhebung von Kapitalertragsteuern. Das aktuelle Besteuerungssystem für Kapitalanlagen in Deutschland ist von Unstimmigkeiten geprägt, was die Steuererhebung in diesem Bereich erschwert. Durch eine Digitalisierung des Verfahrens ließen sich Effizienzen heben und gleichzeitig Fehler reduzieren. Eine Möglichkeit die verfahrensrechtlichen Probleme bei der Steuererhebung zu beseitigen wäre die Implementierung einer Blockchain. Unter anderem könnte jedwede Transaktion (also Erwerb und Veräußerung von Anteilen) in der Blockchain gespeichert werden. Durch die Einbindung der Finanzverwaltung ließe sich das System auch zur Steuererhebung nutzen. Hierzu müsste die Gewinnermittlung des Investmentfonds in der

¹⁹² Vgl. *Sikorski* (2020), S. 84.

¹⁹³ Vgl. *Grefe* (2019), S. 43 ff.

¹⁹⁴ Vgl. *KONSENS* (2023), www.steuer-it-konsens.de (zuletzt geprüft am 13.06.2023).

¹⁹⁵ Vgl. BT-Drs. 20/4450, S. 1 ff.

¹⁹⁶ Vgl. *KONSENS* (2023), www.steuer-it-konsens.de (zuletzt geprüft am 13.06.2023).

Blockchain zur Verfügung gestellt werden. Hierdurch würde die Möglichkeit entstehen, jederzeit Erträge oder Verluste aus dem Investment zu bestimmen, ohne eine Zwischenebene einschalten zu müssen. Darüber hinaus ließen sich Erträge ihren Quellen und somit einer der Einkunftsarten zuweisen. Wären darüber hinaus die Steuermerkmale der Anleger verfügbar, könnte die Steuerschuld zu jedem Zeitpunkt genau berechnet werden. Im Laufe des Steuerabzugsverfahrens würde so die exakt geschuldete Steuer einbehalten werden, was das Risiko von Steuerausfällen deutlich vermindern würde.¹⁹⁷ Auch die Erhebung der Umsatzsteuer könnte durch den Einsatz von Blockchain Technologie betrugsresistenter erfolgen, indem unter anderem eine fälschungssichere Dokumentation der Transaktionsdaten und der beteiligten Parteien ermöglicht wird.¹⁹⁸

Insgesamt ist das Verfahren der Steuererhebung zum aktuellen Zeitpunkt nur teilweise digitalisiert. Eine wesentliche Änderung ist durch die Einführung von BIENE im Jahr 2025 zu erwarten.

Tab. 3: Digitalisierung bei der Steuererhebung

Bereich	Status Quo	Entwicklungen und Potentiale
Einkommensteuer	- Einsatz der Verfahren MÜSt und StundE	Verfahren BIENE ab 2025
Kapitalertragsteuer und Umsatzsteuer	- Hohes Betrugsrisiko durch Unstimmigkeiten im Besteuerungssystem	Einsatz von Blockchain Lösungen

3.5 Einordnung des Status Quo in den Transformationsprozess und zukünftige Entwicklungen

Das Besteuerungsverfahren in Deutschland unterliegt wie aufgezeigt in einigen Bereichen Transformationsmaßnahmen. Im Folgenden wird eine Einordnung des Status Quo in den Transformationsprozess des Besteuerungsverfahrens in Anlehnung an *Kowallik*¹⁹⁹ vorgenommen: Die erste Stufe des Transformationsprozesses (E-Filing) zeichnet sich durch die Abgabe elektronischer Steuererklärungen und -bilanzen aus. Dies wird in Deutschland durch die elektronische Übermittlung der Einkommensteuererklärung im Sinne des § 25 IV EStG sowie die E-Bilanz nach § 5b EstG umgesetzt. Auf der nächsthöheren Stufe, dem E-Accounting, findet ein klassischer Besteuerungsprozess statt,

¹⁹⁷ Vgl. *Hoch* (StuW 2020), S. 7 ff.

¹⁹⁸ Vgl. *Müller* (Umsatzsteuer Rundschau 2022), S. 81.

¹⁹⁹ Vgl. Gliederungspunkt 2.2..

dessen Kosten durch Selbstveranlagung der Steuerpflichtigen sowie den Einsatz von RMS auf Seiten der Finanzverwaltung reduziert werden können. Auch diese Merkmale lassen sich im deutschen Besteuerungsverfahren finden: In der Phase der Steuerermittlung findet eine Selbstveranlagung durch das Einreichen einer Steuererklärung statt, welche unter dem Einsatz von RMS auf Basis des § 88 V AO einer Prüfung unterzogen werden. Der Sprung auf das dritte Level, dem E-Matching, liegt ein Paradigmenwechsel zugrunde, welcher den klassischen Besteuerungsprozess aufgibt.²⁰⁰ Zumindest 2017 ordnete die Big 4 Gesellschaft EY den Fortschritt der deutschen Digitalisierung im Bereich Steuern auf der zweiten Stufe ein, was folglich bedeutet, dass dieser Wechsel noch nicht vollzogen wurde.²⁰¹

Ein Land, welches sich für sämtliche Steuerarten im Bereich der Unternehmen auf der fünften und höchsten Stufe, dem E-Assess, befindet, ist Brasilien. Hier ist das digitale Buchhaltungssystem Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) in Kraft, welches aus verschiedenen Berichtsteilen besteht. Unter anderem sind die Steuerpflichtigen zur Nutzung einer digitalen standardisierten Finanzbuchhaltung verpflichtet, welche ihre Besteuerungsgrundlagen aus der Buchhaltung ableitet und an die Finanzverwaltung übermittelt. Dieses Vorgehen wird unter anderem ergänzt um die Nota Fiscal Eletrônica (NFe), für die Erstellung, Prüfung und Vorabautorisierung von online Rechnungen.

Global gesehen zeichnet sich ein Trend zur Nutzung standardisierter Datenmodelle (wie z.B. SAF-T) durch die Finanzverwaltung ab. Die Finanzverwaltung wird Zugriff auf eine steigende Anzahl von Datenquellen haben, die im Rahmen ihrer RMS genutzt werden können. Weitere Potentiale liegen in der Nutzung der sogenannten In-memory-Technologie, die es ermöglicht auch komplexe Abfragen in Datenbanken schnell abzuwickeln und somit zur Entstehung eines Echtzeit-Dialoges beiträgt.²⁰²

4. Fazit und Ausblick

Die Digitalisierung ist ein Phänomen, welches das Besteuerungsverfahren in Deutschland in beträchtlichem Maße betrifft. Obwohl das Ausmaß der Digitalisierung abhängig von der Steuerart und Phase des Besteuerungsverfahrens unterschiedlich ausfällt, zeichnet

²⁰⁰ Vgl. *Kowallik* (WPg 2018), S. 256.

²⁰¹ Vgl. *EY* (2017), S. 1, www.assets.ey.com (zuletzt geprüft am 24.06.2023).

²⁰² Vgl. *Kowallik* (WPg 2018), S. 257 ff.

sich durch die verschiedenen Projekte und Maßnahmen des Gesetzgebers ab, dass ein grundlegendes Bewusstsein für die Wichtigkeit der digitalen Transformation vorhanden ist. Ein Hindernis der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens in Deutschland liegt im Föderalismus, welcher zu Insellösungen in den Ländern geführt hat. Auch die Umsetzung der bereits bestehenden Maßnahmen erfolgt zum Teil schleppend, da einige Finanzämter an analogen Verfahren festhalten und digitale Angebote wenig wahrnehmen.²⁰³ Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens besteht zwar der rechtliche Rahmen für ein vollautomatisiertes Besteuerungsverfahren, jedoch fehlt es in der Praxis an einer strategischen Implementation.²⁰⁴ Bei der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens handelt es sich durch die Vielzahl an Akteuren, Gesetzesänderungen sowie dem gleichzeitigen Fortschreiten von Technologie um ein dynamisches Feld, in dem in den nächsten Jahren weitere Änderungen zu erwarten sind. Auf nationaler Ebene wird durch die Einführung von BIENE ein wichtiger Schritt gegangen. Auch international zeichnen sich Entwicklungen ab, die den nationalen Prozess beeinflussen werden. Eine besonders einflussreiche Entwicklung liegt im zunehmenden Reifegrad von KI, deren Einsatz an einigen Stellen des Verfahrens Potentiale heben kann. Gleichwohl ist der Prozess der Digitalisierung nicht unumstritten. Ein Punkt, der kritische Stimmen hervorruft ist die Bewahrung des Steuergeheimnisses, welches durch zunehmende Automatisierung kompromittiert werden könnte.²⁰⁵ Hier ergibt sich eine Herausforderung für den Gesetzgeber eine Balance zu finden und bei gleichzeitiger Minimierung der Risiken Potentiale zu nutzen. Hierunter fällt neben der Reduktion von Kosten die Aussicht mithilfe digitalisierter Prozesse den Vollzug der Steuern näher an der durch § 85 AO gebotenen Rechtsanwendungsgleichheit durchzuführen.²⁰⁶

Es ist einschränkend anzumerken, dass es sich bei den Ausführungen lediglich um eine Momentaufnahme des Digitalisierungsfortschritts im deutschen Besteuerungsverfahren handelt. Durch die dynamische Natur des Umfeldes sind fortwährende Änderungen des Status Quo zu erwarten. Darüber hinaus sind die Betrachtungen entlang der Phasen

²⁰³ Vgl. *Kowallik* (Der Betrieb 2022), S. 693 f.

²⁰⁴ Vgl. *Schaeps u.a.* (Der Betrieb 2021), S. 422.

²⁰⁵ Vgl. *Benke u.a.* (HMD Praxis der Wirtschaftsinformatik 2021), S. 1213.

²⁰⁶ Vgl. *Hey* (2019), S. 435.

keineswegs vollständig, sondern auf die relevantesten Entwicklungen und Steuerarten beschränkt.

Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen, Verwaltungsanweisungen und Richtlinien

AO (2021): Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung v. 01.10.2002 (BGBl I S. 3869), zuletzt geändert durch Art. 27 und 28 des Gesetzes v. 21.12.2020 (BGBl I S. 3069).

EStDV (2021): Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung v. 10.05.2000 (BGBl I S. 718), zuletzt geändert durch Art. 6 und 7 des Gesetzes v. 21.12.2020 (BGBl I S. 3069).

EStG (2021): Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 08.10.2009 (BGBl I S. 3369), zuletzt geändert durch Art. 1 bis 5 des Gesetzes v. 21.12.2020 (BGBl I S. 3069).

FGO (2021): Finanzgerichtsordnung in der Fassung der Bekanntmachung v. 28.03.2001 (BGBl I S. 443), zuletzt geändert durch Art. 7 des Gesetzes v. 12.12.2019 (BGBl I S. 2633).

Gesetz zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens, „SteuBAG“ v. 20.12.2008 (BGBl I S. 2850).

GewStG (2021): Gewerbesteuerengesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 15.10.2002 (BGBl I S. 4168), zuletzt geändert durch Art. 9 des Gesetzes v. 21.12.2020 (BGBl I S. 3069).

KStG (2021): Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 15.10.2002 (BGBl I S. 4145), zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes v. 21.12.2020 (BGBl I S. 3069).

OZG (2023): Onlinezugangsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 14.08.2017 (BGBl. I S. 3122, 3138), zuletzt geändert durch Artikel 16 des Gesetzes v. 28.06.2021 (BGBl. I S. 2250; 2023 I Nr. 230).

UStG (2021): Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 21.02.2005 (BGBl I S. 388), zuletzt geändert durch Art. 11 bis 15 v. 21.12.2020 (BGBl I S. 3096).

BT-Drs. 20/4450: Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der CDU/CSU-Drucksache 20/4003, Digitalisierung der Steuerverwaltung – Vorhaben KONSENS v. 11.11.2022.

BMF Schreiben v. 10.10.2013, Berechtigungsmanagement für die so genannte vorausgefüllte Steuererklärung, IV A 3 – S 0202/11/10001, BStBl 2013 I, S. 1258.

RL 2006/112/EG, Richtlinie des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl EU Nr. L 347 S. 1, ber. 2007 Nr. L 335 S. 60, 2017 Nr. L 336 S. 60).

RL 2014/55/EU, Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16.04.2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (ABl Nr. L 133/1, S. 1).

RL 2018/822, Richtlinie des Rates v. 25.05.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, (ABl Nr. L 139, S. 1).

Literaturverzeichnis

- Benke, Alessandro/ Müller, Robert/ Fettke, Peter (2021): Blockchain-basierte Betriebsprüfung am Beispiel der deutschen Finanzverwaltung, in: HMD Praxis der Wirtschaftsinformatik 2021 (58), S. 1213-1229.
- Bichler, Gerd (2019): XRechnung & Co. – Status zur elektronischen Rechnung im Bereich B2G, in: ReThinking Tax 2019 (3), S. 45-51.
- Bongaerts, Dirk (2016), in: Deloitte (Hrsg.), E-Bilanz – Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie, 5. Auflage, S. 53-76, Bonn 2016.
- Breithecker, Volker (2016): Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 17. Auflage, Berlin 2016.
- Burghardt, Patrick (2021): Data Analytics und VAT Compliance – Was BI Lösungen umsatzsteuerlich leisten können, in: ReThinking Tax 2021 (1), S. 4-6.
- DATEV (2020): Nachreichung digitaler Anlagen, abrufbar unter: <https://www.datev-magazin.de/produkte-services/nachreichung-digitaler-anlagen-40484>, Stand: 23.11.2020, abgerufen am 12.06.2023 um 11:07 Uhr.
- DATEV (2023): Neue Rechte für den digitalen Verwaltungsakt, abrufbar unter: <https://www.datev.de/web/de/mydatev/datev-cloud-anwendungen/datev-rechteverwaltung-online/aktuelle-meldungen/neue-struktur-des-rechtebaums/neue-rechte-fuer-den-digitalen-verwaltungsakt/>, Stand: 13.03.2023, abgerufen am 17.06.2023 um 13:21 Uhr.
- Eismayr, Rainer (2016), in: Deloitte (Hrsg.), E-Bilanz – Erläuterungen und Anleitungen zur Taxonomie, 5. Auflage, S. 573-584, Bonn 2016.
- ELSTER (2023): Digitaler Gewerbesteuerbescheid, abrufbar unter: https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/digitaler_gewerbesteuerbescheid, Stand: 17.06.2023, abgerufen am 17.06.2023 um 13:03 Uhr.
- Eßer, Marius/ Blecken, Hendrik/ Hanken, Jörg (2020): Tax – CMS – wenn, dann richtig!, in: ReThinking Tax 2020 (3), S. 12-19.
- Estermaier, Christian/ Ludwig, Stephan/ Schanda, Nancy/ Braun, Michel/ Strootmann, Marco/ Fischer, Oliver (2020): S/4HANA – eine Chance für die Steuerabteilung (Teil 2), in: ReThinking Tax 2020 (3), S. 34-41.
- Europäische Kommission (2022): Digital Economy and Society Index (DESI) 2022, Digital public services, abrufbar unter: [86](https://digital-</p></div><div data-bbox=)

strategy.ec.europa.eu/en/library/digital-economy-and-society-index-desi-2022, Stand: 28.07.2022, abgerufen am 26.06.2023 um 14:38 Uhr, S. 1-14.

EY (2017): Tax authorities are going digital, abrufbar unter: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/digital/ey-tax-authorities-are-going-digital.pdf, Stand: 2017, abgerufen am: 24.06.2023 um 16:08 Uhr, S. 1-8.

Grefe, Cord (2019): Unternehmenssteuern, 22. Auflage, Herne 2019.

Groschupp, Matthias/ König, Tim (2022): VAT in the Digital Age („ViDA“) – Die digitale Zukunft der Umsatzsteuer, abrufbar unter: <https://www.roedl.de/themen/vat-digital-age-vida-umsatzsteuer-digitale-berichtspflichten-e-invoice>, Stand: 27.12.2022, abgerufen am 15.06.2023 um 09:29 Uhr, S. 1-6.

Grünwald, Ulrich/ Kurtz, Diana (2023): EU-Kommission: ViDA – Digital Reporting Requirements; digitales Echtzeitreporting und elektronische Rechnungen, abrufbar unter: <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eu-kommission-vida-digital-reporting-requirements-digitales-echtzeitreporting-und-elektronische-rechnungen.html>, Stand: 08.02.2013, abgerufen am: 15.06.2023 um 09:49 Uhr, S. 1-4.

Henseler, Stephanie/ Homrighausen, Andreas (2021): SAP S/4HANA als Enabler für Tax CMS, in: ReThinking Tax 2021 (2), S. 28- 31.

Hey, Johanna (2019): Digitalisierung im Steuerrecht, 43. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Köln, 17. und 18. September 2018, Köln 2019.

Hmyzo, Ewelina (2020): Warum der Einsatz von KI in der Steuerfunktion nicht einfach, aber dennoch notwendig ist, in: ReThinking Tax 2020 (6), S. 4-10.

Hoch, Veronica (2020): Die Besteuerungssystematik von Kapitalanlagen – Reformbedarf und Digitalisierungsmöglichkeiten, in: StuW 2020 (3), S. 1-11.

Höbbel, Heiko/ Knezevic, Sasa (2022): GoBD- Automatisierung als Baustein zur zeitnahen Betriebsprüfung, in: ReThinking Tax 2022 (4), S. 50-55.

Houssein, Bilal/Kaufhold, Carsten/Pothast, Thilo/ Karlstorfer, Rupprecht/Wiebecke, Florian (2020): Testbericht: DAC 6 Tools, in: beck.digitax 2020 (2), S. 36-48.

Hummel, Lars (2020): Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren unter Einsatz digitaler Methoden, in: beck.digitax 2020 (2), S. 60-65.

KONSENS (2023), Die Verfahren, abrufbar unter: <https://www.steuer-it-konsens.de/ueber-konsens/die-verfahren>, Stand: 13.06.2023, abgerufen am 13.06.2023 um 10:24 Uhr.

- Kowallik, Andreas (2018): Besteuerungsverfahren im Wandel, in: WPg 2018 (4), S. 255-260.
- Kowallik, Andreas (2022): Stand der Digitalisierung der deutschen Steuerverwaltung, in: Der Betrieb 2022 (12), S. 691-694.
- Müller, Robert (2022): Echtzeit-Erhebung der Mehrwertsteuer im E-Commerce mit einem Blockchain-basierten Split-Payment, in: UmsatzsteuerRundschau 2022 (3), S. 81-85.
- OECD (2010): Forum on tax guide administration, guidance note: Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/45045602.pdf>, Stand: April 2010, abgerufen am 20.06.2023 um 11:05 Uhr, S. 1-16.
- Preißer, Michael/Wind, Till (2017): Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Freiburg 2017.
- Schaebbs, Daniel/ Hessel, Katja/ Bernhardt, Wilfried (2021), Agenda für die Steuerverwaltung in Deutschland, in: Der Betrieb 2021 (9), S. 412-422.
- Schmidt, Christoph (2020): Die digitalen Außenprüfungsmethoden der Finanzverwaltung, in: ReThinking Tax 2020 (5), S. 48- 53.
- Schmidt, Christoph (2021): Steuervollzug in Zeiten der Digitalisierung – Kritische Bestandsaufnahme und Blick in die Zukunft, in: ReThinking Tax 2021 (5), S. 57-68.
- Schmidt, Christoph (2022a): Quo vadis, Finanzverwaltung? Potenziale und Herausforderungen eines künftigen behördlichen KI-Einsatzes, Teil 1, in: ReThinking Tax 2022 (1), S. 70-81.
- Schmidt, Christoph (2022b): Quo vadis, Finanzverwaltung? Potenziale und Herausforderungen eines künftigen behördlichen KI-Einsatzes, Teil 2, in: ReThinking Tax 2022 (5), S. 32-42.
- Schmidt, Christoph (2023): Quo vadis, Finanzverwaltung? Potenziale und Herausforderungen eines künftigen behördlichen KI-Einsatzes, Teil 5, in: ReThinking Tax 2023 (2), S. 61-72.
- Sikorski, Ralf (2020): Basiswissen Verfahrensrecht – Das Besteuerungsverfahren nach der Abgabenordnung, 1. Auflage, Berlin 2020.
- Spatscheck, Rainer/ Spilkern, Bettina (2021): Sorgfaltspflichten, Haftungsrisiken und steuerstrafrechtliche Aspekte bei der elektronischen Kommunikation mit dem Finanzamt, in: DStR 2021 (37), S. 2161-2216.

Steuerberaterkammer Düsseldorf (2023): Freigabe einer erweiterten Version der Vollmachtsdatenbank mit DIVA II Funktionalitäten, abrufbar unter: <https://stbk-duesseldorf.de/freigabe-einer-erweiterten-version-der-vollmachtsdatenbank-mit-diva-ii-funktionalitaeten-8553022/>, Stand: 29.03-2023, abgerufen am: 17.06.2023 um 12:56 Uhr, S. 1-2.

Stockhausen, Katrin (2017): Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens – Rechtsgrundlagen, Status Quo und Ausblick, abrufbar unter: <https://www.iww.de/kp/kanzleifuehrung/elektronisches-besteuerungsverfahren-digitalisierung-des-besteuerungsverfahrens-rechtsgrundlagen-status-quo-und-ausblick-f118640>, Stand: 15.02.2019, abgerufen am 13.06.2023 um 14:36 Uhr, S. 1-11.

Von Gfug, Claus/Schiessl, Christian/Stender, Christian (2019): Grenzüberschreitende Anzeigepflichten und deren Erfassung in der Praxis, in: ReThinking Tax 2019 (3), S. 24-32.

Weber, Sophia (2021): Die Implementierung einer Indirect Tax Engine, in: ReThinking Tax 2022 (1), S. 20-24.

Kassen im digitalen Zeitalter – Anforderungen und Prüfung

Laura Kubla

Inhaltverzeichnis

Inhaltverzeichnis	91
Abkürzungsverzeichnis.....	92
1. Einleitung.....	93
2. Anforderungen an die Kassenführung bei elektronischen Ladenkassen	94
2.1 Einzelaufzeichnungspflicht.....	94
2.2 Technische Sicherheitseinrichtung	96
2.3 Belegausgabepflicht.....	98
2.4 Mitteilungspflicht.....	100
2.5 Zusätzliche analoge Aufzeichnungspflichten	100
2.6 Aufbewahrungspflicht	101
2.7 Verfahrensdokumentation.....	102
3. Alternative zur elektronischen Ladenkasse: Führung einer offenen Ladenkasse. 103	
4. Überprüfungen von Kassenaufzeichnungen und deren mögliche Folgen	105
4.1 Prüfung der Kassenaufzeichnungen.....	105
4.2 Folgen bei nicht ordnungsgemäßer Kassenführung.....	106
5. Fazit	107
Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen, Verordnungen, Verwaltungs-anweisungen und Richtlinien.....	110
Rechtsprechungsverzeichnis	111
Gesetzeskommentare und Handbücher.....	111
Literaturverzeichnis	112

Abkürzungsverzeichnis

BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BSI	Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik
GSchuMadiG	Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KassenSichV	Kassensicherungsverordnung
TSE	zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung

1. Einleitung

Die ordnungsgemäße Kassenführung von bargeldintensiven Betrieben, insbesondere in Bezug auf elektronische Aufzeichnungssysteme, ist in den letzten Jahren regelmäßig Gegenstand der Überprüfung durch die Finanzverwaltung geworden.²⁰⁷ Das zunehmende Interesse an der zutreffenden Besteuerung von Bargeschäften begründet sich u. a. durch Aussagen des Bundesrechnungshofes, wonach an den durch elektronische Registrierkassen erzeugten Daten Veränderungen vorgenommen werden können, die im Nachhinein nicht mehr nachvollziehbar sind.²⁰⁸ Laut Bundesrechnungshof muss aufgrund der umfangreichen Bargeschäfte in Deutschland von hohen daraus resultierenden Steuerausfällen ausgegangen werden.²⁰⁹ Genau zu beziffern sind die Steuerausfälle mangels zuverlässiger Daten jedoch nicht.²¹⁰

Die Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Kassenführung ergibt sich aus den §§ 140 und 141 Abs. 1 S. 1 AO, wonach den für die Besteuerung relevanten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, u. a. den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB), für Zwecke der Besteuerung nachzukommen ist.²¹¹ Dabei ist die Kassenführung Teil der Buchführung. Je nach Umfang der Barumsätze kann auf die Kassenführung ein Großteil der Buchführung entfallen, wodurch die Kassenführung bei bargeldintensiven Betrieben von besonderer Bedeutung ist.²¹² Auf die Bücher und sonstigen Aufzeichnungen, sowie die „zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen“ sind die §§ 145 bis 147 AO anzuwenden.²¹³ Die Aufbewahrungspflicht dieser Unterlagen ergibt sich dabei aus § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO. Werden diese Unterlagen „mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt“, sind diese bereits seit dem 01.01.2002 „jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren“. Zudem ist für Daten, die für die Besteuerung

²⁰⁷ Vgl. *Eichhorn* (DStR 2017), S. 2470.

²⁰⁸ Vgl. Bundesrechnungshofs 2003, zitiert nach *Eichhorn* (DStR 2017), S. 2470; BT-Drs. 15/2020, S. 31.

²⁰⁹ Vgl. BT-Drs. 15/2020, S. 32.

²¹⁰ Vgl. BT-Drs. 18/6481, S. 3.

²¹¹ Vgl. *Pieske-Kontny* (StBp 2020), S. 275.

²¹² Vgl. *Kuhni* (2020), S. 16 f.

²¹³ Vgl. BMF v. 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, S. 1269, Rn. 7.

von Belang sind, eine „Einzelaufzeichnungspflicht“ verankert. Des Weiteren genügt die Aufbewahrung der Unterlagen allein in Papierform nicht mehr.²¹⁴

Trotz der bisherigen Vorgaben konnte die Manipulation der Daten nicht verhindert werden.²¹⁵ Grund hierfür ist u. a., dass weiterhin die Möglichkeit bestand digitale Kassendaten zu löschen, ohne dass die Änderung im Nachhinein ersichtlich ist. Auf Grundlage eines Referentenentwurfes des BMF (Bundesministerium für Finanzen), ist daher am 29.12.2019 das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (GSchuMadiG) in Kraft getreten. Die gleichzeitig eingereichte Technische Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes²¹⁶, wurde auf Grundlage einer überarbeiteten Version aus dem März 2017 mit der Bezeichnung Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) am 03.05.2017 beschlossen.²¹⁷ Der mit dem GSchuMadiG eingeführte § 146a AO ist lt. Art. 2 Abs. 1 GSchuMadiG ab dem 01.01.2020 anzuwenden. Laut BMF wurde es jedoch nicht beanstandet, wenn die Umrüstungen spätestens bis zum 30.09.2020 erfolgten. Diese Fristverlängerung galt jedoch nicht für die Belegausgabepflicht nach § 146a Abs. 2 AO.²¹⁸ Auch § 146b AO ist nach Art. 2 Abs. 2 GSchuMadiG grundsätzlich ab dem 01.01.2018 anzuwenden. Ausgenommen davon ist § 146b Abs. 2 S. 2 AO jedoch insoweit, als dass keine Übermittlung der Daten über die digitale Schnittstelle verlangt werden kann.

Die sich daraus ergebenden Regelungen werden im Folgenden dargestellt und abschließend hinsichtlich ihrer Angemessenheit bewertet.

2. Anforderungen an die Kassenführung bei elektronischen Ladenskassen

2.1 Einzelaufzeichnungspflicht

Durch Art. 1 des GSchuMadiG wurde § 146 Abs. 1 AO geändert. Im Vergleich zur Fassung vom 08.12.2010 wurde § 146 Abs. 1 S. 1 AO dahingehend ergänzt, dass die

²¹⁴ Vgl. BMF v. 26.11.2010, IV A 4 - S 0316/08/10004, BStBl. I 2010, S. 1342.

²¹⁵ Vgl. *Schwenker* (DStR 2017), S. 225.

²¹⁶ Vgl. *Becker* (2016), zitiert nach *Herrfurth* (StuB 2017), S. 57 f.

²¹⁷ Vgl. BT-Drucks. 18/12221 (2017), zitiert nach *Becker* (BBK 2017), S. 803.

²¹⁸ Vgl. BMF v. 06.11.2019, IV A 4 - S 0319/19/10002, BStBl. I 2019, S. 1010.

Einzelaufzeichnungspflicht gesetzlich verankert wurde. Danach sollen alle Aufzeichnungen „einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet“ erfolgen. Das gilt für sämtliche Buchungen, sowie alle „sonst erforderlichen Aufzeichnungen“²¹⁹ und ist sowohl bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung als auch durch Einnahmenüberschussrechnung anzuwenden.²²⁰ Die Einzelaufzeichnungspflichten im Sinne des § 146 Abs. 1 S. 1 AO beziehen sich dabei nicht nur auf die Kassenführung, sondern auf sämtliche Grundaufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.²²¹ Diese sollen möglichst direkt im Anschluss an den Geschäftsvorfall vorgenommen werden. Die Aufzeichnungen müssen dabei so beschaffen sein, dass ein sachverständiger Dritter den Geschäftsvorfall hinsichtlich „seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung und seiner Bedeutung für den Betrieb“ (AEAO zu § 146, Tz. 2.1.2) mit einem nicht unverhältnismäßig hohen Zeitaufwand überprüfen kann. Die Dokumentation soll dabei neben der Gegenleistung auch den „Inhalt [...] des Geschäfts und de[n] Namens des Vertragspartners“ (AEAO zu § 146, Tz. 2.1.2) umfassen.²²² Aus der Sicht von Volker Jansen sind außerdem die Angabe des Zeitpunktes und eine „fortlaufende Nummerierung“ (Jansen (StBp 2019), S. 141) erforderlich.²²³ Das BMF verlangt zudem, dass eine Zerlegung der Grundaufzeichnungen in ihre einzelnen Posten möglich bleibt.²²⁴ Die allgemeinen Einzelaufzeichnungspflichten gelten für die Kassenführung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme, sowie mittels offener Ladenkasse.²²⁵

§ 146a Abs. 1 S. 1 ergänzt die generellen Einzelaufzeichnungspflichten um spezielle Vorgaben, die nur bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme anzuwenden sind.²²⁶ Was als elektronisches Aufzeichnungssystem gilt, richtet sich nach § 146a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 1 KassenSichV.²²⁷ Demnach sind elektronische Aufzeichnungssysteme anzunehmen, wenn „elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder

²¹⁹ Vgl. *Herrfurth* (StuB 2017), S. 59.

²²⁰ Vgl. AEAO zu § 146, Tz. 2.1.1.

²²¹ Vgl. *Herrfurth* (StuB 2017), S. 59.

²²² Vgl. AEAO zu § 146, Tz. 2.1.2.

²²³ Vgl. *Jansen* (StBp 2019), S. 141.

²²⁴ Vgl. AEAO zu § 146, Tz. 2.1.3.

²²⁵ Vgl. AEAO zu § 146, Tz. 2.1.4.

²²⁶ Vgl. *Drüen* in *Tipke/Kruse* (175. EL 2023), § 146a AO, Tz. 6.

²²⁷ Vgl. *Drüen/Dübeler* (Ubg 2022), S. 570.

Registrierkassen“ vorliegen (§ 1 KassenSichV). Ausdrücklich ausgeschlossen werden laut Verordnung u. a. Fahrscheinautomaten, Taxameter und Geldspielgeräte. Von zentraler Bedeutung ist dabei die „Kassenfunktion“ der Aufzeichnungssysteme. Diese ist gegeben, wenn mit dem System Barzahlungen und andere vor Ort mögliche Zahlungsarten, wie zum Beispiel Kartenzahlungen, erfasst und abgewickelt werden können. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das System eine Möglichkeit zur Bargeldaufbewahrung hat.²²⁸ Nach § 146a Abs. 1 S. 1 AO ist bei Verwendung eines solchen Systems darauf zu achten, dass „jede[r] aufzeichnungspflichtige [...] Geschäftsvorfall und andere [...] Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet auf[ge]zeichnet“ wird. In diesem Zusammenhang sind unter Geschäftsvorfällen „alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge [zu verstehen], die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern“.²²⁹ Im Vergleich dazu sind andere Vorgänge solche, die sich unmittelbar durch die Benutzung der Kasse ergeben. Dabei ist es nicht zwingend erforderlich, dass daraus ein Geschäftsvorfall entsteht.²³⁰ Hierzu gehören insbesondere Buchungen im Trainingsmodus, Stornierungen oder auch Bestellungen.²³¹ Dadurch soll gewährleistet werden, dass Umsätze nicht verschleiert werden können, indem sie z. B. im Trainingsmodus gebucht oder wieder storniert werden.²³²

2.2 Technische Sicherheitseinrichtung

Um die Vollständigkeit der dargestellten Einzelaufzeichnungen zu gewährleisten²³³, sind die elektronischen Aufzeichnungssysteme, sowie die durch diese generierten digitalen Daten durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) abzusichern (§ 146a Abs. 1 S. 2 AO). Bei Benutzung einer TSE werden die Daten aus dem elektronischen Aufzeichnungssystem gesichert und in einem „einheitlichen Format“ gespeichert.²³⁴ Laut § 146a Abs. 1 S. 3 AO sind zwingende Bestandteile der TSE das Sicherheitsmodul, ein

²²⁸ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 1.8.1.

²²⁹ BMF v. 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, S. 1269, Rn. 16.

²³⁰ Vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 19.

²³¹ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 1.9.1.

²³² Vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 19.

²³³ Vgl. Rennar (StuB 2020), S. 597.

²³⁴ Vgl. BSI TR-03153, Tz. 1.

Speichermedium und die einheitliche digitale Schnittstelle. Die Anforderungen an die einzelnen Bestandteile werden vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) in drei Technischen Richtlinien geregelt.²³⁵

Das Sicherheitsmodul dient dabei der Aufzeichnung der erforderlichen Vorgänge. Dafür werden zusätzlich zu den Vorgangsdaten aus dem elektronischen Aufzeichnungssystem noch „Protokolldaten“ erzeugt. Hierzu gehören u. a. die fortlaufende Transaktionsnummer, der Prüfwert, sowie der Start- und Endzeitpunkt eines jeden Vorgangs.²³⁶ Das Speichermedium speichert die „aufgezeichneten Anwendungsdaten“.²³⁷ Die digitale Schnittstelle (§ 4 KassenSichV) setzt sich aus der Einbindungsschnittstelle und der Exportschnittstelle zusammen.²³⁸ Dabei ist die Einbindungsschnittstelle erforderlich, um die TSE in das Aufzeichnungssystem zu integrieren. Die Exportschnittstelle ermöglicht einen „standardisierten Export“ der Daten in „einer einheitlichen Datensatzbeschreibung“. Diese Funktion ist insbesondere für die Prüfung durch die Finanzverwaltung von Bedeutung.²³⁹

Nur, wenn alle Vorgaben erfüllt sind, kann die Zertifizierung nach § 146a Abs. 3 S. 2 AO erfolgen.²⁴⁰ Diese ist laufend beizubehalten und dient als Nachweis dafür, dass alle Anforderungen berücksichtigt wurden (§ 146a Abs. 3 S. 2 AO). Nach § 7 Abs. 1 S. 1 KassenSichV i. V. m. § 9 Abs. 1 des BSI-Gesetzes erfolgt die Zertifizierung grundsätzlich durch das BSI. Dabei wird geprüft, ob das Sicherheitsmodul hinsichtlich Hardware, Betriebssystem und Anwendung den Vorgaben entspricht.²⁴¹

Sollte es einmal zu einem Ausfall der TSE kommen, sind der Grund sowie die Zeiträume des Ausfalls festzuhalten. Außerdem muss sich den ausgegebenen Belegen entnehmen

²³⁵ Vgl. AEAO zu § 164a, Tz. 3.2.1 f.

²³⁶ Vgl. BSI TR-03153, Tz. 3.2.

²³⁷ Vgl. BSI TR-03153, Tz. 3.2.

²³⁸ Vgl. AEAO zu § 164a, Tz. 3.2.8.

²³⁹ Vgl. BSI TR-03153, Tz. 3.2.

²⁴⁰ Vgl. *Driën/Dübeler* (Ubg 2022), S. 571.

²⁴¹ Vgl. BSI TR-03153, Tz. 7.6.

lassen, dass die TSE aktuell nicht in Betrieb ist.²⁴² Darüber hinaus hat der Unternehmer dafür Sorge zu tragen, die TSE baldmöglichst instand zu setzen, sowie die übrigen damit in Zusammenhang stehenden Anforderungen wieder zu erfüllen.²⁴³

Hinsichtlich der Nutzung von TSEn sind zudem die aktuellen Verwaltungsanweisungen zu beachten. Laut BMF-Schreiben vom 13.10.2022 lief die TSE Version 1 der Firma cv cryptovision GmbH, vertrieben unter dem Namen D-TRUST TSE-Modul, am 07.01.2023 ab. Entgegen § 146a Abs. 3 S. 3 AO, wonach die Zertifizierung dauerhaft Gültigkeit haben muss und dem Grundsatz, dass abgelaufene TSEn unverzüglich zu ersetzen sind, erlaubt das BMF diese bis zum 08.07.2023 weiterzuverwenden, wenn diese vor dem 07.07.2022 eingerichtet wurde. Das zuständige Finanzamt ist darüber in Kenntnis zu setzen, wenn die Übergangsregelung angewendet wird.²⁴⁴ Darüber hinaus werden die im BMF-Schreiben vom 13.10.2022 getroffenen Regelungen mit dem BMF-Schreiben vom 16.03.2023 noch weiter erleichtert. Denn obwohl seit dem 08.01.2023 keine zertifizierte TSE mehr gegeben ist, ist eine Nutzung jetzt bis zum 31.07.2024 möglich, ohne mit negativen Folgen rechnen zu müssen. Diese Frist gilt nunmehr auch, wenn die Einrichtung erst nach dem 07.07.2022 erfolgt ist. Die Anwendung der Übergangsregelung ist dem Finanzamt wieder anzuzeigen, es sein denn, die Inanspruchnahme wurde bereits nach den BMF-Schreiben vom 13.10.2022 mitgeteilt. Zudem ist zusätzlich zur Verfahrensdokumentation aufzuzeichnen, dass alle Bedingungen für die Anwendung der Übergangsregelung erfüllt sind.²⁴⁵

2.3 Belegausgabepflicht

Neben der TSE ist in § 146a AO auch die Belegausgabepflicht geregelt (§ 146a Abs. 2 AO). Nach § 6 S. 1 KassenSichV muss auf dem Beleg u. a. zwingend der Zeitpunkt des Vorgangbeginns und -endes, die Transaktionsnummer sowie die Seriennummer des Aufzeichnungssystems oder des Sicherheitsmoduls ersichtlich sein. Diese Vorgaben haben keine Auswirkung auf die Anforderungen an eine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne (§ 14 Abs. 4 UStG). Insbesondere ist ein Beleg nach § 6 KassenSichV auch dann

²⁴² Vgl. AEAO zu § 164a, Tz. 7.1–7.3.

²⁴³ Vgl. AEAO zu § 164a, Tz. 7.5.

²⁴⁴ Vgl. BMF v. 13.10.2022, IV A 4 - S 0319/20/10002, BStBl. I 2022, S. 1436.

²⁴⁵ Vgl. BMF v. 16.3.2023, IV A 4 - S 0319/20/10002, BStBl. I 2023, S. 606.

auszustellen, wenn nach dem Umsatzsteuergesetz keine Rechnung notwendig ist.²⁴⁶ Der Beleg darf erst nach Abschluss des Geschäftsvorfalles ausgegeben werden²⁴⁷ und die Ausgabe muss zeitlich unmittelbar mit dem Ende der Transaktion in Zusammenhang stehen.²⁴⁸ Der Beleg kann nach § 6 S. 3 KassenSichV elektronisch oder in Papierform bereitgestellt werden.²⁴⁹ Die tatsächliche Annahme durch den Kunden ist jedoch nicht erforderlich, da es für das Erfüllen der Belegausgabepflicht genügt, die „Entgegennahme“ des Beleges anzubieten. Unabhängig davon ist der Beleg jedoch zwingend zu erstellen und im Falle eines Papierbeleges auszudrucken.²⁵⁰ Bei der Nutzung von elektronischen Belegen muss der Kunde damit einverstanden sein, dass der Beleg elektronisch zur Verfügung gestellt wird.²⁵¹ Zudem muss sichergestellt sein, dass der Beleg in einem „standardisierten Datenformat“ ausgegeben wird, sodass der Kunde den Beleg ohne eine spezielle Software lesbar machen kann. An die Übermittlung des Beleges werden keine besonderen Anforderungen gestellt, daher kann der Beleg per QR-Code über die Bildschirmanzeige, als Download-Link, per NFC, per E-Mail oder in einem Kundenkonto bereitgestellt werden.²⁵²

§ 146a Abs. 2 S. 2 AO ermöglicht zudem eine Befreiung von der Belegausgabepflicht nach § 148 AO. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass Waren oder Dienstleistungen einer „Vielzahl nicht bekannter Personen“ angeboten werden und der Steuerpflichtige nachweist, dass die Pflicht zur Ausgabe der Belege eine „sachliche Härte“ für ihn darstellt. Die Befreiung von der Belegausgabepflicht muss zudem bei der zuständigen Finanzbehörde beantragt und bewilligt werden.²⁵³ Die Unterdrückung der Belegausgabe im elektronischen Aufzeichnungssystem darf jedoch keine Auswirkungen auf die TSE haben.²⁵⁴

²⁴⁶ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 5.3.

²⁴⁷ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.2.

²⁴⁸ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.7.

²⁴⁹ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.2.

²⁵⁰ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.3 und 6.8.

²⁵¹ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.3.

²⁵² Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.6.

²⁵³ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.9.

²⁵⁴ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.11.

2.4 Mitteilungspflicht

Mit dem GSchuMadiG wurde zudem § 146a Abs. 4 AO eingeführt. Dieser regelt, dass dem zuständigen Finanzamt „nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck“ Informationen zum elektronischen Aufzeichnungssystem zu übermitteln sind. Das sind Name und Steuernummer des Steuerpflichtigen, Art der zertifizierten TSE und des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems, sowie Anzahl, Seriennummer und Daten der Anschaffung und Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems. Die entsprechende Meldung muss innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des Systems erfolgen. Für Kassen, die vor Inkrafttreten des § 146a, aber nach dem 01.01.2020 angeschafft wurden, müssen die entsprechenden Informationen bis zum 31.01.2020 nachgemeldet werden (§ 30 Abs. 1 EGAO).²⁵⁵

2.5 Zusätzliche analoge Aufzeichnungspflichten

Neben den bereits dargestellten Pflichten, die sich durch die Kassenführung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme ergeben, sind teilweise weitere analoge Aufzeichnungen zu führen.

Kaufleute sind nach § 138 Abs. 1 S. 1 HGB i. V. m. § 140 AO grundsätzlich zur Buchführung verpflichtet. Gleiches gilt auch für Steuerpflichtige, die nach § 141 AO buchführungspflichtig sind oder freiwillig Buch führen. Die Buchführungspflicht umfasst dabei auch die Pflicht zur Kassenbuchführung.²⁵⁶ Daraus ergibt sich auch, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, kein Kassenbuch führen müssen.²⁵⁷

Es ist nicht von Bedeutung in welcher Form das Kassenbuch geführt wird. Neben einem gebundenen Buch ist es daher auch denkbar, zum Beispiel Kassenberichte aneinanderzureihen.²⁵⁸ Grundsätzlich kann statt der Kassenbuchführung mittels analoger Aufzeichnungen auch ein elektronisches Kassenbuch geführt werden. Dieses ersetzt jedoch nur dann

²⁵⁵ Vgl. *Herrfurth* (StuB 2017), S. 61.

²⁵⁶ Vgl. *Teutemacher* (BKK 2022 b), S. 531. und AEAO zu § 146, Tz. 1.4.

²⁵⁷ Vgl. *Teutemacher* (BKK 2022 b), S. 531.

²⁵⁸ Vgl. *Teutemacher*, (BKK 2022 b), S. 531 und *Kuhni* (2020), S. 128 f.

die handschriftlich geführte Variante, wenn sämtliche Anforderungen, die an ein Kassenbuch gestellt werden, erfüllt sind und die Daten den Aufzeichnungspflichten des § 146a AO i. V. m. der KassenSichV genügen.²⁵⁹ Grundvoraussetzung ist dabei, dass ein Kassensurz jederzeit möglich ist.²⁶⁰

Im Kassenbuch sind zwingend Angaben über das Datum des Geschäftsvorfalles, die Belegnummer, den Buchungstext und Betrag, sowie den Umsatzsteuer- und Vorsteuersatz und -betrag zu machen. Zudem müssen die Tageseinnahmen erfasst werden, wobei es genügt den Betrag in einer Summe anzugeben, wenn sich die Zusammensetzung der Beträge durch Nebenrechnungen nachweisen lassen. Zudem ist der Kassenbestand anzugeben. Dieser ist nicht unbedingt täglich festzuhalten, sondern beispielsweise am Ende einer Kassenbuchseite. Er ist jedoch zwingend „am Ende einer Abrechnungsperiode“ anzugeben. Darüber hinaus sind sämtliche „Kasseneingänge und -ausgänge“ aufzuzeichnen. Zu diesen gehören u. a. Entnahmen und Einlagen aus der bzw. in die Kasse, sowie Bareinzahlungen von der Kasse auf das betriebliche Bankkonto.²⁶¹

2.6 Aufbewahrungspflicht

Die allgemeinen Regelungen zur Aufbewahrung von Unterlagen finden sich in § 147 AO. Diese werden um Bestimmungen ergänzt, die sich eigens auf die Nutzung von Registrierkassen beziehen und in den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 28.11.2019 geregelt sind.²⁶²

Nach § 147 Abs. 3 AO sind sämtlich Unterlagen und Aufzeichnungen, die unmittelbar mit der Verwendung der Kasse in Zusammenhang stehen, wie zum Beispiel Kassenbücher, Tagesendsummenbons oder Belege zu Stornierungen, zehn Jahre aufzubewahren. Sonstige Unterlagen sind sechs Jahre vorzuhalten. Zu diesen gehören u.a. Speise- und Getränkearten oder Preislisten.²⁶³ Zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gehören

²⁵⁹ Vgl. *Teutemacher*, (BKK 2022 b), S. 532 und *Kuhni* (2020), S. 129.

²⁶⁰ Vgl. *Kuhni* (2020), S. 129.

²⁶¹ Vgl. *Kuhni* (2020), S. 130.

²⁶² Vgl. *Kuhni* (2020), S. 49.

²⁶³ Vgl. *Kuhni*. (2020), S. 49 f.

auch die Bedienungsanleitungen der eingesetzten Geräte. Gleiches gilt für sämtliche Aufzeichnungen hinsichtlich der Einstellungen, der Erst- oder Umprogrammierung und der vorgenommenen Änderungen der Systeme. Auch die ursprünglichen Stammdaten sowie Änderungen in den Stammdaten sind festzuhalten.²⁶⁴

Nach § 147 Abs. 6 AO sind digitale Unterlagen so aufzubewahren, dass sie der Finanzverwaltung in einem maschinell auswertbaren Datenformat überlassen werden können. Dabei gilt nach § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO, dass diese innerhalb der oben genannten „Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar“ vorgehalten werden müssen. Unter maschinell auswertbaren Daten versteht man in der Regel solche, die „maschinell gelesen und mittels mathematischer Operationen gefiltert, sortiert, und extrahiert werden können“.²⁶⁵ Zu beachten ist außerdem, dass digitale Unterlagen oder Datensätze in der Form aufzubewahren sind, in der sie entstanden oder beim Unternehmen eingegangen sind. Die Aufbewahrung der Unterlagen nur in ausgedruckter Form ist deshalb nicht ausreichend. Zudem müssen die Daten so gespeichert werden, dass sie nicht änderbar sind.²⁶⁶ Bei der Aufbewahrung der Unterlagen sollte außerdem berücksichtigt werden, dass diese vor Verlust geschützt sind, da der Steuerpflichtige die Verantwortung für den Verlust der Unterlagen zu tragen hat.²⁶⁷ Dieser Grundsatz gilt selbst dann, wenn die Unterlagen durch nicht beeinflussbare Ereignisse, wie zum Beispiel Überschwemmungen oder ähnliches vernichtet werden.²⁶⁸

2.7 Verfahrensdokumentation

Die Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Kassenführung stützt sich nicht nur auf die besonderen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten, sondern auch auf das Datenverarbeitungssystem an sich und die Eingliederung dieses Systems in den Betriebsablauf. Die GoBD schreibt daher vor, dass für jedes System Verfahrensdokumentationen geführt werden müssen. Diese sollen „Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse“ hinsichtlich der Datenverarbeitung lückenlos und verständlich darstellen. Dabei richtet sich der Umfang

²⁶⁴ Vgl. *Kuhni* (2020), S. 51 f.

²⁶⁵ Vgl. *Kuhni* (2020), S. 55.

²⁶⁶ Vgl. BMF v. 26.11.2010, IV A 4 - S 0316/08/10004, BStBl. I 2010, S. 1342.

²⁶⁷ Vgl. *Kuhni* (2020), S. 62.

²⁶⁸ Vgl. *Kuhni* (2020), S. 62 und BFH v. 26.10.2011, X B 44/11, BFH/NV 2012, S. 168, Tz. 12.

der Verfahrensdokumentation individuell nach den Unternehmen und deren Geschäftstätigkeit. Als Grundsatz gilt, dass die Verfahrensdokumentation so aufgebaut sein muss, dass ein sachverständiger Dritter das „D[atenverarbeitungs]-Verfahren[...], [die] Bücher und Aufzeichnungen sowie [die] aufbewahrten Unterlagen“ verstehen und nachprüfen kann.²⁶⁹ Die Verfahrensdokumentation umfasst grundsätzlich eine „allgemeine[...] Beschreibung, eine[...] Anwenderdokumentation, eine[...] technische[...] Systemdokumentation und eine[...] Betriebsdokumentation“.²⁷⁰ Diese enthalten u. a. Informationen zur Verarbeitung, Speicherung und zur maschinellen Auswertbarkeit der Daten, sowie zur Absicherungen gegen Datenverluste.²⁷¹

Die Verfahrensdokumentation muss dauerhaft an die tatsächlichen Abläufe angepasst werden.²⁷² Eine einmalige Erstellung genügt daher nicht den Anforderungen der GoBD. Die Verfahrensdokumentation ist vielmehr dauerhaft weiterzuentwickeln.²⁷³ Die vorgenommenen Anpassungen der Verfahrensdokumentation müssen dabei so dokumentiert sein, dass diese später noch nachvollzogen werden können.²⁷⁴

3. Alternative zur elektronischen Ladenkasse: Führung einer offenen Ladenkasse

Aus den bisher dargestellten Regelungen wird ersichtlich, dass die Kassenführung mittels elektronischer Ladenkassen an hohe Anforderungen geknüpft ist. Eine Pflicht zur Führung einer elektronischen Registrierkasse wurde jedoch nicht gesetzlich verankert.²⁷⁵ Das bedeutet, dass es weiterhin möglich ist, eine sogenannte offene Ladenkasse zu führen. Hierunter versteht man, dass die Tageseinnahmen retrograd ermittelt werden und die Einzelaufzeichnungen der Geschäftsvorfälle händisch, ohne die Verwendung technischer Hilfsmittel vorgenommen werden.²⁷⁶ Der Einzelaufzeichnungspflicht kann daher

²⁶⁹ Vgl. BMF v. 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, S. 1269, Rn. 151.

²⁷⁰ Vgl. BMF v. 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, S. 1269, Rn. 153.

²⁷¹ Vgl. BMF v. 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, S. 1269, Rn. 152.

²⁷² Vgl. BMF v. 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, S. 1269, Rn. 154.

²⁷³ Vgl. *Teutemacher/Krullmann* (BBK 2022), S. 406.

²⁷⁴ Vgl. BMF v. 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, S. 1269, Rn. 154.

²⁷⁵ Vgl. BT-Drucks. 18/9535, zitiert nach *Desens* (FR 2017), S. 510.

²⁷⁶ Vgl. AEAO zu § 146, Tz. 2.1.4.

wahlweise durch das Führen eines Kassenbuches nachgekommen werden, oder durch Kassenberichte, die durch die „geordnete Sammlung [...] aller Barbelege“ (Teutemacher/Krullmann (BKK 2021), S. 283) ergänzt werden.²⁷⁷ Steuerpflichtige, die eine offene Ladenkasse führen, müssen der Einzelaufzeichnungspflicht jedoch nicht zwingend nachkommen, wenn diese für den Steuerpflichtigen unzumutbar ist (§ 146 Abs. 1 S. 3 f. AO). Von einer Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnungen ist auszugehen, wenn es „technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist“, die Einzelaufzeichnungen zu führen. Nach § 146 Abs. 1 S. 3 AO ist die Unzumutbarkeit gegeben, wenn Bargeschäfte mit einem umfangreichen und unbekanntem Kundenkreis gegeben sind. Die Nachweispflicht liegt dabei beim Steuerpflichtigen.²⁷⁸ Auch bei der Belegausgabepflicht gibt es für Steuerpflichtige, die eine offene Ladenkasse führen, Vereinfachungen, da diese von der Belegausgabepflicht nach § 146a Abs. 2 AO befreit sind.²⁷⁹

Im Übrigen sind auch bei der Führung einer offenen Ladenkasse die Grundsätze des § 146 Abs. 1 Satz 1 AO zu beachten, wonach die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle „einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet“ erfolgen müssen. Zudem regelt, § 146 Abs. 1 Satz 2 AO, dass die Bareinnahmen und- ausgaben täglich zu erfassen sind.²⁸⁰ Gleiches gilt für eventuelle Entnahmen oder Einlagen. Zudem ist insbesondere darauf zu achten, dass der Kassenbestand durch Auszählen des sich in der Kasse befindlichen Bargeldes aufgezeichnet wird. Nur so können die Tageseinnahmen zutreffend ermittelt werden.²⁸¹ Zudem ist nur so die zwingend zu erfüllende Kassensturzfähigkeit gewährleistet, bei der der tatsächliche Geldbestand laut Kasse mit den zugehörigen Aufzeichnungen übereinstimmen muss.²⁸²

²⁷⁷ Vgl. Teutemacher/Krullmann (BKK 2021), S. 283.

²⁷⁸ Vgl. AEAO zu § 146, Tz. 2.2.1 f.

²⁷⁹ Vgl. AEAO zu § 146a, Tz. 6.1.

²⁸⁰ Vgl. Teutemacher (BKK 2022 a), S. 187.

²⁸¹ Vgl. Teutemacher/Krullmann (BKK 2021), S. 283 f.

²⁸² Vgl. Teutemacher (BKK 2022 a), S. 187.

4. Überprüfungen von Kassenaufzeichnungen und deren mögliche Folgen

4.1 Prüfung der Kassenaufzeichnungen

Die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung kann zum einen im Rahmen von Betriebsprüfungen überprüft werden²⁸³, zum anderen durch die durch das GSchuMadiG neu eingeführte Kassennachschau nach § 146b AO.²⁸⁴ Im Gegensatz zur Betriebsprüfung, bei welcher die steuerlichen Verhältnisse überprüft werden, die sich auf mehrere Steuerarten und Besteuerungszeiträume erstrecken können²⁸⁵, bezieht sich die Kassennachschau ausschließlich auf Sachverhalte, die die ordnungsgemäße Kassenführung oder die Integration der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung betreffen. Die Kassennachschau ist dabei nicht zwingend an elektronische Aufzeichnungssysteme gebunden.²⁸⁶

Da es sich bei der Kassennachschau nicht um eine Außenprüfung i. S. d. § 193 AO handelt, bedarf es keiner Prüfungsanordnung. Regelmäßig wird im Rahmen der Kassennachschau jedoch ein sogenannter Prüfungsauftrag durch den zuständigen Prüfer übergeben, dem auch Informationen zur Kassennachschau im Allgemeinen anhängen.²⁸⁷ Die Kassennachschau erfolgt somit unangekündigt.²⁸⁸ Dabei ist es dem Amtsträger erlaubt während der Geschäftsöffnungs- oder sonstigen Arbeitszeiten die Geschäftsräume oder andere betrieblich genutzte Räume des Steuerpflichtigen zu betreten und zu besichtigen, wenn dies dazu dient steuerlich relevante Sachverhalte zu ermitteln.²⁸⁹ Voraussetzung ist jedoch, dass der Prüfer sich ausweisen kann. Im Rahmen der Kassennachschau ist der Steuerpflichtige verpflichtet Zugang zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen zu gewähren. Zudem ist der Amtsträger berechtigt die Aufzeichnungen, Bücher, sonstigen Organisationsunterlagen und die digitalen Daten einzusehen. Er kann außerdem darauf bestehen, dass die entsprechenden Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle

²⁸³ Vgl. Nüdling *et. al.* (2020), Rn. 591.

²⁸⁴ Vgl. Teutemacher (BBP 2018), S. 191.

²⁸⁵ Vgl. Nüdling *et. al.* (2020), Rn. 174.

²⁸⁶ Vgl. AEAO zu § 146b, Tz. 1.

²⁸⁷ Vgl. Teutemacher (BBP 2018), Tz. 1, 4.1.

²⁸⁸ Vgl. AEAO zu § 146b, Tz. 2.

²⁸⁹ Vgl. AEAO zu § 146b, Tz. 3.

(DSFinV-K) an die Finanzverwaltung übermittelt werden.²⁹⁰ Diese einheitliche Schnittstelle ermöglicht den Export einheitlich strukturierter Daten, welche durch die Datensatzbeschreibungsdater, genannt index.xml-Dater, unabhängig vom verwendeten Aufzeichnungssystem mit der Software der Finanzverwaltung analysiert und überprüft werden können.²⁹¹ Die Berechtigung zur Einsicht der Unterlagen ergibt sich aus § 146b Abs. 2 AO. Das Recht auf den Datenzugriff regelt dabei insbesondere § 146b Abs. 2 S. 2 AO.²⁹²

4.2 Folgen bei nicht ordnungsgemäßer Kassenführung

Sollten im Rahmen der Kassennachschau Mängel hinsichtlich der Kassenaufzeichnungen oder der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung auffallen, kann nach § 146b Abs. 3 AO ein Übergang zur Außenprüfung erfolgen. Dieser bedarf keiner gesonderten Prüfungsanordnung, ist jedoch unter Angabe des Zeitpunktes des Übergangs aktenkundig zu machen und dem Steuerpflichtigen schriftlich mitzuteilen.²⁹³

Werden im Rahmen von Kassennachschau oder Betriebsprüfungen nicht nur unwesentliche sachliche Mängel festgestellt, ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß. Diese hat dann keine Beweiskraft i. S. d. § 158 AO. Die Finanzverwaltung ist damit befugt und verpflichtet die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO zu schätzen.²⁹⁴ Liegt dagegen ein formeller Mangel vor, beeinträchtigt dieser nur dann die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und führt zur Schätzungsbefugnis, wenn Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung bestehen oder dem formellen Fehler „sachliches Gewicht“ beizumessen ist. Davon ist auszugehen, wenn die Überprüfung der Werte des Steuerpflichtigen aufgrund der Mängel nicht in angemessener Zeit möglich ist.²⁹⁵ Der BFH hat hierzu bereits entschieden, dass keine ordnungsgemäße Kassenführung gegeben ist, wenn die Tagesendsummenbons bei Registrierkasse oder die täglichen Zählprotokolle bei offenen

²⁹⁰ Vgl. AEAO zu § 146b, Tz. 4.

²⁹¹ Vgl. *Teutemacher/Krullmann* (BBK 2021), S. 294 f.

²⁹² Vgl. AEAO zu § 146b, Tz. 5.

²⁹³ Vgl. AEAO zu § 146b, Tz. 6.

²⁹⁴ Vgl. *Rätke* in Klein (4. Auflage 2022), Rz. 115 f.

²⁹⁵ Vgl. *Jansen* (2019), S. 140.

Ladenkassen fehlen. Gleiches gilt, wenn Betriebsanleitungen, Aufzeichnungen zu Programmänderungen oder Programmierunterlagen nicht vorgelegt werden können.²⁹⁶

Durch die Neufassung des § 158 AO gilt zudem künftig allein durch die Nicht-Benutzung der DSFinV-K die Richtigkeitsvermutung der Buchführung nicht mehr. Nach § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO ist die sachliche Richtigkeit der Buchführung anzuzweifeln, wenn die Zurverfügungstellung der Daten nicht mittels der einheitlichen digitalen Schnittstellen des § 146a AO i. V. m. der KassenSichV oder des § 147b AO erfolgt.²⁹⁷ Es ist daher gesetzlich geregelt, dass der formelle Fehler sachliches Gewicht hat. Folglich wäre damit eine Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung gegeben.

5. Fazit

Nach der Analyse der Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung und den Konsequenzen, die sich ergeben, wenn die Vorgaben nicht eingehalten werden, ist fraglich, ob der strenge Umgang mit der Kassenführung unverhältnismäßig oder angemessen ist.

Nicht zu unterschätzen ist dabei in jedem Fall, dass Bargeld in Deutschland ein beliebtes Zahlungsmittel ist.²⁹⁸ Barzahlungen können im Nachhinein nicht mehr über Kontobuchungen nachgewiesen werden. Die getätigten Geschäfte können damit nicht mehr nachvollzogen werden, wodurch die Ermittlung der zutreffenden Besteuerungsgrundlagen deutlich erschwert bis nahezu unmöglich ist. Zudem war es bisher mit den entsprechenden Programmierkenntnissen problemlos möglich, die Kasse so zu programmieren, dass Umsätze, die schon in die Kasse eingegeben wurden, wieder gelöscht werden konnten. Das war auch den Unternehmern bewusst und führte dazu, dass einige, wenngleich nicht alle, diesen Vorteil für sich nutzten und ihre Bargeschäfte daher nicht in vollem Umfang angegeben haben. Die Einnahmenverkürzung führte dabei zu hohen Steuerausfällen, da nicht nur eine verminderte Ertragsteuer ermittelt wurde, sondern vor allem hohe

²⁹⁶ Vgl. BFH v. 25.03.2015, X R 20/13, BStBl II 2015, S. 743, Leitsatz Nr. 5 und BFH v. 11.01.2017, X B 104/16, BFH/NV 2017, S. 561, Rn. 30.

²⁹⁷ Vgl. *Baum/Rohde* (NWB 2022), S. 2681.

²⁹⁸ Vgl. *Schleep et al.* (FR 2018), S. 548.

Umsatzsteuerausfälle entstanden sind. Das führte u. a. auch dazu, dass keine gleichmäßige Besteuerung mehr gegeben war, da steuererliche Unternehmer ihren gesamten Gewinn versteuert haben.

Kritisch zu hinterfragen ist jedoch, ob die Aufwendungen, welche die Steuerpflichtigen durch die Anschaffung moderner Kassen zu tragen haben, gerechtfertigt sind. Die Kosten setzen sich vor allem aus den Anschaffungs- und Installationskosten der Kassensysteme, sowie den Kosten für die Wartung, Softwareaktualisierungen oder Datensicherung zusammen. Dem gegenüber steht, dass die genaue Höhe des Steuerausfalls durch Verkürzungen der Barumsätze nicht genau beziffert werden kann. Dazu kommt, dass alle Inhaber bargeldintensiver Betriebe jetzt hohe Anforderungen erfüllen müssen, unabhängig davon, ob sie bisher ihre Barumsätze vollständig erklärt haben oder nicht.

Zudem ist zweifelhaft, ob die Einführung der neuen Regelungen die gewünschte Wirkung hat Steuerausfälle zu vermeiden. Die TSE soll zwar gewährleisten, dass keine Änderungen an den Daten mehr vorgenommen werden können, jedoch besteht weiterhin die Möglichkeit, dass die Umsätze nicht in die Kasse eingegeben werden. Das kann auch durch die Belegausgabepflicht nicht verhindert werden, da durch die Finanzverwaltung nicht überprüft wird, ob tatsächlich Belege ausgegeben werden. Außerdem ist nicht mit einer Strafe zu rechnen ist, wenn der Beleg nicht mitgenommen wird. Viele Kunden verzichten deshalb häufig auf den Kassenbeleg. Es würde daher häufig auch nicht auffallen, wenn der Umsatz nicht in der Kasse erfasst wird.

Gleichwohl ist zu hinterfragen, ob die sachliche Ordnungsmäßigkeit der Buch- bzw. Kassensführung allein aus dem Grund in Frage gestellt werden kann, dass die Zurverfügungstellung der digitalen Daten nicht über die einheitliche Schnittstelle erfolgte. Das liegt vor allem daran, dass die Art der Datenübermittlung nicht über den Inhalt und die Ordnungsmäßigkeit der Daten entscheidet. Der neue § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO würde es daher gegebenenfalls erlauben eine Buchführung zu verwerfen, die sachlich und formell richtig ist.

Darüber hinaus ist das Führen einer offenen Ladenkasse weiterhin möglich. Jedoch ist insbesondere diese Art der Kassensführung sehr betrugsanfällig, da die Aufzeichnungen allein darauf beruhen, was der Steuerpflichtige selbst aufzeichnet. Es muss daher davon

ausgegangen werden, dass die Verkürzung der Umsätze und die damit einhergehenden Steuerausfälle insoweit nicht vermieden werden können. Zwar können die Aufzeichnungen durch einen Kassensturz verprobt werden, jedoch kann der tatsächliche Bestand durch nicht aufgezeichnete Entnahmen aus der Kasse beeinflusst werden. Zudem liegt hier eine Ungleichbehandlung der Unternehmer vor, denn Steuerpflichtige, die Waren anbieten, die mit verschiedenen Umsatzsteuersätzen zu versteuern sind, sind auf elektronische Registrierkassen angewiesen und damit auch verpflichtet die hohen Kosten und den zusätzlichen zeitlichen und organisatorischen Aufwand in Kauf zu nehmen. Andere Unternehmer können auf die deutlich kostengünstigere Variante der offenen Ladenkasse zurückgreifen.

Die Verwendung elektronischer Kassensysteme hat jedoch nicht nur Nachteile, denn die Kassenprogramme sind häufig mit Tools ausgestattet, die Controlling-Zwecken dienen. Die Kassen können damit zum Beispiel Auskunft über die meistverkauften Artikel und Dienstleistungen geben oder auswerten, welche Artikel in welcher Saison gute oder schlechte Verkaufsränge haben. Zudem kann eine elektronische Registrierkasse, gerade in Betrieben, in welchen der Inhaber nicht ständig anwesend ist, auch helfen die Mitarbeiter zu kontrollieren, da sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der Geldbewegungen zu protokollieren sind.

Abschließend kann daher gesagt werden, dass die Anforderungen an Kassensysteme deutlich strikter wurden, die neuen Regelungen aber aufgrund der vielfältigen Manipulationen und Steuerverkürzungen in der Vergangenheit durchaus ihre Berechtigung haben. Positiv zu beurteilen ist hierbei, dass der Gesetzgeber auf die Änderungen durch die fortschreitende Digitalisierung steuerrelevanter Vorgänge eingeht und versucht ein manipulationssicheres Besteuerungsverfahren zu entwickeln. Jedoch hätte das GSchuMadiG so ausgestaltet sein müssen, dass die Hinterziehung bei Bargeschäften nahezu unmöglich gemacht wird und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung besser Rechnung getragen wird. Hinsichtlich der Übermittlung der Daten über die einheitliche Schnittstelle gilt es abzuwarten, ob die Finanzverwaltung allein aus der Nicht-Benutzung der Schnittstelle eine Schätzungsbefugnis ableitet oder ob diese nur in Zusammenhang mit anderen Mängeln ausgeübt wird. Hier bleibt auch abzuwarten, wie erste Finanzgerichte oder der BFH den § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO auslegen und in derart gestalteten Fällen entscheiden.

Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen, Verordnungen, Verwaltungs-anweisungen und Richtlinien

AEAO 2014: Anwendungserlass zur AO 2014 (AEAO) v. 31.01.2014 (BStBl I S. 290), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben v. 23.01.2023 (BStBl I S. 184).

BMF-Schreiben v. 26.11.2010, Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften, IV A 4 - S 0316/08/10004, BStBl I 2010, S. 1342.

BMF-Schreiben v. 06.11.2019, Nichtbeanstandungsregelung bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a AO ohne zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nach dem 31. Dezember 2019 v. 06.11.2019, IV A 4 - S 0319/19/10002, BStBl I 2019, S. 1010.

BMF-Schreiben v. 28.11.2019, Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), IV A 4 - S 0316/19/10003, BStBl. I 2019, S. 1269.

BMF-Schreiben v. 13.10.2022, Übergangsregelung für den Einsatz der TSE Version 1 der Firma cv cryptovision GmbH, vertrieben unter dem Namen D-TRUST TSE-Modul, IV A 4 - S 0319/20/10002, BStBl. I 2022 S. 1436.

BMF-Schreiben v. 16.3.2023, Übergangsregelung für den Einsatz der TSE Version 1 der Firma cv cryptovision GmbH, vertrieben unter dem Namen D-TRUST TSE-Modul; Verlängerung und Ausdehnung der Übergangsregelung, IV A 4 - S 0319/20/10002, BStBl I 2023 S. 606.

BT-Drs. 15/2020: Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2003 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung des Bundes 2002) v. 24.11.2003.

BT-Drs. 18/6481: Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN – Drucksache 18/6118 – Schaden durch Betrug mit manipulierten Kassensystemen und mögliche Einführung der INSIKA-Lösung zur Betrugssicherung v. 27.10.2015.

BT-Drs. 18/9535: Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 05.09.2016.

TR-03153, Technische Richtlinie des BSI TR-03153 v. 20.12.2018 über die Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme, Version 1.0.1.

Rechtsprechungsverzeichnis

BFH-Urteil v. 26.10.2011, X B 44/11, BFH/NV 2012, S. 168.

BFH-Urteil v. 25.03.2015, X R 20/13, BStBl II 2015, S. 743.

BFH-Urteil v. 11.01.2017, X B 104/16, BFH/NV 2017, S. 561.

Gesetzeskommentare und Handbücher

Drüen, Klaus-Dieter: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung – Kommentar. Tipke/Kruse (Hsrg.), 175. Lieferung, Köln 2023.

Nüdling, Lars/Olles, Uwe/Harle, Georg: Die moderne Betriebsprüfung: Verfahrensrecht, digitale Betriebsprüfung einschl. GoBD 2020, summarische Risikoprüfung (SRP)/neue Prüftechniken, Risikomanagement, Neuregelungen zum Manipulationsschutz bei Kassensystemen. Nüdling/Olles/Harle (Hrsg.) 4. Auflage, Herne 2020.

Rätke, Bernd: Abgabenordnung – Kommentar. Klein (Hrsg.), 16. Auflage, München 2022.

Literaturverzeichnis

- Baum, Michael/Rohde, Eva: Modernisierung der Außenprüfung, Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von DAC7 und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, NWB 2022, S. 2672 – 2682.
- Becker, Arno: Die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) – Eine vertane Chance Analyse und kritische Würdigung der technischen Umsetzung des Kassengesetzes, BKK 2017, S. 803 – 833.
- Desens, Marc: Neuer Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, Finanz-Rundschau 2017, S. 507 – 515.
- Drüen, Klaus-Dieter/Dübeler, Hanna: Zum Schutz elektronischer Aufzeichnungssysteme i. S. d. § 146a AO durch zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen, Die Unternehmensbesteuerung 2022, S. 569 – 575.
- Eichhorn, Michael: Wegweiser des BFH zur Diskussion über die „offene Ladenkasse“ und zur Hinzuschätzungspraxis der Betriebsprüfung Anmerkung zum BFH-Beschluss v. 12.7.2017 – X B 16/17, DStR 2017, S. 2470 – 2474.
- 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, S. 57 – 62.
- Jansen, Volker: „Bedeutung der digitalen Grundaufzeichnungen aus Kassensystemen für die Finanzverwaltung – Stellt die Nichtvorlage „nur“ einen formellen Mangel dar?“, Die steuerliche Betriebsprüfung 2019, S. 139 – 146.
- Kuhni, Joachim: Prüfungssichere Kassenführung in bargeldintensiven Unternehmen. 3. Auflage, Freiburg 2020.
- Pieske-Kontny, Detlef: Gewinnschätzung bei einem unverschuldeten Verlust der Buchführungsunterlagen?, Die steuerliche Betriebsprüfung 2020, S. 275 – 280.
- Rennar, Thomas: Einsatz von zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen (TSE) in Kassensystemen TSE-Startzeitpunkt: 1.10.2020 oder weitere Verlängerungsoptionen aufgrund der Corona-Krise?, StuB 2020, S. 597 – 599.

- Schleep, Cristopher/Köster, Martina/Jungen, André: Digitale Grundaufzeichnungen bargeldintensiver Unternehmen–Ordnungsmäßigkeit und Prüfung, FinanzRundschau 2018, S. 548 - 558.
- Schwenker, Jörg: Gesetzliche Neuregelung zum Schutz vor Manipulation bei den elektronischen Registrierkassen, DStR 2017, S. 225 – 227.
- Teutemacher, Tobias: Ordnungsgemäße Kassenführung: BMF passt Anwendungserlass an und konkretisiert die Anforderungen an die Kassen-Nachschaу, Betriebswirtschaft im Blickpunkt 2018, S. 191 – 200.
- Teutemacher, Tobias: Kassenführung bei Nutzung einer offenen Ladenkasse ab 2022, Musterkassenbericht und Checkliste zur Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschaу, BKK 2022 (a), S. 186 - 198.
- Teutemacher, Tobias: Kein (zusätzliches) Kassenbuch bei Kassenführung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme?, BKK 2022 (b), S. 530 – 533.
- Teutemacher, Tobias/Krullmann, Patrick: Das Ende der Übergangsregelung: Fiskalisierung der Kassen ab 1.4.2021, Countdown für die zertifizierte technische Sicherseinrichtung, BKK 2021, S. 282 – 296.
- Teutemacher, Tobias/Krullmann, Patrick: Verfahrensdokumentation zur Kassenführung bei elektronischen Aufzeichnungssystemen, Leitfaden mit Musterformulierungen für kleine und mittlere Unternehmen, BKK 2022, S. 405 – 426.

Die digitale Signatur: Welche Anwendungsmöglichkeiten gibt es im Steuerbereich?

Hannah Siebenkäs

Abstract

In dieser Arbeit werden zunächst digitale Signaturen analysiert und definiert. Danach wird die rechtliche Grundlage von digitalen Signaturen genauer betrachtet. Mithilfe einiger Beispiele, inklusive eines Praxisbeispiels und einer Tabelle über Anwendungsmöglichkeiten, soll die digitale Signatur und vor allem deren Anwendung im Steuerbereich aufgezeigt werden. Darauf folgt eine Abwägung der Risiken, der Potenziale und der zukünftigen Beständigkeit digitaler Signaturen. Im Laufe dieser Seminararbeit soll die Frage danach, was genau digitale Signaturen sind und welche Anwendungsbereiche diese im Steuerbereich haben, beantwortet werden.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	116
Abkürzungsverzeichnis.....	117
Abbildungsverzeichnis.....	118
Tabellenverzeichnis	118
1. Einleitung.....	119
2. Die digitale Signatur	120
2.1 Definition der digitalen Signatur	120
2.2 Arten von digitalen Signaturen	120
2.3 Prinzip der Anwendung digitaler Signaturen.....	123
3. Digitale Signaturen im Steuerbereich	124
3.1 Rechtlicher Hintergrund	124
3.2 Anwendungsbeispiele	126
3.3 Praxisbeispiele	127
4. Kritische Betrachtung digitaler Signaturen.....	130
4.1 Gefahren digitaler Signaturen.....	130
4.2 Möglichkeiten und Potenziale digitaler Signaturen.....	131
4.3 Zukünftiges Bestehen der digitalen Signatur.....	133
5. Fazit	137
Literaturverzeichnis	139

Abkürzungsverzeichnis

BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMWK	Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz
BSI	Bundesministerium für Sicherheit und Informationstechnik
EES	Einfache elektronische Signatur
eIDAS-VO	Verordnung über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation
EU	Europäischen Union
EU-DSGVO	EU Datenschutz Grundverordnung
FES	Fortgeschrittene qualifizierte Signatur
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
HGB	Handelsgesetzbuch
KDN	Dachverband kommunaler IT-Dienstleister
PAuswG	Personalausweisgesetz
QES	Qualifizierte elektronische Signatur
SigG	Signaturgesetz
SigRL	Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen
SigV	Verordnung zur elektrischen Signatur
UstG	Umsatzsteuergesetz
VG	Vertrauensdienstgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Die Funktion der Schriftform 135

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Beispiele von Anwendungsfällen ("Use Cases")..... 129

1. Einleitung

Die Wirtschaftswelt befindet sich in einem disruptiven Prozess. Der digitale Wandel sorgt nicht nur für neue Produkte und Dienste, sondern verlangt auch nach neuen Lösungen. Dabei werden Themen wie eine intelligente Vernetzung, eine leistungsfähige Dateninfrastruktur und eine größtmögliche IT-Sicherheit immer wichtiger. Zudem werden dabei die digitale Souveränität und Nachhaltigkeit zu Leitmotiven einer deutschen und europäischen Digitalpolitik.²⁹⁹ Die digitale Transformation muss sich konsequent an die Bedürfnisse der Nutzer und der Beschäftigten ausrichten, um durch nahtlose elektronische Abläufe und neue, passgenaue Angebote, bestmöglich unterstützen zu können. Damit die damit verbundenen Potenziale effektiv genutzt werden können, müssen neue Fähigkeiten entwickelt werden. Dazu gehört es auch, die organisatorischen und technologischen Voraussetzungen zu schaffen und einen Kulturwechsel anzustoßen.³⁰⁰ Die qualifizierte elektronische Signatur entspricht in der digitalen Welt der herkömmlichen analogen Unterschrift.³⁰¹ In der Vergangenheit wurden die elektronischen Signaturen in Deutschland eher selten verwendet. Das Thema gewann allerdings während der COVID-19 Pandemie an Relevanz.³⁰² Um weiterhin geschäftsfähig zu sein, besonders in Zeiten von „Remote Work“ und „Social Distancing“, erkennen viele Unternehmen die Potenziale der digitalen Signatur an.³⁰³ Das bedeutet auch, dass der Trend zum Arbeiten außerhalb des Büros steigt und das die Motivation „physische Anwesenheit“ auf der Arbeit, oder auch bei handschriftlichen Signaturen, deutlich zurück geht.³⁰⁴ Dadurch wurde die Organisation von Arbeitsprozessen erheblich verändert. Mittlerweile hat sich der Einsatz von elektronischen Signaturen bewährt. Unternehmen und Mandanten haben sich an das Procedere gewöhnt und digitale Signaturen in ihre Arbeitsabläufe integriert.³⁰⁵ Grundsätzlich sind Mandanten sehr daran interessiert, dass Kanzleien technologische Lösungen entwickeln

²⁹⁹ Vgl. *BMWK* (2022), www.bmwk.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁰⁰ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2019), S. 7, www.destatis.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁰¹ Vgl. *Bundesnetzagentur* (2022), www.bundesnetzagentur.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁰² Vgl. *Schieblon* (2022), S. 100.

³⁰³ Vgl. *Adobe Digital Insights* (2021), www.blog.adobe.com (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁰⁴ Vgl. *Bertelsmannstiftung* (2020), www.bertelsmann-stiftung.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁰⁵ Vgl. *Schieblon* (2022), S. 100.

und einsetzen. Auch staatliche Einrichtungen fördern den Einsatz digitaler Signaturen.³⁰⁶ In der folgenden Arbeit werden digitale Signaturen und deren Potenziale und Grenzen genauer betrachtet. Dabei werden die Begriffe digitale Signatur und elektronische Signatur als Synonym füreinander verwendet. Für die Thematik entsteht die Forschungsfrage: Was sind digitale Signaturen und welche Anwendungsbereiche haben diese im Steuerbereich? Dieser Frage wird in den folgenden Seiten beantwortet.

2. Die digitale Signatur

2.1 Definition der digitalen Signatur

Eine digitale Signatur ist eine elektronische Signatur und basiert auf asymmetrischen Kryptoalgorithmen.³⁰⁷ Dabei handelt es sich um die Möglichkeit, eine Signatur, anstatt händisch, digital anzubringen. Während die Begriffe elektronische und digitale Signatur in mancher Literatur als Synonym verwendet werden, gibt es in anderen eine Abgrenzung. Dort wird die Bezeichnung der elektronischen Signatur als Rechtsbegriff im Signaturgesetz verstanden, während die digitale Signatur beschreibt, wie eine elektronische Signatur technisch umgesetzt wird.³⁰⁸ Eine digitale Signatur kann nur mit dem privaten Schlüssel erzeugt, aber durch jedermann unter Verwendung des öffentlichen Schlüssels geprüft werden. Das Bundesamt für Sicherheit und Informationstechnik besagt dabei, dass die Bandbreite möglicher Ausprägungen von einer sehr leicht fälschbaren Bitmap einer handschriftlichen Unterschrift, bis hin zur qualifizierten elektronischen Signatur als sehr sichere Form der digitalen Signatur reicht.³⁰⁹

2.2 Arten von digitalen Signaturen

Bei der Frage, welche Art von Unterschrift bei welchem Dokument notwendig ist, sollten die verschiedenen Arten von digitalen Signaturen genauer betrachtet werden. Darunter fallen die Checkbox, die einfache elektronische Signatur (EES), die fortgeschrittene elektronische Signatur (FES) und die qualifizierte elektronische Signatur (QES).³¹⁰ Bei

³⁰⁶ Vgl. *Schieblon* (2022), S. 100.

³⁰⁷ Vgl. *BSI* (2023), www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁰⁸ Vgl. *Harich* (2018), S. 276.

³⁰⁹ Vgl. *BSI* (2023), www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³¹⁰ Vgl. *Henke* (2021).

der Checkbox handelt es sich um eine Formularfunktion, wobei durch das Setzen eines Häkchens in einem Formular der Inhalt einer Transaktion bestätigt wird.³¹¹ Bei der Elektronische Signatur handelt es sich um Daten in elektronischer Form, die anderen elektronischen Daten beigefügt oder logisch mit ihnen verbunden wurden, und die der Unterzeichner zum Unterzeichnen verwendet.³¹² Bei den EES werden zum Beispiel gescannte Bilder mit händischen Unterschriften verwendet. Diese Art der Signaturen sind einfach zu erstellen. Aufgrund dessen, dass sie leider auch leicht zu fälschen sind, haben sie vor Gericht nur einen geringen Beweiswert.³¹³ Bei der EES werden keinerlei Anforderungen an die Identifizierung gestellt. Sie dient dazu, den Vorgang der digitalen Unterzeichnung zu protokollieren. Dies geschieht zum Beispiel durch eine E-Mail-Signatur. Ein Risiko dieser Signatur ist es, dass nicht gewährleistet werden kann, dass das signierte Dokument nachträglich nicht verändert wurde, da hierbei nur der Urheber kenntlich gemacht wurde.³¹⁴ Anders als EES werden die FES mit elektronischen Zertifikaten erstellt. Diese Signaturen basieren auf verschiedenen Regelungen. Auf Grund dessen hängt der Beweiswert sowohl von dem Regelwerk als auch von dem technischen Sicherheitsniveau ab.³¹⁵ Bei einer FES handelt es sich um eine elektronische Signatur mit besonderen Eigenschaften, durch die zumindest ein grundlegendes Maß an Authentizität und Integrität sichergestellt werden kann. Eine FES kann die Schriftform gemäß § 126 BGB nicht ersetzen und hat eine geringere Beweiskraft vor Gericht.³¹⁶ FES sind eindeutig dem Unterzeichner zugeordnet und ermöglichen somit die Identifizierung des Unterzeichners.³¹⁷ Die QES unterscheidet sich zur FES damit, dass sie unter Verwendung einer sicheren Signaturerstellungseinheit erzeugt wurde und zum Zeitpunkt der Signaturerstellung auf einem gültigen qualifizierten Zertifikat beruht.³¹⁸ Aus diesem Grund kann die QES die Schriftform ersetzen und hat einer sehr hohen Beweiswert vor Gericht. Diese Zertifikate für elektronische Signaturen sind elektronische Bescheinigungen, die elektronische

³¹¹ Vgl. Henke (2021).

³¹² Vgl. Verordnung des europäischen Parlaments und des Rates, Art. 3.

³¹³ Vgl. Henke (2021).

³¹⁴ Vgl. DATEV Magazin (2021), www.datev-magazin.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³¹⁵ Vgl. Henke (2021)..

³¹⁶ Vgl. BSI (2023), www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³¹⁷ Vgl. BSI (2023), www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³¹⁸ Vgl. BSI (2023), www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

Signaturvalidierungsdaten mit einer natürlichen Person verknüpfen.³¹⁹ Diese Signaturen besitzen auch eine hohe Fälschungssicherheit und eine langfristige Prüfbarkeit der signierten Dokumente und Dateien. Außerdem sind sie entsprechend der eIDAS-Verordnung auf europäischer Ebene rechtlich anerkannt.³²⁰ Bei der QES wird zur Sicherung ein „Vertrauensdienstanbieter“ hinzugezogen und durch eine zusätzliche Prüfung der Identität einer Person ein Zertifikat erstellt. Dieses Zertifikat ist meistens bis zu 2 Jahre gültig, sichert die Integrität und Authentizität der Signaturen und schützt sogleich vor der Manipulation einer digitalen Unterschrift.³²¹ Wenn eine gesetzliche Schriftform vorgeschrieben sein sollte, ist die QES die einzige Signaturform, die verwendet werden darf. Denn nur sie stellt das sicherste Signaturlevel in Europa dar.³²² Neben elektronischen Signaturen gibt es auch elektronische Siegel, welche in den gleichen Stufen definiert, und nach derzeitiger Rechtsprechung in Verbindung mit elektronischen Dokumenten nicht zur Erfüllung eines Schriftformerfordernisses eingesetzt werden können.³²³ Es existieren auch sogenannte Zeitstempel, die dem Nachweis dienen, dass bestimmte elektronische Daten zu einem bestimmten Zeitpunkt vorliegend waren.³²⁴ Es gibt verschiedene Formen von Zeitstempeln, wie zum Beispiel den „qualifizierten Zeitstempel“, welcher von Zertifizierungsdienstanbietern ausgestellt wird. Qualifizierte Zeitstempel haben eine sehr hohe Beweiskraft vor Gericht.³²⁵ Im Vergleich dazu, ist die Beweiskraft der einfachen Zeitstempel deutlich schlechter, da diese absichtlich gefälscht werden könnten. Für den Fall, dass ein exakter Zeitpunkt für Beweis Zwecke festgehalten werden muss, ist die Verwendung eines Zeitstempels sinnvoll. Fälschungssicherheit der Signaturen hängt eng mit der Beweiskraft elektronischer Dokumente zusammen.³²⁶

³¹⁹ Vgl. Verordnung des europäischen Parlaments und des Rates Art. 3 Anhang 1 d) und j).

³²⁰ Vgl. *KDN* (2022), S. 2, www.kdn.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³²¹ Vgl. *DATEV Magazin* (2021), www.datev-magazin.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³²² Vgl. *DATEV Magazin* (2021), www.datev-magazin.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³²³ Vgl. *KDN* (2022), S. 2, www.kdn.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³²⁴ Vgl. *Gruhn* (2007), S. 12.

³²⁵ Vgl. *Gruhn* (2007), S. 12.

³²⁶ Vgl. *Gruhn* (2007), S. 12.

2.3 Prinzip der Anwendung digitaler Signaturen

Digitale Signaturen sind für jeden Benutzer einzigartig. Mithilfe eines mathematischen Algorithmus wird ein privater und ein öffentlicher Schlüssel aus langen Zahlenketten erstellt. Dieser Schlüssel wird durch den Berater geheim gehalten. Außerdem werden zur Erstellung spezieller Protokolle, die „Public Key Infrastructure“ bzw. das PKI-Protokoll verwendet.³²⁷ Dabei werden für das elektronische Unterschreiben eines Dokuments nicht umkehrbare Hashwerte durch einen Algorithmus aus den Daten erstellt. Diese Hashwerte werden durch einen privaten Schlüssel verschlüsselt. Dadurch entsteht eine Zeichenreihe, die der digitalen Signatur als Nachricht hinzugefügt wird. Anschließend enthalten die digitalen Signaturen einen Zeitstempel. Mittels des öffentlichen Schlüssels des Unterzeichnenden kann der Empfänger die digitale Signatur entschlüsseln.³²⁸ Dabei werden die erhaltenen Hashwerte mit den berechneten Hashwerten aus der Nachricht verglichen. Wichtig ist dabei, dass die digitale Signatur nur dann gültig ist, wenn die beiden Hashwerte übereinstimmen und die Integrität des Senders sowie der Nachricht gegeben ist.³²⁹ Das bedeutet, dass mit Hilfe digitaler Signaturen Dokumente digital unterzeichnet werden können. Zur Überprüfung der Authentizität digitaler Nachrichten und Dokumente wird ein mathematisches Schema verwendet, welches die Unterzeichner mit einem Dokument oder einer Transaktion verbindet. Somit versichern digitale Signaturen, dass Nachrichten von einer bekannten Quelle während der Übertragung nicht geändert wurden.³³⁰ Die digitale Signatur ist somit schwerer zu fälschen, soweit sie ordnungsgemäß implementiert wird. Unter die Anwendungsbereiche der digitalen Signaturen können E-Mails, Verträge oder allgemein Texte fallen, die über ein kryptografisches Protokoll versendet werden. Digitale Signaturen dienen also zur Überprüfung der Authentizität einer Signatur, unter Verwendung des zugehörigen öffentlichen Schlüssels, die aus einer bestimmten Nachricht und einem bestimmten privaten Schlüssel erzeugt wird.³³¹

³²⁷ Vgl. *Infodienst für Ausschreibungen* (2023), www.ibau.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³²⁸ Vgl. *Infodienst für Ausschreibungen* (2023), www.ibau.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³²⁹ Vgl. *Infodienst für Ausschreibungen* (2023), www.ibau.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³³⁰ Vgl. *Infodienst für Ausschreibungen* (2023), www.ibau.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³³¹ Vgl. *Infodienst für Ausschreibungen* (2023), www.ibau.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

3. Digitale Signaturen im Steuerbereich

3.1 Rechtlicher Hintergrund

Die Bundesregierung hat das Signaturgesetz (SigG) an die Bestimmungen der EG-Richtlinie „Über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen“ (SigRL) angepasst. Im Jahr 2001 wurde die Signaturverordnung mit dem Beschluss des Bundeskabinetts durch eine neue „Verordnung zur elektrischen Signatur“ (SigV) ersetzt.³³² Die Bundesregierung hat verschiedene Gesetzesinitiativen und Verordnungen in die Wege geleitet, um die Einführung digitaler Signaturen bei dem elektronischen Geschäftsverkehr zu unterstützen. Die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU), die im Jahr 2001 als BMF-Schreiben veröffentlicht wurden, sollten erhebliche Auswirkungen haben (Bertsch 2002, S. 2). Nicht nur der Datenzugriff, sondern auch die Prüfbarkeit, sowie die Archivierung digitaler Unterlagen, sollten dadurch geregelt werden. Außerdem werden hierbei die QES mit Anbieter-Akkreditierung gemäß des Signaturgesetzes für die steuerliche Abzugsfähigkeit elektronischer Abrechnung gefordert.³³³ Zunächst wurde der rechtliche Rahmen der elektronischen Signatur in Deutschland von dem Signaturgesetz (SigG) und der Signaturverordnung (SigV) definiert. Ab dem 01.07.2016 wurden diese durch die eIDAS-VO abgelöst.³³⁴ Dabei handelt es sich letzten Endes um ein Artikelgesetz, das unter anderem eine Änderung des Gesetzes über Personalausweise, den elektronischen Identitätsnachweis (PAuswG) und des Vertrauensdienstgesetz (VDG) enthielt.³³⁵ Durch die Anpassung des PAuswG ist von nun an bei allen neu ausgegebenen Ausweisen für über 16-jährige Personen die eID-Funktion standardmäßig freigeschaltet.³³⁶ Außerdem werden die Anwendungsfelder von elektronischem Personalausweis erweitert und mit dem novellierten PAuswG wird das deutsche Recht an die europäische eIDAS-Verordnung angepasst. Die eIDAS-Verordnung hat Anwendungsvorrang gegenüber dem nationalen Recht.³³⁷ In einer Entwurf Phase befindet sich zu der Zeit auch das Vertrauensdienstgesetz, welches eine rechtliche

³³² Vgl. *Bertsch* (2002), S. 2.

³³³ Vgl. *Bertsch* (2002), S. 3.

³³⁴ Vgl. *BSI* (2023), www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³³⁵ Vgl. *Veicht* (2019), S. 632.

³³⁶ Vgl. § 10 Abs.1 und 2 i. V. m § 18 PAuswG.

³³⁷ Vgl. *Veicht* (2019), S. 632.

Präzisierung sowie eine Klarstellung des Sachverhaltes bieten soll. Durch die Verordnung (EU) Nr. 910/2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (kurz eIDAS-VO) wird der rechtliche Rahmen der elektronischen Signatur, des elektronischen Siegel sowie der elektronischen Zeitstempel primär bestimmt.³³⁸ Die hierbei entstandenen Rechtsdurchführungsakte dienen der Harmonisierung des Binnenmarkts für Signatur, Siegel und Zeitstempel in der Europäischen Union (EU) und in der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA).³³⁹ Ab dem 01.07.2016 sollen neben den elektronischen Signaturen für natürliche Personen, sowie elektronische Zeitstempel auch elektronische Siegel, also Signaturen für juristische Personen, zur Verfügung gestellt werden. Durch die eIDAS-VO sollen auch zukünftig mobile qualifizierte Signaturen und Siegel, sowie qualifizierte Fernsignaturen und-siegel, ermöglicht werden.³⁴⁰ Die Erleichterung der Anforderungen an eine QES ist eine der größten Neuerungen zum alten Signaturgesetz.³⁴¹ Die Benutzung von Smartcard und Lesegerät ist nun auch nicht mehr von Nöten. Stattdessen kann mittels einer Fernsignatur die Identität bestätigt werden. Dabei werden Vertrauensdienstleister als Mittelsmann verwendet. Nutzer müssen also bei einem Vertrauensdienstleister registriert sein und dort einen Signaturschlüssel speichern lassen. Dieser „Vertrauensdienst“ ist nach der EU-Definition ein elektronischer Dienst, der gegen Entgelt die Erstellung, Überprüfung und Durchführung von E-Signaturen übernimmt.³⁴² Die Bundesnetzagentur dient als Aufsichtsstelle, bei der man auch die deutsche Vertrauensliste sowie die Listen anderer EU-Mitglieder einsehen kann.³⁴³ Die eIDAS-VO definiert drei Signaturen, die einfache „Basissignatur“, die fortgeschrittene elektronische Signatur (FES) und die qualifizierte elektronische Signatur (QES). Durch elektronische Vertrauensdienste können Unternehmen und Bürger in der EU sichere elektronische Transaktionen durchführen. Zusätzlich bieten sie ein hohes technisches Sicherheitsniveau, eine hohe juristische Beweiskraft und ermöglichen EU-weite Geschäfte und E-Government-Leistungen kostengünstig, benutzerfreundlich und papierlos. Die

³³⁸ Vgl. *BSI* (2023), S. 5, www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³³⁹ Vgl. *BSI* (2023), S. 2, www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁴⁰ Vgl. *BSI* (2023), S. 2, www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁴¹ Vgl. *Veicht* (2019), S. 632.

³⁴² Vgl. *Veicht* (2019), S. 632.

³⁴³ Vgl. *Bundesnetzagentur* (2022). www.bundesnetzagentur.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

Beweisführung für die elektronische Signatur ist nach deutschem Zivilprozessrecht nur für die qualifizierte elektronische Signatur gegeben.³⁴⁴

3.2 Anwendungsbeispiele

Die sogenannte eIDAS-Verordnung basiert auf einheitlichen Rahmenbedingungen für die grenzüberschreitende Nutzung elektronischer Identifizierungsmittel und Vertrauensdienste in der EU.³⁴⁵ Diese Verordnung hat zur Folge, dass eine qualifizierte elektronische Signatur, die von einer Bürgerin oder einem Bürger eines EU-Mitgliedstaats erstellt wird, in allen Mitgliedstaaten die gleiche Rechtswirkung entfaltet, wie eine handschriftliche Unterschrift in dem betreffenden Staat. Somit ist zum ersten Mal eine europaweite, grenzüberschreitende elektronische Kommunikation in rechtsverbindlicher Form möglich.³⁴⁶ Seit dieser Verordnung sind auch Fernsignaturen in Deutschland erlaubt. Dabei wird eine QES nicht mehr mit einer Signaturkarte erstellt, sondern von einem qualifizierten Vertrauensdiensteanbieter. Dies geschieht im Auftrag der unterzeichnenden Person. Als sicheres Identifizierungsmittel dient der staatliche Online-Ausweis. Bei der "On-the-Fly" Signatur mit der Online-Ausweisfunktion, handelt es sich um eine Fernsignatur, die mit Hilfe einer Online-Ausweisfunktion für den elektronischen Identitätsnachweis verwendet werden kann.³⁴⁷ Dies ist zum Beispiel mittlerweile bereits mit einigen Smartphones möglich und es entsteht eine rechtsgültige, mit dem Smartphone erstellte, elektronische Unterschrift. Die Identifizierung oder eine Authentisierung sind bei anderen Verfahren als getrennte Vorgänge anzusehen. Bei der Online-Ausweisfunktion können diese in einem Schritt zusammengefasst werden. Somit ist mit dem Online-Ausweis eine sogenannte "On-The-Fly" Signatur möglich.³⁴⁸ Es gibt auch kartenbasierte Signaturen, bei der die Sicherheit des Verfahrens durch eine Signaturkarte sowie einer Zwei-

³⁴⁴ Vgl. *d.velop* (2022), S. 2, www.hsp-software.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁴⁵ Vgl. *Bundesministerium des Inneren und für Heimat* (2023), www.personalausweisportal.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁴⁶ Vgl. *Bundesministerium des Inneren und für Heimat* (2023), www.personalausweisportal.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁴⁷ Vgl. *Bundesministerium des Inneren und für Heimat* (2023), www.personalausweisportal.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁴⁸ Vgl. *Bundesministerium des Inneren und für Heimat* (2023), www.personalausweisportal.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

Faktor Authentifizierung bei der Signaturerstellung umgesetzt wird. Diese Möglichkeiten, sich online auszuweisen, werden bereits heute häufig verwendet und sollen zukünftig noch mehr an Bedeutung gewinnen.³⁴⁹

3.3 Praxisbeispiele

Diese Verfahren, um sich online zu identifizieren und auszuweisen, werden bereits heute häufig verwendet. Ein Beispiel hierfür wäre die deutsche online Plattform ELSTER. Im folgenden Abschnitt wird die Plattform „ELSTER – die elektronische Steuererklärung“ genauer vorgestellt. Dabei steht der Begriff Elster für eine „ELEktronische STEUERERklärung“.³⁵⁰ Es ermöglicht eine effiziente, zeitgemäße, medienbruchfreie und hochsichere elektronische Übertragung jeglicher Steuerdaten zwischen Bürgern, Steuerberatern, Arbeitgebern, Kommunen, Verbänden, Finanzbehörden und sonstigen Institutionen. Dabei stellt Elster dem Steuerbürger eine kostenlose Anwendung zur Verfügung, welche die elektronische Übermittlung der verschiedenen Steuerdaten via Internet ermöglicht. In dem Bereich „Mein ELSTER“ ist die papierlose Abgabe der Steuerdaten, über eine interaktive Webanwendung mit höchster Sicherheit, schnell und komfortabel möglich.³⁵¹ Die Erstellung einer digitalen Signatur über ElsterOnline ist möglich. Um die Abgabe für die Steuerverwaltung der Länder und des Bundes, für Bürger und Unternehmen zu erleichtern, wurden digitale Signaturen für die Steuererklärung erschaffen.³⁵² Bei den Signaturen für Elster handelt es sich um Authentifizierungs-Signaturen. Das bedeutet, dass die elektronische Signatur ausschließlich zur Authentifizierung verwendet werden kann.³⁵³ Hierbei hält sich Elster an das Signaturgesetz, welches den Zweck hat, Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen zu schaffen. Ob die Vorschriften in Bezug auf das Signaturgesetz eingehalten werden, wird von der Regulierungsbehörde für Telekommunikation und der Bundesnetzagentur überwacht.³⁵⁴ Ein wichtiger Anwendungsbereich von

³⁴⁹ Vgl. *Bundesministerium des Inneren und für Heimat* (2023), www.personalausweisportal.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵⁰ Vgl. *ELSTER* (2021), www.download.elster.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵¹ Vgl. *ELSTER* (2021), www.download.elster.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵² Vgl. *ELSTER* (2021), www.download.elster.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵³ Vgl. *ELSTER-Hilfe* (2023), www.elster.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵⁴ Vgl. *ELSTER-Hilfe* (2023), www.elster.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

elektronischen Signaturen ist in Verbindung mit elektronischen Steuererklärungen. Nach §41a Abs.1 EStG, §18 Abs.1 UStG und in Verbindung mit dem BMF-Schreiben vom 29.11.2004 müssen seit dem 01.01.2005 Lohn- und Umsatzsteuervoranmeldungen grundsätzlich elektronisch erfolgen.³⁵⁵ In diesem Zusammenhang wurde eine neue Sicherheitsplattform, das ElsterOnline-Portal, im Auftrag der Finanzverwaltung realisiert. Diese Plattform unterstützt die Authentifizierung, die Verschlüsselung und elektronische Signaturen für Web-Anwendungen über drei zertifikatsbasierte Verfahren.³⁵⁶ Dies wäre zum einen **ELSTER-Plus**. Dabei werden Smart Cards und Zertifikate von verschiedenen kommerziellen Anbietern unterstützt und sie ermöglichen bei der Kommunikation mit der Finanzverwaltung den Einsatz von QES und FES gemäß §7 StDUeV. Bei **ELSTER-Spezial** wird ein so genannter „ElsterStick“ verwendet. Das dazugehörige Zertifikat erhält der Anwender von der Finanzverwaltung. Bei **ELSTER-BASIS** wird für der Anwender ein softwarebasiertes Schlüsselpaar und ein Zertifikat bereitgestellt. Dabei wird der private Schlüssel mit einer Passwort verschlüsselten Datei gespeichert.³⁵⁷ Durch ElsterOnline wurde die Abgabe der Steuererklärungen, anderer Steueranmeldungen, Mitteilungen an die Finanzbehörden und vieles mehr revolutioniert. Tatsächlich ist mittlerweile die Abgabe einer schriftlichen Steuererklärung und Anmeldung nur noch eingeschränkt möglich.³⁵⁸ Durch die neuen Möglichkeiten der technischen Übermittlung von Steuererklärungen, im Zusammenhang mit digitalen Signaturen, verändert sich die Vorgehensweise vieler bürokratischer Vorgänge.³⁵⁹ Des Weiteren gibt es auch qualifizierte Signaturkarten. Diese ermöglichen den Inhaber eine rechtkonforme elektronische Signatur und sie besitzen die Verbindlichkeit einer manuellen Unterschrift.³⁶⁰ Zusammenfassend heißt das, Elster soll die Abgabe von Steuererklärungen, anderer Steueranmeldungen, Mitteilungen an die Finanzbehörden und vieles mehr erleichtern. Dabei gibt es verschiedene Methoden und Anwendungsbereiche, in denen dies bereits seit einigen Jahren der Fall ist. In der folgenden Tabelle sind einige Beispiele von Anwendungsfällen (auf englisch „Use

³⁵⁵ Vgl. *BSI* (2006), S. 90, www.citeseerx.ist.psu.edu (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵⁶ Vgl. *BSI* (2006), S. 90, www.citeseerx.ist.psu.edu (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵⁷ Vgl. *BSI* (2006), S. 90, www.citeseerx.ist.psu.edu (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵⁸ Vgl. *Weerth* (2009), S. 125, www.econstor.eu (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁵⁹ Vgl. *Weerth* (2009), S. 125, www.econstor.eu (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁶⁰ Vgl. *ELSTER* (2021), www.download.elster.der (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

Cases“) und gesetzlichen Erfordernissen von digitalen Signaturen im Steuerbereich genannt.

Use Case	Beispiel	EES	FES	QES	Wer signiert?
Infoschreiben	Öffentliche Informationen über ein Unternehmen				Keine Unterschrift erforderlich
Bescheinigungen	EÜR oder Bilanz-Bescheinigung	x			Mandant & Steuerberater
Datenübermittlung an elektr. Bundesanzeiger, Finanzamt, Banken	Teilnahmerklärung EHuG, E-Bilanz, DigiFin	x			Mandant & Steuerberater
Jahresabschluss	Einnahme-Überschuss-Rechnung, GuV			x	§623 BGB, § 245 HGB "vom Kaufmann unter der Angabe des Datums zu unterzeichnen"
Elektr. Übermittlung der StErkl.	Steuererklärung einer Privatperson	x			Privatperson
Sozialversicherungs-/Rentenunterlagen	Sozialversicherungs-/Rentenunterlagen einer Privatperson		x		Privatperson
Vollmacht Finanzamt	Privatperson A bevollmächtigt den nachfolgend genannten Steuerberater damit, Ihnen gegenüber meine Steuer zu erklären			x	Vollmachtgeber und Vollmachtnehmer
Arbeitsvertrag einschließlich Änderungs- und / oder Ergänzungsvereinbarungen	Arbeitsvertrag für einen Arbeitnehmer, erstellt vom Arbeitgeber	x	x		beteiligte Vertragspartner
Kündigung	Arbeitgeber kündigt Arbeitnehmer				handschriftliche Signatur nötig

Tabelle 1: Beispiele von Anwendungsfällen („Use Cases“)

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Henke (2021), Bekar (2023), Penonio SE&Co. KG 2023, Treter 2022, d.velop 2022.

Wie anhand dieser Tabelle dargestellt, gibt es feste Regeln bezüglich der Verwendung einer Signaturart. Hierbei muss dringend darauf geachtet werden, was die gesetzlichen Normen vorschreiben. Falls zum Beispiel bei einem Einnahme-Überschuss-Rechnung nur mit einer EES unterschrieben wird, stellt dies eine fehlende Unterzeichnung dar, und gilt als formeller Fehler. Darauf begründet eine Ordnungswidrigkeit gemäß § 344 Abs.1 Nr.1a HGB.

4. Kritische Betrachtung digitaler Signaturen

4.1 Gefahren digitaler Signaturen

Besonders bei der Betrachtung der Gesetzgebung fällt auf, dass das gesamte System der digitalen Signatur von den Bestimmungen des Gesetzgebers abhängt.³⁶¹ Daraus resultieren eingeschränkte Lösungen aufgrund der eingeschränkten Flexibilität. Auch die technischen Limitierungen, in Form von der Hierarchie, der Architektur, des Gültigkeitsmodell und der Bestimmung der Identifikation des Endbenutzers, sorgen für Probleme mit digitalen Signaturen.³⁶² Ein Faktor, der in diesem Zusammenhang entsteht, ist die Problematik der Echtheit des Prüfschlüssels. Damit die Daten verschlüsselt werden können, wird ein öffentlicher Schlüssel, der für alle einsehbar ist aber nicht autorisiert werden muss, und ein privater Schlüssel, benötigt. Dabei besteht die Möglichkeit für Betrüger beide Angaben unter falschem Namen zu erstellen. Somit wären diese fälschlicherweise als vertrauensvoll eingestuft worden und sie könnten die in Erfahrung gebrachten Daten missbrauchen.³⁶³ Aber auch die Problematik der Geheimhaltung und Weitergabe wirft ein negatives Licht auf digitale Signaturen. Die Inhaber eines Signaturschlüssels sind gesetzlich dazu verpflichtet, diese Signaturerstellungsdaten zuverlässig zu verwahren. Dabei ist auch die Weitergabe dieser Daten streng verboten.³⁶⁴ Außerdem muss das Zertifikat umgehend widerrufen werden, falls die Signaturschlüssel verloren gehen. Sollten die Schlüssel in die falschen Hände fallen, können Probleme, wie zum Beispiel das Betrüger den Schlüssel an Komplizen weiterschicken oder sie vielleicht sogar illegal weiterverkaufen, entstehen.³⁶⁵ Weitere Probleme könnten von der Software verursacht werden, denn ob eine Signatur echt oder gefälscht ist, lässt sich nur mit einer geeigneten Software feststellen. Auch die Manipulation der Software ist möglich. Dabei gibt es allerdings die Möglichkeit, dass mathematische Operationen auch von anderen, ähnlichen Programmen erstellt werden können. Die Software könnte somit eine Signatur nicht garantiert als

³⁶¹ Vgl. *Bertsch* (2002), S. 4.

³⁶² Vgl. *Bertsch* (2002), S. 4.

³⁶³ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁶⁴ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁶⁵ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

falsch erkennen.³⁶⁶ Mit den aktuellen Methoden und Sicherheitsmaßnahmen kann dieses Problem schwer umgangen werden. Das Risiko einer unerkannten verfälschten digitalen Signatur ist somit immer vorhanden. Einer der größten Gefahren digitaler Signaturen ist die Problematik der möglichen Manipulation. Besonders bei der EES besteht das Risiko der Manipulation, beziehungsweise der nachträglichen Manipulation von Dokumenten. Bei FES ist das Risiko der Manipulation geringer. Trotzdem werden per Gesetz die FES nicht mit einer gesetzlichen Schriftform gleichgesetzt. Bei der FES ist das Risiko der Manipulation geringer, dennoch ist ihr Beweiswert im Gerichtlichen Verfahren nicht gegeben. Sollte die gesetzliche Schriftform aufgrund eines Gesetzten oder nachträglicher Vereinbarungen nicht vorgeschrieben sein, ist nur der Einsatz der QES rechtlich wirksam.³⁶⁷ Bei QES gibt es einige Probleme mit der Anwendung. Der Aufbau eines Zertifizierungsdiensteanbieters ist mit großem Aufwand und hohen Kosten verbunden. Aus diesem Grund lohnt es sich für die meisten Unternehmen nicht, ihre eigene Infrastruktur zu entwickeln. Stattdessen greifen sie auf externe Zertifizierungsdiensteanbieter zurück. Aufgrund der hohen Kosten des Aufbaus und der Wartung von Zertifizierungsdiensteanbietern haben diese oft hohe Preise. Dies ist nicht besonders benutzerfreundlich.³⁶⁸ Auch die Auswahl an Zertifizierungsanbietern ist noch begrenzt, dabei ist es auch nicht immer möglich, auf internationale Produkthanbieter zurückzugreifen, da diese teilweise nicht die zahlreichen Anforderungen des Gesetzes erfüllen. QES sind noch nicht allzu weit verbreitet, weswegen die Marktakzeptanz eine Variable ist, die noch schwer einschätzbar ist. Eine grenzüberschreitende Anerkennung von QES innerhalb der EU-Mitgliedsländer ist zwar grundsätzlich nach den Vorschriften an die Bestimmungen der EG-Richtlinie und Umsetzung des Signaturgesetzes der Bundesregierung möglich, aber wegen der Abweichung unterschiedlicher Detailanforderungen erschwert.³⁶⁹

4.2 Möglichkeiten und Potenziale digitaler Signaturen

Neben einigen sogenannten Gefahren der digitalen Signaturen gibt es aber auch genügend Potenziale, die diese mit sich bringen. Der Einsatz von digitalen Signaturen gilt als innovativer Prozess und bietet auch einige Vorteile. Nicht nur die Bürger profitieren von der

³⁶⁶ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁶⁷ Vgl. *d.velop* (2022), S. 7, www.hsp-software.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁶⁸ Vgl. *d.velop* (2022), S. 7, www.hsp-software.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁶⁹ Vgl. *d.velop* (2022), S. 7, www.hsp-software.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

vereinfachten Signierungsmöglichkeit, sondern auch die Wirtschaft, bzw. die Ämter. Erfahrungsgemäß sind Formulare und Anträge aufwändige Unterfangen und müssen eigenhändig unterschrieben werden. In den letzten Jahren, im Anbetracht der Digitalisierung, haben sich einige Bürokratische Vorgänge erleichtert.³⁷⁰ Zum einen ist es nun möglich, die benötigten Unterlagen online als Vorlage vorzufinden. Zum anderen können diese Dokumente nun auch online ausgefüllt werden. Allerdings stellt sich hier die Frage, ob es sich lohnt, ein Dokument online auszufüllen, wenn es danach ausgedruckt werden muss, um unterschrieben zu werden. Denn diese Unterschrift muss in den meisten Fällen noch händisch angebracht werden. Mit Hilfe einer digitalen Signatur würde sich der Aufwand nochmal verringern. Somit wäre es möglich, Formulare im Internet auszufüllen, digital elektronisch zu signieren und direkt per E-Mail an die entsprechenden Ansprechpartner zu senden.³⁷¹ Ob eine digitale Signatur für den jeweiligen Vorgang geeignet und gestattet ist, hängt von der Gesetzgebung und der Art des Dokuments ab.³⁷² Ein weiterer Vorteil von digitalen Signaturen wäre, dass der Computer die digitale Signatur prüft. Im Normalfall wird dieses Vorgehen als vertrauensvoll eingestuft und der Absender kann der Signatur zugeordnet werden. Auch die Zeit, die dafür benötigt wird, den Absender zu identifizieren, wird dank des Computers und der jeweiligen Software eingespart.³⁷³ Die Verwendung digitaler Signaturen kann Kostenvorteile generieren und die Effizienz steigern. Denn zum Beispiel durch den Einsatz digitaler Signaturen in der Verwaltung könnten Formulare und Anträge per E-Mail verschickt werden. Somit liegen die Daten dem Bearbeiter in digitaler Form vor. Kopier- und Sortierungstätigkeiten werden in diesem Vorgang eingespart.³⁷⁴ Rechnungen die elektronisch übermittelt werden, also nicht auf Papier, sondern mit Hilfe elektronische Medien, wie zum Beispiel per E-Mail, bezeichnet man als elektronische Rechnung. Die Erstellung dieser Rechnungen ist wesentlich einfacher und deutlich billiger als die Versendung und Eingangsbearbeitung einer Papierrechnung.³⁷⁵ Ein höheres Manipulationsrisiko der elektronischen Rechnung kann aber mit Hilfe einer qualifizierten elektronischen Signatur entgegengewirkt werden. Denn nach §

³⁷⁰ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁷¹ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁷² Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁷³ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁷⁴ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁷⁵ Vgl. *Suden* (2010), S. 49.

14 Abs.3 UStG in Übereinstimmung mit Artikel 22 Abs. 3 c Satz 1 der Rechnungsrichtlinie 2001/115/EG vom 20.12.2001, muss die Echtheit und die Unversehrtheit des Inhalts der elektronischen Rechnung über QES gewährleistet sein. Viele Mandanten heutzutage wünschen sich elektronische Rechnungen.³⁷⁶ Der Einsatz qualifizierter Signaturen muss, wenn in der konkreten geschäftlichen Anwendung das gesetzliche Schriftformgebot vorgeschrieben ist, oder im Verkehr mit Behörden, die Verwendung von qualifizierten Signaturen verlangt wird, eingehalten werden.³⁷⁷ Händische Signaturen unterliegen vor Gericht der freien Beweiswürdigung. Die QES wird vor Gericht als ein Anscheinsbeweis erkannt. QES sind eine sehr sichere Angelegenheit, da das Sicherheitskonzept von einer unabhängigen Instanz (Bestätigungsstelle) geprüft wird, und es Gewähr für die Qualität und Lösung bietet. Dies gilt besonders für akkreditierte Zertifizierungsdiensteanbieter.³⁷⁸ Eine Akkreditierung stellt somit also eine Art Gütesiegel da. Außerdem werden bei akkreditierten Zertifizierungsdiensteanbietern die Nachprüfbarkeit der Zertifikate garantiert. Dadurch können auch „alte“ Signaturen in jedem Falle nachträglich nachgeprüft werden.³⁷⁹ Viele der Gefahren der digitalen Signaturen, wie zum Beispiel der Echtheit der Identität, der Sicherheit des Prüfschlüssels oder der Möglichkeit nachträglich können durch den Einsatz von QES deutlich reduziert beziehungsweise gänzlich gelöst werden. Denn mithilfe der QES, bei der noch ein zusätzliches Zertifikat der Echtheit eines Prüfschlüssels benötigt wird, ist Sicherheit der digitalen Signaturen, genau wie Rechtswirksamkeit vor Gericht, gegeben.³⁸⁰

4.3 Zukünftiges Bestehen der digitalen Signatur

Mit der Option einer digitalen Signatur stellt sich die Frage, ob diese alle Anforderungen und Funktionen genauso gut erfüllen kann, wie eine „klassische“ handschriftliche Signatur. Ob die digitale Signatur in der Zukunft fortbestehen kann, hängt unter anderem auch davon ab, ob sie alle Erwartungen und Funktionen der Schriftformen erfüllen kann.

³⁷⁶ Vgl. *Suden* (2010), S. 49.

³⁷⁷ Vgl. *Bertsch* (2002), S. 75.

³⁷⁸ Vgl. *Bertsch* (2002), S. 75.

³⁷⁹ Vgl. *Bertsch* (2002), S. 75.

³⁸⁰ Vgl. *Signaturrecht* (2023), www.signaturrecht.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

Zuallererst ist es nötig, die einzelnen Funktionen genauer zu betrachten.³⁸¹ Die Schriftform ist laut § 126 BGB vorgeschrieben.³⁸² Das bedeutet, die Urkunde muss von dem Aussteller eigenhändig durch Namensunterschrift oder mittels notariell beglaubigten Handzeichens unterzeichnet werden. Außerdem muss bei einem Vertrag die Unterzeichnung der Parteien auf derselben Urkunde erfolgen. Sollten mehrere gleichlautende Urkunden über den Vertrag aufgenommen werden, so reicht es aus, wenn jede Partei, die für die andere Partei bestimmte Urkunde unterzeichnet. Wichtig ist hierbei, dass die schriftliche Form durch die elektronische Form ersetzt werden kann. Dies ist allerdings nur dann rechtskräftig, wenn sich nicht aus dem Gesetz etwas anderes ergibt. Außerdem wird festgehalten, dass die schriftliche Form durch die notarielle Beurkundung ersetzt wird.³⁸³ Wenn die gesetzlich vorgeschriebene schriftliche Form durch die elektronische Form ersetzt werden soll, muss der Aussteller der Erklärung auf dieser seinen Namen hinzufügen und das elektronische Dokument mit seiner qualifizierten elektronischen Signatur versehen.³⁸⁴ Bei den Formvorschriften sollen dabei bestimmte Zecke erfüllt werden.

³⁸¹ Vgl. *Bundesministerium des Inneren* (2016), S. 5, www.bmi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁸² Vgl. §126 BGB.

³⁸³ Vgl. §126 BGB.

³⁸⁴ Vgl. § 126a BGB.

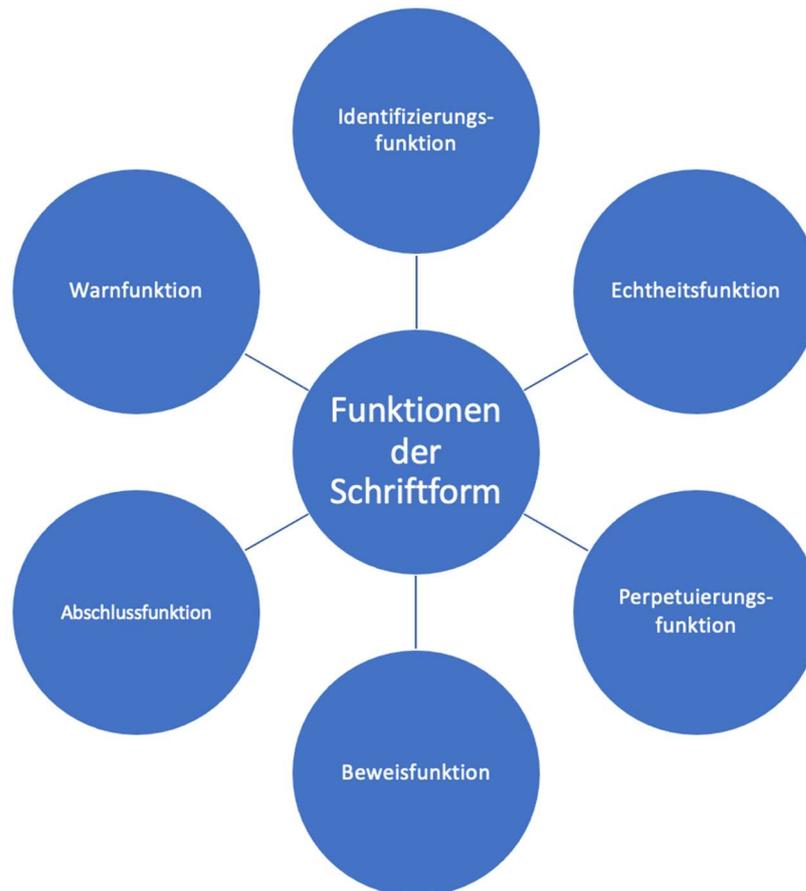


Abbildung 1: Die Funktion der Schriftform

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Bundesministerium des Inneren (2016), S.5.

Darunter gehört unter anderem die Identifizierungsfunktion, die den Aussteller und gegebenenfalls das Adressat, einer Erklärung ersichtlich macht. Dabei wird durch die Unterschrift der Aussteller der Erklärung bestätigt und die Echtheit der Unterschrift kann im Zweifelsfall verifiziert werden.³⁸⁵ Dann gibt es noch die Echtheitsfunktion, bei der die zu unterzeichnete Urkunde gewährleistet, dass die Erklärung auch tatsächlich vom Aussteller stammt. Hierbei ist auch wichtig, dass auch eine nachträgliche Zuordnung der Unterschrift festgestellt werden kann.³⁸⁶ Diese Funktionen sind bei der digitalen Signatur auch gegeben. Die Identität kann mittlerweile auch Online nachgewiesen werden. Besonders bei QES, die Merkmale einer FES aufweist und zusätzlich die Sicherheitsanforderungen

³⁸⁵ Vgl. Bundesministerium des Inneren (2016), S. 5, www.bmi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁸⁶ Vgl. Bundesministerium des Inneren (2016), S. 5, www.bmi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

einer QES erfüllt, kann die Identität einer Person zuverlässig überprüft werden.³⁸⁷ Das die Erklärung dauerhaft und lesbar erhalten bleibt und somit auch zu einem späteren Zeitpunkt noch verwendet werden kann, versichert die Perpetuierungsfunktion. Hierdurch bietet sich auch die Möglichkeit, die Erklärung später ein weiteres Mal zu überprüfen.³⁸⁸ Die nachträgliche Zuordnung sollte auch bei der digitalen Signatur problemlos festgestellt werden können. In der EU Datenschutz Grundverordnung (EU-DSGVO 2018), gibt es jedoch einige Maßnahmen, Regelungen und Gesetzgebungen, um die Sicherheit der personenbezogenen Daten zu garantieren.³⁸⁹ In diesem Zusammenhang muss zum Beispiel auch beachtet werden, dass Unternehmen nach Artikel 5e) der EU-DSGVO einer „Speicherbegrenzung“ unterliegen. Das bedeutet, dass die Identifizierung der betroffenen Personen nur so lange erfolgen darf, wie es für die Zwecke, für die sie verarbeitet werden, erforderlich ist. Bei der Beweisfunktion soll durch schriftliche Urkunden der volle Beweis dafür, dass die in ihnen erhaltenen Erklärungen von den Ausstellern abgegeben worden sind, erleichtert werden. Von einer Behörde ausgestellte, amtliche Anordnungen, Verfügungen oder Entscheidungen enthaltende Urkunden (öffentliche Urkunden) dienen und bestätigen darüber hinaus den vollen Beweis ihres Inhalts.³⁹⁰ Bei dieser Funktion könnte einzig und allein eine QES die Anforderungen nahekomen. Die Urkunde ist zentraler Gegenstand der Beweiskraft. Sie zählt zu den fünf Strengbeweisen der Zivilprozessordnung und besitzt nach § 415 bis 444 der Zivilprozessordnung (ZPO) besondere Regelungen insbesondere zur Beweiskraft.³⁹¹ Grundsätzlich gelten elektronische Dokumente nicht als Urkunden, da es an der „dauerhaften Verkörperung“ der Erklärung fehlt. Dadurch werden sie grundsätzlich nach den Vorschriften des Augenscheinsbeweis nach § 371 bis 372a ZPO beurteilt. Das bedeutet, das Gericht entscheidet nach den Grundsätzen der „freien richterlichen Beweiswürdigung über den Beweiswert.“³⁹² Der Beweiswert für bestimmte elektronische Dokumente erhöht sich, wenn besondere Beweisregelungen für elektronische Dokumente eingehalten werden. Darunter fallen zum Beispiel qualifizierte elektronisch signierte Dokumente (§ 371a ZPO). Denn wenn ein elektronisches

³⁸⁷ Vgl. *DATEV Magazin* (2021), www.datev-magazin.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁸⁸ Vgl. *Bundesministerium des Inneren* (2016), S. 5, www.bmi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁸⁹ Vgl. *Datenschutz Grundverordnung* (2016), Art.1.

³⁹⁰ Vgl. *Bundesministerium des Inneren* (2016), S. 5, www.bmi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁹¹ Vgl. *Gerds* (2016), www.bundesarchiv.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁹² Vgl. *Gerds* (2016), www.bundesarchiv.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

Dokument mit der QES versehen ist, wird es einer privaten, beziehungsweise öffentlichen Urkunde, gleichgestellt.³⁹³ Um vor übereilten Handlungen zu schützen, gibt es die sogenannte Warnfunktion. Hierbei soll sich der Unterzeichnende mit der Ausführung der Unterschrift über die Tragweite seines Handelns bewusstwerden.³⁹⁴ Mit der Abschlussfunktion wird die Unterschrift räumlich an das Ende der Erklärung gestellt und schließt diese damit ab. Dadurch wird deutlich, dass keine weiteren Erklärungen folgen. Der Schutz vor nachträglichen Veränderungen durch Erweiterung der Erklärung soll hierbei geboten werden.³⁹⁵ Der Schutz der nachträglichen Veränderungen ist bei EES nicht zuverlässig gegeben. Auch hier könnte sich diese Funktion aber mit der FES oder der QES dennoch erfüllen.³⁹⁶

5. Fazit

Die digitale Signatur hat sich in den letzten Jahren erheblich fortentwickelt. Nachdem die rechtlichen Grundlagen und die Sicherheitsinfrastruktur geschaffen wurden, gewann sie an zahlreichen Anwendungs- und Geschäftsbereichen dazu.³⁹⁷ Dabei wird der elektronische Personalausweis und die damit verbundene online Identifizierungsmöglichkeit zu einem wichtigen Stützpfeiler der digitalen Signatur. Um eine Schlüsseltechnologie erfolgreich einzuführen, muss ein interdisziplinäres Verständnis für das komplexe Zusammenwirken juristischer, mathematischer und technischer Methoden und Mechanismen gegeben sein.³⁹⁸ Das Vorgehen der elektronischen Signatur dient der elektronischen Identifizierung von Anwendern mithilfe eines elektronischen Identifizierungssystems und der Authentifizierung bei Online-Diensten.³⁹⁹ Besonders mit der EES ist es schnell und einfach, Dokumente zu unterzeichnen. Die QES erlaubt eine eindeutige Zuordnung zum Signierenden, steht unter alleiniger Kontrolle des Unterzeichners und dabei wird jede Veränderung des signierten Dokuments bei der Signaturprüfung auffällig. In diesem

³⁹³ Vgl. *Gerds* (2016), www.bundesarchiv.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁹⁴ Vgl. *Bundesministerium des Inneren* (2016), S. 5, www.bmi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁹⁵ Vgl. *Bundesministerium des Inneren* (2016), S. 5, www.bmi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁹⁶ Vgl. *Bundesministerium des Inneren* (2016), S. 5, www.bmi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁹⁷ Vgl. *BSI Grundlagen* (2023), www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁹⁸ Vgl. *BSI Grundlagen* (2023), www.bsi.bund.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

³⁹⁹ Vgl. *eIDAS Verordnung*, Art. 3.

Zusammenhang definiert die EU die Bedingungen für die elektronische Übermittlung und regelt diese gesetzlich.⁴⁰⁰ Bei der Anwendung von digitalen Signaturen muss das Vertrauen in die Rechtssicherheit der ausgetauschten Dokumente gewährleistet werden. Es gibt feste Regeln bezüglich der Verwendung einer Signaturart. Hierbei muss dringend darauf geachtet werden, was die gesetzlichen Normen vorschreiben. Dabei sollten auch die Formvorschriften bestimmte Zwecke erfüllen.⁴⁰¹ Der erfolgreiche Einsatz digitaler Signaturen ermöglicht eine effiziente, zeitgemäße, medienbruchfreie und hochsichere elektronische Übertragung jeglicher Steuerdaten zwischen Bürgern, Steuerberatern, Arbeitgebern, Kommunen, Verbänden, Finanzbehörden und sonstigen Institutionen.⁴⁰² Die Plattform Elster unterstützt hierbei den Steuerbürger mit einer kostenlosen Anwendung, welche die elektronische Übermittlung der verschiedenen Steuerdaten via Internet ermöglicht.⁴⁰³ Abschließend lässt sich zusammenfassen, dass digitale Signaturen ein großes Potenzial besitzen. Trotz einiger, damit verbundener Risiken, stellt die digitale Signatur für alle Anwender einen Prozess dar, der dabei helfen soll, den Arbeitsalltag zu erleichtern. QES sind der händischen Signatur bereits weitgehend gleichgestellt und werden im Steuerbereich von staatlichen Einrichtungen, Unternehmen und von privaten Personen verwendet.

⁴⁰⁰ Vgl. *Suden* (2010), S. 9.

⁴⁰¹ Vgl. § 126 BGB.

⁴⁰² Vgl. *ELSTER* (2021), www.download.elster.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

⁴⁰³ Vgl. *ELSTER* (2021), www.download.elster.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

Literaturverzeichnis

- Adobe Digital Insights (2021,08,02). *Corona rückt digitale Signatur in den Fokus – Unternehmen hinken hinterher*. Adobe DE Team. <https://blog.adobe.com/de/publish/2021/02/08/2021-02-adobe-digital-insights-corona-ruckt-digitale-signatur-in-den-fokus>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- Bertelsmann Stiftung (2020,07,27). *Auswirkungen der Corona-Krise auf die Arbeitswelt*. <https://www.bertelsmann-stiftung.de/de/unsere-projekte/betriebliche-arbeitswelt-digitalisierung/projektnachrichten/die-auswirkungen-der-corona-krise-auf-die-arbeitswelt>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- Bertsch, A. (2002). *Rechtliche Rahmenbedingungen des Einsatzes digitaler Signaturen*. DUD Datenschutz und Datensicherheit. In: Fleisch, S.D. Michels, M. <https://www.secorvo.de/publikationen/recht-digitaler-signaturen-michels-2002.pdf>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- BMWK (2022,12,09). Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz. *Den digitalen Wandel gestalten*. <https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Dossier/digitalisierung.html>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- BSI (2023,04,18). Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik. *Grundlagen der elektronischen Signatur*. https://www.bsi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/BSI/ElekSignatur/esig_pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=6, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- BSI (2023). Bundesamt für Sicherheit und Informationstechnik. *Rechtl. Rahmenbedingungen*. https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/Oeffentliche-Verwaltung/Moderner-Staat/ElektronischeSignatur/RechtlRahmenbedingungen/rechtl_rahmen.html, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- BSI (2006,03). Bundesamt für Sicherheit und Informationstechnik. *Grundlagen der elektronischen Signatur*, <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=c61d6e428f9ba9389c0c452dce849e2364d993e3>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- BSI-Grundlagen (2023). *Grundlagen der elektronischen Signatur*. <https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/Oeffentliche-Verwaltung/Moderner->

Staat/ElektronischeSignatur/elektronischesignatur_node.html, zuletzt geprüft am 02.07.2023.

Bundesministerium des Inneren (2016,07). *Bericht der Bundesregierung zur Verzichtbarkeit der Anordnungen der Schriftform und des persönlichen Erscheinens im Verwaltungsrecht des Bundes*. https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/downloads/DE/veroeffentlichungen/2016/bericht-schriftformerfordernisse.pdf?__blob=publicationFile&v=2, zuletzt geprüft am 02.07.2023.

Bundesministerium des Inneren und für Heimat (2023). *Fernsignaturen mit der Online-Ausweisfunktion*.

<https://www.personalausweisportal.de/Webs/PA/DE/wirtschaft/eIDAS-konforme-fernsignatur/eidas-konforme-fernsignatur-node.html#:~:text=Bei%20der%20Fernsignatur%20wird%20eine,im%20Auftrag%20der%20unterzeichnenden%20Person>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.

Bundesnetzagentur (2022). *Übersicht aller elektronischen Vertrauensdienste*.

https://www.bundesnetzagentur.de/EVD/DE/Uebersicht_eVD/Dienste/1_Signatur.html?nn=1054588,

(<https://www.elektronische-vertrauensdienste.de/EVD/DE/Home/start.html>),
zuletzt geprüft am 02.07.2023.

d.velop. (2022,10). *FACT SHEET - Juristischer Leitfaden zur Einführung einer digitalen Signatur*, <https://www.hsp-software.de/wp-content/uploads/2021/02/Factsheet.pdf>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.

Datenschutz Grundverordnung (EU-DSGVO) (2016). Art. 1. Gegenstand und Ziele.

<https://www.datenschutz-grundverordnung.eu/grundverordnung/art-1-ds-gvo/>,
zuletzt geprüft am 02.07.2023.

DATEV Magazin (2021,06,01). *Dokumente digital signieren*. <https://www.datev-magazin.de/kanzleimanagement/dokumente-digital-signieren-54376>,

zuletzt geprüft am 02.07.2023.

EU-DSGVO Artikel 5e) der. *Grundsätze in Bezug auf die Verarbeitung personenbezogener Daten*. <https://www.datenschutz-grundverordnung.eu/grundverordnung/art-5-ds-gvo/>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.

- ELSTER- Hilfe (2023). Elster online – Hilfe. Elektronische Signatur. [https://download.elster.de/download/dokumente/Flyer_Elster_Steuererklarung_online_neutral_03-03-21.pdf](https://www.elster.de/eportal/helpGlobal?themaGlobal=help_glossary_eop#:~:text=Bei%20Elster%20wird%20die%20elektronische,verwendet%20(Authentifizierungs%2DSignatur).&text=Unter%20elektronischem%20Missbrauch%20versteht%20man,der%20Systeme%20f%C3%BCr%20eigene%20Zwecke, zuletzt gepruift am 02.07.2023.</p>
<p>ELSTER (2021,03,03). <i>Was ist ELSTER?</i>. Steuerverwaltungen von Bund und Ländern vertreten durch das Bayerische Landesamt für Steuern. München. <a href=), zuletzt gepruift am 02.07.2023.
- ELSTER-Ihr online Finanzamt (2023). *Signaturkarten für Authentifizierung*. <https://www.elster.de/eportal/unterstuetztesignaturkarten>, zuletzt gepruift am 02.07.2023.
- Gerds, J. (2018), BMJV, Referat RA2 (Zivilprozess; arbeitsgerichtliches Verfahren), https://www.bundesarchiv.de/DE/Content/Downloads/Anbieten/informationsforum-2018/informationsforum-2018-beweiskraft-elektronischer-dokumente.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt gepruift am 02.07.2023.
- Gesetze im Internet. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), § 126a *Elektronische Form*. https://www.gesetze-im-internet.de/bgb/__126a.html, zuletzt gepruift am 02.07.2023.
- Gesetze im Internet. *Gesetz über Personalausweise und den elektronischen Identitätsnachweis (Personalausweisgesetz-PAuswG)*. § 18 Elektronischer Identitätsnachweis. https://www.gesetze-im-internet.de/pauswg/__18.html, zuletzt gepruift am 02.07.2023.
- Gesetze im Internet. *Gesetz über Personalausweise und elektronische Identitätsnachweise. §10 Einschaltung, Sperrung und Entsperrung der Funktion des elektronischen Identitätsnachweises mit dem Personalausweis*. https://www.gesetze-im-internet.de/pauswg/__10.html, zuletzt gepruift am 02.07.2023.
- Gesetze im Internet. Handelsgesetzbuch §344. [141](https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/__344.html#:~:text=(1)%20Die%20von%20einem%20Kaufmanne,Urkunde%20sich%20das%20Gegenteil%20ergibt, zuletzt gepruift am 02.07.2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

- Gesetze im Internet. *Zivilprozessordnung. §371a Beweiskraft elektronischer Dokumente.*
https://www.gesetze-im-internet.de/zpo/_371a.html. Zivilprozessordnung (ZPO), zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- Gruhn V. (2007). *Elektronische Signaturen in modernen Geschäftsprozessen.* Inn: Wolff-Marting, V.; Köhler, A., Haase, C., Kresse, T. Friedr. Vieweg & Sohn Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2007.
- Harich, T. (2018). *IT-Sicherheitsmanagement Praxiswissen für IT Security Manager.* (2. Auflage). Mitp Verlag GmbH & Co. KG, Frechen.
- Henke, J. (2021,07.06). *IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft, Fachbeitrag Kanzlei-prozesse,* In: Simon Beyme, Fastr, *Unterschriftserfordernisse in der Steuerbera- tung,* Steuerberaterverband Berlin - Brandenburg. <https://www.iww.de/kp/berufsrecht/kanzleiprozesse-unterschriftserfordernisse-in-der-steuerberatung-fl39084>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- HGB. §344 Abs.1 Nr.1 Buchst.a HGB. https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_344.html, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- Infodienst für Ausschreibungen (2023). *Digitale Signatur.* <https://www.ibau.de/akademie/glossar/digitale-signatur/#was-ist-eine-digitale-signatur>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- KDN (2022,05). KDN - Dachverband kommunaler IT-Dienstleister. *Welche elektroni- schen Signaturen gibt es überhaupt? – Ein erster Überblick.* https://www.kdn.de/fileadmin/user_upload/5_CCD/eSignatur/Blogeintrag_Welche_elektronischen_Signaturen_gibt_es_ueberhaupt.pdf, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- Schieblon, C. (2022). *Digitalisierung und Innovation in Kanzleien* (1. Auflage). Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH Springer Nature 2022
- Signaturrecht (2023). *Digitale Signatur - Elektronische Unterschrift in Bits & Bytes.* <https://www.signaturrecht.de/vorteile-nachteile/nachteile/>, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- Statistisches Bundesamt (2019,03). *Digitale Agenda des statistischen Bundesamtes.* Wiesbaden 2019. https://www.destatis.de/DE/Service/OpenData/Publikationen/digitale-agenda.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt geprüft am 02.07.2023.
- Suden, P.T. (2010). *Die elektronische Rechnung in Handel und Steuerrecht,* Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2010

Veit, S. (2019). *Handbuch zur Verwaltungsreform* (5.Auflage). Inn: Reichard, C., We-
wer, G. Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH.

Verordnung des europäischen Parlaments und des Rates (2014,07,023). *Art. 3, 16.*
[https://eur-lex.europa.eu/legal-con-
tent/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0910](https://eur-lex.europa.eu/legal-con-
tent/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0910),
zuletzt geprüft am 02.07.2023.

Weerth, Carsten (2009). ElsterOnline: Digitale Signatur für Steuererklärungen, Außen-
wirtschaftliche Praxis: Zeitschrift für Außenwirtschaft in Recht und Praxis (AW-
Prax), Bundesanzeiger Verlag, Köln, Iss. 4, pp. 120-125. [https://www.econs-
tor.eu/bitstream/10419/144708/1/Weerth_Elster_Online.pdf](https://www.econs-
tor.eu/bitstream/10419/144708/1/Weerth_Elster_Online.pdf), zuletzt geprüft am
02.07.2023.

ZPO. §371a.Beweiskraft elektronischer Dokumente. [https://www.gesetze-im-inter-
net.de/zpo/_371a.html](https://www.gesetze-im-inter-
net.de/zpo/_371a.html), zuletzt geprüft am 02.07.2023.

Literatur: Abbildung und Tabelle:

Abbildung 1: Die Funktionen der Schriftform

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an:

Bundesministerium des Inneren (2016, 07.). Bericht der Bundesregierung zur Verzicht-
barkeit der Anordnungen der Schriftform und des persönlichen Erscheinens im
Verwaltungsrecht des Bundes. [https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/down-
loads/DE/veroeffentlichungen/2016/bericht-schriftformerforder-
nisse.pdf?__blob=publicationFile&v=2](https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/down-
loads/DE/veroeffentlichungen/2016/bericht-schriftformerforder-
nisse.pdf?__blob=publicationFile&v=2)

Tabelle 1: Beispiele von Anwendungsbereichen („Use Cases“)

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an:

Henke, J. (2021,07.06). *IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft, Fachbeitrag Kanzlei-
prozesse*, In: Simon Beyme, Fastr, *Unterschriftserfordernisse in der Steuerbera-
tung*, Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg. [https://www.iww.de/kp/berufs-
recht/kanzleiprozesse-unterschriftserfordernisse-in-der-steuerberatung-f139084](https://www.iww.de/kp/berufs-
recht/kanzleiprozesse-unterschriftserfordernisse-in-der-steuerberatung-f139084)

Bekar, Ö. (2023,01.02), *Finanzamt Vollmacht*. [https://www.vollmacht-muster.de/finanz-
amt-vollmacht/?utm_content=cmp-true](https://www.vollmacht-muster.de/finanz-
amt-vollmacht/?utm_content=cmp-true)

Personio SE & Co. KG (2023). *Elektronische Signatur: Die wichtigsten Fakten im Über-
blick*. <https://www.personio.de/hr-lexikon/elektronische-signatur-die->

wichtigsten-fakten-im-ueberblick/#was-ist-der-unterschied-zwischen-elektronischer-signatur-und-digitaler-unterschrift

Treter, D. (2022,09.11.). *Fortgeschrittene elektronische Signatur – einfach erklärt.*

<https://omr.com/de/reviews/contenthub/fortgeschrittene-elektronische-signatur>

d.velop. (2022,10). *FACT SHEET - Juristischer Leitfaden zur Einführung einer digitalen*

Signatur. [https://www.fido-buerosysteme.de/media/pdf/2b/43/0d/Executive-](https://www.fido-buerosysteme.de/media/pdf/2b/43/0d/Executive-Summary-zur-digitalen-Unterschrift-Produktinformationen.pdf)

[Summary-zur-digitalen-Unterschrift-Produktinformationen.pdf](https://www.fido-buerosysteme.de/media/pdf/2b/43/0d/Executive-Summary-zur-digitalen-Unterschrift-Produktinformationen.pdf)

DAC7: Die Meldepflichten von Plattformbetreibern

Benedikt Aigner

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	146
Abkürzungsverzeichnis.....	147
1. Einleitung.....	149
1.1 Relevanz und Aktualität des Themas.....	149
1.2 Problemstellung und Forschungsfragen.....	151
1.3 Aufbau der Arbeit	151
2. Grundlagen des PStTG	152
2.1 Sinn und Zweck	152
2.2 Der meldende Plattformbetreiber als Intermediär zwischen Nutzer und Anbieter.....	152
2.3 Der meldepflichtige Anbieter und die vier Bereiche relevanter Tätigkeiten.....	154
2.4 Meldepflicht, Registrierung und Sanktionierung.....	155
3. Anwendung und Wirksamkeit des PStTG in eBay-Fällen	156
3.1 Der private eBay-Anbieter als umsatzsteuerlicher Unternehmer	157
3.2 Die unerkannte Gewerblichkeit des privaten eBay-Anbieters.....	158
3.3 Das private Veräußerungsgeschäft auf Online-Plattformen	161
3.4 Das PStTG greift ein – Auswirkung auf Online-Aktivitäten und Würdigung der Wirksamkeit.....	161
4. Fazit – Das PStTG zwischen Bürokratie und Steuergerechtigkeit	163
Verzeichnis der Gesetze, Gesetzesmaterialien und Verwaltungsanweisungen	165
Rechtsprechungsverzeichnis	167
Verzeichnis der Gesetzeskommentare und Handbücher	168
Literaturverzeichnis	169

Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Bedeutung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abschn.	Abschnitt
AO	Abgabenordnung
AStW	Aktuelles aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht (Fachzeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Fachzeitschrift)
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
DAC	Directive on Administrative Cooperation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
E-PSStTG	Entwurf Plattformen- Steuertransparenzgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
ESh	Einkommensteuer-Hinweise
ESr	Einkommensteuer-Richtlinie
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

f.	folgende
FG	Finanzgericht
GewStG	Gewerbesteuergesetz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des
KfZ	Kraftfahrzeug
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Fachzeitschrift)
m.W.v.	mit Wirkung vom
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Fachzeitschrift)
o. g.	oben genannt
PStTG	Plattformen-Steuertransparenzgesetz
RL (EU)	EU-Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s. o.	siehe oben
IT	Informationstechnologie
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

1. Einleitung

1.1 Relevanz und Aktualität des Themas

EBay, eBay Kleinanzeigen, Booking.com und Airbnb - jeder kennt sie, jeder nutzt sie. Plattformen verfügen weder über ein eigenes Warensortiment noch gehören ihnen Hotels. Trotzdem - oder gerade deswegen - sind sie so erfolgreich. Fakt ist, eBay stellt die größte Plattform für Gebrauchsgüter innerhalb der EU dar.⁴⁰⁴ Daneben sind Booking.com und Airbnb mit 57 % bzw. 20 % die beiden meistgenutzten Buchungsportale für Unterkünfte in Deutschland.⁴⁰⁵ Booking.com vermittelt weltweit mehr Übernachtungen als die fünf größten Hotelketten zusammen.⁴⁰⁶ Kurzum, Online-Plattformen boomen.⁴⁰⁷ Doch wenn gleich digitale Plattformen florieren, fehlte es bislang an einem geordneten Verfahren zur Erfassung und Kontrolle der darüber generierten Umsätze.⁴⁰⁸ Den Steuerbehörden mangelte es schlicht an Handlungsmöglichkeiten, Steueransprüche zu ermitteln und durchzusetzen.⁴⁰⁹ Mithin schien der verfassungsrechtlich gebotene Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt oder zumindest stark gefährdet (vgl. Art. 3 I GG, § 85 AO).⁴¹⁰ Agiert zudem der Plattformbetreiber aus dem Ausland, erschweren Landesgrenzen den Zugriff auf Informationen über steuerpflichtige Plattform-Aktivitäten. Die Grundsätze gleichmäßiger und gesetzmäßiger Besteuerung erfahren mithin zusätzliche Gefährdung (vgl. Art. 1 III, 20 III GG, § 85 AO).⁴¹¹

Ferner treten bei den genannten Plattformen eBay, eBay Kleinanzeigen und Airbnb neben den klassischen „gewerblichen Anbietern“ auch vermehrt „private Anbieter“ auf. Zweiteren ist regelmäßig nicht bewusst, dass sog. „Privatverkäufe“ ebenso umsatz- und ertragsteuerliche Folgen nach sich ziehen können (vgl. §§ 2 I UStG, 15 I, II EStG, 2 I GewStG, 22 I Nr. 2 EStG). Somit besteht zu Recht Grund zur Annahme, dass bestimmte Plattform-

⁴⁰⁴ Vgl. *Behn* (2023), S. 1, www.onlinehaendler-news.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁴⁰⁵ Vgl. *Kunst* (2023), S. 1, de.statista.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁴⁰⁶ Vgl. *Handelsblatt* (2018), S. 1, www.handelsblatt.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁴⁰⁷ Vgl. *Marquardt* (IStR 2020), S. 292; *Kokott* (IStR 2019), S. 130; *Eilers/Oppel* (IStR 2018), Rn. 364.

⁴⁰⁸ Vgl. *Luther u.a.* (BB 2022), Rn. 2841.

⁴⁰⁹ Vgl. BR-Drs. 409/22, S. 1.

⁴¹⁰ Vgl. BR-Drs. 409/22, S. 1; *Rätke* (2022).

⁴¹¹ Vgl. *Hey* (2021), S. 97; *Rätke* (2022); BR-Drs. 409/22, S. 1.

Geschäfte unzureichend versteuert werden und Plattform-Nutzer insoweit die Tatbestände der leichtfertigen Steuerverkürzung (vgl. § 378 AO) bis hin zur Steuerhinterziehung (vgl. § 370 AO) verwirklichen.⁴¹² Damit gehen zunehmend Wettbewerbsverzerrungen einher.⁴¹³

Folglich musste der Gesetzgeber reagieren: Im Bereich der Besteuerung gibt es seit 2013 diverse Regelungen zur Zusammenarbeit der Steuerbehörden innerhalb der EU (DAC1-DAC6).⁴¹⁴ Diese werden nun durch die sog. „DAC7-Richtlinie“ ergänzt. Dabei handelt es sich um die „Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung“.⁴¹⁵ Die Umsetzung auf nationaler Ebene erfolgt durch das „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“, vom 20.12.2022.⁴¹⁶ Artikel 1 regelt die Einführung des „Gesetzes über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen“, dem sog. Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG). Dieses Gesetz regelt die Meldepflicht von Plattformbetreibern, sowie den automatischen Informationsaustausch zwischen EU-Mitgliedsstaaten (§ 1 PStTG).⁴¹⁷ Die darin normierten Pflichten sind erstmals für den Meldezeitraum des Kalenderjahres 2023 zu beachten (§ 29 PStTG). Das „steuerliche Niemandsland“⁴¹⁸ Online-Plattform soll somit endgültig ein Ende finden.⁴¹⁹

⁴¹² Vgl. *Pflaum* (2020), S. 62; *Grambeck* (MwStR 2023), S. 169; *Stumm* (2023), S. 2, www.pwc.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023); *Luther* (2023), S. 1, www.ey.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023); *Oldiges* (DStR 2023), S. 874, 876.

⁴¹³ Vgl. *Dörr* (2022), S. 1 f., www.bundesfinanzministerium.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023); *Oldiges* (DStR 2023) S. 874, 876.

⁴¹⁴ Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170.

⁴¹⁵ Vgl. ABl. L 104/1 (2021), S.4.; *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170.

⁴¹⁶ Vgl. BR-Drs. 605/22, S. 1; *Grashoff/Mach* (2023), S. 214.

⁴¹⁷ Vgl. BR-Drs. 409/22, S. 2.

⁴¹⁸ *Nöcker* (NWB 2022), S. 2683.

⁴¹⁹ Vgl. *Nöcker* (NWB 2022), S. 2683.

1.2 Problemstellung und Forschungsfragen

„Meldet Ebay Kleinanzeigen uns jetzt beim Finanzamt?“⁴²⁰ und sind etwa „Ebay & Co. zum „Anschwärzen“ verpflichtet?“⁴²¹. Kritikern zur Folge schieße der Gesetzgeber mit dem PStTG über das erklärte Ziel hinaus. Sie sehen unverhältnismäßig hohen bürokratischen Aufwand, verbunden mit Kosten für Plattformbetreiber und -nutzer.⁴²² Befürworter hingegen erhoffen sich die gewünschte Transparenz und Steuergerechtigkeit, um den Wettbewerbsverzerrungen Einhalt zu gebieten.⁴²³ Daher ist fraglich, ob das PStTG zur Zielerreichung geeignet und der Steuergerechtigkeit in angemessener Weise dienlich ist oder, ob der Gesetzgeber den Plattformbetreibern und Anbietern möglicherweise zu viel an Bürokratie und Aufwand aufbürdet. Diese Problemstellung gilt es nachfolgend zu untersuchen.

1.3 Aufbau der Arbeit

Zunächst werden in Kapitel 2 die Ziele und Grundlagen des PStTG aufgezeigt und wesentliche Begrifflichkeiten definiert. Das Zusammenwirken von Plattformbetreiber, Anbieter und Nutzer wird skizziert und die normierten Meldepflichten nebst Sanktionierung vorgestellt. Sodann erfolgt in Kapitel 3 eine dezidierte Auseinandersetzung mit ausgewählten Plattform-Aktivitäten auf eBay und den damit einhergehenden steuerlichen Problemfeldern. So werden einstweilen relevante umsatz- und ertragsteuerliche Fallstricke untersucht, um die Gefährdung der Steuergerechtigkeit am Fallbeispiel eBay aufzuzeigen. Von praktischer steuerlicher Bedeutung sind erstens, der „private“ eBay-Anbieter, der sich seiner umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft, mit den Rechtsfolgen umsatzsteuerbarer und -pflichtiger Umsätze nicht bewusst ist sowie zweitens, die unerkannte Gewerblichkeit, mit gravierenden Auswirkungen auf die Einkommen- und Gewerbesteuer nebst Steuerverstrickung. Ferner behandelt wird drittens, die Verwirklichung privater Veräußerungsgeschäfte, welche ebenfalls zu steuerpflichtigen Plattform-

⁴²⁰ Vgl. *Eßlinger* (2023), S. 1, www.capital.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁴²¹ Vgl. *Weimann* (AStW 2023), S. 1 f.

⁴²² Vgl. *Dörr* (2022), S. 1 f., www.bundesfinanzministerium.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023); *Deutscher-AnwaltVerein* (2022), S. 4, www.bundesfinanzministerium.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023); *Deutscher Ferienhausverband* (2022) S. 1 f., www.bundesfinanzministerium.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁴²³ Vgl. *IDW* (2022), S. 1, www.bundesfinanzministerium.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023); *Deutscher Ferienhausverband* (2022) S. 1 f., www.bundesfinanzministerium.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Aktivitäten führen. Aufbauend auf den hieraus gewonnenen Feststellungen, erfolgt die kritische Würdigung des PStTG. Intention dabei ist, die Forschungsfragen fundiert zu beantworten. Abschließend wird ein Fazit gezogen.

2. Grundlagen des PStTG

2.1 Sinn und Zweck

Mit Wirkung zum 01.01.2023 wurde das PStTG eingeführt. Das neue Gesetz zielt primär auf eine Erhöhung der Steuergerechtigkeit ab.⁴²⁴ In der Gesetzesbegründung heißt es konkret, dass dies vor allem durch besseren Zugang zu Informationen, die zur gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung erforderlich sind, erreicht werden soll.⁴²⁵ Das Augenmerk gilt den auf Online-Plattformen erzielten Einkünften. Dazu wird die Zusammenarbeit der EU-Steuerbehörden – konkret im Bereich direkter Steuern – verstärkt.⁴²⁶ Bereits etablierte Modelle zwischenstaatlicher Zusammenarbeit werden fortentwickelt. Zudem sollen Sachverhalte mit Auslandsbezug effizienter ermittelt und ausgetauschte Daten wirksamer genutzt werden.⁴²⁷ Insbesondere bei den direkten Steuern gibt es Aufholbedarf. Die Harmonisierung des EU-Steuerrechts trat bisher vor allem im Bereich indirekter Steuern, nämlich der Umsatzsteuer, in Erscheinung.⁴²⁸

2.2 Der meldende Plattformbetreiber als Intermediär zwischen Nutzer und Anbieter

Das Auslösen von Meldepflichten setzt grundsätzlich voraus, dass ein „Plattformbetreiber“ – den „Anbietern“ und „Nutzern“ – eine „Plattform“ zur Verfügung stellt.⁴²⁹ Daher sind insbesondere die Definitionen von Plattform, Plattformbetreiber, Anbieter und Nutzer essenziell. Die Begriffsbestimmungen werden gem. § 2 PStTG in den §§ 3 bis 7 des PStTG geregelt.

⁴²⁴ Vgl. BR-Drs. 409/22, S. 1 f.

⁴²⁵ Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170; BR-Drs. 409/22, S. 1.

⁴²⁶ Vgl. BR-Drs. 409/22, S. 1.

⁴²⁷ Vgl. BR-Drs. 409/22, S. 1 f.

⁴²⁸ Vgl. *Hidien* (IStR 2020), S. 259, 262; *Waldhoff* (2022), S. 19 f.

⁴²⁹ Vgl. *Klink/Sixt* (DStR 2022), S. 2647.

Nach der Legaldefinition des § 4 I PStTG ist der „Nutzer“ einer Plattform „(...) jede natürliche Person oder jeder Rechtsträger, die oder der eine Plattform in Anspruch nimmt.“ Der Plattformbetreiber selbst gilt dabei nicht als Nutzer der Plattform (§ 4 I S. 2 PStTG). Die „Plattform“ wiederum wird in § 3 I PStTG definiert als „(...) jedes auf digitalen Technologien beruhende System, das es Nutzern ermöglicht, über das Internet mittels einer Software miteinander in Kontakt zu treten und Rechtsgeschäfte abzuschließen (...)“. Die Norm tangiert nicht nur im Inland ansässige Online-Plattformen. Unter bestimmten Voraussetzungen müssen auch ausländische Plattformen Meldungen im Inland abgeben. Dies trifft zu, wenn sie inländische Immobilien vermarkten oder in nicht qualifizierten Drittstaaten ansässig sind. Qualifizierte Drittstaaten i.S.d. § 7 II PStTG sind Staaten, mit denen zwischen allen EU-Mitgliedsländern Vereinbarungen zum Informationsaustausch bestehen.⁴³⁰ „Plattformbetreiber“ ist jeder Rechtsträger der sich verpflichtet, einem Anbieter, eine Plattform zur Verfügung zu stellen (§ 3 II PStTG). Dabei wird differenziert zwischen „meldenden“ und „freigestellten“ Plattformbetreibern. Die Meldepflichten gem. § 13 PStTG werden lediglich bei meldenden Plattformbetreibern ausgelöst.

Ein „meldender Plattformbetreiber“ (§ 3 IV PStTG) ist ein nicht freigestellter Plattformbetreiber (§ 3 III PStTG). Zusätzlich muss eine der nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sein: Sitz oder Geschäftsleitung des Plattformbetreibers befinden sich im Inland (§ 3 IV Nr. 1 Bst. a) PStTG), er ist nach dem Recht der BRD eingetragen oder unterhält eine Betriebsstätte in Deutschland und ist zudem kein qualifizierter Plattformbetreiber (§ 3 IV Nr. 1 Bst. b) PStTG), oder er ist kein qualifizierter Plattformbetreiber (§ 3 IV Nr. 2 PStTG) und erfüllt überdies die weiteren Voraussetzungen des § 3 IV Nr. 2 Bst. a) - c) PStTG). Im Ergebnis können daher sowohl Plattformen, die einem EU-Staat ansässig sind, als auch Drittstaaten-Plattformen sog. meldende Plattformbetreiber sein.⁴³¹ Der negativ abgegrenzte „freigestellte“ Plattformbetreiber erbringt den Nachweis, dass seine Plattform nicht von meldepflichtigen Anbietern genutzt wird (§ 3 III PStTG).

⁴³⁰ Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170.

⁴³¹ Vgl. *Klink/Sixt* (DStR 2022), S. 2649.

Zusammengefasst: Ein meldender Plattformbetreiber ist also ein nicht freigestellter Plattformbetreiber. Freigestellt ist der Plattformbetreiber, wenn seine Plattform nicht durch meldepflichtige Anbieter genutzt wird. Daher kommt dem Rechtsbegriff „meldepflichtiger Anbieter“ (§ 4 VI PStG) substantielle Bedeutung zu. Der Begriff wird nachfolgend erklärt.⁴³²

2.3 Der meldepflichtige Anbieter und die vier Bereiche relevanter Tätigkeiten

Ein „meldepflichtiger Anbieter“ (§ 4 VI PStTG) ist ein aktiver, nicht freigestellter Anbieter, der zudem einen Nexus zum Inland oder einem anderen EU-Staat hat. Ein Nexus zur EU besteht dann, wenn ein Anbieter entweder in einem EU-Staat ansässig ist oder über eine Plattform unbewegliches Vermögen, das in einem EU-Staat belegen ist, vermietet (vgl. § 4 VI Nr. 1 und 2 PStTG). Dabei ergibt sich die Ansässigkeit aus dem Sitz oder Wohnsitz des Anbieters.⁴³³ Die Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen eines freigestellten Anbieters (§ 4 V PStTG) werden im Fallbeispiel eBay weiter behandelt.

„Anbieter“ i.S.d. § 4 II PStTG ist ein Nutzer grundsätzlich dann, wenn er zu irgendeinem Zeitraum ab dem 01.01.2023 auf einer Plattform registriert ist und dabei im Meldezeitraum (§ 6 VI PStTG) eine der relevanten Tätigkeiten anbietet. Die Voraussetzung „aktiver Anbieter“ liegt vor, wenn der Anbieter im Meldezeitraum eine relevante Tätigkeit erbringt oder in diesem eine Vergütung erhält, die im Zusammenhang mit relevanten Tätigkeiten steht (§ 4 IV PStTG). Somit kommt den „relevanten Tätigkeiten“ des Anbieters ebenfalls große Bedeutung zu.⁴³⁴

Das PStTG bestimmt vier Tätigkeitsbereiche, die als sog. relevante Tätigkeiten erfasst und in § 5 I PStTG abschließend aufgezählt werden.⁴³⁵ Enumerierte Fälle sind: Erstens, die zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an unbeweglichem Vermögen (§ 5 I Nr. 1 PStTG). Die kurzfristige Vermietung einer

⁴³² Vgl. *Klink/Sixt* (DStR 2022), S. 2647; *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170.

⁴³³ Vgl. *Klink/Sixt* (DStR 2022), S. 2649.

⁴³⁴ Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170.

⁴³⁵ Vgl. *Weimann* (AStW 2023), S. 1, *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170.

Ferienwohnung über Airbnb wäre hiervon erfasst.⁴³⁶ Zweitens, die Erbringung persönlicher Dienstleistungen (§ 5 I Nr. 2 PStTG). Hierunter fallen jegliche IT-Dienstleistungen und Influencer-Aktivitäten aber auch handwerkliche oder unterrichtete Tätigkeiten. Drittens, der Verkauf von Waren (§ 5 I Nr. 3 PStTG). Der Verkauf gebrauchter Kleidung über eBay oder eBay-Kleinanzeigen lässt sich hierunter subsumieren.⁴³⁷ Viertens und letztens, ist relevante Tätigkeit in o.g. Sinne die zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an Verkehrsmitteln (§ 5 I Nr. 4 PStTG). Davon erfasst sind die Vermietungen von KfZ.⁴³⁸

2.4 Meldepflicht, Registrierung und Sanktionierung

Die Verpflichtung zur Meldung betrifft nach § 13 I PStTG also ausschließlich den meldenden Plattformbetreiber. Dabei sind die in § 14 PStTG genannten Daten an das BZSt zu melden. Die Meldungen haben spätestens bis zum 31.01. des Folgejahres zu erfolgen.⁴³⁹ Neben Angaben zum eigenen Unternehmen, hat der meldepflichtige Plattformbetreiber insbesondere Angaben zum Nutzer und dessen Tätigkeiten zu übermitteln. Inhaltlich handelt es sich u. a. um die Erfassung von Namen, Adressen, Steuernummern, Umsätzen bzw. Einnahmen und die Adressen der vermieteten Immobilien. Verletzt der Plattformbetreiber die Meldepflichten i.S.d. §§ 13, 14 PStTG oder eine der sonstige Aufzeichnungs- oder Aufbewahrungspflichten i.S.d. § 24 PStTG, wird dies bei Vorsatz oder Leichtfertigkeit als Ordnungswidrigkeit i.S.d. § 25 I PStTG, mit einem Bußgeld von bis 30.000 € bzw. 50.000 € geahndet (§ 25 II PStTG).⁴⁴⁰

Der Pflicht zur Registrierung unterliegen gem. § 12 I PStTG lediglich meldende Plattformbetreiber, die in einem Drittstaat ansässig und keine qualifizierten Plattformbetreiber nach § 3 IV Nr. 2 PStTG sind.⁴⁴¹ Kommt der Plattformbetreiber seiner

⁴³⁶ Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170 f.; *Klink/Sixt* (DStR 2022), S. 2649.

⁴³⁷ Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170; *Weimann* (AStW 2023), S. 2.

⁴³⁸ Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170; *Weimann* (AStW 2023), S. 2.

⁴³⁹ Vgl. *Klink/Sixt* (DStR 2022), 2651.

⁴⁴⁰ Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170; *Rennar* (MwStR 2022), S. 925.

⁴⁴¹ Vgl. *Klink/Sixt* (DStR 2022), S. 2649.

Registrierungspflicht nicht nach, wird dies ebenfalls als Ordnungswidrigkeit i.S.d. § 25 I PStTG mit einer Geldbuße von bis zu 50.000 € sanktioniert (§ 25 II PStTG).⁴⁴²

3. Anwendung und Wirksamkeit des PStTG in eBay-Fällen

Auf eBay (Plattform und Plattformbetreiber) treten regelmäßig sowohl vermeintlich private als auch offenkundig gewerbliche Anbieter auf.⁴⁴³ Zwar differenziert eBay zwischen privaten und gewerblichen Mitgliedskonten, jedoch wäre es ein grober Trugschluss zu glauben, dass damit tatsächlich eine steuerliche Wahl einhergehen würde.⁴⁴⁴ Dem steuerlich versierten Rechtsanwender und dem gewerblichen Anbieter, der regelmäßig steuerlich beraten sein wird, ist dies bewusst. Problematisch wird es vielmehr beim vermeintlich privaten Anbieter, der Steuertatbestände verwirklicht, Steuern auslöst (§ 38 AO) aber nicht erklärt (§ 149 I AO). Betroffen sind vor allem drei Steuerarten: die Umsatzsteuer, die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer.

Freilich greift die tarifliche Einkommensteuer erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 10.908 € (§ 32a I S. 2 Nr. 1 EStG). Auch der Gewerbeertrag ist grundsätzlich um einen Freibetrag von 24.500 € zu kürzen (§ 11 I S. 3 Nr. 1 GewStG). Zudem wäre die Gewerbesteuer möglicherweise auf die Einkommensteuer anzurechnen (§ 35 I S. 1 Nr. 1 EStG). Auch steuerpflichtige Umsätze bis 22.000 € würden unter die umsatzsteuerliche Kleinunternehmer-Regelung des § 19 I S. 1 UStG fallen. Jedoch überschreiten zahlreiche eBay-Privatanbieter regelmäßig diese Grenzen und sind nicht selten Gegenstand finanzgerichtlicher Verfahren. Nachfolgend werden – in medias res – ausgewählte steuerliche Fallstricke solcher eBay-Aktivitäten untersucht. Wie in Kap. 2.2.2 dargelegt handelt es sich zudem beim Verkauf von Waren über eBay um eine relevante Tätigkeit i. S. d. § 5 I Nr. 3 PStTG. Nicht behandelt wird der offenkundig gewerbliche und unstreitig umsatzsteuerpflichtige eBay-Verkäufer.

⁴⁴² Vgl. *Grambeck* (MwStR 2023), S. 170.

⁴⁴³ Vgl. *Rennar* (MwStR 2022), S. 925.

⁴⁴⁴ Der eBay-Verkäufer muss sich entscheiden, ob er ein gewerbliches oder privates Mitgliedskonto anmeldet (*eBay-Rechtsportal* (2023), pages.ebay.de (zuletzt geprüft am 14.07.2023); *Rennar* (MwStR 2022), S. 926.

3.1 Der private eBay-Anbieter als umsatzsteuerlicher Unternehmer

Umsatzsteuerrechtlich könnte also ein vermeintlich privater eBay-Anbieter – ungewollt – die Voraussetzungen eines umsatzsteuerlichen Unternehmers erfüllen (§ 2 I S. 1, 3 UStG). Die Fälle der Veräußerung von Privatvermögen sind regelmäßig umsatzsteuerbar (§§ 1 I Nr. 1 S. 1, 3 I UStG) und mangels Befreiungsvorschrift (§ 4 UStG) auch umsatzsteuerpflichtig. Gem. § 2 I S. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und Verantwortung ausgeübt wird⁴⁴⁵. Diese Voraussetzung ist bei eBay-Verkäufern in der Regel gegeben und vorliegend unproblematisch.⁴⁴⁶ Fraglich ist vielmehr, ob die Tatbestandsmerkmale gewerbliche oder berufliche Tätigkeit verwirklicht sind. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt (§ 2 I S. 3 UStG). Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden⁴⁴⁷. Indizwirkung kommen ferner der Anzahl verkaufter Waren und dem betriebenen administrativen Aufwand zu.⁴⁴⁸ So kann die Veräußerung einer Vielzahl von Waren eine der USt unterliegende, unternehmerische Tätigkeit entfalten.⁴⁴⁹ Unternimmt ein Anbieter zudem aktive Schritte beim Vertrieb seiner Waren und bedient sich dabei ähnlicher Mittel wie ein (gewerblicher) Händler, liegen mithin Leistungen im wirtschaftlichen Sinne und somit eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit vor.⁴⁵⁰

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird zudem nachhaltig ausgeführt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist.⁴⁵¹ Dabei ist auf das Gesamtbild der

⁴⁴⁵ Abschn. 2.2 I S. 1 UStAE.

⁴⁴⁶ Vgl. BFH v. 12.05.2022, V R 19/20, DStR 2022, S. 2306; BFH v. 26.04.2012, V R 2/11, BStBl. II 2012, S. 634; FG Köln v. 04.03.2015, 14 K 188/13, BeckRS 2015, Nr. 94772.

⁴⁴⁷ Abschn. 2.3 I S. 2 UStAE.

⁴⁴⁸ Vgl. FG Köln v. 04.03.2015, 14 K 188/13, BeckRS 2015, Nr. 94772; *Rennar* (MwStR 2022), S. 926.

⁴⁴⁹ Vgl. *Rennar* (MwStR 2022), S. 926.

⁴⁵⁰ Vgl. BFH v. 12.05.2022, V R 19/20, DStR 2022, S. 2306; BFH v. 26.04.2012, V R 2/11, BStBl. II 2012, S. 634; EuGH v. 09.07.2015, C-331/14, DStRE 2015, S. 1315; EuGH v. 15.09.2011, C-180/10, DStRE 2011, S. 1417.

⁴⁵¹ Vgl. BFH v. 30.07.1986, V R 41/76, BStBl. II 1986, S. 874; BFH (1991), V R 86/87; Abschn. 2.3 V UStAE.

Verhältnisse im Einzelfall abzustellen. Die Merkmale müssen gegeneinander abgewogen werden.⁴⁵² In eBay-Fällen gilt für das Kriterium der Nachhaltigkeit Folgendes: Der nicht nur vorübergehende, sondern vielmehr auf Dauer angelegte planmäßige Verkauf einer Vielzahl von Gegenständen über eine Online-Plattform ist nachhaltig. Die Beurteilung der Nachhaltigkeit hängt dabei nicht von einer bereits beim Einkauf vorhandenen Wiederverkaufsabsicht ab.⁴⁵³ Die Tätigkeit muss lediglich auf die Erzielung von Einnahmen, also im Rahmen eines Leistungsaustausches, stattfinden. Daher ist grundsätzlich Voraussetzung, dass Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt erbracht werden (§ 1 I Nr. 1 UStG).⁴⁵⁴ Beim entgeltlichen Verkauf über eBay werden Lieferungen erbracht. Somit ist auch der private eBay-Anbieter, bei Erfüllung der Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft, ein umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer.

3.2 Die unerkannte Gewerblichkeit des privaten eBay-Anbieters

Ertragsteuerlich ist die Rechtsfrage der Gewerblichkeit der Einkünfte nach § 15 I, II EStG auch bei privaten eBay-Verkäufern zu prüfen. Liegt nämlich ein Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 II S. 1 EStG vor und erzielt der Anbieter damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 I S. 1 Nr. 2, II S. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 15 I S. 1 Nr. 1, II S. 1 EStG, hat dies grundsätzlich zur Folge, dass die Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen, sofern der stehende Gewerbebetrieb im Inland betrieben wird (§ 2 I S. 1 GewStG). Überdies erfolgt eine steuerbilanzielle Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen (R 4.2 I S. 1 EStR), mit allen Konsequenzen der Steuerverstrickung.⁴⁵⁵

Der BFH hat im Jahr 2020 in gleich zwei Urteilen zu eBay-Fällen bestätigt, dass eine ertragsteuerlich relevante gewerbliche Tätigkeit nur dann gegeben ist, wenn die zusätzlichen Voraussetzungen des § 15 II EStG vorliegen.⁴⁵⁶ Zudem wurde bekräftigt, dass diese eben nicht deckungsgleich mit denen des umsatzsteuerlichen Unternehmers i. S. d. § 2 I S. 1 sind. Vielmehr kommt es für die Gewerblichkeit nach § 15 II EStG auch auf das

⁴⁵² Vgl. Abschn. 2.3 V UStAE.

⁴⁵³ Vgl. BFH v. 26.04.2012, V R 2/11, BStBl. II 2012, S. 634; Abschn. 2.3 VIII UStAE.

⁴⁵⁴ Vgl. BFH v. 07.07.2005, V R 78/03, BStBl. II 2005, S. 849.

⁴⁵⁵ Vgl. *Krumm* (2023), S. 1169 f.; *Kanzler* (2021), S. 123 f.

⁴⁵⁶ Vgl. BFH (2020), X R 26/18; BFH v. 17.06.2020, X R 18/19, BStBl. II 2021, S. 213.

ungeschriebene Tatbestandsmerkmal „mehr als reine Vermögensverwaltung“ an.⁴⁵⁷ Dieses Merkmal wird dagegen in der umsatzsteuerlichen Rechtsprechung regelmäßig nur im Zusammenhang mit dem Merkmal Nachhaltigkeit angesprochen und nicht für das Erfordernis einer gewerblichen und beruflichen Tätigkeit.⁴⁵⁸

Der Gewerbebetrieb wird in § 15 II S. 1 GewStG legaldefiniert, als selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als der eines freien Berufs oder einer anderen selbständigen Arbeit anzusehen ist. Zudem darf es sich bei der Tätigkeit – wie oben ausgeführt – nicht um eine lediglich private Vermögensverwaltung (§ 14 S. 3 AO) handeln.⁴⁵⁹ Selbständigkeit i. S. der Vorschrift bedeutet, die Tätigkeit muss auf eigene Rechnung (Unternehmerisiko) und eigene Verantwortung (Unternehmerinitiative) ausgeübt werden.⁴⁶⁰ Somit sind vier positive und drei negative Merkmale zu unterscheiden.

In eBay-Fällen sind vor allem die Merkmale „Nachhaltigkeit“ sowie die Negierung einer lediglich „privaten Vermögensverwaltung“ streitig.⁴⁶¹ Nachhaltig ist die Tätigkeit, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist und von der Absicht getragen wird, daraus eine Erwerbsquelle zu machen.⁴⁶² Eine Wiederholungsabsicht ist bei einer Vielzahl von gleichartigen Online-Aktivitäten regelmäßig zu bejahen.⁴⁶³ Eine Gewinnerzielungsabsicht ist aufgrund tatsächlich erzielter Gewinne – als ein kaum zu widerlegendes Indiz – somit auch in eBay-Fällen anzunehmen.⁴⁶⁴ Eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn der eBay-Verkäufer mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs-

⁴⁵⁷ Vgl. *Nöcker* (NWB 2022), S. 2686.

⁴⁵⁸ Vgl. BFH v. 26.04.2012, V R 2/11, BStBl. II 2012, S. 634; *Krumm* (2023), S. 1169 f.; *Kanzler* (2021), S. 123 f.

⁴⁵⁹ Vgl. BFH v. 07.11.2018, X R 34/16, BeckRS 2018, Nr. 42592.

⁴⁶⁰ Vgl. BFH v. 27.09.1988, VIII R 193/83, BStBl. II 1989, S. 414; H 15.1 EStH.

⁴⁶¹ Vgl. *Nöcker* (NWB 2022), S. 2687.

⁴⁶² Vgl. BFH v. 22.04.1998, X R 17/96, DStRE 1998, S. 866; BFH v. 27.09.1988, VIII R 193/83, BStBl. II 1989, S. 414;; H 15.1 EStH; *Nöcker* (NWB 2022), S. 2687.

⁴⁶³ Vgl. BFH v. 22.04.2015, X R 25/13, BStBl. II 2015, S. 897; BFH v. 23.10.1987, III R 275/83, BStBl. II 1988, S. 293; BFH v. 12.07.1991, III R 47/88, BStBl. II 1992, S. 143; H 15.2 EStH.

⁴⁶⁴ Vgl. BFH (2020), X R 26/18; *Nöcker* (NWB 2022), S. 2687.

oder Gütertausch teilnimmt. Zudem erfordert die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr, dass die Tätigkeit nach außen hin in Erscheinung tritt und er sich dadurch an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet (eBay-Plattform). Damit gibt er seinen Willen zu erkennen, ein Gewerbe betreiben zu wollen.⁴⁶⁵

Die Negativmerkmale keine Land- und Forstwirtschaft, kein freier Beruf oder andere selbständige Arbeit sind beim eBay-Anbieter unstrittig erfüllt. Schwieriger wird es bei der Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Vermögensverwaltung. Bloße Vermögensverwaltung liegt vor, wenn die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen i. S. einer Fruchtziehung aus der zu erhaltenden Substanz angesehen werden kann. Strittig ist dieses Kriterium bei eBay-Anbietern insbesondere dann, wenn die gebrauchten Waren nebenberuflich in Form eines Privatverkaufs angeboten werden. Grundsätzlich gilt jedoch: Um gewerblich tätig zu sein, müssen besondere Umstände hinzutreten. So sprechen für eine gewerbliche Händlereigenschaft, dass dieser die Waren vorher selbst erworben hat, um sie dann auf einer Online-Plattform anzubieten. Auch Lagerräumlichkeiten, beschäftigte Helfer oder die Nutzung besonderer Strukturen für die Belieferung der Kunden sprechen für eine Gewerblichkeit.⁴⁶⁶ Veräußerungen privater Sammlungen sind dagegen regelmäßig strittig. Hier gilt: Soweit keine speziellen Marketing- oder Vertriebsmaßnahmen getätigt werden, ist auch ein sukzessiver Verkauf noch als Tätigkeit im Rahmen der Vermögensverwaltung anzusehen. Die für eine vermögensverwaltende Tätigkeit schädliche Marktkenntnis und Marktdurchdringung, verschafft auf Online-Plattformen für gewöhnlich der Plattformbetreiber. Daher liegt in den Fällen der Veräußerung von privaten Sammlungen über Online-Plattformen – sofern keine weiteren Umstände hinzutreten – grundsätzlich keine Gewerblichkeit vor.⁴⁶⁷ In den anderen oben dargelegten Fällen, sind die Grenzen zur Gewerblichkeit schnell überschritten. Somit verwirklichen bestimmte private eBay-Anbieter auch regelmäßig die Tatbestandsvoraussetzungen der Gewerblichkeit.

⁴⁶⁵ Vgl. BFH v. 09.07.1986, I R 85/83, BStBl. II 1986, S. 851; H 15.4 EStH.

⁴⁶⁶ Vgl. *Nöcker* (NWB 2022), S. 2689.

⁴⁶⁷ Vgl. BFH v. 17.06.2020, X R 18/19, BStBl. II 2021, S. 213; *Nöcker* (NWB 2020), S. 2691.

3.3 Das private Veräußerungsgeschäft auf Online-Plattformen

Nur gelegentliche Verkäufe von selbst genutzten Gegenständen über Online-Plattformen (z. B. Spielzeug, Kleidung, Möbel) waren bisher und werden auch zukünftig ohne steuerliche Bedeutung bleiben, wenn keine weiteren der o. g. Umstände hinzutreten.⁴⁶⁸ Sie sind als Gegenstände des täglichen Gebrauchs schlicht nicht steuerbar (§ 23 I S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG). Der Gesetzgeber hat für die Zeit nach dem 31.12.2010 explizit geregelt, dass die Veräußerung derartige Gebrauchsgegenstände nicht als private Veräußerungsgeschäfte zu erfassen sind (§ 52 XXXI S. 1 EStG).⁴⁶⁹ Dagegen bleiben private Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt grundsätzlich steuerbar (§ 23 I S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG). Zweitere sind damit in vollem Umfang steuerpflichtig, wenn der erzielte Gesamtgewinn aus den privaten Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr die Freigrenze von 600 € erreicht bzw. überschreitet (§ 23 III S. 5 EStG). Folglich bleiben private Verkäufe auf eBay grundsätzlich steuerfrei, wenn der Gewinn weniger als 600 € beträgt und nicht steuerbar, wenn es sich um Gegenstände des täglichen Gebrauchs handelt.⁴⁷⁰ Im Umkehrschluss bedeutet das, dass bestimmte Privatverkäufer auf eBay auch steuerbare und steuerpflichtige private Veräußerungsgeschäfte verwirklichen.

3.4 Das PStTG greift ein – Auswirkung auf Online-Aktivitäten und Würdigung der Wirksamkeit

Zu erwarten ist, dass die Meldepflichten eine Vielzahl an Anbietern aufdecken werden, die nach den o. g. materiell-rechtlichen Kriterien als gewerblich i. S. d. § 15 II EStG einzustufen sind (mit allen dargelegten Rechtsfolgen der Erzielung von gewerblichen Einkünften nebst Steuerverstrickung und ggf. Gewerbesteuerpflicht). Zum anderen wird das PStTG den Steuerbehörden helfen, diverse Anbieter zu identifizieren, deren Umsätze steuerbar und steuerpflichtig sind, da sie die dargelegte umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft i. S. d. § 2 I UStG bereits erfüllt haben.⁴⁷¹ Entscheidend für das Vorliegen von Gewerblichkeit und Unternehmereigenschaft sind weniger einzelne Kriterien,

⁴⁶⁸ Vgl. *Weimann* (AStW 2023), S. 3.

⁴⁶⁹ Vgl. *Nöcker* (NWB 2022), S. 2687.

⁴⁷⁰ Vgl. *Weimann* (AStW 2023), S. 3.

⁴⁷¹ Vgl. *Weimann* (AStW 2023), S. 3.

sondern vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse der Anbieter.⁴⁷² Mithilfe der Daten von meldepflichtigen Plattformbetreibern wird es den Steuerbehörden gelingen, ein zutreffendes Gesamtbild der Verhältnisse zu gewinnen. Überdies werden möglicherweise nicht erklärte private Veräußerungsgeschäfte i. S. d. § 23 I EStG identifiziert. Anhand der gemeldeten Daten können die Steuerbehörden nun prüfen, ob die entsprechenden Einnahmen deklariert wurden.⁴⁷³

Aus Sicht des Plattformbetreibers ist indes zu eruieren, ob die Nichtaufgriffsgrenzen des § 4 IV Nr. 4 PStTG erfüllt sind und sog. freigestellte Anbieter i. S. d. § 4 V PStTG vorliegen. Demnach ist ein freigestellter Anbieter ein Rechtsträger, der im Meldezeitraum unter Inanspruchnahme derselben Plattform (z. B. Airbnb) in mehr als 2.000 Fällen relevante Tätigkeiten nach § 5 I S. 1 Nr. 1 PStTG in Bezug eine inserierte Immobilieneinheit erbringt (§ 4 V Nr. 3 PStTG). Ferner ist ein Anbieter freigestellt, wenn dieser im Meldezeitraum unter Inanspruchnahme derselben Plattform (z. B. eBay) in weniger als 30 Fällen relevante Tätigkeiten erbringt und dadurch insgesamt weniger als 2.000 € als Vergütung erhalten hat (§ 4 V Nr. 4 PStTG). Die Bagatellgrenze des § 4 V Nr. 4 PStTG kommt erst zum Tragen, wenn in weniger als 30 Fällen Waren verkauft und dadurch insgesamt weniger als 2.000 € gezahlt oder gutgeschrieben wurde. Somit müssen beide Grenzen kumulativ erfüllt sein.⁴⁷⁴ Verkauft also ein Anbieter A, in 32 Online-Auktionen Waren im Gesamtwert von 200 €, unterschreitet er zwar die Grenze von 2.000 €, jedoch liegen mit 32 Transaktionen, mehr als 29 vor. Somit ist A kein freigestellter Anbieter i. S. d. § 4 V PStTG. Der Plattformbetreiber ist daher zur Meldung von Daten über den nicht freigestellten Anbieter A verpflichtet.⁴⁷⁵

Im Ergebnis - und damit zeigt sich auch die Wirksamkeit des PStTG - werden zahlreiche Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeiten aufgedeckt und entsprechende Verfahren eingeleitet werden. Aufgrund gravierender Folgen von Fehleinschätzungen seitens der Privatverkäufer wird es in vielen Fällen zu empfehlen sein, die Plattform-Aktivitäten durch

⁴⁷² Vgl. z.B. BFH (2012), IV R 32/10; *Weimann* (AStW 2023), S. 3.

⁴⁷³ Vgl. *Weimann* (AStW 2023), S. 3.

⁴⁷⁴ Vgl. BMF v. 02.02.2023, IV B 6 – S 1316/21/10019, BStBl. I, S. 241, Rz. 1.4.

⁴⁷⁵ Vgl. BMF v. 02.02.2023, IV B 6 – S 1316/21/10019, BStBl. I, S. 241, Rz. 1.4.

verbindliche Auskünfte i. S. d. § 89 AO abzusichern. Hierbei gilt es zu beachten, dass diese lediglich für zukünftige, noch nicht verwirklichte Sachverhalte eingeholt werden können (§ 89 II S. 1 AO).⁴⁷⁶ Für alle anderen Sachverhalte gilt es, im Idealfall die betroffenen Steuererklärungen (verpflichtend) gem. § 153 AO zu berichtigen. Dies setzt voraus, dass der Steuerpflichtige nachträglich und vor Ablauf der Festsetzungsfrist i. S. d. § 169 II AO erkennt, dass die von ihm abgegebenen Erklärungen unrichtig oder unvollständig sind und es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist (§ 153 I S. 1 Nr. 1 AO). Sollte eine Berichtigung nicht mehr möglich sein, ist es dringend angeraten, eine Selbstanzeige gem. § 371 I S. 1 AO zu prüfen, um zumindest Straffreiheit zu erlangen. Vor einer Nachzahlung der Steuern schützt dies freilich nicht. Die Schwierigkeit einer Selbstanzeige besteht jedoch darin, dass gem. § 371 I S. 2 AO Angaben zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart, mindestens aber der letzten zehn Jahre zu erfolgen haben. Andernfalls ist diese unwirksam.

Somit bleibt festzustellen, dass das PStTG bezüglich der Forschungsfragen im Ergebnis sehr wohl geeignet ist, die Grundsätze gleichmäßiger und gesetzmäßiger Besteuerung zu gewährleisten und die Steuergerechtigkeit für die Zukunft wieder herzustellen und damit einhergehende Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen.

4. Fazit – Das PStTG zwischen Bürokratie und Steuergerechtigkeit

Das „steuerliche Niemandsland“ Online-Plattform existiert. Das Fallbeispiel eBay zeigt sehr anschaulich, welche umfangreichen steuerlichen Fallstricke mit Online-Aktivitäten einhergehen. Hervorzuheben sind vermeintliche Privatanbieter, die eigentlich als gewerblich i. S. d. § 15 II EStG einzustufen sind (mit den Rechtsfolgen der Erzielung von gewerblichen Einkünften nebst Steuerverstrickung und ggf. Gewerbesteuerpflicht), diese Einkünfte aber nicht erklären. Sie sind zudem – unwissentlich – regelmäßig umsatzsteuerliche Unternehmer i. S. d. § 2 I UStG und erzielen folglich nicht deklarierte steuerbare und steuerpflichtige Umsätze. Ferner verwirklichen zahlreiche Privatanbieter nicht erklärte private Veräußerungsgeschäfte i. S. d. § 23 I EStG. Der gemeine Privatverkäufer auf eBay, steuerlicher Laie und nicht beraten, verfällt sogar regelmäßig dem Trugschluss, durch die Wahl zwischen privatem und gewerblichem Mitgliedskonto auf eBay, gehe ein

⁴⁷⁶ Vgl. *Weimann* (AStW 2023), S. 3.

steuerliches Wahlrecht einher. Somit besteht zu Recht Grund zur Annahme, dass Plattform-Geschäfte regelmäßig unzureichend versteuert werden und Plattform-Nutzer mithin Ordnungswidrigkeiten bzw. Steuerstraftaten begehen. Und damit zeigt sich auch die Wirksamkeit des PStTG: Durch die vom Plattformbetreiber zu meldenden Daten, erhalten die Steuerbehörden nun adäquate Handlungsmöglichkeiten. Somit können sie prüfen, ob eine Deklaration der entsprechenden Einnahmen erfolgte. Infolgedessen werden zahlreiche Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeiten aufgedeckt und entsprechende Verfahren eingeleitet werden. Zwar gehen mit den Meldepflichten des PStTG zweifelsohne bürokratische Lasten einher, die sich auch in Kosten für Plattformbetreiber (melden der Daten) und Nutzer (bereitstellen der Daten) auswirken werden, jedoch erscheinen diese keinesfalls unverhältnismäßig. Konkret beziffern lassen sich Kosten ohnehin erst nach dem Meldestichtag für das Jahr 2023, dem 31.01.2024.

Folglich ist das PStTG der Verbesserung von Transparenz und Steuergerechtigkeit in angemessener Weise dienlich. Das PStTG ist somit geeignet, die Steuergerechtigkeit für die Zukunft wieder herzustellen und damit einhergehende Wettbewerbsverzerrungen zielgerichtet zu beseitigen.

Verzeichnis der Gesetze, Gesetzesmaterialien und Verwaltungsanweisungen

- AO (2023): Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I, S. 3866, 2003 I S. 61) zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2022 (BGBl. I, S. 2730) m.W.v. 01.01.2023.
- BMF (2023): Schreiben betr. Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG); Anwendungsfragen zum Plattformen-Steuertransparenz, vom 02.02.2023, IV B 6 – S 1316/21/10019, (BStBl. I, S. 241).
- EStG (2023): Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I, S. 3366, S. 3862) zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2022 (BGBl. I, S. 2730) m.W.v. 01.01.2023
- EStR (2012-2023): Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR 2012) vom 16.12.2005 in der Fassung der EStÄR 2012 v. 25.03.2013 (BStBl. I, S. 276).
- E-PStTG (2022): Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerfahrensrechts vom 26.08.2022, BR-Drs. 409/22.
- GewStG (2022): Gewerbesteuerengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I, S. 4167) zuletzt geändert durch Gesetz vom 16.12.2022 (BGBl. I, S. 2294) m.W.v. 21.12.2022.
- Gesetz zur Umsetzung RL (EU) 2021/514: Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU)

2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022 (BGBl. I S. 2730), BR-Drs. 605/22.

PStTG (2023): Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz - PStTG) in der Fassung vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I, S. 2730) m.W.v. 01.01.2023.

RL (EU) 2021/514: RICHTLINIE (EU) 2021/514 DES RATES vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 23.03.2021, ABl. L 104/1.

UStAE (2010-2023): Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 01.10.2010 (BStBl. 2010, 846) zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 22. 5. 2023 – III C 2.

UStG (2023): Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 (BGBl. I, S. 386) zuletzt geändert durch Gesetz vom 16.12.2022 (BGBl. I, S. 2294) m.W.v. 01.01.2023.

Rechtsprechungsverzeichnis

Entscheidung

Fundstelle

Entscheidungen des EuGH

EuGH (2015)	Urt. v. 09.07.2015	C-331/14	DStRE 2015	S. 1315.
EuGH (2011)	Urt. v. 15.09.2011	C-180/10	DStRE 2011	S. 1417.

Entscheidungen des BFH

BFH (2022)	Urt. v. 12.05.2022	V R 19/20	DStR 2022	S. 2306.
BFH (2020)	Urt. v. 17.06.2020	X R 18/19	BStBl. II 2021	S. 213.
BFH (2018)	Urt. v. 07.11.2018	X R 34/16	BeckRS 2018 Nr. 42592.	
BFH (2015)	Urt. v. 22.04.2015	X R 25/13	BStBl. II 2015	S. 897.
BFH (2012)	Urt. v. 26.04.2012	V R 2/11	BStBl. II 2012	S. 634.
BFH (2005)	Urt. v. 07.07.2005	V R 78/03	BStBl. II 2005	S. 849.
BFH (1998)	Urt. v. 22.04.1998	X R 17/96	DStRE 1998	S. 866.
BFH (1991)	Urt. v. 18.07.1991	V R 86/87	BStBl. II 1991	S. 776.
BFH (1991)	Urt. v. 12.07.1991	III R 47/88	BStBl. II 1992	S. 143.
BFH (1988)	Urt. v. 27.09.1988	VIII R 193/83	BStBl. II 1989	S. 414.
BFH (1987)	Urt. v. 23.10.1987	III R 275/83	BStBl. II 1988	S. 293.
BFH (1986)	Urt. v. 09.07.1986	I R 85/83	BStBl. II 1986	S. 851.
BFH (1986)	Urt. v. 30.07.1986	V R 41/76	BStBl. II 1986	S. 874.

Entscheidung des FG

FG Köln (2015)	Urt. v. 04.03.2015	14 K 188/13	BeckRS 2015 Nr. 94772.	
----------------	--------------------	-------------	------------------------	--

Verzeichnis der Gesetzeskommentare und Handbücher

Grashoff, D. / Mach, H. (2023): Grundzüge des Steuerrechts, Handbuch, in Grashoff/ Mach (Hrsg.), 16. Auflage, München 2023.

Hey, J. (2021): Steuerrecht, Handbuch, in Tipke/ Lang (Begr.), 24. Auflage, Köln 2021.

Kanzler, H. (2021): Handbuch Bilanzsteuerrecht, in Prinz/ Kanzler (Hrsg.), 4. Auflage, Herne 2021.

Krumm, M. (2023): EStG, Kommentar, in Kirchhof/ Seer (Hrsg.), 22. Auflage, Köln 2023.

Pflaum, U. (2020): Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, in Wabnitz/ Janovsky/ Schmitt (Hrsg.), 5. Auflage, München 2020.

Ratschow, E. (2023): Ertragsteuerrecht, Kommentar, in Brandis/ Heuermann (vormals Blümich), 166. Auflage, München 2023.

Rätke, B. (2022): Abgabenordnung, Kommentar, in Klein (Begr.), 16. Auflage, München 2022.

Waldhoff, C. (2022): EUV/AEUV, Kommentar, in Calliess/ Ruffert (Hrsg.), 6. Auflage, München 2022.

Literaturverzeichnis

Behn, H. (2023): Ebay ist der größte Anbieter für Gebrauchsgüter in der EU, abrufbar unter <https://www.onlinehaendler-news.de/online-handel/marktplaetze/137425-ebay-groesste-anbieter-gebrauchsgüter-eu> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

DeutscherAnwaltVerein (2022): Stellungnahme 41/2022 zum Referentenentwurf v. 06.07.2022, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-12-28-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/Stellung-nahme-09-DAV.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Deutscher Ferienhausverband (2022): Stellungnahme zum Referentenentwurf v. 06.07.2022, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-12-28-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/Stellung-nahme-11-DFV.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Dörr, J. (2022): Stellungnahme zum Referentenentwurf v. 06.07.2022 - Wettbewerbsgleichheit ohne Bürokratie schaffen, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-12-28-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/Stellungnahme-12-DIE-FAMILIENUNTERNEHMER.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Eilers, S./ Ooppel, F. (2018): Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, in IStR 2018, Heft 10, S. 361-370.

Eßlinger, L. (2023): Meldet Ebay Kleinanzeigen uns jetzt beim Finanzamt?, aufrufbar unter <https://www.capital.de/geld-versicherungen/so-melden-betreiber-wie-ebay-kleinanzeigen-verkaeufe-dem-finanzamt-33081334.html> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Grambeck, H. (2023): Plattformbetreiber und -nutzer aufgepasst – Meldepflichten und fiktive Leistungsketten implizieren steuerliche Transparenz und Mehrbelastungen, in MwStR 2023, Heft 5, S. 169-173.

Handelsblatt (2018): Airbnb baut Geschäft mit Hotels und Luxus, auch abrufbar unter <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/dienstleister/unterkunftsvermittler-airbnb-vermittelt-mehr-uebernachtung-als-die-fuenf-groessten-hotelketten/20995968-2.html> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Hidien, J. (2020): Ist das deutsche Haftungsmodell für Online-Marktplatzbetreiber unionsrechtswidrig?, in IStR 2020, Heft 7, 257-264.

IDW (2022): Stellungnahme zum Referentenentwurf v. 06.07.2022, abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-12-28-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/Stellungnahme-17-IDW.pdf?__blob=publication-File&v=2 (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Klink, M./ Sixt, M. (2022): Das Plattformen-Steuertransparenzgesetz - Die Umsetzung der „DAC 7-RL“ bringt umfassende Meldepflichten für Betreiber digitaler Plattformen, in DStR 2022, 2646-2654.

Kokott, J. (2019): Herausforderungen einer Digitalsteuer, in IStR 2019, Heft 4, S. 123-134.

Kunst, A. (2023): Meist genutzte Buchungsportale für Unterkünfte in Deutschland im Jahr 2023, abrufbar unter <https://de.statista.com/prognosen/999811/deutschland-meist-genutzte-buchungsportale-fuer-unterkuenfte> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Luther, H./ Zawodsky, F./ Daase, F. (2022): Das PStTG – die nationale Umsetzung der DAC7, in BB 2022, Heft 49, S. 2841-2844.

Luther, M. (2023): Welche Meldepflichten für Online-Plattformen eingeführt werden, abrufbar unter https://www.ey.com/de_de/tax-law-magazine/neue-meldepflichten-auf-online-plattformen (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Marquardt, M. (2020): Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil I), in IStR 2020, Heft 8, S. 292-302.

Nöcker, G. (2022): Der Handel auf Internetplattformen im Ertragsteuerrecht - Abgrenzung zwischen privaten und gewerblichen Verkäufen über eBay & Co., in NWB 2022, Heft 38, S. 2683-2692.

Oldiges, M. (2023): „VAT in the Digital Age“ – Richtlinienentwurf mit weitreichenden Änderungen für digitale Plattformen, in DStR 2023, Heft 17, S. 874-877.

Rennar, T. (2022): Unternehmerstatus von Internethändlern & Co. auf Online-Marktplätzen, in MwStR 2022, Heft 24, 925-927.

Stumm, N. (2023): DAC 7: Prüfen Sie Ihre Meldepflicht für 2023, abrufbar unter <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/dac-7-setzen-sie-sich-fruehzeitig-mit-der-meldepflicht-auseinander.html> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Weimann, R. (2023): eBay & Co. zum „Anschwärzen“ verpflichtet: Jetzt werden Online-Geschäfte für das Finanzamt transparent, in AStW 2022, S. 1-6.

TaxTechnology: Überblick über geeignete Technologien für den Steuerbereich und deren Anwendungsmöglichkeiten

Janika Herzberger

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	173
Abkürzungsverzeichnis.....	174
Abbildungsverzeichnis.....	175
Tabellenverzeichnis	175
1. Einleitung.....	176
2. Digitale Transformation der Steuerfunktion: Disziplin TaxTechnology.....	177
3. Überblick über geeignete Technologien für den Einsatz im Steuerbereich.....	179
3.1 Künstliche Intelligenz	179
3.2 Robotic Process Automation	181
3.3 Blockchain	183
3.4 Process Mining	187
3.5 Business Intelligence und Data Analytics	188
3.6 Cloud Computing.....	190
3.7 Weitere Technologien für den Einsatz im Steuerbereich	191
4. Grenzen von TaxTechnology und Ausblick auf zukünftige Entwicklung	196
5. Fazit	197
Literaturverzeichnis	198

Abkürzungsverzeichnis

API	Application Programming Interface
BI	Business Intelligence
BPMN	Business Process Modeling Notation
CMS	Compliance-Management-System
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung
ERP	Enterprise Resource Planning
ETL	Extract, Transform, Load
i.d.R.	in der Regel
IaaS	Infrastructure as a Service
IDSt	Institut für Digitalisierung im Steuerrecht
KI	Künstliche Intelligenz
ML	Machine Learning
NLP	Natural Language Processing
OCR	Optical Character Recognition
PaaS	Platform as a Service
RPA	Robotic Process Automation
SaaS	Software as a Service

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Treibende Kräfte für den Einsatz von digitalen Technologien im Steuerwesen	176
Abbildung 2: Teilgebiete der KI	179
Abbildung 3: Allgemeiner Aufbau einer Blockchain	184
Abbildung 4: Funktionsweise Smart Contracts	185
Abbildung 5: Analyseziele von Data Analytics	189
Abbildung 6: Servicemodelle von Cloud-Technologien	190

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Einsatz von KI im Steuerbereich	181
Tabelle 2: Einsatz von RPA im Steuerbereich	183
Tabelle 3: Einsatz von Blockchain im Steuerbereich	186
Tabelle 4: Einsatz von Process Mining im Steuerbereich	187
Tabelle 5: Einsatz von Data Analytics im Steuerbereich	190
Tabelle 6: Einsatz von Cloud Computing im Steuerbereich	191
Tabelle 7: Weitere geeignete Technologien für den Einsatz im Steuerbereich	195

1. Einleitung

Der Megatrend Digitalisierung und die daraus resultierende digitale Transformation führen einen grundlegenden Wandel der Gesellschaft herbei. Die Integration digitaler Technologien in den Alltag ist für uns mittlerweile selbstverständlich geworden – sei es bei der Informationsbeschaffung, in Form von Smart-Home-Systemen oder beim Online-Banking. Zudem wirkt sich die Digitalisierung auf sämtliche Märkte und Branchen aus und führt zu grundlegenden Veränderungen in Unternehmen aller Sektoren sowie zu einer radikalen Veränderung der Arbeitswelt. Auch vor dem Steuerbereich macht die Digitalisierung keinen Halt.⁴⁷⁷

Das Steuerwesen steht vor diversen Herausforderungen, die den Einsatz von automatisierten IT-Anwendungen unerlässlich machen. In Abbildung 1 ist eine grafische Darstellung zu sehen.



Abbildung 1: Treibende Kräfte für den Einsatz von digitalen Technologien im Steuerwesen

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Buschbacher (2020a), S. 350; Kromer/Wilczynska (2020), S. 4; Stender (2023b)

Konsequenz dieser Herausforderungen ist oftmals, dass sich Mitarbeitende mit repetitiven, manuellen und zeitintensiven Aufgaben auseinandersetzen müssen, statt sich wertschöpfenden Tätigkeiten und komplexen Fragestellungen widmen zu können.⁴⁷⁸ Häufig besteht im Steuerbereich trotzdem eine gewisse Zurückhaltung gegenüber dem Einsatz

⁴⁷⁷ Vgl. Buschbacher (Rethinking Tax 2020b), S. 28.

⁴⁷⁸ Vgl. Kubot et al. (Rethinking Tax 2021), S. 34.

von IT-Lösungen. Dies wird oft damit begründet, dass steuerliche Prozesse und Regeln zu komplex sind, um automatisiert zu werden.⁴⁷⁹ So ist Excel noch immer die am häufigsten genutzte Software in den Steuerabteilungen⁴⁸⁰ und die Verwaltung arbeitet weitestgehend auf Basis von Papierakten.⁴⁸¹ IT-gestützte Anwendungen könnten die steuerrechtlichen Arbeitsprozesse jedoch enorm erleichtern: Sie bieten bspw. Zeit- und Kosteneinsparungen, eine erleichterte Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften, effizientere Prozesse, eine Reduktion des Fehlerrisikos, eine höhere Transparenz, u. v. m.⁴⁸²

Im Zeitalter der digitalen Transformation gibt es eine wachsende Anzahl an technologischen Innovationen auf dem Markt – daher stehen steuerpflichtige Unternehmen, deren Berater und Finanzbehörden vor der Herausforderung, die richtige Technologie für sich zu finden und einzusetzen, um die Potenziale der Digitalisierung für sich zu nutzen.

Vor dem Hintergrund dieser Problematik besteht das Ziel dieser Seminararbeit zum einen darin, herauszuarbeiten, welche Technologien für den Einsatz im Steuerbereich geeignet sind, und zum anderen darin, aufzuzeigen, wie diese Technologien Anwendung im Steuerbereich finden können.

Die Struktur dieser Seminararbeit umfasst fünf Abschnitte. Nachdem in der Einleitung die Dringlichkeit einer digitalen Transformation des Steuerwesens beschrieben wurde, folgt im zweiten Kapitel eine Einführung in die Disziplin *TaxTechnology*. Im dritten Kapitel werden Technologien vorgestellt, die für den Einsatz im Steuerbereich geeignet sind. Herausforderungen es beim Einsatz digitaler Technologien in der Steuerfunktion gibt, wird im vierten Kapitel erschlossen. Das letzte Kapitel der Arbeit fasst die zentralen Erkenntnisse zusammen und wirft einen Blick auf zukünftige Entwicklungen.

2. Digitale Transformation der Steuerfunktion: Disziplin TaxTechnology

Die Steuerfunktion ist geprägt von Handlungsabfolgen, die festen Schemata folgen und i.d.R. von manuellen Handlungen dominiert sind, wie das Zusammenstellen von Daten durch die Bearbeitung und Auswertung von Fragebögen, das Aufbereiten von Daten aus

⁴⁷⁹ Vgl. *Kromer/Wilczynska* (Rethinking Tax 2020), S. 4.

⁴⁸⁰ Vgl. *Stender* (2023a), www.kpmg.com (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁴⁸¹ Vgl. *Risse/Gries* (beck.digitax 2020), S. 395.

⁴⁸² Vgl. *Eilers* (2019), S. 324; vgl. *Risse/Gries* (beck.digitax 2020), 395.

verschiedenen Systemen, die Datenübernahme von Bilanz Einzelwerten in die Steuerbilanz, u. v. m.⁴⁸³ Insofern bietet der Steuerbereich tatsächlich die beste Voraussetzung für Automatisierung: es gibt ein klar abgegrenztes Tätigkeitsfeld, mit großen Datenmengen und hoch-repetitiven Tätigkeiten. Besonders transaktionale Steuern (z.B. Lohnsteuer, Umsatzsteuer, Verrechnungspreise) und der Zollbereich eignen sich besonders für den Einsatz digitaler Technologien, da Massendaten einfach analysiert werden können und steuerlich relevante Compliance-Verstöße einfach aufgedeckt werden können.⁴⁸⁴

Angesichts der Massendaten, die im Kontext des Steuerwesens auch als *Big Tax Data* bezeichnet werden, ist davon auszugehen, dass wir erst am Beginn einer exponentiellen Entwicklung stehen. *Big Tax Data* steht für die Datenexplosion, die in den letzten Jahren stattgefunden hat, dabei liegt ein Großteil dieser Daten in unstrukturierter Form – also in Dokumenten, Audio, Bildern etc. – vor. Indem Unternehmen die Potenziale von *Big Tax Data* erschließen und die Daten nutzen, können sie fundierte steuerliche Entscheidungen treffen, ihre Prozesse optimieren und bessere Ergebnisse erzielen. Meist kann im Steuerbereich auf eine gute und auch repräsentative Datenbasis zurückgegriffen werden.⁴⁸⁵ Daher gilt es, *Big Tax Data* effizient zu nutzen, wobei der Einsatz digitaler Technologien unerlässlich ist.

Die Digitalisierung von Steuerprozessen wird unter dem Schlagwort *TaxTechnology* zusammengefasst. Nach Federmann umfasst die Disziplin „moderne, computergestützte, digitale Technologien, die einsetzbar sind, um steuerliche und steuerberatende Tätigkeiten innovativ zu automatisieren, zu vereinfachen und zu gestalten“.⁴⁸⁶ Dabei verbindet die Disziplin *TaxTechnology* die drei klassischen Bereiche der Steuerwissenschaft – betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Finanzwissenschaft und Steuerrecht – mit der Informatik.⁴⁸⁷

⁴⁸³ Vgl. Kubot et al. (Rethinking Tax 2021), S. 33.

⁴⁸⁴ Vgl. Fettke (2017), www.der-betrieb.de (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁴⁸⁵ Vgl. IDSt (Rethinking Tax 2022c), 2023.

⁴⁸⁶ Federmann (2022), S. 60.

⁴⁸⁷ Vgl. Fettke (Der Betrieb 2018a), S. 19.

3. Überblick über geeignete Technologien für den Einsatz im Steuerbereich

Als vielversprechende Technologien für eine Integration in den Steuerbereich stehen insbesondere die Künstliche Intelligenz, Robotic Process Automation und Blockchain im Mittelpunkt des Interesses. Allerdings gibt es neben diesen viel diskutierten IT-Lösungen eine Vielzahl anderer Tools, die beträchtliche Potenziale für das Steuerwesen bieten. Daher soll im Rahmen dieses Kapitels eine Übersicht über geeignete IT-Lösungen für den Steuerbereich gegeben werden, wobei zusätzliche Technologien einbezogen werden.

3.1 Künstliche Intelligenz

Die Künstliche Intelligenz (KI) wird als maßgeblicher Treiber der Digitalisierung anerkannt – sowohl innerhalb als auch außerhalb der Steuerfunktion. Obwohl sich ihre Entwicklung noch in den Anfängen befindet, gewinnt ihr Einsatz an Bedeutung.⁴⁸⁸ Das Arbeitsgebiet der KI strebt an, technische Systeme zu entwickeln, die Probleme lösen können, die normalerweise menschliche Intelligenz erfordern. Es existiert jedoch keine einheitliche Definition von KI, sondern es werden verschiedene Ansätze verfolgt.⁴⁸⁹ Abbildung 2 stellt die sich teilweise überlappenden Teilgebiete der KI dar.

Das Institut für Digitalisierung im Steuerrecht (IDSt) beschreibt die Teilgebiete wie folgt:⁴⁹⁰

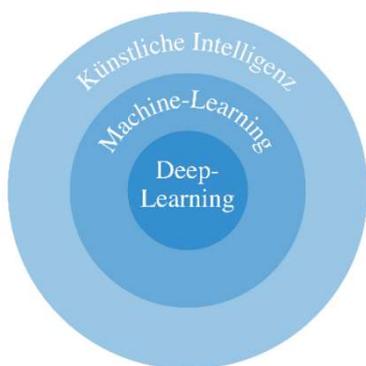


Abbildung 2: Teilgebiete der KI

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an IDSt (2022c), S. 9

Bei *regelbasierten IT-Systemen* wird das intelligente Verhalten zur Problemlösung explizit von einem Programmierer oder Fachexperten vorgegeben. Beispielfähig hierfür sind Entscheidungsbäume und Robotic Process Automation (siehe Kapitel 3.2).

Bei *Machine-Learning-Systemen* (ML-Systeme) wird das zur Problemlösung erforderliche Verhalten nicht vom Menschen

⁴⁸⁸ Vgl. IDSt (2022a), S. 7.

⁴⁸⁹ Vgl. Fettke (Rethinking Tax 2019), S. 14.

⁴⁹⁰ Vgl. IDSt (Rethinking Tax 2022c), S. 7-8.

vorgegeben, sondern anhand von Trainingsdaten vom System selbst erlernt. ML-Systeme erkennen Muster in den Daten und erstellen auf dieser Grundlage ein Regelwerk, welches die automatisierte Lösung des Problems ermöglicht. Eine bedeutende Form des maschinellen Lernens ist das *Natural Language Processing* (NLP), hierbei wird es möglich, menschliche Sprache zu verstehen.

Deep-Learning-Technologien stellen eine äußerst vielversprechende Kategorie von ML-Systemen dar. Sie verwenden mehrschichtiger neuronaler Netzwerke, inspiriert von der Funktionsweise des menschlichen Gehirns inspiriert, um Eingabedaten zu analysieren und Prognosen zu treffen. Der Lernprozess erfolgt ohne menschliche Einwirkung.

Der Einsatz von KI im Steuerbereich wird angetrieben von der Erwartung, Effizienzsteigerungen durch Kostenreduzierung und Qualitätsverbesserung zu erzielen.⁴⁹¹ Tabelle 1 stellt die generellen Anwendungsbereiche von KI in der linken Spalte da, während in der rechten Spalte konkrete steuerliche Einsatzgebiete von KI aufgeführt sind. Darüber hinaus wird im unteren Teil der Tabelle auf die Verwendungsmöglichkeiten des Teilgebiets NLP eingegangen.

Eine bedeutende Disziplin von KI sind digitale Assistenten i. S. v. Chatbots. Chatbots sind textbasierte Dialogsysteme, die häufig eingesetzt werden, um automatisierte Antworten auf Anfragen zu geben. Ihr Einsatz im steuerlichen Umfeld nimmt zu, um gezielte Informationen zu verschiedenen Steuerthemen bereitzustellen und Spezialisten von allgemeinen Fragen zu entlasten.⁴⁹² Vor allem die Veröffentlichung von *ChatGPT* hat weltweit Begeisterung für Chatbots ausgelöst. Dabei handelt es sich um ein Sprachmodell, basierend auf einem künstlichen neuronalen Netzwerk, das darauf trainiert wurde, präzise Texte in natürlicher Sprache als Antwort auf eine gegebene Frage im Kontext zu generieren. *ChatGPT* findet vor allem Anwendung, um Mitarbeitende von allgemeinen Aufgaben zu entlasten und bietet somit ein großes Einsparpotenzial an Zeit und Ressourcen. Die Firma *Taxy.io* arbeitet an der Weiterentwicklung dieser Technologie mit dem Ziel, eine Art Betriebssystem für das Steuerwesen zu schaffen.⁴⁹³

⁴⁹¹ Vgl. *IDSt* (Rethinking Tax 2022c), S. 8.

⁴⁹² Vgl. *Heinloth/Wanninger* (beck.digitax 2021), S. 193.

⁴⁹³ Vgl. *Volovskiy et al.* (Rethinking Tax 2023), S. 4; 11-13.

Breiter Anwendungsbereich von KI	Einsatzgebiete von KI im Steuerbereich
<ul style="list-style-type: none"> • Repetitive Tätigkeiten • Recherchetätigkeiten/ Wissensgenerierung • Datenanalysen 	<ul style="list-style-type: none"> • Behandlung von Reihengeschäften, Quellensteuerabzug oder Incentives • Steuerfindung im Bereich der Umsatzsteuer • Eruierung der Tarifierungsvorschläge im Zollbereich • Identifikation von fehlerhaften Steuerschlüsseln, Abweichungen bei Reihengeschäften in Real-Time • Aufdeckung von Verstößen gegen Verrechnungspreisrichtlinien • Einhaltung der Zinsschranke • Einsatz in der Finanzverwaltung: <ul style="list-style-type: none"> ○ Erstkontakt mit Bürgern ○ Vollständigkeits-, Stimmigkeits- und Belegprüfungen ○ Eingangsbestätigungen und Fristverlängerungsanträge ○ Auswahl zu prüfender Unternehmen für Außenprüfungsdienste
Breiter Anwendungsbereich von NLP	Einsatzgebiete von NLP im Steuerbereich
<ul style="list-style-type: none"> • Klassifizierung von Texten • Ähnlichkeitsanalyse • Named-Entity-Recognition • Stimmungsanalysen • Übersetzen von Texten • Intentionserkennung • Sentiments Analyse 	<ul style="list-style-type: none"> • digitale Assistenzsysteme (insbesondere Chatbots) <ul style="list-style-type: none"> ○ FAQ-Chatbots: Beantworten einfacher Benutzerfragen ○ Identifikation und Analyse von Argumentationsstrukturen in Gerichtsurteilen ○ Erstellen von Formulierungsvorschlägen für Gutachten ○ Protokollieren von Videokonferenzen ○ Erstellen von Schulungsmaterial ○ Generierung von Warnhinweisen bei Änderungen der Rechtsprechung oder Verwaltungsauffassung

Tabelle 1: Einsatz von KI im Steuerbereich

Quelle: IDSt (2022b), S. 4-5; IDSt (2022c), S. 9-10; Krug/Blank (2020), S. 7; Peuthert/Schaebis (2022), S. 2630-2632; Volovskiy et al. (2023), S. 12

Ein praktisches Anwendungsbeispiel von KI im Steuerbereich ist die Lösung *CHRIS* von Deloitte, bei der KI sowohl für das Pre- und Postprocessing als auch für die spezifische Texterkennung eingesetzt wird.⁴⁹⁴

Zudem führt die Kombination von KI mit den im weiteren Verlauf dieser Arbeit dargelegten Technologien zu einer intensiveren Automatisierung des Steuerwesens.⁴⁹⁵

3.2 Robotic Process Automation

Durch den Einsatz von *Robotic Process Automation* (RPA) lassen sich Software-Roboter erzeugen, welche menschliche Handlungen nachahmen. RPA-Bots eignen sich hauptsächlich für klar definierte und häufig auftretende Prozesse. Ihr großes Potenzial liegt vor allem darin, dass sie unabhängig von einzelnen Programmen oder Software-Familien

⁴⁹⁴ Vgl. Coenen (Rethinking Tax 2020), S. 36.

⁴⁹⁵ Vgl. Eilers (2019), S.339.

eingesetzt werden können. Da sie auf Basis einer grafischen Benutzeroberfläche arbeiten, entfällt die Notwendigkeit von Schnittstellen oder deren Neukonzeption. Dadurch ermöglichen RPA-Bots die Automatisierung bestehender Prozesse über verschiedene Software-Anwendungen hinweg, ohne grundlegende Veränderungen vornehmen zu müssen. Zudem ist die Entwicklung von RPA-Bots i. d. R. wenig aufwendig, da sie meist auf visuellen Drag-and-Drop-Funktionen basieren. Darüber hinaus können RPA-Bots an bestimmte Bedingungen geknüpft werden, wodurch sie in der Lage sind, Aufgaben automatisiert auszuführen, ohne dass menschliches Eingreifen erforderlich ist. Es gibt jedoch auch klare Grenzen für den Einsatz von RPA-Bots: Insbesondere für komplexe Prozesse, die keine klare „Wenn-dann-Logik“ aufweisen und auf Erfahrungswerten basieren sowie im Umgang mit unstrukturierten Daten und in Prozessen ohne eindeutige Muster sind sie wenig geeignet.⁴⁹⁶

Nach Kromer & Wilczynska lassen sich durch den Einsatz von RPA die folgenden Ziele erreichen:⁴⁹⁷

- Kostenreduzierung durch Automatisierung repetitiver Aufgaben und effizientere Ressourcennutzung
- Entlastung der Mitarbeitenden
- Fehlervermeidung bei der Datenverarbeitung und -übertragung
- Beschleunigung von Prozessen
- Überwindung des Fachkräftemangels in IT und Steuerberatung
- Kontinuität und Stabilität der Prozesse in Zeiten der Herausforderung
- Sicherstellung von wertvollen Unternehmenswissen und Know-hows von Mitarbeitenden

Gegenwärtig beschränkt sich der Einsatz von RPA-Bots meist auf einzelne Tätigkeiten. Um eine umfassendere Automatisierung – auch von komplexen Gesamtprozessen – zu erreichen, können RPA-Bots in Kombination mit anderen Bots oder durch die gezielte Integration mit KI-Komponenten weiterentwickelt werden.⁴⁹⁸ Tabelle 2 stellt allgemeine Einsatzgebiete, steuerliche Anwendungsbereiche und Möglichkeiten der Weiterentwicklung mit KI-Komponenten von RPA dar.

⁴⁹⁶ Vgl. Kubot et al. (Rethinking Tax 2021), S. 35-36.

⁴⁹⁷ Vgl. Kromer/Wilczynska (Rethinking Tax 2020), S. 5.

⁴⁹⁸ Vgl. Kubot et al. (Rethinking Tax 2021), S. 33; 37.

Drei große Anbieter, die Softwarelösungen im RPA-Bereich anbieten sind UiPath, Blue-Prism und Automation Anywhere.⁴⁹⁹

Breiter Anwendungsbereich von RPA	Einsatzgebiete von RPA im Steuerbereich
<ul style="list-style-type: none"> • Ausführung repetitiver Tätigkeiten • Ausfüllen von Formularen • Bearbeiten von Standardvorgängen • Sammlung, Übertragung, Kombination und Auswertung von Daten 	<ul style="list-style-type: none"> • Tätigkeiten im Rahmen der Vorbereitung bzw. Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung • Tätigkeiten im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses • Tätigkeiten im Rahmen der Körperschaftsteuererklärungen • Gewerbesteuerzerlegung • Prüfung und Weiterverarbeitung von Gewerbesteuer und/oder Grundsteuerbescheiden • Steuerliche Prüfung von Reisekostenbelegen hinsichtlich interner sowie externer gesetzlicher Vorgaben • Verrechnungspreisdokumentationen • Repetierende Margenberechnungen im Bereich der Festsetzung und Verbuchung von Verrechnungspreisen • Country-by-Country Reporting • Datenaufbereitung für nachfolgende Analysewerkzeuge • Unterstützung beim Deklarationsprozess • Übertragen von Informationen in eine geeignete Anlage für die Steueranmeldung
Weiterentwicklung mit KI-Komponenten	
<ul style="list-style-type: none"> • Rechnungseingangsüberprüfung (in Kombination mit ORC) • Auslesen von Dokumenten wie Spenden- oder Steuerbescheide und Vergleich mit Stammdaten oder Steuererklärungen (in Kombination mit NLP oder OCR) • Beurteilungen wie die steuerliche Abzugsfähigkeit gewisser Aufwendungen oder Ausführung von Folgehandlungen bei Vorliegen bestimmter Belege (in Kombination mit ML) • Bot-to-Bot-Communication: auf Basis einer Konversation stößt ein Chatbot die Ausführung verschiedener RPA-Bots an (in Kombination mit Chatbots) 	

Tabelle 2: Einsatz von RPA im Steuerbereich

Quelle: IDSt (2022c), S. 7; Kromer/Wilczynska (2020), S. 6; Kubot et al. (2021), S. 35; Horstmann/Preuss (2020), S. 5

3.3 Blockchain

Eine Blockchain ist eine kontinuierlich erweiterbare Liste von Datensätzen, Transaktionen oder Ereignissen (Blocks), die durch kryptografische Verfahren miteinander verkettet (Chain) sind. Jeder Block besteht aus einem Block Header, den Blockinformationen und den Blockmetadaten. Der Block Header enthält den Hash des vorherigen Blocks, der die Blocks fälschungssicher miteinander verbindet. Dadurch wird eine aufeinander

⁴⁹⁹ Vgl. Horstmann/Preuss (Rethinking Tax 2020), S. 4-10.

aufbauende und permanente Aufzeichnung sowie eine dezentrale Speicherung ermöglicht.⁵⁰⁰ Die Blockchain weist verschiedene Merkmale auf, die ihr Potenzial für den Einsatz im Steuerbereich verdeutlichen:

- Dezentralisierung von Daten und Transparenz
- Unveränderbarkeit und Dauerhaftigkeit von Aufzeichnungen
- Erhöhte Datensicherheit und Kontrolle sensibler Daten
- Intelligente Verträge⁵⁰¹ (Risse & Gries, 2020, S. 389-391).

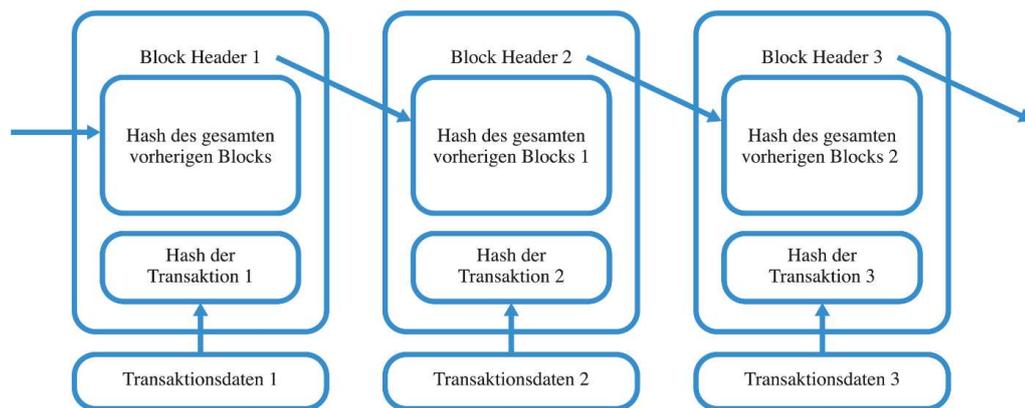


Abbildung 3: Allgemeiner Aufbau einer Blockchain

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an IDSt (2022a), S. 5

Die Blockchain-Technologie ermöglicht somit eine Lösung für das Vertrauensproblem zwischen nicht verbundenen Parteien, wie es insbesondere im Kontext der Steuer- und Zollfunktion vorliegt.⁵⁰²

Allerdings birgt die Blockchain-Technologie auch gewisse Risiken und Schwächen: Teilweise wird der hohe Ressourcenverbrauch der Technologie diskutiert, was wiederum von anderen Quellen widerlegt wird.⁵⁰³ Weitere Kritikpunkte beziehen sich auf die potenzielle Gefahr einer 51%-Attacke und den Missbrauch der Technologie für Cyberkriminalität. Dazu stellt sich die Frage, wie die Technologie in Einklang mit den Bestimmungen der DSGVO steht, die das Recht auf Löschen von Daten beinhaltet.⁵⁰⁴ Während einige dieser

⁵⁰⁰ Vgl. *Danielmeyer* (beck.digitax 2021), S. 93.

⁵⁰¹ Vgl. *Risse/Gries* (Der Betrieb 2020), S. 389-391.

⁵⁰² Vgl. *Risse/Gries* (Der Betrieb 2020), S. 389.

⁵⁰³ Vgl. *IDSt* (2022a), S. 8-9.

⁵⁰⁴ Vgl. *Danielmeyer* (beck.digitax 2021), S. 98-99.

Schwächen voraussichtlich in den kommenden Jahren gelöst werden, könnten andere noch länger bestehen.⁵⁰⁵

Die Blockchain-Technologie schafft die optimalen Voraussetzungen für *Intelligente Verträge* bzw. *Smart Contracts*. Dies sind digitale Verträge, die sich selbst erfüllen, sobald ein zuvor festgelegtes Ereignis eintritt.⁵⁰⁶ Abbildung 4 stellt die grundlegende Funktionsweise von Smart Contracts dar. Smart Contracts bieten die Möglichkeit einer verlässlichen Dokumentation von Vertragsabschlüssen gegenüber Dritten.⁵⁰⁷



Abbildung 4: Funktionsweise Smart Contracts

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Wagner (2020), S. 26

Praktische Anwendungen der Blockchain-Technologie sind noch selten zu finden. Ein Beispiel für eine erfolgreiche Anwendung ist *taXchain* von Siemens, eine innovative Plattform, die für Unternehmen eine sichere, transparente und rechtlich konforme Umgebung schafft, um zusammenzuarbeiten und Daten auszutauschen.⁵⁰⁸ Ein weiterer Anwendungsfall aus der Praxis ist die Machbarkeitsstudie *SSI-Konzept@LFS* des Bayerischen Landesamts für Steuern, deren Fokus auf der Entwicklung einer digitalen Lösung liegt, um papierbasierte Bescheinigungsverfahren zu ersetzen und dabei die Blockchain-Technologie nutzt.⁵⁰⁹

⁵⁰⁵ Vgl. Rajewski (Rethinking Tax 2020), S. 26.

⁵⁰⁶ Vgl. Risse/Gries, (Der Betrieb 2020), S. 389.

⁵⁰⁷ Vgl. Wagner (Rethinking Tax 2020), S. 30.

⁵⁰⁸ Vgl. Siemens Deutschland (o. J.), www.siemens.com (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵⁰⁹ Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern (2022), S. 4.

Breiter Anwendungsbereich von Blockchain	Einsatzgebiete von Blockchain im Steuerbereich
<ul style="list-style-type: none"> • Sichere Übertragung und Speicherung von Daten • Sicherstellung von Integrität (Vollständigkeit und Unversehrtheit der Daten) und Authentizität (Echtheit der Herkunft und Zuordnung zum Verfasser) • Gewährleistung von Fälschungssicherheit • Kontinuierliche Erfassung und Nachvollziehbarkeit von Daten und Prozessen 	<ul style="list-style-type: none"> • Umsatzsteuer <ul style="list-style-type: none"> ○ Abbildung umsatzsteuerlicher Tatbestände über die Blockchain (z.B. in-nergemeinschaftliche Lieferung, Lieferung über Konsignationslager, Reihengeschäft) ○ Technische Zuordnung zwischen Umsatzsteuerschuld und Vorsteuererstattung (USt/VSt-Mapping) ○ Mögliche Reform des umsatzsteuerlichen Meldeverfahrens durch die Blockchain-Technologie -> Schaffung eines (passiven) Datenbezugs-system in Echtzeit mit behördlichem Zugriff ○ geringerer Prüfaufwand von Nachweisen über den tatsächlichen physischen Warentransport bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten • Zoll <ul style="list-style-type: none"> ○ Dokumentation der Warenströme und Übermittlung an Vertragspartner und Behörden ○ Dokumentation und Übermittlung der Informationen bei Melde- und Zollverfahren ○ Langzeitlieferantenerklärung (taXchain) • Verrechnungspreise <ul style="list-style-type: none"> ○ Bereitstellung von Informationen und Dokumentation bei Ermittlung des Verrechnungspreises ○ Dokumentation von Methodik und Bestimmung der Bandbreiten ○ Übermittlung an Finanzbehörden ○ Intercompany-Transaktionen • Kapitalertragsteuer <ul style="list-style-type: none"> ○ Vermeidung von Doppelerstattungen • Quellensteuer <ul style="list-style-type: none"> ○ Dokumentation des Quellensteuereinbehalts • Betriebsprüfung <ul style="list-style-type: none"> ○ belastbarer Nachweis für interne Prozesse ○ Vorstellbar sind Betriebsprüfungen in Echtzeit • Tax Compliance <ul style="list-style-type: none"> ○ Reduktion der Zeitspanne, in der ein Compliance-Verstoß auffällt ○ kostengünstigere Ausgestaltung von Compliance-Maßnahmen • Betrugsbekämpfung <ul style="list-style-type: none"> ○ Vermeidung Karusselgeschäfte • Konzept des Triple-Entry-Accounting <ul style="list-style-type: none"> ○ Ermöglichung von Real-Time Accounting • Smart Contracts <ul style="list-style-type: none"> ○ Lückenlose Transparenz über Ausführung vereinbarter Smart Contracts, daraus resultierende Buchungssätze und steuerliche Konsequenzen • Self-Sovereign Identity <ul style="list-style-type: none"> ○ Schaffung eines digitalen Identitätsmanagements (SSI-Konzept@LFSt)

Tabelle 3: Einsatz von Blockchain im Steuerbereich

Quelle: Eilers (2019), S. 340; Fülbier et al. (2019), S. 22; IDSt (2022a), S. 6-7; Risse/Gries (2020), S. 390-395; Wagner (2020), S. 30

3.4 Process Mining

Ursprünglich wurden betriebliche Abläufe im Geschäftsprozessmanagement manuell erfasst, analysiert und verbessert. Dies hat jedoch oft den Nachteil, dass die tatsächlichen Abläufe und Strukturen nicht immer unmittelbar wahrnehmbar sind und oft idealisierte Abläufe dargestellt werden. Heutzutage stehen jedoch verschiedene Process Mining-Techniken zur Verfügung, die die Prozesserfassung maschinell unterstützen und teilweise sogar automatisieren. Process Mining findet mittlerweile auch im Steuerbereich Anwendung, um steuerlich relevante Abläufe sichtbar zu machen. Dieses Verfahren eignet sich insbesondere für Prozesse, die häufig wiederholt werden, bei denen mehrere Akteure involviert sind und die eine gewisse Grundstruktur aufweisen, aber auch Ausnahmen oder besondere Umstände enthalten.⁵¹⁰

Breiter Anwendungsbereich von Process Mining	Einsatzgebiete von Process Mining im Steuerbereich
<ul style="list-style-type: none"> • Virtueller Prozess-Walkthrough • Identifizierung von Defiziten und Optimierungspotenzialen in Prozessen • Ermittlung von Anomalien • Identifikation von Soll-Ist-Abweichungen in steuerrelevanten Prozessen • Formulierung von Geschäftsprozessen 	<ul style="list-style-type: none"> • Umsatzsteuer <ul style="list-style-type: none"> ○ Kontrolle des gesamten steuerlichen Belegflusses einschließlich der Steuerfindung ○ Validierung der Buchungssystematik ○ Prüfung von Umsatzsteuerkennzeichen ○ Vorbereitungsmaßnahmen für Real Time-/Near Real Time Reporting • Tax CMS <ul style="list-style-type: none"> ○ Dokumentation im internen Kontrollsystem ○ Überprüfung der Soll-Prozesse einschließlich vorgeschriebener Kontrollen ○ Aufdecken von mangelhaften Prozessen ○ Untersuchung der Einhaltung von Tax Compliance • Steuerliche Prozesse allgemein <ul style="list-style-type: none"> ○ Steigerung der Effizienz ○ Erforschung von Automatisierungspotenzialen bei Prozessen und Analysen

Tabelle 4: Einsatz von Process Mining im Steuerbereich

Quelle: IDSt (2022b), S. 9; Reislhuber (2019), S. 465

Der Einsatz von Process Mining ermöglicht die maschinelle Analyse betrieblicher Daten. Dadurch kann Echtzeit-Transparenz über steuerrelevante Prozesse und tatsächliche Abläufe gewährleistet werden. Spezielle Techniken des Process Mining ermöglichen einen automatisierten Vergleich zwischen den im internen Kontrollsystem definierten steuerlichen Soll-Prozessen mit den tatsächlichen Abläufen. So kann beispielsweise maschinell überprüft werden, ob nur einzelne Geschäftsvorfälle in Ausnahmesituationen von den

⁵¹⁰ Vgl. Fettke (2018b), www.wts.com (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

definierten Regeln abweichen oder ob systematisch gegen die Regeln verstoßen wird.⁵¹¹ Process Mining nutzt moderne Algorithmen, digitale Werkzeuge und etablierte Modellierungssprachen wie Business Process Modeling Notation (BPMN) und bildet so eine Schnittstelle zwischen herkömmlichen Ansätzen des Prozessmanagements und den Möglichkeiten der Datenanalyse. Process Mining ermöglicht einen systemübergreifenden Zugriff auf Daten, was angesichts von *Big Tax Data* und der Tatsache, dass diese Daten häufig in verschiedenen Systemen vorliegen, von großer Bedeutung ist.⁵¹²

Ein Beispiel aus der Praxis ist die digitale Lösung *Celonis*, welche beispielsweise vom Unternehmen EY eingesetzt wird. Der Tool ermöglicht Echtzeit-Analysen von Prozessen, vorausschauende Analysen und die Ableitung von Handlungsempfehlungen, u. a. für die Tax Compliance.⁵¹³

3.5 Business Intelligence und Data Analytics

Big Tax Data birgt viele Chancen, aber auch Herausforderungen für die Steuerfunktion. Um fundierte Entscheidungen treffen zu können, Probleme zu identifizieren und Rentabilität sicherzustellen, sind Methoden und Tools erforderlich, um die Daten in praktisch umsetzbare Erkenntnisse zu verwandeln. Dabei spielen Business Intelligence-Lösungen (BI-Lösungen) und deren Teilbereich Data Analytics eine große Rolle. Diese Tools ermöglichen es, historische und aktuelle Daten zu verstehen und daraus Erkenntnisse zu gewinnen. Oft werden die beiden Begriffe synonym verwendet, da ihre Unterschiede nur geringfügig sind. BI-Lösungen beschreiben den Prozess der Erfassung, Speicherung und Analyse von Daten und bieten (nahezu) Echtzeit-Kennzahlen, um bessere Entscheidungen zu treffen. Data Analytics stellt den übergeordneten Begriff für die Gewinnung von Erkenntnissen aus Daten dar, wobei fortgeschrittene und komplexe Analysemethoden, insbesondere in Kombination mit Machine Learning, auch als Advanced Analytics bezeichnet werden.⁵¹⁴

Im Allgemeinen besteht das Ziel von BI-Lösungen und Data Analytics darin, Daten aus unterschiedlichen Quellsystemen zu sammeln, zu organisieren, zu visualisieren und zu

⁵¹¹ Vgl. *Risse* (Der Betrieb 2019), S. 1648.

⁵¹² Vgl. *Fraunhofer IEM* (2021), www.blog.its-owl.de (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵¹³ Vgl. *Celonis* (2017), www.celonis.com (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵¹⁴ Vgl. *Eismayr* (o. J.), www2.deloitte.com (Zuletzt geprüft am 21.02.2024); vgl. *tableau* (o. J.), www.tableau.com (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

interpretieren, um Trends zu identifizieren, Geschäftsentscheidungen zu treffen, Vorhersagen zu erstellen, Anomalien und Fehler aufzudecken und zukunftsgerichtete Simulationen durchzuführen. Die Analyseziele von BI-Lösungen und Data Analytics können dabei von retrospektiv bis prospektiv definiert werden, wie in Abbildung 5 veranschaulicht.⁵¹⁵

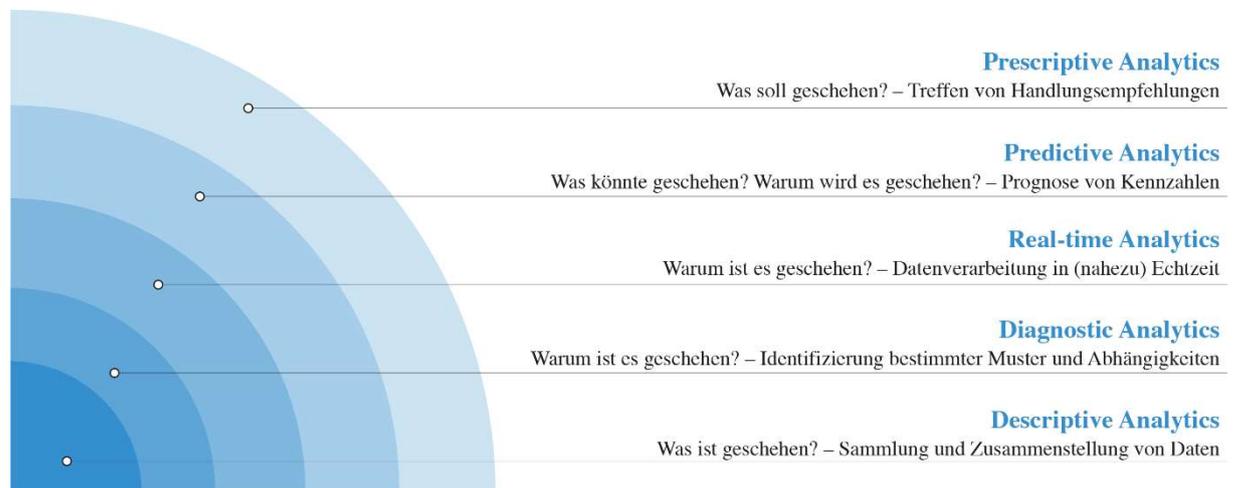


Abbildung 5: Analyseziele von Data Analytics

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an IDSt (2022), S. 24-25

Um die aufbereiteten Daten visuell darzustellen, sind Dashboards die bevorzugte Methode. Sie dienen als zentrale Überwachungs- und Informationsplattform für steuerliche Kennzahlen und stellen die relevanten Informationen auf einer grafischen Benutzeroberfläche entsprechend den individuellen Anforderungen dar.⁵¹⁶ Anwendungen von BI-Lösungen wie Qlik, SenseR und Microsoft Power BI haben sich in Controlling- und Vertriebsabteilungen bereits als unverzichtbar erwiesen. Die umfangreichen Möglichkeiten und die Flexibilität solcher Lösungen bieten die optimale Voraussetzung, auch steuerliche Daten zu analysieren, unabhängig vom zugrundeliegenden ERP-System.⁵¹⁷ Die groben

⁵¹⁵ Vgl. Eilers (2019), S. 337; vgl. IDSt (Rethinking Tax 2023), S. 22f.

⁵¹⁶ Vgl. Eilers (2019), S. 338.

⁵¹⁷ Vgl. Burghardt (Rethinking Tax 2021), S. 5.

Einsatzgebiete von BI-Lösungen und Data Analytics sowie konkrete steuerliche Anwendungsfälle werden detailliert in Tabelle 5 dargestellt.

Breiter Anwendungsbereich von Data Analytics	Einsatzgebiete von Data Analytics im Steuerbereich
<ul style="list-style-type: none"> Inhaltliche Auswertung von Daten Erkenntnisse über Entwicklungen in der Vergangenheit Zukunftsprognosen 	<ul style="list-style-type: none"> Zoll: <ul style="list-style-type: none"> Analyse der Anwendung von Validierungslogiken Vergabe von Zollltarifnummern Optimierung und Simulation von Zollkosten Unterstützung bei Warentarifierung Ertragsteuer: <ul style="list-style-type: none"> Trends ableiten, Einschätzungen über zukünftige Entwicklungen geben, Fragestellungen beantworten zu: Bewirtungsaufwendungen oder Zinsen Analyse der Treiber der Steuerquote laufende Überprüfung von Buchungssstoff Darstellung von Messzahlen, welche durch die Steuerfunktion beantwortet werden
Weiterentwicklung mit KI-Komponenten	
<ul style="list-style-type: none"> Datenauswertung als Folge eines Sprachbefehls oder durch eine Suchleiste (in Kombination mit NLP) fortgeschrittene Analysemöglichkeiten Advanced Analytics (in Kombination mit Machine Learning) 	

Tabelle 5: Einsatz von Data Analytics im Steuerbereich

Quelle: Bork/Baumgarten (2020), S. 151; Grönke/Przytulla (2019), S. 21; IDSt (2022b), S. 11; Meyer (2020), S. 172-174; Popkes/Schäfer (2021), S. 7-9

3.6 Cloud Computing

Cloud Computing bezeichnet die Nutzung von IT-Ressourcen über das Internet. Es umfasst drei gängige Servicemodelle: *Software as a Service (SaaS)*, *Platform as a Service (PaaS)* und *Infrastructure as a Service (IaaS)*.⁵¹⁸ Abbildung 6 gibt einen Überblick über die jeweiligen Merkmale dieser Modelle.



Abbildung 6: Servicemodelle von Cloud-Technologien

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Lindner et al. (2020) S. 9

⁵¹⁸ Vgl. Lindner et al. (2020), S. 1;8.

Die Einführung von Cloud-Technologien kann zahlreiche Vorteile mit sich bringen, darunter eine verbesserte Skalierbarkeit und Flexibilität der IT-Ressourcen, eine optimierte Zusammenarbeit und eine erhöhte Leistungsfähigkeit. Jedoch können potenzielle Nachteile und Risiken mit der Nutzung von Cloud-Technologien einhergehen, wie etwa die Möglichkeit des Datenmissbrauchs, technische Ausfälle und hohe Einführungskosten.⁵¹⁹ Die Vorteile eines Einsatzes von Cloud-Computing-Lösungen im Steuerbereich unterscheiden sich im Wesentlichen nicht von den allgemeinen Vorteilen cloudbasierter Anwendungen.⁵²⁰

Breiter Anwendungsbereich von Cloud Computing	Einsatzgebiete von Cloud Computing im Steuerbereich
<ul style="list-style-type: none"> • Gemeinsame Verwendung von Applikationen oder IT-Infrastruktur • Skalierbarer Bedarf an Rechenleistung und Speicherplatz • Flexible Nutzung von Computerressourcen 	<ul style="list-style-type: none"> • Datenaustausch zwischen Mandanten und Berater • Datenräume zum Datenaustausch mit Steuerbehörden • Collaboration-Lösungen zwischen Mandanten und Berater, um den gesamten Deklarationsprozess möglichst medienbruchfrei darzustellen • Nutzung von webbasierten steuerlichen IT-Lösungen als SaaS-Lösungen • Anbieten von Tax-Softwares für ausgewählte steuerliche Fragestellungen • Anwendung von Berechnungssoftwares, vor allem im Bereich der Umsatzsteuer

Tabelle 6: Einsatz von Cloud Computing im Steuerbereich

Quelle: IDSt (2022b), S. 10

3.7 Weitere Technologien für den Einsatz im Steuerbereich

In den vorigen Abschnitten wurde detailliert auf diverse Technologien eingegangen, die im Steuerwesen eingesetzt werden können, um den vielfältigen Herausforderungen umfassend zu begegnen. Zusätzlich bietet der Markt eine Vielzahl weiterer IT-Lösungen, die im Steuerbereich Anwendung finden können. Im Folgenden werden diese Technologien vorgestellt und Einsatzgebiete im steuerlichen Kontext aufgezeigt. Allerdings erfolgt dies nicht in gleicher Detailtiefe wie in den vorherigen Abschnitten, um den Umfang dieser Seminararbeit nicht zu überschreiten. Tabelle 7 führt mögliche steuerliche Anwendungsbereiche der Technologien auf.

Low Code- bzw. No Code Lösungen

Durch Low Code- bzw. No Code-Lösungen können Prozesse automatisiert werden, ohne umfangreiche IT-Kenntnisse zu erfordern. Dabei erfordern No Code-Lösungen i. d. R. gar keine Programmierkenntnisse, da sie die Erstellung von Software durch Drag-and-

⁵¹⁹ Vgl. Lindner et al. (2020), S. 18-19.

⁵²⁰ Vgl. Richner/Besmens (Rethinking Tax 2021), S. 37.

Drop-Methoden oder Checkboxes ermöglichen, während Low Code-Plattformen geringe IT-Kenntnisse erfordern, um Validierungsregeln oder Berechnungen durchzuführen. Low Code- und No Code-Lösungen bieten eine hohe Skalierbarkeit und Flexibilität und ermöglichen eine rasche Anpassung an veränderte Prozesse, sowie eine längere Lebensdauer der Software und eine verbesserte Benutzererfahrung. Dennoch gibt es auch potenzielle Nachteile und Herausforderungen beim Einsatz dieser Lösung: Dazu gehören bspw. Sicherheitsbedenken – obwohl gegenargumentiert werden kann, dass viele Plattformen bereits Funktionen wie bspw. Admin-Tools enthalten –, zudem besteht das Risiko von Schatten-IT.⁵²¹

Data Warehouse

Ein Data Warehouse ist ein zentrales Datenbanksystem, das in Unternehmen zur Analyse eingesetzt wird. Es ermöglicht die Extraktion, Sammlung und Sicherung relevanter Daten aus verschiedenen Quellen und stellt sie anderen Systemen zur Verfügung. Die bereitgestellten Daten werden analysiert, wodurch Muster erkannt werden und betriebliche Kennzahlen ermittelt werden können. Dabei umfasst Data Warehousing verschiedene Teilprozesse:

- Datenbeschaffung: Erfassen und Extrahieren von Daten aus verschiedenen Datenquellen
- Datenhaltung: Speichern der erfassten Daten im Datenlager und Langzeitarchivierung
- Datenversorgung: Bereitstellen der Daten für nachgelagerte Systeme
- Datenauswertung: Analyse und Auswertung der Daten, um Erkenntnisse zu gewinnen⁵²²

In Bezug auf den Steuerbereich wird oft der Begriff Tax Data Warehouse verwendet.⁵²³ Mögliche Einsatzgebiete eines Data Warehouses stellen die Ermittlung von Kosten und Ressourcen dar, die Analyse von Geschäfts- und Produktionsprozessen, die Bereitstellung von Reports und Statistiken, die Bereitstellung von Daten für weitergehende Analysen und die Strukturierung und Harmonisierung von Daten.⁵²⁴

⁵²¹ Vgl. *Hüsing et al.* (Der Betrieb 2022), S. 2439-2441.

⁵²² Vgl. *Luber/Litzel* (2017), www.bigdata-insider.de (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵²³ Vgl. *Kowallik* (o. J.), www2.deloitte.com (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵²⁴ Vgl. *Luber/Litzel* (2017), www.bigdata-insider.de (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

Extract, Transform, Load (ETL)

Bei einem ETL-Prozess wird eine Reihe von Schritten durchgeführt, um Daten aus verschiedenen Quellen in eine Datenbank bzw. ein Data Warehouse zu integrieren, um die Daten für weitere Verarbeitungsschritte und Anwendungen vorzubereiten und bereitzustellen.

Der ETL-Prozess umfasst drei Phasen:

- Extract: Gewinnen der Daten aus verschiedenen Quellen
- Transform: Anpassung der Datenstruktur und -inhalte an die Zieldatenbank bzw. das Data Warehouse
- Load: Übertragen der Daten in Zieldatenbank bzw. Data Warehouse⁵²⁵

Optical Character Recognition

Trotz der fortschreitenden Digitalisierung im Steuerwesen ist die manuelle Verarbeitung von Bescheiden nach wie vor üblich, obwohl dies einen erheblichen Arbeitsaufwand bedeutet. Eine effektive Lösung, um diesen Prozess zu digitalisieren besteht in der Anwendung von Optical Character Recognition (OCR). Durch den Einsatz dieser Technologie wird die Digitalisierung und Datenextraktion aus analogen Dokumenten ermöglicht. Jedoch hat diese Technologie auch Grenzen, da sie eine einheitliche Formatierung und bestimmte Anordnung der Dokumente erfordert. Visuelle Störelemente oder unterschiedliche Textpositionen führen bei der Anwendung von OCR zu Problemen.⁵²⁶

Application Programming Interface

Eine Application Programming Interface (API) ist eine Schnittstelle, die es Programmen ermöglicht, miteinander zu kommunizieren. Umgangssprachlich wird sie daher auch als Programmierschnittstelle bezeichnet.⁵²⁷

Process Analytics

Eine weitere Technologie, die im Steuerbereich eingesetzt werden kann, stellt Process Analytics dar, eine Kombination aus Data Analytics und Process Mining.⁵²⁸

Optimierung des ERP-Systems

⁵²⁵ Vgl. *Luber/Litzel* (2018), www.bigdata-insider.de (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵²⁶ Vgl. *Coenen* (o. J.), www2.deloitte.com (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵²⁷ Vgl. *Geißler/Ulrike* (2018), www.datacenter-insider.de (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵²⁸ Vgl. *IDSi* (Rethinking Tax 2023), S. 22.

Durch eine umfassendere Integration des ERP-Systems in die allgemeinen Geschäftsprozesse können eine einheitliche transparente Datenstruktur und -verwendung erreicht sowie steuerliche Prozesse medienbruchfrei und automatisierbar gestaltet werden. Die im ERP-System erfassten Buchungen dienen als Grundlage für Steuerdeklarationen und -berichte. Daher sollte eine steuerlich korrekte Verarbeitung von Informationen bereits bei der Erfassung von Geschäftsvorfällen im ERP-System zu gewährleistet werden, um Fehlurteilungen zu vermeiden und die Plausibilität der Informationen sicherzustellen. Um ein ERP-System stärker auf steuerliche Aspekte auszurichten und Effizienzen zu steigern, sollten die Standardfunktionen von ERP-Systemen genauer untersucht werden, da sie oft ungenutzte Potenziale bieten. Darüber hinaus werden derzeit vermehrt In-Memory-Computing ERP-Systeme wie *SAP S4/HANA* eingeführt, die zusätzlichen Vorteile bieten.⁵²⁹

Machine Reasoning

Die Anwendung von Machine Reasoning-Verfahren ermöglicht es, anhand von Problemprofilen geeignete Lösungsstrategien zu identifizieren. Daher stellt die Technologie eine geeignete Methode zur Optimierung steuerlicher Prozesse dar.⁵³⁰

Probabilistic Reasoning

Durch den Einsatz von Probabilistic Reasoning können die Wahrscheinlichkeiten für Ereignisse in unsicheren Situationen quantifiziert werden. Diese Technologie könnte beispielsweise im Steuerbereich eingesetzt werden, um basierend auf ähnlichen Unternehmen Prognosen für das Ergebnis einer Betriebsprüfung zu erstellen.⁵³¹

⁵²⁹ Vgl. *Eilers* (2019), S. 333-336.

⁵³⁰ Vgl. *EY* (2021), S. 62.

⁵³¹ Vgl. *WTS Deutschland* (2021), S. 3.

Technologie	Mögliche steuerliche Anwendungsfälle
<i>Low Code- bzw. No Code-Lösungen</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Generierung von Expertensystemen in Form von Entscheidungsbäumen z.B. im Umsatzsteuerbereich • Erstellung von Arbeitsabläufen für die Steuerabteilung zum Einholen wiederkehrender Informationen von Tochtergesellschaften oder aus anderen Abteilungen • Entwicklung von Chatbots für wiederkehrende steuerliche Fragen • Nutzung von vordefinierten Elementen zur Digitalisierung von Arbeitsschritten im Steuerbereich, für die es (noch) keine einsatzbereite Standardsoftware gibt
<i>Extract, Transform, Load</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Gestaltung eines Tax Data Warehouses • Kreation einer harmonisierten steuerlichen Datenbasis • Aufbereitung von Daten für weitere Analysen durch BI-Lösungen oder Process Mining-Anwendungen • Generierung des steuerlichen Berichtswesens / Tax Reporting • Aufbereitung der Daten für die Steuerdeklaration • Steuerplanung und Modellierung von Szenarien
<i>Optical Character Recognition</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Erfassen von Inhalten aus Rechnungen und Belegen • Unterstützung der Rechnungseingangsprüfung • Automatische Verknüpfung von Reisekostenbelegen und Reisekostenabrechnung • Verbuchung von Belegen (möglich in Kombination mit RPA) • Auswertung von Steuerbescheiden
<i>Application Programming Interface</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Integration von TaxTech-Lösungen an das ERP-System • Anbindung an Steuerdatenbanken bzw. Data Warehouses • Interaktion zwischen verschiedenen TaxTech-Tools • Import und Export steuerrelevanter Informationen zwischen verschiedenen Systemen • Prozessautomatisierung zwischen verschiedenen steuerlichen Interaktionspartnern
<i>Process Analytics</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Gezielte Identifizierung von Ineffizienzen, Schwachstellen, Verstößen und Verbesserungspotenzialen in Prozessen • Entdeckung von Zusammenhängen, welche allein durch Stichproben nicht erfasst werden • Erhöhung der Effizienz der Steuerfunktion durch Automatisierung der Kernprozesse und verbesserten Zugang zu steuerrelevanten Geschäftsprozessen • Risikoreduzierung durch verbesserte Tax Compliance
<i>Optimierung des ERP-Systems</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Aufbau einer strukturierten steuerlichen Datenbank • Synchronisierung von steuerlichen Daten aus unterschiedlichen Datenbanken über das Datenbankmanagementsystem • Standardisierung steuerlicher Prozesse und Einbettung steuerlicher Arbeitsschritte in die Geschäftsabläufe • Steigerung der Qualität steuerlicher Daten durch die Integration von steuerlich korrekten Beurteilungskriterien bei Erfassung der Daten • Erhöhung der Qualität und Effizienz durch Reduktion von Systembrüchen und automatische Plausibilisierungsmöglichkeiten

Tabelle 7: Weitere geeignete Technologien für den Einsatz im Steuerbereich

Quelle: Eilers (2019), S. 334; IDSt (2022b), S. 12-15

4. Grenzen von TaxTechnology und Ausblick auf zukünftige Entwicklung

Die beschriebenen Technologien ermöglichen deutliche Effizienzsteigerungen für das Steuerwesen. Es ist jedoch wichtig zu beachten, dass ihre Nutzung eine nicht zu unterschätzende Anlern- und Konfigurationszeit erfordert, Analyseergebnisse regelmäßig überprüft und dem System kontinuierlich Feedback gegeben werden muss.⁵³² Darüber hinaus ist es entscheidend zu berücksichtigen, dass nicht jede Steuerabteilung oder Steuerberatung einen einheitlichen Ansatz für die Einführung digitaler Technologien verfolgen kann, bspw. muss bei der digitalen Transformation nach dem digitalen Reifegrad differenziert werden.⁵³³ Zudem sind bei der Einführung digitaler Technologien neben allgemeinen Aspekten wie Datenschutz, Datensicherheit und Persönlichkeitsrechten auch spezifische Anforderungen aus dem Steuerbereich zu berücksichtigen, wie etwa die Wahrung des Steuergeheimnisses, die Sicherstellung der Verschwiegenheitspflicht von Steuerberatern, die Aufrechterhaltung des internen Kontrollsystems für steuerliche Belange sowie die rechtliche Zulässigkeit der automatisierten Erstellung von Steuerbescheiden.⁵³⁴ Neben diesen zu beachtenden Anforderungen stößt Automatisierung auch an ihre Grenzen, wenn Situationen Kundeninteraktion und somit Vertrauen und Empathie erfordern. Ebenso sind hochspezialisierte und kundenspezifische Beratungsleistungen, wie beispielsweise in der Gestaltungs- und Durchsetzungsberatung, nur teilweise automatisierbar.⁵³⁵

In der einschlägigen Literatur besteht Einigkeit darüber, dass der Trend zur Automatisierung nicht dazu führt, dass Steuerfachpersonal durch digitale Technologien ersetzt wird, sondern vielmehr der Arbeitsbereich erweitert wird. Grundsätzlich ist es wichtig, das Verständnis von steuerfachlichen Mitarbeitenden und ihre Fähigkeit im Umgang mit digitalen Technologien zu erweitern, weshalb Schulungen und Digitalisierungsworkshops von entscheidender Bedeutung sind. Zudem wird das Berufsbild des *Tax Technologist* in den Fokus rücken, welcher durch steuerliche Expertise und IT-Knowhow eine Brücke

⁵³² Vgl. *Kaeser* (2017), www.roedl.de (Zuletzt geprüft am 21.02.2024).

⁵³³ Vgl. *Just et al.* (Rethinking Tax 2020), S. 4.

⁵³⁴ Vgl. *Fettke* (Rethinking Tax 2019), S. 21.

⁵³⁵ Vgl. *Fettke* (Rethinking Tax 2019), S. 22.

zwischen steuerlichen Anwendungen und Technologie schafft.⁵³⁶ Durch die Kombination von menschlichem Fachwissen und IT-Lösungen eröffnet sich ein enormes Potenzial für die die Mitarbeitenden, bestimmte Aufgaben an die Maschinen zu übertragen.⁵³⁷

Darüber hinaus betont das IDSt, dass häufig eine Kombination verschiedener Technologien die optimale Lösung für den jeweiligen Anwendungsfall darstellt.⁵³⁸ Zudem sollte zu Beginn der digitalen Transformation der Steuerfunktion nicht die sofortige Vollintegration von Tools im Vordergrund stehen, sondern der Fokus sollte auf einer skalierbaren Software liegen, die sich anpassen und mit den Anforderungen wachsen kann.⁵³⁹

5. Fazit

Um den steigenden Herausforderungen gerecht zu werden, mit denen das Steuerwesen konfrontiert ist, wird der Automatisierungstrend weiter zunehmen. Daher ist der Einsatz digitaler Technologien unverzichtbar. Diese bieten ein enormes Potenzial für Steuerabteilungen, Steuerberater und Finanzverwaltungen. Durch die Integration digitaler Technologien können Prozesse effizienter gestaltet und die steigenden Compliance-Anforderungen besser erfüllt werden. Generell besteht jedoch noch Nachholbedarf beim Einsatz von den beschriebenen Technologien in der Steuerfunktion. Aktuell liegt der Fokus oft auf dem Einsatz von Künstlicher Intelligenz, Robotic Process Automation und Blockchain, wobei Verantwortliche jedoch auch andere IT-Lösungen nicht aus den Augen verlieren sollten. Nur wenn man das umfassende Angebot an digitalen Technologien ganzheitlich betrachtet und analysiert, kann man die optimale Lösung für den jeweiligen steuerlichen Anwendungsfall finden.

Sicher ist, dass die digitale Transformation den Steuerbereich und dessen Arbeitsweise nachhaltig verändern wird. Dies wird jedoch nicht zu einem Arbeitsplatzverlust der Mitarbeitenden des Steuerwesens führen, sondern zu einer Erweiterung bzw. Neuausrichtung ihres Aufgabengebiets. Infolgedessen können steuerfachliche Mitarbeitende von zeitintensiven, manuellen Aufgabenstellungen entlastet werden und sich komplexen, wertschöpfenden Tätigkeiten zuwenden.

⁵³⁶ Vgl. *Eilers* (2019), S. 324-325.

⁵³⁷ Vgl. *Volovskiy et al.* (Rethinking Tax 2023), S. 21.

⁵³⁸ Vgl. *IDSt* (Rethinking Tax 2022c), S. 8.

⁵³⁹ Vgl. *Brodersen* (Ubg 2019), S. 123.

Literaturverzeichnis

Bayerisches Landesamt für Steuern: NESSI: Nachweisplattform ELSTER Self-Sovereign Identities, https://www.lfst.bayern.de/fileadmin/RESSOURCEN/INFORMATIONEN/Aktuelles/White_Paper_NESSI.pdf, 2022.

Bork, Carsten/Baumgarten, Christian: Advanced Analytics zur Verbesserung von Planung und Forecast, in: Peter Preuss (Hrsg.), Accounting und Taxation 4.0: Digitalisierung und Automatisierung im Rechnungswesen, Schäffer-Poeschel Verlag, 2020, S. 151-165.

Brodersen, Jan: Digitalisierung und Steuern - Veranstaltungsbericht taxtech.forum 2018, in: UbG - Die Unternehmensbesteuerung, Jg. 12, Nr. 4, 2019, S. 123-128.

Burghardt, Patrick: Data Analytics und VAT Compliance – Was BI-Lösungen umsatzsteuerlich leisten können, in: Rethinking Tax, Jg. 3, Nr. 1, S. 4-6.

Buschbacher, Florian: Die Steuerabteilung im digitalen Wandel, in: Peter Preuss (Hrsg.), Accounting und Taxation 4.0: Digitalisierung und Automatisierung im Rechnungswesen, Schäffer-Poeschel Verlag, 2020a, S. 349-359.

Buschbacher, Florian: Künstliche Intelligenz in der Steuerabteilung: Status quo, Potenziale und Perspektiven, in: Rethinking Tax, Jg. 2, Nr. 1, 2020b, S. 28-31.

Celonis: EY kooperiert mit Celonis, in: Celonis, <https://www.celonis.com/de/press/celonis-named-to-supply-demand-chain-executive-s-sdce-100-top-supply-chain-projects-for-2017/>, 22.06.2017.

Coenen, Kristiina: Automatisierte Verarbeitung von Steuerbescheiden, in: Deloitte Deutschland, <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/tax/articles/automatisierte-verarbeitung-steuerbescheide.html>, o.J.

Coenen, Kristiina: Künstliche Intelligenz (KI) für die Steuerabteilung, in: Rethinking Tax, Jg. 2, Nr. 6, 2020, S. 36.

Danielmeyer, Gregor: Blockchain in der Steuerwelt: Können Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Wirtschaft eine funktionierende Kette bilden? in: beck.digitax, Jg. 2, Nr. 2, 2021, S. 92-100.

Eilers, Holger: Digital Tax – Steuerabteilungen im digitalen Wandel, in: Christian Fink/Oliver Kunath (Hrsg.), Digitale Transformation im Finanz- und Rechnungswesen, Schäffer-Poeschel Verlag, 2019, S. 323-342.

Eismayr, Rainer: Weshalb die Steuerabteilung Advanced Analytics nutzen sollte, in: Deloitte Deutschland, <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/tax/articles/steuerabteilung-advanced-analytics.html>, o.J.

EY: Das Tax Operating Model: Was ist der Schlüssel zur Zukunft der Steuerabteilung? https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/de_de/topics/tax-law-magazine/ey-tax-law-magazine-special-tlm2021q1special-tom.pdf, 2021.

Federmann, Rudolf: Digitalisierung und künstliche Intelligenz als Herausforderung einer angewandten steuerlichen Betriebswirtschaftslehre, in: Lutz Richter/Stephan Meyer-ing/Karina Sopp (Hrsg.), Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre, Erich Schmidt Verlag, 2022, S. 51-81.

Fettke, Peter: TaxTech – Die vierte Disziplin der Steuerwissenschaft, in: DER BETRIEB Sonderausgabe, Jg. 1, Nr. 1, 2018a, S. 19-24.

Fettke, Peter: Künstliche Intelligenz für die Digitalisierung der Steuerfunktion, in: Rethinking Tax, Jg. 1, Nr. 1, 2019, S. 12-22.

Fettke, Peter: Revolution im Steuerbereich: Wird Künstliche Intelligenz alles verändern? <https://der-betrieb.de/meldungen/revolution-im-steuerbereich-wird-kuenstliche-intelligenz-alles-veraendern/>, 2017.

Fettke, Peter: Was ist Tax Process Mining? in: wts, <https://wts.com/de-de/publishing-article/2018-was-ist-process-mining~publishing-article?language=de>, 2018b.

Fink, Christian/Kunath, Oliver (Hrsg.): Digitale Transformation im Finanz- und Rechnungswesen, Schäffer-Poeschel Verlag, 2019.

Fraunhofer IEM: Mit Process Mining Prozesse analysieren und steuern, in: it's OWL Blog, <https://blog.its-owl.de/mit-process-mining-geschaeftsprozesse-datenbasiert-analysieren-und-gezielt-steuern/>, 2021.

Fülbier, Rolf Uwe/Seitz, Jan/Fridgen, Gilbert: Blockchain im Rechnungswesen, in: Rethinking Tax, Jg. 1, Nr. 3, 2019, S. 22-23.

Geißler, Otto/Ostler, Ulrike: Was ist ein Application-Programming-Interface (API)? in: Datacenter Insider, <https://www.datacenter-insider.de/was-ist-ein-application-programming-interface-api-a-735797/>, 31.07.2018.

Grönke, Kai/Przytulla, Gregor: Digitalisierung - der nächste revolutionäre Megatrend, in: Christian Fink/Oliver Kunath (Hrsg.), Digitale Transformation im Finanz- und Rechnungswesen, Schäffer-Poeschel Verlag, 2019, S. 17-24.

Heinloth, Alexandra/Wanninger, Karoline: TaxBot @ Siemens – Chatbots in Steuerabteilungen, in: beck.digitax, Jg. 2, Nr. 3, 2021, S. 192-197.

Horstmann, Malte/Preuss, Peter: Softwarelösungen für Robotic Process Automation, in: Rethinking Tax, Jg. 2, Nr. 4, 2020, S. 4-10.

Hüsing, Silke/Liekenbrock, Bernhard/Weber, Uli: Low-Code-Plattform-Anwendungen zur Transformation des Finanz- und Steuerbereichs, in: DER BETRIEB, Jg. 34, Nr. 42, 2022, S. 2438-2445.

IDSt: Blockchain im Steuerrecht, <https://idst.tax/wp-content/uploads/2022/10/IDSt-Publikation-FA-VI-Blockchain-im-Steuerrecht.pdf>, 2022a.

IDSt: Glossar Tax Technology, <https://idst.tax/wp-content/uploads/2022/11/IDSt-Glossar-TaxTech.pdf>, 2022b.

IDSt: Künstliche Intelligenz im Steuerbereich, in: Rethinking Tax, Jg. 4, Nr. 3, 2022c, S. 7-11.

IDSt: White Paper – „Process Analytics“: Data Analytics und Process Mining im Steuerbereich, in: Rethinking Tax, Jg. 5, Nr. 2, 2023, S. 21-26.

Just, Vanessa/Masorsky, Kay/Niesen, Tim: Digitalisierung & KI in den Bereichen Steuern und Zoll, in: Rethinking Tax, Jg. 2, Nr. 2, 2020, S. 4-12.

Kaeser, Christian: Die Steuerabteilung 4.0, in: Rödl & Partner, <https://www.roedl.de/themen/entrepreneur/ausblick-2018/digitalisierung-kuenstliche-intelligenz-steuerabteilung>, 28.11.2017.

Kowallik, Andreas: KI in der Steuerberatung, in: Deloitte Deutschland, <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/tax/articles/kuenstliche-intelligenz-in-der-steuerberatung.html>, o.J.

Kromer, Christoph/Wilczynska, Michael: RPA – Robotic Process Automation für Steueranwendungen, in: Rethinking Tax, Jg. 2, Nr. 6, 2020, S. 4-10.

Krug, Peter/Blank, Matthias: Anwendung und Grenzen künstlicher Intelligenz in der Verarbeitung von natürlicher Sprache, in: Rethinking Tax, Jg. 2, Nr. 3, 2020, S. 4-11.

Kubot, Wolfram/Mundy, Johannes/Göb, Florian: RPA in der Steuerfunktion – Gestern, heute und übermorgen, in: Rethinking Tax, Jg. 3, Nr. 6, 2021, S. 32-37.

Lindner, Dominic/Niebler, Paul/Wenzel, Markus: Der Weg in die Cloud: Ein Leitfaden für Unternehmer und Entscheider, Springer Gabler, 2020.

Luber, Stefan/Litzel, Nico: Was ist ein Data Warehouse? in: Bigdata Insider, <https://www.bigdata-insider.de/was-ist-ein-data-warehouse-a-606701/>, 09.05.2017.

Luber, Stefan/Litzel, Nico: Was ist ETL (Extract, Transform, Load)? in: Bigdata Insider, <https://www.bigdata-insider.de/was-ist-etl-extract-transform-load-a-776549/>, 16.11.2018.

Meyer, Sven: Data Science und moderne Datenanalyse-Software im Finanzbereich, in: Peter Preuss (Hrsg.), *Accounting und Taxation 4.0: Digitalisierung und Automatisierung im Rechnungswesen*, Schäffer-Poeschel Verlag, 2020, S. 167-178.

Peuthert, Benjamin/Schaebs, Daniel: Potenziale und Herausforderungen für den Einsatz künstlicher Intelligenz in der Steuerverwaltung, in: *DER BETRIEB*, Jg. 34, Nr. 45, 2022, S. 2628-2633.

Popkes, Jann-Luiken/Schäfer, Heiko: Chancen und Herausforderungen für Data Analytics im Ertragsteuer-Bereich, in: *Rethinking Tax*, Jg. 3, Nr. 5, 2021, S. 6-10.

Preuss, Peter (Hrsg.): *Accounting und Taxation 4.0: Digitalisierung und Automatisierung im Rechnungswesen*, Schäffer-Poeschel Verlag, 2020.

Rajewski, Philipp: Auswirkungen der Blockchain-Technologie auf die Tax Compliance, in: *Rethinking Tax*, Jg. 2, Nr. 1, 2020, S. 24-27.

Reislhuber, Andre: Strategie und Innovationsschübe für die Steuerfunktion, in: *UbG - Die Unternehmensbesteuerung*, Jg. 12, Nr. 8, 2019, S. 464-465.

Richner, Jochen/Bsmens, Peter: Auf Wolke 7 –Die Steuerfunktion Schweizer Konzerne im Zeitalter von Cloud Hosting, in: *Rethinking Tax*, Jg. 3, Nr. 1, 2021, S. 35-38.

Richter, Lutz/Meyering, Stephan/Sopp, Karina: *Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre: Rechnungswesen-Steuerarten-Unternehmensstruktur* Festschrift zum 65. Geburtstag von Heinz Kußmaul, Erich Schmidt Verlag, 2022.

Risse, Robert: Steuerliche Digitalisierung: Wie liefert Tax Compliance z.B. einen Mehrwert in USt-Prozessen? in: *DER BETRIEB*, Jg. 31, Nr. 30, 2019, S. 1645-1650.

Risse, Robert/Gries, Matthias: Der Einsatz von Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion, in: *beck.digitax*, Jg. 1, Nr. 6, 2020, S. 388-396.

Siemens Deutschland.: TaXchain, in: Siemens Deutschland, <https://new.siemens.com/de/de/company/innovation/taxchain.html>, o.J.

Stender, Christian: Digitalisierung der Steuerabteilung, in: KPMG, <https://kpmg.com/de/de/home/themen/2021/03/digitalisierung-der-steuerabteilung.html>, 2023a.

Stender, Christian: Smart Digital Tax: Agile Lösungen für Ihre Steuerthemen, in: KPMG, <https://kpmg.com/de/de/home/themen/uebersicht/smart-digital-tax.html>, 2023b.

Tableau: Vergleich von Business Intelligence, Business Analytics und Data Analytics, in: Tableau, <https://www.tableau.com/de-de/learn/articles/business-intelligence/bi-business-analytics>, o.J.

Volovskiy, Grigoriy/Bräutigam, Rainer/Kirch, Daniel/Kirchhoff, Steffen: Kann Chat-GPT Steuern? Ein Blick unter die Motorhaube des großen Sprachmodells, in: Rethinking Tax, Jg. 5, Nr. 2, 2023, S. 4-13.

Wagner, Axel-Michael: Tax goes smart: Steuerliche Vorteile von Smart Contracts, in: Rethinking Tax, Jg. 2, Nr. 2, 2020, S. 25-30.

WTS Deutschland: Die Steuerfunktion im digitalen Wandel, https://www.wts.com/wts.de/publications/digitalisierung/2021/2021-11-03_DE%20Playbook_wts.pdf, 2021.

ChatGPT vs. Steuerberater oder Steuerberater mit ChatGPT

Alicia Heimüller

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	204
Abkürzungsverzeichnis.....	205
1. Einleitung.....	206
2. Definition und Funktionalität von ChatGPT	207
3. ChatGPT als Chance versus ChatGPT als Risiko für den Beruf des Steuerberaters..	209
3.1 Chancen für den Beruf des Steuerberaters.....	209
3.2 Risiken für den Beruf des Steuerberaters	213
3.3 Kritische Würdigung.....	219
4. Fazit	220
Literaturverzeichnis	222

Abkürzungsverzeichnis

bzw.	beziehungswise
ChatGPT	Chatbot Generative Pretained Transformer
EU-Bestrebungen	Europäische Union-Bestrebungen
IT-Systeme	Informationstechnische Systeme
KI	Künstliche Intelligenz
KI-Anbieter	Künstliche Intelligenz-ANBIETER
KI-Modell	Künstliche Intelligenz-Modell
KI-Technologien	Künstliche Intelligenz-Technologien
LLMs	Large Language Model
LP	Limited Partnership
S.	Seite
StB	Steuerberater
StBerG	Steuerberatungsgesetz
u. a.	unter anderem
vgl.	vergleiche
vs.	versus

1. Einleitung

Künstliche Intelligenz verändert unser Leben in vielen Bereichen. Sie wird ebenfalls als Schlüsseltechnologie unseres Jahrhunderts bezeichnet und führt zu einer industriellen Revolution. Durch sie entstehen neue Arbeitsplätze, bestehende Arbeitsplätze werden verändert und bisher unbekannte Ausbildungen werden nötig. Die Einsatzmöglichkeiten der Künstlichen Intelligenz sind unbegrenzt. Es stellt sich immer häufiger die Frage, ob Künstliche Intelligenz dazu im Stande sei im Laufe der Zeit die menschliche Intelligenz zu überbieten.⁵⁴⁰ Zwar sind wir an die Weiterentwicklung der Technik im Laufe der Zeit gewöhnt doch insbesondere vor dem Hintergrund, dass Künstliche Intelligenz unter Umständen die Menschliche Intelligenz ersetzen beziehungsweise überbieten kann, sorgt bei einigen für Unsicherheiten. Gleichzeitig wird Künstliche Intelligenz aber auch als Chance gedeutet, welche völlig neue Wege aufzeigt.

Aufgaben die bislang von Menschen ausgeführt wurden, können teilweise mit Hilfe von Künstlicher Intelligenz ersetzt werden. Dies führt bei der Bevölkerung zu Furcht vor dem Verlust des Arbeitsplatzes. Andererseits ergeben sich vermehrt Arbeitsverhältnisse und Tätigkeitsprofile, die bislang unbekannt waren.⁵⁴¹ Das Themengebiet der Künstlichen Intelligenz ist Neuland und wohl noch lange nicht zu Ende entwickelt, daher führt es immer wieder zu Skepsis, vor Allem wenn es darum geht, diese im Berufsleben einzusetzen.

Die vergangenen Monate haben die Welt des Einsatzes der Künstlichen Intelligenz über Nacht verändert. Der „Game Changer“ nennt sich ChatGPT (Chatbot Generative Pretained Transformer). Hierbei handelt es sich um eine Chatbot-Technologie, mit der es möglich ist, Konversationen mit einer beeindruckend menschenähnlichen Qualität zu führen. ChatGPT ist ein Sprachmodell der Firma OpenAI LP, welches innerhalb von fünf Tagen eine Millionen Nutzer erreicht hat, angeblich als erstes Produkt weltweit.⁵⁴² Dieses soll in der folgenden Seminararbeit auf ihre Auswirkungen auf den Berufsstand des Steuerberaters untersucht werden. Schwerpunkt werden hierbei die Risiken und Chancen des KI-Modells (Künstliche Intelligenz-Modell) sein.

⁵⁴⁰ Vgl. *Kitzmann* (2022), S. 1.

⁵⁴¹ Vgl. *Kitzmann* (2022), S. 2.

⁵⁴² Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 5.

Das Ziel dieser Arbeit ist es die Risiken und Chancen, die für den Beruf des Steuerberaters aufgrund von ChatGPT entstehen, auszuarbeiten und kritisch zu würdigen. Hierbei wird innerhalb eines allgemeinen Teils ChatGPT zunächst definiert und dessen Funktionalität beschrieben. Im nächsten Schritt werden Risiken und Chancen, die für den Beruf des Steuerberaters bestehen, dargestellt und kritisch gewürdigt. Zur Abrundung erfolgt ein kurzes Fazit.

2. Definition und Funktionalität von ChatGPT

ChatGPT selbst beschreibt sich als ein KI-Modell, das von OpenAI gegründet und darauf trainiert wurde, menschenähnliche Texte zu generieren, Fragen zu beantworten und Unterstützung in den verschiedensten Themenbereichen zu bieten. Als seine Möglichkeiten und Funktionen stellt ChatGPT die folgenden dar: Beantwortung von Fragen, Generierung von Texten, Übersetzung von Texten, Allgemeine Informationen und Kreative Unterstützung. Hierbei weist ChatGPT jedoch darauf hin, dass die Antworten auf Daten basieren, mit denen er trainiert wurde, weshalb Fehler enthalten sein können. Es ist daher ratsam die bereitgestellten Informationen zu überprüfen.⁵⁴³

Das KI-Modell ChatGPT ähnelt den bereits etablierten Kundensupport-Chats. ChatGPT ist jedoch bedeutend fortschrittlicher, er ist dazu im Stande erstaunlich menschlich klingende Antworten auf gestellte Fragen hervorzubringen und hat dabei eine Vielfalt von Antwort-Optionen zur Verfügung. Hierzu wird die Deep-Learning-Technologie genutzt und mit Algorithmen trainiert, welche mit Textdaten des Internets gefüttert werden. ChatGPT kann derzeit noch kostenfrei über die Internetseite von OpenAI LP genutzt werden, es ist ausschließlich eine aktuelle E-Mail-Adresse nötig. Somit erhält OpenAI LP weitere Daten, Training und Feedback für die Künstliche Intelligenz, was mutmaßlich der Grund für die Möglichkeit der kostenfreien Nutzung ist.⁵⁴⁴ Durch Dialoge und Interaktionen lernt die Künstliche Intelligenz genauer zu antworten und besser zu reagieren. Man kann also sagen: ChatGPT lernt stetig dazu.⁵⁴⁵

⁵⁴³ Vgl. *ChatGPT* (2023), chat.openai.com (zuletzt geprüft am 19.06.2023).

⁵⁴⁴ Vgl. *Johannisbauer* (MMR Aktuell 2023), S. 1.

⁵⁴⁵ Vgl. *Wendl* (2023), www.wendl-koehler.de (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

Ein tiefes neuronales Netzwerk aus der Computerlinguistik bildet den Kern von ChatGPT. Dieses neuronale Netzwerk trägt den Namen ChatGPT-3.5, und ist ein Typus einer bestimmten Kategorie von neuronalen Netzen, die in der Literatur große Sprachmodelle genannt werden (eng. Large Language Models, LLMs). Die Größe auf die im Namen Bezug genommen wird, bezieht sich hierbei auf die Größe der Modelle im Sinne der freien Parameter, und den Umfang der genutzten Trainingsdaten gemessen an der Menge der Wörter. LLMs haben momentan eine Modellgröße zwischen 100 bis 500 Milliarden Parametern und eine Trainingsdatengröße zwischen 1-3 Billionen Wörtern. Der Nachfolger ChatGPT-4 soll erwartungsgemäß bereits 100 Billionen Parameter haben.⁵⁴⁶ Für das Training von Sprachmodellen sind keine von Menschen annotierten Trainingsdaten notwendig, das Training von Sprachmodellen verläuft also selbstüberwacht. Sprachmodelle lernen jedem Wort im Vokabular eine Wahrscheinlichkeit zuzuordnen. Die Trainingsaufgabe bei LLMs ist so formuliert, dass das Modell ausschließlich aus Inputdaten lernen kann, dies führt zu einem hohen Effizienzgewinn, da das komplette Internet als Datenquelle zur Verfügung steht. Allerdings ist ein vortrainiertes Sprachmodell nicht auch sofort als Baustein für ein Dialogsystem geeignet.⁵⁴⁷ Zwar kann es unvollständige Sätze vervollständigen, jedoch nicht Antworten auf Fragen erzeugen. OpenAI LP hat das Training des Sprachmodells dementsprechend ausgeweitet, sodass Qualitätsmerkmale wie Nützlichkeit (generierter Text befriedigt das Informationsbedürfnis des Nutzers), Authentizität (generierter Text ist faktisch korrekt) und Unbedenklichkeit (generierter Text ist nicht anstößig) Berücksichtigung finden. Dies wurde mit Hilfe des Werkzeugkastens des verstärkenden Lernens umgesetzt. Dieser untersucht, wie ein Softwareprogramm durch Interaktion mit einer simulierten Lernumgebung eine Strategie erlernt, die es ihm möglich macht, die als Feedback für seine Aktionen vom Umfeld bereitgestellte kumulative Belohnung zu maximieren.⁵⁴⁸

Am 14. März 2023 hat OpenAI die vierte Generation von ChatGPT vorgestellt, die bislang jedoch nur Premiumnutzer und Entwickler verwenden können. Die Verbesserungen

⁵⁴⁶ Vgl. *Knight* (2021), www.wired.com (zuletzt geprüft am 21.05.2023). Siehe außerdem *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 6.

⁵⁴⁷ Vgl. *Ouyang* (2022), www.arxiv.org (zuletzt geprüft am 21.05.2023). Siehe außerdem *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 6.

⁵⁴⁸ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 6.

im Vergleich zum Vorgänger ChatGPT-3.5 bestehen vor Allem darin, dass der Chatbot nun Bilder, die der Nutzer hochlädt, erkennen, verarbeiten und nützliche Informationen hierzu liefern kann. Zusätzlich ist ChatGPT durch die Neuerung dazu im Stande achtmal mehr Text zu produzieren als der Vorgänger. Zumindest sind das die Versprechungen von OpenAI LP.⁵⁴⁹ Außerdem sollen bereits durchaus Leistungen auf menschlichem Niveau erreicht worden sein, wobei jedoch noch einige Schwächen auftreten.⁵⁵⁰

Trotz der rasanten Entwicklung von ChatGPT besteht weiterhin Verbesserungspotenzial. Besonders hervorzuheben ist, dass ChatGPT falsche Informationen ausgibt, sobald er aufgrund mangelnder Datenbasis keine entsprechende Antwort zu Verfügung hat. Besser wäre es den Nutzer darauf hinzuweisen, dass keine zutreffenden Daten zum vorgegebenen Thema vorliegen. Bei der Literaturrecherche für diese Seminararbeit wurde ChatGPT zu möglichen Quellen zum Thema befragt, alle der von der Künstlichen Intelligenz ausgegeben Literaturvorschläge waren nicht existent. Dies kann schnell dazu führen, dass falsche Informationen von den Nutzern aufgrund fehlender eigener Recherche und Überprüfung der Antworten weiterverarbeitet werden. Insbesondere im beruflichen Umfeld kann dies zu schwerwiegenden negativen Folgen führen. Im folgenden Abschnitt sollen die Chancen und Risiken, die durch ChatGPT für den Berufsstand des Steuerberaters entstehen aufgezeigt und anschließend kritisch gewürdigt werden.

3. ChatGPT als Chance versus ChatGPT als Risiko für den Beruf des Steuerberaters

3.1 Chancen für den Beruf des Steuerberaters

Wissensdatenbank und Recherche

Im ersten Schritt wird auf die Chancen die ChatGPT für den Beruf des Steuerberaters aufbringt eingegangen. Vor diesem Hintergrund ist zunächst die Nutzung des Chatbots als Wissensdatenbank und zur Recherche zu nennen. Die Möglichkeit des raschen Zugriffs auf Informationen zu einem vorgegebenen Thema zählt zu den hervorzuhebenden Stärken des KI-Modells. Innerhalb kürzester Zeit bringt ChatGPT nach Vorgabe eines

⁵⁴⁹ Vgl. *Gothmann* (2023), www.taxdoo.com (Zuletzt geprüft am 19.06.2023).

⁵⁵⁰ Vgl. *Wendl* (2023), www.wendl-koehler.de (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

Schlagwortes passende Informationen hervor, durch weitere Rückfragen lässt sich das entsprechende Thema eingrenzen.⁵⁵¹

Des Öfteren sind bei der Bearbeitung von Fällen innerhalb der Kanzlei Recherchen zu gewissen Themen nötig. Jedoch sind die Antworten der allbekanntesten Suchmaschinen im Internet oder der zur Verfügung gestellten Datenbanken häufig unpräzise. Somit ist es erforderlich zunächst einige Webseiten zu besuchen, bis die benötigte Information gefunden wird und die Sachbearbeitung fortgesetzt werden kann. Teilweise ist sogar kein zutreffender Beitrag zu finden, wodurch die Rücksprache mit Kollegen notwendig wird. Dieser zeitintensive Prozess kommt dem Zeitmanagement der Kanzlei nicht zugute. Problematisch ist dies insbesondere im Hinblick auf den Personalmangel, der aktuell in der Branche herrscht. Eine Beseitigung dieser Problematik durch die Künstliche Intelligenz ChatGPT wäre eine enorme Erleichterung im meist stressigen Kanzleialltag.

Es ist dennoch anzumerken, dass die Antworten von ChatGPT zwar sprachlich besonders ausgereift sind, jedoch derzeit ohne genaue Quellenangabe wie beispielsweise Gesetznormen zugrunde gelegt werden.⁵⁵² Dies ist allerdings besonders bei der Recherche im steuerlichen Bereich essenziell, da es so nach und nach möglich ist explizitere Literatur zu recherchieren, welche auf den entsprechenden Lebenssachverhalt zutrifft.⁵⁵³ Bisher hat steuerliche Literatur nur sehr wenig Eingang in das Sprachmodell gefunden. Daher ist ChatGPT in seiner aktuellen Form bei der steuerlichen Recherche nur sehr begrenzt und mit besonderer Vorsicht nutzbar.⁵⁵⁴ Derzeit geht aus einigen Berichten hervor, dass ChatGPT dazu neigt Quellen künstlichen zu generieren.⁵⁵⁵ Dies wurde wie bereits oben aufgeführt ebenfalls bei der Literaturrecherche für diese Seminararbeit deutlich. Die Erweiterung der Künstlichen Intelligenz um steuerliche Literatur könnte in Zukunft zu Verbesserungen bei der Recherche in diesem Fachgebiet führen. Als Zwischenlösung kann

⁵⁵¹ Vgl. *Wendl* (2023), www.wendl-koehler.de (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

⁵⁵² Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 9.

⁵⁵³ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 10.

⁵⁵⁴ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

⁵⁵⁵ Vgl. *Schurter* (2023), www.watson.ch (zuletzt geprüft am 25.05.2023). Siehe außerdem *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

ChatGPT neben einer traditionellen Suchmaschine genutzt werden, um die vorgebrachten Antworten parallel auf Korrektheit überprüfen zu können.⁵⁵⁶

Zusammenfassung von Texten

Eine weitere Chance, die sich durch ChatGPT für den Beruf des Steuerberaters ergibt, ist die Möglichkeit lange, schwierige Texte in eine verständliche Kurzversion umzuwandeln.⁵⁵⁷ Besonders im steuerlichen Bereich sind solch komplexe Texte in einer Vielzahl vorzufinden, beispielsweise in Form eines Urteils oder Aufsätzen zu bestimmten Themen. Um solche Texte lesen und wichtige Informationen herausfiltern zu können wird viel Zeit benötigt und unter Umständen werden relevante Informationen übersehen.

Insbesondere als Steuerberater ist es wichtig sich kontinuierlich weiterzubilden und mit gesetzlichen Änderungen vertraut zu machen. Gleiches gilt für alle Mitarbeiter, die für die Sachbearbeitung in den Steuerkanzleien zuständig sind. Daher könnten die Zusammenfassungen von ChatGPT zu neuen relevanten steuerlichen Themen als Informationsschreiben für Mitarbeiter oder auch für Mandanten genutzt werden. In der Kanzlei, in der ich tätig bin, übernimmt ein Mitarbeiter die jährliche Zusammenfassung der steuerlichen Gesetzesänderungen. Dies hilft dabei alle Mitarbeiter mit den wichtigsten Änderungen bezüglich der Sachbearbeitung zu versorgen und den Aufwand zu vermeiden, dass jeder die umfangreichen Schulungsunterlagen lesen und alle relevanten Informationen herausfiltern muss. Diese jährliche Zusammenfassung bringt enormen Zeitaufwand mit sich, außerdem ist sie unter Umständen fehleranfällig, da Informationen übersehen oder gar falsch zusammengefasst werden könnten. Zudem ist ChatGPT dazu im Stande mehrere Urteile zu einem bestimmten Thema zusammenzutragen, wodurch ein schneller Überblick gewonnen werden kann.⁵⁵⁸ Somit wäre ChatGPT mit der Möglichkeit komplexe Texte in verständliche Kurzversionen umzuwandeln eine echte Erleichterung und würde zu enormer Zeitersparnis führen.

⁵⁵⁶ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

⁵⁵⁷ Vgl. *Wendl* (2023), www.wendl-koehler.de (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

⁵⁵⁸ Vgl. *Schulte* (2023), www.handelsblatt.com (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

Natürlich ist die von ChatGPT erstellte Zusammenfassung zu hinterfragen. Es wird sich erst mit mehrfacher Anwendung zeigen, inwieweit Fehleranfälligkeit bei dieser Funktion von ChatGPT besteht. Außerdem wäre zu überprüfen, ob die von ChatGPT zusammengefassten Informationen die gewünschten wichtigen Informationen sind, oder ob unter Umständen relevante Punkte vernachlässigt werden.

Kommunikation mit Mandanten

Ebenfalls im Hinblick auf die Kommunikation mit Mandanten ergeben sich für Steuerberater und deren Mitarbeiter neue Chancen um den zeitlichen Aufwand, der damit in Zusammenhang steht, zu minimieren. Hierbei kann insbesondere der Entwurf von Kundenbriefen, E-Mails oder Mandantenschreiben durch ChatGPT genannt werden. Mitarbeiter müssten diese im Anschluss nur noch individuell auf den entsprechenden Mandanten anpassen.⁵⁵⁹ ChatGPT kann als Chat-Tool genutzt werden, um Mandanten unkomplizierte Fragen zu beantworten. Voraussetzung hierfür ist, dass ChatGPT Zugang zur entsprechenden Datenbasis hat. Die volle Wirkung entfaltet die Künstliche Intelligenz erst, wenn sie in die IT-Systeme der Kanzlei wie E-Mail-Programme oder Datenbanken integriert wird. Bereits zum aktuellen Zeitpunkt hat Microsoft einige Partnerschaften mit OpenAI LP geschlossen. Daneben bringen Google, Meta und Salesforce Alternativen zu ChatGPT auf den Markt. Mit Blick auf die Zukunft erwarten Experten, dass bereits 2023 wiederkehrende Aufgaben wie beispielsweise das Ausfüllen von Formularen durch KI-Modelle übernommen werden. Hierfür ist es allerdings notwendig, die verwendeten Tools nach der Einführung laufend zu pflegen. Mitarbeiter, die für die Pflege zuständig sind, benötigen entsprechendes Know-How und müssen sich bei den anderen Mitarbeitern als Multiplikator erweisen, sodass die Belegschaft die Innovation akzeptiert und in ihren Arbeitsalltag integriert.⁵⁶⁰

Anrufe oder E-Mails von Mandanten mit alltäglichen Anliegen wie Terminvereinbarungen oder Erfragungen von Zahlungsterminen der zu leistenden Steuern nehmen im Kanzleialltag viel Zeit in Anspruch, die besser in fristgebundene Aufgaben wie das Erstellen

⁵⁵⁹ Vgl. *Wendl* (2023), www.wendl-koehler.de (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

⁵⁶⁰ Vgl. *Schulte* (2023), www.handelsblatt.com (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

von Steuererklärungen oder Jahresabschlüssen investiert wäre. In der aktuellen Zeit in der Personalmangel in Steuerkanzleien eine große Rolle spielt und durch die Coronapandemie noch immer Zeitverzug bei der Jahresabschlusserstellung in den Kanzleien herrscht wäre der Einbezug von ChatGPT bei der Beantwortung von unkomplizierten Mandantenfragen eine große Hilfe. Auch im Hinblick auf die Steigerung der Mandantenzufriedenheit kann eine schnelle Beantwortung solcher Anfragen mit Hilfe von ChatGPT als Chance gesehen werden, da hierdurch lange Wartezeit und damit Unzufriedenheit bei den Mandanten vermieden werden würde. Ebenfalls könnten die monatlichen Mandantenrundschriften durch ChatGPT übernommen oder zumindest vereinfacht werden. Hierbei werden Mandanten monatlich über die für sie relevanten steuerlichen Gesetzesänderungen informiert. Durch Versorgung von ChatGPT mit den entsprechenden Daten wäre es möglich die Künstliche Intelligenz ein solches Schreiben erstellen zu lassen und nach Überprüfung auf Richtigkeit durch einen Mitarbeiter an den Mandanten zu versenden.

Problematisch ist allerdings, dass OpenAI LP sich vorbehält die eingegebenen Daten zu speichern und gleichzeitig zu nutzen. Bei der Fütterung mit sensiblen Mandantendaten könnten sich daher rechtliche Probleme ergeben.⁵⁶¹ Ebenfalls muss auf eine genaue Überprüfung der von ChatGPT übernommenen Kommunikation durch einen Mitarbeiter geachtet werden, da die Ausgabe von Falschinformationen an Mandanten schnell zu Unzufriedenheit und eventuell zum Verlust der Mandanten führen kann.

3.2 Risiken für den Beruf des Steuerberaters

Verdrängung von kleinen und mittelständischen Kanzleien

Wie bereits bei der Darstellung der Chancen, die sich durch ChatGPT für den Beruf des Steuerberaters ergeben deutlich wurde, bestehen einige Aufgabenbereiche die im Kanzlei-Alltag durch ChatGPT ersetzt oder zumindest vereinfacht werden können. Hierdurch ergibt sich für Steuerkanzleien, die diese Möglichkeiten voll ausschöpfen eine enorme Zeit- und Kostenersparnis. Auf der anderen Seite entstehen für den Beruf des Steuerberaters jedoch auch Risiken, die im Folgenden erläutert werden.

⁵⁶¹ Vgl. *Schulte* (2023), www.handelsblatt.com (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

Zunächst ist die mögliche Verdrängung von kleinen und mittelständischen Kanzleien, die sich aufgrund von Wettbewerbsnachteilen durch ChatGPT ergibt, zu nennen. Für die Eingliederung der Künstlichen Intelligenz in die Software der Kanzlei ist bei mindestens einem Mitarbeiter ausgeprägtes technisches Know-How notwendig. Ebenfalls ist von allen Mitarbeitern technisches Verständnis und vor Allem Offenheit gegenüber Veränderungen der Routine bei Erledigung von Aufgaben gefordert. Für die Nutzung von ChatGPT werden kostspielige Schulungen für Mitarbeiter in Steuerkanzleien erforderlich, um das geforderte technische Verständnis zu erlernen. Für große Kanzleien mag dies kein größeres Problem darstellen, hier ist meist bereits ein technisch avisierter Mitarbeiter vorhanden, der schneller und kostengünstiger in ein solches Themengebiet eingearbeitet werden kann. Nicht nur im Hinblick auf anfallende Kosten ergeben sich für kleine und mittelständische Kanzleien Nachteile, auch fehlt es meist an Personal, welches hierfür geschult werden kann. Verzichten kleine und mittelständische Kanzleien jedoch auf die Nutzung von ChatGPT und Künstlicher Intelligenz im Allgemeinen könnten diese möglicherweise vom Markt verdrängt werden. Großen Kanzleien, denen die Integration von ChatGPT in den Alltag leichter fällt, ist es möglich Leistungen durch die sich ergebende Zeitersparnis zu geringeren Preisen anzubieten. Kleine und mittelständische Kanzleien, denen die Nutzung von ChatGPT in den meisten Fällen nur mit enormem Zeit- und Kostenaufwand möglich ist, müssen weiterhin mit höheren Preisen auf den Markt treten. Daneben können sie ihr Produktportfolio nicht erweitern, da sie mit den bisherig anfallenden Aufgaben, die in großen Kanzleien bereits durch ChatGPT übernommen werden, ausgelastet sind.

Im Kanzleialltag ist zu beobachten, dass einige Mitarbeiter der Digitalisierung skeptisch entgegenblicken und diese nicht in ihre Arbeitsweise integrieren. Häufig fehlen abzulegende Verträge im Dokumentenmanagementsystem, die schon längst hätten abgelegt werden sollen. Bezieht man dieses Problem nun auf ChatGPT wird deutlich, dass Künstliche Intelligenz für Mitarbeiter größeres Neuland darstellt als die bisherigen Innovationen der Digitalisierung, da hiermit bislang kaum Berührungspunkte bestehen. Somit führt ChatGPT zu stärkerer Skepsis als beispielweise die Umwandlung von Papierakten in digitalisierte Akten. Oftmals liegt die ausbaufähige Digitalisierung nicht nur an der Verweigerung der Umsetzung aufgrund von Unsicherheit, sondern ebenfalls an der mangelnden Zeit im Kanzleialltag. Die Lösung wäre womöglich die Einstellung eines technisch beauftragen Mitarbeiters, der für die Umsetzung der Digitalisierung in der Kanzlei

zuständig ist. Auf dem aktuellen Arbeitsmarkt ist ein solcher jedoch nur sehr schwer zu finden. Auch Dienstleister in diesem Bereich sind häufig überlastet und mit hohen Kosten verbunden. Betrachtet man größere Kanzleien zeigt sich, dass die Digitalisierung dort in den meisten Fällen fortschrittlicher ist und sich der Alltag hierdurch mit weniger zeitlichem Aufwand gestalten lässt. Es wird also deutlich, dass nicht nur der Kostenaspekt problematisch bei der Integration von ChatGPT in kleine und mittelständische Kanzleien ist, sondern auch die Akzeptanz der Mitarbeiter. Dieses Problem wird in großen Kanzleien durch den meist vorhandenen technisch zuständigen Mitarbeiter behoben.

Nicht zu vernachlässigen ist allerdings, dass die Innovation ChatGPT neue Ausbildungen besonders in Bezug auf die nötigen technischen Kenntnisse fordert. Dies bedeutet für viele Kanzleien eine größere Chance auf einen Mitarbeiter, welcher explizit für die Umsetzung der Digitalisierung in der Kanzlei zuständig ist und die hierfür nötigen Kenntnisse besitzt. Auch für Steuerfachangestellte ergibt sich durch die Künstliche Intelligenz die Möglichkeit auf Fortbildungen im Bereich der Digitalisierung.

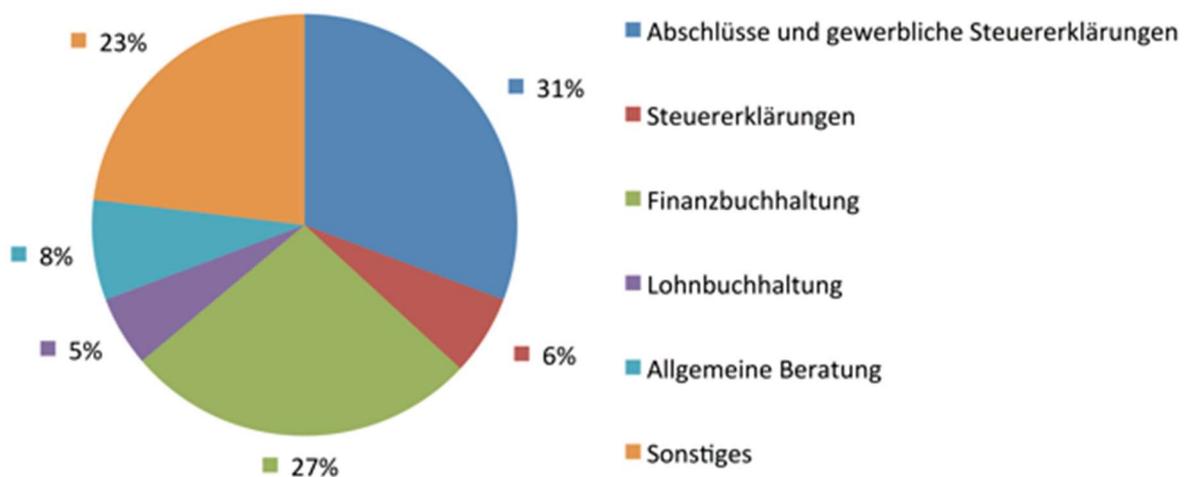
Ersatz von Tätigkeiten des Steuerberaters durch ChatGPT

Ein weiteres Risiko, das sich durch ChatGPT für den Beruf des Steuerberaters ergibt, ist, dass unter Umständen einige Aufgaben die aktuell noch durch Steuerberater und dessen Mitarbeiter durchgeführt werden durch ChatGPT ersetzt werden können. Die Einsatzmöglichkeiten und Fähigkeiten der Künstlichen Intelligenz sind bereits jetzt erstaunlich.⁵⁶² Zur Untersuchung der Kompetenz von ChatGPT im steuerlichen Bereich, wurden seine Fähigkeiten anhand von Prüfungsaufgaben im deutschen Steuerrecht getestet. Somit wird zugleich das detaillierte Wissen von Gesetzen und Richtlinien als auch die Fähigkeit einen Lösungsweg aufzeigen zu können geprüft. Für dieses Experiment wurden Aufgaben aus der Steuerfachangestellten-Prüfung herangezogen. Erstaunlicherweise hätte ChatGPT-3.5 mit 40 % knapp nicht bestanden, wohingegen ChatGPT-4 mit 54 % knapp bestanden hätte. Hervorzuheben ist die korrekte steuerfachliche Beantwortung der Fragen, die im Vergleich zum Vorgängermodell deutlich mehr Erläuterungen und Hinweise hervorbringt. Ebenso hat sich die steuersystematische Vorgehensweise erheblich

⁵⁶² Vgl. *Wendl* (2023), www.wendl-koehler.de (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

verbessert.⁵⁶³ Jedoch sind noch einige Schwächen zu verzeichnen, insbesondere in Bezug auf den menschlichen Sachverstand kann ChatGPT nicht mithalten. Die Künstliche Intelligenz generiert ihre Antworten auf Basis des erlernten Wissens, somit kann sie keine Rückschlüsse aus dem Erlernten ziehen und Informationen nicht interpretieren oder in einem anderen Kontext betrachten. Ebenfalls sind Schwächen bei spezifischen Themen und komplizierten Zusammenhängen zu vermerken. Durch die Komplexität des deutschen Steuerrechts kann es bei den Antworten von ChatGPT zu einigen Ungenauigkeiten kommen. Zusammenhänge können nicht bis ins Detail erfasst werden, wodurch es nicht empfehlenswert ist, sich blind auf Aussagen des Chatbots zu verlassen.⁵⁶⁴

Beobachtet man die aktuelle Entwicklung von ChatGPT wird deutlich, dass sich insbesondere in Bezug auf das deutsche Steuerrecht neue Möglichkeiten ergeben. Besonders weniger komplexe Aufgaben wie die Erstellung von Finanzbuchhaltungen oder Steuererklärungen können womöglich in Zukunft durch ChatGPT übernommen werden. Im Hinblick auf die beratenden Tätigkeiten bei denen menschlicher Verstand nötig ist, um die individuell persönlichen Bedürfnisse einbeziehen zu können, wird der Einsatz von ChatGPT kaum möglich sein. Allerdings sind insbesondere die Erstellung von Buchhaltungen oder Steuererklärungen Tätigkeiten, die in den Steuerkanzleien den meisten Umsatz generieren, wie man im folgenden Diagramm erkennen kann.



⁵⁶³ Vgl. *Wilsberg* (2023), www.taxy.io (zuletzt geprüft am 21.05.2023), S. 2.

⁵⁶⁴ Vgl. *Wendl* (2023), www.wendl-koehler.de (zuletzt geprüft am 31.05.2023).

Quelle: Kanzleimarkt, www.kanzleimarkt.de (zuletzt geprüft am 09.06.2023).

Es ist daher unbedingt notwendig, dass Steuerkanzleien ihr Produktportfolio entsprechend erweitern, um zukünftig nicht von enormen Umsatzeinbußen durch ChatGPT betroffen zu sein. Der Schwerpunkt ist nunmehr auf beratende Tätigkeiten zu legen, die nicht durch ChatGPT ersetzt werden können. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob die vorherig genannten Aufgaben in naher Zukunft tatsächlich fehlerfrei von ChatGPT übernommen werden können und ob dies von den Mandanten akzeptiert wird, oder ob ein menschlicher Bearbeiter weiterhin präferiert wird. Dies wird abhängig davon sein, wie schnell sich das Vertrauen in die Künstliche Intelligenz aufbaut, sodass Mandanten und Steuerberater solch verantwortungsvolle Aufgaben in deren Hand geben.

Haftung des Steuerberaters in Bezug auf die Nutzung von ChatGPT

Durchgeführte Experimente haben bereits erkennen lassen, dass ChatGPT vielversprechende Ansätze besitzt, die bei der Bearbeitung steuerlicher Fachfragen unterstützen können. Die zum aktuellen Zeitpunkt noch vorliegenden fachlichen Schwächen, werden durch das konstante Wachsen und Lernen der Künstlichen Intelligenz womöglich rasch abgemildert werden. Für den intensiveren steuerfachlichen Einsatz ist eine unverzichtbare Voraussetzung, dass die einschlägigen Gesetzesnormen in den Antworten angegeben sind. Dies würde bedeuten, dass die Haupttätigkeit des Steuerberaters zukünftig nicht mehr darin besteht Stellungnahmen eigenständig zu verfassen, sondern die ausgegebenen Antworten von ChatGPT auf Korrektheit zu überprüfen. Hierdurch würden enorme Effizienzgewinne entstehen, da das Schreiben und die Quellensuche hohen Zeitaufwand mit sich bringen. Auch vor dem Hintergrund des bestehenden Personalmangels würde dies Erleichterung bedeuten.

Fraglich ist jedoch, ob sich der Steuerberater bzw. Anwender auf die ausgegebenen Antworten von ChatGPT verlassen kann, was die Voraussetzungen hierfür sind und wer am Ende für Falschinformationen haftet. Grundsätzlich ist jeder Steuerberater gemäß § 67 StBerG dazu verpflichtet eine Berufshaftpflichtversicherung für Vermögensschäden abzuschließen. Da nur der Steuerberater ein unmittelbares Rechtsverhältnis zum Mandanten hat, wird sich an einer Haftung im Falle der Falschberatung gegenüber dem Mandanten

nichts ändern. Allerdings stellt sich die Frage, ob ein Steuerberater gegenüber dem Anbieter der Künstlichen Intelligenz mögliche Schäden geltend machen kann.⁵⁶⁵ Aktuell wird in den Nutzungsbedingungen von ChatGPT jegliche Haftung ausgeschlossen.⁵⁶⁶ Zu erwähnen ist hierbei, dass aktuell EU-Bestrebungen (Europäische Union-Bestrebungen) bestehen, die beabsichtigen, ein gewisses Haftungsrecht für KI-Technologien (Künstliche Intelligenz-Technologien) einzuführen.⁵⁶⁷ Unter anderem sieht dies vor, dass eine Kausalitätsvermutung für KI-Anbieter (Künstliche Intelligenz-Anbieter) eingeführt werden soll, wonach Anbieter von Künstlicher Intelligenz immer dann in Haftung genommen werden können, soweit für einen eingetretenen Schaden ein ursächlicher Zusammenhang mit der Leistung der Künstlichen Intelligenz nach vernünftigen Ermessen wahrscheinlich ist.⁵⁶⁸

Zur Veranschaulichung bietet sich ein Vergleich zum autonomen Fahren an. Auf dem Fahrersitz befindet sich der Steuerberater, der abwägen muss, inwiefern er die Steuerung (Einordnung steuerlicher Sachverhalte) an das Fahrzeug (KI-Technologie) übertragen kann und inwiefern der Anbieter des Fahrzeugs (KI-Technologie) für Verkehrsschäden (Beratungsfehler) bei anderen Personen (Mandanten) haftet. Jedoch gibt es einen entscheidenden Unterschied: Bei Verkehrssituationen können Fehler der Künstlichen Intelligenz unmittelbar Auswirkung auf andere Personen haben, bei der Bearbeitung steuerlicher Fachfragen teilt der Berater auch zukünftig und langfristig dem Mandanten das Ergebnis mit. Die Künstliche Intelligenz wird also nur mittelbar eingesetzt. Die Entscheidungsgewalt liegt daher weiterhin beim Steuerberater selbst, die Antworten von ChatGPT im Sinne eines „Vier-Augenprinzips Mensch und Maschine“ zu prüfen und gegebenenfalls zu ergänzen.⁵⁶⁹

⁵⁶⁵ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

⁵⁶⁶ Vgl. *OpenAI LP* (2023), www.openai.com (zuletzt geprüft am 19.06.2023). Siehe außerdem *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

⁵⁶⁷ Vgl. *Richtlinienentwurf COM* (2022), S. 496. Siehe außerdem *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

⁵⁶⁸ Vgl. *Fragen und Antworten zum Richtlinienentwurf COM* (2022), S. 496. Siehe außerdem *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

⁵⁶⁹ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass es auf lange Sicht eher ausgeschlossen scheint, das Haftungsrisiko des Steuerberaters durch die Nutzung von ChatGPT auf dessen Anbieter zu übertragen bzw. abzuwälzen.⁵⁷⁰ Zu klären wäre aber, wie die Haftung geregelt ist, wenn der Steuerpflichtige selbst, ohne Zwischenschaltung eines Steuerberaters ChatGPT zur Beantwortung steuerfachlicher Fragen nutzt. Einem Leihen ist die Überprüfung der ausgegebenen Antworten von ChatGPT auf steuerlichem Sachgebiet nur sehr schwer möglich. Ist die Haftung des KI-Anbieters in diesen Fällen in Zukunft ebenfalls ausgeschlossen?

3.3 Kritische Würdigung

Aus dem vorangegangenen Abschnitt der Arbeit wurde deutlich, dass ChatGPT sowohl Chancen als auch Risiken für den Beruf des Steuerberaters erwirkt. Besonders eindrucksvoll ist die Fähigkeit Anfragen in natürlicher Sprache verarbeiten und hierzu passende Antworten entwerfen zu können.⁵⁷¹ Beispielsweise kann ChatGPT hierdurch bei der Recherche in Steuerkanzleien unterstützen. Hierbei ist allerdings anzumerken, dass ChatGPT Quellen ausgibt, die nicht existieren, soweit keine passende Antwort zur Verfügung stehen. ChatGPT kann neben dem bislang noch teilweise fehleranfälligen Einsatz innerhalb des steuerfachlichen Bereichs, auch für andere Tätigkeitsgebiete eingesetzt werden, die in der Steuerkanzlei eine wichtige Rolle spielen. Hierbei ist insbesondere die Kommunikation mit Mandanten oder die Erarbeitung von Zusammenfassungen zu nennen. Durch vorgenannte Chancen ergibt sich eine enorme Zeitersparnis für Steuerkanzleien, welche aktuell oftmals von Personalmangel betroffen sind. Somit kann die gewonnene Zeit in wichtigere Aufgaben investiert werden.

Neben den vielfältigen Chancen bestehen auch nicht zu vernachlässigende Risiken. Insbesondere kleine und mittelständische Kanzleien haben Schwierigkeiten bei der Integration von ChatGPT in den Kanzleialltag, wodurch es zu Verdrängungen auf dem Markt kommen kann. Außerdem werden teilweise Aufgaben, die bislang zu den gängigen Dienstleistungen des Steuerberaters gehört haben, womöglich bald durch ChatGPT ersetzt werden können. Aus diesem Grund sollte bereits jetzt ein Umdenken in Bezug auf

⁵⁷⁰ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

⁵⁷¹ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking Tax 2023), S. 11.

das Produktportfolio geschehen. Auch in Bezug auf die Haftung ergeben sich für Steuerberater Risiken bei der Nutzung der Künstlichen Intelligenz. ChatGPT ist in allen Bereichen der Steuerkanzlei vorsichtig einzusetzen, außerdem sind ausgegebene Antworten stets zu überprüfen, bevor sie verwendet werden.

Inwieweit die Nutzung von ChatGPT jedoch tatsächlich in den Kanzleialltag integriert wird, bleibt abzuwarten. Insbesondere in kleinen und mittelständischen Kanzleien ist die Digitalisierung häufig noch rückschrittig, weshalb der Einsatz von Künstlicher Intelligenz hier bislang nur schwer vorstellbar ist. Erst im Laufe der Zeit wird sich zeigen, ob die aktuell häufig diskutierten Chancen und Risiken der Innovation ChatGPT tatsächlich Relevanz besitzen. Zur jetzigen Zeit liegen diesbezüglich größtenteils Spekulationen vor, da kaum Praxiserfahrungen vorhanden sind. Daher kann noch nicht beantwortet werden, ob ChatGPT überwiegend als Chance oder als Risiko für den Beruf des Steuerberaters zu sehen ist. Aktuell scheint es allerdings so, als würde sich der Beruf des Steuerberaters durch Künstliche Intelligenzen wie ChatGPT revolutionieren. Es gilt sich als Steuerkanzlei ausführlich mit dem Thema der Künstlichen Intelligenz auseinanderzusetzen, um deren Erleichterungen bestmöglich nutzen zu können und keinen Nachteil gegenüber Wettbewerbern zu erleiden.

4. Fazit

Das Ziel der Arbeit war es, Risiken und Chancen, die für den Beruf des Steuerberaters aufgrund von ChatGPT entstehen, auszuarbeiten und diese kritisch zu würdigen. Es wurde deutlich, dass sich durch die Künstliche Intelligenz zahlreiche Chancen auf tun, die im Kanzleialltag zu enormer Zeitersparnis führen. Auf der anderen Seite ist der Einsatz von ChatGPT mit Risiken verbunden, die bei der Anwendung nicht zu vernachlässigen sind. Insbesondere im steuerfachlichen Bereich weist ChatGPT noch Schwächen auf, welche im Hinblick auf die rasante Entwicklung wohl schnell behoben werden dürften.

Die Sorge, dass der Beruf des Steuerberaters durch ChatGPT überflüssig wird, ist bislang unbegründet. Zwar sollten Steuerkanzleien ihr Produktportfolio entsprechend erweitern, um nicht aufgrund der denkbaren Übernahme von Aufgaben durch ChatGPT in Zukunft von Umsatzeinbußen betroffen zu sein. Dennoch fehlt es der Künstlichen Intelligenz an menschlichem Sachverstand, der bei beratenden Tätigkeiten von großer Bedeutung ist

und den Steuerberater unersetzlich macht. Allenfalls kann sich das Aufgabengebiet durch ChatGPT verändern, was zugleich als Chance zu sehen ist.

Erst mit Ablauf der Zeit wird sich zeigen, welche konkreten Auswirkungen ChatGPT auf den Berufsstand des Steuerberaters hat. Es ist wichtig sich als Steuerkanzlei mit der Entwicklung der Künstlichen Intelligenz auseinanderzusetzen und diese entsprechend in den Arbeitsalltag zu integrieren. Zur Gefahr wird ChatGPT insbesondere für Steuerkanzleien, die diese nicht verwenden, da hierdurch aufgrund der fehlenden Effizienzgewinne enorme Wettbewerbsnachteile entstehen können. Auch im Hinblick auf meine eigene Tätigkeit in der Steuerkanzlei, konnte ich einige Funktionen von ChatGPT feststellen, welche mir im Arbeitsalltag Erleichterung bringen würden.

Literaturverzeichnis

ChatGPT (2023): Frage: Definiere dich selbst.

ChatGPT (2023): Frage: Wie ist deine Funktionalität?

Europäische Union (2022): Fragen zur Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates zur Anpassung der Vorschriften über außervertragliche zivilrechtliche Haftung an künstliche Intelligenz, COM 2022 496, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/QANDA_22_5793., Zuletzt geprüft am 19.06.2023.

Europäische Union (2022): Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates zur Anpassung der Vorschriften über außervertragliche zivilrechtliche Haftung an künstliche Intelligenz, COM 2022 496.

Gothmann, R. (2023): ChatGPT-4: Die neue Subsumtionsmaschine, die den Steuerberater ersetzt !, <https://www.taxdoo.com/de/blog/kann-chatgpt-4-den-steuerberater-ersetzen-50275/>, online auf: TAXDOO, Zuletzt geprüft am 19.06.2023.

Johannisbauer, C. (2023): ChatGPT im Rechtsbereich – erste Erfahrungen und rechtliche Herausforderungen bei der Verwendung künstlich generierte Texte; in: MMR Aktuell, Dok. Nr. 455537, S. 1-7.

Kitzmann, A. (2022): Künstliche Intelligenz, Wiesbaden, 2022.

Knight, A. (2021): A New Chip Cluster Will Make Massive AI Models Possible, <https://www.wired.com/story/cerebras-chip-cluster-neural-networks-ai/#:~:text=Cerebras%20says%20its%20technology%20can,hundred%20times%20what's%20achievable%20today.&text=When%20it%20comes%20to%20the,the%20smarter%20they%20are%20too.>, online auf: WIRED, Zuletzt geprüft am 21.05.2023.

OpenAI LP (2023): Terms of use, <https://openai.com/policies/terms-of-use>, online auf: OpenAI LP, Zuletzt geprüft am 19.06.2023.

Ouyang u. a. (2022): Training Language Models to Follow Instructions with Human Feedback, <https://arxiv.org/abs/2203.02155>, online auf: arxiv, Zuletzt geprüft am 21.05.2023.

Volovskiy, G. / Bräutikgam, R. / Kirch, D. / Kirchhoff, S. (2023): Kann ChatGPT Steuern? Ein Blick unter die Motorhaube des großen Sprachmodells, in: Rethinking Tax, Heft 2/2023, S. 4-13.

Schurter, D. (2023): Datenwissenschaftlerin aus Zürich warnt vor ChatGPT und den bösen Folgen, <https://www.watson.ch/digital/analyse/560741870-wissenschaftlerin-aus-zuerich>

warnt-vor-chatgpt-ki-faelscht-quellen#:~:text=Wer%20ChatGPT%20nicht%20zur%20Unterhaltung,Scientist%20%E2%80%93%20mit%20Sitz%20in%20Z%C3%BCrich., online auf: watson, Zuletzt geprüft am 25.05.2023.

Schulte, A. (2023): Mandanten beraten mit ChatGPT, <https://www.handelsblatt.com/finanzen/steuern-recht/steuern/steuerkanzleien-mandanten-beraten-mit-chatgpt-/29051626.html>, online auf: Handelsblatt, Zuletzt geprüft am 31.05.2023.

StBerG (2023): Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 10. März 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 64) geändert worden ist.

Wendel, D. (2023): ChatGPT in der Steuerbranche: Chance oder Risiko?, <https://wendl-koehler.de/rechtliches/chat-gpt-in-der-steuerbranche/>, online auf: WENDL & KÖHLER, Zuletzt geprüft am 31.05.2023.

Wilsberg, L. (2023): Quantensprung in die digitale Steuerberatung, <https://www.taxy.io/post/quantensprung-in-die-digitale-steuerberatung>, online auf: Taxyo, Zuletzt geprüft am 21.05.2023.

Kanzleimarkt (2023): ABC Kauf und Verkauf einer Steuerkanzlei, <https://kanzleimarkt.de/ABC>, online auf: Kanzleimarkt, Zuletzt geprüft am 09.06.2023.

AI: Chatbot – Selbstversuch ChatGPT im Umsatzsteuerbereich

Ahmed Mashood

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	225
Abkürzungsverzeichnis.....	227
1. Einleitung.....	228
2. Definitionen und Erläuterungen.....	229
2.1 Artificial Intelligence und Chatbots.....	229
2.1.1 Künstliche Intelligenz	231
2.1.2 ChatGPT	233
2.1.3 Bestehende AI- und Chatbot-Einsatzmöglichkeiten im Steuerbereich.....	236
2.1.4 Kontext und Motivation für den Selbstversuch mit ChatGPT im Umsatzsteuerbereich	237
2.2 Umsatzsteuer.....	239
2.2.1 Herausforderungen und Komplexitäten der Umsatzsteuer in der Beratung	240
2.2.2 Mögliche Vorteile beim Einsatz von AI im Umsatzsteuerbereich	241
3. Selbstversuch: ChatGPT im Umsatzsteuerbereich	242
3.1 Beschreibung des Versuchsaufbaus.....	243
3.1.1 Lösungen von ChatGPT.....	243
3.1.2 Schematische Musterlösungen.....	246
3.2 Schwierige Fallkonstellationen.....	247
3.2.1 Schematische Musterlösungen.....	248
3.2.2 Lösungen von ChatGPT.....	251
3.3 Analyse der Versuchsergebnisse.....	253
4. Auswertung und Diskussion	254
4.1 Bewertung der Effektivität von ChatGPT in Bezug auf Umsatzsteuerfragen	254
4.2 Zusammenfassung der zentralen Erkenntnisse	254

4.3 Kritische Betrachtung des Selbstversuchs: Einschränkungen und Verbesserungspotenzial sowie Bedeutung der Ergebnisse für die Praxis der Steuerberatung	255
Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen und Verwaltungsanweisungen	257
Gesetzeskommentare	257
Literaturverzeichnis	258

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Allg.	Allgemein
Anm.	Anmerkung
AI	Artificial Intelligence Auflage
Aufl.	Bundesfinanzhof
BFH	Bundesministerium für Finanzen
BMF	Bundessteuerblatt
BStBl.	Buchstabe
Buchst.	Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz
DFKI	
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DuD	Datenschutz und Datensicherheit (Zeitschrift)
ESt	Einkommenssteuer
EStG	Einkommenssteuergesetz
FA, FÄ	Finanzamt, Finanzämter
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
Gem.	gemäß
grds.	grundsätzlich
GStB	Gestaltende Steuerberatung
i.d.R.	in der Regel
i.S.v.	Im Sinne von
KG	Kommanditgesellschaft
KI	Künstliche Intelligenz
LLMs	Large Language Models
m. E.	meines Erachtens
NJ	Neue Justiz (Zeitschrift)
RD <i>i</i>	Recht Digital (Zeitschrift)
Rz.	Randziffer, Randzahl
Rn.	Randnummer
UStG	Umsatzsteuergesetz

1. Einleitung

Der rasante technologische Fortschritt verändert nahezu täglich zahlreiche Aspekte unseres Lebens und unserer Arbeitswelt. Als bahnbrechenden Neuzugang im Bereich der Künstlichen Intelligenz kann man das Tool ChatGPT, welches auf großen Sprachmodellen, sog. Large Language Models beruht, bezeichnen.¹ Künstliche Intelligenz wie ChatGPT und andere fortschreitende Technologien werden immer relevanter in den unterschiedlichsten wirtschaftlichen sowie gesellschaftlichen Bereichen des Alltags. Die Einsatzmöglichkeiten reichen vom einfachen Kundenservice bis hin zu umfangreichen medizinischen Analysen und Beratungen. Der Chatbot ChatGPT auf den wir uns in der vorliegenden wissenschaftlichen Arbeit fokussieren steht für „Generative Pre-trained Transformer“ und ist ein im November 2022 veröffentlichtes und frei zugängliches Programm des amerikanischen Unternehmens OpenAI.² Kaum ein anderes Programm hat in den letzten Jahren so viel Interesse und Euphorie, aber auch Kritik geweckt wie ChatGPT. Kritiker der Künstlichen Intelligenz fürchten sich zunehmend vor den als unberechenbaren empfundenen Fähigkeiten der KI.³ Die Diskussionen reichen von hitzigen philosophischen sowie ethischen Debatten bis hin zu reißerischen Lobeshymnen.⁴ Nahezu alle Zeitungen, Nachrichten sowie wissenschaftliche Magazine haben von ChatGPT und seinen unfassbaren Eigenschaften berichtet. Eine besondere fast schon technologische Revolution ist, dass man mit ChatGPT ein nahezu natürliches Gespräch wie mit einem Menschen führen kann.⁵ Offizielle Nutzerzahlen gibt es nicht, jedoch kann man von mittlerweile mehr als 100 Millionen Nutzern ausgehen, die den Chatbot regelmäßig benutzen oder wenigstens einmal ausprobiert haben.⁶ In dieser Arbeit soll der Fokus auf ein spezifisches Einsatzgebiet des KI-Chatbots gelegt werden – dem Einsatz in der steuerlichen Beratung und zwar speziell im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer im deutschsprachigen Raum. In diesem Kontext werden in der vorliegenden Arbeit folgende Fragen genauer eruiert: Wie effektiv ist ChatGPT bei der Beantwortung von Fragen im

¹ Vgl. Meyer/Schelle (beck.digitax 2023), S. 78.

² Vgl. Möller-Klapperich (NJ 2023), S. 144.

³ Vgl. Hartung (RD 2023), S. 209 f.

⁴ Vgl. Meyer/Schelle (beck.digitax 2023), S. 78.

⁵ Vgl. Hartung (RD 2023), S. 210.

⁶ Vgl. Hartung (RD 2023), S. 210.

Umsatzsteuerbereich im Vergleich zu einem Steuerexperten und welche Art von Fragen im Umsatzsteuerbereich kann ChatGPT mit hoher Genauigkeit beantworten und wo liegen seine Grenzen? Passend hierzu wurde zum Einstieg in die Thematik folgende erste Frage an das KI-Tool gestellt:

Frage: Hi ChatGPT, kannst du mir in Fragen bezüglich der Umsatzsteuer behilflich sein?

Antwort:

„Ja, ich kann auf jeden Fall versuchen, bei Fragen zur Umsatzsteuer zu helfen, basierend auf den Informationen, die bis zu meinem Wissensstand von September 2021 verfügbar sind. Allerdings bitte ich zu beachten, dass ich nicht in der Lage bin, auf aktuelle gesetzliche Änderungen oder länderspezifische Regulierungen einzugehen, die nach diesem Zeitpunkt eingetreten sind. Es ist immer ratsam, einen qualifizierten Steuerberater zu konsultieren, um aktuelle und spezifische Beratung zu erhalten.“

Fühlen Sie sich frei, Ihre Frage zu stellen!⁷

Aus der Antwort von ChatGPT können wir schon einige Einschränkungen wie zum Beispiel den Wissensstand September 2021 ableiten und auch schon den ersten Verweis auf die Konsultierung eines qualifizierten Steuerberaters herauslesen.

2. Definitionen und Erläuterungen

In diesem Kapitel werden kurz die grundlegenden Begriffe im Zusammenhang mit Artificial Intelligence erläutert sowie bereits bestehende digitale Lösungen im Steuerbereich vorgestellt. Zum Abschluss dieses Kapitels wird auch noch einmal auf die Motivation für den Selbstversuch mit ChatGPT im Umsatzsteuerbereich eingegangen.

2.1 Artificial Intelligence und Chatbots

Seit vielen Jahrzehnten ist das Feld der künstlichen Intelligenz, auch bekannt als Artificial Intelligence, Gegenstand wissenschaftlicher Untersuchungen. Trotz dieser langen Geschichte hat sich noch keine einheitliche Definition durchgesetzt. Der Begriff scheint vielmehr als „Kofferwort“ zu fungieren – ein Begriff, der von jedem nach eigenem Ermessen definiert wird.⁸ Es scheint daher sinnvoll zu sein, zuerst den Begriff der Intelligenz zu betrachten. Auch hier gibt es jedoch verschiedene Interpretationen und das Dilemma mit

⁷ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 26.06.2023.

⁸ Vgl. Bünte (2020), S. 53.

dem Terminus der Intelligenz besteht darin, dass er je nach Person unterschiedliche Bedeutungen haben kann.⁹ Im weitesten Sinn versteht man unter Intelligenz, die menschliche Fähigkeit die eigenen kognitiven Fähigkeiten zur Problemlösung einzusetzen. Neuere wissenschaftliche Ansätze betrachten Intelligenz eher als eine Art Konstrukt, das aus verschiedenen Bereichen besteht, die nicht unbedingt alle gleichermaßen entwickelt sein müssen. Dazu gehören sprachliche, logisch-mathematische, räumliche sowie musikalische Intelligenz.¹⁰ Zur Fortführung dieses Kapitels und zur weiteren Untersuchung habe ich im weiteren Verlauf einmal unseren Chatbot Model-GPT 4 mit folgender Frage konfrontiert:

Frage: Was ist ein Chatbot?

Antwort: „Ein Chatbot ist ein KI-basiertes Softwareprogramm, das entwickelt wurde, um menschliche Interaktionen in natürlicher Sprache zu simulieren. Diese Interaktionen können sowohl textbasiert (über einen Messaging-Dienst, eine Webseite, eine mobile App usw.) als auch sprachbasiert (über Spracherkennungsplattformen wie Amazon's Alexa, Apple's Siri usw.) sein.

Chatbots können eine Reihe von Aufgaben ausführen, von einfachen Fragen zu Wetter oder Zeit bis hin zu komplexen Geschäftsprozessen. Sie werden in verschiedenen Branchen eingesetzt, einschließlich, aber nicht beschränkt auf Kundendienst, E-Commerce, Gesundheitswesen und Bildung.

Es gibt zwei Hauptarten von Chatbots:

1. Regelbasierte Chatbots: Diese Art von Chatbots arbeitet auf der Basis vordefinierter Regeln, auf die sie programmiert wurden. Sie können nur jene Aufgaben ausführen, für die sie programmiert wurden. Regelbasierte Chatbots sind eher beschränkt und können nur auf spezifische Befehle reagieren. Wenn der Benutzer etwas sagt, das nicht im Regelwerk des Chatbots vorgesehen ist, kann der Chatbot nicht darauf antworten.

2. Chatbots mit maschinellem Lernen (KI-Chatbots): Im Gegensatz zu regelbasierten Chatbots sind diese Arten von Chatbots auf KI und maschinellem Lernen basierend. Sie lernen aus den Interaktionen und Gesprächen, die sie mit Menschen haben, und verbessern ihre Fähigkeit, menschliche Sprache zu verstehen und darauf zu reagieren. Sie sind in der Lage, auch auf Anfragen zu reagieren, die nicht explizit in ihrer Programmierung vorgesehen sind.

Ein gutes Beispiel für einen KI-basierten Chatbot ist ChatGPT von OpenAI, das auf der GPT-4-Architektur basiert. Dieser Chatbot ist in der Lage, auf eine Vielzahl von Benutzeranfragen zu reagieren und kann in verschiedenen Kontexten eingesetzt werden, um menschenähnliche Unterhaltungen zu simulieren. Trotz aller Fortschritte sind Chatbots noch weit davon entfernt, das menschliche Verständnis und die Fähigkeit zur Lösung komplexer Probleme vollständig zu replizieren. Sie sind Werkzeuge, die bestimmte Aufgaben automatisieren können, und sie sind besonders nützlich für Aufgaben, die eine hohe Skalierbarkeit erfordern oder repetitiv sind.“¹¹

Die Antwort der KI deckt sich mit den meisten Suchergebnissen, die man durch kurze Recherche im Internet findet. Sie ist m. E. nach äußerst präzise und liefert innerhalb von wenigen Sekunden eine einfache und verständliche Erklärung für eine kurze aber auf den

⁹ Vgl. Harwardt/Köhler (2023), S. 21.

¹⁰Vgl. Harwardt/Köhler (2023), S. 21.

¹¹ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 26.06.2023.

zweiten Blick doch komplexe Frage. Die Unterscheidung zwischen regelbasierten und KI-basierten Chatbots war nicht expliziter Teil der Frage, trotzdem hat uns ChatGPT eine kurze und prägnante Erläuterung dazu gegeben. Interessant ist hierbei auch, dass ChatGPT sich selbst als gutes Beispiel für einen KI-basierten Chatbot sieht. Im gleichen Zug macht uns die KI trotz aller Fortschritte in dem Bereich darauf aufmerksam, dass sie noch weit davon entfernt ist, menschliche Denkprozesse und Fähigkeiten zur komplexen Problemlösung vollständig nachzubilden.

2.1.1 Künstliche Intelligenz

Was genau ist künstliche Intelligenz? Oftmals wird das Summer Research Project on Artificial Intelligence, welches 1956 am Dartmouth College in Hanover, New Hampshire, stattfand, als der Startpunkt der künstlichen Intelligenz-Forschung betrachtet. Eine zentrale Figur dieses Projekts war John McCarthy. Er legte das Ziel der künstlichen Intelligenz fest, nämlich Maschinen zu erschaffen, die jede Facette der menschlichen Intelligenz nachbilden können.¹² Der Branchenverband der deutschen Informations- und Telekommunikationswirtschaft, in Zusammenarbeit mit dem DFKI, definiert künstliche Intelligenz folgendermaßen: „Künstliche Intelligenz bezieht sich auf Informatikanwendungen, die darauf abzielen, intelligentes Verhalten zu zeigen. Dazu sind in unterschiedlichen Ausmaßen bestimmte Kernfähigkeiten erforderlich: Wahrnehmung, Verständnis, Handeln und Lernen.“¹³ Amazon, mittlerweile ein bedeutender Akteur in der künstlichen Intelligenz-Forschung, definiert künstliche Intelligenz als: „Künstliche Intelligenz (AI) ist das Feld der Informatik, das sich mit der Erlangung kognitiver Fähigkeiten befasst, die typischerweise der menschlichen Intelligenz zugeordnet werden. Dazu gehören Lernen, Problemlösung und Mustererkennung.“¹⁴ Um zu verstehen, was eine KI ausmacht, ist es hilfreich, künstliche Intelligenz in starke und schwache KI zu unterteilen. Als starke bezeichnet man Prozesse, die darauf abzielen, menschliche Denkprozesse vollständig nachzuahmen. Dazu gehören Entscheidungsfindungen unter Unsicherheit, Kreativität, Empathie und ein eigenes Bewusstsein. Unter einer schwachen KI versteht man, bestimmte Anwendungsbeispiele zu lösen. Beispiele dafür sind Spracherkennung,

¹² Vgl. *Buxmann/Schmidt* (2021), S. 4.

¹³ *DFKI* (2023), www.dfki.de (zuletzt geprüft am 28.06.2023), S. 29.

¹⁴ *Amazon* (2023), aws.amazon.com (zuletzt geprüft am 28.06.2023).

Navigationssysteme oder Korrekturvorschläge bei Suchanfragen. Alle aktuellen Entwicklungen in der künstlichen Intelligenz können dieser Kategorie zugeordnet werden.¹⁵ Unabhängig davon, ob es sich um starke oder schwache KI handelt, wird Lernen als eine wesentliche Anforderung an künstliche Intelligenz betrachtet. In diesem Zusammenhang werden oft die Begriffe maschinelles Lernen und Deep Learning erwähnt, die als Teilgebiete der künstlichen Intelligenz angesehen werden.¹⁶ Maschinelles Lernen, ein Teilbereich der künstlichen Intelligenz, konzentriert sich auf das Erzeugen von neuem Wissen aus bestehenden Erfahrungen. Es identifiziert Muster und Regelmäßigkeiten, um statistische Modelle zu erstellen.¹⁷ Der Begriff wird oft synonym mit künstlicher Intelligenz verwendet oder mit ihm verwechselt.¹⁸ Ein zentrales Merkmal des maschinellen Lernens ist somit das datenbasierte Lernen. Die Fähigkeit einer Maschine oder Software, spezifische Aufgaben zu erlernen, beruht auf ihrer Schulung auf Grundlage von Informationen. Softwareentwickler müssen daher nicht mehr ihr Wissen kodieren und explizit machen.¹⁹ Der Lernprozess hängt dabei vom Umfang der Daten ab. Je größer die Datenmenge ist, desto besser kann daraus gelernt werden.²⁰ Im Vergleich zu älteren Methoden, bei denen Regeln fest implementiert wurden, sorgt die Fähigkeit zu lernen für mehr Flexibilität und Leistungsfähigkeit. Das System lernt aus Trainingsdaten und kann diese auf neue Problemstellungen anwenden.²¹ Deep Learning, eine fortschrittliche und neue Form des maschinellen Lernens, stützt sich auf künstliche neuronale Netze. Diese wurden entworfen, um die Funktionsweise des menschlichen Gehirns und seiner vernetzten Neuronen nachzuahmen.²² Im Vergleich zu früheren Formen des maschinellen Lernens haben diese künstlichen neuronalen Netze den Vorteil, dass sie Beziehungen erkennen können, die bisher verborgen blieben. Sie profitieren auch deutlich stärker von einer umfangreicheren

¹⁵ Vgl. *Buxmann/Schmidt* (2021), S. 6 f.

¹⁶ Vgl. *Buxmann/Schmidt* (2021), S. 7.

¹⁷ Vgl. *Buxmann/Schmidt* (2021), S. 9.

¹⁸ Vgl. *Weber* (2020), S. 39.

¹⁹ Vgl. *Buxmann/Schmidt* (2021), S. 9.

²⁰ Vgl. *Harwardt* (2022), S. 60.

²¹ Vgl. *Dörn* (2018), S. 16.

²² Vgl. *Harwardt* (2022), S. 60.

Menge an Trainingsdaten.²³ Sie werden hauptsächlich in der Bilderkennung eingesetzt. Zum Beispiel hat ein Algorithmus gelernt, Hautkrebs genauso zuverlässig zu identifizieren wie ein erfahrener Dermatologe. Weitere Einsatzgebiete neben der Bilderkennung sind das Verstehen von gesprochener und geschriebener Sprache sowie die Interpretation von Videomaterial. Auf Basis der erfassten Daten können dann Rückschlüsse gezogen und Interaktionen mit Menschen durchgeführt werden.²⁴ Eines der bekanntesten und frühesten Beispiele für den Einsatz von Deep Learning ist das Online-Versandunternehmen Zalando. Das Unternehmen verwendet die Technologie seit 2016 unter anderem in ihren Versandzentren. Die Anwendung von Deep Learning hat dazu beigetragen, dass die Bewegungsabläufe der Mitarbeiter in Logistikzentren effizienter gestaltet und die sogenannten Pickrouten verfeinert wurden. So entstanden ideal abgestimmte Routen durch die Regalreihen.²⁵

2.1.2 ChatGPT

In jüngster Vergangenheit hat sich das Feld der Künstlichen Intelligenz dramatisch gewandelt. Dabei steht ein Name im Mittelpunkt dieser Veränderung - ChatGPT, eine revolutionäre Chatbot-Technologie, die eine erstaunlich menschenähnliche Konversationsqualität bietet.²⁶ Dieses Sprachmodell, entwickelt von OpenAI, einem Microsoft-Ableger, soll das erste Produkt weltweit sein, das in nur fünf Tagen eine Millionen Nutzer erreicht hat. Diese Innovation hat das Potenzial, die Art und Weise zu revolutionieren, wie in der Steuerberatung Informationen verarbeitet und steuerbezogene Aufgaben erledigt werden.²⁷ Bisher musste man in Fachliteraturdatenbanken oder auf Google nach Dokumenten suchen, um Antworten auf Fragen zu finden. ChatGPT hingegen verändert dieses Spiel fundamental. Nun können Fragen einfach in natürlicher Sprache gestellt werden, und der Benutzer erhält eine präzise, individuell neu erstellte Antwort.²⁸ Im Gegensatz

²³ Vgl. *Buxmann/Schmidt* (2021), S. 14.

²⁴ Vgl. *Dörn* (2018), S. 16.

²⁵ Vgl. *Harwardt/Köhler* (2023), S. 27.

²⁶ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 4.

²⁷ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 4.

²⁸ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 4.

zur herkömmlichen Suche ist es nicht mehr relevant, ob bereits ein Dokument mit den benötigten Informationen zur Beantwortung der gestellten Frage existiert. ChatGPT erstellt diese Antwort in vorformulierter Form.²⁹ Das Herzstück dieser Technologie ist ein Sprachmodell, ein künstliches neuronales Netzwerk, das darauf trainiert wurde, passende Textantworten in natürlicher Sprache basierend auf der gestellten Frage zu erstellen.³⁰ Im Zentrum von ChatGPT steht ein aus der Computerlinguistik stammendes tiefes neuronales Netzwerk auch bekannt als Natural Language Processing. Dieses spezielle neuronale Netzwerk, das unter dem Namen GPT-3.5 bekannt ist, gehört zu einer speziellen Kategorie von neuronalen Netzwerken, die in Fachkreisen als große Sprachmodelle bezeichnet werden.³¹ Die Bezeichnung groß bezieht sich hier sowohl auf die Menge der freien Parameter des Modells als auch auf die Anzahl der zur Schulung verwendeten Wörter.³² Derzeit haben sog. Large Language Models zwischen 100 und 500 Milliarden Parameter und werden mit 1-3 Billionen Wörtern trainiert. Es wird erwartet, dass die nächste Generation der GPT-Serie, GPT-4, bereits 100 Billionen Parameter haben wird. Nach einer Studie von AI21 Labs, einem israelischen Start-up, das auf die Entwicklung von Softwareprodukten auf Basis von großen Sprachmodellen spezialisiert ist, belaufen sich die Entwicklungskosten für ein Sprachmodell mit 150 Milliarden Parametern auf etwa 200 Millionen US-Dollar.³³ Das Training von Sprachmodellen ist selbstgesteuert, d.h. es werden keine von Menschen annotierten Trainingsdaten benötigt. Im Gegensatz zur Textklassifikation, bei der Texte vor dem Training den jeweiligen Kategorien zugeordnet sein müssen, wird das Training von LLMs so gestaltet, dass das Modell ausschließlich aus den Eingabedaten lernen kann.³⁴ Die Sprachmodelle lernen, das nächste Wort in einer Wortsequenz vorherzusagen, indem sie jedem Wort im Vokabular eine Wahrscheinlichkeit zuweisen. Durch dieses selbstgesteuerte Training entsteht eine hohe Effizienz, da kein menschliches Eingreifen erforderlich ist und theoretisch das gesamte Internet als Datenquelle genutzt

²⁹ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 4.

³⁰ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 4.

³¹ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

³² Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

³³ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

³⁴ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

werden kann.³⁵ Durch die Analyse großer Mengen von im Internet frei verfügbaren Texten kann das Modell beispielsweise feststellen, dass das Wort Steuererklärung oft in direkter Nähe zu den Worten Papierform und ELSTER vorkommt. Diese Korrelation ermöglicht es dem Modell, einem Benutzer, der sich nach den Möglichkeiten zur Abgabe einer Steuererklärung erkundigt, diese beiden Formen der Abgabe vorzuschlagen.³⁶ Ist das Modell erst einmal trainiert, kann es bei der Anwendung auf die erlernten Zusammenhänge zurückgreifen und die Antwort auf eine Benutzeranfrage Wort für Wort generieren, wobei sowohl die Benutzeranfrage als auch die bereits generierten Worte berücksichtigt werden. So trainiert, können die Modelle zwar grammatikalisch korrekte und menschenähnliche Textpassagen erzeugen, doch fehlt diesen die Übereinstimmung mit der impliziten Absicht oder gar expliziten Anweisung des Nutzers.³⁷ Um diese Schwäche zu beheben, hat OpenAI das Training des Sprachmodells so erweitert, dass in einer nachgelagerten Trainingsphase die Übereinstimmung ausdrücklich als Qualitätskriterium herangezogen wird und auch Qualitätsmerkmale wie Nutzen, Authentizität und Unbedenklichkeit Berücksichtigung finden. Die Herausforderung bestand darin, diese qualitativen Merkmale quantitativ in den Trainingsprozess zu integrieren.³⁸ Die dafür notwendigen Methoden wurden aus dem Repertoire des Verstärkten Lernens entnommen, einem Teilbereich des Maschinellen Lernens, der untersucht, wie ein Softwareprogramm durch Interaktion mit einer simulierten Lernumgebung eine Strategie erlernen kann, die es ihm ermöglicht, die kumulative Belohnung, die die Umgebung als Feedback für seine Aktionen bereitstellt, zu maximieren.³⁹

Für den weiteren Verlauf der wissenschaftlichen Arbeit sollte hier noch einmal erwähnt werden, dass für die bereits erfolgten und noch folgenden Versuche mit ChatGPT die aktuell fortschrittlichste und kostenpflichtige Version GPT-Model 4 verwendet wurde. Diese Version bietet wie schon erwähnt deutlich mehr Parameter und liefert im Vergleich

³⁵ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

³⁶ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

³⁷ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

³⁸ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

³⁹ Vgl. *Volovskiy u. a.* (REthinking: Tax 2023), S. 5.

zu der kostenfreien Version ChatGPT Model 3.5 deutlich präzisere und ausführlichere Antworten.

2.1.3 Bestehende AI- und Chatbot-Einsatzmöglichkeiten im Steuerbereich

Im Kontext der Digitalisierung des Steuerrechts wird gegenwärtig die essenzielle Frage diskutiert, wie Technologie im steuerlichen Umfeld genutzt werden kann. Es geht dabei um mehr als nur um die Anwendung von Technologie. Die Themen Digitalisierung, Cloud sowie maschinelles Lernen sind bereits fester Bestandteil des Arbeitsalltags in modernen Steuerkanzleien. Es ist mittlerweile schon unbestreitbar, dass sich der Berufsstand des Steuerberaters verändern wird.⁴⁰ Routineaufgaben, wie beispielsweise die Buchführung, werden vermutlich in absehbarer Zukunft größtenteils von Maschinen ausgeführt werden. Dies soll keineswegs Anlass zur Beunruhigung sein, denn Aufgaben wie Strukturplanung, Nachfolgeregelungen oder die Erstellung komplexer Gutachten sollen auch in Zukunft der menschlichen Expertise vorbehalten bleiben.⁴¹ Selbst wenn KI erhebliche Fortschritte macht und bereits heute verschiedene Aufgaben übernimmt, handelt es sich dabei hauptsächlich um repetitive Aufgaben. Kreative Tätigkeiten, die ein hohes Maß an Empathie und Erfahrung erfordern, werden Maschinen in absehbarer Zukunft nicht übernehmen können. Daher sollte KI eher als Werkzeug und nicht als Wettbewerber betrachtet werden.⁴² Der Fokus sollte daher mehr darauf liegen, diese digitalen Hilfsmittel mit der jeweiligen fachlichen Logik zu versehen und im täglichen Arbeitsablauf zu implementieren. Die dadurch freiwerdende Zeit sollte der Steuerberater für kreative und wertschöpfende Aufgaben nutzen. Auf diese Weise werden viele neue Tätigkeiten entstehen, die das Berufsbild des Steuerberaters bereichern und aktiver gestalten.⁴³ Folgende digitale Trends bestehen bereits in heutigen Steuerkanzleien wie z. B. die Cloud-basierte DATEV Software Unternehmen Online. Mit dieser Software soll die Zusammenarbeit mit Mandanten optimiert und effizienter gestaltet werden.⁴⁴ Folgende KI-basierte Produkte bietet die DATEV bereits heute schon an: DATEV Automatisierungsservice Rechnungen,

⁴⁰ Vgl. *Groß* (2023), www.psp.eu (zuletzt geprüft am 29.06.2023), S. 2 f.

⁴¹ Vgl. *Groß* (2023), www.psp.eu (zuletzt geprüft am 29.06.2023), S. 3.

⁴² Vgl. *Groß* (2023), www.psp.eu (zuletzt geprüft am 29.06.2023), S. 3.

⁴³ Vgl. *Groß* (2023), www.psp.eu (zuletzt geprüft am 29.06.2023), S. 3.

⁴⁴ Vgl. *Czarnowski* (NWB 2023), S. 1.

DATEV Liquiditätsmonitor Online sowie DATEV Personal Benchmark Online.⁴⁵ Weitere bereits bestehende Anwendungen von Chatbots sind sog. Mandantensupport-Bots, die immer häufiger auf den Internetseiten großer Steuerkanzleien zu finden sind. Diese Bots unterstützen potenzielle Mandanten beim Erstkontakt mit der Kanzlei. Sie vereinfachen den Prozess des Erstkontakts und unterstützen die Kanzleien bei der Akquise sowie bei häufig gestellten Fragen von Neumandanten.⁴⁶ Der technologische Fortschritt im Zusammenhang mit Chatbots ist selbst an den langsamen Zahnrädern der Finanzverwaltung nicht spurlos vorbeigegangen. So hat der Freistaat Thüringen z. B. im Zusammenhang mit den überwältigenden Anforderungen der Grundsteuerreform den sog. „Steuerchatbot“ veröffentlicht.⁴⁷ In einem kurzen Praxistest ist schnell deutlich geworden, dass der Steuerchatbot nur Standardfragen in Verbindung mit der Grundsteuerreform beantworten konnte. Zudem war der Chatbot sehr langsam und unpräzise mit seinen Antworten. Längere oder verschachtelte Fragen konnte der Chatbot der Finanzverwaltung leider überhaupt nicht beantworten.

2.1.4 Kontext und Motivation für den Selbstversuch mit ChatGPT im Umsatzsteuerbereich

Unternehmen stehen heutzutage einer Reihe von Ereignissen und Umständen im Steuersektor gegenüber, die zu einer zunehmend komplizierten Steuerverwaltung führen. Insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer, die eine Transaktionssteuer ist, ergeben sich nahezu täglich Änderungen. Diese können durch den Gesetzgeber, Gerichtsentscheidungen, aber vor allem durch Veränderungen in den Lieferketten oder Geschäftsmodellen hervorgerufen werden.⁴⁸ Da sich steuerliche Funktionen häufig in den Anforderungen der Steuer-Compliance verlieren, kann das anfänglich hoffnungsvolle Versprechen der Digitalisierung zu zusätzlichen Reibungspunkten führen oder gar zum Hindernis werden. Es ist festzustellen, dass Steuerabteilungen unter dem Druck des operativen Geschäfts

⁴⁵ Vgl. *Datev* (2023), www.datev.de (zuletzt geprüft am 29.06.2023).

⁴⁶ Vgl. *Czarnowski* (NWB 2023), S. 4.

⁴⁷ Vgl. *Finanzen Thüringen* (2023), www.finanzen.thueringen.de (zuletzt geprüft am 29.06.2023).

⁴⁸ Vgl. *Hammerl/Kizcan* (REthinking: Tax 2023), S. 38.

zunehmend nur noch reagieren, anstatt zu agieren.⁴⁹ Dadurch ist ihr Potenzial, einen Mehrwert zu schaffen und einen ertragsorientierten, strategischen Beitrag im Unternehmen zu leisten, eingeschränkt. Vor diesem Hintergrund scheint es strategisch unerlässlich, die steuerlichen Funktionen zu transformieren, um den ständigen Änderungen in der Steuerlandschaft gerecht zu werden. Ein typisches Transformationsziel besteht darin, bestimmte Bereiche - oft der Compliance-Bereich - effizienter zu gestalten, um so Raum für Projekte und ähnliches zu schaffen.⁵⁰ Der Wunsch zur Veränderung scheitert allerdings häufig nicht an mangelndem Willen, sondern an bestehenden, ressourcenintensiven Prozessen, die oft wenig Raum für Änderungen lassen. Wenn schließlich Zeit und Personal vorhanden sind, stellt sich oft die Frage: Wo fangen wir an und wie gehen wir vor? Das übergeordnete Ziel bleibt dabei stets gleich, und zwar die Sicherstellung der Umsatzsteuerposition im Unternehmen und die Vermeidung von Umsatzsteuerrisiken.⁵¹ In diesem Kontext bietet die Verwendung von ChatGPT im Umsatzsteuerbereich eine vielversprechende Möglichkeit, den Prozess der Umsatzsteuererfassung und -verwaltung zu optimieren. ChatGPT kann als Informationsressource und als Assistent für die Beantwortung von Umsatzsteuerfragen dienen, wodurch ein besserer und effizienterer Umgang mit der Umsatzsteuer ermöglicht wird.

Meine Motivation für einen Selbstversuch mit ChatGPT im Umsatzsteuerbereich ist, den Nutzen dieser Technologie in einem spezifischen und komplexen Bereich wie der Umsatzsteuer zu erforschen. Dieser Selbstversuch soll wertvolle Einblicke liefern, wie Künstliche Intelligenz bei der Bewältigung von steuerlichen Herausforderungen helfen kann und wie diese Technologie weiterentwickelt und optimiert werden kann, um die Anforderungen und Bedürfnisse der Nutzer besser zu erfüllen. Darüber hinaus kann dieser Selbstversuch auch dazu beitragen, das Verständnis und die Akzeptanz von KI zu fördern, indem er zeigt, wie diese Technologie genutzt werden kann, um reale und praktische Probleme zu lösen.

⁴⁹ Vgl. *Hammerl/Kizcan* (REthinking: Tax 2023), S. 38.

⁵⁰ Vgl. *Hammerl/Kizcan* (REthinking: Tax 2023), S. 38.

⁵¹ Vgl. *Hammerl/Kizcan* (REthinking: Tax 2023), S. 38.

2.2 Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer zählt aufgrund ihres fiskalischen Einflusses zu den wichtigsten Steuerarten in Deutschland. Beispielsweise belief sich das gemeinsame Aufkommen für Bund und Länder im Jahr 1984 – bei einem regulären Steuersatz von 14 % – auf etwa 110 Milliarden DM. Damals entsprach dies etwa 27 % des Gesamtsteueraufkommens von Bund, Ländern und Gemeinden. Bis 1999 stieg das Aufkommen auf etwa 250 Milliarden DM an.⁵² Mit einem Anteil von etwa 30 % am Gesamtsteueraufkommen wurde die Umsatzsteuer – bei einem damaligen regulären Steuersatz von 16 % – zur stärksten Einzelsteuer noch vor der Lohnsteuer. Im Jahr 2021 – bei einem mittlerweile gültigen regulären Steuersatz von 19 % – wurden laut dem Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen vom Januar 2022 trotz der Corona-Pandemie Umsatzsteuereinnahmen von über 250 Milliarden Euro erzielt. Dies entspricht einem Anteil von etwa 40 % am gesamten Steueraufkommen.⁵³ Die Umsatzsteuer, die ihren Ursprung in den alten Praktiken der Besteuerung von Waren- und Dienstleistungstransaktionen hat, gehört zu den historisch etablierten Formen der Steuererhebung. Allerdings wurde in Deutschland ein universell anwendbares Regelwerk, das unserer gegenwärtigen Umsatzsteuergesetzgebung ähnelt, erst infolge des enormen finanziellen Bedarfs des Deutschen Reichs während des Ersten Weltkriegs eingeführt. Im Jahr 1916 verabschiedete der Deutsche Reichstag das Gesetz über den Warenumsatzstempel, welches kommerzielle Warenlieferungen und Werklieferungen mit 0,1 % des Entgelts besteuerte.⁵⁴ Zwei Jahre später, im Juli 1918, wurde die Steuerpflicht auf alle Leistungen der Selbständigen ausgeweitet, mit Ausnahme der freien Berufe, und der Steuersatz auf 0,5 % angehoben. Im Dezember 1919 wurde die Besteuerung auch auf die freien Berufe ausgedehnt und der Steuersatz auf 1,5 % erhöht.⁵⁵ Somit erhielt die Umsatzsteuer, die alle unternehmerischen Wirtschaftsstufen umfasste, ihre erste finale Gestalt. Die nachfolgenden Änderungen betrafen im Wesentlichen nur noch die Erhöhung des Steuersatzes.⁵⁶ Allerdings wurden durch die Erhöhung des Steuersatzes und die dadurch wachsende finanzielle Belastung spezielle Bestimmungen eingeführt, um die Steuerzahler zu entlasten, wie zum Beispiel ermäßigte Steuersätze und

⁵² Vgl. *Maier* (2022), Vorwort.

⁵³ Vgl. *Maier* (2022), Vorwort.

⁵⁴ Vgl. *Maier* (2022), S. 1.

⁵⁵ Vgl. *Maier* (2022), S. 1.

⁵⁶ Vgl. *Maier* (2022), S. 1.

Steuerbefreiungen.⁵⁷ Die Bruttobesteuerung und ihre kumulative Wirkung führten zu einer Konzentration in der Wirtschaft, was wiederum Wettbewerbsverzerrungen zur Folge hatte. Diese Entwicklungen und die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft durch die erste Richtlinie der EG vom 11. April 1967 veranlassten den Gesetzgeber dazu, das Besteuerungssystem ab dem 1. Januar 1968 in das noch heute gültige Mehrwertsteuersystem mit unterschiedlichen Steuersätzen – einem Regelsatz und einem ermäßigten Steuersatz – zu überführen. Das heutige gültige System wird Umsatzbesteuerung wird als Allphasennettobesteuerungssystem mit Vorsteuerabzug bezeichnet.⁵⁸

2.2.1 Herausforderungen und Komplexitäten der Umsatzsteuer in der Beratung

Wie bereits erwähnt ist die Umsatzsteuer ist eine ständige Begleiterin, die fast auf jeder Rechnung zu finden ist. Trotz ihrer Allgegenwärtigkeit nimmt das System der Umsatzsteuererhebung und des Vorsteuerabzugs, das sowohl national als auch international funktionieren muss, erhebliche Arbeitskraft in Unternehmen in Anspruch. Fehler können die Umsatzsteuer schnell zu einem ernsthaften Risiko für die Gewinnmarge machen. Die Vorschriften im Bereich der Umsatzsteuer werden immer bürokratischer und unterliegen ständigen Änderungen. Darüber hinaus werden Umsatzsteuerfragen gezielt in Außenprüfungen und mithilfe entsprechender Prüfsoftware untersucht.⁵⁹ Die potenziellen steuerlichen Risiken, die zu finanziellen Verlusten führen können, und Sanktionen sollten nicht unterschätzt werden. Die zunehmende Globalisierung, die dynamischen Marktentwicklungen sowie vielfältige unternehmerische Aktivitäten machen das Umsatzsteuerrecht immer komplexer. Selbst auf nationaler Ebene birgt die Umsatzsteuer viele Fehlerquellen. Gesetzesänderungen, Veränderungen in der Auffassung der Finanzverwaltung, EU-Vorgaben und umfangreiche Rechtsprechung tragen dazu bei.⁶⁰ Als eine Steuer, die alle Waren- und Dienstleistungsströme auf allen Stufen der Wertschöpfungskette betrifft, kann die Umsatzsteuer schnell zu einem bedeutenden Kostenfaktor werden. Hinzu kommt, dass Betriebsprüfer zunehmend Wert auf die Umsatzsteuer legen, was zu einer

⁵⁷ Vgl. *Maier* (2022), S. 1.

⁵⁸ Vgl. *Maier* (2022), S. 1.

⁵⁹ Vgl. *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Rn. 37.

⁶⁰ Vgl. *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Rn. 38.

steigenden Anzahl von steuerrechtlichen sowie strafrechtlichen Konsequenzen führt.⁶¹ Daraus lässt sich ableiten, dass die Mehrwertsteuer aufgrund der unklaren rechtlichen Entwicklungen sowie der variierten Umsatzsteuerregelungen im In- sowie Ausland und der zunehmend strengeren Nachweispflichten eine besondere Wachsamkeit und Sorgfalt des Steuerberaters bedarf.⁶²

2.2.2 Mögliche Vorteile beim Einsatz von AI im Umsatzsteuerbereich

Obwohl es auf den ersten Blick nicht offensichtlich sein mag, hat die Digitalisierung in der Steuerberatung weitreichende Fortschritte gemacht. In fast allen Kernbereichen hat die digitale Umwandlung spürbare Veränderungen bewirkt. Daher hat sich auch der berufliche Alltag des Steuerberaters rückblickend grundlegend gewandelt. Das gesamte Spektrum der Steuer-Compliance, von der Aufzeichnung von Kontobewegungen und Belegen bis zur Erstellung von Jahresabschlüssen und dazugehörigen steuerrechtlichen Erklärungen, wird in vielen Fällen bereits vollständig digital abgebildet.⁶³ Selbst die steuerliche Beratung im engeren Sinne, von der Überprüfung einzelner Sachverhalte bis zur Ausarbeitung von Steuerstrategien, ist ohne die relevanten Datenbanken und Office-Tools kaum noch denkbar. Steuerliche Verfahren bei Finanzämtern oder Finanzgerichtsbarkeiten werden spätestens mit dem besonderen elektronischem Steuerberaterpostfach digital durchgeführt.⁶⁴ Einer der größten Einsatzmöglichkeiten der KI in Zukunft könnte sein, dass Entwürfe durch den Chatbot generiert werden. Obwohl die fachliche Arbeit heutzutage hauptsächlich am Computer durchgeführt wird, sind es immer noch Menschen, die diese überwiegend ausführen. Nicht nur in kleinen und mittleren Kanzleien, ist es bis heute gängige Praxis, dass Mitarbeiter mit entsprechenden E-Mail-Entwürfen, Schriftsätze sowie Steuererklärungen erstellen. Selbst Stammdaten wie die Adresse des Mandanten oder des zuständigen Finanzamtes werden oft noch manuell eingegeben.⁶⁵ Künstliche Intelligenz kann in der Zukunft jedoch einen großen Teil dieser fachlichen

⁶¹ Vgl. *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Rn. 39.

⁶² Vgl. *Hauschka/Moosmayer/Lösler*, Rn. 39.

⁶³ Vgl. *Freyenfeld/Gradl/Groß* (REthinking: Tax 2023), S. 10.

⁶⁴ Vgl. *Freyenfeld/Gradl/Groß* (REthinking: Tax 2023), S. 10.

⁶⁵ Vgl. *Freyenfeld/Gradl/Groß* (REthinking: Tax 2023), S. 10.

Arbeit übernehmen. KI-Anwendungen könnten in der Lage sein, qualitativ hochwertige Textentwürfe zu erstellen, umzuschreiben, zusammenzufassen und zu übersetzen. Die Rolle des Beraters wird sich zunehmend dahingehend verändern, dass er KI-generierte Entwürfe finalisiert und einem fachlichen Review unterzieht, anstatt diese selbst zu erstellen. Die dadurch zu erzielenden Effizienzsteigerungen könnten enorm sein.⁶⁶ Ein weiterer Vorteil könnte sein, dass die KI die Bearbeitungsdauer in der Kanzlei erheblich reduziert. Kunden, die sich mit ihren Anfragen an einen Berater wenden, bevorzugen in der Regel eine zügige Kommunikation und möglichst kurze Bearbeitungszeiten.⁶⁷ KI-Anwendungen werden dazu in der Lage sein, binnen Sekunden brauchbare Lösungsvorschläge für diese Anfragen zu generieren. Sowohl die Rückmeldungen an die Kunden als auch die angeforderten Ergebnisse wie z. B. Schriftsätze, Steuererklärungen, betriebswirtschaftliche Auswertungen und Bilanzen können – vorausgesetzt alle notwendigen Daten liegen vor – sofort als Entwürfe bereitgestellt werden. Die Schnelligkeit hängt einzig und allein davon ab, wie viel Zeit der Steuerberater für die Überprüfung der Arbeit seiner KI-Assistenz benötigt. Allerdings sollte man hier auch berücksichtigen, dass mit dieser Entwicklung die Toleranz der Kunden für längere Wartezeiten wahrscheinlich sinken wird.⁶⁸

3. Selbstversuch: ChatGPT im Umsatzsteuerbereich

In diesem Kapitel wird der Selbstversuch mit ChatGPT Model 4 gestartet und analysiert. Ziel ist es konkrete Daten für die Beantwortung unserer in der Einleitung erwähnten Forschungsfrage zu gewinnen. Wie effektiv ist ChatGPT bei der Beantwortung von Fragen im Umsatzsteuerbereich im Vergleich zu einem Steuerexperten und welche Art von Fragen im Umsatzsteuerbereich kann ChatGPT mit hoher Genauigkeit beantworten und wo liegen seine Grenzen?

⁶⁶ Vgl. *Freyenfeld/Gradl/Groß* (REthinking: Tax 2023), S. 10.

⁶⁷ Vgl. *Freyenfeld/Gradl/Groß* (REthinking: Tax 2023), S. 11.

⁶⁸ Vgl. *Freyenfeld/Gradl/Groß* (REthinking: Tax 2023), S. 11.

3.1 Beschreibung des Versuchsaufbaus

Für unseren Selbstversuch mit ChatGPT im Bereich Umsatzsteuer haben wir einen strukturierten Ansatz verfolgt, um zu gewährleisten, dass unsere Ergebnisse objektiv und reproduzierbar sind. Unser Versuchsaufbau umfasste die folgenden Schlüsselkomponenten:

Zunächst haben wir eine Reihe von Testfragen erstellt, die einige Umsatzsteuerthemen abdecken. Diese Fragen variierten im Schwierigkeitsgrad von grundlegenden Anfragen zur Definition und Anwendung der Umsatzsteuer, bis hin zu komplexen, praxisorientierten Fragen zu speziellen Umsatzsteuerfragen und -szenarien. Dieser Versuchsaufbau sollte sicherstellen, dass unser Selbstversuch sowohl gründlich als auch fair ist und uns wertvolle Erkenntnisse über das Potenzial von ChatGPT im Bereich der Umsatzsteuer liefert.

I. Einfache Fallkonstellationen sowie Standardfragen aus dem Berufsalltag

Einfache Frage Nr. 1: Wann bin ich Unternehmer im Sinne des UStG?

Einfache Frage Nr. 2: Ich betreibe einen Online-Shop für Kakaopulver. Welchen Umsatzsteuersatz muss ich auf meine Rechnungen schreiben?

Einfache Frage Nr. 3: Welche Pflichtangaben gehören auf eine Rechnung?

Einfacher Fall Nr. 1: Die selbstständige Steuerberaterin A verkauft dem BWL-Studenten B ein gebrauchtes Buch aus ihrer Kanzlei für 32 €. Beurteile den Sachverhalt aus umsatzsteuerlicher Perspektive.

3.1.1 Lösungen von ChatGPT

Antwort Einfache Frage Nr. 1: „Laut dem Umsatzsteuergesetz (UStG) in Deutschland ist ein Unternehmer jemand, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Die Definition von "Unternehmer" nach § 2 UStG ist dabei sehr weit gefasst und schließt prinzipiell jede Tätigkeit ein, die mit der

Absicht ausgeübt wird, Einkommen zu erzielen. Im Detail definiert § 2 UStG einen Unternehmer folgendermaßen:

- 1. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird selbstständig ausgeübt. Eine Tätigkeit gilt als selbstständig, wenn sie nicht in einem Arbeitsverhältnis ausgeübt wird und der Ausführende eigenes wirtschaftliches Risiko trägt.*
- 2. Die Tätigkeit muss dauerhaft sein. Das bedeutet, die Tätigkeit wird mit der Absicht der Wiederholung ausgeübt.*
- 3. Die Tätigkeit muss mit der Absicht ausgeübt werden, Einkommen zu erzielen. Dabei spielt es keine Rolle, ob tatsächlich ein Gewinn erzielt wird.*
- 4. Es ist nicht erforderlich, dass die Tätigkeit die Hauptquelle des Einkommens der betreffenden Person ist. Auch Nebentätigkeiten können unter das UStG fallen.*
- 5. Die Tätigkeit kann auch von einer Körperschaft, einem Verein oder einer Stiftung ausgeübt werden. Von dieser allgemeinen Regel gibt es allerdings auch Ausnahmen. So sind beispielsweise bestimmte Tätigkeiten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, der freien Berufe und der Vermögensverwaltung ausgenommen. Im Zweifelsfall ist es ratsam, einen Steuerberater zu konsultieren.“⁶⁹*

Antwort Einfache Frage Nr. 2: *„In Deutschland unterliegt Kakaopulver, das nicht mit anderen Produkten gemischt ist, dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7%. Dieser ermäßigte Steuersatz gilt für bestimmte Waren und Dienstleistungen, die im Anhang 2 zum Umsatzsteuergesetz (UStG) aufgeführt sind. Daher sollten Sie auf Ihren Rechnungen für reines Kakaopulver den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7% ausweisen. Bitte beachten Sie jedoch, dass Mischungen aus Kakaopulver und Zucker oder anderen Zusatzstoffen möglicherweise dem regulären Steuersatz von 19% unterliegen. Wenn Sie nicht sicher sind, welcher Steuersatz für Ihr Produkt gilt, sollten Sie einen Steuerberater oder das zuständige Finanzamt um Rat fragen. Stand meines Wissens: September 2021.“⁷⁰*

Antwort Einfache Frage Nr. 3: *„Die Pflichtangaben auf einer Rechnung sind in § 14 Absatz 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in Deutschland geregelt. Dabei sind folgende Informationen erforderlich:*

- 1. Vollständiger Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers: Das sind in der Regel der Verkäufer (oder Dienstleister) und der Käufer (oder Empfänger der Dienstleistung).*
- 2. Steuernummer oder Umsatzsteueridentifikationsnummer: Der leistende Unternehmer muss entweder seine vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder (falls vorhanden) seine Umsatzsteueridentifikationsnummer angeben.*
- 3. Ausstellungsdatum der Rechnung: Das ist das Datum, an dem die Rechnung erstellt wurde.*
- 4. Fortlaufende Rechnungsnummer: Jede Rechnung muss eine eindeutige und fortlaufende Nummer haben, die einmal vergeben nicht mehr verändert werden darf.*
- 5. Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung: Es muss genau angegeben werden, was geliefert oder geleistet wurde.*

⁶⁹ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 30.06.2023.

⁷⁰ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 30.06.2023.

6. Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung: In der Regel ist das das Datum, an dem die Waren geliefert oder die Dienstleistung erbracht wurde. Bei dauerhaften Lieferungen oder Leistungen kann dies auch ein Zeitraum sein.

7. Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (Nettobetrag) und anzuwendender Steuersatz: Das ist der Preis ohne Umsatzsteuer sowie der angewandte Steuersatz.

8. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers: Falls der Leistungsempfänger die Steuerschuld übernimmt (Reverse-Charge-Verfahren), muss dies auf der Rechnung vermerkt werden.

9. Hinweis auf die Steuerbefreiung: Sofern die Lieferung oder Leistung umsatzsteuerbefreit ist, muss ein Hinweis auf die Befreiungsvorschrift und gegebenenfalls die Tatsache, dass der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, aufgeführt werden.

Bitte beachten Sie, dass diese Angaben bei Rechnungen mit einem Betrag bis 250 Euro inklusive Umsatzsteuer (sogenannte Kleinbetragsrechnungen) vereinfacht werden können (§33 UStDV).

Diese Liste dient nur zur Orientierung und ist nicht abschließend. Bei komplexen Geschäftsvorfällen können weitere Anforderungen bestehen. Es ist daher ratsam, bei Unsicherheiten einen Steuerberater oder das zuständige Finanzamt zu konsultieren.⁷¹

Antwort Einfacher Fall Nr. 1: „Aus umsatzsteuerlicher Perspektive gibt es hier einige Punkte zu beachten. Erstens müssen wir klären, ob die selbstständige Steuerberaterin A das Buch ursprünglich für geschäftliche oder private Zwecke erworben hat. Die Umsatzsteuerpflicht hängt davon ab, ob der Verkauf des Buches im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit erfolgt. Falls das Buch ursprünglich für geschäftliche Zwecke erworben und abgeschrieben wurde und nun verkauft wird, könnte es sich um einen unternehmerischen Verkauf handeln. In diesem Fall wäre der Verkauf potenziell umsatzsteuerpflichtig. Allerdings gibt es hier eine wichtige Ausnahme: Die sogenannte Kleinunternehmerregelung. Wenn Steuerberaterin A's gesamter Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 Euro nicht übersteigen wird (Stand: 2021, bitte prüfen Sie die aktuellen Grenzwerte), könnte sie als Kleinunternehmerin gelten. In diesem Fall wäre sie nicht zur Ausweisung und Abführung von Umsatzsteuer verpflichtet. Zweitens, wenn das Buch ursprünglich für private Zwecke erworben wurde und jetzt verkauft wird, fällt der Verkauf nicht unter die Umsatzsteuer, da er nicht im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erfolgt. Drittens, die umsatzsteuerliche Beurteilung könnte auch davon abhängen, ob es sich bei dem Buch um ein normales Buch oder um ein Fachbuch handelt. Bücher unterliegen in Deutschland dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7% (Stand: 2021). Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung davon abhängt, ob der Verkauf des Buches im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erfolgt und ob die Steuerberaterin die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen kann. Es ist daher empfehlenswert, dass Steuerberaterin A sich diesbezüglich von einem Steuerberater beraten lässt.“⁷²

⁷¹ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 30.06.2023.

⁷² Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 30.06.2023.

3.1.2 Schematische Musterlösungen

Antwort Frage Nr. 1: Nach der Bestimmung des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist ein Unternehmer definiert als jemand, der selbstständig eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Dies gilt unabhängig von seiner Rechtsfähigkeit gemäß anderen Gesetzen. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 des UStG beinhaltet die Definition einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit jede Aktivität, die nachhaltig und mit dem Ziel ausgeübt wird, Einnahmen zu generieren. Daher umfasst der Begriff Unternehmer nicht nur Menschen, die ein Gewerbe betreiben, sondern auch Land- und Forstwirte, freiberuflich Tätige, Vermieter und alle anderen Personen oder Organisationen, die dauerhaft Leistungen gegen Entgelt erbringen oder zumindest ernsthaft beabsichtigen, solche Leistungen zu erbringen. Im Gegensatz zur Regelung für Gewerbetreibende nach § 15 Abs. 2 EStG ist es dabei nicht erforderlich, dass sie mit ihrer Tätigkeit einen Gewinn erzielen wollen. Die Lösung von ChatGPT deckt sich mit dem Gesetz, der aktuellen Kommentierung sowie mit dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass.⁷³

Antwort Frage Nr. 2: Diese Frage wurde durch ChatGPT äußerst präzise und zutreffend beantwortet. Gem. Anlage 2 Nr. 30 zu § 12 UStG gilt in Deutschland der ermäßigte Steuersatz von 7 % für Kakaopulver ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßungsmitteln.

Antwort Frage Nr. 3: Genau wie bei der vorhergehenden Frage liefert ChatGPT auch hier eine präzise und zutreffende Antwort, die sich mit den aktuellen Lehrbüchern sowie der Verwaltungsauffassung deckt.⁷⁴

Antwort Fall Nr. 1: Die selbstständige Steuerberaterin A hat eine Lieferung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 3 Abs. 1 UStG durchgeführt, indem sie Student B die Verfügungsmacht über ein Buch verschafft hat. Als Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 und S. 3 UStG handelt sie im Rahmen ihres Unternehmens und die Lieferung erfolgt gegen Entgelt, was gemäß § 1 Abs. 1 UStG gegeben ist. Der Ort der Lieferung ist gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 UStG dort, wo die Lieferung beginnt, was in diesem Fall

⁷³ Vgl. *Treiber* in: *Treiber* (97. Auflage 2023), § 2 UStG, Rz. 10; Vgl. Abschn. 2.1 ff. UStAE; neu gefasst durch BMF v. 26.05.2017, III C 2, BStBl. I 2017, S. 790.; Vgl. *Korn* in: *Bunjes* (21. Auflage 2021), § 2 UStG, Rz. 7 ff.; Vgl. § 2 Abs. 1 UStG.

⁷⁴ Vgl. *Maier* (2022), S. 794, Vgl. Abschn. 14.5. UStAE.

Deutschland ist. Daher ist die Lieferung in Deutschland steuerbar. Es gibt keinen Sachverhalt nach § 4 UStG, der eine Steuerbefreiung begründen würde. Daher ist die Lieferung steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist gemäß § 10 Abs. 1 S. 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer selbst. Das Buch unterliegt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit Anlage 2 Nr. 49 UStG dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Die Bemessungsgrundlage beträgt daher $32 \text{ €} / 1.07 = 29,91 \text{ €}$, und die Umsatzsteuer beläuft sich auf 2,09 €. Die Umsatzsteuer entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung ausgeführt wurde. Als Steuerschuldnerin ist Steuerberaterin A gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG verantwortlich für die Abführung der Steuer. Sie muss diesen Vorgang in der Umsatzsteuervoranmeldung gemäß § 18 UStG melden.

3.2 Schwierige Fallkonstellationen

Schwieriger Fall Nr. 1: Die Thomas Müller GmbH aus Bamberg bestellt Maschinenteile beim Pariser Maschinenbauer PSG SARL (Frankreich). Diese befördert auftragsgemäß die Teile unmittelbar zum Kunden der Thomas Müller GmbH, dem deutschen Abnehmer, der FCB München AG. Die Beförderung erfolgt mittels eigenen Lkws der PSG SARL.

Die Thomas Müller GmbH und die FCB AG benutzen ihre deutsche, PSG SARL ihre französische USt-IdNr..

Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen werden beim deutschen Zwischenhändler, der Thomas Müller GmbH, ausgelöst?

Schwieriger Fall Nr. 2: Der holländische Blumenhändler Robben besucht an mehreren Wochenenden im Jahr Märkte in Deutschland, um hier die mitgebrachten Blumen zu veräußern. Die nicht verkauften Blumen nimmt er wieder mit zurück in die Niederlande, um sie dort zu veräußern.

Wie ist der Vorgang in Deutschland aus umsatzsteuerlicher Sicht zu handhaben?

Schwieriger Fall Nr. 3: Seit dem 1.4.2019 ist Hans Sparfuchs selbstständiger Verkäufer von Staubsaugern. Im Jahr 2015 hat er von seinem Vater ein Grundstück geerbt, auf dem er ein Gebäude bauen ließ. Die Baukosten für das Gebäude, das er am 1.7.2019 bezog,

beliefen sich auf 60.000 €. Aus den Rechnungen für den Bau ergab sich eine Vorsteuer von 11.400 €. Im Jahr 2019 wurde das Gebäude zu 60% gewerblich vermietet, wobei eine Option zur Umsatzsteuerpflicht gewählt wurde, und zu 40% zu Wohnzwecken. Dies war von Anfang an so geplant. Seit dem 1.4.2021 wird das gesamte Gebäude ausschließlich für eigene gewerbliche Zwecke genutzt.

Muss eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 15a UStG vorgenommen werden?

3.2.1 Schematische Musterlösungen

Lösung schwieriger Fall Nr. 1: In diesem Fall handelt es sich um ein Reihengeschäft, welches gemäß § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG abgewickelt wird. In dieser Reihe sind drei Unternehmen beteiligt: PSG SARL, Thomas Müller GmbH und FCB München AG. Alle drei Unternehmen schließen Geschäfte über dieselben Waren, in diesem Fall Maschinenteile, ab, obwohl nur eine einzige Warenbewegung stattfindet. Diese Bewegung erfolgt direkt vom ersten Unternehmen, der PSG SARL in Paris, zum letzten Unternehmen, der FCB AG in München. Die Warenbewegung ist der Beziehung zwischen PSG SARL und Thomas Müller GmbH zugeordnet. Der Ort dieser Lieferung, die mit der Warenbewegung einhergeht, wird gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG bestimmt und befindet sich in Paris. Aus französischer Sicht ist die Lieferung von PSG SARL eine innergemeinschaftliche, steuerfreie Lieferung, da die Ware von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat transportiert wird. Thomas Müller GmbH, der Empfänger dieser Lieferung, muss als Unternehmer mit Vorsteuerabzugsberechtigung den innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern. Hierfür hat die Thomas Müller GmbH ihre deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet. Die Thomas Müller GmbH tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 1a Abs. 1 UStG in Deutschland i. V. m. § 3d Satz 1 UStG. Ihre Lieferung an die FCB München AG wird als nicht mit einer Warenbewegung einhergehende Lieferung gemäß § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG betrachtet und findet dort statt, wo die Warenbewegung endet, nämlich in München. Als deutscher Zwischenhändler löst die Thomas Müller GmbH einen steuerbaren und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb sowie eine anschließende steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Deutschland aus. Infolgedessen kann sie gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG einen Vorsteuerabzug in Höhe der Umsatzsteuer aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb

geltend machen. Die Vereinfachungsregelungen für das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG kommen hier jedoch nicht zur Anwendung. Denn gemäß § 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nur dann vor, wenn die an der Lieferkette beteiligten Unternehmen in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten für Umsatzsteuerzwecke registriert sind. Da sowohl die Thomas Müller GmbH als auch die FCB München AG ihre deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwenden, kann in diesem Fall kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegen.

Lösung schwieriger Fall Nr. 2: Der niederländische Blumenhändler Robben verkauft seine Blumen auf diversen Märkten in Deutschland. Dieser Verkauf wird gemäß § 3 Abs. 1 UStG als Lieferung klassifiziert. Robben ist dabei ein Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 UStG. Für die Besteuerung in Deutschland gem. § 1 Abs. 2 Satz 3 UStG ist es unerheblich, ob Robben deutscher Staatsbürger ist, seinen Wohnsitz oder Betriebssitz in Deutschland hat, Rechnungen ausstellt oder Zahlungen erhält. Der Ort der Lieferung wird nach § 3 Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 UStG bestimmt und liegt an den jeweiligen Märkten in Deutschland. Da die Lieferungen gegen Entgelt erfolgen, sind diese gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar. Da keine Steuerbefreiung vorliegt, sind diese Umsätze steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Anlage 2 Nr. 8 zum UStG 7 %. Daher entsteht für Robben als niederländischen Unternehmer eine Umsatzsteuerpflicht in Deutschland. Es stellt sich die Frage, ob Robben neben den steuerbaren Lieferungen auch steuerbare Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, also innergemeinschaftliche Erwerbe in Deutschland gegen Entgelt, tätigt. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt liegt gemäß § 1a Abs. 2 UStG vor, wenn ein Unternehmer Waren aus einem anderen EU-Land nach Deutschland bringt, um sie hier zu verkaufen ausgenommen bei nur vorübergehender Nutzung. Diese Bedingungen sind erfüllt, da Robben die Blumen, also Unternehmensgüter, zum Zweck des Verkaufs und somit zur dauerhafte Nutzung nach Deutschland bringt. Daher liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Der Ort des Erwerbs ist an den jeweiligen Märkten, also am Ende des Transports oder der Versendung gem. § 3d Satz 1 UStG. Das Entgelt wird durch § 1a Abs. 2 UStG gegen Entgelt fingiert.

Zur Vereinfachung enthält Abschn. 1a.2 Abs. 6 Satz 3 UStAE folgende Regelung: Wenn ein Unternehmer Waren zum Verkauf in ein anderes EU-Land bringt und die

unverkauften Waren sofort zurück in das Ursprungsland geschickt werden, kann das innergemeinschaftliche Verbringen auf die tatsächlich verkaufte Warenmenge beschränkt werden. Das bedeutet, dass Robben nur die in Deutschland verkaufte Menge an Blumen der Besteuerung unterwerfen muss. Die Erwerbsteuer kann gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abgezogen werden.

Lösung schwieriger Fall Nr. 3: Im Jahr 2019, dem Jahr der erstmaligen Nutzung, hat Hans das Gebäude sowohl für steuerpflichtige Vermietungsumsätze gemäß § 9 UStG als auch für steuerfreie Vermietungsumsätze nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG genutzt. Laut § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in Verbindung mit § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 4 UStG durfte er daher den Vorsteuerbetrag von 11.400 €, der auf die Baukosten des Gebäudes zurückzuführen ist, teilweise – nämlich zu 60 %, das sind 6840 € – abziehen. Im Jahr 2020 änderten sich diese Verhältnisse nicht, daher gab es keine Notwendigkeit, § 15a UStG anzuwenden. Allerdings änderten sich die Bedingungen für den Vorsteuerabzug ab dem 1.4.2021. Seit diesem Datum nutzt Hans das Gebäude ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze in seiner Werbeagentur. Nach § 15a Abs. 1 UStG beträgt der relevante Zeitraum für die Berichtigung bei Immobilien und ihren wesentlichen Bestandteilen zehn Jahre. Eine längere tatsächliche Nutzungsdauer bleibt unbeachtet. In diesem Fall läuft der Berichtigungszeitraum vom 1.7.2019 bis zum 30.6.2029. Laut § 15a Abs. 5 UStG beträgt der auf jedes Jahr der Änderung entfallende Anteil der Vorsteuer 1/10 von 11.400 €, also 1.140 €.

Das die Berichtigung auslösende Ereignis hat am 1.4.2021 stattgefunden. Für 2021 kommt daher eine Berichtigung nur für 9 Monate in Betracht. Die entsprechenden Berichtigungsbeträge müssen jeweils in den Jahreserklärungen der betreffenden Jahre als zusätzlicher Vorsteuerbetrag angegeben werden.⁷⁵ Es ist jedoch zu beachten, dass die Berichtigungen in den Jahren 2022 bis 2029 davon abhängig sind, dass die im Jahr 2021 vorgenommene Änderung der Verwendung bis zum Ende des Berichtigungszeitraums bestehen bleibt.

⁷⁵ Vgl. Abschn. 15a.1 Abs. 1 UStAE.

3.2.2 Lösungen von ChatGPT

Antwort schwieriger Fall Nr. 1: „In diesem Fall handelt es sich um eine Dreieckslieferung nach § 25b UStG (deutsches Umsatzsteuergesetz). Bei der Dreieckslieferung sind drei Unternehmen aus drei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten beteiligt: A verkauft an B, B verkauft an C, und A liefert die Waren direkt an C. Die Thomas Müller GmbH ist in dieser Konstellation das mittlere Glied (B) - sie ist der Zwischenhändler, der Waren aus einem EU-Mitgliedstaat (Frankreich) erwirbt und diese an ein Unternehmen in einem anderen EU-Mitgliedstaat (Deutschland) liefert. Die PSG SARL wäre in diesem Fall der Lieferant (A) und die FCB AG der Abnehmer (C). In diesem Fall ist der Erwerb der Thomas Müller GmbH von der PSG SARL eine innergemeinschaftliche Erwerbsteuer in Frankreich, da die Beförderung oder Versendung im Rahmen des Umsatzes vom Lieferanten (PSG SARL) ausgeführt wurde. Der Weiterverkauf von der Thomas Müller GmbH an die FCB AG ist eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, da die Waren direkt vom ersten Lieferanten (PSG SARL) an den letzten Abnehmer (FCB AG) befördert oder versandt wurden. Das heißt, im Prinzip würde der Zwischenhändler (Thomas Müller GmbH) für den Erwerb der Waren Umsatzsteuer in Frankreich zahlen und für die Lieferung an die FCB AG keine Umsatzsteuer in Deutschland berechnen. Allerdings kann in diesem Fall die Dreiecksregelung nach § 25b UStG zur Anwendung kommen, welche die Besteuerung vereinfacht. Bei Anwendung der Dreiecksregelung gilt die Lieferung von PSG SARL an die Thomas Müller GmbH als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Die Lieferung von der Thomas Müller GmbH an die FCB AG gilt dann als innergemeinschaftlicher Erwerb in Deutschland, der in Deutschland zu versteuern ist. Um die Anwendung der Dreiecksregelung zu gewährleisten, müssen alle Unternehmen im Besitz einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sein und die Thomas Müller GmbH muss in ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung und -Erklärung die entsprechenden Angaben zur Dreieckslieferung machen. Es ist zu beachten, dass die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen komplex sind und Änderungen unterliegen können. Es wird daher empfohlen, den Sachverhalt mit einem Steuerberater zu klären.“⁷⁶

Antwort schwieriger Fall Nr. 2: „Der niederländische Blumenhändler Robben handelt in diesem Fall als Unternehmer, der Waren aus einem EU-Mitgliedstaat (den Niederlanden) in einen anderen EU-Mitgliedstaat (Deutschland) bringt, um sie dort zu verkaufen. Das bedeutet, dass er unter die Regelungen für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr fällt. Aus umsatzsteuerlicher Sicht gibt es hier einige Punkte zu beachten: 1. Verkauf in Deutschland: Bei den verkauften Blumen handelt es sich um einen steuerpflichtigen Umsatz in Deutschland, da die Lieferung (der Verkauf der Blumen) in Deutschland stattfindet. Der Blumenhändler müsste dementsprechend in Deutschland Umsatzsteuer abführen. Hierbei gelten die Regelungen für Kleinunternehmer nicht, da diese nur für in Deutschland ansässige Unternehmen gelten.“⁷⁷

2. Rückführung in die Niederlande: Für die Blumen, die nicht verkauft und wieder in die Niederlande zurückgebracht werden, würde keine Umsatzsteuer in Deutschland anfallen, da hier kein Umsatz in

⁷⁶ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 01.07.2023.

⁷⁷ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 01.07.2023.

Deutschland stattfindet. Allerdings muss Robben beachten, dass er für seine Geschäftstätigkeit in Deutschland eine Steuernummer beim deutschen Finanzamt beantragen muss und die Umsätze in Deutschland entsprechend in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und -Erklärung anzugeben sind.

Bitte beachten Sie, dass diese Informationen auf dem Stand bis September 2021 basieren und sich die Gesetzeslage seitdem geändert haben könnte. Außerdem sind die Regelungen im Umsatzsteuerrecht komplex und können von Fall zu Fall variieren. Es wird daher empfohlen, dass Herr Robben einen Steuerberater konsultiert, um sicherzustellen, dass alle steuerlichen Pflichten korrekt erfüllt werden.⁷⁸

Antwort schwieriger Fall Nr. 3: „Ja, eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 15a UStG ist in diesem Fall erforderlich. Nach dieser Regelung muss eine Berichtigung vorgenommen werden, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse in einem Zeitraum von zehn Jahren nach dem Jahr der erstmaligen Verwendung der bezogenen Leistung ändern. Da Hans Sparfuchs das Gebäude ursprünglich zu 60% gewerblich und zu 40% zu Wohnzwecken vermietet hat und es seit dem 1.4.2021 vollständig für eigene gewerbliche Zwecke nutzt, hat sich der ursprünglich für den Vorsteuerabzug maßgebliche Nutzungsumfang geändert. Diese Änderung erfolgte innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums nach dem Jahr der erstmaligen Nutzung des Gebäudes (2019). Daher ist eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG vorzunehmen. Diese führt dazu, dass die ursprünglich nur anteilig abgezogene Vorsteuer nachträglich noch für den privaten Anteil geltend gemacht werden kann, da das Gebäude nun vollständig für Zwecke seines Unternehmens genutzt wird.“⁷⁹

Weiter Frage nach der Antwort: Wie sieht die Vorsteuerkorrektur aus?

Zusätzliche Antwort: „Gemäß § 15a UStG wird die Vorsteuerkorrektur auf Basis der Änderungen der für den Vorsteuerabzug relevanten Verhältnisse während des Berichtigungszeitraums durchgeführt. In diesem Fall hat sich die Nutzung des Gebäudes von ursprünglich 60% gewerblicher Nutzung auf 100% gewerblicher Nutzung geändert. Die Vorsteuer, die auf die ursprünglich zu Wohnzwecken genutzten 40% entfallen ist, kann daher nachträglich geltend gemacht werden. Die ursprüngliche Vorsteuer betrug 11.400 €. Von dieser entfielen 60%, also 6.840 €, auf die gewerbliche Nutzung und 40%, also 4.560 €, auf die private Nutzung. Da das Gebäude nun vollständig gewerblich genutzt wird, kann die auf die ursprünglich private Nutzung entfallende Vorsteuer nachträglich geltend gemacht werden. Die genaue Höhe der Vorsteuerkorrektur hängt von der Dauer der geänderten Nutzung während des Berichtigungszeitraums ab. Da das Gebäude seit dem 1.4.2021 vollständig gewerblich genutzt wird, könnte die Vorsteuerkorrektur für das Jahr 2021 anteilig für die verbleibenden 9 Monate des Jahres erfolgen. Für die folgenden Jahre würde die volle Vorsteuerkorrektur gelten, sofern die Nutzung des Gebäudes unverändert bleibt. Bitte beachten Sie, dass dies eine allgemeine Erläuterung ist und die genaue Berechnung der Vorsteuerkorrektur von weiteren Faktoren abhängen kann. Es ist daher ratsam, einen Steuerberater zu konsultieren.“⁸⁰

⁷⁸ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 01.07.2023.

⁷⁹ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 01.07.2023.

⁸⁰ Antwort von ChatGPT: Model GPT 4 vom 01.07.2023.

3.3 Analyse der Versuchsergebnisse

In Bezug auf den vermeintlich einfachen Fall Nr. 1 hat ChatGPT den Fokus eher auf die spezifische Situation der Steuerberaterin und die Anwendung der möglichen Umsatzsteuerregeln als auf den Fall selbst gelegt. Hier wurde deutlich, dass durchaus weitere Daten zur Lösung notwendig gewesen wären. Somit war hier der Chatbot nicht in der Lage eine gezielte Antwort mit einer Lösung zu generieren. Nichtsdestotrotz bin ich mir sicher, dass der Chatbot durch weitere Informationen eine passende steuerliche Beurteilung hätte geben können. Die Fragen bzgl. der Umsatzsteuer in Verbindung mit der Unternehmereigenschaft, dem Kakaopulver sowie den Pflichtangaben in einer Rechnung konnte die KI mit herausragender Genauigkeit beantworten. Auffällig ist aber, dass ChatGPT unter jeder Antwort einen Verweis auf einen Steuerberater gibt, teilweise sogar an das Finanzamt – auch wurde unter jeder Antwort der Vermerk hinterlegt, dass der aktuelle Wissenstand September 2021 beträgt. In den schwierigen Fall Nr. 1 ist der Chatbot leider von Anfang an in die falsche Richtung abgebogen, da er höchstwahrscheinlich die Angaben fehlinterpretiert hat. Hier ist der Chatbot von drei verschiedenen Akteuren mit jeweils verschiedenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern ausgegangen. Wäre dies der Fall gewesen, hätte ChatGPT mit seinem Lösungsvorschlag „Dreieckslieferung nach § 25b UStG“ richtig gelegen. Man könnte hier diskutieren, dass die Angabe eventuell missverständlich sei, aber m. E. ist die Angabe für jeden Menschen mit steuerlicher Expertise nachvollziehbar. Im schwierigen Fall Nr. 2 war die Lösung leider auch nicht zufrieden stellend. Hier ist der Chatbot leider nicht auf die umsatzsteuerlichen Schwerpunkte wie in der Musterlösung eingegangen und hat nur oberflächliche Antworten gegeben die zum Teil eine falsche Interpretation des Sachverhalts vermuten lassen. Bei der Lösung der schwierigen Frage Nr. 3 hat der der Chatbot erstaunlicherweise die teils sehr komplexen Vorsteuerkorrekturen des § 15a UStG richtig angewandt. Fehlende Informationen bezüglich der Höhe der vorzunehmenden Korrektur konnte die KI in Sekundenschnelle, durch unsere Nachfrage, liefern.

4. Auswertung und Diskussion

4.1 Bewertung der Effektivität von ChatGPT in Bezug auf Umsatzsteuerfragen

Zu meiner eigenen Überraschung hat ChatGPT auf teils komplexe Fragen erstaunliche Antworten geliefert. Der größte Vorteil in der KI von OpenAI liegt in ihrer Schnelligkeit. Die Frage nach dem Kakaopulver wurde von der KI definitiv schneller beantwortet, als dass sie ich sie im Internet recherchieren konnte. Auch die Pflichtangaben einer Rechnung wurden so rasch aufgezählt, dass man beim Mitlesen kaum mithalten konnte. Einer der großen Vorteile war auch, dass es nicht nur bei den bloßen Pflichtangaben an sich geblieben. Der Chatbot hat zugleich auch kleine Erläuterungen und Beispiele generiert, obwohl wir nicht explizit danach gefragt haben. Zusammenfassend kann man sagen, dass ChatGPT nicht nur im Umsatzsteuerbereich sondern für die komplette digitale Transformation im steuerlichen Arbeitsalltag großes Potenzial bietet. Jedoch darf man die aktuellen Grenzen wie z. B. den Wissenstand 2021 nicht vergessen, sowie das der Chatbot uns nicht versteht oder mit uns tatsächlich kommuniziert. Vielmehr gibt er uns aus einer scheinbar unendlichen Menge an Daten die statistisch wahrscheinlichste Antwort.

4.2 Zusammenfassung der zentralen Erkenntnisse

Es ist offensichtlich, dass wir uns noch am Anfang einer weitreichenden Entwicklung befinden. Künstliche Intelligenz wird zunehmend Einfluss auf die Arbeitswelt nehmen. Daher ist es umso wichtiger, die sich bietenden Möglichkeiten für den Bereich der Steuerberatung auszuschöpfen, insbesondere angesichts des Fachkräftemangels. Für die Steuerberatung können KI-Systeme zu wertvollen Hilfsmitteln werden, indem sie Arbeitsprozesse unterstützen und beschleunigen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sie speziell für steuerbezogene Anwendungsbereiche trainiert werden.⁸¹ Dennoch ist es unwahrscheinlich, dass KI-Systeme den menschlichen Steuerexperten vollständig ersetzen können. Das Sammeln und Verdichten von Informationen ist eine Sache, die fachliche Kompetenz und jahrelange Erfahrung eines Steuerfachmanns eine ganz andere. Letztlich hängt

⁸¹ Vgl. *Tax-Tech* (2023), S. 16, www.tax-tech.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

alles vom harmonischen Zusammenspiel zwischen Menschen und KI ab. In dieser Verbindung liegt eine große Chance – auch und gerade für die Steuerberatung.⁸²

Klar ist auch, dass der Berufsstand des Steuerberaters durch den Einsatz von Künstlicher Intelligenz signifikant transformiert wird. Dennoch bleibt die Rolle des Steuerberaters unersetzlich. Er wird nach wie vor als persönlicher Berater wichtig bleiben. Neben der Beurteilung oft komplexer realer Sachverhalte gewährleistet der Steuerberater auch eine entsprechende Verbindlichkeit der gegebenen Informationen, die eine KI aufgrund regulatorischer Beschränkungen nicht leisten kann.⁸³ Darüber hinaus wird eine Ausbildung im Steuerrecht weiterhin unverzichtbar sein, beispielsweise um Gesetze und Verordnungen zu verfassen, Rechtsprechungen vorzunehmen, die rechtliche Interpretation in der Fachliteratur zu kommentieren und, nicht zuletzt, um geltendes Recht in der Steuerberatung im besten Interesse der Mandanten anzuwenden.⁸⁴

4.3 Kritische Betrachtung des Selbstversuchs: Einschränkungen und Verbesserungspotenzial sowie Bedeutung der Ergebnisse für die Praxis der Steuerberatung

Es ist wichtig zu betonen, dass KI-Technologien wie ChatGPT das Potenzial haben, erhebliche Vorteile in verschiedenen Bereichen der Steuerberatung und Umsatzsteuer zu bieten. Es ist jedoch genauso wichtig, die potenziellen Risiken und Herausforderungen, die mit ihrem Einsatz verbunden sind, zu erkennen und anzugehen. Unternehmen müssen Vorkehrungen treffen, um die Sicherheit ihrer Finanzdaten zu gewährleisten, die Genauigkeit von KI-Systemen sicherzustellen und die möglichen Auswirkungen auf den Arbeitsmarkt zu berücksichtigen. Durch eine ausgewogene Betrachtung der Vorteile von KI und einer kritischen Analyse können Unternehmen das Potenzial von Technologien wie ChatGPT voll ausschöpfen.

Ob KI wie ChatGPT eine bahnbrechende Veränderung für die komplette Wirtschaftswelt darstellen wird, bleibt abzuwarten. Klar ist, dass das Thema an Relevanz gewinnen wird

⁸² Vgl. *Tax-Tech* (2023), S. 16, www.tax-tech.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

⁸³ Vgl. *Tax-Tech* (2023), S. 19, www.tax-tech.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

⁸⁴ Vgl. *Tax-Tech* (2023), S. 19, www.tax-tech.de (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

und es ratsam ist, sich frühzeitig damit auseinanderzusetzen und das Potenzial zu erkennen. Es ist jedoch noch wichtiger, dabei stets eine wachsame und kritische Haltung einzunehmen.

Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen und Verwaltungsanweisungen

EStG (2022): Einkommensteuergesetz vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366, ber. I 2009 S. 3862) mit allen späteren Änderungen, einschließlich der Änderung durch das Gesetz vom 20.12.2022 (BGBl. I S. 2730).

UStG (2021): Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 3394) geändert worden ist

UStAE Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2012, BStBl I S. 846 - aktuelle Version (Stand 24. Juni 2022)

Gesetzeskommentare

Treiber, A. (2023): § 2 in: Treiber, A. (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 97. Aufl., München 2023.

Korn, C. (2021) § 2 in: Bunjes, J. (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 21. Aufl., 2021 München.

Literaturverzeichnis

Buxmann, P. / Schmidt, H., Künstliche Intelligenz - Mit Algorithmen zum wirtschaftlichen Erfolg (2021).

Bünthe, C., Die chinesische KI-Revolution Konsumverhalten, Marketing und Handel: Wie China mit Künstlicher Intelligenz die Wirtschaftswelt verändert (2020).

Dörn, S., Programmieren für Ingenieure und Naturwissenschaftler: Intelligente Algorithmen und digitale Technologien (2018).

Maier, A., Lehrbuch Umsatzsteuer (2022).

Weber, F., Künstliche Intelligenz für Business Analytics: Algorithmen, Plattformen und Anwendungsszenarien (2020).

Harwardt, M., Management der digitalen Transformation: Eine praxisorientierte Einführung (2022).

Harwardt, M. / Köhler, M., Künstliche Intelligenz (2023)

Meyer, D. / Schelle, F., ChatGPT im Steuerbereich: Aufbruch in ein neues Zeitalter!? (beck.digitax 2023), Heft Nr. 2.

Möller-Klapperich, J., ChatGPT und Co. – aus der Perspektive der Rechtswissenschaft (NJ 2023), Heft Nr. 4.

Hartung, M., Smartlaw, ChatGPT und das RDG (RDi 2023), Heft Nr. 5.

Czarnowski, S., Der Einsatz von Chatbots in der Steuerkanzlei, NWB Nr. 26 vom 30.06.2023, Beilage für Steuerfachangestellte, S. 1.

Hauschka, C. / Moosmayer K. / Lösler Th., Corporate Compliance, München 2016, § 33 Tax Compliance, Rn. 38.

Hammerl, R. / Kizcan, M., Die umsatzsteuerliche Transformation: Die Umsatzsteuer als Business-Partner im digitalen Zeitalter (REthinking: Tax 2023), Heft Nr. 3, S. 38.

Volovskiy G. / Bräutigam R. / Kirch D. / Kirchhoff, S., Kann ChatGPT Steuern? Ein Blick unter die Motorhaube des großen Sprachmodells (REthinking: Tax 2023), Heft Nr. 2.

DFKI (2023), https://www.dfki.de/fileadmin/user_upload/import/9744_171012-KI-Gipfelpapier-on-line.pdf (zuletzt geprüft am 28.06.2023).

Amazon (2023), <https://aws.amazon.com/de/machine-learning/what-is-ai/> (zuletzt geprüft am 28.06.2023).

PSP (2023), https://www.psp.eu/assets/pdfs/zur_sache_10_2020.pdf (zuletzt geprüft am 29.06.2023).

DATEV (2023), https://www.datev.de/web/de/ueber-datev/datev-und-ki/?stat_Mpram=int_url_datev_ki (zuletzt geprüft am 29.06.2023).

Finanzen Thüringen(2023), https://finanzen.thueringen.de/fileadmin/medien_tfm/steuern/TH_Newsletter_an_Kommunen_4-2021.pdf (zuletzt geprüft am 29.06.2023).

Tax-Tech (2023), https://tax-tech.de/Magazine/FFI_Tax_Tech_Magazin_ChatGPT_in_Steuerkanzleien.pdf (zuletzt geprüft am 02.07.2023).

Steuern im Metaverse: Steuern in einer Spielwelt?

Marcus Wirth

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	261
Abkürzungsverzeichnis.....	263
1. Einleitung.....	264
1.1 Problemstellung und Zielsetzung.....	265
1.2 Gang der Arbeit	266
2. Das Metaverse als Marktplatz der Zukunft.....	266
3. Gegenwärtige und mögliche steuerliche Rechtslage in Deutschland	268
3.1 Einkommensteuer und Körperschaftsteuer	268
3.2 Gewerbesteuerrecht	272
3.3 Umsatzsteuerrecht.....	273
3.4 Grunderwerbsteuerrecht.....	276
4. Chancen für Fiskus und Steuerpflichtige.....	277
4.1 Möglichkeit einer global einheitlichen Besteuerung	277
4.2 Leichtere Verhinderung von Steuerhinterziehung durch digitale Erfassung der Umsätze	278
5. Risiken bei Nichthandeln oder mangelhafter Umsetzung	279
5.1 Gefahr eines weitestgehend steuerrechtsfreien Raumes.....	279
5.2 Mittelbare Förderung einer kriminellen Parallelwelt.....	279
6. Mögliche Lösungsansätze für die Zukunft	280
Anhang.....	281
Quellenverzeichnis.....	282
Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und Richtlinien.....	282
Rechtsprechungsverzeichnis	283

Verzeichnis der Gesetzeskommentare und Handbücher	283
Literaturverzeichnis	284
Sonstige Quellen	286

Abkürzungsverzeichnis

AK	Anschaffungskosten
ARAP	aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
BFH	Bundesfinanzhof
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
FG	Finanzgericht
Gem.	Gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HK	Herstellungskosten
Jg.	Jahrgang
FG	Finanzgericht
KG	Kommanditgesellschaft
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
MwStVO	Durchführungsverordnung zur MwStSystRL
Nr.	Nummer
NFT	Non-Fungible-Token
OECD - MA	OECD- Musterabkommen
UStG	Umsatzsteuergesetz

1. Einleitung

Wirft man einen Blick auf die Erde in der heutigen Zeit, könnte der Anschein entstehen, die Menschheit habe beinahe alles entdeckt und erforscht. Pioniere von heute sind nicht mehr zwangsläufig, wie in vergangenen Zeiten, Kreuzfahrer oder Entdecker, die den Planeten jahrelang bereisen und ihr Leben dabei aufs Spiel setzen. Pionier soll man zukünftig auch von zu Hause aus sein können, nicht in dieser Welt und in diesem Universum, sondern in einer eigenen Welt, im sogenannten Metaversum. Getreu dem Motto: Die Welt ist nicht genug.

Betrachtet man die Herkunft des Wortes Metaversum, erschließt sich schnell dessen Bedeutung. Zusammengesetzt aus dem griechischen Meta, was „Jenseits“ heißt und der Endung Universum, steht Metaversum für die Idee einer digitalen 3D-Parallelwelt, die man mit Hilfe einer Virtual Reality Brille betreten kann.⁵⁷² Eine Welt, die ähnliche Annehmlichkeiten wie die Realität bieten soll - im Idealfall aber ohne Schattenseiten, wie Kriege, Armut, Einsamkeit. Mitunter wird das Metaverse als nächste Entwicklungsstufe des Internets bezeichnet.⁵⁷³ Noch steht diese Entwicklung am Anfang. Zu Beginn der 2000er Jahre gab es erste Pilotversuche mit dem Programm „Second Life“, die allerdings nicht zum Erfolg führten. Gegenwärtig gibt es mehrere Konkurrenzanbieter, die bereits ein Metaversum anbieten oder an dessen Konzeption arbeiten. Allen voran Mark Zuckerberg mit seinem Unternehmen Meta, ehemals Facebook. Unklar ist noch, welche Welt sich durchsetzen wird oder ob am Ende keine Entwicklung von Erfolg gekrönt sein wird.

Dennoch ist das Thema unaufhaltsam, ein Vordringen dieser neuen Realität in den Kern unserer Gesellschaft und unseres Zusammenlebens ist nicht auszuschließen.⁵⁷⁴ Die Idee der Anbieter ist, dass man fortan sowohl seine Arbeit als auch seine Freizeit im Metaversum verbringt. Tagsüber nimmt man an digitalen Meetings teil, sitzt dem Vorgesetzten vom anderen Ende der Welt gegenüber, kann Fortbildungen besuchen.⁵⁷⁵ Nach Feierabend trifft man sich mit Freunden, beteiligt sich an Sport Workouts, besucht Ausstellungen und Konzerte. Selbst die Partnervermittlung wird im Metaversum mittlerweile angeboten. Lediglich essen muss man noch in der realen Welt. Da fast alle Lebensbereiche

⁵⁷² Vgl. *Dripke*. u. a. (2022), S. 25 f., *Ritterbusch/Teichmann* (EEE Access 2023), S. 12372 f.

⁵⁷³ Vgl. *Frohmann* (2022), S. 66.

⁵⁷⁴ Vgl. Grafik im Anhang zur Akzeptanz des Metaverses in der Bevölkerung.

⁵⁷⁵ Vgl. *Graf Adelman v. A./König* (2022), S. 25 ff.

nachgebildet werden, stellt sich zwangsläufig eine etwas unbequeme Frage: Gibt es im Metaverse auch Steuern? Wird dort auch ein Finanzamt digital errichtet? Bei allen Bedenken, einen Vorteil hätte ein Finanzamt im Metaverse: Es würde immerhin nicht mehr per Fax kommunizieren.

1.1 Problemstellung und Zielsetzung

Vorrangig ist zu hinterfragen, ob dem deutschen Fiskus ein Besteuerungsrecht im Metaverse als virtuellem Raum zukommt. Das eine Metaverse gibt es gegenwärtig nicht, diese Überlegung ist somit für jede der verschiedenen Welten einzeln anzustellen. Aus Gründen der Verständlichkeit wird im Folgenden aber abstrakt von dem Metaverse die Rede sein, was auch der langfristigen Zielvorstellung entspricht.⁵⁷⁶

Im deutschen Steuerrecht knüpft die Besteuerung an Tatbestandsmerkmale an, die oftmals eine örtliche Komponente, z. B. Wohnsitz oder Geschäftsleitung, beinhalten. Es ist fraglich, ob man im Metaverse einen Wohnsitz begründen kann und ob Steuersubjekt der agierende Avatar ist oder der Mensch, der ihn steuert. Falls der Mensch, der sich hinter dem Avatar verbirgt, der Steuerpflicht unterliegt, ist dessen Wohnsitz maßgebend und dieser Wohnsitz kann nicht im Metaverse liegen, da es einem physischen Menschen nicht möglich ist, in einer virtuellen Welt zu wohnen. Daneben müssten im Metaverse steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden, was nachfolgend näher erläutert wird.

Ähnliche Fragestellungen ergeben sich in der Umsatzsteuer. Für die Steuerbarkeit eines Umsatzes wird darauf abgestellt, dass der Unternehmer eine Leistung gegen Entgelt im Inland ausführt. Bereits bei der Plattform „Second Life“ gab es erste Überlegungen zur Besteuerung.⁵⁷⁷ Aufgrund eines Gerichtsurteils in den USA muss „Second Life“ amerikanische Umsatzsteuer von seinen Nutzern u. a. auf Grundstückskäufe einbehalten.⁵⁷⁸

Falls ein Besteuerungsrecht des deutschen Staates bejaht wird, ist zu überlegen, ob eine Neufassung der Rechtslage erforderlich oder eine Erweiterung unter Einbezug des Metaverses ausreichend ist. Spannend wird die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten sein. Eine Besteuerung des Metaverses mag schwer umsetzbar sein, ist aber für den Staat aus finanziellen Gründen erstrebenswert und aus regulatorischer Sicht langfristig notwendig. Aus diesem Grund ist es Ziel der Arbeit, Anknüpfungspunkte einer

⁵⁷⁶ Vgl. *Ball* (2022), S. 141.

⁵⁷⁷ Vgl. *Second Life community* (2022), www.community.secondlife.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁵⁷⁸ Vgl. *Al-Sibai* (2022), www.futurism.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

möglichen Besteuerung in Deutschland aufzuzeigen und Aspekte einer tatsächlichen Umsetzung abzuwägen.

1.2 Gang der Arbeit

In Hinführung auf die genaue steuerliche Betrachtung wird das Metaverse als digitaler Marktplatz näher charakterisiert. Hierbei wird die Frage erörtert, ob das Metaverse die Eigenschaft einer Spielwelt oder einer realen Geschäftswelt aufweist. Im Anschluss folgt eine Darstellung der gegenwärtigen und möglichen steuerlichen Rechtslage in Deutschland. Hierbei werden einzelne Steuerarten näher beleuchtet. Daran schließt sich eine Analyse der Chancen und Risiken bei der Umsetzung einer Besteuerung des Metaverses an, bei der dargestellt wird, welche Gründe eine steuerliche Erfassung notwendig machen. Gleichzeitig müssen selbstredend die Risiken eines solchen Vorhabens miteinbezogen werden. Am Ende steht ein kurzes Resümee der Forschungsergebnisse, dem sich abschließend ein Ausblick auf mögliche Lösungsansätze der Zukunft anschließt.

2. Das Metaverse als Marktplatz der Zukunft

Die Anwendungsbereiche des Metaverses sind vielfältig. Einerseits kann dort Handel mit digitalen Waren betrieben werden, wie z. B. der Verkauf von NFTs an virtuellen Gegenständen, wie etwa virtueller Schmuck für Avatare.⁵⁷⁹ NFTs sind digitale Datensätze, durch die Eigentumsrechte an Vermögen dargestellt werden. Sie dienen z. B. als Nachweis des Eigentums an einem Bild oder einem virtuellen Grundstück und beruhen auf der Blockchain-Technologie, wie auch der Bitcoin.⁵⁸⁰ Es können aber auch Güter der realen Welt online gekauft und verkauft werden, wie z. B. Essensbestellungen im Metaverse, die in der Realität ausgeliefert werden.⁵⁸¹ Dann handelt es sich um eine Welt mit offener Wertschöpfung, bei der das reale Leben und die virtuelle Welt ineinander greifen.⁵⁸² Daneben können Dienstleistungen erbracht werden, man denke z. B. an Ärzte, die Sprechstunden digital abhalten und Patienten anhand von Hologrammen Diagnosen

⁵⁷⁹ Vgl. *Lucas/Schuster* (2023), S. 256, *Grasnick* (Wirtschaftsinformatik & Management 6 2022), S. 353.

⁵⁸⁰ Vgl. *Lorenz* (2022), S. 21, 90, *Bal* (beck.digitax 2023), S. 135 f.

⁵⁸¹ Vgl. *Arendt* (NWB 2022a), S. 3622.

⁵⁸² Vgl. *Schmalzried u. a.* (Wirtschaftsinformatik & Management 2023), S. 12.

verdeutlichen können oder an Eintrittsberechtigungen zu digitalen Ausstellungen.⁵⁸³ Die Eintrittsberechtigungen können dabei in Form von NFTs ausgegeben werden.

Einen großen Markt eröffnet andererseits die Möglichkeit individualisierbare Werbeanzeigen im Metaverse zu schalten.⁵⁸⁴ Man kann zwischen den unabhängig von einer Transaktion direkt erzielten Einnahmen, wie etwa durch Abonnements von Streamingdiensten, den indirekten Einnahmen durch Werbung oder den Einnahmen, die von einer Transaktion abhängig sind, wie etwa der Kauf eines Grundstücks, unterscheiden.⁵⁸⁵ Dennoch soll das Metaverse vom Grundgedanken der Entwickler nicht als reiner Marktplatz gesehen werden. Ein Geschäftsleben ist dort zwar möglich, aber das System ist auf mehr als Konsum ausgelegt.⁵⁸⁶

Das Metaverse ist eine Umgebung, die unserer realen Welt ähneln soll, in der ebenfalls alles in Echtzeit geschieht. Die Welt schaltet sich nicht ab, wenn ein Nutzer die Brille absetzt, sondern läuft parallel zur wirklichen Welt weiter.⁵⁸⁷ Erreichte Ziele werden nicht zurückgesetzt wie bei Spielen und die Welt läuft synchron, sodass die Nutzer gemeinsam Erfahrungen sammeln.⁵⁸⁸ Sie stellt keine Spielwelt dar, sondern einen Lebensraum in einem digitalen Gewand.⁵⁸⁹

Diese Auffassung steht im Kontrast zu einem BFH-Urteil aus dem Jahr 2021 betreffend die Welt „Second Life“.⁵⁹⁰ Der BFH nahm eine Spielwelt an, in der kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch stattfindet. Dies ist aber dem geschuldet, dass „Second Life“ nicht den exakten Gedanken eines Metaverse widerspiegelt, was nachfolgend bei der Umsatzsteuer erläutert wird. Die Zielvorstellung des einen Metaverse soll keiner Spielwelt entsprechen, sondern einer erweiterten Realität. Aus diesem Grund wird z. T. die Auffassung vertreten, dass der Gesetzgeber bei einer Besteuerung nicht neue Normen schaffen, sondern lediglich den Anwendungsbereich der bereits existenten Gesetze ausweiten müsse.

⁵⁸³ Vgl. *Yang u. a.* (Clinical eHealth 2022), S. 5.

⁵⁸⁴ Vgl. *Duwe u. a.* (2022), S. 19.

⁵⁸⁵ Vgl. *Pannicke/Zarnekow* (Wirtschaftsinformatik 2009), S. 218.

⁵⁸⁶ Vgl. *Pippig* (2022), www.connect-living.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁵⁸⁷ Vgl. *Knoll/Stieglitz* (HMD 2022), S. 9.

⁵⁸⁸ Vgl. *Ball* (2022), S. 57.

⁵⁸⁹ Vgl. *Dripke u. a.* (2022), S. 31, 44.

⁵⁹⁰ Vgl. BFH v. 18.11.2021, V R 38/19, openJur 2022 6219, S. 1 ff.

Zentral ist gleichzeitig die Frage der Währung im Metaverse. So vielfältig wie die Anbieter von Metaversen, sind auch die verwendeten Kryptowährungen. Eine einheitliche Währung für alle Plattformen erscheint unwahrscheinlich. Für Nutzer wird nicht nur ein Tausch zwischen den unterschiedlichen Metawahrungen, sondern auch ein Tausch in echtes Geld angeboten.⁵⁹¹ Das Metaverse ist somit nicht ausschließlich Marktplatz, aber hat wie unsere Welt Orte, an denen Handel betrieben wird. Als reines Spiel kann es bereits von der Grundkonzeption her nicht angesehen werden. Der erste Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung ist deshalb gegeben.

3. Gegenwärtige und mögliche steuerliche Rechtslage in Deutschland

Die Betrachtung der momentanen steuerlichen Rechtslage des Metaverses in Deutschland gleicht eher einer Mutmaung mit zahlreichen Ungewissheiten als einer verlässlichen Gesetzeslage. Verschiedene Gerichte haben bereits zur möglichen Besteuerung Stellung bezogen, gesetzlich normierte Regelungen sind aber noch nicht vorhanden. Aus diesem Grund stellt die nachfolgende Arbeit die bisherigen richterlichen Auffassungen dar und wirft einen Blick auf Möglichkeiten und Chancen einer zukünftigen Besteuerung. Es zeigt sich dabei, dass nicht zu jeder Steuerart bislang Äußerungen der Judikative vorliegen. Aus diesem Grund werden im Folgenden die wichtigsten Steuerarten, zu denen bereits Überlegungen existieren, näher beleuchtet.

3.1 Einkommensteuer und Körperschaftsteuer

Eine natürliche Person unterliegt in Deutschland der Einkommensteuer, wenn sowohl eine persönliche als auch eine sachliche Steuerpflicht gegeben ist. Fraglich ist, ob durch Einnahmen im Metaverse beide Formen der Steuerpflicht erfüllt werden. Eine persönliche unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG liegt vor, wenn eine natürliche Person ihren Wohnsitz gem. § 8 AO oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt nach § 9 AO im Inland hat. Dieses Kriterium scheint unproblematisch, wenn der hinter dem Avatar stehende Mensch betrachtet wird und dieser im Inland ansässig ist. Würde man aber die Auffassung vertreten der Avatar, der Einnahmen erzielt, hat seinen Wohnsitz in einem Gebäude im Metaverse, ist ein Besteuerungsrecht für den deutschen Fiskus nicht

⁵⁹¹ Vgl. *Dripke u. a.* (2022), S. 74.

erkennbar, da das Metaverse bislang nicht als Inland gilt. Jedoch stellt der Avatar weder eine natürliche noch eine juristische Person dar und ist somit nicht rechtsfähig. Anknüpfungspunkt der Besteuerung wird der Mensch in der realen Welt sein, der den Avatar lenkt.⁵⁹² Somit unterliegen bei einem Wohnsitz oder einem gewöhnlichen Aufenthalt im Inland gemäß dem Welteinkommensprinzip grundsätzlich alle in- und ausländischen Einkünfte der Besteuerung.

Im nächsten Schritt ist nach der Reihenfolge des § 2 Abs. 1 EStG festzustellen, ob Einkünfte erzielt werden, die unter die sieben Einkunftsarten subsumiert werden können. Abwegig erscheint es zunächst, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erwirtschaftet werden können, da kein landwirtschaftliches Vermögen im Sinne des Gesetzes vorliegt. Dennoch könnte es sich um einen virtuellen landwirtschaftlichen Betrieb handeln, bei dem digitales Obst und Gemüse angebaut werden, den der Gesetzgeber auf lange Sicht unter § 13 EStG subsumieren könnte. Einkünfte aus Gewerbebetrieb können durch Erbringung digitaler Dienstleistungen unzweifelhaft vorliegen, da es sich um eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht handelt, die weder LuF noch selbständige Arbeit oder reine Vermögensverwaltung darstellt.⁵⁹³ Dies gilt ebenfalls für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die durch unterrichtende oder beratende Dienstleistungen eines Freiberuflers, wie etwa eines Steuerberaters oder Arztes, verwirklicht werden können. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit kann ein Arbeitnehmer durch eine weisungsgebundene Tätigkeit im Metaverse erzielen. Es wäre auch durchaus denkbar, dass z. B. Finanzbeamte virtuelle Amtsräume zur Arbeit aufsuchen und somit nichtselbständige Einkünfte im Metaverse verwirklichen. Auch Außenprüfungen in den virtuellen Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen wären vorstellbar. Möglich sind daneben Einkünfte aus Kapitalvermögen, etwa durch Zinsen auf im Metaverse angelegtes Kapital. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung scheitern angesichts der gegenwärtigen Rechtslage daran, dass kein unbewegliches Vermögen, insbesondere Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile gem. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, vermietet wird. Virtuelle Grundstücke sind von dem Grundstücksbegriff des § 21 EStG nicht umfasst.⁵⁹⁴ Sonstige Einkünfte gem. §§ 22 Nr. 2 i. V. m. 23 EStG könnten analog zur Regelung beim Bitcoin durch die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen digitalen Gütern im Metaverse

⁵⁹² Vgl. *Arendt* (NWB 2022a), S. 3622, *Sury* (Informatik Spektrum 2022), S. 408.

⁵⁹³ Vgl. *Arendt u. a.* (2022b), S. 59.

⁵⁹⁴ Vgl. *Escher* in *Kanzler/Kraft/Bäuml/Marx/Hechtner* (7. Auflage 2022), § 21 EStG, Rz. 102.

innerhalb eines Jahres seit Anschaffung erzielt werden. Gerade § 23 EStG könnte, beispielsweise bei der Veräußerung von digitalen Bildern durch private Nutzer, häufig zur Anwendung kommen. Unklar ist, ob ein digitales Grundstück unter die 1-Jahresfrist des § 23 EStG fällt. Dazu müsste das virtuelle Grundstück als „anderes Wirtschaftsgut“ angesehen werden. Die BFH-Rechtsprechung subsumiert darunter alle vermögenswerten Vorteile, die selbständig bewertbar sind und dem Erwerber etwas kosten.⁵⁹⁵ Maßgebend wird auch die Überlegung sein, wem steuerlich ein virtuelles Grundstück gem. § 39 AO zuzurechnen ist. Nach Meinung des BFH sind die Grundsätze zur zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Zurechnung beim Eigentümer auch bei digitalen Gütern anzuwenden.⁵⁹⁶ Bei Personen- und Kapitalgesellschaften könnten die steuerlichen Regelungen entsprechend auf Firmen im Metaverse angewendet werden. KGs, GmbHs und AGs werden auch im Metaverse aufgrund der Haftungsbeschränkung attraktive Gesellschaftsformen darstellen, wobei unklar ist, inwieweit man im Metaverse zivilrechtlich haftbar gemacht werden kann. Mit der Wahl der Gesellschaftsform könnten auch Steuerersparnisse im Metaverse forciert werden.⁵⁹⁷ Für eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht mit Welteinkommensprinzip ist gem. § 1 KStG erforderlich, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ihre Geschäftsleitung gem. § 10 AO oder ihren Sitz gem. § 11 AO im Inland hat. Fraglich ist auch hier, wie der Sitz der Körperschaft definiert wird, ob eine nur im Metaverse tätige Körperschaft ihren Sitz im Metaverse haben kann. Bei Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen, die bei allen Rechtsformen vorliegen können, stellt sich oftmals die Frage der Bilanzierung. Zunächst ist beispielhaft bei einem virtuellen Grundstück zu klären, ob überhaupt ein bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstand vorliegt. Teilweise wird argumentiert, dass der Käufer eines virtuellen Grundstücks das Eigentum an diesem erwirbt, da die Anschaffung durch NFTs in einer digitalen Geldbörse nachgewiesen wird.⁵⁹⁸ Im Gegensatz zum Kauf von realen Grundstücken, wird der Käufer eines virtuellen Grundstücks aber kein Eigentümer, da das Grundstück aus Codes besteht und das Eigentum an den Codes beim Betreiber verbleibt⁵⁹⁹. Dem Käufer

⁵⁹⁵ Vgl. *Arendt u. a.* (2022b), S. 60.

⁵⁹⁶ Vgl. BFH v. 02.02.2022, I R 22/20, BStBl. 2022 II, S. 324 ff.

⁵⁹⁷ Vgl. *Murray* (2022), S. 3, www.papers.ssrn.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁵⁹⁸ Vgl. *Waterworth* (2023), www.fool.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁵⁹⁹ Vgl. *Cantley/Dietrich* (Rutgers Computer & Technology Law Journal 2022), S. 11; *Goossens/Breen* (2021), www.reedsmith.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

wird ein alleiniges Nutzungsrecht zugesprochen mit der Befähigung, Dritte durch die Blockchain-Technik von der Einwirkung auf das Grundstück auszuschließen.⁶⁰⁰ Fraglich ist, ob bei Nutzungsrechten eine Anschaffung vorliegen kann und somit eine Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten in Betracht kommt. In der Rechtsprechung wird keine vollständige Gleichsetzung obligatorischer und dinglicher Nutzungsrechte angenommen.⁶⁰¹ Bei einem Nutzungsrecht läge zwar ein Vermögensgegenstand vor, da ein erfassbarer, spezifischer, exklusiver Vorteil besteht, der einzeln bewertet und verwertet werden kann.⁶⁰² Maklerprovisionen sind aber aufgrund des Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte nicht zu aktivieren, obwohl sie Anschaffungsnebenkosten sind. Denkbar wäre eine Abgrenzung als ARAP gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG. Der ARAP setzt Ausgaben vor dem Abschlussstichtag aufgrund eines Dauer-schuldverhältnisses voraus, die Aufwand nach dem Abschlussstichtag darstellen. Es handelt sich bei dem virtuellen Grundstück um Anlagevermögen, da es dauerhaft dem Betrieb dient, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 EStR. Konkret liegt immaterielles Anlagevermögen vor, eine Behandlung als Sachanlagen ist mangels Körperlichkeit und eine Qualifizierung als Finanzanlagen mangels Beteiligung oder Wertpapier nicht möglich. Soweit es sich um HK handelt, besteht steuerlich ein Bilanzierungsverbot von immateriellem Anlagevermögen gem. § 5 Abs. 2 EStG. Beim entgeltlichen Erwerb eines Grundstücks liegen aber keine HK, sondern AK vor. Eine Aktivierung ist demnach möglich. Es stellt sich die Frage der Folgebewertung. Das Wirtschaftsgut wird gem. § 7 Abs. 1 S. 1 EStG beschrieben, wenn es nur zeitlich begrenzt genutzt werden kann. Die Entwicklung in der Branche ist so schnell, dass eine Veralterung der virtuellen Welt und begrenzte Nutzungsfähigkeit aus technischen Gründen zu erwarten ist.⁶⁰³ Eine genaue Nutzungsdauer kann aber nicht mit Sicherheit bestimmt werden, in Betracht kommt eine typisierte Nutzungsdauer von zehn Jahren.⁶⁰⁴

Betrachtet man den Betreiber der Plattform, liegen bezüglich der Entwicklungskosten Aufwendungen vor, bei denen eine Aktivierung zu prüfen ist. Die virtuelle Welt stellt für den Entwickler Anlagevermögen gem. R 6.1 Abs. 1 S. 1 EStR dar, da sie bestimmt ist,

⁶⁰⁰ Vgl. *Lüdenbach* (StuB 2023a), S. 282.

⁶⁰¹ Vgl. BFH v. 19.06.1997, IV R 16/95, BStBl. 1997 II, S. 808.

⁶⁰² Vgl. *Lüdenbach* (StuB 2023a), S. 283.

⁶⁰³ Vgl. *Lüdenbach* (StuB 2023a), S. 283 f.

⁶⁰⁴ Vgl. *Lüdenbach* (StuB 2023a), S. 284.

dauernd dem Betrieb zu dienen. Hierbei handelt es sich um immaterielles Vermögen, das selbst hergestellt wurde, somit liegen HK gem. § 255 Abs. 2 HGB vor. Steuerlich greift für HK von immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gem. § 5 Abs. 2 EStG das Aktivierungsverbot. In der Handelsbilanz gilt nach § 248 Abs. 2 S. 1 HGB ein Aktivierungswahlrecht bezüglich der Entwicklungskosten gem. § 255 Abs. 2a HGB, ausgeschlossen von der Aktivierung sind die Forschungskosten gem. § 255 Abs. 2a S. 2 und 3 HGB.⁶⁰⁵ Außerplanmäßige Abschreibungen gem. § 255 Abs. 3 S. 5 HGB bei einer dauerhaften Wertminderung bzw. Abschreibungen auf einen niedrigeren Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG dürften zulässig sein. Von einer Dauerhaftigkeit der Wertminderung ist auszugehen, wenn der Teilwert mehr als die Hälfte der Restnutzungsdauer niedriger ist als der planmäßige Buchwert.⁶⁰⁶ Viele Plattformbetreiber garantieren eine Weiterentwicklung der virtuellen Welt und könnten diese Garantie als Rückstellung steuermindernd geltend machen wollen. Dies wird nicht möglich sein, da der Betreiber nicht wirtschaftlich belastet ist, sondern die Fortentwicklung und der Erhalt der Welt im eigenen betrieblichen Interesse des Betreibers liegen.⁶⁰⁷

3.2 Gewerbesteuerrecht

Werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, unterliegen die Einkünfte der Gewerbesteuer gem. § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG, wenn der Gewerbebetrieb im Inland betrieben wird.⁶⁰⁸ Fraglich ist, ob der Betreiber eines Gewerbes im Metaverse überhaupt eine Betriebsstätte im Inland hat. Gem. § 12 AO ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Wenn der Gewerbetreibende sein Ladengeschäft im Metaverse einrichtet, mit Waren ausstattet und in der realen Welt keinerlei Vorkehrungen trifft, könnte man argumentieren, dass die Betriebsstätte im Metaverse liegt. Unklar ist, ob im Metaverse unterschiedliche Hebesätze von Gemeinden eingeführt werden oder ob ein einheitlicher Hebesatz gilt. Bei natürlichen Personen würden der Freibetrag i. H. v. 24 500 € gem. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG sowie die Anrechnung auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG berücksichtigt werden. Ist der Steuerpflichtige eine Körperschaft mit Sitz im Inland, fällt in jedem Fall Gewerbesteuer an.

⁶⁰⁵ Vgl. *Lüdenbach* (StuB 2023b), S. 321 f.

⁶⁰⁶ Vgl. BMF v. 02.09.2016, IV C 6 — S 2171-b/09/10002 :002, BStBl. 2016 I, S. 995.

⁶⁰⁷ Vgl. *Lüdenbach* (StuB 2023b), S. 324.

⁶⁰⁸ Vgl. *Bisler* in Hallerbach/Nacke/Rehfeld (2022), § 2 GewStG, Rz. 12.

3.3 Umsatzsteuerrecht

Als umsatzsteuerliche Leistungsart kommen im Metaverse vor allem sonstige Leistungen in Betracht. Lieferungen scheiden weitestgehend aus, da Voraussetzung für eine Lieferung ist, dass die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird. Die digitalen Gegenstände des Metaverses stellen keine körperlichen Gegenstände im Sinne des UStG dar, an denen Verfügungsmacht verschafft werden kann.⁶⁰⁹ Denkbar sind Lieferungen nur, wenn Gegenstände im Metaverse bestellt und in der Realität ausgeliefert werden, z. B. Essenslieferungen.⁶¹⁰ Der Begriff der sonstigen Leistung ist breit gefächert. Darunter fallen z. B. Dienstleistungen, wie Beratungsleistungen oder auch Vermittlungsleistungen, wie die Agentur. Daneben werden das Dulden eines Zustandes, wie etwa bei einer Vermietungsleistung und das Unterlassen einer Handlung, wie der entgeltliche Wettbewerbsverzicht, erfasst. All diese Leistungen sind im Metaverse realisierbar. Möglich sind daneben unentgeltliche Wertabgaben, bei denen ebenfalls eine Gegenstandsentnahme gem. § 3 Abs. 1b UStG mangels körperlichen Gegenstandes ausscheidet. In Betracht käme die unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung gem. § 3 Abs. 9a UStG.

Stellt man sich beispielhaft den Betreiber eines Fitnessstudios in Berlin vor, zeigt sich die Komplexität. In Variante eins bietet der Fitnesstrainer seine Kurse nur real im Studio in Berlin an. Durch die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die der Fitnesstrainer selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt, ist er unzweifelhaft Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 S. 1, 3 UStG. Er führt durch die Workouts sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9 UStG gegen Entgelt aus. Besucht nun eine Privatperson in der Realität das Workout des Fitnesstrainers in Berlin, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG am tatsächlichen Erbringungsort in Berlin, da eine sportliche Leistung an eine Privatperson vorliegt. § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG gilt vorrangig vor dem Auffangtatbestand § 3a Abs. 1 UStG. Somit liegt der Ort im Inland und dem deutschen Fiskus steht das Besteuerungsrecht zu. In der zweiten Variante erbringt derselbe Fitnesstrainer an dieselbe Privatperson über das Metaverse das gleiche Workout. Nunmehr ist das Besteuerungsrecht für den deutschen Staat nicht sicher, vielmehr herrscht eine steuerrechtliche Ungewissheit. Der Gesetzgeber hat 2015 als *lex specialis* den § 3a Abs. 5 UStG für auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistungen an

⁶⁰⁹ Vgl. *Prätzler* in *Küffner/Zugmaier* (172. Auflage 2023), § 3 UStG, Rz. 13.

⁶¹⁰ Vgl. *VRdirect* (2022), www.vrdirect.com (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Nichtunternehmer geschaffen. Der Leistungsort wäre dort, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz hat. Hierbei ist fraglich, ob der Avatar der Leistungsempfänger ist oder der Mensch dahinter, der ihn steuert. Ob § 3a Abs. 5 UStG einschlägig ist, hängt davon ab, ob eine Leistung mit unwesentlicher menschlicher Beteiligung angenommen wird.⁶¹¹ Um zu klären, was eine Leistung mit unwesentlicher menschlicher Beteiligung darstellt, ist ein Blick in ein FG - Urteil aus dem Jahr 2018 hilfreich: Das FG Köln hat sich in dem Verfahren zur Vermietung von virtuellem Land in dem 3D-Simulationsprogramm „Second Life“ geäußert. Der Kläger erwarb Grundstücke entgeltlich vom Plattformbetreiber und unterteilte diese in kleinere Flächen, die er im Anschluss gegen Zahlung einer virtuellen Währung an andere User vermietete. Die erlöste Währung wurde in US-Dollar umgewandelt dem Konto des Klägers beim Plattformbetreiber gutgeschrieben. Vorrangig wurden damit entstandene Kosten des Betreibers gedeckt, den übrigen Betrag hat der Kläger seinem Bankkonto gutgeschrieben.⁶¹² Das Gericht entschied, der Kläger sei Unternehmer und die erzielten Umsätze steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn sich der Ort der Leistung im Inland befände. Auch die Tatsache, dass die Umsätze in einem virtuellen Raum mit Zügen einer Spielwelt erzielt werden, widerspreche nicht einer Besteuerung in der Realität, da unzweifelhaft die Einnahmeerzielungsabsicht des Klägers gem. A 2.3 Abs. 8 UStAE zu bejahen sei. Durch die Vermietung der Flächen gewähre der Kläger anderen Usern verbrauchsfähige Vorteile, die sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9 UStG darstellen. Das FG verneinte einen tauschähnlichen Umsatz, da zwar die Gegenleistung nicht in Geld bestünde, aber wie Geld behandelt würde.⁶¹³ Bezüglich der Ortsbestimmung der digitalen Vermietungsleistung wurde vom FG eine Anwendung des § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG ausgeschlossen. Eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung liegt vor, wenn eine Leistung über das Internet oder ein elektronisches Netz ausgeführt wird, in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht wird (vgl. Art.7 sowie Anhang I MwStVO), A 3a.12 Abs. 1 S. 1 UStAE. Streng genommen agieren die Avatare, das Gericht sieht aber die dahinterstehenden Menschen als Handelnde an, da die Avatare von den realen Menschen gesteuert werden. Der Kläger unterteilte die Grundstücke und traf

⁶¹¹ Vgl. *Hundt-Eßwein* in Küffner/Zugmaier (172. Auflage 2023), § 3a UStG, Rz. 391.

⁶¹² Vgl. FG Köln v. 13.08.2019, 8 K 1565/18 EFG 2021, S. 1058, Nr. 12.

⁶¹³ Vgl. ähnlich EuGH v. 22.10.2015, C-264/14, BStBl. 2018 II, S. 211, BMF v. 27.2.2018, III C 3 - S 7160-b/13/10001, BStBl. 2018 I, S. 316.

Vorbereitungshandlungen zur Vermietung, somit besteht eine menschliche Beteiligung. Als alternative Ortsvorschrift wurde der § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG für die Einräumung von Urheberrechten ins Spiel gebracht. Dieser findet bei Leistungen an Nichtunternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet Anwendung. Für Leistungen an Nichtunternehmer (B2C) aus dem Inland oder Gemeinschaftsgebiet wäre der § 3a Abs. 1 UStG, bei Leistungen an Unternehmer (B2B) unabhängig von deren Sitz der § 3a Abs. 2 UStG, einschlägig.

Der Kläger ging in Revision. Der BFH kam im Folgeurteil zum Entschluss, es lägen mangels wirtschaftlicher Tätigkeit keine steuerbaren Umsätze vor, da die bei Absolvieren eines Spiels ausgeführten Leistungen keine Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG seien.⁶¹⁴ Lediglich der Umtausch der virtuellen Währung in eine echte Währung sei steuerbar und stelle eine Leistungskommission gem. § 3 Abs. 11 UStG dar. Dieses Urteil schlug hohe Wellen, ist aber nicht allgemeingültig zu verstehen, sondern auf den konkreten Einzelfall einer von einem Anbieter beherrschten Welt anzuwenden. Bei der konkreten Welt „Second Life“ bestand die Gefahr, dass der Anbieter jederzeit die Welt beenden könnte und die digitalen Grundstücke wertlos würden.⁶¹⁵ Somit sah der BFH es nicht als rechtens an, Umsatzsteuer auf eine nicht reale Leistung in einer fiktiven Welt zu erheben. Auf eine hingegen nicht von einer Stelle beherrschten Welt, bei der das Wirtschaftsleben von den Nutzern reguliert wird und Eigentum mittels NFTs auf Blockchains nachgewiesen wird, ist das BFH-Urteil nicht anzuwenden. Diese Leistungen sind voraussichtlich steuerbar. Man kann dazu keine allgemein gültigen Aussagen treffen, da es, wie eingangs erwähnt, das eine Metaverse noch nicht gibt. Geht man abweichend vom BFH-Urteil von einer wirtschaftlichen Tätigkeit aus, kommt man wieder zu der Frage der Ortsbestimmung und kann die Überlegungen des FG Köln miteinbeziehen⁶¹⁶.

Zurück zum Sachverhalt des Fitnesstrainers in Berlin. Wir gehen von keiner zentral geleiteten Welt aus. Folgt man der Auffassung des FG Köln ist § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG bei der Leistung des Fitnesstrainers zu verneinen, da eine menschliche Beteiligung bei den Übungen vorliegt. Somit käme möglicherweise § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG zur Anwendung. Der Ort wäre am Ort der tatsächlichen Erbringung. Bei Leistungen an Unternehmer wäre es entsprechend § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG. Maßgebend könnte in beiden Fällen die Veranstaltungsfläche im Metaverse sein. In A 1.9 UStAE ist abschließend aufgeführt,

⁶¹⁴ Vgl. BFH v. 18.11.2021, V R 38/19, openJur 2022 6219, S. 1 ff.

⁶¹⁵ Vgl. *Bal* (beck.digitax 2023), S. 135 f.

⁶¹⁶ Vgl. *Friedberg/Arendt* (2022), www.cmshs-bloggt.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

dass zum umsatzsteuerlichen Inland mit wenigen Ausnahmen das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland gehört. Das Metaverse ist nicht genannt und somit kein Inland. Geht man davon aus, dass das Metaverse ein eigener Ort ist, wäre das digitale Workout in Deutschland nicht steuerbar.

Man könnte aber auch eine grundlegend andere Auffassung vertreten. Die Leistung des Fitnesstrainers wird zwar im Metaverse dargeboten, die Anstrengungen selbst aber in der realen Welt ausgelöst. Die zugrundeliegenden Vorbereitungen sowie die Kommandos finden in der Realität statt und werden lediglich über Joysticks und Mikrofon in das Metaverse übertragen. Folgt man dieser Argumentation, ist die Leistung im Metaverse nur eine Wiedergabe der tatsächlichen Leistung im realen Leben. Steht der Fitnesstrainer mit VR-Brille im Fitnessstudio in Berlin und übt dort seine Bewegungen aus, könnte man daraus schließen, dass der Ort in Berlin und somit im Inland gelegen ist. Gerade vor dem Hintergrund, dass in der Umsatzsteuer nach dem Bestimmungslandprinzip die Leistung dort besteuert werden soll, wo der Verbrauch stattfindet, erscheint eine Besteuerung des Menschen hinter dem Avatar schlüssig. Der verbrauchsfähige Vorteil wird im Ergebnis bei einem Workout dem realen Menschen zugewendet, der dadurch körperlich fitter wird und nicht dem Avatar. Diese Überlegung kann aber dahingestellt bleiben, da seitens der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten wird, dass für die Anwendung der § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG bzw. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG die Präsenz der Leistungsempfänger in physischer Form notwendig ist. Beide Vorschriften sollen ab 01.01.2025 keine Anwendung mehr bei virtuellen Leistungen finden⁶¹⁷. Stattdessen gelten bei Leistungen an Privatpersonen der § 3a Abs. 1 UStG, bei Leistungen an Unternehmer der § 3a Abs. 2 UStG⁶¹⁸.

3.4 Grunderwerbsteuerrecht

Beim Erwerb von virtuellen Grundstücken könnte Grunderwerbsteuer anfallen. Dass die Steuer auslösende Rechtsgeschäft könnte gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Kaufvertrag über das Grundstück sein. Dieser Kaufvertrag bedarf nach aktueller Rechtslage nicht der notariellen Beurkundung gem. § 311b BGB. Der Begriff des Grundstücks ergibt sich gem. § 2 Abs. 1 S. 1 GrEStG aus dem BGB. Ein virtuelles Grundstück fällt nicht darunter, der Gesetzgeber könnte den Begriff aber erweitern. Momentan fällt keine Grunderwerbsteuer an. Des Weiteren wäre Voraussetzung, dass das Grundstück im Inland liegt. Das

⁶¹⁷ Vgl. BMF v. 09.02.2021, III C 2 - S 7110/19/10001 :002, BStBl. 2021 I, S. 780 ff.

⁶¹⁸ Vgl. *Grambeck* (USt direkt digital 2022), S. 17.

Grundstück im Metaverse liegt aber nicht im Inland. Man müsste hinterfragen, ob der Ort an dem der Server des Metaverseanbieters sich befindet, maßgebend sein könnte für die Lage des Grundstücks. Sieht man das Metaverse als eigenen Ort an, fällt jedenfalls selbst bei einer Erweiterung des Grundstücksbegriffs mangels Inlands keine Grunderwerbsteuer an⁶¹⁹. Betrachtet man den Standort des Servers, könnte der Ort im Inland sein. Eine Grunderwerbsteuer könnte vorbehaltlich der Ausnahmen des § 3 GrEStG potenziell entstehen. Man denke z. B. an § 3 Nr. 2 GrEStG, der den Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden von der Besteuerung ausnimmt. Es sei angemerkt, dass davon losgelöst bei derartigen Vorgängen eine Erbschaft- oder Schenkungsteuer vorbehaltlich der Freibeträge gem. § 16 ErbStG entstehen könnte⁶²⁰. Gegenwärtig fällt im Ergebnis keine Grunderwerbsteuer an.

4. Chancen für Fiskus und Steuerpflichtige

4.1 Möglichkeit einer global einheitlichen Besteuerung

Einen der größten Nachteile nationaler Gesetzgebung stellt die begrenzte Kompatibilität und die Gefahr einer doppelten Besteuerung bei grenzüberschreitenden Vorgängen dar. Im Internationalen Steuerrecht versucht der Gesetzgeber, dem Problem durch DBAs Herr zu werden. Es existieren aber nur mit ausgewählten Ländern DBAs. Bei einer noch unberührten Welt wie dem Metaverse eröffnet sich die einmalige Chance, einen Flickenteppich an nationalen Sonderregelungen zu vermeiden und Wegweiser für eine supranationale konforme Besteuerung zu sein. Staaten könnten einen Mehrwert in einer globalen Besteuerung erkennen, müssten aber die Gesetzgebung aus der Hand geben. Es könnten Verwaltung und Bürokratie durch Synergieeffekte eingespart werden. Steuerschlupflöcher könnten vermieden werden und die Besteuerung fortan kein Standortkriterium für Firmen mehr darstellen. Jedoch stehen nationale Besonderheiten, wie unterschiedliche Wirtschaftssysteme, politische Gepflogenheiten, verschiedene Währungen und nicht zuletzt die Sprache als Barrieren dieser Idee im Wege. Eine Gesetzgebung müsste losgelöst von Sprache und Ort der Besteuerung allgemeingültig sein.

In der Umsatzsteuer sieht man mit der MWStSystRL und MwStVO am ehesten einen bereits vorhandenen Ansatzpunkt, der aber über den Wirtschaftsraum der EU hinaus

⁶¹⁹ Vgl. *Figatowski* (2021), www.anwalt.de (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁶²⁰ Vgl. *Arendt u. a.* (2022b), S. 61.

erweitert werden müsste. Diese Vorstellung ist theoretisch denkbar, bedürfte aber einer gemeinsamen Kraftanstrengung eines Großteils der Länder, die nicht praktikabel erscheint. Viel zu groß ist sicherlich die Hürde einiger Länder, das Recht auf Einnahmen aus der eigenen Hand zu geben. Geklärt werden müsste eine gerechte Verteilung der Steuereinnahmen. Die Möglichkeiten nach welchem System besteuert wird, wären zahlreich, besteuert man Umsätze im Ursprungsland, wo die Wertschöpfung erfolgt oder im Bestimmungsland, wo der Verbrauch stattfindet.

Überlegungen gibt es auch im Internationalen Steuerrecht. Hier ist zu hinterfragen, ob im Metaverse eine Betriebsstätte begründet werden kann. Lt. Art. 5 des OECD - MA kommt als Geschäftseinrichtung jeder körperliche Gegenstand in Betracht, der Grundlage der Unternehmenstätigkeit sein kann⁶²¹. Daraus folgt, dass durch immaterielle Güter keine Betriebsstätte begründet werden kann.⁶²² Somit wäre gegenwärtig zweifelhaft, ob das Metaverse als eigener Staat behandelt wird, mit dem ein DBA abgeschlossen wird oder ob ein Treaty Override erfolgt. Das Metaverse könnte auch als Versuchsschauplatz für eine globale Mindestbesteuerung nach Pillar 1 und 2 fungieren. Das Zwei-Säulen-Modell der OECD beinhaltet eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten bei Konzernen mit einem Umsatz von mehr als 20 Mrd. €⁶²³. Die wenigsten Unternehmen im Metaverse wird das betreffen, aber möglicherweise die großen Konzerne⁶²⁴.

4.2 Leichtere Verhinderung von Steuerhinterziehung durch digitale Erfassung der Umsätze

Erfolgen Umsätze nur digital, ist deren technische Erfassung gesichert. Eine Nichterklärung von Einnahmen, wie sie in der realen Welt bei Bargeschäften erfolgen kann, wäre schwierig oder gar nicht möglich. Der Gesetzgeber könnte, die Steuer ähnlich wie bei der Kapitalertragsteuer, unmittelbar an der Quelle einbehalten. Bei jedem Umsatz im Metaverse müsste direkt die Umsatzsteuer beispielsweise über das Konto des Leistungserbringers an das Finanzamt erklärt werden. Das Reverse-Charge-Verfahren gem. § 13b UStG könnte bei sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers ebenfalls Anwendung finden. Die Steuerschuld würde sich von dem ausländischen Unternehmer

⁶²¹ Vgl. BFH v. 17.09.2003, I R 12/02, BStBl. 2004 II, S. 396, *Gradl* (2020) S. 107 f.

⁶²² Vgl. *Skaar* (2020), S. 121 ff.

⁶²³ Vgl. *Englisch/van Lishaut* (FinanzRundschau 2022), S. 385.

⁶²⁴ Vgl. *Arendt u. a.* (2022b), S. 63.

auf den inländischen Leistungsempfänger verlagern, wodurch die schwierige Inanspruchnahme des ausländischen Unternehmers als Steuerschuldner umgangen wird. Jedoch ist im Metaverse der inländische Leistungsempfänger nicht zwangsläufig greifbarer als der ausländische, da der Unternehmer über seinen Avatar mit einem selbstgewählten Kunstnamen auftritt. Eine Rückverfolgung zur Person dahinter müsste gewährleistet sein. Mittels der IP-Adresse des Nutzers könnte dieser aber identifiziert werden und als Steuerschuldner ausfindig gemacht werden.

5. Risiken bei Nichthandeln oder mangelhafter Umsetzung

5.1 Gefahr eines weitestgehend steuerrechtsfreien Raumes

Die schnelllebige Entwicklung des Metaverses müsste eine ähnlich schnelle Reaktion der Legislative hervorrufen. Ansonsten droht eine Gefahr des Handels durch Nichthandeln. Verpassen der deutsche Staat und andere Staaten eine gesetzliche Umsetzung, droht ein rechtsfreier Wirtschaftsraum zu entstehen, in dem Schwarzgeld angehäuft und kriminelle Machenschaften betrieben werden könnten. Es könnte ein zweites Darknet entstehen, ein Darkverse⁶²⁵. Europol warnt bereits davor, Verbrechen im Metaverse nicht ausreichend zu bekämpfen⁶²⁶. Die Staaten müssen handeln und werden es aus fiskalischen Gründen mit Sicherheit früher oder später tun. Man muss aber bedenken, dass eine Besteuerung, wenn sie zu drastisch erfolgt, für die Entwicklung des Metaverses hinderlich sein könnte. Der Hype um das Metaverse könnte durch eine zu starke steuerliche Inanspruchnahme zerstört werden. Somit ist Fingerspitzengefühl gefragt, sonst droht die Idee des Metaverses zu sterben und mit ihr auch mögliche Steuereinnahmen.

5.2 Mittelbare Förderung einer kriminellen Parallelwelt

Falls sich eine Besteuerung des Metaverse verzögert, wird dadurch mittelbar eine kriminelle Parallelwelt gefördert. Die staatliche Überwachung im Rahmen einer Besteuerung kann Ausgangspunkt dafür sein, andere kriminelle Aktivitäten aufzudecken. Stellt man sich vor, ein Drogenhändler würde Drogen über das Metaverse verkaufen, die anschließend in der realen Welt per Post ausgeliefert werden, könnten diese illegalen Aktivitäten durch eine Erfassung des Umsatzes zu Steuerzwecken aufgedeckt werden. Gerade bei einer Quellensteuer, bei der die Bezahlung durch den Kunden an eine automatische

⁶²⁵ Vgl. *Analytics Insight* (2022), www.analyticsinsight.net (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

⁶²⁶ Vgl. *Gertz* (2018), www.policinginsight.com (zuletzt geprüft am 08.07.2023).

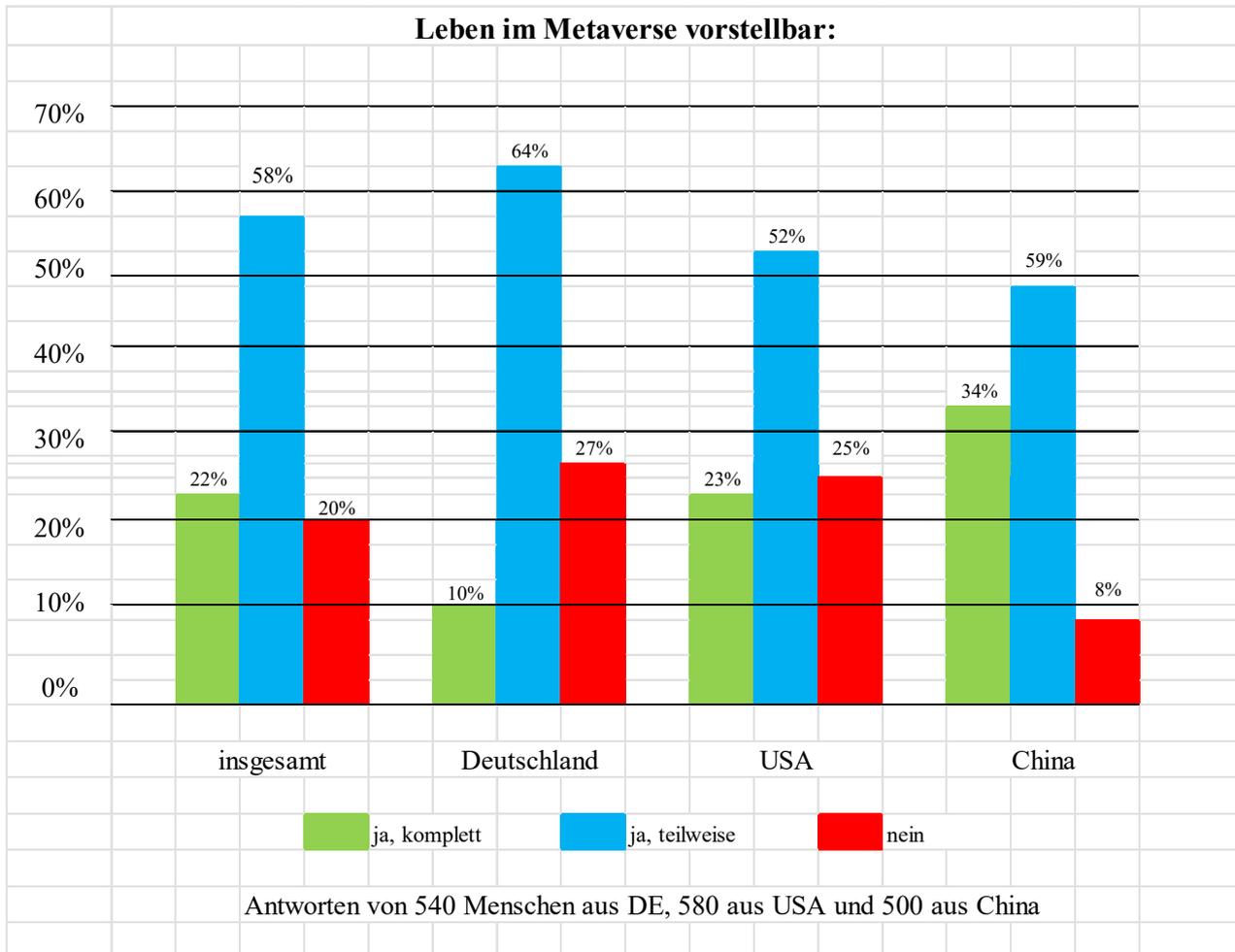
Rechnungsstellung gebunden ist, würden keine Umsätze unerfasst bleiben. Wichtig bei der Umsetzung wäre ein gemeinsames Vorgehen mit anderen Staaten. Unterlässt aber der Staat eine Besteuerung auf weiteres, werden kriminelle Aktivitäten auf diese Weise nicht überwacht und somit mittelbar gefördert.

6. Mögliche Lösungsansätze für die Zukunft

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass bei Anpassung der Steuergesetze die dargestellten Steuerarten im Metaverse durchaus eine Rolle spielen können. Voraussetzung dafür ist aber, dass das Metaverse sich tatsächlich zu einer realen Geschäftswelt entwickelt und nicht am Ende wegen geringer wirtschaftlicher Erfolge einer Spielwelt gleicht. Es zeigt sich, dass eine Besteuerung des Metaverses seitens der Politik offensichtlich noch nicht als besonders akut angesehen wird. Bisherige Überlegungen stellen Gedankenspiele dar, haben aber im Wesentlichen die Annahme gemeinsam, dass der Gesetzgeber bereits existierendes Steuerrecht auf das Metaverse ausweiten wird. Wie die Besteuerung konkret erfolgen soll, ist noch so ungewiss wie die Entwicklung des Metaverses selbst. Ein guter Lösungsansatz wäre eine Quellensteuer, unmittelbar anknüpfend an den Ort und den Zeitpunkt des Entstehens des Umsatzes. Realisierbar erscheint dies nur durch eine globale Vereinheitlichung der Regelungen. Digitale Umsätze bringen dabei den Vorteil mit sich, dass eine Steuerhinterziehung bzw. -verkürzung schwieriger möglich ist. Das größte Hindernis bei der Umsetzung ist momentan wahrscheinlich die mangelnde Kenntnis der Materie. Stellt bereits das nationale Steuerrecht politische Entscheidungsträger vor Herausforderungen, gilt dies erst recht für die steuerliche Erfassung des Metaverses. Die Unkenntnis wird aber früher oder später weichen und den Weg ebnen für eine sachgerechte Besteuerung des Metaverses, in welcher Form auch immer. Besonders, wenn der Gesetzgeber erkennt, dass er das Rad nicht neu erfinden, sondern nur ein neues Reifenprofil aufziehen muss.

Anhang

Grafik zum Metaverse⁶²⁷



⁶²⁷ Vgl. Duwe u. a. (2022), S. 5.

Quellenverzeichnis

Verzeichnis der Rechtsquellen, Drucksachen, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und Richtlinien

OECD-MA (2017): OECD-Musterabkommen, i.d.F. von v. 21.11.2017.

AO (2022): Abgabenordnung v. 01.10.2002 (BGBl I S. 3869, ber. 2003 I S. 61) mit späteren Änderungen i.d.F. 20.12.2022.

BMF (2016): Teilwertabschreibungen gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 1 und 2 EStG; Voraussichtlich dauernde Wertminderung, Wertaufholungsgebot, vom 02.09.2016 - IV C 6 — S 2171-b/09/10002 :002 BStBl. 2016 I S. 995.

BMF (2018): Schreiben betreffend umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen vom 27.02.2018 - III C 3 - S 7160-b/13/10001 BStBl. 2018 I S. 316.

BMF (2021): Schreiben betreffend die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von steuerbefreiten Dienstleistungskommissionen im Zusammenhang mit Eintrittskarten zu kulturellen Veranstaltungen vom 09.06.2021 - III C 2 - S 7110/19/10001 :002 BStBl. 2021 I S. 780.

EStG (2022): Einkommensteuergesetz v. 08. 10. 2009 (BGBl I S. 3369, ber. I S. 3862) mit späteren Änderungen, i.d.F. 20.12.2022.

GewStG (2022): Gewerbesteuerengesetz v. 15. 10. 2002 (BGBl I S. 4168) mit späteren Änderungen, i.d.F. 16.12.2022.

GrEStG (2022): Grunderwerbsteuergesetz v. 26. 02. 1997 (BGBl I S. 419, ber. S. 1804) mit späteren Änderungen i.d.F. 16.12.2022.

KStG (2022): Körperschaftsteuergesetz v. 15. 10. 2002 (BGBl I S. 4145) mit späteren Änderungen, i.d.F. 16.12.2022 (KStG).

UStAE (2023): Umsatzsteuer-Anwendungserlass v. 01. 10. 2010 (BStBl. I S. 846), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 22. 5. 2023 – III C 2 - S 7107/19/10002 :004 (2023/0487685).

UStG (2022): Umsatzsteuergesetz v. 21. 2. 2005 (BGBl I S. 388) mit späteren Änderungen, i.d.F. 16.12.2022.

Rechtsprechungsverzeichnis

Gericht/Jahr	Datum	Aktz.	Fundstelle
BFH (1997)	v. 19.06.1997	IV R 16/95	BStBl. 1997 II S. 808.
BFH (2003)	v. 17.09.2003	I R 12/02	BStBl. 2004 II S. 396.
BFH (2021)	v. 18.11.2021	V R 38/19	openJur 2022 6219.
BFH (2022)	v. 02.02.2022	I R 22/20	BStBl. 2022 II S. 324.
EuGH (2015)	v. 22.10.2015	C-264/14,	BStBl. 2018 II S. 211.
FG Köln (2019)	v. 13.08.2019	8 K 1565/18	EFG 2021 S. 1058 Nr. 12.

Verzeichnis der Gesetzeskommentare und Handbücher

Bisle, Michael (2022): Hallerbach, Dorothee / Nacke, Alois Th. / Rehfeld, Lars (Hrsg.), Gewerbesteuerengesetz Kommentar, Rz. 12.

Escher, Jens (2022): Kanzler, Hans-Joachim / Kraft, Gerhard / Bäuml, Swen Oliver / Marx, Franz Jürgen / Hechtner, Frank (Hrsg.), Einkommensteuergesetz Kommentar, 7. Auflage, Herne 2022.

Hundt-Eßwein, Hans U. (2023): Küffner, Thomas / Zugmaier, Oliver (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 172. Auflage, Herne 2023.

Prätzler, Robert (2023): Küffner, Thomas / Zugmaier, Oliver (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz Kommentar, 172. Auflage, Herne 2023.

Literaturverzeichnis

Arendt, Hendrik (2022a): Metaverse: Steuerrechtliche Fragestellungen im digitalen Universum, in NWB 2022, Heft 51, S. 3622 - 3623.

Arendt, Hendrik / Arunov, Elmar / Bauer, Stephan R. / Borkmann, Vanessa / Classen, Daniel / Friedberg, Martin / Garves, Olaf / Genz, Lara-Louissa / Graf, Konstantin / Hirtschulz, Matthias / Holl, Benedikt / Kaulartz, Markus / Klöß, Sebastian / Kunze, Antje / Laß, Dietmar / Lauenroth, Kim / Osei, Constanze / Ostertag, Tobias / Pisani, Francesco / Schmid, Alexander / v. Stauffenberg, Marie / Tillmann, Marco / Winkler, Sebastian (2022b): Wegweiser in das Metaverse. Technologische und rechtliche Grundlagen, geschäftliche Potenziale, gesellschaftliche Bedeutung. Berlin 2022.

Bal, Aleksandra (2023): Umsatzsteuer im Web 3.0: NFTs und Metaverse, in beck.digitax 2023, S. 135 - 138.

Ball, Matthew (2022): Das Metaverse. Und wie es alles revolutionieren wird. München 2022.

Cantley, Beckett / Dietrich, Geoffrey (2022): The metaverse: A virtual world with real world legal consequences, in Rutgers Computer & Technology Law Journal 2022, 49. Jg., Heft 1, S. 1 - 14.

Dripke, Andreas / Ruberg, Marc / Schmuck, Detlef (2022): Metaverse, Was es ist. Wie es funktioniert. Wann es kommt. Wiesbaden 2022.

Duwe, Daniel / Busch, Malte / Weissenberger-Eibl, Marion A. (2022): Enabling the Metaverse. Whitepaper zu internationalen Nutzerpräferenzen, Geschäftsmodellen und Innovationsprozessen im Metaverse. Karlsruhe 2022.

Englisch, Joachim / van Lishaut, Ingo (2022): Die Implementierung von Pillar One in das deutsche Steuerrecht, Teil I, in FinanzRundschau 2022, Heft 9, S. 385 - 394.

Frohmann, Frank (2022): Digitales Pricing Strategische Preisbildung mit dem 3-Level-Ansatz – vom digitalen Geschäftsmodell bis zur Optimierung des Pricing-Prozesses. 2. Aufl., Wiesbaden 2022.

Gradl, Christoph (2020): Die Betriebsstätte in Doppelbesteuerungsabkommen. Die Definition und Funktion der Betriebsstätte im OECD- und UN-Musterabkommen bei der Besteuerung von Unternehmenstätigkeiten. Nürnberg 2020.

Graf Adelmann v. A., Quirin / König, Stefan (2022): Das neue Büro nach Covid-19. Immobilien, Homeoffice und Metaverse als neue Realität. Wiesbaden 2022.

Grambeck, Hans-Martin (2022): EU regelt den Leistungsort für virtuelle Veranstaltungen neu, in USt direkt digital 2022, Heft 9, S. 17 - 18.

Grasnack, Armin (2022): Digitale Avatare = humanoide Phantome? in *Wirtschaftsinformatik & Management* 6 2022, 14. Jg. Heft 6, S. 352 - 360.

Knoll, Matthias / Stieglitz, Stefan (2022): Augmented Reality und Virtual Reality – Einsatz im Kontext von Arbeit, Forschung und Lehre, in *HMD* 2022, 59. Jg., Heft 1, S. 6 - 22.

Lorenz, Caius (2022): *Metaversum. Unsere digitale Zukunft im Metaverse mit künstlicher Intelligenz Blockchain, AR, VR, NFTs und Kryptowährungen.* Gundelsheim 2022.

Lüdenbach, Norbert (2023a): Ansatz, Bewertung, Ausweis und Gewinnrealisation im Metaverse Teil 1: Virtuelle Grundstückstransaktionen und virtuelle Währung beim Plattformnutzer, in *StuB* 2023, Heft 7, S. 281 - 289.

Lüdenbach, Norbert (2023b): Ansatz, Bewertung, Ausweis und Gewinnrealisation im Metaverse Teil 2: Entwicklungskosten und virtuelle Grundstückstransaktionen beim Plattformbetreiber, in *StuB* 2023, Heft 8, S. 321 - 324.

Lucas, Christian / Schuster, Gabriele (2023): *Innovatives und digitales Marketing in der Praxis. Insights, Strategien und Impulse für Unternehmen.* Wiesbaden 2023.

Pannicke, Danny / Zarnekow, Rüdiger (2009): Virtuelle Welten, in *Wirtschaftsinformatik* 2009, Heft 2, S. 215 - 219.

Ritterbusch, Georg David / Teichmann, Malte R. (2023): Defining the Metaverse: A Systematic Literature Review, in *EEE Access*, Heft 11, S. 12368 - 12377.

Schmalzried, Dirk / Zander, Jonas / Alt, Rainer (2023): Ein Ordnungsrahmen für Metaversen, in *Wirtschaftsinformatik & Management* 2023, 15 Jg., Heft 1, S. 6 - 17.

Skaar, Arvid Aage (2020): *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle.* 2. Aufl., Alphen aan den Rijn 2020.

Sury, Ursula (2022): Metaverse – parallele Welt(en), in *Informatik Spektrum* 2022, Jg. 45, Heft 6, S. 407 - 409.

Yang, Dawei / Zhou, Jian / Chen, Rongchang / Song, Yuanlin / Song, Zhenju / Zhang, Xiaojun / Wang, Qi / Wang, Kai / Zhou, Chengzhi / Sun, Jiayuan / Zhang, Lichuan / Bai, Li / Wang, Yuehong / Wang, Xu / Lu, Yeting / Xin, Hongyi / Powell, Charles A. / Thümmeler, Christoph / Chavannes, Niels H. / Chen, Wei / Wu, Lian / Bai, Chunxue (2022): Expert consensus on the metaverse in medicine, in *Clinical eHealth*, Heft 5 2022, S. 1 - 9.

Sonstige Quellen

Al-Sibai, N. (2022): Uh Oh: The Metaverse Is Already Being Slammed by Sales Tax, abrufbar unter <https://futurism.com/the-byte/metaverse-taxes> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Analytics Insight (2022): Emergence of Darkverse from Metaverse: Future is not so Bright?, abrufbar unter <https://www.analyticsinsight.net/emergence-of-darkverse-from-metaverse-future-is-not-so-bright/> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Figatowski, M. (2021): Virtuelles Land - Grunderwerbsteuer passe? Teil 1, abrufbar unter <https://www.anwalt.de/rechtstipps/virtuelles-land-grunderwerbsteuer-passe-teil-1-de-centraland-metaverse-somnium-space-190880.html> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Friedberg, M./ Arendt, H. (2022): Überblick: Steuern im Metaverse, abrufbar unter <https://www.cmshs-bloggt.de/rechtsthemen/metaverse/ueberblick-steuern-im-metaverse/> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Gertz, N. (2018): Nihilism and technology. Rowman & Littlefield. Gibbons, S. (2022). Europol warns law enforcement needs early experience of the metaverse to prepare for criminality challenges, abrufbar unter <https://policinginsight.com/features/analysis/europol-warns-law-enforcement-needs-early-experience-of-the-metaverse-to-prepare-for-criminality-challenges/> (zuletzt geprüft am 08.07.2023).

Goossens, S./ Breen, N. (2021): NFTs - Ownership in the Metaverse. abrufbar unter <https://www.reedsmith.com/en/perspectives/2021/07/nfts-ownership-in-the-metaverse> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Pippig, L. (2022). Was ist das Metaverse? Definition, Gefahren und Beispiele, abrufbar unter <https://www.connect-living.de/ratgeber/was-ist-das-metaverse-definition-alle-in-fos-fragen-antworten-beispiele-3203244.html> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Murray, M. D. (2022): Ready Lawyer One: Lawyering in the Metaverse, abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4082648 (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Second Life community (2022): Sales tax on U.S. purchases, abrufbar unter <https://community.secondlife.com/blogs/entry/10207-sales-tax-on-us-purchases/> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

VRdirect (2022): Metaverse-Potenzial in Deutschland, bei McDonalds & Manchester City, abrufbar unter <https://www.vrdirect.com/de/blog/metaverse-update-de/metaverse-potenzial-in-deutschland/> (zuletzt geprüft am 13.07.2023).

Waterworth, K. (2023): An Introduction to Digital Real Estate in the Metaverse:

Is metaverse real estate a good investment? These numbers may help you decide, abrufbar unter https://www.fool.com/research/digital-real-estate-metaverse/?utm_source=flipboard&utm_content=user%2FTheMotleyFool (zuletzt geprüft am 13.07.2023).