



Der digitalisierte Steuerpflichtige

Tina Ehrke-Rabel,* Universität Graz

Kurztext: *Der digitalisierte Steuerpflichtige ist digitalisiert in seinem Wirtschaften und digitalisiert in seiner Interaktion mit der Finanzverwaltung. Digitale und digitalisierte Wirtschaftsmodelle stellen sowohl den Gesetzgeber als auch den Abgabenvollzug vor Herausforderungen, weil einerseits die physische Anknüpfung von Sachverhalten an staatliches Territorium nahezu unmöglich wird und andererseits staatliche Kontrolle von digitalen Wirtschaftsmodellen im derzeitigen System schwer möglich ist. Halten sich Steuerpflichtige an ihre Pflichten gegenüber der Finanzverwaltung, bietet die Digitalisierung jedoch Chancen für die Effizienzsteigerung des Vollzuges. Die Balance zwischen staatlicher Effizienz durch Digitalisierung und Schutz des Einzelnen vor übermäßigen Eingriffen in das Grundrecht auf Wahrung der Privatsphäre einerseits und dem Recht auf gute Verwaltung andererseits scheint derzeit jedoch noch nicht umfassend erreicht.*

Schlagworte: *digitaler Abgabenvollzug; Digitalisierung und staatliche Kontrolle; Recht auf gute Verwaltung; Effizienz des Vollzuges.*

I. Einleitung

Der Steuerpflichtige ist heute in mehrfacher Hinsicht „digitalisiert“. Er ist digitalisiert, weil er selbst einen Großteil oder gar die Gesamtheit seiner Geschäftsprozesse, dh der Vorgänge, die letztendlich für eine Besteuerung relevant sind, digital abwickelt. Er ist digital, weil er einen Teil seines Privatlebens in die digitale Welt transportiert und dort dem Einblick dritter Privatrechtsakteure offenbart. Und er ist digitalisiert, weil er in Österreich seine Mitwirkungspflichten im Bereich des Steuerrechts vorwiegend digital abwickelt.

Aus steuerrechtlicher Sicht von Interesse ist der digitalisierte Steuerpflichtige in seiner digitalisierten Wirtschaftstätigkeit und in der Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten gegenüber den Abgabenbehörden mittels digitaler Hilfsmittel.

II. Der digitalisierte Steuerpflichtige in seiner digitalisierten Wirtschaftstätigkeit

Die Digitalisierung hat gemeinsam mit dem Fall von Handelshemmnissen und damit der Globalisierung die Entfaltung von wirtschaftlichen Aktivitäten möglich gemacht, die unabhängig von der

* Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel ist Leiterin des Instituts für Finanzrecht der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Graz.

physischen Anwesenheit auf einem bestimmten Markt (auf dem Territorium eines Staates) ist.¹ Für die Entfaltung wirtschaftlicher Tätigkeiten auf einem bestimmten Markt genügt heute vielfach die virtuelle Präsenz im Internet. Außerdem haben sich die Wirtschaftstätigkeiten als solche verändert. Was vor zehn Jahren noch als Verschaffung der Verfügungsmacht über einen körperlichen Gegenstand, etwa einer Musik-CD, bewirkt wurde, ist heute eine Dienstleistung, etwa in der Form der Zurverfügungstellung eines Musikdownloads über das Internet oder gar eines Abonnements bei einem Online-Musikkanal.

Die meisten Steuerrechtsbestimmungen, wie sie heute existieren, wurden in Zeiten entwickelt, in denen es noch kein Internet gab, in denen der Handel zwischen den Staaten noch stark beschränkt war und in denen der Dienstleistungssektor im Verhältnis zum Warenssektor klein und vorwiegend auf Tätigkeiten beschränkt war, die eine physische Präsenz des Dienstleisters gegenüber dem Dienstleistungsempfänger vorausgesetzt haben. Dementsprechend knüpfen viele Steuerrechtsbestimmungen nach wie vor an physische Vorgänge an. So werden etwa Einkünfte eines ausländischen Warenanbieters im Inland nach den Regeln des internationalen Steuerrechts nur besteuert, wenn dieser Warenanbieter im Inland über eine feste Niederlassung, eine sog Betriebsstätte oder wenigstens einen ständigen Vertreter verfügt.² Vertreibt also heute ein außerhalb Österreichs ansässiger Händler seine Waren über ein Onlineportal in Österreich und liefert die Waren nicht über eine österreichische Betriebsstätte aus, unterliegen die aus den Verkäufen in Österreich erzielten Gewinne nicht der Ertragsteuer in Österreich.³ Es bleibt bei der alleinigen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Dies wird zunehmend als ungerecht empfunden. Eine Besteuerung im Inland würde eine Veränderung des internationalen Steuerrechts verlangen.⁴ Überlegungen im Zusammenhang mit sog digitalen Betriebsstätten müssen jedoch erst zu Ende gedacht werden, scheidet die Anknüpfung an digitale Realitäten ohne physischen Bezugspunkt im Inland doch meistens am effizienten Vollzug in Österreich.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht etwa unterliegt dieser ausländische Warenanbieter ohne Betriebsstätte in Österreich nämlich der Umsatzsteuer in Österreich.⁵ Leicht zu vollziehen ist dies jedoch nicht, wenn der ausländische Anbieter seine steuerrechtlichen Pflichten in Österreich nicht freiwillig erfüllt, dh selbst aktiv mitwirkt. Dass er dazu nach den allgemeinen Bestimmungen

1 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report, 15 f; *Kofler/Mayr/Schlager*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW 2017, 369; *Ehrke-Rabel*, Steuervollzug im Umbruch, StuW 2015, 101.

2 Sog „Betriebsstättenregel“; dazu *Kofler/Mayr/Schlager*, RdW 2017, 369.

3 Dies ergibt sich aus den von Österreich großteils in Übereinstimmung mit Art 7 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossenen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen. Nach Art 7 Abs 1 OECD-MA werden Unternehmensgewinne nur dann und nur insoweit (auch) im Quellenstaat besteuert, wenn und als sie einer dort gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Die Betriebsstätte wird in Art 5 OECD-MA definiert und setzt – verallgemeinernd definiert – eine gewissermaßen dauerhafte physische Präsenz im Quellenstaat voraus.

4 *Kofler/Mayr/Schlager*, RdW 2017, 379.

5 Das Umsatzsteuerrecht folgt grundsätzlich dem sog „Bestimmungslandprinzip“. Danach unterliegen Warenlieferungen im Bestimmungsland der Umsatzsteuer. Ist der Empfänger der Lieferung ein Unternehmer, ist der Vollzug leicht möglich, weil die Steuerschuld grundsätzlich den empfangenden Unternehmer trifft (sog „innergemeinschaftlicher Erwerb“ gem Art 1 Abs 1 UStG oder Einfuhr aus dem Drittland gem § 1 Abs 1 Z 2 UStG). Ist der Leistungsempfänger hingegen ein Privater und stammt die Ware aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, so verlagert sich im Regelfall der Lieferort des ausländischen Lieferanten nach Österreich. Dieser muss dann österreichische Umsatzsteuer in Rechnung stellen, sich in Österreich registrieren und die Umsatzsteuer in Österreich abliefern (Art 3 Abs 3 ff UStG). Hält er sich nicht an seine Pflichten, ist es für die Finanzverwaltung schwer, die Verletzung zu entdecken.

(der BAO⁶ und des UStG⁷) verpflichtet ist, hilft wenig, wenn er nicht mitwirken will. Die Ausübung von Zwang durch die Abgabenverwaltung setzt nämlich zunächst voraus, dass die Abgabenverwaltung überhaupt von dem steuerpflichtigen Vorgang erfährt und wenn sie einmal davon erfahren hat, kann Zwang im Ausland nur im Wege der Amtshilfe ausgeübt werden. Diese wiederum setzt entsprechende Rechtsgrundlagen und die Kooperation des Ansässigkeitsstaates des betroffenen Steuerpflichtigen voraus.⁸ Der Gesetzgeber hat nicht viele Möglichkeiten, dieses Vollzugsdefizit zu überwinden. Ein wirksames Instrument ist immerhin die Einbindung dritter „Mitwischer“ in die Informationsbeschaffung. So kann man Vertragspartner der ausländischen Unternehmer, so sie selbst Unternehmer sind, zur Mitteilung über bestimmte Vorgänge an die Finanzverwaltung verpflichten⁹ oder auch einen Abzug der Steuer durch den inländischen Vertragspartner vorsehen.¹⁰ Sind die Vertragspartner der ausländischen Unternehmer jedoch Konsumenten, wird es aus verfassungsrechtlicher Sicht schwierig, ihnen Informationspflichten gegenüber der Abgabenverwaltung betreffend einen Dritten aufzuerlegen.¹¹ Im Versandhandel etwa hat sich der Gesetzgeber damit beholfen, dass das Briefgeheimnis nicht mehr umfassend gilt: Für Zoll- und Umsatzsteuerzwecke darf die Verwaltung Pakete öffnen und bestimmte Auskünfte vom Postdienstleister verlangen.¹² Aber auch Pakete kann man nur öffnen, wenn man weiß, dass sie da sind.

Wenn der Umsatzsteuer- und der Glücksspielgesetzgeber auf die Digitalisierung reagiert haben, indem sie digital erbrachte Dienstleistungen dort der Umsatzsteuer bzw der Glücksspielabgabe unterwerfen, wo – untechnisch gesprochen – der Konsum dieser Dienstleistung stattfindet,¹³ dann gelingt das auch nur, wenn mit gesetzlichen Vermutungen gearbeitet wird¹⁴ oder würde¹⁵. Wer seine Dienstleistungen über das Netz anbietet, kann nämlich niemals mit Sicherheit feststellen, wo sich der Leistungsempfänger befindet, wenn er die Dienstleistung in Anspruch nimmt. Noch schwieriger ist es für die Finanzverwaltung, die Rechtmäßigkeit der Angaben des Steuer-

6 §§ 115 ff BAO.

7 § 21 UStG.

8 Innerhalb der EU sollte das Problem insoweit entschärft sein, als es EU-weit einheitliche und umfassende Amtshilfeverpflichtungen gibt, die im Bereich der Umsatzsteuer in der EU-Amtshilfeverordnung VO (EU) 904/2010 des Rates vom 7. 10. 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl L 2010/268, 1 und RL 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl L 2011/64, 1, umgesetzt durch das EU-Amtshilfegesetz (kurz: EU-AHG). Praktisch erweist sich die Amtshilfe bisweilen jedoch aus verschiedenen Gründen als schwerfällig.

9 Das EStG sieht an verschiedenen Stellen Mitteilungspflichten Dritter vor (zB § 109a oder § 109b EStG).

10 Einen Quellensteuerabzug statuieren etwa § 93 EStG iZm bestimmten Kapitalerträgen oder § 99 EStG iZm bestimmten Zahlungen an ausländische VertragspartnerInnen.

11 Zu den verfassungsrechtlichen Grenzen zulässiger Inpflichtnahme in Steuersachen zur vergleichbaren deutschen Rechtslage *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen (2012).

12 § 27 Abs 5 und Abs 6 UStG.

13 Gem § 3a Abs 13 UStG werden elektronisch erbrachte Dienstleistungen an Nicht-Unternehmer (Konsumenten) dort ausgeführt und sind dort steuerbar, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Drittlandsgebiet hat. Nach § 57 Abs 2 unterliegen elektronische Lotterien, die nicht glücksspielrechtlich konzessioniert sind, in Österreich einer Glücksspielabgabe, wenn die Teilnahme an der elektronischen Ausspielung vom Inland aus erfolgt.

14 Das UStG arbeitet mit gesetzlichen Vermutungen, die widerlegbar sind (Art 24a ff Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2011/77, 1 (kurz: MwSt-DVO). Diese Bestimmungen werden unionsweit einheitlich angewandt.

15 Im Unterschied zum Umsatzsteuerrecht arbeitet das GSpG nicht mit gesetzlichen Vermutungen. Die Glücksspielabgabe auf elektronische Lotterien iSd § 12a GSpG wird in Österreich erhoben, wenn „die Teilnahme vom Inland aus erfolgt“ (§ 57 Abs 2 GSpG). Das Problem liegt hier darin, dass weder der Steuerpflichtige, nämlich der Anbieter der Lotterie, noch die Finanzverwaltung selbst in der Lage sind, mit vernünftigen Mitteln zu überprüfen, ob der Spieler von Österreich aus an der elektronischen Lotterie teilgenommen hat (dazu jüngst *Gunacker-Slawitsch*, Online-Glücksspiel und Beweismaß, taxlex 2017 [in Druck]).

pflichtigen zu überprüfen. Das Steuerrecht ist hier vor die Herausforderung gestellt, nicht Regelungen zu schaffen, die mangels Kontrollierbarkeit das Steuerzahlen zur Beliebigkeit machen.

Die Entwicklungen sind noch lange nicht zu Ende: Auch wenn gute Chancen bestehen, dass klassische Fälle digitalen Wirtschaftens in irgendeiner Weise steuerrechtlich in den Griff bekommen werden, entwickelt die Digitalisierung immer neue Wirtschaftsmodelle. Die größte Herausforderung in diesem Zusammenhang sind sicherlich dezentrale distribuierte Systeme, die Transaktionen im Netz ohne Mittelsmänner erlauben, virtuelle Werte schaffen und im Regelfall mit kryptographischer Verschlüsselung arbeiten.¹⁶

III. Der Steuerpflichtige im digitalisierten Abgabeverfahren

Steuern dienen der Finanzierung der Staatsaufgaben. In Staaten, die sich – wie die Mitgliedstaaten der EU – zur sozialen Marktwirtschaft bekennen (Art 3 EUV), haben sie außerdem eine Umverteilungsfunktion, indem sie Transferleistungen von den sehr leistungsfähigen Menschen zu jenen Menschen ermöglichen, denen aus verschiedenen Gründen die Sicherung einer lebenswerten Existenz selbst nicht möglich ist.

Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Es ist Verwaltungsrecht und da Steuern das Privateigentum des Einzelnen beschneiden, hat ihre Erhebung dem Gesetzesvorbehalt des Grundrechts auf Privateigentum gerecht zu werden. Steuern dürfen also nur aufgrund der Gesetze erhoben werden (Art 18 B-VG). Dies trifft sowohl für das materielle Steuerrecht zu als auch für jene Regeln, die die Ermittlung besteuertener Sachverhalte, sowie die Festsetzung und Eintreibung der Steuerschulden betreffen. Steuern sollen außerdem gerecht sein. In den meisten westlichen Demokratien werden jene Steuern als am gerechtesten empfunden, die den einzelnen nach seiner individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit belasten.¹⁷ Bei der Bewertung dieser individuellen Leistungsfähigkeit spielen neben den Aufwendungen, die der einzelne für den Erwerb seines Einkommens zu tragen hat (sog. „objektives Nettoprinzip“),¹⁸ auch persönliche Umstände eine große Rolle. Dazu zählen etwa der Umstand, dass für Kinder gesorgt werden muss, außergewöhnliche Umstände, etwa Schicksalsschläge im privaten Umfeld, die erhöhte Kosten der privaten Lebensführung verursacht haben, oder Krankheitskosten, die von keiner Versicherung getragen werden (sog. „subjektives Nettoprinzip“).¹⁹ Auch bloße Rechtsverkehrssteuern, wie etwa die Grunderwerbsteuer, also die Steuer auf die Übertragung von unbeweglichem Vermögen, sollen aus politischen Gerechtigkeitsabwägungen etwa zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen differenzieren. Schließlich sollen bestimmte Vorgänge aus bestimmten rechtspolitischen Erwägungen nicht oder geringer besteuert werden (zB die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken im Rahmen einer Betriebsübergabe oder die Begründung von Miteigentum im Zusammenhang mit einer Ehe). Die Liste ließe sich unendlich fortsetzen. Was sie deutlich machen

16 Dazu in dieser Ausgabe I. Eisenberger, Digitalisierung und Selbstbestimmung, ALJ 2/2017, 140; Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Pachinger/Schneider, Kryptowährungen, Blockchain und Smart Contracts: Risiken und Chancen für den Staat (Teil I), JusIT 2017, 87; Ehrke-Rabel/I. Eisenberger/Hödl/Zechner, Bitcoin-Miner als Prosumer, ALJ 2017 (in Endredaktion).

17 Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ (2013) Tz 22 ff; Beiser, Steuern¹⁴ (2016) Tz 6.

18 Eine Person, die ihren Lebensunterhalt durch den Verkauf von selbstproduzierten Gegenständen bestreitet, wird höhere Aufwendungen zur Herstellung dieser Gegenstände haben als jemand, der seinen Lebensunterhalt durch die Erbringung von Beratungsleistungen sichert.

19 Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ Tz 25 f.

soll, ist, dass das Steuerrecht an Lebenssachverhalte anknüpft, die vielfach komplex sind und die dem Auge des Staates zunächst nicht ohne weiteres zugänglich sind.

Obwohl die Abgabenbehörden ganz im Sinne ihrer Zuordnung zur Eingriffsverwaltung die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 BAO), sind die Abgabepflichtigen ihrerseits gehalten, die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen maßgeblichen Umstände offenzulegen (§ 119 Abs 1 BAO). Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Damit Steuern überhaupt im Sinne der Gesetze erhoben werden können, muss der einzelne Steuerpflichtige umfassend mitwirken und der Finanzverwaltung eine Vielzahl personenbezogener Daten zur Verfügung stellen. Personenbezogene Daten sind nämlich alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Als identifizierbar werden Personen angesehen, die direkt oder indirekt, insb mittels Zuordnung zu einer Kennung wie etwa einem Namen, identifiziert werden können (Art 4 Z 1 DSGVO; § 4 Z 1 DSGVO).

Dass im Besteuerungsverfahren eine Vielzahl personenbezogener Daten übermittelt werden, ist zu einem Großteil unserem Gerechtigkeitskonzept geschuldet. Eine Steuer, die sich etwa nach der Anzahl der Fenster bemisst, wäre wesentlich einfacher zu erheben und würde wesentlich weniger personenbezogener Daten des einzelnen bedürfen, würde aber den modernen Gerechtigkeitsvorstellungen in keiner Weise Rechnung tragen.

Da Steuern jeden treffen, ist Steuerrecht Massenfallrecht in der deutschen Ausdrucksweise, auf Österreichisch handelt es sich schlicht um ein Massenverfahren. Dieses Massenverfahren war mit eingeschränkten staatlichen Ressourcen bereits im Jahr 1965 nicht auf denselben Wegen zu bewältigen wie andere Bereiche des Eingriffsrechts. Vor diesem Hintergrund hegte der VfGH bereits im Jahr 1965 keine Bedenken dagegen, dass die Rechtskraft von Bescheiden im Abgabenrecht eine schwächere Ausprägung erfahren hat als im allgemeinen Verwaltungsrecht.²⁰ Er hielt es für gleichheitsrechtlich unbedenklich, dass die Abgabenbehörden einen Abgabebescheid bis zum Ablauf eines Jahres nach dessen Verkündung nach jeder Richtung, also auch zu Lasten des Einzelnen, ändern dürfen.²¹ Das ist bis heute so geblieben und die Instrumente haben sich angesichts der digitalen Möglichkeiten weiterentwickelt.²²

Im Unterschied zu *Kirchhof* halte ich das für die einzige realistische Möglichkeit, den Steuervollzug effizient auszugestalten. Mit *Kirchhof* bin ich aber der Meinung, dass bei der Ausgestaltung eines digitalen Vollzugs das Legalitätsprinzip und die Grundrechte, insb das Recht auf Schutz des Privatlebens bzw das Grundrecht auf Datenschutz zu beachten sind. Anders als *Kirchhof* sehe ich gerade das Grundrecht auf Datenschutz innerhalb der EU nicht durch den automatischen Informationsaustausch von Finanzdaten gefährdet oder gar verletzt.²³

Um die „Massenhaftigkeit“ des Steuerrechts im Vollzug zu bewältigen, dienten schon zu Zeiten, zu denen die Digitalisierung nicht existierte, insb Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, (...) der Offenlegung im Rahmen der Mitwirkungspflichten (§ 119 Abs 2 BAO). Die Abgabenerklärung

20 VfGH G 24/64 VfSlg 4986 = JBl 1966, 217.

21 VfGH G 24/64 VfSlg 4986 = JBl 1966, 217; ausdrücklich bestätigt durch VfGH G 5/88 VfSlg 11.865.

22 *Ehrke-Rabel*, Rechtskraft bei inhaltlich zusammenhängenden Bescheiden im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Rechtskraft (2007) 216; *Ehrke-Rabel/Hödl*, Steuerbescheid und behördliches Profiling, DAKO 2017, 59.

23 *Kirchhof*, Der digitalisierte Steuerzahler, ALJ 2/2017, 125.

stellt also das Standardinstrument zur Erfüllung abgabenrechtlicher Offenlegungspflichten dar. Soweit dafür amtliche Vordrucke vorgesehen sind, sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben (§ 133 Abs 2 BAO). Im Fall der automationsunterstützten Datenübertragung, zu der die Abgabepflichtigen jedenfalls für die aufkommensstärksten Steuerarten²⁴ (Einkommensteuer,²⁵ Lohnsteuer,²⁶ Körperschaftsteuer,²⁷ Umsatzsteuer²⁸) verpflichtet sind,²⁹ entfällt zwar die Verpflichtung zur Verwendung des amtlichen Vordruckes,³⁰ doch wird diese durch die Verpflichtung zur Verwendung der wenig individuelle Spielräume aufweisenden, elektronischen Eingabemaske ersetzt.³¹ Der Steuerpflichtige stellt in diesem Verfahrensstadium zunächst den besteuierungserheblichen Sachverhalt fest, subsumiert ihn selbständig unter die einschlägigen Steuerrechtsnormen und hält das Ergebnis dieses Feststellungs- und Subsumtionsprozesses schließlich in Zahlen komprimiert in den standardisierten Steuererklärungen fest. Diese Erklärungen eröffnen keinerlei Spielräume für individuelle Erklärungen und werden auch elektronisch an das Finanzamt übermittelt.³² Außerdem werden den Finanzbehörden von Dritten Daten über steuererklärungspflichtige Personen weitergeleitet.³³ Finden sich diese Daten in den Steuerklärungen der betroffenen erklärungsspflichtigen Personen nicht wieder, kann die Finanzbehörde die Verschleierung bestimmter Einkünfte mit größerer Wahrscheinlichkeit erkennen.

Sämtliche Materien Gesetze, welche die elektronische Übermittlung der Steuererklärungen oder sonstiger für die Besteuerung erheblicher Informationen verlangen, ermächtigen den Bundesminister für Finanzen (BMF) einerseits dazu, die Verwendung einer bestimmten Übermittlungsstelle per Verordnung vorzuschreiben und andererseits, das Verfahren und den Inhalt der elektronischen Übermittlung per Verordnung zu regeln.³⁴ In Umsetzung dieser Bestimmungen hat der BMF die sog FinanzOnline-Verordnung³⁵ und die FinanzOnline-Erklärungsverordnung³⁶ erlassen. Beide Verordnungen sind sehr technisch und regeln in erster Linie, wie und durch wen die erforderlichen Daten zu übermitteln sind.

24 *BMF*, Die österreichische Steuer- und Zollverwaltung, Geschäftsbericht 2015, 2, <https://www.bmf.gv.at/publikationen> (zuletzt abgerufen am 27. 11. 2017).

25 § 42 Abs 1 UAbs 2 EStG.

26 § 84 Abs 1 Z 2 EStG.

27 § 24 Abs 3 Z 1 KStG.

28 § 21 Abs 1 UAbs 4 UStG; § 21 Abs 4 UAbs 2 UStG.

29 Nach § 42 Abs 1 UAbs 2 EStG hat die Übermittlung der Einkommensteuererklärung elektronisch zu erfolgen. Nur wenn dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist, hat die Übermittlung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen. Auch wenn die Lohnsteuer vom Arbeitgeber monatlich selbst zu berechnen und abzuführen ist (§§ 78 ff EStG), haben Arbeitgeber einmal jährlich den Lohnzettel elektronisch zu übermitteln (§ 84 Abs 1 Z 2 EStG). Die Körperschaftsteuererklärung ist gem § 24 Abs 3 Z 1 KStG – außer im Fall der Unzumutbarkeit – elektronisch zu übermitteln. Dasselbe gilt für die Umsatzsteuer (§ 21 Abs 1 UAbs 4 UStG).

30 § 133 Abs 2 BAO.

31 Dazu schon *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, Governance im Steuerrecht, SWK 2014, 1054.

32 *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, SWK 2014, 1054; *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch*, Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht, ALJ 1/2014, 99.

33 ZB § 109a EStG, aber auch diverse automatische Datenübermittlungen aus dem Ausland auf der Grundlage der europäischen und internationalen Informationsaustauschbestimmungen.

34 § 21 Abs 1 UAbs 4 und UAbs 5 UStG; § 24 Abs 3 Z 1 KStG; § 84 Abs 1 Z 4 EStG; § 42 Abs 1 UAbs 2 EStG.

35 Verordnung des BMF über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (FinanzOnline-Verordnung 2006, FONV 2006) BGBl II 2006/97 idF BGBl II 2016/46.

36 Verordnung des BMF über die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen sowie von Jahresabschlüssen und anderen Unterlagen anlässlich der Steuererklärung (FinanzOnline-Erklärungsverordnung – FONErkIV) BGBl II 2016/512 idF BGBl II 2016/310.

Wie die Finanzbehörde die elektronisch und standardisiert übermittelten Daten behandelt, ist gesetzlich nicht besonders geregelt. Es gelten vielmehr die allgemeinen Bestimmungen, die weitgehend aus Zeiten weit vor der Digitalisierung stammen:³⁷ Die Abgabenerklärungen sind von der Abgabenbehörde zu prüfen, bei Zweifeln sind Ergänzungsaufträge, bei Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung Bedenkenvorhalte zu erteilen (§ 161 BAO). Will die Behörde von der Abgabenerklärung abweichen, hat sie dem Steuerpflichtigen rechtliches Gehör zu gewähren (§ 161 Abs 3 und § 115 Abs 2 BAO). Angesichts der Massenhaftigkeit des Verfahrens und der bereits erwähnten beschränkten staatlichen Ressourcen ist eine Überprüfung aller Steuerpflichtigen im Sinne einer „100%-Kontrolle“ unmöglich.³⁸

Die elektronische Übermittlung der Steuerdaten in absolut standardisierter Form ermöglicht jedenfalls eine elektronische und automationsunterstützte Verarbeitung im weitesten Sinn. Diese Form der Übermittlung macht es nämlich nicht unbedingt notwendig, dass die Abgabenbehörde in der Form eines Menschen die Erklärung prüft. Gerade der Vergleich mit Eingaben in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen oder auch der Vergleich mit Daten von anderen Steuerpflichtigen in vergleichbaren Situationen kann technisch durch einen Algorithmus vorgenommen werden. Ist der Algorithmus der Behörde als Hilfsmittel zurechenbar, vollzieht er behördliches Handeln. Da es sich bei den von den Steuerpflichtigen übermittelten Daten um personenbezogene Daten handelt, ist der hier beschriebene Datenabgleich als „Verarbeitung“ von Daten iSv Art 4 Z 2 DSGVO (§ 4 Z 9 DSGVO 2000) zu qualifizieren. Dabei handelt es sich nämlich um einen mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführten Vorgang im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten wie das Erheben, das Erfassen, die Organisation, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung (Art 4 Z 2 DSGVO).

Dass die Finanzverwaltung die Daten sammelt, aufbewahrt und überprüft, ist gesetzlich vorgesehen. Gesetzlich nicht vorgesehen ist, wie sie diese Überprüfung durchführt. Die Datenverarbeitung ist auch zweifelsohne für die Wahrung einer Aufgabe im öffentlichen Interesse, nämlich für die Sicherung des Steueraufkommens und für die Wahrung der gleichmäßigen Steuererhebung erforderlich. Sie ist daher rechtmäßig, wenn sie gesetzlich verankert ist (Art 6 Abs 3 lit a DSGVO; § 7 Abs 1 DSGVO 2000). Nähere Bestimmungen über die Art der Verarbeitung, die Dauer der Aufbewahrung etc können nach Art 6 Abs 2 DSGVO vorgesehen werden, sind aber nicht absolut notwendig. Dass das österreichische Recht diesbezüglich nichts Näheres vorsieht, ist somit aus datenschutzrechtlicher Sicht unbedenklich. Letztendlich – so könnte man jedenfalls rational argumentieren – sind die Daten ohnehin bei der Finanz, die durch das Steuergeheimnis nach § 48a BAO zur Verschwiegenheit über die ihr zur Kenntnis gelangten Informationen und nach § 161 BAO zur Kontrolle der Steuererklärungen verpflichtet ist. Wird die Kontrolle automationsunterstützt durchgeführt, dann ist dies bei entsprechend sachkundiger Gestaltung des Algorithmus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sogar zuträglich, weil der Algorithmus – anders als der prüfende Mensch – in der Gewissenhaftigkeit seiner Überprüfungen nie durch menschliche Bedürfnisse (wie Schlaf, Nahrung) beeinträchtigt werden kann.

³⁷ § 161 BAO lässt sich auf § 205 der Reichsabgabenordnung aus dem Jahr 1931 zurückführen.

³⁸ VfSlg 4986/1965.

Fest steht aber, dass Veranlagungsabgaben jedenfalls³⁹ durch einen Bescheid festgesetzt werden. Anders als im allgemeinen Abgabenverfahren bedürfen automationsunterstützt erlassene Bescheide weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung und gelten, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt (§ 96 BAO).⁴⁰ Der VwGH hält die „Freigabe“ des Bescheides durch einen Organwalter für ausreichend, um die Rückführung der Ausfertigung auf den Willen eines Organwalters der Behörde zu ermöglichen.⁴¹ Das Abgabenrecht lässt also die automationsunterstützte Bescheidausfertigung ohne weiteres zu.

Die Überprüfung der übermittelten Daten kann also durchaus durch eine Maschine vorgenommen werden. So könnte eine Unterscheidung zwischen „wenig auffälligen“ und „auffälligen“ Steuererklärungen getroffen werden.⁴² Angesichts der im Verhältnis zum allgemeinen Verwaltungsverfahren umfassenden Rechtskraftdurchbrechungsmöglichkeiten könnten also in den wenig auffälligen Fällen auf konkrete Nachforschungen verzichtet und zunächst ein erklärungskonformer Bescheid automatisch erlassen werden. Dies hätte den Vorteil, dass der Staat schneller zu seinem Geld kommt. Die knappen Humanressourcen könnten dann gezielt in den auffälligen Fällen eingesetzt werden. Gesetzlich explizit geregelt ist eine solche Datenverarbeitung derzeit nicht. Die BAO sieht nur vor, dass die Finanzbehörde eine elektronische Dokumentation (ein Dokumentationsregister) anlegen (§ 114 Abs 2 BAO) und Anbringen und andere das Verfahren betreffende Anbringen mit automationsunterstützter Datenverarbeitung erfassen darf (§ 114 Abs 3 BAO). Außerdem ermächtigt § 114 Abs 4 BAO die Abgabenbehörden, Daten automationsunterstützt zu verarbeiten, die ihnen im Rahmen ihrer Zuständigkeit entweder aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen oder freiwillig überlassen oder die sonst bei der Vollziehung von Abgabenvorschriften und bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben gewonnen werden. Die Datenverarbeitung ist nur zulässig, soweit sie erforderlich und verhältnismäßig ist. Das bedeutet, dass die Datenverarbeitung zur Verhinderung und zur Aufklärung abgabenrechtlicher Gesetzesverletzungen geeignet, erforderlich und angemessen sein muss. Ob diese sehr generelle Ermächtigung als hinreichende Grundlage für einen Datenabgleich und eine Vorselektion in der beschriebenen Form taugt, darf hier zumindest in Frage gestellt werden.

Fest steht, dass Steuerbescheide vielfach zunächst erklärungskonform und immer automationsunterstützt erlassen werden.⁴³ In seltenen Fällen ergehen nach Übermittlung der Steuererklärung und vor Erlassung des Steuerbescheides behördliche Nachfragen. Dass elektronisch eingereichte Steuererklärungen bereits vor Erlassung des Bescheides einem automatisierten Überprüfungsprozess unterworfen werden, erscheint also nicht unwahrscheinlich. Aus grundrechtlicher und insb datenschutzrechtlicher Sicht dürfte dieses Vorgehen auch unbedenklich sein, solange der

39 Bei Selbstbemessungsabgaben setzt die Entrichtung der Abgabenschuld durch den Steuerpflichtigen, ohne dass die Finanzverwaltung in irgendeiner Form an der Festsetzung mitgewirkt hat, den (vorläufigen) Endpunkt.

40 Nach den ErläutRV 108 BlgNR 17. GP 40, die zur Einführung des § 96 letzter Satz BAO führten, erging bereits im Jahr 1987 eine Vielzahl von Bescheiden in einem „vollautomatisierten“ Verfahren. Die gesetzliche Vermutung an Stelle des Unterschriftserfordernisses wurde daher eingeführt, um die von VfGH und VwGH geforderte Unterschrift als Willensbekundung des Organwalters der zuständigen Behörde zu ersetzen. Dazu schon *Holzinger*, Der „Computerbescheid“ in der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts, in FS W. Rosenzweig (1988) 193 (194).

41 VwGH 24. 11. 2011, 2008/15/0205; 16. 12. 2010, 2009/15/0002; 14. 12. 2006, 2005/14/0014.

42 *Ehrke-Rabel/Hödl*, Profiling, DAKO 2017, 59 f.

43 *Rombold*, § 299 BAO als kleine Schwester der „Abgabenfestsetzung unter Vorbehalt“, SWK 2005, 910; *Gunacker-Slawitsch*, Auskunftspflicht als Grundlage für die „Nachbescheidkontrolle“? RdW 2011, 699 (711).

automatisiert erlassene Bescheid die vom Steuerpflichtigen übermittelten Daten ohne Abweichungen übernimmt (sog „erklärungskonforme Veranlagung“). Nur dann, wenn von den übermittelten Daten abgewichen werden soll, dann verpflichtet bereits das einfache Recht zur Wahrung des Parteienghört, wenngleich der Schutz gegen Verstöße ein relativ geringer ist, weil Verstöße im Rechtsmittelverfahren saniert werden können.⁴⁴ Im Anwendungsbereich des Unionsrechts gilt dies jedenfalls auch nach dem aus den Rechtstraditionen der Mitgliedstaaten abgeleiteten Recht auf gute Verwaltung.⁴⁵

Einer automatischen Bescheidausfertigung in Abweichung von den durch den Abgabepflichtigen übermittelten Daten dürfte – ohne entsprechend gesetzliche Ausgestaltung – aber auch das Grundrecht auf Datenschutz entgegenstehen: Nach Art 22 Abs 1 DSGVO hat die betroffene Person das Recht, nicht einer auf einer ausschließlich automatisierten Verarbeitung beruhenden Entscheidung unterworfen zu werden, die ihr gegenüber rechtliche Wirkung entfaltet oder sie in ähnlicher Weise erheblich beeinträchtigt. Diese Beschränkung steht unter Gesetzesvorbehalt und dürfte durchbrochen werden, wenn sie gesetzlich vorgesehen ist und die entsprechenden Rechtsvorschriften angemessene Maßnahmen zur Wahrung der Rechte und Freiheiten sowie der berechtigten Interessen der Partei enthalten (Art 22 Abs 2 lit b DSGVO). § 114 Abs 4 BAO wäre dafür jedenfalls keine hinreichende Grundlage.

Außerdem könnten auch im Fall bereits erlassener Bescheide die zugrunde gelegten Daten einer Datenverarbeitung unterworfen werden, um die Auswahl von Betriebsprüfungsfällen effizient auf Risikofälle zu konzentrieren. Dass dies in Österreich bereits geschieht, deutet ein Hinweis auf der Homepage des BMF an. Unter dem Stichwort „*Predictive Analytics Competence Center (PACC)*“ findet sich folgende Aussage:

„Das PACC soll eine risikoorientierte Einsatzlenkung ausgehend von einer nach neuesten wissenschaftlichen Methoden durchgeführten Risikobeurteilung der Abgabenprozesse und damit verbundenen Vorhersagen der erforderlichen Kontroll- und Prüfungsmaßnahmen verantworten und durch eine ganzheitliche Evaluierung der Ergebnisse dieser Maßnahmen auch zu deren Optimierung beitragen. Mit mathematisch-statistischen Analysemethoden soll die Trefferquote bei der Fallauswahl in der Betrugsbekämpfung in den nächsten Jahren erhöht werden.

Das Ziel der Nutzung von Big Data-Informationen sind datengetriebene Entscheidungen. Daher werden innovative und kreative Analysemethoden erforderlich, wie zB Datamining, Predictive Analytics, Simulationen und Szenarienforschung [...].“

Wie Predictive Analytics in der österreichischen Finanzverwaltung funktioniert, erläutert *Setnicka*⁴⁶ im Detail.

Bei diesen Analysen kann es sich durchaus um sog „Profiling“ handeln. Darunter versteht die DSGVO „jede Art der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten, die darin besteht, dass diese personenbezogenen Daten verwendet werden, um bestimmte persönliche Aspekte, die sich auf eine natürliche Person beziehen, zu bewerten, insbesondere um Aspekte bezüglich Arbeitsleistung, wirt-

44 Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe (Hrsg), Steuerrecht II¹⁴ (2014) Tz 1304.

45 Dazu Gunacker-Slawitsch, Das Grundrecht auf eine „gute Verwaltung“ im Abgabenverfahren (Teil 2), ÖStZ 2015, 301.

46 Predictive Analytics in der österreichischen Finanzverwaltung, in Mayr/Pinzger (Hrsg), INFORMATIK 2016: Lector Notes in Informatics (LNI), Gesellschaft für Informatik (2016) 629.

schaftliche Lage, Gesundheit, persönliche Vorlieben, Interessen, Zuverlässigkeit, Verhalten, Aufenthaltsort oder Ortswechsel dieser natürlichen Person zu analysieren oder vorherzusagen".⁴⁷ An anderer Stelle macht die DSGVO deutlich, dass es sich bei Profiling um eine systematische und umfassende Bewertung handelt.⁴⁸ Profiling reicht also weiter als eine „einfache“ Datenverarbeitung.⁴⁹ Auf diese Weise ermöglicht die automatisierte Verarbeitung von Daten im Rahmen des Profiling die *Analyse und Vorhersage* bestimmter höchstpersönlicher Lebens- und Themenbereiche von Menschen.⁵⁰ Angesichts der umfangreichen Daten, die der einzelne im Rahmen seiner Steuererklärungspflichten zur Festsetzung der sachgerechten Steuer preiszugeben hat, würden ein umfassendes Profiling ermöglichen.

Ob die Abgabenverwaltung in diesem Zusammenhang derzeit den datenschutzrechtlichen Anforderungen gerecht wird, darf angesichts der kaum existenten expliziten Rechtsgrundlagen, zumindest bezweifelt werden.

IV. Conclusio

Dass die Instrumente der Digitalisierung nicht vom Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Aktivitäten, sondern auch vom Staat im Rahmen seiner Pflichten verwendet werden, ist mehr als legitim. Es ist für die Erfüllung des gesetzlichen Auftrages, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sichern, sogar dringend notwendig. Dass eine Vereinfachung des materiellen Steuerrechts wünschenswert wäre und sowohl den Vollzug erleichtern als auch die Befolgungskosten für den Steuerpflichtigen reduzieren würde, ist unbestritten. Wahrscheinlicher als eine drastische Vereinfachung des materiellen Rechts erscheint jedoch die Gestaltung eines modernen Abgabenverfahrens, das moderne Instrumente des Vollzugs auf ein verfassungsrechtlich gesichertes Fundament des Vollzugs setzt. Auf verfassungsrechtliche Absicherung sollte Bedacht genommen werden. Nicht jedes technische Hilfsmittel, das menschliche Arbeit ersetzt, kann im Verwaltungsvollzug ohne weitere gesetzliche Fundierung eingesetzt werden.

47 Art 4 Z 4 DSGVO.

48 Vgl Artikel 35 Abs 3 lit a DSGVO zur Datenschutz-Folgenabschätzung.

49 Art 4 Z 2 DSGVO: „Verarbeitung“ jeden mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführten Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten wie das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung.

50 Dazu genauer *Ehrke-Rabel/Hödl*, DAKO 2017, 60.