

Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO
an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Einsatz von Risikomanagement- systemen in der Steuerverwaltung

Wirkung überprüfen – Prävention stärken



Geschäftszeichen: VIII 4 - 0002244

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf www.bundesrechnungshof.de veröffentlicht.

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Risikomanagementsysteme wirksam evaluieren

Die in der Steuerverwaltung eingesetzten Risikomanagementsysteme (RMS) sind nicht umfassend auf die Erreichung ihrer Ziele überprüfbar. Ebenso ist die präventive Wirkung der RMS auf das Erklärungsverhalten der Steuerpflichtigen nicht gewährleistet. Dies gefährdet die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

→ Worum geht es?

Die Steuerverwaltungen der Länder setzen bei der Veranlagung der Steuern RMS ein. Diese sollen die personelle Bearbeitung auf risikobehaftete Sachverhalte konzentrieren. Mangels aussagekräftiger Daten kann die Wirksamkeit der RMS nicht belastbar überprüft werden. Auch werden zu wenige Steuererklärungen verdachtsunabhängig geprüft. Damit können die RMS nicht im gebotenen Umfang präventiv wirken.

→ Was ist zu tun?

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sicherzustellen, dass eine umfassende Datenbasis zur Evaluierung der RMS bereitsteht. Auf dieser Grundlage müssen die Auswirkungen der RMS auf das Steueraufkommen verlässlich beurteilt werden können. Um bislang unerkannte Risiken zu entdecken und die präventive Wirkung der RMS zu stärken, ist eine ausreichende Zahl von Steuererklärungen verdachtsunabhängig zu überprüfen.

→ Was ist das Ziel?

Die Steuerverwaltungen können so die Wirksamkeit der RMS detailliert beurteilen, nicht gewünschte Entwicklungen zeitnah erkennen und gegensteuern. Eine Stärkung der präventiven Wirkung der RMS fördert die Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen. Diesen muss stets bewusst sein, dass fehlerhafte Angaben in der Steuererklärung aufgedeckt und berichtigt werden. In Summe schonen wirksame RMS die Ressourcen der Steuerverwaltungen, minimieren Steuerausfallrisiken und verhindern Steuerbetrug. Sie tragen zu einer gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung bei.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung.....	6
1	Anlass der Berichterstattung.....	9
2	Lage in der Steuerverwaltung	9
3	Einführung und Funktionsweise von Risikomanagementsystemen	10
4	Ziele und Anforderungen des Gesetzgebers an ein Risikomanagementsystem	11
5	Anforderungen der Rechnungshöfe an ein Risikomanagementsystem.....	12
6	Evaluierung des RMS Veranlagung durch die Steuerverwaltung.....	13
7	Verdachtsunabhängige Prüfung – Zufallsauswahl	14
8	Evaluierung und Zufallsauswahl anderer Risikomanagementsysteme	15
9	Bewertung und Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	16
10	Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen	18
11	Abschließende Würdigung.....	19

Abkürzungsverzeichnis

A

AO *Abgabenordnung*

B

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

E

ESt *Einkommensteuer*

EÜR *Einnahmenüberschussrechnung(en)*

R

RMS *Risikomanagementsystem(e)*

0 Zusammenfassung

Die Steuerverwaltung setzt jährlich in Millionen Fällen die Steuern zu verschiedenen Steuerarten fest. Für die Prüfung der von den Steuerpflichtigen erklärten Angaben nutzen sie RMS. Diese sollen die Steuerfestsetzungen weitgehend automatisieren und die personellen Ressourcen auf risikobehaftete Sachverhalte ausrichten. Die RMS selbst müssen auf ihre Wirksamkeit hin regelmäßig evaluiert werden. Der Bundesrechnungshof hat die Evaluierung der RMS und deren Grundlagen geprüft. Dabei untersuchte er insbesondere das RMS Veranlagung.

0.1

Die in der Steuerverwaltung eingesetzten personellen Ressourcen sind seit Jahrzehnten rückläufig. Gleichzeitig stieg die Komplexität des Steuerrechts und die Zahl der Steuerfälle. Diesen Entwicklungen versuchten die Steuerverwaltungen der Länder durch verschiedene Maßnahmen Rechnung zu tragen, insbesondere durch eine Digitalisierung und Automatisierung der Verfahren. (Tz. 2)

0.2

Bereits seit Mitte der 1970er-Jahre setzte die Steuerverwaltung die Einkommensteuer (ESt) unter risikoorientierten Gesichtspunkten fest. Überwiegend waren nur noch bedeutende oder missbrauchsanfällige Steuerfälle bzw. Sachverhalte intensiv zu prüfen. Für alle anderen Steuerfälle oder Sachverhalte war eine überschlägige Prüfung ausreichend.

Diese Verfahrensweise wurde sukzessive in ein maschinelles RMS überführt und auf andere Steuerarten ausgeweitet. Seit Ende des Jahres 2019 wird mit dem RMS Veranlagung die Veranlagung zur Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer sowie die Prüfung der Einnahmenüberschussrechnungen (EÜR) und Bilanzen unterstützt. Seit Ende des Jahres 2024 ist auch für die Veranlagung zur Körperschaftsteuer ein RMS flächendeckend in den Finanzämtern im Einsatz.

Anhand vorab festgelegter Parameter wird ein Steuerfall vom RMS auf seinen Risikogehalt analysiert. Erkennt das RMS ein Risiko, ist der als risikobehaftet identifizierte Sachverhalt personell zu prüfen. Alle übrigen Angaben gelten als vom RMS geprüft und risikoarm. (Tz. 3)

0.3

Der Gesetzgeber passte das steuerliche Verfahrensrecht an die fortschreitende Technisierung und Digitalisierung an. Mit § 88 Absatz 5 Abgabenordnung (AO) normierte er ab dem Jahr 2018 ausdrücklich den Einsatz von RMS in der Steuerverwaltung. Er verband dies mit Mindestanforderungen, die ein RMS gewährleisten muss. So müssen die RMS u. a. regelmäßig evaluiert werden und eine Zufallsauswahl beinhalten. (Tz. 4)

0.4

Die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder befürworteten bereits früh die Einführung von maschinellen RMS in der Steuerverwaltung. Die RMS sind seit ihrer Einführung in der Steuerverwaltung Gegenstand von Prüfungen der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder. Dabei stellten sie teilweise erhebliche Mängel in der Systematik der RMS und beim Umgang der Steuerverwaltung mit den RMS fest. Sie mahnten Weiterentwicklungen an. Für die Evaluierung der RMS sind danach eine umfassende Datenbasis und strukturierte Auswertungsmöglichkeiten zu schaffen. Daneben müssen die durch die Zufallsauswahl zur umfassenden Prüfung ausgewählten Steuerfälle auch sachgerecht bearbeitet werden. (Tz. 5)

0.5

Aktuelle Prüfungen des Bundesrechnungshofes zeigten keine wesentlichen Verbesserungen in der der Evaluierung zugrundeliegenden Datenbasis und bei der Zufallsauswahl. (Tzn. 6 und 7)

0.6

Neben dem RMS Veranlagung werden in der Steuerverwaltung noch weitere RMS eingesetzt, u. a. bei der steuerlichen Erfassung neuer Unternehmen, bei der Verarbeitung von Umsatzsteuervoranmeldungen sowie im Bereich der Lohnsteuer. Das BMF sorgte nicht dafür, dass diese RMS regelmäßig und umfassend evaluiert wurden. Evaluierungen wurden – wenn überhaupt – nur in Einzelfällen vorgenommen. (Tz. 8)

0.7

RMS sind grundsätzlich geeignet, die begrenzt vorhandenen personellen Ressourcen der Steuerverwaltung auf die Prüfung risikobehafteter Sachverhalte auszurichten. Sie entlasten

die Beschäftigten der Steuerverwaltung von der Prüfung risikoarmer bzw. risikofreier Erklärungen. Steuerliche Ausfallrisiken werden minimiert und Steuerbetrug verhindert.

Die aktuell eingesetzten RMS erfüllen jedoch noch nicht die in sie gesetzten Erwartungen. Sie gefährden in ihrer derzeitigen Ausgestaltung zusammen mit der Bearbeitungsweise in den Finanzämtern die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es bestehen erhebliche steuerliche Ausfallrisiken.

Der Bundesrechnungshof hat dem BMF empfohlen, nur solche RMS zuzulassen, die regelmäßig evaluiert werden und eine hinreichende Zufallsauswahl sicherstellen. Der Evaluierung ist eine umfangreiche und valide Datenbasis zugrunde zu legen. Dies erfordert eine verlässliche und qualitativ gute personelle Bearbeitung der vom RMS identifizierten Risiken sowie der der Zufallsauswahl unterliegenden Steuerfälle nach möglichst bundeseinheitlichen Vorgaben. Die Zufallsauswahl muss auf einen Umfang ausgeweitet werden, der eine präventive Wirkung der RMS gewährleistet. (Tz. 9)

0.8

Das BMF hat in seiner Stellungnahme die dargestellten Defizite in Teilen anerkannt. Es stimmte mit dem Bundesrechnungshof überein, dass eine wirksame Evaluierung eine homogene Datenbasis erfordere. Es unterstütze das Anliegen des Bundesrechnungshofes zu bundeseinheitlichen Vorgaben und wolle mit den Ländern in eine Diskussion nach gemeinsamen Prüfungsleitlinien einsteigen. Aber auch hiernach würden nicht alle für die Zufallsauswahl ausgewählten Steuerfälle umfassend geprüft.

Die präventive Wirkung von RMS Veranlagung sei durch den aktuellen Umfang der Zufallsauswahl gewährleistet. In die Betrachtung seien auch Risikohinweise, die gezielt zur Prüfung eines Sachverhaltes auffordern, oder Kontrollmaterial mit einzubeziehen.

Für die weiteren – neben RMS Veranlagung – eingesetzten RMS seien teilweise Evaluierungsmaßnahmen vorgesehen oder in Planung. (Tz. 10)

0.9

Der Bundesrechnungshof bleibt dabei: Die mit dem Einsatz der RMS verfolgten Ziele können nur durch eine wirksame Evaluierung und Stärkung ihrer präventiven Wirkung erreicht werden. Dies gelingt nicht, wenn die Steuerverwaltung weiterhin zu wenige Fälle zur umfassenden Prüfung auswählt oder diese Fälle lediglich auf Schlüssigkeit prüft.

Das BMF muss sicherstellen, dass in der Steuerverwaltung nur RMS eingesetzt werden, die den gesetzlichen Anforderungen von Anfang an entsprechen. Der Gesetzgeber stattete das BMF mit entsprechenden Befugnissen aus, um dies sicherzustellen. (Tz. 11)

1 Anlass der Berichterstattung

Die Steuerverwaltung nutzt zur Prüfung der Steuererklärungen RMS. Grundsätzlich sollen hierdurch die Steuererklärungen maschinell geprüft und die personelle Bearbeitung auf risikobehaftete Sachverhalte ausgerichtet werden. Um Lücken erkennen und schließen zu können, müssen die RMS laufend evaluiert werden. Dies sicherzustellen, ist Aufgabe des BMF.

Aufgrund seiner Prüfungserfahrungen sieht der Bundesrechnungshof Anlass, das Parlament zur Evaluierung der RMS zu beraten. Der Bericht hat überwiegend das RMS Veranlagung, welches bei der Bearbeitung der Steuererklärungen zur Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer einschließlich etwaiger EÜR und Bilanzen eingesetzt wird, zum Gegenstand. Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen.

2 Lage in der Steuerverwaltung

Die Steuerverwaltung hat jährlich in Millionen von Fällen die Steuer nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen. Dabei haben sie die Steuer in der Höhe festzusetzen und zu erheben, die nach den gesetzlichen Bestimmungen entstanden ist und geschuldet wird.¹ Steuern sollen nicht verkürzt oder zu Unrecht erhoben werden.

Diese Daueraufgabe vollzieht sich vor dem Hintergrund stetig abnehmender Personalressourcen und eines immer komplizierteren Steuerrechts, welches permanent Änderungen unterliegt.

Hinzu kommt, dass die Zahl der Steuerfälle seit Jahren steigt. Allein im Bereich der ESt ist die Anzahl der Steuerfälle in den vergangenen zwei Jahrzehnten um ca. 19,2 % bzw. 5,1 Millionen Steuerfälle gestiegen.² Gleichzeitig sank der vorhandene Personalbestand im Zeitraum 2003 bis 2023 um ca. 15,4 %; dies entsprach ca. 17 700 Vollzeitarbeitskräften.³ Standen rechnerisch im Jahr 2003 noch 4,34 Vollzeitarbeitskräfte für die Bearbeitung von 1 000 ESt-Fällen zur Verfügung, musste im Jahr 2022 diese Menge von nur noch 3,08 Vollzeitarbeitskräften bewältigt werden.

¹ Grundsatz der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung – § 85 AO.

² Von ca. 26,5 Millionen Steuerfällen im Veranlagungszeitraum (VZ) 2002 auf 31,6 Millionen Steuerfälle im VZ 2022.

³ Von ca. 115 070 Vollzeitarbeitskräften im Jahr 2003 auf 97 350 Vollzeitarbeitskräften im Jahr 2023 (jeweils zum 31. Dezember).

Diesen Entwicklungen versuchte die Steuerverwaltung durch verschiedene Maßnahmen Rechnung zu tragen, insbesondere durch eine Digitalisierung und Automatisierung der Verfahren. So werden mittlerweile die Steuererklärungen überwiegend elektronisch an die Steuerverwaltungen übermittelt⁴ und anhand von RMS maschinell (vor-)geprüft.

3 Einführung und Funktionsweise von Risikomanagementsystemen

Lange vor Einführung von RMS – im Herbst 1976 – ging die Steuerverwaltung dazu über, die ESt unter risikoorientierten Gesichtspunkten festzusetzen. Grundlage waren gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, in denen sie die „Grundsätze zur Neuorganisation der Finanzämter und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens“ bundeseinheitlich festlegten.⁵ Es wurden Steuerfälle und Sachverhalte identifiziert, die intensiv zu prüfen waren. Die Auswahl orientierte sich an der steuerlichen Bedeutung und der Missbrauchsanfälligkeit des einzelnen Steuerfalles bzw. Sachverhaltes. Alle anderen Steuerfälle (oder Sachverhalte) waren nur noch überschlägig zu prüfen.

Mit gleichlautenden Erlassen vom 19. November 1996 eröffneten die obersten Finanzbehörden der Länder die Möglichkeit, bestimmte Steuerfälle ausschließlich programmgesteuert zu bearbeiten. Einige Länder entwickelten daraufhin eigenständig maschinelle Risikomanagementverfahren – auch Aussteuerungsverfahren genannt – und setzten diese vorrangig bei der Veranlagung von Arbeitnehmenden ein. Diese selbst entwickelten Verfahren wurden durch den Einsatz des bundesweit abgestimmten Verfahrens RMS Veranlagung innerhalb des Vorhabens KONSENS⁶ abgelöst.

RMS Veranlagung wurde ab dem Jahr 2006 stufenweise eingesetzt, zunächst nur in einigen Ländern im Bereich der ESt-Veranlagung von Arbeitnehmenden. Der Anwendungsbereich wurde sukzessive erweitert. Ende des Jahres 2019 war in den Ländern ein RMS eingeführt, welches die Veranlagung zur Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer sowie die Prüfung der EÜR und Bilanzen umfassend unterstützte. Seit Januar 2021 unterstützt das RMS in allen Ländern die Bearbeitung von Erklärungen zur

⁴ Im Jahr 2020 wurden allein 28,2 Millionen ESt-Erklärungen mittels des Verfahrens Elster übermittelt.

⁵ Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 16. Februar 1976 (Bundessteuerblatt [BStBl.] I 1976 Seite 88), vom 4. März 1981 (BStBl. I 1981 Seite 270) und vom 19. November 1996 (BStBl. I 1996 Seite 1391).

⁶ Koordinierte neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung.

gesonderten Feststellung von Einkünften⁷. Für die Veranlagung zur Körperschaftsteuer ist das RMS seit Ende des Jahres 2024 in allen Ländern im Einsatz.

Unter RMS Veranlagung durchlaufen Steuererklärungen einen Risikofilter. Dieser ermittelt durch Abgleich der in der Steuererklärung enthaltenen Daten mit vorab definierten und bundeseinheitlich festgelegten Risikoparametern den Risikogehalt eines Steuerfalles. In den Abgleich werden maschinell vorhandene Daten⁸ mit einbezogen.

Liegt ein definiertes Risiko vor, so wird der Steuerfall vom RMS ausgesteuert und der das Risiko beinhaltende Sachverhalt ist personell zu prüfen. Ein Risiko ist insbesondere bei erstmaligen Sachverhalten, erheblichen Veränderungen gegenüber dem Vorjahr, Überschreiten bestimmter Wertgrenzen, unplausiblen Angaben im Vergleich verschiedener Kennzahlen oder sogenannten Turnusprüfungen⁹ gegeben.

Die übrigen Angaben in der Steuererklärung gelten als durch den maschinellen Risikofilter geprüft und risikoarm. Diese sollen grundsätzlich nicht personell geprüft werden.

4 Ziele und Anforderungen des Gesetzgebers an ein Risikomanagementsystem

Der Gesetzgeber passte mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016¹⁰ das steuerliche Verfahrensrecht an die fortschreitende Technisierung und Digitalisierung aller Lebensbereiche an. Eine zentrale Maßnahme des Gesetzes war, die ausschließlich automationsgestützte Bearbeitung durch den Einsatz von RMS zu verstärken. Die personellen Ressourcen sollten sich auf wirklich prüfungsbedürftige Steuerfälle konzentrieren.

Mit dem Einsatz der RMS hatte der Gesetzgeber das „Ziel,

- Steuerverkürzungen zu verhindern und damit präventiv zu wirken,
- gezielt Betrugsfälle aufzudecken, zumindest aber die Chancen ihrer Aufdeckung deutlich zu erhöhen,
- die individuelle Fallbearbeitung durch Amtsträger/innen durch eine risikoorientierte Steuerung der Bearbeitung zu optimieren,

⁷ § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2b AO.

⁸ Vorwiegend von Dritten elektronisch übermittelt (z. B. Arbeitgeber, Rentenversicherungen, Sozialleistungsträger) oder bereits in Vorjahren geprüft (z. B. bei jahresübergreifenden Sachverhalten wie Abschreibungen).

⁹ Steuerlich relevante Sachverhalte, die sich über mehrere Jahre erstrecken, sind bei einer Turnusprüfung nach Ablauf einer gewissen Zeit erneut zu überprüfen.

¹⁰ BGBl. Teil I 2016 Seite 1679.

- die Bearbeitungsqualität durch Standardisierung der Arbeitsabläufe bei umfassender Automationsunterstützung nachhaltig zu verbessern und
- qualitativ hochwertige Rechtsanwendung durch bundeseinheitlich abgestimmte Vorgaben gleichmäßig zu gestalten; diese Vorgaben können auch regionale Besonderheiten berücksichtigen“.¹¹

Dazu normierte er in § 88 Absatz 5 AO ausdrücklich den Einsatz von RMS. Gleichzeitig normierte er Regelungen, die ein hinreichendes Entdeckungsrisiko und damit die Beachtung des verfassungsrechtlichen Verifikationsgebots¹² gewährleisten sollen. Hierzu muss das RMS folgende elementare Anforderungen beinhalten:

- eine hinreichende Anzahl von Steuerfällen ist verdachtsunabhängig umfassend zu prüfen (sog. Zufallsauswahl),
- als prüfungsbedürftig eingestufte Sachverhalte sind personell zu prüfen,
- die Beschäftigten haben die Möglichkeit, Steuerfälle individuell zu prüfen, sowie
- die regelmäßige Überprüfung der RMS auf ihre Zielerfüllung hin (Evaluierung).

Nur eine Beachtung dieser Vorgaben gewährleiste weiterhin Steuerfestsetzungen, die „den verfassungsrechtlichen Anforderungen an einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug gerecht“ werden.¹³

5 Anforderungen der Rechnungshöfe an ein Risikomanagementsystem

Die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder befürworteten sehr früh die Einführung von maschinellen RMS in der Steuerverwaltung. Sie formulierten im Jahr 2004 Mindestanforderungen, die ein maschinelles RMS erfüllen sollte. Danach sollten u. a. die Risikoparameter des RMS laufend überprüft und ggf. angepasst werden.

Mit den RMS befassten sich die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder seit deren Einführung. In ihren Prüfungen stellten sie teilweise erhebliche Mängel in der Systematik der RMS und beim Umgang der Steuerverwaltung mit den RMS fest. Sie bekräftigten die Notwendigkeit von RMS. Die RMS sind grundsätzlich geeignete und notwendige Instrumente, mit denen die Steuerverwaltung dem Spannungsverhältnis zwischen einer

¹¹ Bundestagsdrucksache 18/7457 Seite 69.

¹² Die Finanzbehörden müssen in der Lage sein, die Angaben eines Steuerpflichtigen im Einzelfall mit angemessenem Aufwand auf Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüfen zu können.

¹³ Bundestagsdrucksache 18/7457 Seite 48 f.

gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuerfestsetzung und Aspekten der Wirtschaftlichkeit bei begrenzten Personalressourcen begegnen kann.

Hinsichtlich der Evaluierung der RMS mahnten die Rechnungshöfe des Bundes und der Länder Weiterentwicklungen an, die eine umfassende Datenbasis und strukturierte Auswertungsmöglichkeiten schaffen. Diese sind Voraussetzung für eine hinreichende Analyse und sachgerechte Fortentwicklung der Risikoparameter. Daneben ist besonderer Wert auf eine umfassende und vertiefte Prüfung der durch Zufallsauswahl ausgewählten Steuerfälle zu legen. Die Zufallsauswahl ist ein Kernelement der RMS. Sie dient der Qualitätssicherung. Zugleich soll sie eine gewisse Präventionswirkung entfalten und dem bewussten Ausnutzen der Risikofilter entgegenwirken.

6 Evaluierung des RMS Veranlagung durch die Steuerverwaltung

Aktuelle Prüfungen des Bundesrechnungshofes zeigten keine wesentlichen Fortschritte bei der Evaluierung des RMS Veranlagung.

Zur Evaluierung der Risikoregeln als auch zu deren Fortentwicklung fehlten weiterhin aussagekräftige Daten. Ein hierfür konzipiertes IT-Verfahren sollte bereits seit Ende des Jahres 2017 im Einsatz sein. Tatsächlich steht die Fertigstellung noch immer aus und der faktische oder reale (tatsächliche) Zeitpunkt des Einsatzes ist nicht absehbar.

Ersatzweise versuchte sich die Steuerverwaltung mit Daten aus anderen Quellen zu behelfen. Dies gelang jedoch nur bedingt. Teilweise fehlten notwendige Informationen gänzlich oder die Daten waren nur eingeschränkt verwertbar. Darüber hinaus waren die Daten der Länder untereinander nicht homogen. Auch dies beeinflusste die Datenqualität negativ.

Trotz der dürftigen und inhomogenen Datenbasis waren einzelne Aspekte von RMS Veranlagung ansatzweise bundesweit miteinander vergleichbar.¹⁴ Die Daten zeigten deutliche Unterschiede, sowohl im Vergleich der Länder untereinander als auch innerhalb der Länder. Die Ursachen hierfür wurden nicht näher aufgeklärt. Stattdessen ging die Steuerverwaltung davon aus, dass die Daten aufgrund organisatorischer und struktureller Unterschiede sowie abweichender technischer Voraussetzungen in den Ländern zwangsläufig voneinander abwichen. Untersuchungen des

¹⁴ Z. B. die Quote der Steuerfälle, für die kein Risikohinweis ausgegeben wurde, bei denen aufgrund eines Risikohinweises von den erklärten Angaben in der Steuererklärung abgewichen wurde oder die einer Zufallsauswahl unterlagen.

Bundesrechnungshofes zeigten hingegen, dass die Bearbeitungsweise der ausgegebenen Risikohinweise ein wesentlicher Grund für die Unterschiede war. Die obersten Finanzbehörden der Länder regelten diese in eigenen Anweisungen, die inhaltlich und vom Umfang her sehr verschieden waren. Die Finanzämter legten die Weisungen unterschiedlich aus. Hinzu kam, dass einige Finanzämter – entgegen der Weisungslage – sogenannte Nichtbeanstandungsregelungen¹⁵ selbst festlegten.

7 Verdachtsunabhängige Prüfung – Zufallsauswahl

RMS bringen aufgrund ihrer Funktionsweise das Risiko mit sich, dass fehlerhafte bzw. unwahre Angaben nicht erkannt werden. Das gilt insbesondere bei Sachverhalten, für die bisher kein Risikoparameter definiert wurde.

Um dem zu begegnen, kommt der Zufallsauswahl eine besondere Bedeutung zu. Dabei ist eine ausreichende Anzahl von Steuerfällen umfassend zu prüfen. So werden strukturell kontrollfreie Bereiche vermieden und mögliche Fehlergruppen erkannt.

Die Zufallsauswahl ist ein Teil der Qualitätssicherung der RMS. Es werden hierdurch Erkenntnisse über die Wirkung der Risikoregeln, den Umfang der davon erfassten Steuerfälle sowie zur Risikorelevanz der Steuerfälle gewonnen.

Eine Zufallsauswahl muss gleichzeitig auch präventiv wirken. Den Steuerpflichtigen ist bewusst zu machen, dass ihre Angaben verdachtsunabhängig überprüft werden. Fehlerhafte bzw. rechtswidrige Angaben müssen einem angemessenen Entdeckungsrisiko unterliegen. Dafür ist ebenfalls eine ausreichende Anzahl von Steuerfällen notwendig, die umfassend geprüft werden.

Mit einer ausreichenden Zufallsauswahl, bei der die Steuerfälle umfassend geprüft werden, wird der in § 85 AO verankerte Grundsatz der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung – auch bei Einsatz eines RMS – gewahrt. Aspekte der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit dürfen die Zufallsauswahl nicht einschränken.¹⁶

Die Steuerverwaltung legte den notwendigen Umfang der Zufallsauswahl mit mindestens zwei Prozent der Steuerfälle fest. Mit diesem Umfang lassen sich verlässlich Rückschlüsse auf die Gesamtmenge vornehmen. Dem Aspekt der Qualitätssicherung wäre

¹⁵ Bestimmte Sachverhalte gelten bis zu gewissen Wertgrenzen als plausibel und nicht prüfungsbedürftig.

¹⁶ Anwendungserlass zur AO zu § 88, Nummer 3.

damit genügt. Die dem RMS Veranlagung innewohnenden Aussteuerungsmechanismen könnten festgestellt und evaluiert werden.

Welcher Umfang jedoch den Steuerpflichtigen eine hohe Prüfungswahrscheinlichkeit hinsichtlich all ihrer Angaben in der Steuererklärung aufzeigt und somit präventiv wirkt, bedarf einer gesonderten Untersuchung. Zwei Prozent bedeuten, dass statistisch ein Steuerpflichtiger bei diesem Umfang nur alle 50 Jahre mit einer umfassenden Prüfung seiner Angaben rechnen müsste. Dies entspricht ca. ein Mal in seinem aktiven Erwerbsleben.

Untersuchungen des Bundesrechnungshofes ergaben zudem, dass die Steuerverwaltung eine angemessene und umfassende Prüfung nur in einem Drittel der untersuchten Steuerfälle vornahm. Überwiegend war eine Prüfung risikobehafteter Sachverhalte nicht festzustellen bzw. sie war sehr oberflächlich. Wesentliche Ursache hierfür war die Weisungslage in den Ländern. Die obersten Finanzbehörden der Länder legten die Bearbeitungstiefe unterschiedlich fest. Ein Sachverhalt konnte je nach Land nur übersichtlich bis umfassend auf materielle Richtigkeit zu prüfen sein. Die Vorlage von Belegen war häufig nicht notwendig. Selbst dann, wenn die Berücksichtigung der Angaben an das Vorhandensein bestimmter – gesetzlich normierter – Belege beim Steuerpflichtigen gebunden war.¹⁷

Als Folge dieser Bearbeitungsweise war eine verdachtsunabhängige Prüfung der Angaben für die Steuerpflichtigen kaum bzw. gar nicht wahrnehmbar. Die präventive Wirkung der Zufallsauswahl trat insoweit nicht ein. Darüber hinaus führen unterbliebene Prüfungen risikobehafteter Sachverhalte nicht nur im Jahr der unterbliebenen Prüfung, sondern auch in den Folgejahren zu einem erheblichen Steuerausfallrisiko.

8 Evaluierung und Zufallsauswahl anderer Risikomanagementsysteme

In der Steuerverwaltung werden neben dem RMS Veranlagung noch weitere RMS eingesetzt, u. a. zur steuerlichen Erfassung neuer Unternehmen (RMS Fragebogen zur steuerlichen Erfassung – RMS-FB) und zur Bearbeitung der Umsatzsteuervoranmeldungen (RMS regelbasiertes Entscheidungssystem Umsatzsteuervoranmeldung – RMS rbE-

¹⁷ Z. B. Zuwendungsbestätigung für den Abzug von Spenden (§ 50 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung), Zahlungsnachweis bei Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35 Absatz 5 Satz 3 EStG) oder Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 oder 3 EStG über einbehaltene Kapitalertragsteuer (§ 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 EStG).

UStVA) sowie für den Abgleich zwischen abgeführter und bescheinigter Lohnsteuer (RMS Lohnsteuerabgleich – RMS LStAbgleich).

Eine umfassende und regelmäßige Evaluierung dieser RMS fand bisher nicht statt. Zum Teil liegen die für eine Evaluierung notwendigen Daten und Auswertungsmöglichkeiten (noch) nicht vor. Dadurch wurden einige dieser RMS bislang überhaupt nicht evaluiert. Bis auf wenige Ausnahmen ist in diesen RMS keine Zufallsauswahl implementiert. Sie ist bei einigen RMS auch zukünftig nicht vorgesehen.

9 Bewertung und Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

Die RMS sind ein geeignetes Mittel, risikobehaftete Sachverhalte in den Steuerfällen maschinell zu erkennen und die personelle Prüfung dieser Sachverhalte hierauf zu fokussieren. Zusammen mit den von Dritten zu übermittelnden Daten kann eine Vielzahl von Angaben in den Erklärungen maschinell geprüft werden, ohne dass es einer personellen Prüfung bedarf. Je nach Fallgestaltung und festgestelltem Risikogehalt können Steuerfälle vollmaschinell bearbeitet werden. Dies stellt für die Beschäftigten in der Steuerverwaltung eine enorme Arbeitsentlastung und -erleichterung dar, insbesondere vor dem Hintergrund steigender Fallzahlen und gleichzeitig sinkender Personalressourcen.

Ein RMS, welches zuverlässig Risiken erkennt und zugleich steuerliche Ausfallrisiken minimiert bzw. Steuerbetrug verhindert, bedarf gewisser Standards. So ist entscheidend, dass zur personellen Prüfung ausgegebene Risikohinweise verlässlich und qualitativ gut bearbeitet werden. Zusätzlich sind die RMS umfassend und regelmäßig zu evaluieren. Die in den RMS enthaltenen Risikoregeln sind auf ihre Wirksamkeit hin umfassend zu prüfen. Hierfür werden ausreichend valide Daten benötigt, die nicht nur die Wirksamkeit aller Risikoregeln im Verbund, sondern auch im Einzelnen aufzeigen.

Um „blinde Flecken“ in den RMS zu verhindern, ist eine ausreichende Anzahl von Steuerfällen verdachtsunabhängig vollständig zu prüfen. Wie bei den Risikohinweisen ist dabei eine umfassende Prüfung aller Sachverhalte in der Erklärung unerlässlich. So lässt sich eine Qualitätssicherung für die RMS erreichen. Zusätzlich kann eine solche Zufallsauswahl auch präventiv Steuerverkürzungen entgegenwirken.

Die innerhalb der Steuerverwaltung eingesetzten RMS erfüllen diese Voraussetzungen noch nicht im gebotenen Umfang. Es werden RMS eingesetzt, deren Wirksamkeit nur ansatzweise oder gar nicht überprüft werden. Es fehlen technische Verfahren, um eine

valide und ausreichende Datenbasis für die Evaluierung bereitzustellen. Hinzu kommt eine inhomogene und mangelbehaftete Bearbeitung der Risikohinweise in den örtlichen Finanzämtern. Gleiches gilt für Steuerfälle, die der Zufallsauswahl unterliegen. Damit verfehlt die Zufallsauswahl auch ihr weiteres Ziel, die Prävention. Die Zufallsauswahl entfaltet nicht die gebotene Außenwirkung. Sie wird als solche von den Steuerpflichtigen nicht wahrgenommen. Ihnen wird nicht das Bewusstsein vermittelt, dass ihre Angaben umfassend und vertiefend geprüft werden.

Einzelne RMS werden überhaupt nicht auf ihre Wirkung evaluiert. Für einige RMS ist eine Zufallsauswahl nicht vorgesehen.

Im Ergebnis stellen die RMS in ihrer aktuellen Ausgestaltung zusammen mit der Bearbeitungsweise in der Steuerverwaltung die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht hinreichend sicher. Infolge bestehen erhebliche steuerliche Ausfallrisiken.

Um die vom Gesetzgeber formulierten Ziele zu erreichen, hat der Bundesrechnungshof dem BMF empfohlen, eine ausreichende Evaluierung der eingesetzten RMS zu gewährleisten. Die für eine Evaluierung notwendigen Daten sind bereitzustellen, insbesondere solche, die auch die Wirksamkeit einzelner Risikoregeln aufzeigen.

Weiterhin hat der Bundesrechnungshof dem BMF empfohlen, im Zusammenwirken mit den Ländern auf eine einheitliche Bearbeitungsweise der Risikohinweise und der der Zufallsauswahl unterliegenden Steuerfälle hinzuwirken. Risikobehaftete Sachverhalte sind dabei konsequent aufzuklären und anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Insbesondere, wenn der Gesetzgeber die steuerliche Berücksichtigung an bestimmte Nachweise knüpft.

Der Umfang der Zufallsauswahl ist so festzulegen, dass diese eine nachhaltige Wirkung auf die Steuerpflichtigen entfaltet.

Mit Umsetzung der Empfehlungen des Bundesrechnungshofes kann die Steuerverwaltung die Wirksamkeit der RMS detailliert beurteilen, nicht gewünschte Entwicklungen zeitnah erkennen und gegensteuern. Eine Stärkung der präventiven Wirkung der RMS fördert die Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen. In Summe schont dies die Ressourcen der Steuerverwaltung, minimiert Steuerausfallrisiken und verhindert Steuerbetrug.

10 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen

Das BMF hat dem Bundesrechnungshof darin zugestimmt, dass zur Evaluierung des RMS Veranlagung eine homogene Datenbasis notwendig ist. Ehe jedoch das hierfür konzipierte IT-Verfahren eingesetzt werden könne, müssten die Festsetzungsprogramme auf das Betriebssystem Linux umgestellt sein.

Des Weiteren unterstütze das BMF das Anliegen des Bundesrechnungshofes, durch bundeseinheitliche Vorgaben zur Bearbeitungsweise der Steuerfälle die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verbessern. Diese Vorgaben könnten jedoch nur zusammen mit den Ländern erarbeitet werden. Das BMF sagte zu, es wolle mit den Ländern gemeinsame Prüfungsleitlinien diskutieren.

Die Beschäftigten würden aber weiterhin nach eigenem Ermessen entscheiden, welche Ermittlungsmaßnahmen im Einzelfall zur Bearbeitung der ausgegebenen Risikohinweise geboten seien. Sie hätten sich – auch bei den der Zufallsauswahl unterliegenden Steuerfällen – an den im Untersuchungsgrundsatz gesetzlich geregelten Vorgaben der Verhältnismäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit zu orientieren. Daher könne auch eine ausschließliche Schlüssigkeitsprüfung Teil der Rechtsprüfung sein.

Den Umfang der Zufallsauswahl im RMS Veranlagung sehe das BMF als ausreichend an. Mit einer Quote von zwei Prozent aller Steuerfälle genüge der Umfang den gesetzlichen Anforderungen. Dies sei durch eine mathematische Berechnung bestätigt. Für die Prävention sei auch nicht nur der Umfang der Zufallsauswahl erheblich, sondern auch die anderen Risikohinweise oder Kontrollmaterial. Für den Steuerpflichtigen sei somit nicht ersichtlich, aus welchen Gründen sein Fall aufgegriffen worden sei. Um eine Berechenbarkeit des RMS weiter zu vermindern, sollen künftig variable Betragsgrenzen absolute Betragsgrenzen in einzelnen Risikoregeln ersetzen.

Bezüglich der weiteren RMS hat das BMF auf aktuelle Entwicklungen hingewiesen. So seien Maßnahmen eingeleitet worden, die zukünftig eine Evaluierung der RMS ermöglichen sollen und eine Zufallsauswahl in die RMS implementieren.

11 Abschließende Würdigung

Der Bundesrechnungshof bleibt bei seiner Bewertung und Empfehlung: Die RMS sind regelmäßig zu evaluieren und in ihrer präventiven Wirkung zu stärken, um die mit ihrem Einsatz gesteckten Ziele zu erreichen. Der Evaluierung ist dabei eine Datenbasis zugrunde zu legen, die Aufschluss über die Wirkung der RMS im Gesamten sowie über die Wirkung ihrer einzelnen Risikoregeln gibt. Dafür bedarf es einer umfassenden Prüfung hierzu ausgesteuerter Sachverhalte bzw. Steuererklärungen. Der Umfang der Zufallsauswahl ist ausreichend zu bemessen.

Eine Schlüssigkeitsprüfung einzelner Sachverhalte bzw. Steuererklärungen stellt keine umfassende Prüfung dar. Sie ist schon aufgrund der Systematik der RMS – insbesondere von RMS Veranlagung – nicht angezeigt. Die RMS selbst unterziehen die Steuerfälle einer Schlüssigkeitsprüfung.

Untersuchungen dazu, welchen Umfang die Zufallsauswahl benötigt, um eine ausreichende präventive Wirkung zu vermitteln, stehen weiterhin aus. Für die präventive Wirkung des RMS kommt es darauf an, ob – insbesondere aus Sicht des einzelnen Steuerpflichtigen – nur einzelne risikobehaftete Sachverhalte aus seiner Erklärung geprüft werden oder alle risikobehafteten Sachverhalte.

Zusammenfassend hat das BMF darauf zu achten, dass in der Steuerverwaltung nur RMS eingesetzt werden, die den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Diese müssen bereits zu Beginn des Einsatzes der RMS gegeben sein und nicht erst in späteren Jahren in die RMS implementiert werden. Dem BMF steht mit § 88 Absatz 5 Satz 5 AO, wonach Einzelheiten der RMS im Einvernehmen mit ihm festzulegen sind, ein wirksames Instrument zur Verfügung, um dies sicherzustellen.

Korn

Flöer

Beglaubigt: Schadow, Tarifbeschäftigte

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.