



Wortprotokoll der 28. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 12. Oktober 2022, 14:30 Uhr
Berlin, Paul-Löbe-Haus
Sitzungssaal E 400

Vorsitz: Alois Rainer, MdB

Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt 1

Seite 4

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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 Steuerverfahrensrechts

BT-Drucksache 20/3436

Federführend:

Finanzausschuss

Mitberatend:

Rechtsausschuss

Ausschuss für Digitales

Haushaltsausschuss (mb und § 96 GO)

Gutachtlich:

Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung

**Mitglieder des Ausschusses**

	Ordentliche Mitglieder	Stellvertretende Mitglieder
SPD	Andres, Dagmar Heselhaus, Nadine Schrodi, Michael	
CDU/CSU	Güntzler, Fritz Hauer, Matthias Meister, Dr. Michael Rainer, Alois Tillmann, Antje	
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	Düring, Deborah	
FDP	Herbrand, Markus	
AfD	Stöber, Klaus	
DIE LINKE.	Wissler, Janine	



Teilnehmende Sachverständige:

Bundessteuerberaterkammer

Rose, Dirk

Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.

Eggers, Mathilde

Köbler, Florian

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

Mein, Sylvia

Institut Finanzen und Steuern e.V.

Seer, Prof. Dr. Roman (digital)

Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.

Geberth, Georg (digital)

Schäperclaus, Jens

Marquardsen, Prof. Dr. Maria (digital)

Ruhr-Universität Bochum

Peters, Dr. Franziska

Finanzgericht Münster

Reimer, Prof. Dr. Ekkehart (digital)

Universität Heidelberg

Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V.

Trautvetter, Christoph



Beginn: 14:30 Uhr

Einzigiger Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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 Steuerverfahrensrechts

BT-Drucksache 20/3436

Vorsitzender **Alois Rainer**: Guten Tag meine Damen und Herren, ich eröffne die Sitzung und begrüße zunächst alle anwesenden Sachverständigen. Bitte sehen Sie es mir nach, wenn ich Sie aus zeitlichen Gründen nicht einzeln begrüße.

Die heutige Sitzung findet wie vereinbart in Vollpräsenz der Mitglieder des Finanzausschusses statt. Das bedeutet, dass nur diejenigen Abgeordneten aktiv als Fragesteller teilnehmen können, die heute hier im Saal anwesend sind.

Ich begrüße alle Kolleginnen und Kollegen im Saal sowie die Zuhörer in der Videokonferenz. Ebenso begrüße ich die Vertreter der interessierten Fachöffentlichkeit, die ebenfalls Teilnehmer der Videokonferenz sind.

Außerdem ein herzliches Willkommen an die Gäste auf der Tribüne.

Gegenstand der Anhörung ist der Gesetzentwurf der Bundesregierung

„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 Steuerverfahrensrechts“ auf BT-Drucksache 20/3436.

Soweit Sie als Sachverständige dem Finanzausschuss vorab schriftliche Stellungnahmen zugesendet haben, sind diese an alle Mitglieder verteilt worden. Sie werden auch Bestandteil des Protokolls der heutigen Sitzung.

Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich hier im Saal Herrn Ministerialdirigenten Rennings und Herrn Regierungsdirektor Braun begrüßen sowie weitere Fachbeamtinnen und Fachbeamte des BMF, die per WebEx zugeschaltet sind.

Ferner begrüße ich die Vertreterinnen und Vertreter der Länder.

Für die Anhörung ist ein Zeitraum von 1 Stunde und 30 Minuten vorgesehen, also bis ca. 16:00 Uhr.

Ziel ist es, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Möglichkeit zur Fragestellung zu geben. Daher hat sich der Finanzausschuss in dieser Legislaturperiode für folgendes Verfahren entschieden: Die vereinbarte Gesamtzeit wird entsprechend der Fraktionsstärke in Einheiten von jeweils fünf Minuten unterteilt. In diesem Zeitraum müssen sowohl Fragen als auch Antworten erfolgen. Je kürzer die Fragen formuliert werden, desto mehr Zeit bleibt für die Antworten.

Wenn mehrere Sachverständige gefragt werden, bitte ich, darauf zu achten, den folgenden Experten ebenfalls Zeit zur Antwort zu lassen.

Ich bitte die Kolleginnen und Kollegen, zu Beginn ihrer Frage immer die Sachverständigen zu nennen, an die sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, soweit nicht bereits geschehen, ihre Fragesteller bei mir anzumelden.

Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung aufgezeichnet. Ich gehe davon aus, dass Sie mit der Aufzeichnung einverstanden sind.

Zur Erleichterung der Protokollierung anhand der Tonaufzeichnung werde ich die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme namentlich aufrufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es nicht zu Störungen kommt.

Ich weise darauf hin, dass das Mitschneiden der Videokonferenz, also Bild- und Tonaufnahmen, durch Dritte untersagt sind.

Wir beginnen mit der Anhörung. Die erste Frage für die Fraktion der SPD stellt die Kollegin Heselhaus.

Abg. **Nadine Heselhaus** (SPD): Meine ersten Fragen beziehen sich auf die Betriebsprüfung und gehen an Herrn Prof. Dr. Reimer von der Universität Heidelberg.



Das Ziel dieses Gesetzentwurfs ist eine Modernisierung der Betriebsprüfung und damit auch ein beschleunigtes Verfahren. Gehen Sie davon aus, dass dieses Ziel mit dem Entwurf erreicht wird? Wie bewerten Sie die Ausgestaltung des kooperativen Ansatzes der Steuerprüfung, der in diesem Gesetzentwurf ausgeweitet wird? Gibt es aus Ihrer Sicht Schwierigkeiten für die kleinen und mittleren Unternehmen bezüglich der Erfüllungsfrist des qualifizierten Mitwirkungsverlangens?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Prof. Dr. Reimer von der Universität Heidelberg, der uns per Videokonferenz zugeschaltet ist.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Universität Heidelberg): Nach meiner Einschätzung wird mit dem Gesetzentwurf die vom Gesetzgeber erhoffte Beschleunigungswirkung bei der Betriebsprüfung erreicht. Die Fristen werden verkürzt. Neben den Finanzbehörden von Bund und Ländern werden auch die Steuerpflichtigen angehalten, noch zügiger in der Betriebsprüfung zu sein als bisher. Es gibt zudem die Möglichkeit, bestimmte Teilfragen abzuschichten und Vorab-Feststellungen zu treffen, die ebenfalls zu einer neuen Strukturierung des Ablaufs führen. Ich glaube, dass sich diese Maßnahmen insgesamt beschleunigend auswirken werden.

Zu der Frage nach dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen ist mein Eindruck, dass mit der Regelung für eine Wahrung der Waffengleichheit zwischen Finanzbehörden/Betriebsprüferinnen und Betriebsprüfern einerseits und den Steuerpflichtigen andererseits gesorgt wird. Das ist in gewisser Weise die Kehrseite der Verkürzung der behördlichen Fristen. Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen ist gerechtfertigt, wenn es mögliche Verzögerungstaktiken, die es vielleicht geben mag, verhindert oder jedenfalls eindämmt. Ich möchte aber auch sagen, dass die Regelung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens zweischneidig ist. Denn die Möglichkeit eines solchen qualifizierten Mitwirkungsverlangens hat auf die Steuerpflichtigen unter Umständen eine drängende Wirkung. Es dürfte sich hierbei um einen Verwaltungsakt handeln. Dabei ist klar, dass die Ressource „Vertrauen“, die für das Gelingen von Betriebsprüfungen zentral ist, durch das qualifizierte Mitwirkungsverlangen auch beansprucht wird. Wenn im Rahmen der Betriebsprüfung schon deutlich vor der Schlussbesprechung hoheitlich

agiert wird, wird damit Druck auf die Steuerpflichtigen ausgeübt. Deswegen ist es meines Erachtens wichtig, dass sich später im Vollzug dieses Gesetzes beide Seiten – und vielleicht auch der vom Bundesministerium der Finanzen beratene Gesetzgeber – darüber informieren, dass die Ressource „Vertrauen“ nicht verloren geht.

Zu Ihrer zweiten Frage zum kooperativen Ansatz: Dieser ist aus meiner Sicht uneingeschränkt zu begrüßen. Als jemand, der vor allem vom internationalen Steuerrecht her kommt und denkt, scheint mir der kooperative Ansatz eine große Chance darzustellen. Denn er bietet nicht nur die Möglichkeit einer Kooperation innerhalb Deutschlands. Die Kooperation innerhalb Deutschlands ist vielleicht gar nicht so zwingend. Denn hier trifft die Finanzverwaltung ohnehin eine Verifikationspflicht. Über die Hoheitlichkeit der Betriebsprüfung und Veranlagung kann gar nicht gestritten werden. Der kooperative Ansatz hat aber für den grenzüberschreitenden Fall den großen Vorteil, dass man damit möglicherweise zwei Fliegen mit einer Klappe schlägt, nämlich treffsichere Feststellungen in Deutschland und dazu passende Feststellungen auch durch die ausländischen Finanzbehörden. Dieser zweite Vorteil scheint mir das entscheidende Pfund zu sein, mit dem der Gesetzgeber hier wuchert. Mithin ist der kooperative Ansatz zu begrüßen.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Für die Fraktion der CDU/CSU stellt die Kollegin Frau Tillmann die Fragen.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Das passt sehr gut. Denn die Sachverständige, die ich fragen will, Frau Dr. Peters, spricht in ihrer Stellungnahme interessanterweise ebenfalls von Vertrauen. Das ist bei Steuergesetzen normalerweise nicht üblich. Sie schätzt es auch ähnlich kritisch wie Prof. Reimer ein.

Frau Dr. Peters, Sie schreiben in Ihrer Stellungnahme, dass der Entwurf überwiegend Verschärfungen der Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen regelt, während die Zugeständnisse des Prüfers an Transparenz und Kooperation überwiegend in dessen Ermessen gestellt werden. Könnten Sie uns aus Ihrer Sicht darstellen, ob der kooperative Ansatz in dem Gesetzgebungsverfahren tatsächlich verwirklicht wird?



Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Frau Dr. Peters vom Finanzgericht Münster.

Sve **Dr. Franziska Peters** (Finanzgericht Münster): Eine der Überschriften des Gesetzentwurfs ist neben der Beschleunigung die Kooperation, die an verschiedenen Stellen des Gesetzes zum Ausdruck kommt. Insbesondere gibt es die Möglichkeit, gemeinsame Rahmenbedingungen für die Prüfung festzulegen. Diese ist etwas versteckt im Gesetzentwurf zu finden und bietet die Möglichkeit, eine Art öffentlich-rechtlichen Vertrag zu schließen.

Die Unwucht, die diesen Gesetzentwurf auszeichnet, ist aber darin begründet, dass alle Regelungen, die eine Kooperation vorsehen, im Ermessen der Finanzbehörde stehen. Hingegen handelt es sich bei den Regelungen, die den Steuerpflichtigen zur Mitarbeit anhalten sollen, um zwingende Vorschriften. Das kommt insbesondere beim qualifizierten Mitwirkungsverlangen zum Ausdruck, das eine deutliche Verschärfung für die Einforderung von Mitwirkungspflichten darstellt. Der Gesetzentwurf spricht davon, dass es hierfür im Regelfall keiner Begründung bedarf. Das ist im Bereich des Ermessens eigentlich ein Widerspruch in sich. Es schafft kein Vertrauen, wenn der Steuerpflichtige mit einer scharfen Maßnahme konfrontiert wird, die ein Verzögerungsgeld und einen Zuschlag auslöst, ohne zu wissen, warum er einer solchen Mitwirkungsaufforderung Folge leisten soll. Es würde dem Gedanken des Vertrauens sehr viel gerechter werden, wenn zumindest eine Begründungspflicht für ein solches qualifiziertes Mitwirkungsverlangen vorgesehen wäre.

Dazu kann man noch ergänzen, dass viele Fragen in diesem Zusammenhang im Einzelfall schwierig zu beantworten sind, wie zum Beispiel: Was ist ein allgemeines Mitwirkungsverlangen? Ist das ein Verwaltungsakt? Kann ich mich dagegen wehren? Welches Handeln kann überhaupt grundsätzlich eingefordert werden? Das spricht umso mehr dafür, dass eine Begründung erfolgen muss. Das schafft mehr Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen.

Dem Gedanken der Waffengleichheit würde mehr Rechnung getragen werden, wenn bei Regelungen, die die Finanzverwaltung zur Kooperation anhalten, mehr Sicherheit für Steuerpflichtige und ein Anspruch auf diese Mitwirkung geschaffen wird. Das kommt auch an verschiedenen Stellen zum

Ausdruck, zum Beispiel bei der Möglichkeit, Teilabschlussbescheide aus der laufenden Betriebsprüfung zu erlassen. Das ist ein wunderbares Verfahrensinstrument, um Rechtssicherheit für einzelne rechtliche Fragen und Besteuerungsgrundlagen zu schaffen. Jedoch ist der Teilabschlussbescheid etwas, was der Steuerpflichtige nur einfordern kann, wenn es in seinem erheblichen Interesse liegt. Dies stellt einen unbestimmten Rechtsbegriff und eben keinen klaren Anspruch dar, sodass dieses Instrument, welches frühzeitig Rechtssicherheit schaffen kann, nicht oft zum Tragen kommen kann.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Frau Tillmann, bitte.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Ich bin über die Formulierung im § 200a Abgabenordnung (AO) gestolpert, dass ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nicht vollständig nachkommt. Die Formulierung „nicht vollständig nachkommen“ ist völlig offen. Ich kann als Steuerpflichtiger überhaupt nicht erkennen, was damit gemeint ist. Dieses Ermessen müsste deutlich qualifizierter im Gesetzestext formuliert werden.

Sve **Dr. Franziska Peters** (Finanzgericht Münster): Man kann sicherlich bei dieser Vorschrift, wenn man sich darüber streitet, viel im Auslegungswege reparieren. Aber gerade die Frage, wann etwas nicht vollständig beantwortet ist, ist sehr streitanfällig. An dem Punkt schafft die ganze Vorschrift mehr Rechtsunsicherheit, als dass sie zu Rechtssicherheit und Beschleunigung führt, wenn man sich am Ende im Rechtsbehelfsverfahren darüber streitet, ob die Mitwirkung nun vollständig oder nicht vollständig war. Ich denke, dass die Vorschrift insgesamt so streitanfällig ist, dass der Beschleunigungscharakter dadurch konterkariert werden kann.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Als nächstes für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN Frau Kollegin Düring, bitte.

Abg. **Deborah Düring** (B90/GR): Ich hätte ein paar Fragen an Herrn Trautvetter: Wo gäbe es aus Ihrer Sicht bei der Implementierung der DAC 7-Richtlinie Verbesserungsbedarf?

Außerdem habe ich noch eine Frage zur Modernisierung des Steuerverfahrens. Warum ist aus Ihrer Sicht die Begrenzung der Ablaufhemmung insbesondere für große Unternehmen oder



Banken, bei denen der Sachverhalt sehr komplex ist, problematisch?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Trautvetter vom Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V..

Sv **Christoph Trautvetter** (Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V.): Ich würde gerne zuerst auf Ihre letzte Frage antworten und direkt an die Diskussion zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens anschließen.

Hierfür möchte ich mit einem Bild einsteigen: An anderer Stelle in diesem Haus wird über die Deutsche Bahn und deren Verspätungen geredet. Bei der Deutschen Bahn wäre es der falsche Ansatz, der Bahn zu sagen, dass sie nach fünf Stunden einfach stehenbleiben soll, egal ob sie angekommen ist oder nicht. Sie soll bitte pünktlich losfahren, egal ob noch ein Anschlusszug wartet oder nicht.

Ähnlich ist es auch mit dem Vorschlag zur Begrenzung der Ablaufhemmung. Dieser schafft eine größenunabhängige Frist, ab wann das Besteuerungsverfahren beendet werden soll. Bei großen, komplexen Fällen, in denen es um sehr strittige und hohe Summen geht, ist das Besteuerungsverfahren nicht nach fünf Jahren zu Ende. Mit dieser Regelung würden wir mit dem Vorschlaghammer an diese Verfahren herangehen und bei fünf Jahren einen Deckel drauf machen. Das würde dazu führen, dass in diesen Fällen nicht gründlich zu Ende ermittelt wird, sodass die Steuerforderungen des Staates nicht durchgesetzt werden können. Deswegen denken wir, dass das der falsche Ansatz ist. Wir plädieren nach Rücksprache mit Finanzbeamten dafür, zumindest eine größenabhängige Varianz bei diesen Grenzen einzuführen. Die Notwendigkeit sehen Sie bei großen Verfahren, die länger als fünf Jahre dauern.

Das gilt aus unserer Sicht nicht nur für die Ablaufhemmung, sondern auch für das Verzögerungsgeld. Das Verzögerungsgeld ist für große Steuerzahler mit einer Gesamtsumme von einer Million Euro, also 100 Tage mal 10 000 Euro mit Zuschlag, im Vergleich zu den Forderungen, die dort teilweise im Raum stehen, zu niedrig.

Das gilt aus unserer Sicht auch für die Prüfungsanordnung. Wenn man sagt, – um im Bild zu bleiben – der Zug muss pünktlich losfahren, egal was vorher passiert ist, dann führt das dazu, dass die

Betriebsprüfungsstellen nicht mehr frei entscheiden können, wie sie ihr knappes Personal einsetzen.

Sie werden gezwungen, wie es der Gesetzentwurf nahelegt, schon für 2023 massenweise Prüfungsanordnungen auszustellen und kommen damit in Bedrängnis.

Anstelle einer Beschleunigung über die Fristen ist aus unserer Sicht der bessere Ansatz, in mehr Personal und einen effektiveren und effizienteren Steuervollzug bei den Behörden zu investieren. Das ist schwieriger, aber der bessere Weg. Um das wieder in das Bild zu übertragen: Man muss auch bei der Deutschen Bahn in die Schienen und in das Management investieren. Es muss dort investiert werden, wo die Probleme begründet sind.

Zu Ihrer ersten Frage bezüglich der Implementierung der DAC 7-Richtlinie gibt es wenig zu sagen. Wir begrüßen die Umsetzung der DAC 7-Richtlinie. Die EU-Richtlinie sorgt dafür, dass in der Steueroase „Internet“ eine gewisse Waffengleichheit geschaffen wird. Der automatische Informationsaustausch ist in vielerlei Hinsicht für die Steuerbehörden gut und wichtig. Er sorgt dafür, dass sie viele unerkannte Steuerfälle aufdecken können. Auch dafür braucht man die nötigen IT-Tools und das nötige Personal. Man muss in der Lage sein, die Qualität der Daten zu überprüfen, die zum Beispiel von den großen Digitalkonzernen über Irland nach Deutschland übertragen werden. Dafür muss im vorliegenden Gesetzesverfahren und den darauf folgenden gewährleistet werden, dass die entsprechenden Ressourcen vorhanden sind, um diese Daten zu nutzen und deren Qualität kritisch zu überprüfen.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat für die Fraktion der FDP der Kollege Herbrand.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Ich habe eine Frage an Herrn Geberth vom Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.: Der Entwurf hat die weitere Digitalisierung der Außenprüfung zum Ziel und sieht eine Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen vor. Hierzu ist meine Frage: Ist die Verordnungsermächtigung nach Ihrer Auffassung zielführend, um den digitalen Austausch zu vereinfachen? Ist sie im Hinblick auf die Datenübermittlung und den Datenzugriff schlüssig oder müsste eine weitere Konkretisierung erfolgen?



Wenn Sie dann noch Zeit haben, würde ich Sie bitten, noch etwas zur Beweiskraft der Buchführung zu sagen. Diese soll zukünftig erschüttert sein, wenn Daten nicht nach Vorgabe dieser einheitlichen Schnittstelle übermittelt werden. Dazu gibt es auch Sanktionstatbestände.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Geberth, der uns digital zugeschaltet ist.

Sv **Georg Geberth** (Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.): Kernfrage ist für mich, welches Hauptziel in den Vordergrund gerückt werden soll. Das ist unseres Erachtens vor allem die größere Zeitnähe, die nur durch eine effizientere Verwendung der knappen Personalressourcen erreichbar ist. Wir sind der Überzeugung, dass dies im Wesentlichen mit einem konsequenten Ausbau moderner Prüfmethode erreicht werden kann. Deswegen begrüßen wir auch die in diesem Gesetzentwurf vorhandenen Ansätze. Zwei Änderungen werden angestoßen. Zum einen ist das der verstärkte Einsatz der Digitalisierung, die Sie angesprochen haben. Zum anderen ist es die Stärkung der Prozess- und Risikoprüfung. Die digitale Prüfung von Massendaten ist in dem vorliegenden Entwurf in § 147b AO angelegt, während in § 38 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EAO) die prozess- und kontrollorientierte Prüfung geregelt ist. Beides ist aus unserer Sicht definitiv sehr begrüßenswert.

Tatsächlich kann das aber nur den Beginn darstellen. Deswegen würden wir uns sehr freuen, wenn auf diesem Wege weiter fortgeschritten würde. Wenn also im Anschluss an dieses Gesetzgebungsverfahren konsequent und rasch die Prüfmethode ausgebaut werden, steht das unser Institut mit Rat und Tat fachlich gerne zur Verfügung. Für Anregungen im Detail und für Detailantworten gebe ich nun an meinen Kollegen Jens Schäperclaus ab.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Bitteschön, Herr Schäperclaus.

Sv **Jens Schäperclaus** (Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.): Ich würde noch kurz etwas zum Thema Datenzugriff sagen wollen. Hierzu gab es im Gesetzgebungsverfahren teilweise noch Änderungen. Es ist ein ganzes Paket an Maßnahmen. Es ist nicht nur der neue § 147b AO zu nennen, sondern insbesondere auch die Grundvorschrift in § 147 Abs. 6 AO. Hier ist eine Erweiterung vorgesehen, dass insbesondere der

Datenzugriff – früher hieß es Datenträgerüberlassung – nach den Vorgaben der Finanzverwaltung erfolgen soll. Das halten wir für eine unnötige Erweiterung, weil wir § 147b AO bekommen. § 147b AO wird aus unserer Sicht eine starke Reform der Betriebsprüfung nach sich ziehen, weil es das deutsche Standard Audit File-Tax (SAF-T) ist, das in vielen Ländern, vor allem in Osteuropa, aber auch in Portugal und in Frankreich schon erfolgreich eingeführt worden ist.

Wir halten gerade die Vorschrift des § 147b AO, die in ihrer derzeitigen Ausgestaltung überschießend ist, für ganz entscheidend. Denn der neue § 147b AO verweist auf § 147 Abs. 1 AO und erlaubt damit eine Standardisierung nicht nur von Buchführungsdaten, sondern auch von allen aufbewahrungspflichtigen Informationen wie zum Beispiel Handels- und Geschäftsbriefen, Jahresabschlüssen etc. Das ist aus meiner Sicht nicht nötig, da ein deutsches SAF-T eigentlich nur Buchführungsdaten zunächst benötigt.

Die Beweiskraft der Buchführung gemäß § 158 AO wird in Abhängigkeit zu dieser eben genannten Schnittstelle gebracht. Das ist aus unserer Sicht sehr problematisch, weil aus den bestehenden Ordnungsmäßigkeitsanforderungen, wie zum Beispiel den Aufbewahrungs- und Dokumentationspflichten oder der maschinellen Auswertbarkeit, dieser eine Punkt herausgegriffen wird und daran die Beweiskraft der Buchführung festgemacht wird. Aus meiner Sicht ist das unsystematisch und wird auch nicht benötigt. Denn die Betriebsprüfer werden damit in eine Lage versetzt, in der sie im Falle des Fehlens einer Schnittstelle schätzen müssen, obwohl sie keine Schätzungsgrundlage haben. Die Betriebsprüfer wissen lediglich, dass es keine Schnittstelle gibt. Sie wissen nicht, ob die Buchführung insgesamt falsch ist.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Für die Fraktion der AfD der Kollege Stöber, bitte.

Abg. **Klaus Stöber** (AfD): Ich habe eine Frage an Herrn Rose von der Bundessteuerberaterkammer. Bei einem Gesetzesvorhaben gibt es immer unterschiedliche Erwartungshaltungen, einerseits von der Finanzverwaltung und andererseits von den Steuerpflichtigen. Nach meiner Einschätzung ist die Erwartungshaltung der Finanzverwaltung wesentlich mehr erfüllt worden als die der Steuer-



pflichtigen. Denn bis auf wenige positive Ausnahmen, wie zum Beispiel die Erstellung von Teilergebnisbescheiden, führt der Gesetzentwurf nur zu negativen Auswirkungen für die Steuerpflichtigen. Es sind gerade die Schnittstellen angesprochen worden, welche insbesondere für kleinere Betriebe ein Problem sein werden. Auch der Vertrauensschutz der Buchführung ist bereits in Frage gestellt worden. Ebenso ist das Mitwirkungsverzögerungsentgelt zu nennen, welches gesetzlich festgelegt wird.

Wie schätzen Sie die Umsetzbarkeit dieser Neuregelung für die Betriebe und Unternehmen ein? Welche Auswirkungen hat die Neuregelung für die steuerberatenden Berufe hinsichtlich der Begleitung der Betriebsprüfungen?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Rose von der Bundessteuerberaterkammer.

Sv **Dirk Rose** (Bundessteuerberaterkammer): Es ist wirklich ein großes Anliegen des Berufsstands, dass das Thema grundsätzlicher und länger diskutiert wird. Der Referentenentwurf kam meines Erachtens im Juli, und jetzt diskutieren wir schon über den Gesetzentwurf. Vielleicht sollte man sich mehr Zeit nehmen, um ein grundsätzliches Konzept entwickeln zu können, wie man Betriebsprüfungen zukünftig gestalten möchte. Ich sehe hier ein großes Problem, sowohl auf der Seite der Finanzverwaltung aufgrund mangelnder Ressourcen als auch in der Beraterschaft und bei den Unternehmen. Insoweit müsste man überlegen, ob nicht eventuell andere systematische Prüfungsansätze in den Gesetzentwurf aufgenommen werden, um das Thema grundsätzlicher zu diskutieren.

Ich habe an verschiedenen Stellen schon sehr häufig gesagt, dass es immer ein grundsätzliches Problem darstellt, wenn eine von drei Parteien – das ist hier die Bundesregierung, die vom Bundesministerium der Finanzen beraten wird – über Kooperationen nachdenkt und nur die Regelungen ins Gesetz schreibt, die aus Sicht der Verwaltung relevant sind. Aus meiner Sicht muss hier ein Interessenausgleich zwischen Finanzverwaltung, Unternehmen und Steuerberatung stattfinden. Dafür steht der Berufsstand auch bereit.

Frau Dr. Peters hat es schon ausgeführt, dass es schwierig ist, über Vertrauen zu sprechen, wenn im Zusammenhang mit den Kooperationen alles in die Entscheidungshoheit des Finanzamts gestellt wird

und bei der Mitwirkung das scharfe Schwert geschwungen wird. Ich kann berichten, dass ich es momentan im Berufsstand schwer habe, für die guten Regelungen dieses Gesetzentwurfs zu werben, da überwiegend die Sanktionen gesehen werden.

Ich plädiere für eine grundsätzlichere Herangehensweise. Dazu könnte unser Vorschlag zu den Steuerkontrollsystemen aufgenommen werden, bei dem der Berufsstand mit ins Boot geholt wird. Damit könnten die angesprochenen Personalressourcen sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf Seiten des Berufsstandes und der Unternehmen ausgewogener genutzt werden. Wenn dann noch die Anregungen des Instituts für Digitalisierung im Steuerrecht e.V. zur Digitalisierung aufgenommen würden, sind wir auf einem guten Weg. Dies braucht jedoch einen längeren Vorlauf.

Beim Thema des Mitwirkungsverlangens ist es meines Erachtens ein richtiger Ansatz zu sagen, dass von Seiten der Finanzverwaltung dafür Sorge getragen werden muss, dass die Unterlagen zeitnah kommen, um eine Prüfung gewährleisten zu können. Die Ausgestaltung des Mitwirkungsverlangens ist aber das Problem. Wir haben einige Aspekte bereits gehört. Ich verstehe nicht, wenn beispielsweise ein Vertrag für eine Steuer benötigt wird, warum dann plötzlich alle Steuern über alle Jahre relevant werden, die die Betriebsprüfung betreffen. Oder wenn man sich nicht mehr darüber streitet, ob etwas vollständig vorgelegt worden ist, sondern nur noch über die Höhe der Zuschläge streitet: Warum wird dann die Festsetzungsverjährung verlängert? Das macht überhaupt keinen Sinn. Das Mitwirkungsverlangen kann schon erfüllt sein, aber man streitet sich nur noch über den Zuschlag. Schon muss man sich mit einer verlängerten Ablaufhemmung herumschlagen. Das ist aus unserer Sicht unsystematisch und macht keinen Sinn. Ich könnte noch viel mehr sagen, aber die Zeit reicht nicht aus.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort für die Fraktion der SPD hat Frau Kollegin Heselhaus.

Abg. **Nadine Heselhaus** (SPD): Meine nächsten beiden Fragen gehen an Frau Prof. Dr. Marquardsen von der Ruhr-Universität Bochum und die Deutsche Steuer-Gewerkschaft. Mit dem Ziel der Beschleunigung des Verfahrens nimmt dieser Gesetzentwurf sowohl die Steuerverwaltung als auch die Steuerpflichtigen in die Pflicht. Halten Sie



diese Inanspruchnahme auf beiden Seiten für ausgewogen?

Außerdem habe ich eine Frage bezüglich des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld. Halten Sie den Zuschlag für geeignet, um auch nicht kooperative große Konzerne zur zeitnahen Kooperation zu bewegen?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Frau Prof. Dr. Marquardsen von der Ruhr-Universität Bochum. Sie ist auch digital zugeschaltet.

Sve **Prof. Dr. Maria Marquardsen** (Ruhr-Universität Bochum): Ich möchte an das anschließen, was Frau Dr. Peters bereits angesprochen hat. Es werden zwar beide Seiten in Anspruch genommen. Bei der Finanzverwaltung liegt die Inanspruchnahme aber vor allen Dingen in der Verkürzung der Ablaufhemmung, während die Steuerpflichtigen viel stärker in Anspruch genommen werden. Ich sehe also ein gewisses Ungleichgewicht bei der Inanspruchnahme und sehe auf der Seite keinen ganz so kooperativen Ansatz, wie eine moderne Betriebsprüfung das vielleicht umsetzen könnte und sollte.

Insofern halte ich es für unbedingt notwendig, den Vorschlag für einen § 38 EGAO in den Gesetzentwurf aufzunehmen und auf die Prüfung der Steuerkontrollsysteme einzugehen, um eine verbindliche Zusage treffen zu können. Auf diese Weise würde ein kooperativerer Ansatz gewährleistet, der nicht nur die Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt.

Bei allem, was den Steuerpflichtigen zugesprochen wird, handelt es sich ansonsten um Ermessensnormen, die mit relativ hohen Anforderungen versehen sind. Beispielsweise wird bei den Teilabschlussbescheiden gefordert, dass die Steuerpflichtigen ein erhebliches Interesse geltend machen und dies auch noch glaubhaft machen müssen, damit es überhaupt zu einer Ermessensreduktion bzw. einem intendierten Ermessen – hier als Soll-Vorschrift ausgestaltet – kommt. Gleiches gilt dann auch für die Vorverlagerung einer verbindlichen Zusage aufgrund der Teilabschlussbescheide. Auch dafür braucht man ein besonderes Interesse des Steuerpflichtigen.

Man sieht also, dass der Steuerpflichtige wenige Ansprüche hat, aber viel dafür erfüllen muss. Das betrifft auch die Pflicht zur Digitalisierung der Buchführung und den Wegfall der Beweiskraft der

Buchführung. Ich denke, man kommt wesentlich weiter, wenn man auf einen kooperativeren Ansatz Wert legt. Denn die Steuerpflichtigen haben auch ein Interesse daran, bei der Digitalisierung mitzugehen und kooperativ zu sein. Allerdings wird hier mit einem sehr scharfen Schwert vorgegangen, was das Mitwirkungsverlangen angeht.

Ich würde das Wort an der Stelle weitergeben, damit noch Zeit verbleibt, obwohl noch mehr zu sagen wäre.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Genau, das Wort hat Herr Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft.

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Ich glaube, es ist jetzt an der Zeit, das eine oder andere klarzustellen. Der Gesetzentwurf nimmt die Steuerverwaltung ganz extrem in die Pflicht. Wir geben unser schärfstes Schwert auf. Das ist nicht das Mitwirkungsverzögerungsgeld, sondern die Ablaufhemmung. § 171 Abs. 4 AO soll zeitlich auf fünf Jahre beschränkt werden. Das stellt uns vor extreme Herausforderungen. Es ist bei dem einen oder anderen Redner durchgeklungen. Wir haben ungefähr fünf bis zehn Prozent der Großbetriebe, bei denen die Prüfung außerhalb dieses 5-Jahreszeitraums beendet wird. Diese gilt es jetzt, in diesen 5-Jahreszeitraum hereinzubekommen.

Die Teilabschlussbescheide sind nicht einfach mal so zu erstellen. Die Teilabschlussbescheide sind vergleichbar mit einem Steuerbescheid. Es muss eine gesonderte Feststellung erfolgen. Man muss sich darüber einigen. Das kostet Zeit und Arbeit. Es ist schon angesprochen worden, dass wir mit einem extremen Personalmangel leben. Das sind zusätzliche Maßnahmen, die hier auf die Steuerverwaltung hereinprasseln.

Ich bitte auch zur Kenntnis zu nehmen, dass wir den Beratern sehr weit entgegengekommen sind. Man erwartet im Rahmen des kooperativen Ansatzes immer, dass die Steuerverwaltung kooperativ ist. Ich sehe aber in dem Gesetzentwurf keinerlei Kooperation von Seiten der Unternehmen oder der Berater. Hier müsste man sagen, dass diese auch etwas geben sollen, beispielsweise eine zeitlich frühere Übermittlung von Daten. Wenn von der anderen Seite auch etwas kommt, glaube ich, sind wir auf einem guten Weg und können uns unterhalten, wie die Zukunft der Betriebsprüfung aussieht.



Vorsitzender **Alois Rainer**: Für die Fraktion der CDU/CSU hat das Wort der Kollege Herr Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an den Deutschen Steuerberaterverband e.V.: Es ist jetzt schon mehrfach über die Ziele gesprochen worden, nämlich die Beschleunigung und Modernisierung der Betriebsprüfung. Es sind die Schlagworte „auf Augenhöhe, „Waffengleichheit“ und „kooperativer Ansatz“ gefallen. Der Vertreter der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V. hat gerade seine Sicht der Dinge geschildert. Vielleicht haben die steuerberatenden Berufe eine andere Sicht auf das Thema.

Von daher lautet meine Frage: Wird das Ziel erreicht? Ist es wirklich ein kooperativer Ansatz? Oder wäre es besser, wie bereits von der Bundessteuerberaterkammer angesprochen, das Vorhaben noch ein wenig zu diskutieren und vielleicht zu verschieben?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Frau Mein vom Deutschen Steuerberaterverband e.V..

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V.): Ich glaube, dass hier bisher viel Wahres gesagt wurde. Ich glaube auch durchaus Herrn Köbler, dass es für die Deutsche Steuer-Gewerkschaft und für die Finanzverwaltung eine Herausforderung darstellt, Großbetriebe zukünftig in fünf Jahren nach der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zu prüfen.

In der Diskussion ist mir aber bisher ein bisschen zu kurz gekommen, dass Dinge verknüpft werden, die nicht zueinander passen. Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen wurde als Kehrseite zur Verkürzung der Ablaufhemmung bezeichnet. Die Ablaufhemmung von fünf Jahren ab Beginn der Prüfungsanordnung hat für kleinere und mittlere Unternehmen überhaupt keine Auswirkungen. Wir wissen aus unseren kleinen und mittleren Kanzleien im Berufsstand, dass die Betriebsprüfungen im Schnitt ein halbes oder ein Jahr und nur in Extremfällen vielleicht zwei Jahre dauern. Das heißt, was die Ablaufhemmung betrifft, schaffen wir ab der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung die Prüfung locker in den fünf Jahren mit Ihnen zusammen, Herr Köbler. Die 5-Jahres-Verkürzung wirkt sich, und das muss ich jetzt als Vertreterin der kleinen und mittleren Kanzleien deutlich sagen, allenfalls auf die Großbetrieben aus.

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen hingegen trifft im Zweifel alle Steuerpflichtigen und kann von der Finanzverwaltung jederzeit anlasslos als Schwert gezückt werden. Es muss nicht gezückt werden, aber es kann gezückt werden. Wie es Frau Dr. Peters ausgeführt hat, kann dies ohne Begründung erfolgen und ohne dass der Steuerpflichtige zuvor irgendein Fehlverhalten an den Tag gelegt hat.

Wir hätten uns gewünscht, dass das qualifizierte Mitwirkungsverlangen möglicherweise an ein Fehlverhalten im Vorfeld geknüpft wird. Dieser Wiederholungstäter wird jetzt erst beim Zuschlag bestraft. Wir hätten uns gewünscht – das hat Herr Rose bereits angesprochen –, dass im Wortlaut „nicht vollständig“ enthalten ist. Die Bedeutung des „nicht vollständig“ liegt immer im Auge des Betrachters. Es gibt schon jetzt in der Praxis Diskussionen, wie viele Unterlagen man einreichen muss oder welche Unterlagen der Prüfer haben will. In diesem kleinen Moment ist der Prüfer – das muss auch so sein, denn das Steuerverfahrensrecht ist ein Über-/Unterordnungsverhältnis – am Zug zu beurteilen, was „nicht vollständig“ bedeutet. Wenn Sie daran einen Fallbeileffekt, einen Automatismus bezüglich der Sanktionen knüpfen, dann hat das Auswirkungen. Die Sanktionen sind nicht schwach, sondern scharf. Es sind 100 Euro pro Tag. Das kann für einen kleinen Unternehmer richtig zu Buche schlagen. Die Ablaufhemmung wird dadurch verlängert, was für den kleinen Unternehmer vielleicht nicht so interessant ist. Allerdings ist auch für diesen die Rechtsbehelfsmöglichkeit bei dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen geschwächt, weil die Begründung fehlt. Der Prüfer kann es einfach so machen.

Ich will damit sagen, dass dieses scharfe Schwert jederzeit herausgeholt werden kann. Ich bin mir sicher, dass diese Drohkulisse in der Prüfung genutzt wird. Es wird sicherlich nicht von jedem Prüfer genutzt. Die erfahrenen Betriebsprüfer werden mit einem Fingerspitzengefühl agieren. Aber der junge Prüfer – das ist uns in unserer Praxis häufig von den kleinen und mittleren Kanzleien berichtet worden – geht erst einmal los und macht. Das ist auch sein gutes Recht. Aber das qualifizierte Mitwirkungsverlangen, so wie es jetzt ausgestaltet ist, ist nicht angemessen.

Ich habe das Argument von Herrn Prof. Dr. Reimer schon häufiger gehört, dass die Ablaufhemmung



die Kehrseite des qualifizierten Mitwirkungsverlangens ist. Ich frage mich, warum das qualifizierte Mitwirkungsverlangen dann nicht an die Ablaufhemmung gekoppelt wird? Warum steht dann in dem Tatbestand nicht: „In den letzten zwei Jahren vor Ablauf der Ablaufhemmung von fünf Jahren kann der Prüfer das qualifizierte Mitwirkungsverlangen ziehen.“? Wenn man es so koppeln würde, hätte man eine zielführende Verknüpfung. Das passiert jedoch nicht.

Wir haben noch gar nicht über die neue Berichtigungspflicht der Steuererklärung nach § 153 AO gesprochen. Hier werden die strafrechtlichen Sanktionen erhöht. Das hat bislang die Finanzverwaltung bewältigen müssen, obwohl es für sie schwierig ist. Wir werden hingegen jetzt dazu verpflichtet und wir müssen es unverzüglich machen. Wenn wir es nicht unverzüglich machen, werden wir in ein Steuerstrafverfahren gezogen.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Für die Fraktion der SPD hat die Kollegin Heselhaus das Wort.

Abge. **Nadine Heselhaus** (SPD): Ich greife noch einmal auf Fragen auf, die aus zeitlichen Gründen nicht beantwortet werden konnten. Die Fragen richten sich erneut an Frau Prof. Dr. Marquardsen und die Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.. Zunächst bitte ich noch einmal um Beantwortung der Frage, inwieweit Sie den Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld für geeignet halten, um Großkonzerne zur zeitnahen Kooperation zu bewegen. Inwieweit bedeutet das qualifizierte Mitwirkungsverlangen mit einer Erfüllungsfrist von einem Monat Schwierigkeiten für kleine und mittlere Unternehmen?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Frau Prof. Dr. Marquardsen von der Ruhr-Universität Bochum.

Sve **Prof. Dr. Maria Marquardsen** (Ruhr Universität Bochum): Ich denke, der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld ist bei größeren Unternehmen zwingend erforderlich, da bei diesen 100 Euro pro Tag für 100 Tage nicht ins Gewicht fallen werden. Es wurde bereits angesprochen, dass selbst die jetzige Größenordnung von 10 000 Euro nicht ausreichend sein könnte, um die wirklich großen Player zur Mitwirkung zu bewegen. Der Zuschlag ist jedenfalls erforderlich, wenn man das Mitwirkungsverzögerungsgeld als wirksame Sanktion des

nicht erfüllten qualifizierten Mitwirkungsverlangens ausgestalten möchte.

Kritik am qualifizierten Mitwirkungsverlangen wurde bereits hinreichend geäußert. Hier könnte über eine Unterscheidung zwischen dem nicht vollständig erfüllten Mitwirkungsverlangens und der vollkommenen Verweigerung des Mitwirkungsverlangens nachgedacht werden. Dabei kann die Sanktion des Verzögerungsgeldes als Stellschraube genutzt werden, um unterschiedliche Beträge anzusetzen. Es sollte jedenfalls klargestellt werden, wie eine nicht vollständige Mitwirkung definiert ist.

Die Frist von einem Monat könnte meines Erachtens nicht nur für kleine und mittlere Unternehmen, sondern insgesamt für die geprüften Steuerpflichtigen eine Herausforderung darstellen. Denn es könnte länger dauern, die angeforderten Unterlagen oder Informationen zur Verfügung zu stellen. Man könnte darüber nachdenken, anstelle einer starren Frist der Finanzverwaltung die Möglichkeit zu geben, selbst eine Frist zu setzen. Diese von der Finanzverwaltung zu setzende Frist wäre dann abhängig vom Inhalt des qualifizierten Mitwirkungsverlangens. Auch könnte man auf diese Weise den Interessen des Steuerpflichtigen gerecht werden. Hier käme der kooperative Ansatz wieder zum Tragen. Die Finanzverwaltung könnte mit dem Steuerpflichtigen in kooperativer Absprache ausloten, welche Zeitspanne für ihn realistisch sein könnte.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V..

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Meines Erachtens ist dieses Mitwirkungsverzögerungsgeld ein erster Schritt. Ich denke jedoch, dass man erst einmal schauen muss, wie die Praxis aussieht. Ich war selber viele Jahre in der Praxis aktiv. Ich glaube nicht, dass dieses Instrument sehr häufig zur Anwendung kommen wird, weil nämlich die Einspruchsgefahr besteht.

Wir verfolgen insgesamt in der großen Anzahl der Betriebsprüfungen einen kooperativen Ansatz. Da geben mir die Kollegen der Bundessteuerberaterkammer und des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. sicher Recht. Bei den großen Unternehmen glaube ich, dass der Druck eher unternehmensintern vorhanden ist. Wir haben auch einen Shareholder-Ansatz. Hier gibt es Shareholder und eine Unternehmensführung. Wenn die



Steuerabteilung nicht liefert und Bußgeldbescheide kommen, dann ist der interne Druck auf Unternehmerseite groß genug, dass das Mitwirkungsverlangen erfüllt wird. Insgesamt würde ich dafür plädieren, dass wir das Instrument eine gewisse Zeit wirken lassen und dann evaluieren, wie es sich bewährt hat.

Wir sind hier im Raum einer Meinung, dass wir langfristig schauen müssen, wie sich der Weg zu kooperativen Prüfungsansätzen entwickeln kann. Dafür muss sich jede Seite noch ein bisschen bewegen. Dazu müssen wir intensiv diskutieren. Dem Gesetzentwurf ist bereits eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe vorausgegangen, in der die Interessenvertretungen der Beraterschaft angehört worden sind. Ich glaube, dass ein erster guter Kompromiss gefunden worden ist. Das Thema ist heute noch nicht abgeschlossen. Man wird in Zukunft an der Thematik dran bleiben müssen.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Als nächstes hat das Wort für die Fraktion der CDU/CSU Frau Kollegin Tillmann.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Das aus meiner Sicht positivste Instrument für die Unternehmen und Steuerpflichtigen in diesem Gesetzesentwurf ist das Teilabschlussbescheidverfahren. Das scheint mir eine gute Idee zu sein, weil das unsere Probleme mit der verbindlichen Auskunft, die wir seit Jahren haben, lösen könnte.

Wenn ich mir aber dann die zwei Sätze des neuen § 180 Abs. 1a AO anschau, scheint mir die Formulierung ein bisschen ängstlich zu sein. Nach dem ersten Satz „kann“ es ein Teilabschlussbescheid geben. Das steht also im Ermessen. Im zweiten Satz finde ich die Formulierung sehr interessant: „Auf Antrag des Steuerpflichtigen soll ein Teilabschlussbescheid ergehen, [...]“. Damit wird ein Wahlrecht normiert. Der Satz geht weiter: „...wenn daran ein erhebliches Interesse besteht und dies vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird.“ Auch hier wird bei den Begriffen „erhebliches Interesse“ und „glaubhaft“ Ermessen eingeräumt.

Frau Dr. Peters, ich würde gerne wissen, ob wir das nicht besser formulieren können. Wenn auf Seiten der Finanzverwaltung schon ein erhebliches Interesse besteht, macht es überhaupt keinen Sinn, dass der Steuerpflichtige noch glaubhaft machen muss, dass die Finanzverwaltung ein erhebliches

Interesse hat. Dieser Satz scheint mir ziemlich verkorkst zu sein.

Dazu würde ich Sie gerne um Rat bitten, ob wir dies nicht besser formulieren können, zumal im Wortlaut des § 180 Abs. 1a AO mit „abgrenzbar“, „Besteuerungsgrundlagen“ und „erheblich“ drei unbestimmte Rechtsbegriffe in zwei Sätzen enthalten sind. Das scheint mir auch nicht sehr sinnvoll zu sein.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Frau Dr. Peters vom Finanzgericht Münster.

Sve **Dr. Franziska Peters** (Finanzgericht Münster): Das ist völlig richtig, dass wir auf der einen Seite ein Ermessen haben, welches sich dann bei einem erheblichen Interesse des Steuerpflichtigen, wie Frau Prof. Dr. Marquardsen es bereits gesagt hat, zu einem intendierten Ermessen verengt. Gleichwohl haben wir noch diese Unsicherheit darin. Deshalb könnte man auch weitergehen und sagen, wenn ein erhebliches Interesse des Steuerpflichtigen besteht und er das auch noch glaubhaft macht, ist das mehr als „behaupten“. In Norddeutschland würden wir sagen: „Butter bei die Fische“. Denn der Steuerpflichtige muss es dann in gewisser Weise belegen. Dann kann man so weit gehen und sagen, dann „hat“ ein Teilabschlussbescheid zu ergehen.

Wir kennen den Begriff der „Besteuerungsgrundlagen“ auch aus anderen Zusammenhängen. Im Feststellungsverfahren wird der Begriff nach dem Motto vorausgesetzt; „Wir wissen, wovon wir sprechen“. Es gibt aber auch die Möglichkeit, diesen Begriff im jeweiligen Regelungszusammenhang der Norm auszulegen. Ich verstehe die Norm so, dass sie in Textziffern von Betriebsprüfungsberichten denkt, die auch jeweils abgeschlossene Sachverhalte betreffen und sich in ihrer steuerlichen Wirkung auf diese jeweilige Textziffer beschränken. Wenn man die Norm so ausgelegt, denke ich, ist es einigermaßen trittfest formuliert. Zumindest kann man es so auslegen, dass man damit arbeiten kann.

Aber die Verbindung von unbestimmten Rechtsbegriff mit einem Ermessen ist immer unglücklich. Entweder müsste man die Besteuerungsgrundlagen präziser definieren oder sagen, dass es einen Anspruch auf Erlass eines Teilabschlussbescheides bei erheblichem Interesse gibt.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Frau Kollegin Tillmann hätte noch eine Nachfrage.



Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Ich unterstelle jetzt mal, wenn es ein gleich gerichtetes Interesse von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen gäbe, dann wären sie sich schnell einig. Aber wenn das Interesse nicht in die gleiche Richtung geht: Wann ist denn irgendetwas glaubhaft und vor allem: was ist „erheblich“?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Bitte, Frau Dr. Peters.

Sve **Dr. Franziska Peters** (Finanzgericht Münster): Solche Fragen lieben Juristen, weil wir dann sagen können: Es kommt auf die Umstände des Einzelfalles an. Ich habe die Norm bisher immer so gelesen: Wenn ein erhebliches Interesse des Steuerpflichtigen besteht, dann soll ein solcher Bescheid ergehen. Hier kann man sich auch im Rahmen der Auslegung bestimmte Fallgruppen vorstellen. Ein Klassiker in der Betriebsprüfung ist die Rechtsnachfolge: Es wird Rechtssicherheit benötigt, weil ein Betrieb in anderer Weise fortgeführt werden soll. Oder es gibt Dauersachverhalte, also einen Sachverhalt, bei dem sich in jedem neuen Besteuerungszeitraum wieder dieselbe Problematik stellt. In diesen Fällen kann ich den Bescheid mit einer verbindlichen Zusage verbinden und habe damit sowohl für die Vergangenheit als auch für die Zukunft Rechtssicherheit.

Das Glaubhaftmachen kennt man aus anderen Zusammenhängen, nämlich im einstweiligen Rechtsschutz, also die Vorlage präsen- ter Beweismittel. Die Problematik ist, wie man ein erhebliches Interesse glaubhaft machen will. Soll man eine eidesstattliche Versicherung abgeben? Das ist an dieser Stelle eher überschießend formuliert. Wenn man stattdessen sagen würde: „besteht ein erhebliches Interesse“, dann bin ich sozusagen im Rahmen des Freibeweises und in gewisser Weise im Bereich der Amtsermittlung aus Sicht des Prüfers. Dann hätte man wieder den kooperativen Ansatz, dass man gemeinsam entscheidet: Es besteht ein erhebliches Interesse und man ist sich einig. Eine eidesstattliche Versicherung vom Steuerpflichtigen wird dann nicht mehr gebraucht.

Meines Erachtens kann man mit einem Anspruch auf diesen Bescheid, mit einem Verzicht auf die Glaubhaftmachung und mit den anderen unbestimmten Rechtsbegriffen, mit der in der Norm gearbeitet wird, in der Praxis viel erreichen.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN Frau Kollegin Düring.

Abg. **Deborah Düring** (B90/GR): Ich würde noch einmal eine Frage an Herrn Trautvetter stellen. Im Jahressteuergesetz 2020 wurde die strafrechtliche Verjährung bei Steuerhinterziehung auf 15 Jahre erhöht. Das heißt, das Parlament hat anerkannt, dass es einen zeitlichen Aufwand bei komplexen Steuerfällen gibt.

Erschwert nun die Einführung einer zeitlich beschränkten Ablaufhemmung von 5 Jahren den Steuervollzug oder sind aus Ihrer Erfahrung und Ihren Eindrücken aus dem Austausch mit Praktikern fünf Jahre für die Finanzverwaltung ausreichend, um überhaupt den Verdacht zu begründen und den Fall am Schluss an die Strafverfolgung zu übergeben?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Trautvetter von Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V..

Sv **Christoph Trautvetter** (Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V.): Es gibt tatsächlich im Strafrecht die verlängerte Frist, aber nicht bei der Betriebsprüfung, wo die Frist verkürzt werden soll. Jedoch ist der Sachverhalt, nämlich die steuerliche Ermittlung, im Prinzip der gleiche. Die Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren durch die Betriebsprüfung ist aus meiner Sicht genauso komplex wie im Strafverfahren.

Das heißt, die Problembeschreibung im Jahressteuergesetz 2020 trifft auch auf die Betriebsprüfung zu. Die Verfahren werden immer komplexer. Die Digitalisierung sorgt dafür, dass viel mehr Daten auszuwerten sind. Die Beurteilung wird sehr viel schwieriger. Das gilt auch für die Betriebsprüfung, zumindest in den Fällen, in denen es um Groß- und Größtkonzerne mit komplexen Steuervermeidungsgestaltungen.

Ich würde in diesem Kontext noch einmal darauf hinweisen wollen, dass es eben diese 5 bis 10 Prozent schwierigen Steuerfälle sind, in denen aggressive Steuergestaltung betrieben wird, in denen bis zum letzten Punkt gestritten wird und in denen die Steuerpflichtigen nicht kooperieren wollen, weil es für sie um viel Geld geht. Genau in diesen Fällen wird man dem tatsächliche Sachverhalt durch eine Fristverkürzung nicht gerecht. Dabei



sorgt auch ein streitanfälliges Mitwirkungsgeld, wie bereits mehrfach erwähnt, zusätzlich dafür, dass dieser Streit vor die Gerichte getragen wird.

Aus meiner Sicht ist sogar die Frist in diesen Fällen ein Problem. Wenn nach fünf Jahren ein Bescheid ergeht, wird dieser angefochten, und das Problem wird am Ende auf die Gerichte verlagert, und nicht im Besteuerungsverfahren geklärt. Daher denke ich, dass die Fristverkürzung vor dem Hintergrund der Tatsache, dass es in 5 bis 10 Prozent der Fälle länger dauert, nicht angemessen ist.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Haben Sie eine Nachfrage, Frau Düring?

Abg. **Deborah Düring** (B90/GR): Könnten Sie darlegen, welche Folgen das im Gesetzentwurf eingeführte Vorziehen der Prüfungsanordnung hat?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat noch einmal Herr Trautvetter von Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V..

Sv **Christoph Trautvetter** (Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V.): Zur Frage der Prüfungsanordnung habe ich schon in unserer Stellungnahme geschrieben, dass der Gesetzentwurf an dieser Stelle nicht eindeutig ist, ab wann die verkürzte Frist für die Prüfungsanordnung gelten soll. Dies ist im Gesetzentwurf nicht festgelegt. Zumindest besteht nach meiner Lesart die Auslegungsmöglichkeit, dass die einjährige Prüfungsanordnungsfrist schon 2023 gelten könnte. Das würde bedeuten, dass die schon jetzt überforderten Betriebsprüfer nächstes Jahr massenhaft Prüfungsanordnungen erlassen müssen. Falls diese Lesart falsch ist, wäre das gut. Falls nicht, würde ich tatsächlich um eine klarere Formulierung und eine Klarstellung bitten, dass die verkürzte Frist für die Prüfungsanordnung nicht bereits am 1. Januar 2023 in Kraft tritt, sondern erst mit § 171 Abs. 4 Satz 3 AO oder danach. Ansonsten wird durch das Vorziehen der Prüfungsanordnung im Endeffekt die Ablaufhemmung verkürzt, sollten die Steuerbehörden es nicht schaffen, so schnell wie vorgesehen zu beginnen. Mit der Prüfungsanordnung beginnt nämlich die Uhr zu laufen, ohne Rücksicht darauf, ob in der Betriebsprüfungsstelle gerade Personal für diese Fragestellung verfügbar ist oder ob es nicht eigentlich mehr Sinn machen würde, in zwei Jahren in mehreren Fällen gebündelt diese Frage zu behandeln.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Dann machen wir weiter mit der Fraktion DIE LINKE. Frau Kollegin Wissler, bitte.

Abg. **Janine Wissler** (DIE LINKE.): Viele Fragen sind bereits gestellt worden. Ich würde gerne bei Herrn Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft noch einmal nachhaken, da Sie eben das Thema „Personalmangel“ angesprochen haben. In Ihrer Stellungnahme haben Sie geschrieben, dass der Personalfehlbestand der Steuerverwaltung zu hoch ist, um flächendeckende Betriebsprüfungen durchzuführen. Ich würde Sie gerne bitten, dies ein bisschen konkreter auszuführen. Kann man beziffern, wie viel Personal in der Steuerverwaltung fehlt? Können zumindest die von der Finanzministerkonferenz festgelegten Sollwerte für Prüfungsturnusse erfüllt werden? Sie haben ja bereits angedeutet, dass die vorgesehen Maßnahmen zur Beschleunigung zu weiterem Personalbedarf in der Steuerverwaltung führen würden. Könnten Sie dies noch näher ausführen und quantifizieren?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V..

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Meine Antwort auf die letzte Frage ist ein klares „ja“. Natürlich wird es einen gewissen Personalbedarf geben, da es zusätzliche Arbeiten sind. Aber ich will jetzt nicht sagen, dass der Teilabschlussbescheid Blödsinn ist. Ich glaube, das ist eine gute Sache. Der Teilabschlussbescheid kommt dem Anliegen von Unternehmen und Steuerberatern nach, dass man sich bei Themen wie etwa Verrechnungspreisen schnell einigt und dadurch keine Nachteile entstehen. Ich glaube, dass es sehr gutes Instrument ist.

Zum Stichwort „Personalmangel“: Ich habe den Beschluss vom September 1997 mitgebracht, in dem sich die Finanzministerkonferenz mit dem Thema der Größenklassen beschäftigt hat. Abhängig von der Betriebsgrößenklasse soll ein gewisser Prüfungsturnus eingehalten werden. Die Realität ist jedoch, dass diese vorgegeben Prüfungsturnusse knapp absolut verfehlt werden. Bei G-Betrieben, den Großbetrieben, beträgt der Prüfungsturnus im Schnitt sechs Jahre. Das ist jedoch immer davon abhängig, wie die einzelnen Länder personell aufgestellt sind. Bei den Großbetrieben gibt es eine Spannweite von ungefähr fünf bis zehn Jahren. Bei



den Mittelbetrieben, die schon eine gewisse Größenordnung haben, prüfen wir im Schnitt alle 20 Jahre. Allerdings ist die Spannbreite mit 15 bis 37 Jahren relativ groß. Das sind dann fast schon zwei Generationen, die Betriebe hier ohne jegliche Betriebsprüfung auskommen. Bei den Kleinbetrieben liegt der Schnitt bei 42 Jahren und die Spannbreite geht von 26 bis hin zu 83 Jahren in einigen Bundesländern.

Wie bereits in meiner Stellungnahme erwähnt, prüfen wir leider insgesamt zu wenig. Das ist dem Personalfehlbestand geschuldet. Insgesamt werden jährlich nur ungefähr 2 Prozent der Unternehmen der Betriebe geprüft. Insofern glaubt der Staat – hoffentlich zu Recht –, dass die eingereichten Steuererklärungen richtig sind. Daher stört es mich persönlich schon ein bisschen, wenn es heißt, dass die Betriebsprüfungen viel zu langsam sind. Denn sie finden überhaupt nur in 2 Prozent der Unternehmen jährlich statt. In allen anderen Fällen gehen die Steuererklärungen zwar mit einem gewissen Risikomanagement durch. Aber wir kennen ja die E-Bilanz-Daten, die nicht so tief sind.

Man hat schon ein Gottesvertrauen in die Steuerpflichtigen. Dass dieses Vertrauen nicht immer gerechtfertigt ist, zeigen die Mehrergebnisse. Es gibt auch die jährliche Betriebsprüfungsstatistik des Bundesministeriums der Finanzen, wonach im Schnitt jeder Betriebsprüfer über eine Million Euro an Mehrergebnissen hereinholt.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Frau Wissler, hätten Sie eine Nachfrage?

Abg. **Janine Wissler** (DIE LINKE.): Sie haben in Ihrer Stellungnahme die Verpflichtung von Plattformbetreiberinnen und Plattformbetreibern zur Informationsweitergabe kritisch bewertet und Ausweichbewegungen befürchtet. Könnten Sie noch einmal ausführen, welche ergänzenden Maßnahmen nach Ihrer Meinung ergriffen werden sollten?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V..

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Ich würde mich aus Zeitgründen auf die Beschreibung der Ausweichbewegungen beschränken. Nach der Einführung der Haftungsregelung für Plattformen nach § 25e Umsatzsteuergesetz (UStG) vor ein paar Jahren haben wir in der Folge erlebt,

dass sich eine ganze Reihe von chinesischen Unternehmen registriert haben. Das Finanzamt Neukölln hat dies vor eine Belastungsprobe gestellt. In der Steuerfahndung und in der Betriebsprüfung haben wir jedoch Ausweichbewegungen in eigene Onlineshops festgestellt. Die Unternehmen bieten ihre Waren nicht mehr auf Online-Plattformen an, sondern in eigenen Onlineshops. Vielleicht können wir später noch weiter darauf eingehen.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat für die Fraktion der FDP Herr Kollege Herbrand.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Meine Frage richtet sich an Prof. Dr. Roman Seer vom Institut für Finanzen und Steuern e.V.. Es gibt unterschiedliche Auffassungen darüber, wie viel man geben und nehmen sollte, und dass möglicherweise ein Ungleichgewicht besteht. In diesem Zusammenhang würde ich gerne mit Ihnen über das qualifizierte Mitwirkungsverlangen sprechen. Mit Sanktionsandrohungen soll der Druck auf die Steuerpflichtigen hinsichtlich einer verbesserten Kooperation bei Außenprüfungen erhöht werden. Ist die fehlende Mitwirkung Ihrer Auffassung nach der Hauptgrund für langwierige Außenprüfungen? Ist die Einführung neuer und schärferer Sanktionen daher gerechtfertigt oder gäbe es auch im Sinne eines kooperativen Ansatzes eventuell andere Methoden?

Dann würde ich gerne noch auf die Begründungspflicht eingehen. Der Gesetzesentwurf sieht eine Begründungspflicht für dieses qualifizierte Mitwirkungsverlangen vor. Sind Ihrer Auffassung nach die Voraussetzungen dafür hinreichend konkret?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Prof. Dr. Seer vom Institut für Finanzen und Steuern e.V., der uns digital zugeschaltet ist.

Sv **Prof. Dr. Roman Seer** (Institut für Finanzen und Steuern e.V.): Ich glaube, dass dieses Mitwirkungsverlangen nicht im Zusammenhang mit der Verkürzung der sogenannten Ablaufhemmung stehen sollte. Es hat aus meiner Sicht nichts damit zu tun.

Wir hatten bisher schon die Möglichkeit, nach § 146 Abs. 2c AO Verzögerungsgelder zu verhängen. Soweit ich das sehe, haben die Betriebsprüfer davon eher zögerlich Gebrauch gemacht. Es gibt keine einheitliche Linie, die man dort sehen könnte.



Wenn ich den Gesetzentwurf richtig verstehe, soll diese Möglichkeit durch eine Muss-Vorschrift verschärft werden, die wir bereits besprochen haben. Hinzu kommt eine Verschärfung für Großkonzerne, bei denen man Angst hat, dass diese Beträge nicht angemessen sind. Deshalb soll ermessensgesteuert noch dieser sogenannte Zuschlag erhoben werden können.

Meines Erachtens ist dies nicht der richtige Weg. Vielmehr sollte zwischen zur Mitwirkung bereiten Unternehmen, denen man von Seiten des Staates auch eine Kooperation anbietet, und nicht kooperativ agierenden Unternehmen unterscheiden, die man mit den begrenzten Ressourcen verschärft und verstärkt prüfen will. Das ist auch das richtige und legitime Ziel der Deutschen Steuergewerkschaft und der Finanzverwaltung. Damit würden Anreize für die Steuerpflichtigen geschaffen, von selbst mitzuwirken. So kennen wir es auch von der begleitenden Kontrolle in Österreich oder von Tax-Compliance-Management-Systemen, die von Unternehmen in unterschiedlicher Größenordnung eingerichtet sind. Unternehmen, die bereit sind, eine Selbstkontrolle vorzunehmen und dies im Rahmen einer entsprechenden internen Kontrolle von selbst bereits tun, sollte ein größerer Vertrauensvorschuss gegeben werden als den Unternehmen, die ein solches System nicht unterhalten. Das erscheint mir ein vernünftiger Ansatz zu sein, um auf lange Frist einen kooperativen Weg einzuschlagen. Diesen Unternehmen sollte man einen entsprechenden Vertrauensvorschuss geben und auch verbindliche Auskünfte/Zusagen geben, mit denen sie nachher planen können.

Für andere Unternehmen, sehe ich durchaus die Möglichkeit – und das ist bereits de lege lata so –, dass ein Auskunftersuchen als Verwaltungsakt unter Zwangsgeld bzw. hier unter Verzögerungsgeld gestellt werden kann. Meines Erachtens bedarf es eines solchen umfangreichen, mit unbestimmten Rechtsbegriffen bepäckten Instrumentariums nicht. Das könnte man aus meiner Sicht auch anders formulieren.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Dann machen wir weiter mit der Fraktion der SPD. Hier hat Frau Kollegin Heselhaus das Wort.

Abg. **Nadine Heselhaus** (SPD): Meine Fragen gehen noch einmal an Herrn Köbler. Wie bereits erwähnt,

soll die Entscheidung über den Erlass von Teilabschlussentscheiden im Ermessen der Finanzbehörde stehen. Welche Folgen würden Ihrer Meinung nach entstehen, wenn die Finanzverwaltung an dieser Stelle kein Ermessen hätte?

Nach meinen Informationen würde eine größere Differenzierung beim Mitwirkungsverzögerungsgeld im Hinblick auf die Betriebsgröße zu größeren Rechtsunsicherheiten und Schwierigkeiten in der Praxis führen. Wie sehen Sie das?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V..

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Der Teilabschlussbescheid und das Ermessen der Steuerverwaltung sind im Grundsatz gut. Die Vorschrift normiert ein „soll“, wenn ein berechtigtes Interesse besteht. Wir haben die Gesetzesbindung der Verwaltung. Insofern wirkt die Vorschrift wie ein „muss“.

Wir müssen uns aber vor einer vollkommenen Sezierung der Steuerbescheide schützen. Insofern ist es wichtig, dass im vorliegenden Gesetzentwurf noch eine kleine Bremse eingebaut wird. Wenn beispielsweise ein Großbetrieb für eine große Anzahl einzelner Tatbestände solche Teilabschlussbescheide anfordert, führt dies nicht mehr zu einer Betriebsprüfung in der Gesamtschau. Daher sollte dieses Instrument auf Sachverhalte beschränkt sein, in denen ein berechtigtes Interesse besteht. Ich habe vorhin das Thema Verrechnungspreise angesprochen. Dort kann man das machen. Das wäre kein Problem.

Zu Ihrer anderen Frage: Die Differenzierung nach Größenklassen ist etwas schwierig. Das Bundesministerium für Finanzen hat mit einer Verordnung die Größenklassen drastisch reduziert. Hier kam es zu einer drastischen Abschichtung, ohne dass das Parlament beteiligt worden ist. Danach ist es beispielsweise so, dass ab 2024 aus allen jetzigen M-Betrieben künftig Kleinbetriebe werden. Die jetzigen Kleinbetriebe werden zu Kleinstbetrieben herunterqualifiziert und unterliegen damit nicht mehr der regelmäßigen Betriebsprüfung.

Es gibt auch Diskussionen, ob § 171 Abs. 4 AO größenklassenabhängig gestaltet werden könnte. Das brauchen wir meines Erachtens auch nicht. Wir sind mit dem Deutschen Steuerberaterverband einer Meinung, dass die Prüfungen von kleinen und



mittleren Betrieben in der Regel sehr schnell durchgeführt werden. Dafür braucht es keine fünf Jahre, das ist nach spätestens zwei oder drei Jahren vom Tisch. Es sei denn, es handelt sich um die Fälle mit unkooperativem Verhalten, in denen es zu Verzögerungen kommt.

Man muss sich auch mal in einen Betriebsprüfer hineinversetzen, der einen Klein- oder Mittelbetrieb prüft. Die Prüfung eines Kleinbetriebes ist normalerweise in zehn Tagen abgeschlossen. Bei einem M-Betrieb braucht der Prüfer ungefähr elf Tage Personaleinsatz. Wenn man das jetzt auf diese Jahre verteilen würde, dann müssten die Prüfer unzählige Fälle parallel prüfen. In der Praxis haben die Betriebsprüfer überhaupt kein Interesse daran. Es reicht bereits aus, wenn man fünf bis sechs Fälle parallel prüft. Das ist schon kompliziert genug. Dass man aus der Verwaltungssicht heraus in diesen Fällen die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO auf mehr als zwei oder drei Jahre erhöhen will, ist vollkommen utopisch. Das ist nur in absoluten Extremfällen sinnvoll. Bei Großbetrieben ist es schon schwieriger, die fünf Jahre des § 171 Abs. 4 AO zu erreichen. Für alle anderen Fälle hat diese Dauer keine große Bedeutung.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Dann machen wir weiter mit der Fraktion der CDU/CSU. Kollege Güntzler hat das Wort.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Erlauben Sie mir die Anmerkung, dass ich in meinem Leben fast nur Steuerpflichtige erlebt habe, die froh waren, wenn die Betriebsprüfung schnell vorbei war, und deshalb ein Interesse hatten, daran mitzuwirken. Deswegen wundern mich manche Bilder, die hier so gemalt werden. Aber ich bin hier kein Sachverständiger, sondern ein Fragesteller.

Deswegen frage ich jetzt die Bundessteuerberaterkammer: In § 38 Einführungsgesetz zur AO ist die neue Regelung der Erprobung alternativer Prüfungsmethoden. Sie haben in Ihrer Stellungnahme bereits Einiges dazu geschrieben. Ist diese Regelung hinreichend konkret? Ich habe bisher auch nicht richtig verstanden, warum das Bundeszentralamt für Steuern auf einmal eine Rolle spielen soll.

Die Regelung ist zudem beschränkt auf die Steuern nach § 149 Abs. 3 AO. Die Grunderwerbsteuer fällt nicht darunter, obwohl sie ein wichtiges Thema bei Umstrukturierungen darstellt. Die Länder haben

angeregt, diese Beschränkung herauszunehmen. Haben Sie dazu auch eine Meinung?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Dirk Rose von der Bundessteuerberaterkammer.

Sv **Dirk Rose** (Bundessteuerberaterkammer): Wenn man von Seiten der Finanzverwaltung Prüfungen in der Hand behalten möchte, ist dieser Vorschlag sicherlich konsequent. In einer vorhergehenden Prüfung wird die Wirksamkeit des vom Steuerpflichtigen eingesetzten Steuerkontrollsystems geprüft und dann entschieden, ob ihm in der Zukunft Prüfungserleichterungen gewährt werden.

Ich sehe folgende Probleme bei diesem Vorschlag: Nehmen wir beispielsweise eine Betriebsprüfung für die Periode 2017-2019, die jetzt geprüft wird. Für die nächste Prüfungsperiode 2020-2022 sollen dem Steuerpflichtigen Prüfungserleichterungen gewährt werden, aber nur dann, wenn das Bundeszentralamt für Steuern das Steuerkontrollsystem des Steuerpflichtigen geprüft hat. Einerseits entstehen dadurch Verzögerungen, weil man eine neue Behörde ins Boot holen muss.

Andererseits ist es nicht praktikabel. Denn es werden dauernd Prozesse im Unternehmen angepasst, und sie müssen auch angepasst werden. Ein Steuerkontrollsystem ist ein lebendes System. Es muss ständig nachgehalten werden. Wir müssen immer schauen, ob das Steuerkontrollsystem angemessen ist, um dann die Wirksamkeit zu prüfen. Die Wirksamkeit für einen vergangenen Zeitraum als Referenz für den aktuellen Zeitraum zu nehmen, halte ich für völlig abwegig, weil sich die Prozesse im Unternehmen ändern.

Der Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer sieht vor, auf die aktuellen Zeiträume zu schauen und sich das Knowhow des Berufsstandes zur Hilfe zu nehmen. Dabei reden wir auch über Plausibilisierung, über Steuerdaten, über E-Bilanzdaten etc. Der Berufsstand übernimmt die Vorprüfung eines aktuellen Steuerkontrollsystems.

Wie bereits Herr Prof. Seer ausgeführt hat, muss das Verfahren eher positiv ausgestaltet werden, also mit Zugeständnissen und Vertrauensvorschüssen gearbeitet werden. Denn die Unternehmen, die ein Steuerkontrollsystem vorhalten, machen dies nicht zum Selbstzweck, sondern möchten frühzeitig Rechtssicherheit haben. Insoweit wäre das eher die richtige Vorgehensweise.



An diesem Vorschlag und der Diskussion hier stört mich aber grundsätzlich, dass wir nur über große Unternehmen reden. Der Vorschlag betrifft nur große Unternehmen. Durch die vorgesehene Wirksamkeitsprüfung werden regelmäßig nur anschlussgeprüfte Unternehmen erfasst und im Hinblick auf die Evaluationsfrist bis 2027 auch nur solche Unternehmen der geplanten Neuregelung unterfallen, die bereits ein Tax Compliance Management System implementiert haben. Am Mittelstand geht diese Regelung völlig vorbei.

Wir haben heute schon oft gehört, dass wir hier Regelungen für 5 bis 10 Prozent der Unternehmen und für die Steuerstraftäter machen. Was ist mit den kleinen mittelständischen Unternehmen, die tagtäglich damit umgehen und die Sorge haben, dass sie nicht mehr Rechtssicherheit, sondern mehr Sanktionen bekommen? Insoweit bin ich der Auffassung von Prof. Seer, die Regelungen positiver auszugestalten, also mit Anreizen anstelle von Sanktionen.

Das beste Instrument ist der Teilabschlussbescheid. Dieser geht jedoch in der Praxis am Mittelstand vorbei. Denn es gibt kein Antragsrecht für eine Betriebsprüfung. Man ist auf das Gutdünken der Finanzverwaltung angewiesen, dass sie eine Prüfung macht. Ich kann nachvollziehen, dass die Finanzverwaltung nicht möchte, dass wir die Hoheit darüber haben, wann eine Prüfung stattfindet. Über den Teilabschlussbescheid hat man die Möglichkeit, Sachverhalte bereits jetzt rechtlich prüfen zu lassen und in Bestandskraft erwachsen zu lassen, was zu Rechtssicherheit führt. Diese Sachverhalte müssen später nicht noch einmal geprüft werden. Das ist auch möglich, weil wir den Mechanismus für die verbindliche Auskunft haben. Nur ist diese leider nicht hilfreich, weil sie noch nicht verwirklichte Sachverhalte betrifft. Man kann also dieses Instrument vorziehen, um mehr Rechtssicherheit zu gewähren.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Als nächstes hat das Wort für die Fraktion der AfD der Kollege Stöber.

Abg. **Klaus Stöber** (AfD): Ich habe eine Frage an die Kollegin Mein vom Deutschen Steuerberaterverband e. V.. Es ist bereits vom Kollegen der Steuerberaterkammer angesprochen worden, dass wir Regelungen finden müssen, die sowohl für große als auch für kleine Unternehmen gelten. Darin sehe ich ein großes Problem. Denn große Unternehmen

und Konzerne haben Steuerabteilungen mit unzähligen Mitarbeitern, die sich ganzjährig mit diesen Problemen beschäftigen, während kleinere Unternehmen ihre Buchhaltung mehr oder weniger nebenbei nach dem Feierabend machen.

Die hier gestellten Anforderungen sind für Kleinunternehmen schwieriger zu erfüllen als für große Unternehmen. Die Deutsche Steuergewerkschaft hat hierfür Zahlen geliefert. Großbetriebe werden zwar wesentlich häufiger geprüft. In absoluten Zahlen sind Kleinstunternehmen mit 58 000 geprüften Unternehmen im Jahr 2019 am meisten geprüft worden. Deswegen wäre meine Frage, ob Sie sich vorstellen könnten, dass man vielleicht auch in der zukünftigen Gesetzgebung die Größenklassen der Unternehmen bei den Anforderungen berücksichtigt, insbesondere bezüglich der Schnittstellen und auch der Höhe der Verzögerungsentgelte?

Die zweite Frage bezieht sich auf § 153 AO, in dem gefordert wird, dass Feststellungen der Betriebsprüfung in den Folgezeiträumen „unverzüglich“ zu berichtigen sind. Hierzu wurde von einem Sachverständigen bereits angemerkt, dass die Frist näher bestimmt werden sollte und nach mindestens sechs Monaten Zeit gefunden werden sollte, um diese Berichtigungen vorzunehmen.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Frau Sylvia Mein vom Deutschen Steuerberaterverband e.V.

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V.): Sie haben ganz viele Facetten angesprochen. Eine Größenklassenunterscheidung würde grundsätzlich dazu führen, dass das Gesetz komplizierter wird, wenn verschiedene Rechtsfolgen an unterschiedliche Größen geknüpft werden. Insbesondere für kleine Kanzleien ist es schwierig, auch noch unterschiedliche Größenklassen in der Organisation und in den Unterlagen abzubilden.

Hingegen würde ich unterstützen, dass beim Mitwirkungsverzögerungsgeld wieder ein Ermessen eingeführt wird. Bei dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen haben wir einen Fallbeileffekt. Wenn man das Mitwirkungsverzögerungsgeld unterhalb der Zuschlagsschwelle variabel für größere und kleine Unternehmen ausgestalten möchte, wäre das Einräumen eines Ermessens der richtige Schritt. Dann könnte danach beurteilt werden, um welchen Fall, welche Größenordnung und welche Beträge es geht und wie schwerwiegend das Fehlverhalten ist. Ich würde daher sagen, dass der Fallbeileffekt weg



muss und das Ermessen bezüglich des Mitwirkungsverzögerungsgeldes muss her.

Wie Herr Köbler bereits ausführte, gibt es bei den kleineren Unternehmen eine geringere Prüfungsdichte. Dabei wird immer so getan, dass sich die kleinen oder mittleren Unternehmen nicht prüfen lassen wollen. Das stimmt so nicht. Es gibt genügend Fallbeispiele in der Praxis, in denen ein Kanzlei- oder Unternehmensmitarbeiter wechselt, wo wir sagen, wir würden schon ganz gerne eine Rechtssicherheit punktuell für diesen kleinen oder mittleren Unternehmer haben, damit der Nachfolger, der dort einsteigt, auch von einer Rechtssicherheit ausgehen kann. Insofern würden wir uns, wie bereits von Herrn Rose angedeutet, über ein Antragsrecht für eine zeitnahe Betriebsprüfung freuen, wie es bereits in § 4 Betriebsprüfungsordnung (BPO) angelegt ist. Wir können verstehen, dass es angesichts der Kapazitäten der Finanzverwaltung nicht leistbar ist. Ich sehe es wie Herr Trautvetter, dass der politische Wille vorhanden sein muss, die Personalausstattung in den Finanzämtern zu erhöhen. Das ist ein Problem. Aber dieser politische Wille ist offensichtlich nicht vorhanden, weil Geld für andere Sachen ausgegeben wird.

Zu Ihrer Frage zur Berichtigungspflicht in § 153 AO: Man kann in diese Norm eine Frist von sechs Monaten schreiben, wenn Sie sagen, dass es nicht unverzüglich passieren muss, sondern innerhalb eines längerfristigen Zeitraums. Dies ist aber normfremd. Ich würde eher dazu übergehen, diese Berichtigungspflicht an einer anderen Stelle in der AO zu regeln als in § 153 AO. § 153 AO ist für mich nicht der richtige Ort.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN Frau Kollegin Düring.

Abg. **Deborah Düring** (B90/GR): Ich habe eine Nachfrage an Frau Mein vom Deutschen Steuerberaterverband e.V.: Wie sollte man Ihrer Meinung nach das Mitwirkungsverzögerungsgeld ausgestalten, damit sowohl kleine und mittlere Unternehmen als auch Großkonzerne einen ähnlichen Anreiz zur Mitwirkung haben?

Die zweite Frage richtet sich an Herrn Köbler von der Steuergewerkschaft: Sie sagten vorhin, dass etwa 10 Prozent der Betriebsprüfungen länger als fünf Jahre brauchen. Wie würden Sie diese Fälle charakterisieren? Warum dauern sie so lange? Lässt

sich die Arbeit wirklich so einfach beschleunigen, ohne dass die Prüfqualität am Schluss darunter leidet?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Frau Sylvia Mein vom Deutschen Steuerberaterverband e.V..

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V.): Ich glaube, dass Herr Prof. Seer es schon angesprochen hat: Eigentlich brauchen wir das Mitwirkungsverzögerungsgeld gar nicht in der Form, wie es jetzt neu gestaltet wird. Denn es existieren bereits Sanktionsmittel wie Zwangsgelder. Es gibt schon ein Mitwirkungsverzögerungsgeld in § 146 AO. Diese bieten den Finanzbeamten und Prüfern bereits Möglichkeiten, stärker auf den Steuerpflichtigen einzuwirken.

Wenn Sie mich fragen, wie ich das Mitwirkungsverzögerungsgeld für kleine oder mittlere Unternehmen abmildern würde, dann würde ich sagen, dass man es nicht vollständig streichen müsste und wegen des Fallballeffekts wieder ein Ermessen einräumen müsste. Man könnte in der Norm „bis zu“ 100 Euro pro Tag ergänzen, um für mehr Variabilität zu sorgen. Der kleine Unternehmer hätte dann auch das Gefühl, dass das Schwert nicht ganz so scharf ist.

Ich stand gestern mit dem Kollegen Dr. Eisgruber bei unserem Steuerberatertag auf der Bühne, der sehr deutlich signalisiert hat, dass das qualifizierte Mitwirkungsverlangen der „bewusste Knüppel“ gegenüber dem Steuerpflichtigen ist, damit dieser mitmacht. Was nicht weh tut, sagte er, führt auch nicht zu einer Mitwirkung. Das bitte ich zu überdenken.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Köbler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V..

Sv **Florian Köbler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e.V.): Vorab möchte ich klarstellen, dass sich die genannten fünf bis zehn Prozent der Betriebsprüfungen, die sich außerhalb von fünf Jahren bewegen, ausschließlich auf die Betriebsprüfung bei Großbetrieben beziehen.

Welche Fälle sind das? Man sollte insgesamt betrachten, was die Geschwindigkeit einer Betriebsprüfung bestimmt. Das ist ein großes Getriebe, in dem mehrere Faktoren eine Rolle spielen. Zum einen ist das die Geschwindigkeit der Steuerverwaltung, der Finanzbeamten und



Betriebsprüfer. Zum anderen spielt auch eine Rolle, wie die Auslands- und Bundesprüfer agieren. Vor allem ist bestimmend, wie schnell zum Beispiel das Ausland auf entsprechende Auskunftsersuchen reagiert. Das sind die Erfahrungen aus der Praxis und da kommen wir schon ein wenig zu den Sachverhalten, weshalb es manchmal auch länger als fünf Jahre dauert. Beispielsweise dauert die Beantwortung zwischenstaatlicher Auskunftsersuchen an Lichtenstein oder an die Kanalinseln länger.

Die letzten in diesem Getriebe sind die Berater und die Unternehmen selbst. Wir haben heute in der Anhörung gehört, dass beide Seiten, sowohl die Beraterschaft als auch die Finanzverwaltung, ein sehr großes Interesse daran haben, die Betriebsprüfungen schnell durchzuführen. Keiner schleppt das lange vor sich her. Aber manchmal lässt es sich nicht vermeiden. Ich denke an die Auslandsprüfer. Man muss sich in den Fall einarbeiten.

Es ist nicht so einfach, dass man einfach nur sagt, man ändert das Gesetz und schon wird alles schneller. Es war auch schon in der Diskussion, § 171 Abs. 4 AO zu streichen, damit die Finanzverwaltung wieder „zeitnah“ ist. Das Ergebnis wäre, dass das Prinzip der Verifikation, das unsere Verfassung vorsieht, nicht mehr möglich ist. Es muss unser oberstes Ziel sein, dafür zu sorgen, dass die Steuererklärungen korrekt sind. Die vorgesehenen fünf Jahre sind eine Herausforderung für uns. Ich bin mir sicher, dass wir sie schaffen werden, aber es bedingt große Anstrengungen.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Dann machen wir weiter mit der Fraktion der SPD. Hier hat die Kollegin Frau Andres das Wort.

Abg. **Dagmar Andres** (SPD): Ich möchte weg vom Thema der Betriebsprüfung hin zur Umsetzung von DAC 7. Ich hätte noch Fragen an Herrn Prof. Reimer und an Herrn Trautvetter: Sind die vorgesehenen Transparenzvorschriften Ihres Erachtens nach ein wirksames Mittel, um bisher nicht deklarierte Einkünfte aufzudecken und Steuerhinterziehung erfolgreich zu bekämpfen? Zweitens geht es mir um Crowd-Funding Plattformen, bei denen die Anleger steuerpflichtige Kapitaleinkünfte erzielen. Werden diese Ihres Erachtens nach auch von der Meldepflicht erfasst? Für den Fall, dass sie nicht erfasst werden: Wäre es Ihrer Ansicht nach sinnvoll?

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat zunächst Prof. Dr. Reimer von der Universität Heidelberg.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Universität Heidelberg): Ich glaube schon, dass man insgesamt sagen kann, dass das PStTG – das ist der Artikel 1 des Gesetzentwurfs – ein wirksames Mittel zur Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist. Auch wenn man sagen könnte, dass Deutschland sowieso nichts anderes machen kann, als die Richtlinie umzusetzen. Es ist richtig und gut, dass der Deutsche Bundestag rechtzeitig vor Ablauf des Jahres 2022 und damit innerhalb der Umsetzungsfrist diese nicht leichte Aufgabe schultert. Ich möchte aber auch sagen, dass das PStTG einen Detaillierungsgrad aufweist, der es selbst uns als Experten nicht leicht macht zu verstehen, was eigentlich der Rat und damit auch der Gesetzgeber, der eigentlich nur Copy and Paste gemacht hat, mit diesem PStTG will.

Ich komme deswegen zu Ihrer zweiten Frage zum Crowd-Funding. Die Antwort ist klar „nein“. Das Crowd-Funding ist zwar ein schillernder Begriff. Aber aus meiner Sicht ist es sowohl für die gemeinnützigen Spenden als auch die mildtätigen Gaben an bedürftige natürliche Personen völlig klar, dass es sich dabei nicht um eine Leistung-Gegenleistung-Beziehung handelt und damit um keine Transaktion im Sinne des § 5 PStTG. Aber selbst wenn man sagt, dass das Crowd-Funding sich auch mal lohnen kann – zum Beispiel beim Erwerb von hochriskanten Gesellschaftsanteilen oder der Hingabe eines Gründungsdarlehens an Start-Ups –, fehlt es an einer Leistung-Gegenleistung-Beziehung, wie sie von § 5 des PStTG definiert wird. § 5 PStTG führt auf, welche relevanten Tätigkeiten überhaupt nur der Anzeigepflicht unterliegen.

Ich möchte noch zwei Sachen sagen, die mir wichtig sind, damit dieses ganze Gesetz funktioniert: Erstens vermissem ich in dem Gesetzentwurf die Mitteilungs-, was Gegenstand der Leistung ist. Es fehlt eine Definition der relevanten Tätigkeit, also etwa die Überlassung von Wohnungen, der Verkauf eines Kfz oder Kunstgegenständen oder eBay-Transaktionen. Die Tätigkeit wird der Sache nach nicht benannt. Diese Information wird bei den Finanzbehörden nicht ankommen. Das ist eine Schwachstelle im Bereich der folgenden Vorschriften, vor allem § 13 und § 14 PStTG. Das muss geändert werden.

Der zweite Punkt betrifft die Frage: Wer soll eigentlich dieses Gesetz vollziehen? Empfänger der Daten ist primär das Bundeszentralamt für Steuern. Ich



sehe nicht, dass die Masse der dort ankommenden Daten so gut ausgewertet werden kann, dass die Datenerhebung einigermaßen lückenlos ihren Zweck erfüllt. Daher möchte ich die Bundesregierung bitten, den europäischen Gesetzgeber zu ermutigen, nicht zu detaillierte Regelungen auf der Sekundär- und Tertiärebene zu schaffen. Diese zusätzlichen Verfahrenspflichten können weder von den Steuerpflichtigen noch von der Finanzverwaltung ohne weiteres nachgehalten werden. Was passiert mit den Daten aus der E-Bilanz? Was passiert mit den Anzeigepflichten von Steuergestaltungen? Was passiert mit länderbezogenen Berichterstattungen? Dies ist hier der vierte Baustein. Die Datenauswertung muss sichergestellt sein, bevor dieses Gesetz wirklich scharf gestellt wird. Das war ein Punkt, der mich noch wichtig zu sein scheint. Denn dieses Gesetz ist ein bürokratisches Monster.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Herr Trautvetter, ein bisschen Zeit haben Sie noch.

Sv. **Christoph Trautvetter** (Verein zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V.): Wir sehen bereits am Beispiel von Airbnb, dass die Zahl unbewusster Steuerhinterziehungen definitiv verringert wird. Leute, die nicht wussten, dass sie Steuern zahlen müssen, werden jetzt steuerpflichtig. Es wird einen Abschreckungseffekt geben. Es wird trotzdem „digital nomads“ und Leute geben, die im Sommer in Dubai leben und dort ihre Konten ansiedeln, um der Steuerpflicht bewusst zu entgehen. Im Internet werden Modelle zur Verlagerung der steuerlichen Ansässigkeit verkauft. Genau diese Fälle wird man nicht damit treffen, dass irgendwo in Irland Daten gemeldet werden, die nicht geprüft werden. Man muss dafür sorgen, dass die deutsche Steuerfahndung bewusst auch die Datenqualität prüft.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Als nächstes hat das Wort für die CDU/CSU-Fraktion Herr Dr. Meister.

Abg. **Dr. Michael Meister** (CDU/CSU): Ich würde gerne Frau Mein noch einmal fragen. Herr Prof. Dr. Reimer hat das Thema der E-Bilanz angesprochen. Hierzu würde mich interessieren, ob Sie das Thema der gesetzlichen Implementierung der E-Bilanz als Fortschritt sehen würden, um mehr Vertrauen zwischen den Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung zu schaffen.

Wir haben bezüglich der Frage der Aufbewahrung der Unterlagen die Situation, dass das Bundesmi-

nisterium der Finanzen ermächtigt ist, eine Rechtsverordnung hinsichtlich der einheitlichen digitalen Schnittstellen zu erlassen. Dazu würde mich interessieren, ob Sie an dieser Stelle Hinweise haben, die wir beachten sollten, damit wir Rechtssicherheit herstellen können.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Frau Sylvia Mein vom Deutschen Steuerberaterverband e.V..

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V.): Bei der E-Bilanz – dazu kann vielleicht Herr Schäperclaus noch mehr sagen – habe ich den Eindruck, dass die von uns übermittelten Daten bei der Finanzverwaltung noch nicht hinreichend ausgewertet werden. Ich will jetzt nicht das Stichwort „Datenfriedhof“ in den Mund nehmen. Das könnte man vielleicht bei der DAC 7-Umsetzung ins Feld führen, da dort massenhaft Daten gesammelt werden.

Die E-Bilanz an sich ist ein gutes Instrument, das richtig und wichtig ist. Ob man durch eine gesetzliche Regelung die Finanzverwaltung zu mehr Potentialnutzung bringen würde, das weiß ich nicht. Ich weiß auch nicht, ob Ihre Frage dahingehend intendiert war. Aber ich sehe schon das Problem, dass man aus der E-Bilanz noch mehr machen und raus holen könnte, um sie auch für die Systemprüfung besser nutzen zu können. Das würde ich schon befürworten. Für eine mögliche gesetzliche Gestaltung fehlt mir ein guter Ansatz. Was war Ihre zweite Frage noch einmal?

Abg. **Dr. Michael Meister** (CDU/CSU): Die zweite Frage bezog sich auf die Aufbewahrungspflichten, und zwar die digitalen Schnittstellen. Wie schätzen Sie das ein?

Sve **Sylvia Mein** (Deutscher Steuerberaterverband e.V.): Aus unserer Perspektive ist es kein großes Thema, die digitalen Schnittstellen als solche in einer Verordnung zu sammeln und damit eine Verordnungsermächtigung zu schaffen. Denn die kleinen und mittleren Unternehmen werden weit überwiegend von kleinen und mittleren Kanzleien begleitet. Hier sind es die üblichen Softwarehersteller, die am Markt sind. Die Finanzverwaltung würde sich in das eigene Fleisch schneiden, wenn sie völlig an den Softwareschnittstellen, die am Markt verfügbar sind, vorbei arbeitet.



Ich sehe im Bereich der Schnittstellen eher das Problem, dass die größeren Unternehmen sehr individuelle Schnittstellen und Softwarelösungen benutzen. Dort wird es zu einem Mehraufwand führen, da bin ich mir sicher.

Das Problem ist, dass wir den entsprechenden Gesetzesvorbehalt noch nicht haben. Wir hatten damals beim „Kassengesetz“ festgestellt, dass die Schaffung einer Verordnungsermächtigungsgrundlage richtig ist, weil man damit Flexibilität und die untergesetzlichen IT-Voraussetzungen schaffen kann. Das kann nicht alles im Gesetz geregelt werden. Wenn Sie das machen, ist damit ein sehr massiver Eingriff verbunden. Denn an das Vorhalten der Schnittstellen knüpfen die Beweiskraft und die Schätzungsbefugnis an. Daher würde ich mich dafür aussprechen, dass Sie den Deutschen Bundestag an der Verordnung mit den entsprechenden Schnittstellen beteiligen – so wie Sie es beim Kassengesetz gemacht haben. Damit nicht nur der Bundesrat beteiligt wird, sondern auch der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags.

Zum Thema E-Bilanz würde ich verbleibende halbe Minute gerne an einen anderen Sachverständigen abgeben.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Das Wort hat Herr Jens Schäperclaus vom Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V..

Sv **Jens Schäperclaus** (Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.): Die E-Bilanz hat aus Sicht der Finanzverwaltung das Problem der mangelnden Granularität. Die Finanzverwaltung will dort mehr haben. Ich möchte darauf hinweisen, dass die

Schnittstelle, über die wir jetzt reden, mit der E-Bilanz kompatibel sein muss. Wenn Sie über die E-Bilanz eine Handelsbilanz abgeben, was Sie mit einer Überleitungsrechnung können, muss sie mit den transaktionalen Daten abstimbar sein, die wir jetzt über die Schnittstelle bekommen. Das heißt, erst dann bekommt die Finanzverwaltung ein vollständiges Bild.

Die Frage ist, wie wir die Schnittstelle ausgestalten und ob wir die E-Bilanz dann überhaupt noch brauchen. Wenn die Schnittstelle nur in der Betriebsprüfung verwendet wird, benötigen wir die E-Bilanz, weil die E-Bilanz jährlich übermittelt wird. Wenn dies nicht der Fall ist und über die Schnittstelle beispielsweise monatlich Daten gehen sollen, wasjedoch im Moment nicht geplant ist, dann brauchen wir die E-Bilanz nicht mehr.

Vorsitzender **Alois Rainer**: Vielen herzlichen Dank. Somit sind wir am Ende dieser Anhörung. Ich bedanke mich bei den Damen und Herren Sachverständigen, die mitgewirkt haben, bei den Damen und Herren Kollegen, beim BMF und auch der interessierten Fachöffentlichkeit. Somit ist die Anhörung geschlossen.

Schluss der Sitzung: 16:07 Uhr

Alois Rainer, MdB

Vorsitzender



- Anlagenverzeichnis -

- Anlage 1:** Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer
- Anlage 2:** Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft e.V.
- Anlage 3:** Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V.
- Anlage 4:** Stellungnahme des Institutes Finanzen und Steuern e.V.
- Anlage 5:** Stellungnahme des Institutes für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.
- Anlage 6:** Stellungnahme von Dr. Franziska Peters, Finanzgericht Münster
- Anlage 7:** Stellungnahme von Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg
- Anlage 8** Stellungnahme des Vereins zur Förderung der Steuergerechtigkeit e.V.

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Herrn Alois Rainer, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

E-Mail: alois.rainer@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Eh/Fi
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

7. Oktober 2022

Gesetzentwurf der Bundesregierung – „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 Steuerverfahrensrechts“ (BT-Drs. 20/3436)
GZ: IV B 6 – S 1316/21/10019 :019
DOK: 2022/0696428

Sehr geehrter Herr Rainer,

wir bedanken uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung und die Möglichkeit zur Stellungnahme, welche wir gern wahrnehmen.

Das Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen stellt einen wesentlichen Beitrag zur Herstellung von mehr Steuergerechtigkeit und einer gleichmäßigen Steuererhebung dar. Es wird jedoch die Plattformbetreiber zunächst vor erhebliche Herausforderungen stellen. Insbesondere werden voraussichtlich zusätzliche Daten erhoben werden müssen. Die notwendigen IT-Lösungen werden auch aufgrund des Fachkräftemangels in diesem Bereich einige Zeit in Anspruch nehmen. Der Gesetzgeber sollte dafür eine ausreichende Vorlaufzeit vorsehen.

Die Bundessteuerberaterkammer setzt sich bereits seit langem für eine zeitnahe Betriebsprüfung ein, die Unternehmen eine schnellere Rechtssicherheit gewährt. Wir begrüßen daher grundsätzlich die vorgesehenen Änderungen in der Abgabenordnung, mit denen eine Beschleunigung der Außenprüfungen angestrebt wird. Wir hätten uns jedoch noch weitergehende konzeptionellere Änderungen gewünscht und sehen insbesondere kritisch, dass neben den positiven Ansätzen auch Neuregelungen vorgesehen sind, die zulasten des Steuerpflichtigen gehen, wie z. B. die Widerlegung der Beweiskraft der Buchführung bei fehlender Schnittstelle, die Einführung der strafbewehrten Berichtigungspflicht bei Prüfungsfeststellungen sowie die Einführung des „Qualifizierten Mitwirkungsverlangens“. Aus unserer Sicht sollte dem Kooperationsgedanken mehr Raum gegeben werden.

Aus diesem Grund begrüßen und unterstützen wir auch die Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag mit dem Ziel einer Erprobung alternativer Prüfungsmethoden. Die Berücksichti-

gung von in den Unternehmen vorgehaltenen Maßnahmen für ein Tax Compliance Management muss Eingang in die Risikoabschätzung der Finanzverwaltung und die Ausgestaltung der Außenprüfungen finden. Die vorgeschlagene Regelung stellt einen Schritt in diese Richtung dar, dem möglichst zügig weitere Schritte folgen sollten.

Unser Ausschuss „Verfahrens-/Steuerstrafrecht“ beschäftigt sich schon seit einiger Zeit mit Möglichkeiten zur Digitalisierung in der Betriebsprüfung. Die von ihm erarbeiteten Vorschläge finden Sie zu Ihrer Kenntnis ebenfalls beigefügt.

Mit freundlichen Grüßen

i. A.

Meik Eichholz
stellv. Abteilungsleiter

Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlagen

[1. Stellungnahme der BStBK](#)

[2. Thesenpapier zur Digitalisierung der Betriebsprüfung](#)



Anlage 1

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „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 Verwaltungsbe-
hörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung
des Steuerverfahrensrechts“

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

7. Oktober 2022

Zu Art. 1 – Plattformen- Meldepflicht- und Informationsaustauschgesetz – PmAustG

Zu § 6 Abs. 2 PMAustG-E

In § 6 Abs. 2 PMAustG-E werden verbundene Rechtsträger definiert. Diese Definition weicht von der Definition verbundener Unternehmen i. S. d. § 15 AktG ab, so dass Unternehmen als nicht verbunden nach § 6 Abs. 2 PMAustG-E qualifiziert werden können, obgleich sie nach § 15 AktG als verbunden gelten. Dies erscheint nach unserer Auffassung nicht sachgerecht, weshalb auch solche Unternehmen nach § 6 Abs. 2 PMAustG-E als verbunden gelten sollten, welche i. S. d. § 15 AktG verbunden sind.

Zu § 9 Abs. 5 und 10 PMAustG-E

Nach § 9 Abs. 5 Satz 1 PMAustG-E soll das BZSt die gem. § 9 Abs. 1 PMAustG-E gespeicherten Informationen ab dem Zeitpunkt der Entgegennahme 15 Jahre lang aufbewahren. In der Gesetzesbegründung wird auf die korrespondierenden Aufbewahrungsregelungen in § 3 Abs. 4 des EUAHiG, in § 138a Abs. 7 Satz 5 AO und in § 5 Abs. 5 des FKAustG verwiesen. Um Fehlinterpretationen und Unsicherheiten zu vermeiden, sollte der Wortlaut des § 9 Abs. 5 PMAustG-E nicht auf die Entgegennahme, sondern auf die Übermittlung als die Aufbewahrungsfrist auslösendes Ereignis abstellen.

Nach § 9 Abs. 10 Satz 1 PMAustG-E prüft das BZSt die Einhaltung der den meldenden Plattformbetreibern nach diesem Gesetz auferlegten Melde- und Sorgfaltspflichten. Dabei stellt sich die Frage, wie das BZSt diese Einhaltung der Melde- und Sorgfaltspflichten prüft, die den Plattformbetreibern auferlegt sind. Die Gesetzesbegründung zu § 9 Abs. 10 PMAustG-E enthält hierzu keine aussagekräftigen Ausführungen, so dass wir klarstellende Hinweise hierzu anregen.

Zu § 13 Abs. 3 PMAustG-E

§ 13 Abs. 3 Nr. 3 PMAustG-E sieht vor, dass meldende Plattformbetreiber für jeden meldepflichtigen Anbieter, der ein Rechtsträger ist, die dem Anbieter erteilte Steueridentifikationsnummer zu melden haben. Da Unternehmen in Deutschland keine Steueridentifikationsnummer, sondern lediglich eine Steuernummer haben, sollte alternativ auch die Angabe einer Steuernummer vorgesehen werden, da ansonsten keine vollständige Meldung möglich ist.

Zu Art. 3 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 3: § 18 Abs. 1 Nr. 5 AO-E

Gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 5 AO-E wird für die gesonderte Feststellung der Teilabschlussbescheide nach § 180 Abs. 1a AO-E das örtlich zuständige Finanzamt bestimmt. Die örtliche Zuständigkeit richtet sich danach, für welchen Bescheid der Teilabschlussbescheid unmittelbar Bindungswirkung entfaltet. Letztere Frage ist jedoch unklar und sollte vom Gesetzgeber konkretisiert werden. Die geplanten Regelungen in § 180 Abs. 1a AO-E, § 181 Abs. 1 AO-E aber

auch in § 153 Abs. 4 AO-E sprechen dafür, dass der Teilabschlussbescheid einer gesonderten Feststellung entspricht und den Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen gem. § 179 AO gleichsteht. Dies führt nicht nur in den Fällen der gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2b AO dazu, dass nunmehr 2 Finanzämter mit einem Sachverhalt betraut werden; nämlich das Lage-, Betriebs- oder Tätigkeitsfinanzamt bei dem die Betriebsprüfung durchgeführt wird und das Finanzamt, welches für den Folgebescheid zuständig ist, um den Teilabschlussbescheid zu erteilen. Im Fall einer Personengesellschaft mit mehreren Gesellschaftern führt die geplante Regelung des § 18 Abs. 1 Nr. 5 AO-E dazu, dass dann mehrere Finanzämter für den Teilabschlussbescheid der jeweiligen Gesellschafter zuständig werden, da der Teilabschlussbescheid nach dem derzeitigen Regelungsvorschlag unmittelbare Bindungswirkung für die Steuerbescheide der Gesellschafter aufweist. Das Ziel, Prüfungen zu beschleunigen, würde damit jedoch konterkariert. Das hätte einen erheblichen Bürokratieaufwand und einen ggf. sehr zeitintensiven Abstimmungsbedarf zur Folge. Dies wäre nur dann anders, wenn der Teilabschlussbescheid bei einheitlichen Feststellungen einen Grundlagebescheid darstellen würde. Dies lässt sich jedoch derzeit aus dem Regelungsvorschlag nicht entnehmen.

Ungeachtet dessen wäre es aus Sicht der BStBK zur wirksamen Beschleunigung von Prüfungen insgesamt vorzugswürdig, das mit der Betriebsprüfung betraute und damit sachnähere Finanzamt für zuständig zu erklären.

Zu Nr. 4: § 87a Abs. 1a AO-E

Es ist ausdrücklich zu begrüßen, dass durch § 87a Abs. 1a AO-E eine gesetzliche Grundlage dafür geschaffen wird, Verhandlungen und Besprechungen elektronisch durchzuführen. Die in Pandemiezeiten teilweise bereits gelebte Praxis hat sich bewährt und kann dazu beitragen Ressourcen zu schonen und Termine effizienter zu gestalten. Die Einführung elektronischer Besprechungstermine ist im internationalen Vergleich längst überfällig. Im Hinblick auf eine Entbürokratisierung sowie die weitere Vereinfachung von Verwaltungsprozessen muss das volle Potential der modernen Technologien und digitalen Anwendungen ausgeschöpft und effektiv genutzt werden.

Es sollte allerdings hinsichtlich der Videokonferenztechnik bzw. -software auf bundeseinheitliche Standards hingewirkt werden. Elektronische Besprechungen müssen durch eine gute Organisation die gleiche Qualität wie Präsenztreffen gewährleisten können. Es bedarf dafür einer professionellen Moderation und der Möglichkeit der Teilnehmenden, jederzeit Redebeiträge einbringen zu können. Dokumente sollten geteilt und während der Besprechung bearbeitet werden können. Der Datenschutz und die Wahrung des Steuergeheimnisses sind zu gewährleisten. Insofern ist es zu begrüßen, dass § 87a Abs. 1a Satz 2 AO-E durch einen Verweis auf § 87a Abs. 1 Satz 3 AO klarstellt, dass eine Verschlüsselung der Daten in einem geeigneten Verfahren zu erfolgen hat, es sei denn, dass alle Betroffenen in einen Verschlüsselungsverzicht eingewilligt haben.

Es sollte allerdings nicht im Ermessen der Finanzverwaltung liegen, ob eine Verhandlung oder Besprechung in elektronischer Form abgehalten werden. Der Steuerpflichtige sollte die Möglichkeit haben, die elektronische Form verbindlich zu beantragen.

Die von der BStBK betriebene Steuerberaterplattform (§ 86c StBerG) soll in künftigen Anwendungsszenarien auch eine Echtzeitkommunikation im Falle einer Betriebsprüfung ermöglichen. Es sollte daher in der Gesetzesbegründung zu § 87a Abs. 1a AO-E auf die Steuerberaterplattform als eine für § 87a Abs. 1a AO-E relevante digitale Infrastruktur hingewiesen werden.

Zu Nr. 5 b): § 90 Abs. 4 AO-E

Nach § 90 Abs. 4 AO-E soll die Finanzbehörde künftig jederzeit eine Vorlage der Aufzeichnungen nach Abs. 3 (Local File als auch Master File) verlangen können. Im Fall einer Außenprüfung sollen Aufzeichnungen ohne gesondertes Verlangen vorzulegen sein. Zudem soll die Frist für die Vorlage der Aufzeichnungen in allen Fällen künftig nur noch 30 Tage nach Anforderung oder nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung betragen, wobei die Vorlagefrist in begründeten Einzelfällen verlängert werden kann.

Dies soll ausweislich der Gesetzesbegründung auf der einen Seite die bisher schon bestehende Beweisvorsorgepflicht Steuerpflichtiger unterstreichen und zum anderen das Ziel verfolgen, den Ablauf der Außenprüfung zu beschleunigen. Die Zielsetzung der Beschleunigung von Außenprüfungen begrüßen wir ausdrücklich. Allerdings ist fraglich, ob diese Zielsetzung durch eine generelle Vorlageverpflichtung und eine Verkürzung der Vorlagefrist tatsächlich erreicht wird. Denn dabei wird verkannt, dass gegenwärtig vielfach überhaupt keine Verrechnungspreisdokumentationen angefordert werden, da sie bspw. bei Steuerpflichtigen mit einer Vielzahl von Dauersachverhalten bzw. gleichartigen Routinegesellschaften keinen zusätzlichen Erkenntnisgewinn bringen. Vielmehr erzeugt die avisierte Neuregelung zusätzlichen Aufwand und eine einseitige Pflichtenausweitung zu Lasten des Steuerpflichtigen, ohne die Verfahrenseffizienz zu erhöhen und die Antrags- sowie Mitwirkungsrechte des Steuerpflichtigen zu stärken. Inwieweit eine Verkürzung der Vorlagefrist um 30 Tage eine spürbare Beschleunigung der Außenprüfung bedingen soll, erscheint äußerst fraglich, wenn man sich die Gesamtdauer einer Außenprüfung vergegenwärtigt.

Von einer generellen Vorlageverpflichtung von Aufzeichnungen zur Verrechnungspreisdokumentation und einer Verkürzung der Vorlagefrist sollte daher abgesehen werden.

Zu Nr. 10: § 146 Abs. 2a und 2b AO-E

Die Regelung schafft Rechtssicherheit, indem § 146 Abs. 2a und 2b AO-E die Möglichkeiten zur Verlagerung der Buchführung in mehrere EU-Mitgliedstaaten für die Praxis erweitert. Damit wird der zunehmenden Verteilung von Systemen und Sicherungssystemen Rechnung getragen. Dies ist ausdrücklich zu begrüßen.

Zu Nr. 11 a): § 147 Abs. 6 AO-E

§ 147 Abs. 6 AO-E soll ausweislich der Gesetzesbegründung dem Umstand Rechnung tragen, dass der Z3-Zugriff nicht mehr nur als Datenträgerüberlassung erfolgt, sondern bereits vielfach Daten über Online-Speicher und Cloud-Dienste zur Verfügung gestellt werden. Mithin wird durch die Neuregelung klargestellt, dass die aufzeichnungspflichtigen Daten nicht nur auf einem Datenträger, sondern auch auf anderen Wegen, wie z. B. durch eine von der Finanzverwaltung oder dem Steuerpflichtigen bereitgestellte Cloud oder einen Online-Speicher, übertragen werden können. Diese Erweiterung des Z3-Zugriffs ist zu begrüßen.

§ 147 Abs. 6 Satz 2 AO-E lässt eine Datenbereitstellung auch über Cloud-Dienste oder Online-Speicher zu. Aus Sicht der BStBK muss hier jedoch auf einen einzigen und bundeseinheitlichen Datenbereitstellungs- bzw. -transferweg hingewirkt werden (siehe dazu unten die Ausführungen zu § 147b AO). Der auch angesichts der Corona-Krise entstandene Flickenteppich an Kollaborations- und Datenaustauschplattformen sollte mittelfristig in eine einheitliche Lösung überführt werden, um der Gefahr einer weiteren Ausbreitung einer „Cloud-Landschaft“ mit länderspezifischen, heterogenen Lösungen und Workflows zu begegnen.

Die Gesetzesbegründung zu § 147 Abs. 6 AO-E sollte um einen Hinweis auf die Steuerberaterplattform (§ 86c StBG) ergänzt werden, über die ein solcher Datentransfer zwischen Prüfer und Steuerberater künftig ermöglicht werden kann.

Zu Nr. 11 b): § 147 Abs. 7 AO-E

Die Regelung dient der Praktikabilität und ist daher im Grundsatz nicht zu beanstanden. Es ist nicht mehr zeitgemäß die Verarbeitung und Aufbewahrung der nach Abs. 6 zur Verfügung gestellten Daten auf mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörden von deren Einsatzort beim Mandanten oder in den Amtsräumen der Finanzverwaltung abhängig zu machen. Es sind jedoch höchste Ansprüche an den Datenschutz und die Datensicherheit zu stellen. Die Finanzverwaltung hat den Schutz der Daten des Steuerpflichtigen uneingeschränkt zu gewährleisten. Daher begrüßen wir die Klarstellung, dass die Daten unter Berücksichtigung des Standes der Technik gegen unbefugten Zugriff gesichert sein müssen.

Allerdings ist die Formulierung „unabhängig von deren Einsatzort“ u. E. zu weitreichend und sollte eingegrenzt werden. Es muss klargestellt werden, dass sich solche Geräte bzw. die sich hierauf befindlichen Daten nur im Geltungsbereich dieses Gesetzes befinden dürfen.

Zu Nr. 13: § 147b AO-E

Mit der Regelung des § 147b AO-E soll das BMF ermächtigt werden, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates einheitliche digitale Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten, die nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren und mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt worden sind, festzulegen. Ermöglicht wird

damit die Vereinheitlichung der standardisierten Schnittstelle und der Datensatzbeschreibungen. Zudem umfasst die Ermächtigungsgrundlage in § 147b Satz 2 AO-E auch die Schaffung einer Implementierungs- und Nutzungspflicht für den Steuerpflichtigen.

Die BStBK begrüßt die Vereinheitlichung von Schnittstellen grundsätzlich als wichtigen Schritt zur Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, die zu einem geringeren Arbeitsaufwand und damit zu einer Beschleunigung von Außenprüfungen beitragen kann. Sowohl aus Sicht der Verwaltung als auch des Steuerpflichtigen kann es zweckmäßig sein, den bestehenden Datenzugriffsweg „Datenträgerüberlassung“ (sog. Z3-Zugriff) den technischen Möglichkeiten anzupassen.

Unseres Erachtens muss sich der Verweis in § 147b AO-E auf § 147 Abs. 1 Nr.1 AO beziehen. Eine Verordnungsermächtigung, die einheitliche Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export bspw. auch von Handels-/Geschäftsbriefen, Buchungsbelegen und sonstigen Unterlagen vorsieht, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, wäre weder praktikierbar noch verhältnismäßig.

Die Vereinheitlichung muss zudem ausreichend praxistauglich ausgestaltet werden und dabei die Belange der Steuerpflichtigen (und nicht nur die der Finanzverwaltung) berücksichtigen. Ausweislich der Begründung soll durch die Regelung das Einlesen der Daten sowie deren Verarbeitung und Überprüfung durch die Finanzverwaltung erleichtert werden. Diese einseitige Sichtweise ist aus Sicht der BStBK als Ziel der Regelung jedoch nicht ausreichend. Bei der Umsetzung muss darauf geachtet werden, dass die Vereinheitlichung nicht zu einer Verschlechterung der Stellung des Steuerpflichtigen führt.

Die damit insgesamt verbundenen konkreten praktischen Auswirkungen wie Umstellungsaufwand in den eingesetzten Systemen lassen sich auf Basis der vorgeschlagenen Vorgehensweise (Verordnungsermächtigung) nicht antizipieren – sollten aber vor einer gesetzlichen Kodifizierung aus Sicht der Betroffenen verlässlich bestimmbar sein. Denn die Auswirkungen auf die Arbeit und Prozesse des Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater können erheblich sein. Auch mit Blick auf die inhaltliche Bedeutung und Reichweite dieses Regelungstatbestands stellt sich daher die Frage, ob der Gesetzgeber einen solch weitgehenden Eingriff tatsächlich über eine Verordnungsermächtigung auf das BMF auslagern und damit faktisch aus dem parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren „ausgliedern“ sollte. In § 158 Abs. 2 Nr.2 AO-E werden zudem bereits Folgeregelungen normiert, die nicht unerheblich in die Rechte der Steuerpflichtigen eingreifen. Positiv zu konstatieren ist immerhin, dass den Verbänden ausweislich der Gesetzesbegründung bei der Schaffung der Schnittstellen durch eine Rechtsverordnung ermöglicht wird, Stellung zu nehmen und auf mögliche Probleme und Belastungen hinzuweisen.

Um den Digitalisierungsgrad von Prüfungen zu erhöhen, sollte zudem eine Vereinheitlichung mit der sozialversicherungsrechtlichen Betriebsprüfung angestrebt werden. Es macht aus Sicht der BStBK keinen Sinn, wenn trotz vieler Parallelen unabhängig voneinander Veränderungen angestrebt werden.

Die BSStBK fordert weitere Konkretisierungen des Gesetzgebers, die auch die Belange der Steuerpflichtigen berücksichtigen. Um eine praxisgerechte Grundlage für die Vereinheitlichung der standardisierten Schnittstelle und der Datensatzbeschreibungen zu schaffen, sollte dazu dringend eine Abstimmung mit allen relevanten Organisationen erfolgen. Es sollte überdies eine zeitnahe Anbindung der einheitlichen digitalen Schnittstelle an das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) erfolgen. Dies kann insbesondere dazu beitragen, dass die Identifizierung und Authentifizierung im Rahmen der Datenbereitstellung durch einen Steuerberater einheitlich, komfortabel und sicher erfolgen kann. Zudem kann das stellvertretende Handeln für den Mandanten dokumentiert werden (via Vollmachtsdatenbank).

Schließlich sollte die avisierte Standardisierung kompatibel mit einem internationalen Standard (Standard Audit File-Tax, SAF-T) sein.

Zu Nr. 14: § 153 Abs. 4 AO-E

Die avisierte Neuregelung sieht zur Beschleunigung von Außenprüfungen eine Ausweitung der besonderen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen vor. Die vom Steuerpflichtigen selbst vorzunehmende Berichtigung greift demnach ein, sofern ein näher spezifizierter, bestandskräftiger Verwaltungsakt nach einer Außenprüfung vorliegt und der darin berücksichtigte Sachverhalt Auswirkungen auf andere Besteuerungsgrundlagen hat. Als bestandskräftiger Verwaltungsakt kommt auch ein Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO-E in Betracht. Unseres Erachtens kann dies zu einer vermeidbaren zusätzlichen Belastung beim Steuerpflichtigen führen. Aus Sicht des Steuerpflichtigen sollte die Berichtigungspflicht an die Änderungsbescheide nach der Außenprüfung anknüpfen, die jeweils auch die Feststellungen der Teilabschlussbescheide beinhalten müssen. Somit wäre nach Abschluss der Betriebsprüfung nur eine Berichtigung abzugeben, die alle Feststellungen der entsprechenden Betriebsprüfung betrifft. Dies mindert den Verwaltungsaufwand beim Steuerpflichtigen erheblich.

Das in der Gesetzesbegründung angeführte Beispiel der Anpassung von Jahresabschlüssen von anschlussgeprüften Unternehmen in Vorprüfungen zeigt exemplarisch auf, dass der Aufwand der Anpassung viel Zeit in Anspruch nehmen kann. Auch beim Steuerpflichtigen ist der Aufwand jedoch hoch, so dass eine „unverzögliche“ Erfüllung der Berichtigungspflicht in vielen Fällen praktisch unmöglich wird. Mit Blick auf die bei Verletzung der unverzüglichen Berichtigungspflichten des § 153 AO verbundenen straf- bzw. bußgeldrechtlichen Folgen (§§ 370, 378 AO) sollte daher für die Erfüllung der Berichtigungsverpflichtung eine angemessene Frist in das Gesetz aufgenommen werden.

Letztlich ist zu beachten, dass der Regelungsvorschlag das Ziel einer Beschleunigung der Betriebsprüfung nur einseitig erfüllt. Für Folgebetriebsprüfungen mag dies aus Sicht der Finanzverwaltung zutreffen, da die Berichtigung ausweislich der Gesetzesbegründung dem Steuerpflichtigen auferlegt werden kann. Jedoch wird dieses Ziel für die laufende Betriebsprüfung gerade konterkariert. Nicht nur, dass die Regelung ein Verstoß gegen das Prinzip der Abschnittsbesteuerung darstellt. Die Regelung führt auch dazu, dass Einigungen bspw. innerhalb und außerhalb einer tatsächlichen Verständigung, allein um aus pragmatischen oder anderen Motiven die Betriebsprüfung abschließen zu können, nicht mehr möglich sein

werden. Aufgrund des Regelungsvorschlages muss vor jeder Einigung im Rahmen einer Betriebsprüfung die Folgewirkung für die Folgezeiträume noch genauer untersucht werden, da den Steuerpflichtigen sonst eine strafbewehrte Berichtigungspflicht unabhängig von der materiellen Rechtmäßigkeit trifft.

Zu Nr. 15: § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E

Die Vorschrift des § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E sieht vor, dass die Beweiskraft der Buchführung begrenzt wird, wenn die Aufzeichnungen nicht nach den Vorgaben der digitalen Schnittstellen (§ 147b AO-E) zur Verfügung gestellt werden. Dies führt u. E. zu einer inakzeptablen Aufweichung der gesetzlichen Vermutungsregelung. Die Nichtzurverfügungstellung der Daten in der nach § 147b AO-E bestimmten Form lässt keine rechtlichen Rückschlüsse auf die Beweiskraft der Buchführung zu. Die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen kann unabhängig davon vorliegen. Die Beweiskraft der Buchführung ist allein an den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszurichten. Wenn die gesetzlichen Regelungen der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung eingehalten werden, dann bedarf es eines konkreten Anlasses, welcher gegen die sachliche Richtigkeit spricht. Die sachliche Richtigkeit ist aber nur dann widerlegt, wenn die Buchführung und die Aufzeichnungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell ganz oder zum Teil nicht ordnungsgemäß sind (BFH, Urteil vom 9. August 1991, Az. III R 129/85, BStBl. II 1992, S. 55). Die zur Verfügungstellung der Daten über eine noch zu definierende Schnittstelle stellen jedoch keine Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung dar, da sie allein dazu dient, die Prüfung zu erleichtern. Die Aufweichung der gesetzlichen Vermutung kommt nach der avisierten Neuregelung jedoch einer Einordnung der Nichteinhaltung von Vorgaben einer digitalen Schnittstelle als wesentlicher formeller Mangel der Buchführung gleich und führt gem. § 162 Abs. 2 Nr. 2 AO-E zur Schätzungsbefugnis. Die Regelung zur Verfügungstellung einerseits darf daher nicht mit der Rechtsfolge der Widerlegung der gesetzlichen Vermutung andererseits verknüpft werden. § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E sollte daher gestrichen werden.

Zu Nr. 17: § 171 Abs. 4 AO-E

Die in § 171 Abs. 4 Satz 2 AO-E vorgesehene Begrenzung der Ablaufhemmung auf 5 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde, ist im Grundsatz zu begrüßen. Gleichwohl greift die Regelung insgesamt zu kurz und wird Prüfungen nicht ausreichend beschleunigen.

Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs in dem die Steuererklärung eingereicht wird (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Die Festsetzungsverjährung für das erste Jahr eines dreijährigen Prüfungszeitraumes tritt folglich nach dem fünften Folgejahr ein. Betriebsprüfungen müssen damit spätestens 3 Jahre nach Ablauf des dreijährigen Prüfungszeitraumes beginnen. § 171 Abs. 4 AO-E begrenzt die Ablaufhemmung auf 5 Jahre. Vorbehaltlich weiterer Prüfungsunterbrechungen können trotz der beabsichtigten Verkürzung der Ablaufhemmung Prüfungen noch immer mindestens 10 Jahre andauern.

Die vom Gesetzgeber beabsichtigte Begrenzung des Zeitraums der Außenprüfung reicht daher nicht aus, um Prüfungen zu beschleunigen und schnellere Rechtssicherheit zu gewährleisten. Die Begrenzung der Ablaufhemmung muss daher ausgeweitet werden. Aus Sicht der BSStBK bedarf es zudem einer grundsätzlichen Reform des Fristenkonzepts. Die Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) etwa muss von 4 auf 3 Jahre verkürzt werden, um bereits einen schnelleren Beginn von Prüfungen zu ermöglichen. Prüfungsunterbrechungen sollten von der Finanzverwaltung als auch vom Steuerpflichtigen durch flankierende Regelungen im Gesetz möglichst vermieden werden. Bedauerlicherweise ist das Gegenteil der Fall, wenn z. B. in den Fällen zwischenstaatlicher Amtshilfe (§ 171 Abs. 4 Satz 4 AO-E) die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von 2 Jahren seit der Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe abläuft. Sofern die Berücksichtigung der Dauer der zwischenstaatlichen Amtshilfe nachvollziehbar ist, sollte die Frist von 2 Jahren als Höchstfrist ausgestaltet werden. Eine Begrenzung auf 2 Jahre ist sinnvoll, doch besteht kein Grund die Festsetzungsfrist länger laufen zu lassen, als die Amtshilfe tatsächlich dauert. Zudem müssen die Regelungen zur zwischenstaatlichen Amtshilfe gem. § 117 AO mit flankierenden Regelungen zum Verfahren ausgestaltet werden. In der Praxis finden sich in den Akten der Finanzverwaltungen lediglich Kopien von E-Mail-Anfragen, die als Amtshilfeersuchen deklariert werden. Es sollte vermieden werden, dass durch einfache E-Mail-Anfragen die Ablaufhemmung um jeweils 2 Jahre verlängert werden kann. Denn so würde das gesetzgeberische Ziel der Beschleunigung der Betriebsprüfung konterkariert.

Unklar ist aus hiesiger Sicht die Regelung des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO-E. Ausweislich der Gesetzesbegründung bewirken nur Verschiebungs- oder Verlängerungsgründe, die in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegen, eine Verlängerung der Frist des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO-E, nicht hingegen, wenn diese in die Sphäre der Finanzverwaltung fallen. Dies lässt sich aus dem Wortlaut des Regelungsvorschlages nicht klar entnehmen. Nach dem „oder“ sollte ebenso noch ein Bezug auf den Antrag des Steuerpflichtigen geregelt werden. Ansonsten kann der Wortlaut auch dahingehend verstanden werden, dass nur Verschiebungen auf Antrag des Steuerpflichtigen und alle Unterbrechungen, also auch die aus der Sphäre der Finanzverwaltung, zur Verlängerung der Frist führen. Diese Regelung sollte daher dringend angepasst werden.

Die BSStBK regt zudem die gesetzliche Festlegung einer Höchstdauer von Betriebsprüfungen an. Dies würde Unternehmen und Finanzverwaltung einen klaren Planungshorizont für den zeitlichen Prüfungsablauf eröffnen. Die Höchstdauer könnte 7 Jahre betragen. Die Prüfung müsste dann spätestens 7 Jahre nach dem Veranlagungsjahr abgeschlossen sein.

Zu Nr. 18: § 180 Abs. 1a AO-E

Die Einführung eines Teilabschlussbescheides und damit die Gewährung punktueller Bestandskraft entspricht im Grundsatz einer Forderung der BSStBK und ist daher zu begrüßen. Bereits abgeschlossene und abschließend geprüfte Sachverhalte sollten auf Antrag der Steuerpflichtigen bestandskräftig werden. Steuerpflichtige können damit frühzeitig Rechtssicherheit erlangen.

Die konkrete Regelung greift jedoch zu kurz. Die Regelung sollte insbesondere nicht auf die Außenprüfung begrenzt werden. Es sollte vielmehr grundsätzlich eine Möglichkeit geschaffen werden, Sachverhaltskomplexe gesondert einer Prüfung zuzuführen und das Ergebnis in punktueller Bestandskraft erwachsen zu lassen. Als Beispiel lassen sich die Ergebnisse konkret geprüfter Sachverhalte ähnlich gelagerter Prüfungen wie Lohnsteuersonderprüfungen, Prüfungen im Rahmen von Umsatzsteuersonderprüfungen, sofern diese nicht bereits als Außenprüfung qualifiziert sind und Nachschauen, anführen, die nach Abschluss der Prüfungen bereits bestandskräftig werden können. Gleiches sollte aber auch für Einzelermittlungsmaßnahmen oder andere Prüfungen an Amtsstelle gelten, bei denen bereits die Sachverhalte sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht überprüft wurden. Eine nochmalige Prüfung der Sachverhalte in der Außenprüfung ist weder ressourcenschonend, noch zielführend.

Die Entscheidung über den Erlass von Teilabschlussbescheiden sollte zudem nicht im Ermessen der Finanzverwaltung liegen. Teilprüfungen sollten stattdessen auf Antrag innerhalb einer angemessenen Frist erfolgen und damit den Aufwand in Außenprüfungen reduzieren. Die Antragsvoraussetzungen für den Steuerpflichtigen, die ausweislich der Gesetzesbegründung das Ermessen der Finanzverwaltung reduzieren, sind ferner zu hoch. Die Glaubhaftmachung eines erheblichen Interesses an einem Teilabschlussbescheid ist eine erhebliche Hürde, die aus Sicht der BSStBK das grundsätzliche Potential der Regelung in und außerhalb von Prüfungen konterkariert. In der derzeitigen Regelung der verbindlichen Zusage ist der Umstand, dass es für den Steuerpflichtigen von Bedeutung ist, ausreichend. Dies sollte auch hier zugrunde gelegt werden.

Es besteht auch Klarstellungsbedarf in der Gesetzesbegründung, ob Gegenstand eines Teilabschlussbescheides auch die festgestellte Tatsache sein kann, dass der geprüfte Sachverhalt nicht zu beanstanden ist, der damit Gegenstand einer verbindlichen Zusage nach § 204 Abs. 2 AO-E werden kann.

Zu Nr. 20: § 197 Abs. 3 bis 5 AO-E

Der kooperative Ansatz, eine effektivere und schnellere Prüfung durch die Bildung von Prüfungsschwerpunkten zu erreichen, ist sinnvoll und daher zu begrüßen. Auch die geplante Regelung in § 199 Abs. 4 AO-E, die vorsieht, dem Steuerpflichtigen die Prüfungsschwerpunkte vorab zu benennen, bewerten wir grundsätzlich positiv. Unternehmen können sich dadurch gezielt auf die Prüfung vorbereiten, was den Inhalt und Ablauf der Prüfung deutlich beschleunigen kann.

Dem kooperativen Grundgedanken der Regelung widerspricht es jedoch, wenn das steuerpflichtige Unternehmen, als Voraussetzung für die Bildung und Nennung von Prüfungsschwerpunkten, aufzeichnungs- oder aufbewahrungspflichtige Unterlagen bereits innerhalb einer angemessenen Frist nach Erhalt der Prüfungsanordnung vorzulegen hat. Aus Sicht der BSStBK sollten die Prüfungsschwerpunkte stattdessen – wie häufig auch im internationalen Kontext (z. B. Großbritannien) – in einem gemeinsamen Auftaktgespräch zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung festgelegt werden. Dabei sollte dem zu prüfenden Unternehmen zunächst ein Vertrauensvorschuss gewährt werden.

Nach dem neuen Absatz 5 soll die Prüfungsanordnung bis zum Ablauf des Kalenderjahres erlassen werden, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerbescheid wirksam geworden ist. Eine spätere Bekanntgabe soll den Fristbeginn für die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO-E nicht verschieben. Diese Festlegungen sind grundsätzlich zu begrüßen. Ob es dadurch tatsächlich zu einer Beschleunigung bei der Betriebsprüfung kommt, erscheint aber nicht sicher.

Zu Nr. 23: § 200a AO-E

Mit § 200a AO-E soll ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen eingeführt werden. Dabei handelt es sich um einen vollstreckbaren Verwaltungsakt mit erheblichen Rechtsfolgen für den Fall der Nichterfüllung. In Betracht kommen insbesondere ein Mitwirkungsverzögerungsgeld sowie ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld. Aus Sicht der BStBK widersprechen das qualifizierte Mitwirkungsverlangen und die daran geknüpften Rechtsfolgen dem kooperativen Ansatz und führen zu einer einseitigen, drastischen Belastung des Steuerpflichtigen. Kooperationsbereitschaft als Maßstab für die vorgesehenen Neuregelungen zu unterstellen, würde dem erklärten Ziel des Gesetzes, die Betriebsprüfung u. a. durch Kooperation zwischen Steuerpflichtigem und Betriebsprüfer zu beschleunigen, insgesamt gerechter werden.

Die avisierte Regelung wirft in vielerlei Hinsicht Fragen auf und führt zu Rechtsunsicherheit. Nach der Vorschrift ist ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen, wenn der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen innerhalb einer Frist von einem Monat nicht oder nicht vollständig nachkommt. Es bedarf hier einer hinreichenden Bestimmtheit des Verwaltungsaktes. Der Gesetzgeber muss beantworten, welche Voraussetzungen an das qualifizierte Mitwirkungsverlangen zu stellen sind. Der Steuerpflichtige muss erkennen können, wann er einem Mitwirkungsverlangen nicht oder nicht vollständig nachkommt. Dazu bedarf es einer ausführlichen Begründung des Verlangens. Die Frist von einem Monat ist ferner deutlich zu kurz bemessen und sollte verlängert werden. Die Ermessensreduzierung auf Null bei der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes ist u. E. unverhältnismäßig und daher abzulehnen.

In § 200a Abs. 2 Satz 3 AO wird das Ende der Mitwirkungsverzögerung definiert. Demnach soll die Mitwirkungsverzögerung spätestens mit Ablauf des Tages der Schlussbesprechung enden. Hier muss vom Gesetzgeber klargestellt werden, wie das Ende im Falle des Verzichts auf die Schlussbesprechung zu definieren ist.

Im Hinblick auf die praktischen Auswirkungen auf den Prüfungsprozess bestehen hinsichtlich der Regelungen in § 200a Abs. 4 AO-E Bedenken. Die Verjährung sollte hier nur für die Steuer gehemmt sein, die von dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen betroffen ist. Der Gesetzestext spricht aber in § 200a Abs. 4 Satz 1 AO-E von den „Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt“. Dies ist u. E. nicht verhältnismäßig. Auch ist nicht nachvollziehbar, warum die Frist des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO um mindestens ein Jahr verlängert werden soll. § 200a Abs. 4 Satz 1 AO-E sollte daher insoweit korrigiert werden, als dass die

Verjährung insoweit nur für die Steuer gehemmt ist, die von dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen bzw. für die Dauer gehemmt ist, die von der Mitwirkungsverzögerung betroffen ist.

§ 200a Abs. 4 Satz 2 AO-E sieht zudem vor, dass die Begrenzung der Ablaufhemmung entfällt, wenn in den letzten 5 Jahren vor der aktuellen Mitwirkungsverzögerung bereits ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde. Es stellt sich die Frage, ob diese Regelung erforderlich ist. Verhält sich ein Steuerpflichtiger, gegen den bereits ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde, in der nächsten Prüfung wieder nicht kooperativ und kommt es erneut zu einer Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes, so tritt ohnehin die Ablaufhemmung nach § 200a Abs. 4 Satz 1 AO-E ein. Die Notwendigkeit der Regelung in § 200a Abs. 4 Satz 2 AO-E sollte daher grundsätzlich überdacht werden. Mindestens aber sollte geregelt werden, dass die Rechtsfolgen bezüglich der Ablaufhemmung nur dann zur Anwendung kommen, wenn das Mitwirkungsverzögerungsgeld unanfechtbar festgesetzt worden ist.

Sofern die Verlängerung der Festsetzungsfrist bei der Anfechtung des Mitwirkungsverlangens nach Abs. 5 AO-E noch nachvollziehbar erscheint, ist die Verlängerung der Festsetzungsfrist bei der Anfechtung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes und des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nicht nachvollziehbar. Das gesetzgeberische Ziel der Beschleunigung der Betriebsprüfung wird durch die Anfechtung des Mitwirkungsverlangens nicht erreicht. Dies kann die Verlängerung der Festsetzungsfrist rechtfertigen. Das Mitwirkungsverzögerungsgeld und der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld können jedoch aus anderen Gründen nicht rechtmäßig sein und können auch unabhängig vom Mitwirkungsverlangen angefochten werden. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist rechtfertigt dies nicht. Insbesondere weil dann trotz der (verspäteten) Erfüllung des Mitwirkungsverlangens die Festsetzungsfrist nicht abläuft, weil das Mitwirkungsverzögerungsgeld oder der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld noch streitig sind. Insoweit ist § 200a Abs. 5 AO-E anzupassen.

Aus Sicht der BStBK sind das qualifizierte Mitwirkungsverlangen und die daran geknüpften Rechtsfolgen insgesamt, zumindest aber in ihrer konkreten Ausgestaltung, abzulehnen. Die Zielsetzung des Gesetzes, Ausbau der Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen, wird mit dieser Vorschrift ad absurdum geführt.

Zu Nr. 27: § 204 Abs. 2 AO-E

Die Möglichkeit einer verbindlichen Zusage nach Erlass eines Teilabschlussbescheides sowie Erstellung eines Teilprüfungsberichtes ist im Grundsatz zu begrüßen. Allerdings sind die Voraussetzungen für die verbindliche Zusage nach § 204 Abs. 2 Nr. 2 AO-E durch die Glaubhaftmachung eines besonderen Interesses des Steuerpflichtigen“ zu hoch angesetzt. Die bisherige Voraussetzung, dass es für den Steuerpflichtigen von Bedeutung sein muss, ist ausreichend. § 204 Abs. 2 Nr. 2 AO-E sollte daher gestrichen werden.

Zu der Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag der Fraktionen der SPD, von Bündnis 90/DIE GRÜNEN und der FDP (Erprobung alternativer Prüfungsmethoden)

Die BSStBK begrüßt grundsätzlich, dass durch die vorgesehene Erprobungsregelung Steuerkontrollsystemen (sog. Tax Compliance Management Systemen) rechtlich eine größere Bedeutung beigemessen werden soll. Dies stellt einen richtigen und wichtigen Schritt dar, um zu einem kooperativen und prozessorientierten Prüfungsverfahren zu gelangen und die steuerliche Betriebsprüfung mithin weiter zu modernisieren. Wir begrüßen daher, dass sich auch der Finanzausschuss des Bundesrats diesem Änderungsantrag grundsätzlich angeschlossen hat (BR-Drs. 409/1/22). Allerdings erfolgt bislang eine Fokussierung auf Großunternehmen. Wir regen an, die Erprobung alternativer Prüfungsmethoden auch auf kleine und mittlere Unternehmen auszudehnen und Unternehmen aller Größenklassen einzubeziehen, um ein möglichst repräsentatives Ergebnis der Evaluation zu erhalten und die Erkenntnisse auch auf KMU-Tauglichkeit hin überprüfen zu können.

Durch § 38 EGAO-E soll der Finanzbehörde die Möglichkeit eröffnet werden, dem Steuerpflichtigen auf Antrag für die nächste Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen verbindlich zuzusagen, wenn er über ein wirksames Steuerkontrollsystem verfügt. Dabei setzt § 38 Abs. 1 Satz 1 EGAO-E voraus, dass „die Wirksamkeit eines [...] eingesetzten Steuerkontrollsystems hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde“. Aus Sicht der BSStBK ist kritisch, dass eine Wirksamkeitsprüfung anstatt einer Angemessenheitsprüfung vorgesehen werden soll. Denn dadurch sinkt aktuell die Zahl der Fälle, die für eine Erprobung in Frage kommen stark. Soweit uns bekannt ist, sind viele Unternehmen erst in einem Stadium, in dem eine Angemessenheitsprüfung umsetzbar ist bzw. bereits durchgeführt wurde, während eine Wirksamkeitsprüfung erst für die Zukunft möglich bzw. vorgesehen ist. Des Weiteren geben wir zu bedenken, dass durch eine Wirksamkeitsprüfung ein Druckmittel der Finanzverwaltung entsteht, da sie die Wirksamkeit des Systems und die Beachtlichkeit der Risiken von Zugeständnissen des Steuerpflichtigen abhängig machen kann. Zudem werden durch die vorgesehene Wirksamkeitsprüfung regelmäßig nur anschlussgeprüfte Unternehmen erfasst und im Hinblick auf die Evaluationsfrist bis 2027 auch nur solche Unternehmen der geplanten Neuregelung unterfallen, die bereits ein Tax Compliance Management System implementiert haben. Insoweit werden die Bedürfnisse kleiner und mittlerer Unternehmen auch nur unzureichend berücksichtigt.

Darüber hinaus bleibt offen, nach welchen Kriterien die Überprüfung der Wirksamkeit im Einzelnen zu erfolgen hat. Dadurch entstehen Anwendungsfragen und Rechtsunsicherheit in der Praxis. Darum regen wir an, in ergänzenden Regelungen Einzelheiten zu der avisierten Wirksamkeitsprüfung zu normieren.

§ 38 Abs. 1 Satz 1 EGAO-E räumt der Finanzbehörde insoweit einen weiten Ermessensspielraum ein, als sie Beschränkungen der Prüfungsermittlungen von Art und Umfang zusagen „kann“, wenn die gesetzlich definierten Voraussetzungen erfüllt sind. Für eine Erprobungsregelung ist dies nachvollziehbar. Um für den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit herzustellen, sollte dieser weitreichende Beurteilungsspielraum der Finanzbehörde – zumindest in einer

späteren dauerhaften Regelung nach der Erprobungsphase – durch eine zwingende Rechtsfolge ersetzt werden, sodass bei Erfüllung der Voraussetzungen Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen verbindlich zuzusagen „sind“.

In § 38 Abs. 1 Satz 1 EGAO-E ist zudem vorgesehen, dass die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde bezüglich der Anwendung der Erprobungsregelung „im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern“ erfolgt. Allerdings ist nicht ersichtlich, welche Rolle dem Bundeszentralamt für Steuern dabei zukommen soll und welche Voraussetzungen bzw. Konsequenzen daran geknüpft werden sollen. Im Sinne der Rechtsklarheit sowie einer bürokratieentlastenden und verwaltungsökonomischen Regelung sollte auf die Formulierung „im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern“ verzichtet werden (so auch der Finanzausschuss des Bundesrats, BR-Drs. 409/1/22, Seite 7).

Wir regen darüber hinaus an, die Formulierung in § 38 Abs. 1 Satz 1 EGAO-E, wonach „keine Änderungen der Verhältnisse eintreten“, zu konkretisieren. Denn die Verhältnisse in einem Unternehmen unterliegen ständigen Änderungen; dies gilt insbesondere für die Dauer zwischen zwei Betriebsprüfungszeiträumen.

Wir begrüßen, dass durch § 38 Abs. 2 EGAO-E zumindest ein Rahmen für ein Steuerkontrollsystem geregelt werden soll, ohne die Anforderungen zu restriktiv zu konkretisieren. Durch diese offene Formulierung der Anforderungen können bereits implementierte und auf den Steuerpflichtigen zugeschnittene Steuerkontrollsystem weiterhin genutzt werden. Allerdings regen wir an, die Formulierung „zu gewährleisten“ durch „dazu beitragen“ zu ersetzen, da auch durch ein Steuerkontrollsystem nicht sämtliche etwaigen Fehler und Risiken vermieden werden können.

Thesenpapier zur Digitalisierung der Betriebsprüfung

I.	Status Quo und Zielsetzung	1
II.	Thesen für eine Modernisierung der Arbeitsweise	2
	(1) Einheitliches Vorgehen.....	3
	(2) Vorhandene Standards nutzen.....	4
	(3) Nutzung von Synergien zwischen Betriebsprüfung und Veranlagung.....	4
	(4) Harmonisierung zwischen steuerlicher BP, euBP und Zollprüfung	5
	(5) Ablösung Z3-Zugriff durch Nutzung von Datenräumen.....	5
	(6) Ergebnisbereitstellungen voll digital	5
	(7) Datenhoheit beim Steuerpflichtigen.....	5
	(8) Klare Regeln für das Löschen von Daten (sachlich, zeitlich, persönlich)	6
	(9) Proaktive Datenbereitstellung als positiven Faktor beim TCMS.....	6

I. Status Quo und Zielsetzung

Die Zusammenarbeit zwischen Steuerberater und der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen erfolgt noch nicht in dem Maße digital wie es möglich und sinnvoll wäre. Prüfungsanordnungen in Papierform – statt digitaler Verwaltungsakte – und die Bereitstellung von Unterlagen in Papierform oder über länderspezifische Datenräume (z. B. HessenDrive) sind dabei nur die augenscheinlichsten Punkte.

Gemeinsam mit dem BMF und den Ländern sollen einheitliche digitale Workflows im Rahmen der steuerlichen Betriebsprüfung geschaffen werden. Von Seiten des Berufsstandes kann freilich nur gefordert werden, zu was die Finanzverwaltung – insbesondere personell – in der Lage ist. Daten, die der Finanzverwaltung bereits vorliegen, sollten jedoch bestmöglich für die Betriebsprüfung genutzt werden. In die andere Richtung ist es ebenso erforderlich, dass Daten (z. B. Prüfungsfeststellungen) auch digital an die Steuerberater zurückgespielt werden.

Diese grundsätzliche Zielsetzung spiegelt sich auch im Koalitionsvertrag der aktuellen Bundesregierung wider, welche „die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens konsequent weiter vorantreiben [...]“ will. „Unser Ziel ist es, das die gesamte Interaktion zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung digital möglich ist. Im Bereich der Unternehmens-

besteuerung ist es uns ein Anliegen, die Steuerprüfung zu modernisieren und zu beschleunigen. Dafür setzen wir uns insbesondere für verbesserte Schnittstellen, Standardisierung und den sinnvollen Einsatz neuer Technologien ein.“

II. Thesen für eine Modernisierung der Arbeitsweise

Aufbauend auf diesen allgemeinen Ausführungen, empfiehlt der nachfolgende Thesenkatalog Stoßrichtungen für die fachlichen und politischen Positionen des Berufsstands zum Themenkreis „Prozesse und Standards bei der digitalen Betriebsprüfung“. Konkreter Anlass ist dabei insbesondere auch der Regierungsentwurf 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 Steuerverfahrensrechts. Dabei geht es für die vorliegenden Positionsentwürfe im Kern (nur) um die fachlichen und technischen Rahmenbedingungen und die noch zu konkretisierenden Inhalte der „Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen“ gem. § 147b AO-E, also um die Standardisierung des Exports von Daten für Prüfungszwecke auf Basis einer verpflichtenden Schnittstelle in den relevanten Datenverarbeitungssystemen, die steuerrelevante Daten speichern. Nach dem Regierungsentwurf entsteht schon deshalb ein besonderer Druck auf die Bereitstellung solcher Schnittstellen, weil ansonsten gem. § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E die Beweiskraft der Buchführung nicht gegeben sein soll.

Nach dem Gesetzesentwurf und dessen Begründung soll die bisherige Zugriffsart „Z3“ („Datenträgerüberlassung“) explizit ergänzt werden durch die „Übertragung“ der Daten an die Finanzbehörde. Unter „Übertragung“ soll nach der Begründung auch (weiterhin) eine physische Datenträgerüberlassung fallen können, so dass ein vollständiger Ersatz durch eine (Fern-)Übertragung an einen (Cloud- bzw. Online-)Speicherort offensichtlich (noch) nicht vorgesehen ist. Dem reinen Wortlaut des Gesetzes sind ohne Gesetzesbegründung das Nebeneinander von Z3-Zugriff und (neuem bzw. expliziten) „Z4-Zugriff“ nicht mit letzter Sicherheit zu entnehmen.

Durch die erweiterten Datenüberlassungsverfahren in der Form der hier als „Z4-Zugriff“ bezeichneten „Online-Bereitstellung“ ergeben sich neue Workflows und Anforderungen über die reine Datensatzbeschreibung der Daten (= Syntax und Semantik der bereitgestellten Daten) hinaus. Ein besonderes Augenmerk sollte dabei darauf liegen, dass einzelne Bundesländer bereits sog. „Webspaces“ bzw. Cloud-Datenräume geschaffen haben, in die eine

Datenbereitstellung durch den Steuerpflichtigen für Prüfungs- und andere Zwecke erfolgen kann. Dadurch entstehen vielfältige Fragen mit Blick auf Datensicherheit und Datenschutz, vor allem aber auch auf die Wirtschaftlichkeit, sofern bundesuneinheitliche Verfahren dazu führen, dass die Hersteller und die steuerberatenden Berufe ggf. für unterschiedliche Länderlösungen unterschiedliche IT und unterschiedliche Workflows, Passwortverwaltungen, etc. vorhalten müssen. Deshalb wird in den folgenden Thesen in besonderer Weise darauf eingegangen.

Ansonsten ist zu begrüßen, aber auch zu fordern, dass der Einbezug der Wirtschaft in die Konkretisierung der Verfahren durch Rechtsverordnung frühzeitig und umfassend erfolgt und dabei die Praxisanforderungen des steuerberatenden Berufsstandes in besonderer Weise berücksichtigt werden, weil diese in der überwiegenden Zahl der Fälle in die Datenbereitstellung involviert sind. Deshalb ist es zweckmäßig, Vertreter des Berufsstandes und der einschlägigen IT-Hersteller in den Definitionsprozess der Datensatzbeschreibungen sowie der technischen Workflows und Protokolle einzubeziehen.

Thesen bzw. Positionen des Berufsstandes (Vorschlag):

(1) Einheitliches Vorgehen

- Aktuelle Entwicklungen bei den Vorgaben von Webspaces für den Austausch von prüfungsrelevanten Daten durch die Prüfer führen aktuell bereits zu einer uneinheitlichen Vorgehensweise zwischen den Bundesländern und erschweren dadurch insbesondere die Arbeit in den Kanzleien, weil die Datenbestückung nicht über einheitliche Wege, sondern mit voneinander abweichenden Workflows und mit voneinander abweichenden (und zu verwaltenden) Zugriffspasswörtern, etc. erfolgt.
- Um das Vorgehen für alle Beteiligten so einfach, wirtschaftlich und komfortabel wie möglich zu machen, sollte sich die Einheitlichkeit auf alle relevanten Aspekte erstrecken.
- Insofern sollten ergänzend zur vorgeschlagenen Änderung im aktuellen Regierungsentwurf nicht nur Datenstrukturen, sondern alle Aspekte in die konzeptionellen Überlegungen einbezogen werden, also auch technische Schnittstellen, Workflows (Oberflächen und Daten), Protokolle und Datenräume.
- Bei den Datenräumen sind wiederum weitere Aspekte der Vereinheitlichung betroffen, die bei heterogenen Lösungen einzelner Bundesländer zu einem sehr hohen Aufwand bei den IT-Herstellern und den bundeslandübergreifend agierenden steuerlichen Beratern

führen, weil neben den oben angesprochenen technischen Aspekten auch organisatorische Aspekte hinzukommen (Verwaltung von Identitäten, Passwörtern, etc.).

(2) Vorhandene Standards nutzen

- Um die Implementierungskosten so niedrig wie möglich zu halten und eine Wiederverwendung und Interoperabilität zu erreichen, sollte möglichst auf vorhandene Standards zurückgegriffen werden, die für die hier relevanten Datenstrukturen auf überwiegend Transaktionsdatenebene in Frage kommen (z. B. SAF-T¹, XBRL²).
- Mit Blick auf schon vorhandene Datenstrukturen (E-Bilanz-Taxonomie, Digitale Lohnschnittstelle und Digitale Schnittstelle für Kassensysteme) sollte eine Durchgängigkeit der Daten von vornherein berücksichtigt werden (insb. die gegenseitige zu referenzieren und eine Drill-Down-Fähigkeit, z. B. retrograde Prüfung von der Abschlussposition über die Kontenwerte zu den Buchungssätzen).

(3) Nutzung von Synergien zwischen Betriebsprüfung und Veranlagung

- Derzeit ist nicht zu beobachten, dass nach fachlichen oder technischen Synergien zwischen der Datenbereitstellung im Veranlagungsverfahren und im Prüfungsverfahren gesucht wird. Weil für RABE als kommendes System für die Datenbereitstellung im Veranlagungsverfahren aber moderne Verfahren der Datenanforderung und -bereitstellung bereits konzipiert werden, liegt es nahe, zumindest für die Workflows darauf zurückzugreifen. Einheitliche Verfahren und die Vermeidung von Redundanzen können einen erheblichen Beitrag für ein wirtschaftliches und akzeptiertes Besteuerungsverfahren liefern.
- In diesem Zusammenhang ist auch die Forderung nach einer Rückübertragung von Betriebsprüfungsergebnissen an die Steuerpflichtigen bzw. deren Steuerberater zu adressieren.

¹ Das Standard Audit File - Tax (SAF-T) ist eine Spezifikation für eine computerlesbare Datei, die Buchhaltungsdaten aus dem ursprünglichen Buchhaltungssystem in ein vorgegebenes, Format überträgt und für Finanzbehörden zur Außenprüfung verfügbar macht.

² XBRL (eXtensible Business Reporting Language) ist eine auf XML basierende Sprache, mit der elektronische Dokumente im Bereich der Finanzberichterstattung erstellt werden. Insbesondere werden Jahresabschlüsse in dieser Sprache generiert (z. B. E-Bilanz).

(4) Harmonisierung zwischen steuerlicher BP, euBP und Zollprüfung

- Aktuell ist keine Nutzung von Synergien zwischen den genannten Prüfungen zu erkennen. Das gilt auch für konkrete Bestrebungen in diese Richtung und trifft leider auch für Inhalte zu, die quasi identisch benötigt werden (z. B. Kontenwerte).
- Die Einführung der vorgesehenen Verfahren sollte deshalb (erneut) als Anlass genommen werden, um rechtzeitig und von vornherein Synergien heben zu können, die zu deutlich wirtschaftlicheren und besser akzeptierten Prüfungen führen.

(5) Ablösung Z3-Zugriff durch Nutzung von Datenräumen

- Sobald eine Online-Bereitstellung verfügbar ist, sollte eine Datenträgerüberlassung nur noch in begründeten Ausnahmefällen Verwendung finden. Jede (unnötige) Wahlfreiheit für den Datenzugriff von Z1 bis Z4 führt zu unnötiger Komplexität.

(6) Ergebnisbereitstellungen voll digital

- Grundsätzlich lassen sich auch Ergebnisdaten aus den Zugriffswegen Z1 und Z2 über die Workflows und Datenräume eines neuen Bereitstellungsweges (Webpace) zur Verfügung stellen. Dies sollte genutzt werden, um möglichst viele Synergien zu heben.

(7) Datenhoheit beim Steuerpflichtigen

- Analog zur Konzeption von RABE kann ein hohes Maß an Transparenz, Vertrauen, Effizienz, etc. erzielt werden, wenn die Datenbereitstellung eng an das Produktivsystem gekoppelt ist.
- Weil dieser Vorschlag zwar dem RABE-Ansatz entspricht, aber den schon bisher eingeführten Webspaces der Finanzverwaltung widerspricht, kommt es stark auf grundsätzliche Entscheidungen über die Hebung von Synergien zwischen Veranlagungsverfahren und Prüfung an (siehe auch bereits These oben zu RABE). Ggf. können beide „Konzepte“ miteinander verbunden werden, wenn die Daten in Form des RABE-Konzepts abgerufen und für Prüfungszwecke temporär in den Webpace des Prüfers transferiert werden.

(8) Klare Regeln für das Löschen von Daten (sachlich, zeitlich, persönlich)

- Die Bereitstellung von Daten auf Online-Webspaces führt zu zusätzlichen Anforderungen bei Datenschutz und Datensicherheit.
- Vor allem klare, verlässliche und dokumentierte (nachweisbare) Löschungen von Daten sollten dabei gewährleistet sein (sachlich, zeitlich, persönlich).

(9) Proaktive Datenbereitstellung als positiven Faktor beim TCMS

- Eine zeitnahe, vollständige und gut dokumentierte Datenbereitstellung sollte im Rahmen der TCMS-Beurteilung positiv gewürdigt werden. Diese Eigenschaften der IT-Systemumgebung sollten als integrierter Teil des Buchführungssystems gesehen werden, so dass auch herstellerseitig eine Pflege und Wartung mit hoher Präferenz verfolgt wird.

DSTG-Stellungnahme

zum Gesetzentwurf der Bundesregierung 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

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft dankt für die Möglichkeit der Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung 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.

Im Wesentlichen möchten wir auf unsere im Anhang befindliche Stellungnahme vom 29. Juli 2022 zum Referentenentwurf verweisen.

Darüber hinaus führen wir Folgendes aus:

Modernisierung der Betriebsprüfung

Vorbemerkung:

Die Betriebsprüfung stellt eine besondere Form der Verifikation der Steuererklärung dar. Die weitest- aus größte Anzahl an Steuererklärungen wird ohne eine Betriebsprüfung veranlagt.

Zur Verdeutlichung der Ist-Situation sei auf die nachfolgende Statistik des BMF aus dem Jahr 2019 verwiesen.

Insgesamt waren im Jahr 2019 in der Betriebskartei der Finanzämter 8.225.244 Betriebe erfasst, von denen 181.345 Betriebe geprüft wurden. Dies entsprach einer Prüfungsquote von 2,2 Prozent.

Jahr	2019		
	Zahl der Betriebe	Durchgeführte Prüfungen	Anteil
Großbetriebe	191.893	38.876	20,3 %
Mittelbetriebe	802.052	47.948	6 %
Kleinbetriebe	1.187.596	36.096	3 %
KSt	6.043.703	58.425	1 %

Der Staat vertraut also weitestgehend auf die Richtigkeit der eingereichten Steuererklärungen. Dies ist auch notwendig, da der Personalfehlbestand in der Steuerverwaltung zu hoch ist, um flächendeckende Betriebsprüfungen durchzuführen. Sogar die am 11.9.1997 von der Finanzministerkonferenz festgelegten Soll-Werte für Prüfungsturnusse (Großbetriebe: 4 Jahre, Mittelbetriebe: 8,4 bis 10,5 Jahre, Kleinbetriebe: 14,4 bis 20 Jahre) werden wegen des Personalmangels deutlich verfehlt.

Selbstverständlich sind Unternehmen und gerade die steuerberatenden Berufe dazu verpflichtet, gesetzeskonforme Steuererklärungen abzugeben. Daher ist zunächst einmal davon auszugehen, dass es in einer Betriebsprüfung zu keinen Änderungen gegenüber der eingereichten Steuererklärung kommt.

Die Klage, dass Betriebsprüfungen nicht zeitnah erfolgen und Änderungen gegenüber der eingereichten Steuererklärung erst Jahre später festgestellt werden, ist allein deshalb schon abwegig, da der Staat um die zutreffende Steuer betrogen worden wäre, wenn die Betriebsprüfung den Sachverhalt nicht richtiggestellt hätte.

Insgesamt wird die Geschwindigkeit einer Betriebsprüfung im Wesentlichen durch das Verhalten folgender Beteiligten bestimmt:

- Betriebsprüfer/-in
- z. T. Auslandsprüfer/-in
- z. T. Bundesprüfer/-in
- Steuerberater/-in
- Unternehmer/-in
- z. T. ausländische Staaten

Wie in einem Getriebe müssen die Zahnräder gut ineinandergreifen. Sofern es bei einem der Beteiligten zu Verzögerungen kommt, leidet das ganze System der Betriebsprüfung. Die Aussage „Die Finanzverwaltung ist schuld, dass die Betriebsprüfungen nicht zeitnah erfolgen“ ist daher schon sehr tendenziös und gibt die Realität nicht wider.

Gesetzentwurf

Wie in der Stellungnahme zum Referentenentwurf dargelegt, haben in den vergangenen Monaten mehrere Sitzungen einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe zum Thema „Flexibilisierung und Modernisierung der Betriebsprüfung“ stattgefunden. Auch andere Stakeholder waren in den Prozess mit einbezogen.

Der jetzt vorliegende Gesetzentwurf stellt nach Auffassung der DSTG einen tragbaren Kompromiss dar, um allen Beteiligten gerecht zu werden.

Der Gesetzentwurf enthält im Wesentlichen drei aufeinander abgestimmte Neuerungen:

Zunächst besteht auf Antrag des Steuerpflichtigen die Möglichkeit, zeitkritische Dinge (z. B. Verrechnungspreisthematiken) vorzuziehen und im Wege eines **Teilabschlussbescheids** gesondert

festzustellen. Mit dieser Neuerung wird dem Wunsch der zeitnahen Prüfung bestimmter Sachverhalte entsprochen.

Aus Sicht der DSTG sind Forderungen, dieses neue Instrument auch auf andere Anwendungsbereiche auszuweiten, nicht notwendig. Die Abgabenordnung enthält bereits das Instrument der verbindlichen Auskunft.

Eine weitere Neuerung ist die Einführung einer zeitlich beschränkten Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 AO neu) bei einer Betriebsprüfung. Für die Steuerverwaltung wird die Umsetzung dieser Neuregelung eine gewaltige Herausforderung. Die im Entwurf geplanten fünf Jahre sind das absolute Minimum, um die Betriebsprüfungen bei den sogenannten MNE (Multi National Enterprises) abzuschließen.

Eine Änderung der geplanten Vorschrift hin zu einer momentan diskutierten zeitlichen Staffelung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO nach Größenklassen würde lediglich zu einer Verkomplizierung des Steuerrechts führen, hätte aber keinerlei Praxisnutzen, da die Betriebsprüfung von Klein- und Mittelbetrieben in aller Regel zeitnah abgeschlossen wird.

Um die Umsetzung des neuen § 171 Abs. 4 AO zu schaffen, braucht die Steuerverwaltung das Instrument des qualifizierten Mitwirkungsverlangens. Nur mit diesem kann die Steuerverwaltung im Falle von (bewussten) Verzögerungen durch die Unternehmen oder Steuerberater/-innen das oben beschriebene Getriebe einer Betriebsprüfung wieder in Schwung bringen. Nach Einschätzung der DSTG wird das neu geschaffene Instrument in nur sehr wenigen Fällen zur Anwendung kommen, da wir in der Regel eine gute Kooperation zwischen den Beteiligten erleben. Wo es jedoch Anwendung finden wird, ist es absolut notwendig.

Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG

Wegen der in der Stellungnahme zum Referentenentwurf beschriebenen Ausweichbewegungen der steuerunehrlichen Betriebe von Plattformen hin zu eigenen Onlineshops schlägt die DSTG Folgendes vor:

- Erweiterung des Anwendungsbereichs des PStTG um alle Onlineshops, die eine Umsatzenschwelle von jährlich 100.000 Euro überschreiten
- Verifikation der Meldepflicht im Sinne des PStTG über eine zusätzliche Kennziffer „in Onlineshops erzielte Umsätze“ bei der Umsatzsteuererklärung
- Übermittlung der Verpflichtung einer Meldung nach dem PStTG durch das Finanzamt an das BZSt analog der Verpflichtung zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung

Vorteil:

Gemäß § 25 Abs. 2 PStTG könnte bei steuerunehrlichen Onlineshops (besonders im Rahmen einer Steuerfahndung) deren Sperrung angeordnet werden.

Erprobung alternativer Prüfungsmethoden

Die DSTG begrüßt die geplante Neuregelung des § 38 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung hinsichtlich der sogenannten Steuerkontrollsysteme. Da es sich zunächst um eine Erprobung mit anschließender Evaluierung handeln soll, halten wir es für zielführend, die Vorschrift nicht sofort in die Abgabenordnung aufzunehmen.

Nachdem das Bundeszentralamt für Steuern nicht für die Prüfung von Steuerkontrollsystemen zuständig ist, erachten wir den Formulierungsvorschlag des Bundesrates zu § 38 EGAO für richtig, also ohne den Passus „im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern“.

DSTG-Stellungnahme

zum 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 Steuerverfahrensrechts

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft dankt für die Möglichkeit der Stellungnahme zum geplanten 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 Steuerverfahrensrechts.

Hierzu führen wir Folgendes aus:

Nur mit einer gleichmäßigen Anwendung des Steuerrechts können Steuergerechtigkeit und faire Wettbewerbsbedingungen, die einen entscheidenden Standortfaktor für die deutsche Wirtschaft darstellen, gewährleistet werden.

Der Steuerverwaltung kommt daher mit dem verfassungsrechtlich verankerten Prinzip der Verifikation eine besondere Rolle im Staat zu. Dieses Prinzip gilt es bei der Beurteilung des vorliegenden Referentenentwurfs zu Grunde zu legen.

Plattformen- Meldepflicht- und Informationsaustauschgesetz

Der Kampf für Steuergerechtigkeit erfordert mittlerweile nicht nur nationale, sondern auch internationale Maßnahmen. Gerade die Verlagerung bzw. Ausweitung der Märkte in den digitalen Raum erfordert neue Handlungsmöglichkeiten für die Finanzverwaltung zur Ermittlung und Durchsetzung von Steueransprüchen. Es ist derzeit kaum möglich, auf steuerlich relevante Daten von Anbietern auf digitalen Plattformen zuzugreifen. Grenzüberschreitende Sachverhalte – gerade auch unter der Beteiligung von nicht kooperativen Staaten - erschweren zudem die Erkennung und Überprüfung verwirklichter Steuertatbestände. Die DSTG rechnet derzeit mit einem jährlichen Steuerausfall im europäischem Plattformhandel von mehreren Milliarden Euro.

Mit der Umsetzung der DAC 7 Richtlinie in nationales Recht sollen digitale Geschäftsmodelle nun transparenter gestaltet werden. Digitale Plattformbetreiber sollen dafür in die Pflicht genommen werden, Auskunft über erzielte Einnahmen der Anbieter zu erteilen. Darüber hinaus ist eine Verbesserung des zwischenstaatlichen Informationsaustausches vorgesehen.

Die DSTG begrüßt die Einführung eines Stammgesetzes. Insbesondere erachtet die DSTG die im Gesetz enthaltenen Sanktionsmöglichkeiten als enorm wichtig.

Mehraufwand für die Finanzverwaltung

Der Referentenentwurf geht zutreffend davon aus, dass durch das geplante Gesetz für die Finanzverwaltung ein Mehraufwand entsteht, ohne diesen näher zu quantifizieren. Die erforderlichen Strukturen müssen deutlich vor Inkrafttreten des angestrebten Gesetzes geschaffen werden, um eine erfolgreiche Umsetzung der Neuregelungen zu gewährleisten. Die DSTG geht hierbei von einem Personalmehrbedarf von mindestens zehn zusätzlichen Stellen im Bereich des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) aus. Da der Bund sowohl die Gesetzgebungsbefugnis für das geplante Stammgesetz gemäß Art. 108 Abs. 5 GG hat, als auch über den Personalhaushalt des Bundeszentralamtes für Steuern entscheidet (Art. 108 Abs. 1 S. 2 GG), sind nach Auffassung der DSTG die Stellen im Gleichklang mit dem Gesetz in den geplanten Haushalt des Jahres 2023 einzustellen.

Aber auch auf Länderebene sollte dem durch die Auswertung der Daten zwangsläufig entstehenden Personalmehrbedarf Rechnung getragen werden.

EDV

Eine nicht zu unterschätzende Herausforderung wird aus Sicht der DSTG die Entwicklung und Implementierung einer Software zur Entgegennahme und Übermittlung von Informationen meldepflichtiger Plattformbetreiber sein. Der Prozess ist zeitkritisch, da im Jahr 2024 bereits ein leistungsstarkes System zur Verfügung stehen muss. Ohne ein solches können die Ziele der DAC 7 Richtlinie und damit des geplanten Gesetzes nicht erreicht werden.

Die DSTG fordert daher, die hierfür notwendigen finanziellen Mittel in den Haushaltsplan 2023 mit aufzunehmen.

Plattformbetreiber

Die ausschließliche Verpflichtung von Plattformbetreibern ist kritisch zu bewerten, da es zu Ausweichbewegungen von Steuerpflichtigen auf eigene Websites und Onlineshops kommen kann. Die Kolleginnen und Kollegen haben derartige Ausweichbewegungen krimineller Steuerpflichtiger bereits nach der Einführung des § 25e UStG beobachtet.

Der vorliegende Referentenentwurf entschärft dieses Problem nicht, sodass aus Sicht der DSTG weitere Maßnahmen und Instrumente erforderlich sind.

Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Die steuerliche Betriebsprüfung nimmt im verfassungsrechtlich verankerten Prinzip der Verifikation eine ganz besondere Bedeutung ein. Im Jahr 2020 waren in Deutschland insgesamt 12.664 Prüferinnen und Prüfer tätig und haben steuerliche Mehrergebnisse von 11,2 Milliarden Euro festgestellt.

Die Modernisierung und Flexibilisierung der Betriebsprüfung war die vergangenen Monate regelmäßig Gegenstand von Diskussionen in der Fachwelt.

So soll einerseits dem Wunsch Steuerpflichtiger, frühzeitig Rechtssicherheit zu erlangen, entsprochen und andererseits die Durchsetzung etwaiger Steueransprüche gewährleistet werden.

Viel Beachtung fand in diesem Zusammenhang der Vorschlag, die in § 171 Abs. 4 AO geregelte Ablaufhemmung vollständig wegfällen zu lassen, um so die Betriebsprüfung zu beschleunigen und frühzeitig Rechtssicherheit eintreten zu lassen.

Dieser Ansatz ist jedoch in der Praxis nicht realisierbar, da die Steuerpflichtigen die einzureichenden Unterlagen oftmals nicht rechtzeitig vorlegen, komplexe Sachverhalte zwischenstaatlich abgestimmt werden müssen, bei Großbetrieben häufig Bundesbetriebsprüfer einzubinden sind und nicht zuletzt das notwendige Personal fehlt.

Zudem steht fest, dass bei einer steuerehrlichen Bilanz der Abschlusszeitpunkt der Betriebsprüfung nicht entscheidend sein kann, da es allenfalls zu marginalen Änderungen kommt.

Die im Referentenentwurf nun vorgeschlagene Begrenzung der Ablaufhemmung im Sinne des § 171 Abs. 4 AO auf fünf Jahre stellt einen Kompromiss dar.

Bereits die Umsetzung dieses Kompromisses wird die Steuerverwaltung vor eine gewaltige Herausforderung stellen.

Kooperative Prüfungsansätze

Die in § 199 Abs. 2 AO vorgesehene Ergänzung knüpft an die freiwillige Kooperation von Steuerpflichtigen und Finanzbehörden an. So sollen regelmäßige Gespräche über festgestellte Sachverhalte und steuerliche Auswirkungen zu mehr Transparenz führen.

Neben dem § 199 Abs. 2 AO ist die DSTG für weitere Initiativen auf dem Gebiet kooperativer Prüfungsansätze offen. Dies können einerseits vertragliche Vereinbarungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung sein, andererseits können es aber auch neue Prüfungsmethoden sein, um sich die in den Betrieben häufig vorhandenen Tax Compliance Management Systeme zu Nutze zu machen.

Auch das von der OECD initiierte Projekt „ICAP“ (International Compliance Assurance Programme), bei dem sich multinationale Unternehmen in bestimmten Bereichen einer Risikobewertung unterziehen, um Vertrauen bei den Finanzverwaltungen zu schaffen und frühzeitig Rechtssicherheit zu erlangen, wird in Deutschland zukünftig umzusetzen sein.

Zudem gilt es, für die Betriebsprüfung einen bisher noch nicht umgesetzten Teil der DAC 7 Richtlinie – die „Weiterentwicklung“ der sogenannten Joint Audits – umzusetzen. Gerade bei grenzüberschreitenden Unternehmen erlangt die internationale Zusammenarbeit der Steuerbehörden zunehmend an Bedeutung. Der entsprechende Artikel 12a der DAC 7 Richtlinie mit der Überschrift „gemeinsame Prüfungen“ ist bis spätestens 01.01.2024 in deutsches Recht umzusetzen.

Insgesamt fordert die DSTG im Hinblick auf kooperative Prüfungsansätze eine echte Weiterentwicklung an die moderne Welt.

Standardisierte Verfahren

Mit der Einführung eines § 147b AO soll die Vorgabe einheitlicher digitaler Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten ermöglicht werden. Der damit verbundene Umstellungsprozess mag bei Unternehmen zunächst auf Widerstand stoßen, führt jedoch langfristig zu einer effektiven und zeitsparenden Arbeitsweise. An dieser Stelle fordert die DSTG einen gesetzlich verankerten Zeitpunkt, bis zu dem die geplanten Maßnahmen in der Praxis umzusetzen sind.

Mobiles und flexibles Arbeiten

Mobile Arbeitsformen gewinnen in der heutigen Arbeitswelt immer mehr an Bedeutung. Der Umgang mit sensiblen Daten stellt in diesem Zusammenhang eine Herausforderung dar. In der Praxis war man sich bisher noch unsicher, ob Außenprüfungen auch in mobiler und flexibler Arbeit durchgeführt werden dürfen. Die hierzu in § 200 Abs. 2 S. 2 AO des Referentenentwurfes vorgesehene gesetzliche Klarstellung sorgt für Rechtssicherheit und wird von der DSTG befürwortet.

Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe



DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Bundestag
Herrn Alois Rainer, MdB, CDU/CSU
Vorsitzender des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
Me/DE – S 16/22

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
05.10.2022

Geszentwurf der Bundesregierung u.a. zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Rainer,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 12.10.2022 zu dem Geszentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts ([BT-Drs. 20/3436](#)). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen im weiteren parlamentarischen Verfahren berücksichtigen.

A. Vorwort

Aus Sicht der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) und deren steuerliche Berater beginnen Außenprüfungen in Deutschland zu spät und dauern teils zu lange. Jahrelanges Warten auf Rechtssicherheit, verbunden oftmals mit Zinsbelastungen, sind die Folge.

Insofern begrüßt der DStV das Bestreben der Bundesregierung, Abhilfe zu schaffen. Der im Sommer erschienene Referentenentwurf in dieser Sache konnte die Erwartungen jedoch leider nicht erfüllen. Trotz leichter Verbesserungen bleibt auch der nun vorgelegte Geszentwurf hinter den Erwartungen der KMU und ihrer Berater zurück.

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V.

Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe
Littenstraße 10 · 10179 Berlin
Telefon: 030 27876-2 · Telefax: 030 27876-799
dstv.berlin@dstv.de · www.dstv.de

Präsident:
StB Torsten Lüth
Hauptgeschäftsführer:
Syndikusrechtsanwalt/StB Norman Peters
Geschäftsführerin: RAin/StBin Sylvia Mein

AG Charlottenburg, Nr. 20931
Steuer-Nr. 27/620/52326

Deutsche Bank AG Berlin
IBAN DE68 1007 0000 0437 537400 · BIC DEUTDE33XXX

Es ist äußerst bedauerlich, dass das bestehende Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung gem. § 4a BpO nicht fortentwickelt und für KMU attraktiv ausgestaltet wird. Die Länder schränken die Anwendung bislang praktisch auf Großbetriebe ein. Während diese mit Tempo geprüft werden, bleiben KMU auf der Strecke.

Statt einer umfassenden Reform, die die Prüfungen näher an die Veranlagungsjahre zieht und damit endlich auch die Bedürfnisse der KMU berücksichtigt, schraubt der vorliegende Gesetzentwurf lediglich minimalinvasiv am bestehenden System. Wir würden es sehr begrüßen, wenn im weiteren Gesetzgebungsverfahren über ein größenunabhängiges gesetzliches Antragsrecht für die zeitnahe Betriebsprüfung diskutiert würde. Zudem sollte dringend die Verkürzung der Festsetzungsfrist angegangen werden. Dies wäre für die kleinen und mittleren Kanzleien und KMU in puncto frühere Rechtssicherheit ein starkes Signal.

Sehr enttäuschend ist zudem, dass der Entwurf Drohkulissen durch ein neues, scharfes Sanktionsregime, eine Erweiterung von Mitwirkungspflichten und eine Schwächung der Beweiskraft der Buchführung aufbaut. Der DStV hätte sich stattdessen die Stärkung eines kooperativen Steuerverfahrens gewünscht. Einzelne Aspekte des Regelungspaketes könnten in der Praxis – abhängig von dem guten Willen der Finanzverwaltung – zwar eine erleichternde Wirkung erzeugen. Das Risiko ist jedoch, dass eine Betriebsprüfung allein durch zusätzliche Belastungen für Steuerpflichtige und deren Berater beschleunigt wird.

Vorab positiv möchten wir hingegen die Vorschläge des Regierungsentwurfs zur Förderung des digitalen Verfahrens erwähnen. Wir unterstützen ausdrücklich die Ausweitung der digitalen Kommunikation, etwa im Rahmen digitaler Schlussbesprechungen.

Wir freuen uns, wenn sie unsere nachfolgenden Anregungen im laufenden parlamentarischen Verfahren aufgreifen, um die Betriebsprüfung für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen weiterzuentwickeln.

B. Artikel 3 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 14 – Berichtigung von Steuererklärungen (§ 153 Abs. 4 AO-E)

Der Entwurf sieht für Steuerpflichtige erweiterte Berichtigungspflichten vor. Sie sollen zur Berichtigung von Steuererklärungen verpflichtet werden. Voraussetzung soll zum einen sein, dass die Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung unanfechtbar beschieden sind. Zum anderen, dass die den Prüfungsfeststellungen zugrundeliegenden Sachverhalte auch in einer anderen, nicht prüfungsgegenständlichen abgegebenen Erklärung zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlage führt (§ 153 Abs. 4 AO-E).

In der Gesetzesbegründung heißt es, dass so die Außenprüfung beschleunigt würde. Gerade bei anschlussgeprüften Unternehmen würde die Anpassung von Jahresabschlüssen viel Zeit in Anspruch nehmen. Um dies zu vermeiden, soll der Steuerpflichtige die notwendigen Anpassungen vornehmen (vgl. [a.a.O., S. 86](#)). Eine solche Berichtigung ist gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 AO „unverzüglich“ vorzunehmen. Missachtet ein Steuerpflichtiger dies, drohen strafrechtliche Konsequenzen. Er könnte wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen belangt werden (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Die geplante Neuregelung führt mithin nicht nur zu bürokratischem Zusatzaufwand in der Praxis. Sondern sie verschärft auch die Lage der Steuerpflichtigen in strafrechtlicher Hinsicht. Die Zeitersparnis der Finanzverwaltung stünde im Vergleich zu den insbesondere strafrechtlichen Risiken für den Steuerpflichtigen in einem ungerechtfertigten Missverhältnis. Die Abwälzung der Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO-E auf den Steuerpflichtigen ist aus Sicht des DStV nicht verhältnismäßig.

Petition: Die geplante erweiterte Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 4 AO-E sollte gestrichen werden. Stattdessen sollten Finanzämter über interne Kontrollmitteilungen die notwendigen Anpassungen veranlassen. So würde auch dem Ziel der schnelleren Betriebsprüfung Rechnung getragen.

Zu Nr. 17 – Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 AO-E)

I. Zeitnähere Prüfung

Nach derzeitiger Rechtslage tritt die Festsetzungsfrist bei Außenprüfungen unter Berücksichtigung der Ablaufhemmung mitunter erst vier Jahre nach dem Jahr der Schlussbesprechung ein (§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO). Der Regierungsentwurf sieht vor, den

Fristlauf an die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zu knüpfen (§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO-E).
Sie soll fünf Jahre nach dem Jahr der Prüfungsbekanntgabe enden.

Dies ist im Grundsatz zu begrüßen, da die Neuerung durch die Anknüpfung an die Prüfungsanordnung zumindest ein gewisses Vorziehen des Endes der Prüfung bewirken kann. Die Verkürzung allein reicht jedoch nicht, um die gerade für KMU wichtige frühzeitige Rechtssicherheit zu erreichen. Bei ihnen ist die Dauer einer Betriebsprüfung schließlich oftmals nicht der Grund für die lange Rechtsunsicherheit. Die Prüfungen dauern regelmäßig nicht länger als bis zu 1,5 Jahre. Lediglich in extremen Ausnahmefällen beträgt der Prüfungszeitraum 2 Jahre oder etwas mehr. Der Grund für die lange Unsicherheit ist im späten Prüfungsbeginn begründet. Hier sollte der Gesetzgeber nachschrauben.

Besser wäre es aus Sicht des DStV daher, die Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) zu verkürzen. Diese sollte von derzeit vier Jahre auf zwei Jahre gesenkt werden. Ergänzend sollte die geplante fünfjährige Ablaufhemmung nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auf höchstens drei Jahre gekürzt werden.

Petition: Für eine frühere Rechtssicherheit sollten folgende Anpassungen im Zusammenhang mit der Festsetzungsfrist bzw. der Ablaufhemmung vorgenommen werden:

§ 171 Abs. 4 Satz 3 1. HS AO-E sollte wie folgt angepasst werden: *„Die Ablaufhemmung nach Satz 1 endet spätestens fünf drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde;“*

Zusätzlich sollte die Festsetzungsfrist nach **§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2-neu AO** wie folgt ausgestaltet werden: *„vier zwei Jahre für Steuern und Steuervergütungen, die keine Steuern oder Steuervergütungen im Sinne der Nummer 1 oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union sind.“*

Zu Nr. 18 – Erlass von Teilabschlussbescheiden (§ 180 Abs. 1a AO-E)

In § 180 AO sind die Fälle geregelt, in denen Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. Künftig sollen Steuerpflichtige für im Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen den Erlass von Teilabschlussbescheiden beantragen können, solange noch kein Prüfbericht ergangen ist (§ 180 Abs. 1a AO-E). Die Entscheidung soll im Ermessen

der Finanzbehörden liegen. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll sich dieses Ermessen dahingehend reduzieren, dass ein Teilabschlussbescheid ergehen soll, wenn der Steuerpflichtige daran ein erhebliches Interesse hat und dies glaubhaft macht (vgl. [a.a.O., S. 88](#)).

In diesem Zusammenhang stellen sich viele Fragen. Von deren Beantwortung ist es abhängig, ob das neue Instrument positiv zu werten ist, ob die beabsichtigte Rechtssicherheit in der Breite der Praxis ankommt und insbesondere ob KMU in den Anwendungsbereich fallen.

Offen bleibt, wann ein Interesse „*erheblich*“ ist und auf welche Weise der Steuerpflichtige dies glaubhaft machen muss. Zudem fehlen Ausführungen, wann Besteuerungsgrundlagen „*abgrenzbar*“ sein können, die mittels Teilabschlussbescheid beschieden werden könnten. Könnten mit einem Teilabschlussbescheid bereits einzelne für die Gewinnermittlung relevante Sachverhalte beschieden werden? Zum Beispiel Feststellungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Einlagen? Oder auch Feststellungen zur korrekten PKW-Besteuerung? Oder würden Teilabschlussbescheide nur Feststellungen grundsätzlicher Natur enthalten? Zum Beispiel Entscheidungen über das Vorliegen eines ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnisses.

Diese Rechtsunklarheiten machen eine Beurteilung des Teilabschlussbescheids schwierig. Von der Konkretisierung dieser Tatbestandsmerkmale wird es abhängen, ob der Teilabschlussbescheid ein Erfolg in der Praxis wird.

Angesichts dessen, dass bei KMU die Prüfungsdauern einer Betriebsprüfung (BP) geringer ist als bei Großunternehmen, scheint diese Möglichkeit eher für größere Unternehmen im Konzernverbund interessant.

Davon losgelöst stellt sich verfahrensrechtlich die Frage, welche Konsequenzen sich aus der Einordnung des Teilabschlussbescheids als Grundlagenbescheid ergeben. Wird auf Basis des Teilabschlussbescheids bereits vor Abschluss der Außenprüfung auch ein Folgebescheid (Steuer- oder Feststellungsbescheid) erlassen? Eine solche teilweise Vorab-Steuerfestsetzung hätte unter Umständen Auswirkungen auf die festzusetzenden Zinsen. Gleichwohl würde dies Prüfungsaufwand durch zusätzliche Steuerbescheide bedeuten. Diese Fragen sollten dringend gesetzlich beantwortet werden.

Petition: Der Gesetzgeber sollte frühzeitig offenlegen, welche konkreten Sachverhalte von einem Teilabschlussbescheid erfasst sein können. Ferner muss klargestellt werden, wann ein erhebliches Interesse des Steuerpflichtigen an einem solchen Bescheid anzunehmen ist und auf welche Weise dies glaubhaft zu machen ist. Aus Sicht des DStV sollten dabei die abgrenzbaren Sachverhalte so verstanden werden, dass auch KMU von Teilabschlussbescheiden profitieren können. Zum Verständnis und zur Klarstellung sollte die Gesetzesbegründung hierzu Weiteres ausführen. Ferner sollte die Norm durch ein BMF-Schreiben flankiert werden, das sowohl die Interessen der Finanzverwaltung als auch die der Steuerpflichtigen ausgewogen berücksichtigt.

Außerdem sollte geklärt werden, ob infolge des Teilabschlussbescheids auch ein (übergangsweiser) Folgebescheid ergeht.

Ungeachtet dessen regt der DStV an, Steuerpflichtigen ein grundsätzliches Recht auf den Erlass von Teilabschlussbescheiden einzuräumen.

Zu Nr. 20 – Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 197 Abs. 3 ff AO-E)

I. Mitteilung der Prüfungsschwerpunkte (§ 197 Abs. 3 u. 4 AO-E)

Die Finanzbehörde soll bereits mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auch Buchführungsunterlagen anfordern können (§ 197 Abs. 3 AO-E). Im Gegenzug „sollen“ dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung mitgeteilt werden (§ 197 Abs. 4 AO-E).

Aus Sicht des DStV ist das faktische Wahlrecht der Finanzverwaltung, dem Steuerpflichtigen die Prüfungsschwerpunkte zu nennen, nicht hinnehmbar. Ihn treffen durch die Anforderung der Buchführungsunterlagen bereits mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bürokratische Zusatzlasten. Diese müssen in jedem Fall kompensiert werden. Konkret sollte die Finanzverwaltung verpflichtet sein, ihm die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte zu nennen.

Petition: § 197 Abs. 4 Satz 1 AO-E sollte wie folgt geändert werden: „*Sind Unterlagen nach Absatz 3 vorgelegt worden, sollen sind dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung mitgeteilt werden mitzuteilen.*“

II. Zeitpunkt des Erlasses der Prüfungsanordnung (§ 197 Abs. 5 AO-E)

Neu im Regierungsentwurf geregelt ist, dass die Prüfungsanordnung bis zum Ablauf des Kalenderjahres erlassen werden „soll“, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerbescheid wirksam geworden ist (§ 197 Abs. 5 Satz 1 AO-E).

Grundsätzlich ist dies sehr zu begrüßen. Jedoch dürfte der praktische Erfolg der Norm bedauerlicherweise durch die Formulierung „soll“ abgemildert werden.

Der neue Absatz 5 regelt explizit den Fall der späteren Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gleich mit: Wird die Prüfungsanordnung später bekanntgegeben, soll zwar die neu eingeführte 5-Jahresfrist für die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 1. HS AO-E bereits mit Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der entsprechende Steuerbescheid wirksam geworden ist, beginnen. Jedoch könnte genau dieses Normengefüge dazu führen, dass gerade für kleine und mittlere Unternehmen überhaupt kein Vorteil entsteht.

Nach wie vor wäre es möglich, dass die Finanzverwaltung die Prüfungsanordnung erst kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist zustellt. Da die Prüfung bei kleineren Unternehmen in der Regel nicht länger als 1,5 Jahre dauert, bringt die bereits laufende 5-Jahresfrist keine zusätzliche Beschleunigung – wie folgendes Beispiel aufzeigt:

Aktuelle Situation: Bei Abgabe der Steuererklärung 2000 eines kleinen Unternehmens im Jahr 2001 endet die Festsetzungsfrist am 31.12.2005. Ergeht im Dezember 2005 eine Prüfungsanordnung und legt man – großzügig – einen Prüfungszeitraum von 2 Jahren zugrunde, erlangt der Steuerpflichtige im Jahr 2007 Rechtssicherheit.

Künftige Situation: Die Steuererklärung 2000 wird 2001 abgegeben. Der Steuerbescheid wird ebenfalls im Jahr 2001 wirksam. Die Finanzbehörde erlässt die Prüfungsanordnung nicht – wie es § 197 Abs. 5 Satz 1 AO-E vorsieht - bis Ende 2002, sondern erst 2003. In diesem Fall greift § 197 Abs. 5 Satz 2 AO-E. Danach beginnt die 5-Jahresfrist für die Ablaufhemmung Anfang 2003. Sie endet mit Ablauf des Jahres 2007. Bis Ende 2007 hätte der Prüfer Zeit, die Steuerbescheide auf Basis des Prüfberichts zu erlassen.

Vergleicht man die beiden beschriebenen Situationen, ergibt sich in den Fällen, in denen § 197 Abs. 5 Satz 2 AO-E greift, keine bedeutende Verbesserung zur aktuellen Rechtslage. Allein in

den Fällen, in denen die Prüfungsanordnung kurz Ablauf der Festsetzungsfrist (in obigem Beispiel Ende des Jahres 2005) ergeht und die Prüfung mehr als 2 Jahre dauert (in obigem Beispiel länger als bis Ende des Jahres 2007), schaffen die Neuerungen in § 197 Abs. 5 AO-E früher Rechtssicherheit.

Petition: § 197 Abs. 5 Satz 1 AO-E sollte so angepasst werden, dass aus der „Soll“-Prüfungsbekanntgabe eine „Ist“-Bekanntgabeverpflichtung wird. So könnte sie einen praxistauglichen Beitrag zu einer zeitnäheren Betriebsprüfung leisten.

Zu Nr. 21 – Neue Prüfungsgrundsätze (§ 199 Abs. 2 AO-E)

I. Festlegung von Rahmenbedingungen

Neu ist der geplante Ansatz, dass die Finanzbehörde im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für seine Mitwirkung nach § 200 AO festlegen können soll. Diese würden den Steuerpflichtigen vor einem qualifizierten Mitwirkungsverlangen bewahren (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E). Dieser kooperative Ansatz ist im Grundsatz sehr zu begrüßen.

Offen bleibt, was die Finanzverwaltung künftig unter der „*Festlegung von Rahmenbedingungen*“ in diesem Sinne versteht. Angesichts der empfindlichen Strafen bei einem Verstoß gegen die *qualifizierte Mitwirkung* dürften Steuerpflichtige grundsätzlich ein hohes Interesse an einer solchen Verständigung mit der Finanzverwaltung haben.

Der Regierungsentwurf konkretisiert in der Gesetzesbegründung, dass die Vorschrift allen Arten von Vereinbarungen offen stünde. Möglich sei etwa eine Vereinbarung von Fristen, in denen Nachfragen nachgekommen werden solle, oder die Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung ([a.a.O., S. 89](#)).

Diese Klarstellung ist sehr erfreulich. Sie eröffnet im Grundsatz eine größenunabhängige Erleichterung für alle Steuerpflichtigen.

Petition: Die Konkretisierung in der Gesetzesbegründung sollte von Bund und Ländern in einer Verwaltungsanweisung übernommen werden.

II. Mangelnde Selbstbestimmung

Der Wortlaut des § 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E legt nahe, dass allein die Finanzverwaltung entscheidet, ob sie Rahmenbedingungen mit dem Steuerpflichtigen zur Mitwirkung nach § 200 AO festlegen möchte. Einem kooperativen Verfahrensansatz entspräche es hingegen mehr, wenn auch der Steuerpflichtige selbst eine solche Vereinbarung anregen dürfte.

Petition: § 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E sollte die Interessen von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung ausgewogener und insofern gleichberechtigt berücksichtigen und wie folgt angepasst werden: „~~Sie [gemeint: die Finanzverwaltung]~~ **Steuerpflichtige und Finanzverwaltung können kann im Einvernehmen mit dem jeweils anderen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen;**“

Zu Nr. 23 – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO-E)

I. Anlasslose Aufforderung ohne Begründung (§ 200a Abs. 1 AO-E)

Der Gesetzentwurf sieht ein sog *qualifiziertes Mitwirkungsverlangen* vor. Bereits jetzt sind Steuerpflichtige verpflichtet, ihren Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nachzukommen. Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen soll ein zusätzliches Druckmittel sein, Steuerpflichtige zu dieser Mitwirkung anzuhalten. Das Mitwirkungsverlangen soll innerhalb einer gesetzlich fixierten Frist von einem Monat nach Bekanntgabe erfüllt werden.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll so die Mitwirkung des Steuerpflichtigen auch bei der Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO-E sichergestellt werden ([a.a.O., S. 90](#)).

Nach dem Entwurf liegt es im Ermessen des Außenprüfers, ob er ein entsprechendes Mitwirkungsverlangen ergehen lässt. Begründungslos kann das Mitwirkungsverlangen ergehen, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit des Mittels hingewiesen hat und sie der Auffassung ist, dass der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungsverpflichtungen dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist (§ 200a Abs. 1 Satz 2 AO-E).

Durch diese Ausgestaltung dürfte die Norm in höchstem Maße streitanfällig werden. Gerade der Tatbestand, ob eine Mitwirkung vollständig erfüllt ist, ist rein subjektiv zu bewerten und wird im Zweifel von den Beteiligten unterschiedlich gesehen.

Durch die fehlende Anknüpfung an einen objektiven Tatbestand, dürfte auch die vorgesehene Rechtsbehelfsmöglichkeit des Steuerpflichtigen ins Leere laufen. Mangels weiterer tatbestandlicher Anknüpfungspunkte für die Verpflichtung zur *qualifizierten Mitwirkung* läuft die Norm zudem Gefahr, gegen das rechtsstaatliche Willkürverbot zu verstoßen. Sie wird sich am allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 GG messen lassen müssen. Hier dürften verfassungsrechtliche Zweifel bestehen. Schließlich liegt eine Ungleichbehandlung zwischen demjenigen vor, den ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen trifft, gegenüber demjenigen, der willkürlich eben nicht dazu verpflichtet wurde. Diese rechtsstaatlichen Bedenken resultieren aus dem geplanten scharfen Sanktionsregime, welches an die Nichterfüllung der Aufforderung geknüpft ist. Den Steuerpflichtigen können insofern folgende Konsequenzen treffen:

- die automatische Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes,
- die zusätzliche Festsetzung eines Zuschlags im Ermessen der Finanzverwaltung,
- die automatische Verlängerung der Ablaufhemmung für die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr, bei Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes.

Die der Finanzverwaltung bereits heute zustehenden Zwangsmittel nach §§ 328 bis 335 AO bleiben zudem künftig neben den vorgenannten Konsequenzen anwendbar. Es erscheint insofern höchst fragwürdig, wodurch ein nur subjektiv begründetes qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ohne weitere Begründung als scharf ausgestaltetes Schwert gerechtfertigt ist.

In jedem Fall gebietet es der Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen an einen klar objektiv (!) bestimmbareren Tatbestand zu knüpfen. Denkbar wäre etwa eine Einschränkung dahingehend, dass der Steuerpflichtige in vorangegangenen Außenprüfungen seine Mitwirkungspflichten nach § 200 AO massiv verletzt hat.

Petition: Mit Blick auf das verfassungsrechtlich verankerte Willkürverbot und die geplanten gravierenden Konsequenzen bei Nichtbefolgung darf das qualifizierte Mitwirkungsverlangen nicht ohne erkennbares tatbestandliches Fehlverhalten des Steuerpflichtigen verhängt werden. Denkbar wäre das Anknüpfen an eine Missachtung der Mitwirkungspflichten nach § 200 AO in vorangegangenen Außenprüfungen.

II. Automatisches Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO-E)

1. Nicht vollständiges Nachkommen des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Kommt der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen „*nicht oder nicht vollständig*“ innerhalb der Monatsfrist nach, wird automatisch ein Verzögerungsgeld festgesetzt (§ 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E).

Qua Gesetz kann die Finanzverwaltung bereits aktuell ein Verzögerungsgeld festsetzen, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen einer Außenprüfung die angeforderten Unterlagen i.S.d. § 200 Abs. 1 AO „*nicht*“ vorlegt (§ 164 Abs. 2c AO). Die Finanzverwaltung legt diese Norm - über den originären Wortlaut hinausgehend - so aus, dass auch dann ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden kann, wenn die Auskünfte im Rahmen einer Außenprüfung „*nicht vollständig*“ erteilt werden (vgl. BMF v. 28.09.2011 – IV A 4, Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld). Dies für sich genommen erscheint bedenklich. Die Festsetzung steht jedoch - anders als die geplante Neuregelung - im Ermessen der Finanzverwaltung. Zudem sieht die geltende Rechtslage keinen solchen Katalog an Konsequenzen vor wie die Geplanten. Bereits insofern ist der Anwendungsbereich der Neuregelung kritisch zu sehen.

Ungeachtet dessen, dass die Monatsfrist unter Umständen knapp bemessen ist, ist das Anknüpfen an eine „*nicht vollständige*“ Mitwirkung mit hohen Unsicherheiten behaftet, die maßgeblich in den Händen der Finanzverwaltung liegen. Hier kann die Finanzverwaltung einen Interpretationsspielraum nutzen, der aufgrund des geplanten Automatismus grundsätzlich zu Lasten des Steuerpflichtigen ausfällt.

Rückmeldungen aus der Praxis berichten, dass sich Steuerpflichtige und Finanzverwaltung in dem Punkt der „*vollständigen*“ Datenübermittlung bereits aktuell häufig uneins sind: Aus Sicht des Steuerpflichtigen seien alle angeforderten Unterlagen i.S. des § 200 Abs. 1 AO übermittelt worden. Die Finanzverwaltung sei indes anderer Auffassung. Diese streitbare Diskussion würde künftig automatisch zu Sanktionen führen. Übermittelt der Steuerpflichtige Daten nach bestem Wissen und Gewissen, folgt also dem Grunde nach seiner Mitwirkungspflicht und kommt es dennoch zu Rückfragen durch die Finanzverwaltung, erachtet der DStV den Automatismus als höchst unangemessen.

Petition: Angesichts der empfindlichen Geldstrafen und der Verlängerung der Ablaufhemmung mindestens um ein Jahr darf das automatische Mitwirkungsverzögerungsgeld nur dann

festgesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige der qualifizierten Mitwirkungsverpflichtung (gar) „*nicht*“ nachkommt. Die Passage „...*oder nicht vollständig*...“ in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E ist zu streichen.

2. Zeitlicher Ablauf und Ermessen bei der Festsetzung des Verzögerungsgeldes

Das Verzögerungsgeld soll automatisch fällig werden, wenn die gesetzliche Frist (i.d.R. ein Monat gem. § 200a AO-E) verstrichen ist und der Steuerpflichtige seinem Mitwirkungsverlangen nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist (§ 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E).

Implizit geht die Norm davon aus, dass der Betriebsprüfer Unterlagen anfordert, der Steuerpflichtige diese ggf. nicht liefert und dann die Sanktion eintreten kann. Die Neuerung blendet hingegen völlig aus, dass ein Prüfer oftmals sukzessive Unterlagen anfragt. Es stellt sich die Frage, wie die Norm mit dieser Lebenswirklichkeit übereingebracht werden soll.

Angenommen ein Steuerpflichtiger wird zum qualifizierten Mitwirkungsverlangen aufgefordert und der Prüfer fordert bestimmte Unterlagen an. Der Steuerpflichtige legt diese innerhalb der vorgesehenen Monatsfrist vor. Der Prüfer fordert daraufhin weitere Unterlagen an. Wie verhalten sich solche typischen Nachfragen zum qualifizierten Mitwirkungsverlangen?

Läuft für den Steuerpflichtigen eine neue Monatsfrist zur Mitwirkung an, bevor der Fallbeileffekt des Mitwirkungsverzögerungsgeldes eintritt? Führt die Nachfrage dazu, dass die ursprüngliche Mitwirkung als „*nicht vollständig*“ angesehen wird? Kann diese Nachfrage überhaupt mit dem automatischen Mitwirkungsverzögerungsgeld sanktioniert werden? Können gar mehrere qualifizierte Mitwirkungsverlangen in einer Prüfung angeordnet werden und demzufolge mehrere Verzögerungsgelder anfallen?

Petition: Eine Norm, die mit solch massiven Unsicherheiten behaftet ist, darf keinesfalls einen Sanktions-Automatismus nach sich ziehen. Die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes muss im Ermessen der Finanzverwaltung liegen. Statt „...*, ist ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen*.“ muss es in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E heißen: „...*, kann ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden*.“

3. Höhe des Mitwirkungsverzögerungsgeldes

Das Mitwirkungsverzögerungsgeld soll **fix 100 € pro Tag** der Mitwirkungsverzögerung betragen und auf 100 Tage gedeckelt sein (§ 200a Abs. 2 Satz 2 AO-E). Das heißt, es könnte bis zu 10.000 € betragen. Im Vergleich die derzeitige Rechtslage: Legt der Steuerpflichtige keine Unterlagen i.S.d. § 200 Abs. 1 AO vor, liegt es **im Ermessen** der Finanzbehörde, ein Verzögerungsgeld festzusetzen. Im Folgeschritt hat die Finanzverwaltung ihr Ermessen dahingehend auszuüben, in welcher Höhe sie das Verzögerungsgeld festsetzt. Das Gesetz sieht für die **Höhe** einen weiten möglichen Korridor vor (vgl. § 146 Abs. 2c AO). Die Finanzverwaltung muss somit stets auch die Verhältnismäßigkeit der Zahlung berücksichtigen.

Die neu geplante fixe Strafsumme hingegen würde gerade KMU im Verhältnis zu Großunternehmen deutlich schwerer treffen. Hinzukommt, dass bei einer Betriebsprüfung von KMU ein etwaig festgestelltes Mehrergebnis auf Seiten der Steuerpflichtigen in der Regel deutlich geringer ausfällt als bei größeren Unternehmen bzw. Konzerngesellschaften. Bereits daher ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Wert für sämtliche Steuerpflichtigen gleich hoch ausfallen soll. Der starre Wert von 100 €/Tag ist daher aus unserer Sicht nicht sachgemäß. Vielmehr sollte die Finanzverwaltung unter Berücksichtigung des jeweiligen Falls auch einen niedrigeren Wert pro Tag festsetzen dürfen, wenn dies geboten ist.

Petition: § 200a Abs. 2 Satz 2, 3 AO-E sollte wie folgt angepasst werden: *„Das Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt für jeden vollen Tag der Mitwirkungsverzögerung, höchstens 100 € und ist höchstens für 100 Kalendertage festzusetzen, ~~100 Euro, und es kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen festgesetzt werden.~~“*

III. Voraussetzungen für die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 3 AO-E)

1. „Befürchtetes Fehlverhalten“

Unter bestimmten Voraussetzungen soll die Finanzverwaltung zuzüglich zum Mitwirkungsverzögerungsgeld noch einen Zuschlag festsetzen können (§ 200a Abs. 3 AO-E). Unter anderem soll der Zuschlag verhängt werden können, wenn in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde *„und“* zusätzlich *„zu befürchten ist“*, dass der Steuerpflichtige ohne den Zuschlag seiner aktuellen Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO-E).

Ob ein erneutes Fehlverhalten „zu befürchten“ ist, wäre eine rein subjektive Einschätzung der Finanzverwaltung. In der Praxis steht das Risiko, dass ein Wiederholungsfall grundsätzlich eine solche Befürchtung auslöst. Ein solches Misstrauen widerspricht einem kooperativen Steuervollzug.

Auch Steuerpflichtige, die sich unter Umständen in der Vergangenheit falsch verhalten haben, sollten nicht aufgrund subjektiver Befürchtungen unter Generalverdacht gestellt und mit belastenden Rechtsfolgen konfrontiert werden.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der Finanzverwaltung auch Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO zur Durchsetzung zur Verfügung stehen.

Petition: § 200a Abs. 3 Satz Nr. 1 AO-E sollte ersatzlos gestrichen werden. Die Höhe des Mitwirkungsverzögerungsgeldes sollte stattdessen über eine Ermessensentscheidung in § 200a Abs. 2 AO-E abgebildet werden.

2. Anknüpfen an wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Ein Zuschlag soll auch dann verhängt werden können, wenn zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Abs. 1 nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO-E). Dies soll unter anderen dann anzunehmen sein, wenn die Umsatzerlöse des Steuerpflichtigen in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 12 Millionen € betragen haben (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 AO-E).

Es ist nachvollziehbar, dass die Finanzverwaltung bei Großunternehmen angesichts deren höherer Leistungsfähigkeit härtere Sanktionen verhängen möchte. Jedoch halten wir das Anknüpfen an Umsatzerlöse für gänzlich ungeeignet. Die Höhe der Umsatzerlöse sagt nichts über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus.

Petition: Ungeachtet dessen, dass das gewünschte Ergebnis der Finanzverwaltung mittels Ermessensentscheidung in § 200a Abs. 2 AO-E-neu abgebildet werden sollte, ist für eine

Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht auf Umsatzgrößen abzustellen. Allenfalls eine Anknüpfung an einen Gewinn würde dem Grundgedanken entsprechen.

IV. Auswirkung der Mitwirkungsverzögerung auf die Ablaufhemmung (§ 200a Abs. 4 AO-E)

In den Fällen, in denen ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Abs. 2 AO-E festgesetzt wurde, soll sich die Ablaufhemmung bei Außenprüfungen um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung verlängern. Sie soll sich jedoch mindestens um ein Jahr verlängern (§ 200a Abs. 4 Satz 1 AO-E). Dies soll auch gelten, wenn die geforderte Mitwirkung unmöglich ist und der Steuerpflichtige auf die Unmöglichkeit nicht unverzüglich hingewiesen hat (§ 200 Abs. 3 Satz 3 AO-E).

Es ist nachvollziehbar, dass die Ablaufhemmung nicht durch unkooperatives Verhalten seitens des Steuerpflichtigen ausgehöhlt werden soll. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist kommt aus Sicht des DStV rein sachlich aber nur in dem Umfang in Betracht, in dem sich tatsächlich eine Verzögerung ergeben hat. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist um ein ganzes Jahr bei einer Mitwirkungsverzögerung von beispielsweise einem Monat und einem Tag ist aus seiner Sicht sachlich nicht gerechtfertigt.

Ferner sieht der Gesetzentwurf vor, dass die Regelung zur Begrenzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO-E (fünf Jahre nach Prüfungsbekanntgabe) nicht gelten soll, wenn ein wiederholter Mitwirkungsverzögerungsfall auftritt. Die Festsetzungsfrist würde folglich so lange nicht ablaufen, bis die Außenprüfung abgeschlossen ist.

Mithin fehlt eine Regelung zur maximalen Ablaufhemmung, wie sie derzeit in § 171 Abs. 4 Satz 3 AO geregelt ist. Diese ist dringend zu ergänzen, um dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen zu entsprechen.

Petition: Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO-E sollte sich nur um die Dauer verlängern, die der Steuerpflichtige schuldhaft zu vertreten hat. Ferner muss auch in den Fällen der wiederholten verzögerten Mitwirkung ein maximales Ende der Festsetzungsfrist gesetzlich bestimmbar sein.

Zu Nr. 28 – Verbindliche Zusage (§ 204 Abs. 2 AO-E)

Erlässt die Finanzbehörde einen Teilabschlussbescheid soll der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen einen Antrag auf eine verbindliche Zusage über die künftige Behandlung des Sachverhalts stellen können (§ 204 Abs. 2 AO-E). Die Zusage steht im Ermessen der Finanzverwaltung.

Dieser Ansatz ist grundsätzlich begrüßenswert. So erhalten Steuerpflichtige frühzeitig Rechtssicherheit für künftige Veranlagungszeiträume.

Im Unterschied zum jetzigen Wortlaut des § 204 Abs. 1 AO ist das neue Mittel aber schwach ausgestaltet: Nach § 204 Abs. 1 AO „*soll*“ die Finanzverwaltung die verbindliche Zusage erteilen, soweit die Voraussetzungen vorliegen. Die geplante verbindliche Zusage auf Basis des Teilabschlussbescheides „*kann*“ hingegen lediglich erteilt werden. So bleibt der Finanzverwaltung ein Wahlrecht – selbst wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen erfüllt. Diese Differenz erscheint dem DStV nicht nachvollziehbar.

Ferner sei angemerkt, dass die Norm nur in den Fällen zur Anwendung kommen dürfte, in denen sich Betriebsprüfungen über mehrere Jahre erstrecken. Insofern erwartet der DStV, dass sie primär nur von großen Unternehmen genutzt werden kann. KMUs dürften regelmäßig nicht davon profitieren.

Petition: Für § 204 Abs. 2 AO-E sollte sich das Ermessen der Finanzverwaltung analog zu Abs. 1 reduzieren. Entsprechend wäre § 204 Abs. 2 AO-E wie folgt anzupassen: *„Abweichend von Absatz 1 ~~kann~~ soll die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen bereits nach Erlass eines Teilabschlussbescheids nach § 180 Abs. 1a auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Teilabschlussbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird, wenn [...].“*

C. Bundesrats-Empfehlungen der Ausschüsse

Gern nimmt der DStV auch zu den Bundesrats-Empfehlungen der Ausschüsse ([BR-Drs. 409/1/22](#)) Stellung.

Rz. 7 - Zu Artikel 4 (Art. 97, § 37 und § 38 – neu EGAO-E) - Erprobung alternativer Prüfungsmethoden (§ 38 EGAO-E)

Der Finanzausschuss des Bundesrats empfiehlt, Tax Compliance Management Systemen (Tax-CMS) rechtlich größere Bedeutung beizumessen. Konkret soll die Finanzbehörde ermächtigt werden, wenn der Steuerpflichtige über ein wirksames Tax-CMS verfügt, dem Steuerpflichtigen auf Antrag für die nächste Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen verbindlich zuzusagen.

Hierfür muss die Behörde die Wirksamkeit des eingesetzten Steuerkontrollsystems überprüft haben und kein oder ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die Besteuerung erkennen. Ferner dürfen sich die Verhältnisse nicht ändern und der Steuerpflichtige hat Veränderungen an diesem Kontrollsystem zu dokumentieren und der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen (§ 38 Abs. 1 EGAO-E).

Ein Steuerkontrollsystem soll eine Vielzahl innerbetrieblicher Maßnahmen umfassen können und wäre damit relativ offen ausgestaltet (§ 38 Abs. 2 EGAO-E).

Der DStV begrüßt die offene Ausgestaltung der Anforderungen. Somit können Steuerpflichtige bereits implementierte Systeme ohne Umstellungsaufwand nutzen. Gleichzeitig kann die Offenheit der Norm Anreizwirkung zur Implementierung sachgenauer und auf den Steuerpflichtigen zugeschnittener Tax-CMS entfalten.

Da die Finanzverwaltung einen großen Ermessensspielraum hat, ob sie von der Möglichkeit Gebrauch macht, wird erst die geplante Evaluation Aufschluss über die Wirksamkeit und ggf. Erleichterung bringen können.

Petition: Wünschenswert für ein möglichst repräsentatives Ergebnis der Evaluation wäre die Erprobung bei Steuerpflichtigen aller Größenklassen.

Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Ausführungen eine Unterstützung sind. Für weitere
Gespräche stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referatsleiterin Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In
seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater,
Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.

Institut Finanzen und Steuern e. V.



Institut Finanzen und Steuern e. V., Marienstraße 31, 10117 Berlin

Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf 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 Steuerverfahrensrechts (sog. DAC-7-Umsetzungsgesetz; BT-Drs. 20/3436 vom 19. September 2022) anlässlich der Anhörung am 12. Oktober 2022

Inhalt

I. Allgemein zum Gesetzentwurf.....	2
II. Im Einzelnen.....	4
1. § 90 Abs. 4 AO-E (Vorlage von Aufzeichnungen zur Verrechnungspreisdokumentation).....	4
2. § 171 Abs. 4 AO-E (Ablaufhemmung).....	7
3. § 180 Abs. 1a AO-E (Erlass von Teilabschlussbescheiden).....	8
4. § 199 Absatz 2 Satz 3 AO-E i.V.m. § 200a AO-E (Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO und qualifiziertes Mitwirkungsverlangen).....	9
5. § 200a Abs. 1 AO-E (Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen).....	9
6. § 200a Abs. 2 bis 8 AO-E (Mitwirkungsverzögerungsgeld).....	11

I. Allgemein zum Gesetzentwurf

Mit dem vorliegenden, zweiteiligen Gesetzentwurf soll einerseits eine 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 erfolgen. Dies ist zu begrüßen; insbesondere vor dem Hintergrund der richtlinienkonformen Umsetzung.

Daneben enthält der Gesetzentwurf in den Artikeln 3 und 4 Regelungen, die einer Modernisierung des Besteuerungsverfahrens dienen sollen. Es ist damit beabsichtigt, die steuerliche Außenprüfung künftig zeitnäher durchzuführen und allgemein zu beschleunigen.

Die Modernisierung und Beschleunigung des Steuerverfahrens sind seit Jahren auch ein wichtiges Anliegen für die Unternehmenspraxis. Daher wird der gesetzgeberische Wille zur beschleunigten und modernisierten Betriebsprüfung grundsätzlich sehr begrüßt.

Der beabsichtigten Bestrebung, eine Modernisierung der Betriebsprüfung zu erzielen, ist der Gesetzentwurf hingegen nur punktuell nachgekommen. Zwar werden mit der Möglichkeit digitaler Schlussbesprechungen (§ 201 Abs. 1 Satz 3 AO-E) und einer Vereinheitlichung digitaler Schnittstellen, wie es die Verordnungsermächtigung in § 147b AO-E vorsieht, der aktuelle Stand der Technik besser abgebildet und berücksichtigt. Ebenso ist die Einführung einer zeitlichen Begrenzung der Ablaufhemmung für außengeprüfte Unternehmen (§ 171 Abs. 4 AO-E) grundsätzlich positiv zu werten. Andererseits wird durch die geplanten erheblichen Verschärfungen der Mitwirkungspflichten und Sanktionstatbestände, wie sie beispielsweise § 90 Abs. 4 AO-E oder § 200a Abs. 2 AO-E vorsehen, einseitige Beschleunigungen vor dem Hintergrund einer ansteigenden Sanktionskulisse erschaffen. Erforderlich für die erfolgreiche Umsetzung einer beschleunigten Außenprüfung sollte jedoch ein Gleichlauf von gesteigerten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen mit einem kooperativen und auch beschleunigten (verbindlichen) Prozess bei der Finanzverwaltung sein. Dieser fehlende Gleichlauf stellt ein grundsätzliches Problem dieser Neuregelungen dar. Stattdessen wird die Sanktionskulisse verschärft, die in der Praxis der Außenprüfung gerade im Bereich der Verrechnungspreise schon alltäglich ist.

In der Praxis zeigt sich in der Regel zudem, dass Außenprüfungen gerade auf Seiten der Finanzverwaltung – beispielsweise bei der Bearbeitung von beantworteten Fragen – eine sehr lange Zeit in Anspruch nehmen. Daher wären zeitlich verbindliche Zusagen mit vergleichba-

ren Fristen wie für den Steuerpflichtigen auch auf Seiten der Finanzverwaltung wünschenswert, um eine Verhältnismäßigkeit bei den Neuregelungen herzustellen. Anders ist das Ziel der Beschleunigung der Außenprüfung nicht zu erreichen.

II. Im Einzelnen

1. § 90 Abs. 4 AO-E (Vorlage von Aufzeichnungen zur Verrechnungspreisdokumentation)

Der Gesetzgeber plant mit § 90 Abs. 4 AO-E eine erhebliche und sachlich nicht zu rechtfertigende Verschärfung der Vorlagepflichten für die sog. Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO. Dies betrifft sowohl die Aufzeichnungen über Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 des Außensteuergesetzes (sog. local file) als auch die Stammdokumentation (sog. master file). § 90 Abs. 3 AO verpflichtet Steuerpflichtige, auf Anforderung durch die Finanzverwaltung für Zwecke der steuerlichen Außenprüfung über die Art und den Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG Aufzeichnungen zu erstellen. Im Regelfall soll die Vorlage der Aufzeichnungen nur für die Durchführung einer Außenprüfung seitens der Finanzverwaltung verlangt werden, § 90 Abs. 3 S. 5 AO. Eine Dokumentation auf Vorrat ist jedoch grundsätzlich nicht zu erstellen.

Die Neuregelung sieht vor, dass die Finanzbehörden jederzeit, d.h. auch außerhalb der Außenprüfung, die Vorlage der Aufzeichnungen verlangen können (§ 90 Abs. 4 Satz 1 AO-E). Im Falle einer Außenprüfung sind die Aufzeichnungen zugleich „ohne gesondertes Verlangen“ vorzulegen (§ 90 Abs. 4 Satz 2 AO-E). Die Aufzeichnungen sind jeweils innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Anforderung oder nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorzulegen, § 90 Abs. 4 Satz 3 AO-E. Nur in begründeten, nicht näher benannten Einzelfällen kann diese Frist verlängert werden (§ 90 Abs. 4 Satz 4 AO-E).

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll einerseits die bestehende Beweisvorsorgepflicht Steuerpflichtiger unterstrichen und andererseits dem Ziel entsprochen werden, den Ablauf der Außenprüfung zu beschleunigen. Die Änderungen führen jedoch faktisch und unterschiedslos für alle Steuerpflichtigen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen zu einer zeitnahen Verrechnungspreisdokumentationspflicht. Dies bedeutet eine erhebliche Verschärfung gegenüber der aktuellen Situation sowie zu einem Anstieg des Aufwandes für die Wirtschaft, insbesondere des Mittelstands, der im Entwurf weder ausgewiesen noch erwähnt wird.

Derzeit ist eine Verrechnungspreisdokumentation im Regelfall nur für die Durchführung einer Außenprüfung innerhalb einer Frist von 60 Tagen, lediglich bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen innerhalb von 30 Tagen, vorzulegen. Durch die geplante Änderung entfällt grundsätzlich die Unterscheidung im Hinblick auf diese Fristen zwischen außergewöhnlichen und nicht außergewöhnlichen Geschäftsbeziehungen, obwohl § 90 Abs. 3 AO-E selbst noch an der dann nicht mehr recht erklärlichen Unterscheidung festhält.¹ Hiernach wären außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zwar noch zeitnah aufzuzeichnen und entsprechend griffe bei Verstoß hiergegen § 162 Abs. 3 Satz 1 Alt. 3 AO. Durch die geplante Änderung wird eine zeitnahe Aufzeichnung faktisch aber auch für nicht außergewöhnliche Geschäftsvorfälle der Fall werden.

Zudem ist nun die Vorlage für alle Steuerpflichtigen verpflichtend, die sich einer Außenprüfung gegenübersehen. Das gilt sogar unabhängig davon, ob im Rahmen der Außenprüfung überhaupt das Themengebiet der Verrechnungspreise aufgegriffen und geprüft wird. Mithin werden Vorratsaufzeichnungen erforderlich, die mitunter seitens der Verwaltung nicht angeschaut bzw. verwertet werden. Zugleich werden diese Aufzeichnungen nicht mal einem elektronischen Risikomanagement zugeführt. Damit bleiben die Aufzeichnungen ungenutzt, haben aber erhebliche Kosten verursacht. Gerade die Tax-Compliance-Kosten von kleineren und mittelständischen Unternehmen sind jetzt schon im Vergleich zu Großkonzernen relativ höher und stehen unternehmerischen Investitionen nicht mehr zur Verfügung. Nicht nur in den jetzigen Zeiten sollten Kosten, die einem Steuerpflichtigen auferlegt werden, im Verhältnis zu einem konkreten Nutzen stehen. Dieser ist hier nicht ersichtlich.

Ferner stellt sich das Problem, dass nunmehr unterschiedslos eine komplette Verrechnungspreisdokumentation über alle (!) Geschäftsbeziehungen notwendig ist und nicht, wie heute, eine Fokussierung auf Geschäftsvorfälle, die Prüfungsschwerpunkte im Rahmen der Außenprüfung darstellen, erfolgt. Stehen also beispielsweise Finanzierungstransaktionen im Fokus der konkreten Außenprüfung, weil hier aus Sicht der Außenprüfung ein Steuerausfallrisiko besteht, dann wäre nunmehr dennoch auch eine Dokumentation über beispielsweise aus Sicht der Außenprüfung nicht risikobehafteter Warenlieferungen zu erstellen und einzureichen.

¹ Siehe § 3 Abs. 2 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV) für eine nicht abschließende Aufzählung von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen.

Darüber hinaus ist die Verkürzung der Frist auch unter Berücksichtigung des Zuschlags nach § 162 Abs. 4 Satz 4 AO zu bewerten. Hiernach beträgt bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen der Zuschlag bis zu 1.000.000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung. Mithin erfolgt auch insoweit eine Verschärfung.

Schließlich ist nicht erklärlich, dass die Finanzbehörde nunmehr „jederzeit die Vorlage der Aufzeichnungen“ verlangen kann, anstatt „im Regelfall nur für die Durchführung einer Außenprüfung“. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll diese Änderung bezwecken, ein einheitliches Gesamtbild der Verhältnisse im Zeitablauf zu erhalten und so ein effizientes Ineinandewirken der Verfahren, gemeint sind hier beispielsweise Vorabverständigungsverfahren, zu ermöglichen. Die Verrechnungspreisdokumentation kann auch heute schon für Vorabverständigungsverfahren, Verständigungsverfahren oder gar Risikoanalyseverfahren, wie ICAP, angefordert werden. Es handelt sich um gängige Praxis. Den Regelfall bildet aber heute und auch in Zukunft die Außenprüfung. Die Änderung ist daher nicht notwendig und auch in Anbetracht der Gesetzesbegründung kaum erklärlich. Offensichtlich dient die Regelung dazu, die Verrechnungspreisdokumentation jederzeit ohne besondere Voraussetzungen anfordern zu können. Die damit zwangsläufig verbundene Pflicht, eine vollständige Dokumentation im Bereich der Verrechnungspreise vorzuhalten, bedeutet für die Unternehmen einen ganz erheblichen Zusatz- und Kostenaufwand, der gegenüber dem erstrebten Nutzen völlig unverhältnismäßig ist.

Die bisherige Regelung, eine transaktions- bzw. geschäftsvorfallbezogene Verrechnungspreisdokumentation (statt einer Vorratsdokumentation) auf gesonderte Anforderung innerhalb einer Frist von 60 Tagen vorlegen zu müssen, sollte beibehalten werden. Im Dialog mit der Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung wird die Dokumentation für die entsprechende Fragestellung bereitgestellt – dies ermöglicht beiden Seiten ein effizientes Arbeiten. Die geplante Vorratsdokumentation hingegen ist so allgemein und unspezifisch, dass sie dem Vorwurf der Unverwertbarkeit ausgesetzt ist, was für den Steuerpflichtigen wiederum mit Sanktionen in Form einer möglichen Schätzbefugnis der Finanzverwaltung nach § 162 Abs. 3 AO verbunden ist. Wollte man seitens der Finanzverwaltung eine erste, zeitnahe Risikoanalyse erreichen, dann wäre lediglich die Stammdokumentation und/oder eine Transaktionsmatrix zeitnäher und auch elektronisch anzufordern.

2. § 171 Abs. 4 AO-E (Ablaufhemmung)

Die Festsetzungsfrist bei Außenprüfungen unter Berücksichtigung der Ablaufhemmung kann de lege lata mitunter erst vier Jahre nach dem Jahr der Schlussbesprechung eintreten, § 171 Abs. 4 Satz 3 AO.

Mit der vorgeschlagenen Änderung des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO soll eine neue zeitliche Grenze für die Ablaufhemmung eingeführt werden. Diese beträgt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde. Die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung markiert hierbei den Beginn der Berechnung des Fünfjahreszeitraums.

Grundsätzlich dient die vorgesehene Regelung der vom Gesetzentwurf beabsichtigten Beschleunigung der Außenprüfung.

Durch die in § 171 Absatz 4 Satz 5 AO vorgesehene Einschränkung könnte sich für den Steuerpflichtigen jedoch auch eine erhebliche Einschränkung ergeben. Nach Satz 5 ist vorgesehen: *„Nimmt die Finanzbehörde für die in Satz 1 genannten Steuern vor Ablauf der Frist nach Satz 3 erster Halbsatz zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch, läuft diese Frist nicht vor Ablauf von einem Jahr nach Abschluss der zwischenstaatlichen Amtshilfe ab“*. Sofern der Steuerpflichtige nicht auf die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe hingewiesen wurde (§ 171 Absatz 4 Satz 6 AO-E), bestimmt sich das Ende der Ablaufhemmung nach Satz 3 erster Halbsatz. Wird der Steuerpflichtige auf die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe hingewiesen, könnte dies zu einer erheblichen Verzögerung für ihn führen. Im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe können neben dem Informationsaustausch auf Ersuchen, dem spontanen und automatischen Informationsaustausch, auch als besondere Form der zwischenstaatlichen Amtshilfe koordinierte steuerliche Außenprüfungen durchgeführt werden. Zu beachten ist hier, dass der „Abschluss der zwischenstaatlichen Amtshilfe“ in keinem dieser Fälle international definiert ist. Am ehesten ist der Abschluss der zwischenstaatlichen Amtshilfe noch bei einer gemeinsamen Außenprüfung erkennbar, die scheinbar dieser Regelung als Gedanke zugrunde lag. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird zudem lediglich der **Beginn** der zwischenstaatlichen Amtshilfe mit der „Übermittlung eines entsprechenden Ersuchens an die zuständige Behörde des Auslands bzw. die Beantwortung eines ausländischen Ersuchens

durch die zuständige Behörde Deutschlands markiert“. Wann hingegen ein „Abschluss“ vorliegt, ist weder dem Gesetzentwurf noch der Begründung zu entnehmen. Damit kann im Einzelfall der Abschluss der Amtshilfe im Belieben der jeweils beteiligten Finanzverwaltungen liegen. Die Intention einer Beschleunigung würde somit konterkariert und sorgt auch für den Steuerpflichtigen für Rechtsunsicherheit. Diese Einschränkung sollte daher entweder gestrichen werden oder aber der Schlusspunkt definiert werden. Letzteres führt jedoch mangels einer international abgestimmten Definition zu einem international unabgestimmten Vorgehen.

3. § 180 Abs. 1a AO-E (Erlass von Teilabschlussbescheiden)

Künftig sollen Steuerpflichtige für im Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen den Erlass von Teilabschlussbescheiden beantragen können, solange noch kein Prüfbericht ergangen ist (§ 180 Abs. 1a AO-E). Durch die mit Absatz 1a neu geschaffene Möglichkeit, bereits während der Außenprüfung Teilabschlussbescheide zu erlassen, können Steuerpflichtige frühzeitig zu ausgewählten Besteuerungsgrundlagen Rechtssicherheit erlangen. Wünschenswert wäre hier eine ergänzende Klarstellung, dass eine festgestellte Tatsache auch sein kann, dass ein geprüfter Sachverhalt nicht zu beanstanden ist und demnach Gegenstand einer verbindlichen Zusage nach § 204 Abs. 2 AO-E sein kann.

Die Entscheidung über den Erlass von Teilabschlussbescheiden steht nach Satz 1 im Ermessen der Finanzbehörde. Beantragt der Steuerpflichtige den Erlass eines Teilabschlussbescheids, reduziert sich dieses Ermessen allerdings dahingehend, dass ein Teilabschlussbescheid ergehen soll, wenn der Steuerpflichtigen daran ein erhebliches Interesse hat und er dies glaubhaft macht.

Wann ein Interesse „erheblich“ ist und auf welche Weise der Steuerpflichtige dies glaubhaft machen muss, ist ungeklärt und streitbehaftet. Um dem Ziel einer beschleunigten und modernen Betriebsprüfung näher zu kommen, sollte das Merkmal der Erheblichkeit näher konkretisiert werden.

4. § 199 Absatz 2 Satz 3 AO-E i.V.m. § 200a AO-E (Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO und qualifiziertes Mitwirkungsverlangen)

Die Finanzbehörde soll im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für seine Mitwirkung nach § 200 AO festlegen können. Sofern diese Rahmenbedingungen erfüllt werden, würden sie den Steuerpflichtigen vor einem qualifizierten Mitwirkungsverlangen bewahren (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E).

Ausweislich der Gesetzesbegründung steht die Vorschrift allen Arten von Vereinbarungen offen. Möglich ist demnach etwa eine Vereinbarung von Fristen, in denen Nachfragen nachgekommen werden soll, oder die Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung. Diese Klarstellung eröffnet im Grundsatz eine Beschleunigung der steuerlichen Außenprüfung.

Offen bleibt, was geschieht, wenn dieses Einvernehmen nicht erreicht werden kann, oder aber auch, wann die Vereinbarung erfüllt ist, z.B. wenn Uneinigkeit darüber besteht, ob der Steuerpflichtige die durch den jeweiligen Außenprüfer geforderten Anforderungen erfüllt hat. Ergibt in der Folge ein sanktionsbewehrtes qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E, bedarf dies nicht einmal einer Begründung (§ 200a Abs. 1 Satz 2 AO-E).

5. § 200a Abs. 1 AO-E (Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen)

Der geplante § 200a AO enthält Regelungen zu einem qualifizierten Mitwirkungsverlangen im Rahmen einer Außenprüfung. Entsprechend der Gesetzesbegründung soll § 200a AO-E nur bei Steuerpflichtigen zur Anwendung kommen, die ihren Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nicht oder nicht hinreichend nachkommen. Mit dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen wird ein sanktionsbewehrtes Druckmittel geschaffen, Steuerpflichtige zur Mitwirkung anzuhalten.

Die Verschärfung der Mitwirkungspflichten geht weit über die derzeit bestehenden Verpflichtungen des Steuerpflichtigen hinaus. Das Instrument sowie die Möglichkeit, ein Verzögerungsgeld festsetzen zu können, ist sicher geeignet, um die Steuerpflichtigen zu einer hohen

Priorisierung der Betriebsprüfungsanfragen zu veranlassen. Die einseitige Verschärfung der Mitwirkungspflichten allein passt nicht zu dem durch den Gesetzgeber angestrebten Kooperationsgedanken; vielmehr überwiegt der Sanktionsgedanke.

Durch § 200a Abs. 1 S. 4 AO-E soll der Steuerpflichtige verpflichtet werden, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen grundsätzlich innerhalb einer Frist von nur einem Monat zu erfüllen. Eine Selbstbindung der Finanzverwaltung, vorgelegte Informationen schnellstmöglich zu bearbeiten oder Prüfungsanfragen derart zu gestalten, dass diese seitens des geprüften Unternehmens möglichst ressourcenschonend bearbeitet werden können, fehlt dagegen. Hierin liegt jedoch auch ein Potenzial zur Verkürzung der Außenprüfung. Es sollte daher eine Reziprozität bestehen, sodass die Finanzbehörden ebenfalls in der Regel innerhalb von einem Monat bzw. innerhalb der dem Steuerpflichtigen gesetzten Frist ihren Aufgaben nachkommen.

Durch die in Abs. 1 Satz 1 gewählte Formulierung „kann“ ist im Übrigen zukünftig zu erwarten, dass Außenprüfer Steuerpflichtige nicht erst regulär um Mitwirkung bitten, sondern sogleich ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen erlassen. Da dieses der Außenprüfung ein zusätzliches, erhebliches Druckmittel bietet, ist aus einer verhaltenstheoretischen Perspektive sogar zu erwarten, dass das qualifizierte Mitwirkungsverlangen den Regelfall darstellt, wenn keine Bedingungen im Gesetzestext aufgenommen werden. Unter Berücksichtigung des erheblichen Sanktionsregimes von § 200a AO-E sollte der Gesetzestext des Absatzes 1 Satz 1 daher dahingehend ergänzt werden, dass ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen erst dann ergehen darf, wenn ein Steuerpflichtiger ausdrücklich zur Mitwirkung nach § 200 Abs. 1 AO aufgefordert wurde und er diesen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist.

Weiterhin ist auch die Frist zur Erfüllung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens von einem Monat nach dessen Bekanntgabe, unabhängig vom jeweiligen Prüfungsgegenstand problematisch. Zwar sieht das Gesetz eine Verlängerung in „begründeten Einzelfällen“ vor, § 200a Abs. 1 Satz 4 AO-E. Bei der Beantwortung von komplexen Anfragen, insbesondere wenn diese z.B. in Zeiten der Abschlusserstellung, von Urlaub, Ferien, Feiertage usw. fallen, ist eine pauschale Frist von einem Monat jedoch zu knapp bemessen. Es sollte die Grundannahme bestehen, dass Steuerpflichtige ein sehr hohes Interesse an der vollständigen Beantwortung von Anfragen haben, da nur so die Außenprüfung in kurzer Zeit abgewickelt werden

kann. In der Praxis sind vielmehr zu umfassende und unverhältnismäßig ausufernde Anfragen seitens der Außenprüfung zu beobachten; dies gilt insbesondere auch bei Verrechnungspreissachverhalten. Das erschwert häufig die Beantwortung, da in multinational tätigen Unternehmensgruppen Informationen nicht in kurzer Zeit zur Verfügung gestellt werden können oder nicht vorhanden sind. Gerade in multinational tätigen Unternehmensgruppen ist die Steuerabteilung in der Regel auf die Bereitstellung der Daten/Unterlagen durch andere Abteilungen angewiesen, was den Prozess entsprechend komplex gestaltet und zu Verzögerungen führt. Insbesondere im Mittelstand ist zudem eine eigene Steuerabteilung der Unternehmensgruppe nicht immer vorhanden.

Es wäre daher hilfreich, einen Zeitraum zu veranschlagen, der im Einzelfall praktisch umsetzbar und einhaltbar ist, sowie für eine etwaige Fristverlängerung keine großen Hürden und Anforderungen aufzustellen. Das Ziel des Gesetzentwurfs könnte auch dadurch erreicht werden, dass missbräuchlich gestellte Anträge auf Fristverlängerung zurückgewiesen werden.

6. § 200a Abs. 2 bis 8 AO-E (Mitwirkungsverzögerungsgeld)

§ 200a Abs. 2 bis 8 AO-E sieht die Erhebung eines Mitwirkungsverzögerungsentgelts vor. Hierdurch soll der Steuerpflichtige angehalten werden, seinen auferlegten Mitwirkungspflichten nachzukommen.

Insbesondere die Formulierung in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E, wonach auch ein nicht vollständig erfülltes Mitwirkungsverlangen die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes auslöst (d.h. ohne Ermessensspielraum), ist äußerst kritisch zu werten. Da die Entscheidung, ob die Mitwirkung vollständig erfüllt wurde, auf Seiten der Finanzverwaltung liegt, sehen sich die Steuerpflichtigen diesbezüglich einer erheblichen Rechtsunsicherheit gegenüber. So könnte ein etwaiges Mitwirkungsverlangen der Finanzbehörden so unbestimmt ausgestaltet sein, dass der Steuerpflichtige aus seiner Sicht möglicherweise alles Erforderliche zu dessen Erfüllung getan hat, die Finanzverwaltung dies aber nicht als ausreichend erachtet. Entsprechendes ist heute schon bei einer Vielzahl von Verrechnungspreissachverhalten zu beobachten.

In § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E sollte die Formulierung „oder nicht vollständig“ gestrichen werden. Denkbar ist ggf. auch eine Regelung, wonach im Falle eines nicht vollständig erfüllten Mitwirkungsverlangens ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden „kann“. In diesen Fällen sollte die Festsetzung im Ermessen der Finanzbehörde liegen und kein Automatismus eintreten.

Zudem beträgt das Mitwirkungsverzögerungsentgelt unterschiedslos für alle Steuerpflichtigen – ob Kleinstbetrieb oder Großkonzern – 100 Euro für jeden vollen Kalendertag (§ 200a Abs. 2 Satz 2 AO-E). Hier sollte differenziert werden und kann durch die Ergänzung „bis zu“ umgesetzt werden.

Unter bestimmten Voraussetzungen soll die Finanzverwaltung zuzüglich zum Mitwirkungsverzögerungsgeld noch einen Zuschlag festsetzen können (§ 200a Abs. 3 AO-E). Dieser Zuschlag soll verhängt werden können, wenn in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde „und“ zusätzlich „zu befürchten ist“, dass der Steuerpflichtige ohne den Zuschlag seiner aktuellen Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO-E).

Es ist bereits unklar und steht im Belieben der Finanzverwaltung, wann ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten „nicht vollständig“ nachkommt (s.o.). Darauf basierend kann nun „befürchtet“ werden, dass der Steuerpflichtige abermals Mitwirkungspflichten nicht nachkommt. Er wird somit unter den Generalverdacht erneuten Fehlverhaltens gestellt. Ob der drohenden Sanktionen in Form von Zuschlägen zu einem Mitwirkungsverzögerungsgeld erscheint dies unverhältnismäßig. Auch Steuerpflichtige, die sich unter Umständen in der Vergangenheit nicht compliant verhalten haben, sollten nicht aufgrund subjektiver Befürchtungen unter Generalverdacht gestellt und mit belastenden Rechtsfolgen konfrontiert werden. Es muss schon eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür vorliegen und von der Außenprüfung dargelegt werden. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der Finanzverwaltung auch Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO zur Durchsetzung zur Verfügung stehen. In Verrechnungssachverhalten ist zudem bspw. noch § 162 Abs. 3 und 4 AO zu beachten, deren Konkurrenzverhältnis nicht einmal adressiert wird.

Darüber hinaus führt § 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO-E einen weiteren, alternativen Tatbestand für die Festsetzung des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld an. Hierin wird auf die Befürchtung abgestellt, dass das Unternehmen aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne den Zuschlag seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dabei an den Umsatzerlösen festgemacht. Der Ansatz, dass die Finanzverwaltung Sanktionen nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verhängen möchte, ist im Grunde erklärlich. Jedoch ist ein Anknüpfen an Umsatzerlöse ungeeignet. Die Höhe der Umsatzerlöse sagt nichts (!) über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus. Es sollte allgemein bekannt sein, dass zur Umsatzerzielung regelmäßig Aufwendungen notwendig sind, die gar dazu führen können, dass trotz hoher Umsätze Verluste erzielt werden. Mithin wäre entweder auf den Jahresüberschuss (s. auch § 275 HGB), das zu versteuernde Einkommen im Sinne des EStG/KStG oder ggf. eine Cashflow-orientierte Größe (bspw. Cashflow aus operativer Tätigkeit) abzustellen. Dabei sollten die verwendeten Daten auch auf empirisch beobachtbare Daten (bspw. oberhalb einer bestimmten durchschnittlichen Rentabilität) gestützt und nicht frei gegriffen werden, wobei auch zu beachten wäre, dass eine Art Fallbeileffekt vermieden werden sollte. Nach dem jetzigen Gesetzentwurf würde ein Unternehmen nicht belangt werden, das einen Umsatz von 11.999.999 EUR erzielt. Bei nur einem Euro mehr an Umsatz käme der Zuschlag von 10.000 EUR für jeden vollen Kalendertag der Verzögerung in Betracht.

Zudem ist nicht nachvollziehbar, dass die Umsatzerlöse der Prüfungsjahre maßgebend sein sollen. Denkbar ist, dass Unternehmen in der Vergangenheit profitabel waren, sich jedoch – z.B. krisenbedingt – zum Zeitpunkt der Prüfung in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden. Mithin müsste sich der Zuschlag an der konkret vorfindlichen wirtschaftlichen Situation bemessen.

Wenn ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Abs. 2 AO-E festgesetzt wurde, soll sich die Ablaufhemmung bei Außenprüfungen um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung verlängern, mindestens jedoch um ein Jahr (§ 200a Abs. 4 Satz 1 AO-E). Dies soll auch gelten, wenn die geforderte Mitwirkung unmöglich ist und der Steuerpflichtige auf die Unmöglichkeit nicht unverzüglich hingewiesen hat (§ 200 Abs. 3 Satz 3 AO-E). Es ist nachvollziehbar, dass die Ablaufhemmung nicht durch unkooperatives Verhalten seitens des Steuerpflichtigen ausgehöhlt werden soll. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist sollte aber nur in dem

Umfang in Betracht kommen, in dem sich tatsächlich eine Verzögerung ergeben hat. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist um ein ganzes Jahr bei einer nur marginalen Mitwirkungsverzögerung ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Der Gesetzentwurf sieht ebenfalls vor, dass die Regelung zur Begrenzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO-E (fünf Jahre nach Prüfungsbekanntgabe) nicht gelten soll, wenn ein wiederholter Mitwirkungsverzögerungsfall auftritt. Die Festsetzungsfrist würde folglich so lange nicht ablaufen, bis die Außenprüfung abgeschlossen ist. Damit fehlt eine Regelung zur maximalen Ablaufhemmung, wie sie derzeit in § 171 Abs. 4 Satz 3 AO geregelt ist. Diese ist dringend zu ergänzen, um dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen zu entsprechen.



Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Per Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Mittwoch, 12. Oktober 2022

Stellungnahme zum Regierungsentwurf 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 Steuerverfahrensrechts vom 19.09.2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts (RegE) schriftlich sowie im Rahmen der Anhörung des Finanzausschusses am 12.10.2022 Stellung nehmen zu können.

Das IDSt hat sich der Förderung der Digitalisierung im Steuerrecht verschrieben. Wir nehmen daher in der Anlage nur zu den geplanten Änderungen des Steuerverfahrensrechts Stellung, soweit diese einen Digitalisierungsbezug aufweisen.

Im deutschen Steuerverfahrensrecht – wie auch bei dessen Umsetzung in der gelebten Verwaltungspraxis – liegen erhebliche Potenziale für eine weitere Digitalisierung und Automation aller Verfahrensteile. Mit der vorliegenden AO-Reform wird auf die Außenprüfung als letztem Teil des steuerverfahrensrechtlichen Zyklus fokussiert.

Wir begrüßen grds. die im RegE enthaltenen Regelungen mit Digitalisierungsbezug. Insbesondere die Aufwertung des Datenzugriffs und die Klarstellungen im Bereich der Verlagerung der elektronischen Buchführung sind geeignet, die entsprechenden Verfahrensschritte zu vereinfachen. Die Neuregelungen gehen u.E. aber nicht weit genug und sind zudem in Teilen formal und/oder inhaltlich zu schärfen.

Das weitgehendste Digitalisierungsvorhaben des RegE ist die Ermächtigung des BMF zur Definition und verpflichtenden Einführung von einheitlichen digitalen Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen (§ 147b AO-E). Obgleich wir dieses Vorhaben zur Standardisierung des Datenzugriffs im Sinne eines „deutschen SAF-T“ (Standard Audit File – Tax) klar befürworten, ist die Digitalisierung in diesem – wie in jedem anderen – Bereich kein Selbstzweck. Vor der konkreten Umsetzung vereinheitlichter Schnittstellen müssen Kosten und Nutzen für Steuerpflichtige und Verwaltung abgewogen werden. Insbesondere müssen realisierte Effizienzgewinne auch den

Steuerpflichtigen zu Gute kommen, und zwar nicht nur in Form kürzerer Außenprüfungen, sondern auch durch Weitergabe von Datenanalyseergebnissen oder durch Rückübermittlung von Prüfungsfeststellungen und geänderten Steuerbilanzen in standardisierter, digital verarbeitbarer Form. Auch wenn der konkreten Ausgestaltung der künftigen Rechtsverordnung eine für die digitale Außenprüfung überragende Bedeutung zukommen wird, sollte schon die Ermächtigungsgrundlage in § 147b AO-E konsistent und hinreichend bestimmt formuliert sein. Dies ist derzeit u.E. noch nicht der Fall.

Abseits der vorgenannten, teils noch auszuarbeitenden Vorhaben (z.B. Entwurf einer Verordnung i.S.d. § 147b AO-E) lässt der RegE keine übergreifende Strategie für die Digitalisierung der Außenprüfung erkennen. Dies zeigt sich u.a. darin, dass dem RegE kein Hinweis darauf zu entnehmen ist, dass etwa erweiterte Informationspflichten (wie z.B. die Reform von § 90 Abs. 3 bis Abs. 5 AO-E) zum Anlass genommen werden, deren Digitalisierung zu evaluieren.

Zu begrüßen ist die Aufnahme einer Erprobungsvorschrift in § 38 EGAO-E, mit der es der Finanzverwaltung ermöglicht wird, wirksame Steuerkontrollsysteme von Unternehmen (sog. Tax Compliance Management Systeme) anzuerkennen und deren risikomindernde Wirkung in künftigen Außenprüfungen zu berücksichtigen. Auch hier sei auf die erheblichen effizienzsteigernden Potenziale einer Digitalisierung des steuerlichen Kontrollumfelds für Unternehmen und Finanzverwaltung hingewiesen.

Wir sehen die Gesetzesinitiative daher als ersten Schritt auf dem Weg in eine stärker digitalisierte Außenprüfung an, begrüßen alle weiteren Initiativen in dieser Richtung und stehen für Diskussionen auf fachlichem und technischem Gebiet sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Georg Geberth
Vorsitzender des Vorstands

Jens Schäperclaus
Stellv. Vorsitzender des Vorstands

Stellungnahme

zum Regierungsentwurf (RegE) vom 19. September 2022 für ein

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

Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.

Stand: 12.10.2022

Inhaltsverzeichnis

Inhalt

Inhaltsverzeichnis	2
1. Artikel 3 Nr. 11 Buchst. a) und b): Änderungen von § 146 Abs. 2a und 2b AO (Verlagerung der elektronischen Buchführung)	3
2. Artikel 3 Nr. 12 Buchst. a): Änderung von § 147 Abs. 6 AO (Datenzugriff)	4
3. Artikel 3 Nr. 12 Buchst. b) und Nr. 24: § 147 Abs. 7 AO – neu – und § 200 AO (Einsatz von mobilen Endgeräten)	7
4. Artikel 3 Nr. 13: § 147b AO (Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen) – neu –	8
5. Artikel 3 Nr. 16: Anpassung § 158 AO (Beweiskraft der Buchführung)	11
6. Artikel 3 Nr. 22: Anpassung § 197 AO (Prüfungsanordnung)	13
7. Artikel 3 Nr. 29: § 379 AO (Ordnungswidrigkeit bei Nichtbeachtung der Aufbewahrungspflichten und des Datenzugriffs)	13
8. Artikel 7: Inkrafttreten (Allgemeine Anwendung des Gesetzes)	15
9. Artikel 4: Art. 97 § 38 EGAO-E (Erprobung alternativer Prüfungsmethoden)	15
10. Ermittlung des Erfüllungsaufwands	17
Über das IDSt	19

1. Artikel 3 Nr. 11 Buchst. a) und b): Änderungen von § 146 Abs. 2a und 2b AO (Verlagerung der elektronischen Buchführung)

Die Ausweitung der Möglichkeiten zur antragsfreien Verlagerung der elektronischen Buchführung in das EU-Ausland ist uneingeschränkt zu begrüßen. Bei den Anpassungen des § 146 Abs. 2a und 2b AO-E handelt es sich im Wesentlichen um gesetzliche Klarstellungen von europarechtlich ohnehin gegebenen Möglichkeiten für Steuerpflichtige, ihre Bücher und Aufzeichnungen in mehr als einem Mitgliedsstaat der EU zu führen.

Ähnliches gilt für die Klarstellung, dass (antragsgebunden und unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO-E) die Führung elektronischer Bücher und Aufzeichnungen in mehr als einen Drittstaat verlagert werden kann. Dies entspricht der geübten Praxis durch die Finanzämter, die schon zuvor (und auch vor der Änderung von § 146 Abs. 2a, 2b AO durch das JStG 2020, BGBl I 2020, 3096) Konstellationen bewilligt haben, in denen unterschiedliche Teile der Buchführung in verschiedene Länder verlagert wurden (z.B. Stammdatenverwaltung und Kreditorenbuchführung in Land A, Reisekostenabrechnung in Land B).

Als echte Erleichterung ist die Änderung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO-E zu werten und dementsprechend zu begrüßen. Hierdurch können Buchführungsverlagerungsanträge allein unter Angabe der Namen und Anschriften der Betreiber von Datenverarbeitungssystemen gestellt werden. Die bislang erforderliche, sehr aufwendige (und teils unmögliche) Aufklärung der Standorte von Datenverarbeitungssystemen entfällt damit. Die Gesetzesbegründung verweist zurecht darauf, dass in der Praxis die Betreiber verteilter Datenverarbeitungssysteme (umgangssprachlich „Cloud“-Anwendungen) die Standorte ihrer Daten- bzw. Rechenzentren aus Sicherheitsgründen nicht preisgeben. Geschweige denn war bislang die Forderung des § 146 Abs. 2b S. 4 AO zu erfüllen, der Finanzbehörde Änderungen der Standorte der Datenverarbeitungssysteme unverzüglich mitzuteilen.

Dennoch greift die Anpassung in § 146 Abs. 2b S. 2 Nr. 1 AO-E zu kurz, um die Fragen der Praxis hinsichtlich des Themas *„Buchführungsverlagerung bei verteilten Systemen“* zu klären. U.E. sollte die Vorschrift grundlegender überarbeitet werden, um u.a. ebenfalls klarzustellen,

- ... dass die in der Praxis gängigen Konstellationen der Nutzung verteilter Systeme unter die Formulierung „Beauftragung eines Dritten“, Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen zu führen und aufzubewahren, fallen.
- ... dass es keines Buchführungsverlagerungsantrags bedarf, wenn verteilte Systeme sowohl innerhalb der EU als auch in Drittstaaten betrieben und von Steuerpflichtigen genutzt werden.
- ... ob es eines Buchführungsverlagerungsantrags bedarf, wenn der Betreiber über eine Anschrift innerhalb der EU verfügt, die Datenhaltung und -verarbeitung aber (ausschließlich) in Drittstaaten erfolgt.

Zwecks Modernisierung der Rechtssetzung im Bereich der Buchführungsverlagerung ergibt sich folgendes Petitum:

- **Petitum 1:** § 146 Abs. 2b AO sollte mit Blick auf die offenen Praxisfragen (Auswahl s. oben) bei der Nutzung verteilter Systeme grundlegender überarbeitet werden, um in diesem Bereich Rechtssicherheit für die betriebliche Praxis zu schaffen.

2. Artikel 3 Nr. 12 Buchst. a): Änderung von § 147 Abs. 6 AO (Datenzugriff)

Die Neustrukturierung der Vorschrift zum Datenzugriff ist grds. zu begrüßen, da hierdurch die bislang nur eingeschränkt ersichtliche Abgrenzung der Zugriffsarten (Z1 bis Z3) durch eine transparente Gliederung ersetzt wird.

Im Bereich des Z2-Zugriffs stellt sich nach der aktuellen Formulierung von § 147 Abs. 6 S. 2 AO die Frage, wie die nach Vorgaben der Finanzbehörde maschinell ausgewerteten Daten zur Verfügung zu stellen sind. Da keine elektronische Bereitstellung normiert ist, können die Ergebnisse der Auswertungen derzeit auch in Papierform übergeben werden. Hieran ändert die Neufassung in § 147 Abs. 6 AO-E nichts.

- **Petitum 2:** Klarstellend sollte in der Gesetzesbegründung erwähnt werden, ob die Bereitstellung von Auswertungen im Rahmen des Z2-Zugriffs künftig weiterhin sowohl in elektronischer als auch Papierform erfolgen kann oder ob beabsichtigt ist, nur noch elektronische Bereitstellung der Auswertungen zuzulassen.

Mit dem RegE wurde der im Referentenentwurf (RefE) noch nicht enthaltene Zusatz „nach ihren [der Finanzverwaltung] Vorgaben“ jeweils in § 147 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 sowie § 147 Abs. 6 S. 2 Nr. 3 AO-E eingefügt. Hiermit soll offenbar ein Gleichklang in den Formulierungen zwischen dem Z2- und dem Z3-Zugriff erreicht werden, da im Bereich des Datenzugriffs durch Anforderung von Auswertungen (Z2-Zugriff) schon immer entsprechende verwaltungsseitige Vorgaben kodifiziert waren. Im Bereich des Z3-Zugriffs ist die entsprechende Erweiterung der Vorschrift indessen aus den folgenden Gründen strikt abzulehnen:

1. Die durch den Gesetzentwurf verfolgte Idee der Effizienzsteigerung durch Standardisierung würde ad absurdum geführt, wenn (wie nach dem aktuell vorgesehenen Wortlaut möglich) dieselben Daten in unterschiedlichen Formaten und Datenstrukturen angefordert werden könnten – einmal über den Z3-Zugriff gem. § 147 Abs. 6 AO-E und einmal über die einheitliche digitale Schnittstelle i.S.d. § 147b AO-E (siehe hierzu im Detail Abschnitt 4).
2. Auch ist die Ergänzung von § 147 Abs. 6 AO um den genannten Zusatz aus inhaltlicher Sicht überflüssig. Denn bereits seit Bestehen des Datenzugriffs werden umfangreiche (Buchführungs-)Daten durch die Betriebsprüfung angefordert – begrenzt lediglich durch die Reichweite der steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten und das hiermit verbundene Erstqualifikationsrecht der Steuerpflichtigen.

3. Würde der Zusatz aufgenommen und nicht zugleich eine bundeseinheitliche Regelung zu Datenformaten und -strukturen getroffen, so bestünde die reale Gefahr, dass die Landesfinanzverwaltungen jeweils abweichende Vorgaben entwickeln und in der Folge für ein und dasselbe DV-System mehrere Schnittstellen entwickelt, implementiert und gepflegt werden müssten. Schon das Verlangen einer Datenbereitstellung im bundesweit eingesetzten sog. Beschreibungsstandard hielt das FG Münster nach aktueller Rechtslage für überschießend, solange das DV-System hierfür keine Schnittstelle mitbringt (vgl. Urteil vom 15.01.2013, 13 K 3764/09, EFG 2013, 638 und Beschluss vom 23.10.2014, 13 K 2158/13 K, U n.v.).
 4. Durch Vorgaben der Finanzverwaltung hinsichtlich der Exportformate und der Struktur der zu übertragenden Daten (z.B. Tabellen, Spalten, Filter) würden mitunter hohe Systemanpassungs- bzw. Implementierungskosten entstehen und diese könnten von den Quellsystemen ggf. gar nicht erfüllt werden. Der bislang in § 147 Abs. 6 AO (sinngemäß) enthaltene und im Gesetzentwurf ebenfalls vorgesehene Gesetzesbefehl, dass die Daten „*in einem maschinell auswertbaren Format*“ übertragen werden müssen, ist hinreichend und erfordert in aller Regel keine Systemanpassungen. Daten in vielfältigen Formaten können problemlos mit Hilfe der in der Finanzverwaltung eingesetzten Analyseprogramme eingelesen und ausgewertet werden.
- **Petition 3:** Der mit dem RegE aufgenommene Zusatz „*nach ihren* [der Finanzverwaltung] *Vorgaben*“ sollte aus § 147 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 sowie aus § 147 Abs. 6 S. 2 Nr. 3 AO-E jeweils wieder entfernt und so zur Formulierung des RefE zurückgekehrt werden.

Zu begrüßen ist dagegen die Aufhebung der Beschränkung des Z3-Zugriffs auf die Überlassung von Daten per Datenträger. Dass es sich (lt. Gesetzesbegründung) hierbei lediglich um eine Klarstellung handelt, scheint indessen nicht der Rechtsauffassung aller Bundesländer zu entsprechen. So wurden bereits zwischen Steuerpflichtigen, Beratern und Finanzämtern in allseitigem Einvernehmen erfolgreich praktizierte Datenüberlassungen über (kommerzielle) Datenaustauschplattformen unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut wieder zurückgenommen und auf die Bereitstellung von Daten auf DVDs, USB-Sticks oder Festplatten bestanden. Hierfür wird in § 147 Abs. 6 S. 1 AO-E bestimmt, dass „*die Daten*“ an die Finanzbehörde „*übertragen*“ werden müssen (anstatt zuvor „*auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt*“).

- **Petition 4:** Vor dem geschilderten Hintergrund ist dem gesetzgeberischen Willen zu folgen und die (klarstellende) Vorschrift in § 147 Abs. 6 S. 1 AO-E bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes (01.01.2023) anzuwenden. Wo derzeit unter Hinweis auf den aktuellen Gesetzeswortlaut der Datenaustausch über kommerzielle Datenaustauschplattformen verhindert wird, sollte dieser im Einvernehmen aller Beteiligten sofort (wieder) ermöglicht werden.
- **Petition 5:** Die Initiativen verschiedener Bundesländer (z.B. NRW, Bayern, Hessen) zum Aufbau eigener Datenaustauschplattformen sollten schnellstmöglich zu einer

bundeseinheitlichen Lösung zusammengeführt werden. Nur so lassen sich unterschiedliche Anforderungen an die Authentifizierung sowie verschiedene technische Lösungen zum Upload von Daten und deren Verwaltung (z.B. Versionierung) vermeiden zu Gunsten einer einheitlichen und damit praktikablen Lösung für alle Steuerpflichtigen und Berater.

- **Petition 6:** Aus technischer Sicht ist hierbei darauf zu achten, dass die zur Verfügung zu stellenden Daten zum Teil große Volumina aufweisen (zum Teil mehrere Gigabyte vom Steuerpflichtigen pro eingesetztem Buchführungssystem und Prüfungsjahr). Die einheitliche Datenaustauschplattform sollte daher eine ausreichend große Kapazität sicherstellen und gleichzeitig unbedingt über (im kommerziellen Bereich übliche) Funktionalitäten im Falle des Abbruchs von Uploads verfügen.
- **Petition 7:** Klargestellt werden sollte auch, dass mit der Wahl des Begriffs „übertragen“ (§ 147 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 AO-E) keine Einschränkung in die umgekehrte Richtung beabsichtigt ist, also die künftige alleinige Bereitstellung von Z3-Daten über Austauschplattformen. Die Überlassung von Datenträgern, z.B. durch Übergabe direkt an Betriebsprüfer, sollte weiterhin möglich bleiben.
- **Petition 8:** Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Neuformulierung des § 147 Abs. 6 S. 1 f. AO-E um eine rechtliche und sprachliche Klarstellung. Somit ergeben sich aus der Tatsache, dass § 147 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 AO-E im Gegensatz zu § 147 Abs. 6 S. 2 AO-E nicht mehr von „Unterlagen und Aufzeichnungen“ spricht, sondern von Daten (korrespondierend § 147 Abs. 6 S. 2 Nr. 3 AO-E), keine materiellen Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage. Eine entsprechende Klarstellung sollte explizit aus der Gesetzesbegründung hervorgehen.

Die deutlichen Änderungen im Bereich des Datenzugriffs und dessen steuerrechtliche Aufwertung (insb. §§ 147 Abs. 6 S. 1, § 147b, § 158 Abs. 2, § 379 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AO-E) sollten für eine weitergehende Reform in diesem Bereich genutzt werden. U.E. sind insbesondere folgende Maßnahmen erforderlich:

1. *Reform der missglückten Vorschrift des § 147 Abs. 6 S. 6 AO:* Die als Erleichterungsregelung für den Fall der Abschaltung von Datenverarbeitungssystemen sowie bei Auslagerung aufbewahrungspflichtiger Daten aus dem Produktiv- in ein Archivsystem gedachte Vorschrift führt in der Praxis kaum zu Verbesserungen. Insbesondere ist die noch immer erforderliche Herstellung der Möglichkeit zum direkten Datenzugriff (Z1) auf Archiv- und abgeschaltete Systeme technisch mitunter so aufwendig, dass es kaum eine Rolle spielt, für welche Zeiträume dieser vorgehalten werden muss.

Petition 9: Die Reform der Außenprüfung sollte dazu genutzt werden, die Regelungen zum Zugriff auf archivierte Daten und abgeschaltete Systeme weiter den Bedürfnissen der Praxis anzunähern. Insbesondere vor dem Hintergrund der geplanten Etablierung einheitlicher digitaler Schnittstellen (§ 147b AO-E) ist ein Aufrechterhalten der Möglichkeit zum direkten Zugriff auf archivierte Daten und Altsysteme (Z1) kaum zu rechtfertigen.

2. *Einheitliche Rechtsanwendung der Datenzugriffsregeln:* Die Praxis in der Außenprüfung zeigt erhebliche Unterschiede in der Rechtsanwendung beim Thema „Datenzugriff“ zwischen den Bundesländern, zwischen Amts- sowie Groß- und Konzern-BP und ortsabhängig innerhalb der Länder. So kommt es vor, dass ein und derselbe im Rahmen des Z3-Zugriffs zur Verfügung gestellte Datensatz in einem Bundesland problemlos zur Analyse der Buchführung verwendet werden kann und im anderen Bundesland zur Androhung einer Verwerfung der Buchführung führt. Ähnliches ist beim direkten Datenzugriff (Z1) in Abhängigkeit von der Vertrautheit der Betriebsprüfer mit dem geprüften Datenverarbeitungssystem zu beobachten. Dies führt zu erheblichen Kosten aufseiten der Steuerpflichtigen und zu einer (oft unbegründeten) Verschlechterung der Betriebsprüfungsatmosphäre.

Petition 10: Zur Sicherstellung einer bundeseinheitlichen Rechtsanwendung der Datenzugriffsregeln sollte die Einrichtung von „Kompetenzzentren GoBD“ auf Länderebene oder eine „Schlichtungsstelle für Datenzugriffsthemen“ auf Bundesebene (idealerweise unter Beteiligung der Vertreter der Wirtschaft) gesetzlich verankert werden. Solche Zentren oder Stellen könnten auch als Ansprechpartner für Softwarehersteller dienen, die sich immer wieder mit aufwendigen und kostenträchtigen Abstimmungen mit verschiedenen Bundesländern (oder sogar einzelnen BP-Stellen) zu technischen Einzelfragen konfrontiert sehen.

3. Artikel 3 Nr. 12 Buchst. b) und Nr. 24: § 147 Abs. 7 AO – neu – und § 200 AO (Einsatz von mobilen Endgeräten)

Grds. ist zu begrüßen, dass Rechtssicherheit hinsichtlich des Einsatzes von Prüfernotebooks und anderen mobilen Endgeräten hergestellt werden soll. Mit der in den RegE aufgenommenen Formulierung, dass diese „*unter Berücksichtigung des Stands der Technik gegen unbefugten Zugriff gesichert*“ sein müssen, wurde auch entsprechenden Anmerkungen zur Datensicherheit Rechnung getragen. Dennoch kommt u.E. in der aktuell vorgeschlagenen Formulierung von § 147 Abs. 7 AO-E und § 200 Abs. 2 S. 2 AO-E der Schutz der Daten der Steuerpflichtigen nach wie vor zu kurz. Insbesondere vor dem Hintergrund der Aufwertung des Datenzugriffs und der zu erwartenden Ausweitung des Datenvolumens, das auf mobilen Endgeräten der Außenprüfer gespeichert und verarbeitet wird, ist der Schutzbedarf gestiegen. Die gesetzliche Regelung, dass mobile Endgeräte „*unter Berücksichtigung des Stands der Technik gegen unbefugten Zugriff gesichert*“ sein müssen, sollte daher durch weitere Regelungen flankiert werden:

- **Petition 11:** Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass nur die erforderlichen Daten für die in § 147 Abs. 7 AO-E genannte Dauer (auch) auf mobilen Datenverarbeitungssystemen aufbewahrt werden dürfen. Dem Grundsatz der Datensparsamkeit folgend, sollten schutzbedürftige Daten nur in dem Umfang und nur für die Dauer auf Prüfernotebooks und sonstigen mobilen Endgeräten gespeichert werden, die für die Durchführung von Prüfungshandlungen bzw. vor-

oder nachbereitende Tätigkeiten benötigt werden. So ist beispielsweise nicht ersichtlich, weshalb nach Abschluss einer Prüfung und Ausfertigung des Prüfungsberichts sämtliche im Wege des Z3-Zugriffs überlassenen Buchführungsdaten von Steuerpflichtigen weiterhin auf den Notebooks der Prüfer gespeichert bleiben müssen. Sie sollten in die elektronische Akte überführt und von den mobilen Endgeräten gelöscht werden.

- **Petitem 12:** Es sind nicht nur technische Schutzmaßnahmen in Bezug zu nehmen (z.B. hinreichende Verschlüsselung der Daten der Steuerpflichtigen sowie deren Auswertungen durch die Betriebsprüfung), sondern auch organisatorische. Beim Einsatz mobiler Endgeräte außerhalb der Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen bzw. an der Amtsstelle besteht die Gefahr des Ausspähens vertraulicher Daten in einem viel höheren Maße. Ohne eine entsprechende Ergänzung der technischen Schutzmaßnahmen durch organisatorische, ist eine „ortsunabhängige“ Verwendung mobiler Endgeräte durch Betriebsprüfer abzulehnen.
- **Petitem 13:** Zudem sollte (gesetzlich oder untergesetzlich) geregelt werden, wie mit Datenträgern umzugehen ist, die Steuerpflichtige den Betriebsprüfern im Rahmen des Z3-Zugriffs (sofern keine Datenaustauschplattform genutzt wird) überlassen, z.B. DVDs, USB-Sticks, Festplatten. Diese können u.U. nicht dieselben Anforderungen an die Datensicherung erfüllen wie die mobilen Endgeräte der Betriebsprüfer selbst (z.B. fehlende oder unzureichende Verschlüsselung), so dass im Verlustfall erheblicher Schaden entstehen kann.

4. Artikel 3 Nr. 13: § 147b AO (Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen) – neu –

Das IDSt begrüßt ausdrücklich die Bestrebung, Friktionen beim Datenzugriff durch Standardisierung zu mindern. Der Hinweis der Gesetzesbegründung auf die bereits umgesetzten Standardisierungsvorhaben in diesem Bereich (insb. Digitale Lohnschnittstelle (DLS) und Schnittstelle für Kassendaten (DSFinV-K)) ist grds. zutreffend. Allerdings kann hier nicht uneingeschränkt von Erfolgsgeschichten gesprochen werden, so dass der konkreten Umsetzung des Standardisierungsvorhabens überragende Bedeutung zukommt.

Vorgesehen ist offenbar eine dreiteilige Regulierung:

1. Verordnungsermächtigung § 147b AO-E (im vorliegenden RegE vorgeschlagen)
2. Hierauf basierende Verordnung (mit Zustimmung des Bundesrats)
3. Definition der einheitlichen digitalen Schnittstellen (technisch) und des dem Export zugrunde liegenden Datenschemas (inhaltlich)

Wir begrüßen die im Vergleich zum Entwurf des JStG 2020 vorgenommene Anpassung (Streichung der Worte „standardisierten Speicherung“) und die damit verbundene Klarstellung, dass grds. nicht in die Datenbankstrukturen der Datenverarbeitungssysteme eingegriffen werden soll. Die aktuelle Formulierung der Verordnungsermächtigung sollte

dennoch dringend überarbeitet werden, da sie u.E. in Teilen unverständlich und nicht hinreichend bestimmt ist.

Im Einzelnen:

- Das Verhältnis der Sätze 1 und 2 der Verordnungsermächtigung zueinander ist unklar. Nach Satz 1 wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, „*durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates einheitliche digitale Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten [... zu] bestimmen*“. Satz 2 enthält die Ermächtigung, diese einheitlichen digitalen Schnittstellen oder Datensatzbeschreibungen auch verpflichtend implementieren zu lassen und „*für den standardisierten Export von Daten*“ zu nutzen. Es stellt sich die Frage, warum es einer Verordnungsermächtigung zur Entwicklung von Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen bedarf, wenn deren Implementierung und Nutzung nicht verpflichtend vorgeschrieben wird (Kann-Vorschrift). Ohne eine solche Verpflichtung mangelt es an einem Eingriff in die Rechte der Steuerpflichtigen und damit an der Notwendigkeit für eine Rechtsverordnung. Etwas anderes könnte nur gelten, wenn mit der freiwilligen Implementierung der definierten Schnittstelle durch Steuerpflichtige Erleichterungen an anderer Stelle in der Betriebsprüfung geplant wären, welche in der Rechtsverordnung dann bestimmt würden. Ein solcher auf Freiwilligkeit basierender Mechanismus der Einführung von einheitlichen digitalen Schnittstellen ist dem Gesetzesvorhaben aber weder in § 147b AO-E noch in dessen Begründung oder an anderer Stelle zu entnehmen.

Petition 14: Die Ermächtigungsgrundlage in § 147b AO-E, die in der aktuellen Ausgestaltung nicht ausschließt, dass es zu Eingriffen in die Buchführungssysteme oder die Buchführungsprozesse der Steuerpflichtigen kommt, sollte dahingehend überarbeitet werden, dass diese Eingriffe sowie die geplanten Verpflichtungen in hinreichend bestimmter Weise klar ersichtlich werden. Falls eine freiwillige Anwendung der einheitlichen digitalen Schnittstellen vorgesehen ist, sollten die als Kompensation geplanten Entlastungen konkret beschrieben werden.

- Die Ermächtigung soll Daten betreffen, „*die mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt worden und nach § 147 Abs. 1 aufzubewahren sind*“. U.E. kann nicht beabsichtigt sein, alle Daten, die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtig sind, hier in Bezug zu nehmen. Dies würde dem BMF (mit Zustimmung des Bundesrats) die Möglichkeit eröffnen, per Verordnung die Bereitstellung jeder Art digitaler Unterlagen (sofern für die Besteuerung von Bedeutung) in Form eines standardisierten Exports zu verlangen. Diesem würden dann etwa auch Handels- und Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3), Buchungsbelege (Nr. 4) oder Inventare, Lageberichte oder Organisationsunterlagen (Nr. 1) unterfallen können.

Petition 15: Um verfassungsrechtlichen Zweifeln hinsichtlich der Bestimmtheit der Verordnungsermächtigung von vornherein zu begegnen, sollte deren Reichweite konkretisiert werden. Sofern sie sich auf Daten der Buchführung erstrecken soll, kann auf die Begrifflichkeit in § 147 Abs. 1 Nr. 1 zurückgegriffen werden und von „*Büchern und Aufzeichnungen*“ gesprochen werden.

- Das Verhältnis von § 147b AO-E zu § 147 Abs. 6 S. 1 AO-E (Z3-Zugriff) sollte bereits in der Verordnungsermächtigung oder in der Grundvorschrift zum Datenzugriff konkretisiert werden. Wenn Buchhaltungsdaten oder Auswertungen im Wege eines „deutschen SAF-T“ (Standard Audit File – Tax) der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden, schränkt dies u.E. aus Verhältnismäßigkeitserwägungen das Recht auf Ausübung des Z2- und Z3-Zugriffs auf diese Buchhaltungsdaten ein. Geschieht dies nicht, kann es nach Gutdünken des Außenprüfers zu Mehrfachaufwand für Steuerpflichtige kommen. Damit ist nicht grds. ausgeschlossen, dass parallel zu dem standardisierten Export von Daten auch direkter Zugriff auf die Buchführung genommen werden kann (Z1), obschon ein solcher nur in Erwägung gezogen werden sollte, wenn die Auswertung der standardisierten Daten nicht zum gewünschten Erkenntnisgewinn führt.

Petition 16: In § 147b AO-E oder in § 147 Abs. 6 S. 1 AO-E sollte aufgenommen werden, dass § 147b AO-E (und die hierauf fußende, künftige Rechtsverordnung) als *lex specialis* zu den Datenzugriffsvorschriften anzusehen ist und dass mit Bereitstellung von (Buchhaltungs-)Daten via Export über die einheitlichen digitalen Schnittstellen i.S.d. § 147b AO-E der Z2- und Z3-Zugriff auf die von der Datensatzbeschreibung umfassten Informationen erledigt ist.

- Unserem Verständnis nach ist mit den Begriffen „Schnittstellen“ und deren „Implementierung“ in § 147b AO-E nicht die Etablierung einer Direktverbindung zu Servern der Finanzverwaltung und die unmittelbare Übertragung von Buchführungsdaten auf dieselben gemeint, sondern ein Download („Export“) der Daten und deren Bereitstellung entweder durch Datenträgerüberlassung oder über Datenaustauschplattformen. Falls auch Direktverbindungen zu Servern der Finanzverwaltung von der Ermächtigungsgrundlage umfasst sein sollen, wäre dies dort explizit zu benennen (z.B. „Export oder direkte Übertragung“). Denn eine (verpflichtende) Direktverbindung stellt sehr viel höhere Anforderungen an die Absicherung der liefernden Datenverarbeitungssysteme und würde damit eine größere Eingriffstiefe der künftigen Verordnung bedeuten.

Petition 17: In der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, dass sich die einheitlichen digitalen Schnittstellen auf einen Datenexport beschränken und hierüber keine Direktverbindungen (verpflichtend) etabliert werden sollen.

Hinweise zur künftigen Verordnung i.S.d. § 147b AO-E und zur darauf fußenden Entwicklung von einheitlichen digitalen Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen:

1. Bei der Entwicklung von einheitlichen digitalen Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen sollte möglichst Rückgriff auf schon bestehende Schnittstellen und Formate sowie in anderen Rechtsbereichen bestehende Standardisierungsbemühungen genommen werden. Insbesondere die umfangreichen Vorarbeiten der OECD in diesem Bereich (SAF-T) sind auf ihre Anwendbarkeit in und Übertragbarkeit auf Deutschland zu prüfen. In jedem Fall sollte auf volle Kompatibilität mit internationalen Standards geachtet werden. Dies

reduziert den Einführungsaufwand für international tätige Softwarehersteller und Steuerpflichtige.

2. Verbindliche Standards für den Datenexport sollten gemeinsam mit der unternehmerischen Praxis entwickelt werden, z.B. durch frühzeitige Einbindung von Verbänden, Softwarehäusern, Beratern sowie auch Vertretern der Wissenschaft (s. auch die Gesetzesbegründung zu § 147b AO-E). Dies gilt insbesondere für die eventuelle Festlegung eines über die Schnittstellen zu liefernden Mindestumfangs. Vergleichbar mit der (Fort-) Entwicklung der Taxonomie für die E-Bilanz (§ 5b EStG) sollte ein transparenter Prozess mit klaren, im Vorhinein feststehenden Update-Terminen für die Datensatz- und Schnittstellenbeschreibungen etabliert werden.
3. Sowohl für die Einführungsphase als auch für die Umsetzung möglicher Updates der Schnittstellen- und Datensatzbeschreibungen ist ausreichend Vorlaufzeit für deren Entwicklung einzuplanen und für ihre Implementierung zu gewähren. Die Einführung standardisierter Exporte von Buchführungsdaten ist eine hochkomplexe Aufgabe, die nur erfolgreich erfüllt werden kann, wenn die Schnittstellen- und Datensatzbeschreibungen umfassend und von hoher Qualität sind. Andernfalls muss es sowohl bei der Implementierung als auch bei künftigen Außenprüfungen unter Verwendung der Exporte zu langwierigen und aufwendigen Nachbesserungen kommen.
4. Augenmerk ist auch auf die Auswirkungen der einheitlichen digitalen Schnittstellen auf individualisierte Buchführungssysteme zu richten, also auf solche, die von den Standards der Systemhersteller abweichen. Es werden Regelungen zu schaffen sein, wie mit Datenelementen umzugehen ist, die in der einheitlichen Schnittstellenbeschreibung vorgesehen sind, von bestimmten Datenverarbeitungssystemen aber nicht geliefert werden können.
5. Datenexporte über einheitliche digitale Schnittstellen erlauben effiziente Risikoanalysen mit Hilfe standardisierter Datenauswertungen. Ein Lückenschluss zwischen den in unterschiedlichen Verfahrensteilen genutzten Softwarebausteinen der Finanzverwaltung scheint realistisch (z.B. Betriebsprüfungsfeststellungen ↔ Steuerbilanz ↔ Veranlagung). Hiervon sollten Steuerpflichtige nicht nur durch den schnelleren Abschluss von Außenprüfungen profitieren, sondern auch durch die Rückübermittlung von Daten (z.B. BP-Berichte, E-Bilanzen) in ebenso digitaler und standardisierter Form, wie sie der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt wurden.

5. Artikel 3 Nr. 16: Anpassung § 158 AO (Beweiskraft der Buchführung)

Soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, misst § 158 AO Büchern und Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, Beweiskraft für die Besteuerung bei. Verkürzt gesagt bedarf es eines formellen Mangels von sachlichem Gewicht, um diese Beweiskraft zu erschüttern und einem Außenprüfer die (teilweise) Verwerfung der

Buchführung sowie einen Weg in die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO) zu eröffnen.

Mit der Neufassung von § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E werden mit den standardisierten Datenexporten (i.S.d. §§ 146a und § 147b AO-E sowie § 41 Abs. 1 S. 7 EStG i.V.m. § 4 Abs. 2a LStDV) einzelne Anforderungen aus dem Kreise der Ordnungsmäßigkeitskriterien der Buchführung herausgegriffen. Diesen wird ein erhebliches, über die übrigen Kriterien deutlich hinausgehendes Gewicht verliehen. Ein Verstoß gegen die genannten Anforderungen soll nun die Beweiskraft der Buchführung (Vermutung der Richtigkeit) erschüttern und zwar ohne die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, sich zu exkulpieren und die sachliche Richtigkeit seiner Bücher und Aufzeichnungen auf anderem Wege zu belegen.

Begründet wird die neue Alleinstellung der standardisierten Datenexporte allein damit, dass durch die Nicht-Bereitstellung dieser Datensätze „die Prüfung erschwert“ werde (vgl. Gesetzesbegründung, S. 84).

U.E. ist dieser Hinweis auf die Prüfungsdurchführung nicht hinreichend, um einen so weitgehenden Eingriff zu rechtfertigen. Denn auch die Verletzung anderer Ordnungsmäßigkeitskriterien (z.B. fehlende Bereitstellung einer Verfahrensdokumentation, lückenhafte Beleghaltung, TSE ohne Funktion) erschwert die Prüfung. Dies eröffnet indessen nicht unmittelbar den Weg in die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, sondern nur, wenn Grund zur Vermutung besteht, dass die Buchführung sachlich unzutreffend ist.

Es scheint unverhältnismäßig, dass der Steuerpflichtige bei fehlender oder unzureichend funktionierender Schnittstelle die Richtigkeit seiner Buchführung nicht etwa durch andere Exporte aus dem Buchführungssystem (somit herkömmlicher Z3-Zugriff) belegen können soll.

Zudem ist in der aktuellen Formulierung von § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E nicht hinreichend klar, was genau die Tatbestandsvoraussetzung ist, um die Beweiskraft der Buchführung pauschal zu erschüttern: „soweit die elektronischen Daten nicht nach der Vorgabe der einheitlichen digitalen Schnittstellen [...] zur Verfügung gestellt werden.“

Bedeutet schon eine marginale Abweichung vom geforderten Datenformat (z.B. Belegdatum MM.TT.JJJJ anstatt TT.MM.JJJJ) oder eine fehlende Tabellenspalte die Eröffnung der Schätzungsbefugnis (§ 162 AO)? Oder ist es hierfür erforderlich, dass gar keine Daten über eine digitale Schnittstelle geliefert werden? Kann der Steuerpflichtige nachbessern, wenn nach einem initialen Export Fehler festgestellt wurden?

- **Petition 18:** Die geplante Vorschrift in § 158 Abs. 2 Nr. 2 ist unsystematisch und sollte nicht in die Abgabenordnung aufgenommen werden. § 158 AO steht in seiner aktuellen Fassung der Digitalisierung der Betriebsprüfung nicht im Wege und ist nicht der richtige Ort für eine Sanktion der Nichteinhaltung einzelner Ordnungsmäßigkeitskriterien. Zudem ist die Vorschrift insbesondere nicht hinreichend bestimmt.

6. Artikel 3 Nr. 22: Anpassung § 197 AO (Prüfungsanordnung)

Bereits in der heutigen Praxis der Außenprüfung werden mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung regelmäßig in einer Anlage Unterlagen aufgezählt, die zu Beginn der Prüfung vorzulegen sind. Gerade im Bereich der elektronisch angeforderten Informationen (insbesondere Buchführungsdaten i.S.d. § 147 Abs. 6 AO) sind die Anforderungen häufig nicht hinreichend konkret. Formulierungen wie „... zu Beginn der Prüfung sind Daten im GDPdU-Format vorzulegen...“ sind keine Seltenheit und führen aufgrund fehlender Bestimmtheit häufig zu unnötigem Aufwand aufseiten der Steuerpflichtigen wie auch aufseiten der Betriebsprüfung. Es steht zu befürchten, dass sich mit der Vorverlagerung der Vorlagepflichten dieses Problem verschärft.

- **Petition 19:** Aus der Gesetzesformulierung (§ 197 Abs. 3 AO-E) sollte ersichtlich sein, dass es sich bei der Vorab-Anforderung von Daten um eine ex ante-Ausübung des Datenzugriffsrechts i.S.d. § 147 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 AO-E handelt. Sofern Gegenstand des Vorlageverlangens auch Daten aus (künftigen oder bestehenden) einheitlichen digitalen Schnittstellen sind, sollte klargestellt werden, dass sich mit deren Bereitstellung der Z3-Zugriff insoweit erledigt hat (s. auch unsere Hinweise zu § 147b AO-E in Abschnitt 4 dieser Stellungnahme). Als Übertragungsweg sollte auch die herkömmliche Datenträgerüberlassung weiterhin möglich bleiben (s. auch unsere Hinweise zu § 147 Abs. 6 AO-E in Abschnitt 2 dieser Stellungnahme).
- **Petition 20:** Insbesondere vor Beginn der Prüfung in elektronischer Form vorzulegende Unterlagen (Daten) sollten klar abgegrenzt und in möglichst konkreter Form angefordert werden. Zur Vermeidung von beiderseitiger Doppelarbeit sollte für die Steuerpflichtigen zudem (auch vor Beginn der Prüfung) die Möglichkeit bestehen, Fragen hinsichtlich des Vorlageverlangens mit dem Außenprüfer zu besprechen. Sich hieraus etwaig ergebende Änderungen des Vorlageverlangens sind dann dem weiteren Verfahren zu Grunde zu legen (z.B. der Festlegung von Prüfungsschwerpunkten).

7. Artikel 3 Nr. 29: § 379 AO (Ordnungswidrigkeit bei Nichtbeachtung der Aufbewahrungspflichten und des Datenzugriffs)

§ 379 AO soll um vier Bußgeldtatbestände erweitert werden: Neben der Bußgeldbewehrung der Aufbewahrungspflichten nach §§ 147 Abs. 1, 2 und 147a AO sollen künftig auch Mängel bei der Bereitstellung des Datenzugriffs (§ 147 Abs. 6 AO-E), insbesondere des direkten Datenzugriffs (Z1) sanktioniert werden.

Gegen die Aufnahme der genannten Ordnungsvorschriften in den Ordnungswidrigkeitenkatalog sprechen keine grundsätzlichen Erwägungen. Allerdings sind die gewählten Maßstäbe u.E. auch nach der erfolgten Überarbeitung der im RefE vorgesehenen Neuregelungen durch den RegE in Teilen noch unzureichend bestimmt. Zu begrüßen ist die Änderung der ursprünglich gewählten Formulierung für die

Sanktionierung einer Verletzung der Aufbewahrungspflichten („nicht“ oder „nicht vollständige“ Aufbewahrung von Unterlagen) in die präzisere Vorgabe, dass der Bußgeldtatbestand des § 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 AO-E nur verwirklicht ist, wenn Unterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO nicht oder nicht für die vorgeschriebene Dauer aufbewahrt werden. Allerdings sollte hier § 147 Abs. 3 AO ebenfalls in Bezug genommen werden, da bei einer vorzeitigen Vernichtung von Unterlagen bzw. Daten nicht gegen § 147 Abs. 1, sondern gegen Abs. 3 verstoßen wird.

Ebenfalls verändert wurden die neuen Bußgeldtatbestände, die Verstöße gegen die Datenzugriffsregeln (§ 147 Abs. 6 AO-E) sanktionieren. Da auch zu den überarbeiteten Vorgaben in § 379 Abs. 2 Nr. 1h und 1i AO-E die Gesetzesbegründung weitgehend schweigt, bleiben die neuen Maßstäbe unklar:

So bestimmt § 379 Abs. 2 Nr. 1h AO-E in der Fassung des RegE nunmehr, dass „*ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig einer vollziehbaren Anordnung nach § 147 Abs. 6 S. 1 zuwiderhandelt*“. Diese Formulierung ist nicht nur wegen des Zusammenspiels von Handeln und Zuwiderhandeln bemerkenswert, sondern es stellt sich insbesondere die Frage, was unter dem Zuwiderhandeln einer vollziehbaren Anordnung genau zu verstehen ist. Da § 147 Abs. 6 S. 1 AO-E selbst keine Rechtsgrundlage für Anordnungen bietet und die Prüfungsanordnung hier wohl nicht gemeint sein kann, dürfte unter „Anordnung“ die Ausübung des Rechts der Finanzverwaltung zum Datenzugriff (Z1, Z2, Z3) zu verstehen sein. Allerdings bleibt auch unter dieser Annahme unklar, wann und wie die Ausübung des Datenzugriffsrechts „vollziehbar“ sein soll.

§ 379 Abs. 2 Nr. 1i AO-E in der Fassung des RegE bestimmt, dass „*ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 147 Abs. 6 S. 2 Nummer 1 Einsicht nicht, nicht richtig oder nicht vollständig gewährt*“. Dieser Bußgeldtatbestand bezieht sich nur auf den direkten Datenzugriff (Z1) und zwar nur soweit sich Daten des Steuerpflichtigen bei einem Dritten befinden. Die Sanktion richtet sich somit offenbar gegen den Dritten. Da die Gesetzesbegründung nicht aktualisiert wurde, bleibt unklar, warum Verstöße des Dritten ausgerechnet gegen den direkten Datenzugriff als sanktionierungswürdig erachtet werden. Zudem ist zumindest zweifelhaft, ob die gewählten Maßstäbe „nicht richtig“ und „nicht vollständig“ im Kontext des direkten Datenzugriffs rechtssicher (und gerichtlich überprüfbar) angewendet werden können.

- **Petition 21:** Die Gesetzesbegründung sollte die neu einzuführenden Bußgeldvorschriften (nach ihrer Überarbeitung durch den RegE) erläutern. Dies gilt insbesondere für § 379 Abs. 2 Nr. 1h und 1i AO-E, deren Reichweite und die anzulegenden Maßstäbe sich allein aus dem Gesetzestext nicht erschließen. Um überschießende und streitbefangene Festsetzungen von Bußgeldern im Bereich des Datenzugriffs zu vermeiden, sollten die anzulegenden Maßstäbe überarbeitet werden.
- **Petition 22:** Insbesondere mit Blick auf die geplante Verschärfung in § 158 Abs. 2 AO-E (zu unserer ablehnenden Haltung s. Abschnitt 5 dieser Stellungnahme) und die Einführung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes ist sicherzustellen, dass Mängel beim Datenzugriff nicht mehrfach sanktioniert werden.

8. Artikel 7: Inkrafttreten (Allgemeine Anwendung des Gesetzes)

Gemeinsam mit allen anderen Anpassungen, die nicht unter Art. 97 § 37 EGAO-E fallen, soll die Verordnungsermächtigung gem. § 147b AO-E am 01.01.2023 in Kraft treten. Entscheidend für den weiteren Zeitplan wird zum einen der Zeitpunkt der Veröffentlichung eines Entwurfs der entsprechenden Rechtsverordnung durch das BMF und zum anderen die Entwicklung der hierauf basierenden Schnittstellen- und Datensatzbeschreibungen sein. Insbesondere letztere werden umso schneller zur Verfügung stehen, je früher ein Projektansatz definiert ist, der den Rahmen für die auch von uns als zwingend notwendig erachtete Einbindung von Wirtschaftsvertretern bildet (z.B. Gründung gemeinsamer Arbeitsgruppen zwischen Wirtschaft, Beraterschaft und Verwaltung etc.).

9. Artikel 4: Art. 97 § 38 EGAO-E (Erprobung alternativer Prüfungsmethoden)

Wir begrüßen ausdrücklich die geplante Ergänzung der Reform der Außenprüfung um die Möglichkeit, bei Vorhandensein eines unternehmensseitig wirksam implementierten, steuerlichen Kontrollsystems Erleichterungen bei den Ermittlungshandlungen zu gewähren (s. Stellungnahme des Bundesrates vom 07.10.2022, BR-Drs. 409/22 (Beschluss)). Die Erprobung einer Neuausrichtung der verwaltungsseitigen Prüfungsmethodologie hin zu einer stärker prozess- und kontrollorientierten Außenprüfung (TaxCMS-Prüfung) stellt eine Annäherung an die langjährige Praxis der Wirtschaftsprüfung dar und ist somit nicht nur geeignet, in effizienter Weise Prüfungssicherheit aufseiten der Finanzverwaltung zu erlangen, sondern – neben den gewährten Erleichterungen – auch Synergien aufseiten der Steuerpflichtigen zu heben (z.B. durch mehrfache Verwendung der Dokumentation durchgeführter steuerlicher Kontrollen).

Optimierungsbedarf bei der Erprobungsregelung in § 38 EGAO-E sehen wir insbesondere in den nachfolgend skizzierten Bereichen.

- § 38 Abs. 1 S. 1 EGAO-E sowie die Gesetzesbegründung lassen erkennen, dass die Umsetzung der Erprobung alternativer Prüfungsmethoden vollständig in die Hände der Finanzverwaltung gelegt werden soll. Ein Anspruch von Steuerpflichtigen, die bereits über ein voll implementiertes TaxCMS verfügen und ggf. sogar dessen Angemessenheit und Wirksamkeit von Wirtschaftsprüfern haben bestätigen lassen, Zugang zu § 38 EGAO-E zu erhalten, besteht offenkundig nicht. U.E. wäre es ein starkes Indiz für den tatsächlich vorhandenen Erprobungswillen neuer Prüfungsmethoden, wenn – bei Vorliegen der Eingangsvoraussetzung „implementiertes TaxCMS“ – ein Anspruch auf dessen Überprüfung im Rahmen der Außenprüfung bestünde. So könnte zudem (unabhängig von dem jeweiligen Ergebnis der Wirksamkeitsprüfung durch die Finanzverwaltung) sichergestellt werden, dass zum Ende der Evaluierungsphase

am 30. April 2027 eine hinreichende Zahl an Erprobungsfällen vorliegt.

Petitem 23: § 38 EGAO-E sollte derart ausgestaltet werden, dass bei Erfüllung bestimmter Eingangsvoraussetzungen (z.B. implementiertes TaxCMS) ein Anspruch auf Überprüfung der Wirksamkeit durch die Betriebsprüfung besteht. Sollte dies für die Erprobungsphase nicht möglich erscheinen, bitten wir, dies für die Aufnahme einer endgültigen Regelung vorzumerken.

- Dem Wortlaut von § 38 Abs. 1 S. 1 EGAO-E gemäß sind Erleichterungen aufgrund einer verbindlichen Zusage von Beschränkungen der Art und des Umfangs der Ermittlungshandlungen regelmäßig erst für die „*nächste Außenprüfung*“ möglich.

Sofern der Steuerpflichtige ein anschlussgeprüfter Großbetrieb i.S.d. § 3 BPO ist, würden diese dann erst für den nächsten Prüfungszyklus (im Regelfall drei Jahre später) greifen. U.E. sollten nach einer erfolgten Feststellung, dass ein wirksames TaxCMS implementiert wurde (eventuell nur für Teilbereiche der Besteuerung), die genannten Erleichterungen bereits im laufenden Prüfungszyklus, mithin zeitlich kongruent mit dem als wirksam erachteten TaxCMS, greifen. Auch dies wäre ein Beitrag, dass zum Ende der Evaluierungsfrist am 30. April 2027 eine valide Datengrundlage über die Ergebnisse der Erprobungsphase existiert. Dies wird voraussichtlich nicht der Fall sein, wenn erst im zweiten Prüfungszyklus erkennbar wird, ob Steuerpflichtige mit einem als wirksam erkannten TaxCMS tatsächlich weitgehend risikofrei sind. Dem stehen u.E. auch keine sachlichen Gründe entgegen, da für genau diesen Zeitraum von der Finanzverwaltung festgestellt wurde, dass ein wirksames TaxCMS beim Steuerpflichtigen bestanden hat bzw. besteht.

Petitem 24: In § 38 EGAO-E sollte klargestellt werden, dass die Betriebsprüfung nach Feststellung des Vorliegens eines wirksamen Steuerkontrollsystems (neben der verbindlichen Zusage für die nächste Außenprüfung) auch schon im laufenden Prüfungsverfahren Beschränkungen der Art und des Umfangs der Ermittlungshandlungen vornehmen kann, weil kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko besteht (Zeitraumkongruenz).

Ein besonderes Augenmerk sollte auch auf digitale Aspekte bei TaxCMS gelegt werden, mit denen sich das IDSt befasst und die besonders effizienzsteigernd wirken können. Denn sowohl die Implementierung als auch die Dokumentation der Durchführung von steuerlichen Kontrollen als auch die Überwachung und Dokumentation von *Änderungen* an einem implementierten Steuerkontrollsystem i.S.d. § 38 EGAO-E kann durch digitale

Prozesse und Tools unterstützt werden. Diese sind nicht nur für große und größte Unternehmen zugänglich, sondern auch für den Mittelstand verfügbar oder mit Hilfe von Standard- bzw. webbasierten Anwendungen mit überschaubarem Aufwand unternehmensindividuell konfigurierbar. Wir ermutigen Unternehmen beim Aufbau und der Fortentwicklung ihrer Steuerkontrollsysteme, deren digitale Operationalisierung zu evaluieren und die Digitalisierung des steuerlichen Kontrollumfelds voranzutreiben. Gleichsam sollte die Finanzverwaltung bei den von § 38 EGAO-E vorgesehenen Systemprüfungen von Steuerkontrollsystemen deren digitale Umsetzung und die damit

verbundenen Prüfungserleichterungen positiv bei der Beurteilung der Wirksamkeit berücksichtigen.

10. Ermittlung des Erfüllungsaufwands

Insbesondere bei Digitalisierungsthemen ging die Ermittlung des Erfüllungsaufwands in der Vergangenheit oft an der Realität vorbei. Zu beobachten ist eine systematische Unterschätzung der Kosten von Digitalisierungsprojekten für Steuerpflichtige und auch für Softwarehersteller und -dienstleister. Idealerweise stehen den hohen Einführungskosten Einsparungen im künftigen (Regel-)Betrieb gegenüber. Auch hier scheint die Methodologie der Erfüllungsaufwandsberechnung nur begrenzt geeignet, um auch nur annähernd zutreffende Ergebnisse zu liefern.

Nachdem der RefE (noch) keine Aussagen zum Erfüllungsaufwand aus den Maßnahmen zur Reform der Abgabenordnung enthielt, finden sich im RegE detaillierte Angaben (s. Abschnitt A. VI. 5 der Gesetzesbegründung). Aus der Reform der Abgabenordnung findet sich nur eine Quantifizierung des Erfüllungsaufwands aufseiten der Wirtschaft für die Beantragung von Teilabschlussbescheiden i.S.d. § 180 Abs. 1a AO-E. Dies ist unverständlich, da zumindest die erweiterten Vorlagepflichten gem. § 90 Abs. 4 AO-E und die geplante Verschärfung des Z3-Zugriffs (Übermittlung von Daten nach Vorgabe der Finanzbehörde, vgl. hierzu Abschnitt 2 dieser Stellungnahme) zusätzlichen Erfüllungsaufwand verursachen werden.

Auch wenn mit § 147b AO-E zunächst nur eine Ermächtigungsgrundlage für die künftige (verpflichtende) Einführung einheitlicher digitaler Schnittstellen geschaffen werden soll und eine Schätzung des Erfüllungsaufwands wohl mit dem Entwurf der Rechtsverordnung erfolgt, so sollte schon jetzt berücksichtigt werden, dass durch dieses Vorhaben nicht nur Entwicklungsaufwand aufseiten der Softwarehersteller entsteht, der kaum unmittelbar auf deren Kunden umzulegen sein dürfte, sondern auch Implementierungs- und Anpassungsaufwand aufseiten der Steuerpflichtigen. Erfahrungen aus europäischen Ländern, die SAF-T-Projekte durchgeführt haben, zeigen, dass die Einführungskosten erheblich sind, sich aber durch sorgfältige Projektplanung und -umsetzung mindern lassen.

- **Petition 25:** Sollte an der Verschärfung des Datenzugriffs im Wege der Datenübertragung (Z3-Zugriff i.S.d. § 147 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 sowie S. 2 Nr. 3) festgehalten werden, so ist die Erfüllungsaufwandsschätzung um eine entsprechende Kalkulation zu ergänzen. Mehraufwand für Unternehmen und ggf. auch Softwarehersteller wird sich insbes. aufgrund von nicht-bundeseinheitlichen Vorgaben hinsichtlich Datenformaten und -strukturen sowie der Notwendigkeit der Anpassung von DV-Systemen an diese künftigen Vorgaben ergeben.
- **Petition 26:** Anhand der geplanten einheitlichen digitalen Schnittstellen (§ 147b AO-E) sollte die Methodologie der Ermittlung des Erfüllungsaufwands bei

Digitalisierungsprojekten kritisch hinterfragt und ggf. angepasst werden. Ziel muss eine realistische Aufwandsschätzung für Wirtschaft und Verwaltung sein.

Über das IDSt

Das gemeinnützige „Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.“ ist eine neutrale Plattform und vertritt eine breite Mitgliedschaft. Diese besteht aus Handwerk, Industrie, Einzelhandel, Banken- und Versicherungswirtschaft, den steuerberatenden Berufen, Softwareanbietern sowie der Landwirtschaft und der ebenfalls stark vertretenen Wissenschaft:

- etwa 60 Einzelunternehmen sowie (u.a.) die folgenden Verbände: IHK München, Handelsverband Deutschland, Zentralverband des Deutschen Handwerks, Verband der Chemischen Industrie, Bundesverband der Deutschen Industrie, Verband der Automobilindustrie, Zentralverband der Elektro- und Digitalindustrie, Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau
- knapp 20 Steuerberatungskanzleien, die Bundessteuerberaterkammer, der Deutsche Steuerberaterverband sowie zahlreiche lokale Steuerberaterkammern und -verbände und der Landwirtschaftliche Buchführungsverband
- SAP, Datev sowie etwa fünf kleinere Anbieter von Spezialsoftware
- Universität Freiburg und Bochum sowie knapp 20 Universitätsprofessor(inn)en

Erfreulich ist insbesondere, dass darüber hinaus auch Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter aus verschiedenen Bereichen der öffentlichen Verwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit eine Mitgliedschaft im IDSt eingegangen sind und/oder in unseren Gremien mitwirken. Diese rekrutieren sich aus der OECD, dem Bundesfinanzministerium, dem Bundesverteidigungsministerium, dem Bundeszentralamt für Steuern, aus Landesfinanzverwaltungen, lokalen Finanzämtern und aus Richtern an Finanzgerichten.

Die Struktur des IDSt stellt sicher, dass keine Partikularinteressen, sondern das Thema der „Digitalisierung im Steuerrecht“ als Gemeininteresse vertreten wird. Dies ergibt sich aus der breiten Mitgliederstruktur sowie einer Beitragssatzung, die eine gleichmäßige Verteilung der Finanzierung auf alle Mitglieder vorsieht: wegen der Vielzahl der Mitglieder und der relativ gleichmäßigen Höhe der Mitgliedsbeiträge kann kein Mitglied aufgrund seines finanziellen Beitrags besondere Rechte oder einen herausgehobenen Einfluss im Institut beanspruchen. Das IDSt ist gemeinnützig und transparent. Mehr Informationen und eine detaillierte Mitgliederliste sind auch auf unserer Website (www.idst.tax) abrufbar.

Impressum

Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V. (IDSt)
Breite Straße 29
10178 Berlin

www.idst.tax

T: +49 89 54197805

Ansprechpartner

Georg Geberth
Vorsitzender des Vorstands
geberth@idst.tax

Jens Schäperclaus
Stellvertretender Vorsitzender des Vorstands
Vorsitzender des Fachausschusses II
schaeperclaus@idst.tax

**Dr. Franziska Peters
Richterin am Finanzgericht
Finanzgericht Münster
Warendorfer Straße 70
48145 Münster**

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „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 Steuerverfahrensrechts“ (BT-Drucksache 20/3436)

1. Einleitung

Am 12. Juli 2022 hat das BMF einen Referentenentwurf 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 Steuerverfahrensrechts veröffentlicht, der am 24. August 2022 vom Kabinett beschlossen wurde.¹ Ziel des Gesetzentwurfs ist die Umsetzung der als „DAC 7“ bezeichneten 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 (ABl. L 104/1 vom 25.03.2021) (Amtshilferichtlinie). Über eine EU-weite Meldepflicht für digitale Plattformen sollen die Finanzbehörden einen besseren Zugang zu Informationen erlangen, die für eine gleichmäßige und gesetzliche Besteuerung, insbesondere von Einkünften, die unter Verwendung digitaler Plattformen erzielt werden, erforderlich sind. Darüber hinaus sollen steuerverfahrensrechtlichen Bestimmungen der AO, insbesondere im Zusammenhang mit der Durchführung von Außenprüfungen, punktuell modernisiert werden. Der Finanzausschuss des Bundesrates hat am 23.09.2022 eine Empfehlung zu dem Regierungsentwurf abgegeben.² Die folgende Stellungnahme befasst sich mit einzelnen für den Bereich der Außenprüfung geplanten Neuregelungen und geht auch auf die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates, interne Steuerkontrollsysteme der Steuerpflichtigen in der Betriebsprüfung zu berücksichtigen, ein.

2. Einzelne Neureglungen

a) Datenzugriff und Datenschutz, § 147 Abs. 6 und 7 AO-E

§ 146 Abs. 6 und 7 AO-E fassen die Regelungen zum Datenzugriff auf steuerrelevante Daten der Steuerpflichtigen neu. Die bisherigen Datenzugriffsmöglichkeiten („Z1-Zugriff“ unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem, „Z2-Zugriff“ durch Datenauswertung durch den Steuerpflichtigen nach Weisung des Prüfers, „Z3-Zugriff“ durch

¹ BR-Drucksache 409/22 vom 26.08.2022. Der Entwurf ist abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilung_n/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-07-12-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/2-Regierungsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=4.

² BR-Drucksache 409/1/22.

Datenträgerüberlassung) bleiben bestehen. § 147 Abs. 6 S. 1 und 2 AO-E fassen den „Z3-Zugriff“ allgemeiner und sehen vor, dass aufzeichnungspflichtige Daten „in einem maschinell auswertbaren Format“ übertragen werden können. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs soll dies, was m.E. zutreffend ist, bereits nach geltender Rechtslage zulässig sein und § 147 Abs. 6 AO-E insofern nur eine rechtliche und sprachliche Klarstellung enthalten.³

Der neu geschaffene Abs. 7 in § 147 AO regelt, dass die Verarbeitung und Aufbewahrung der nach Absatz 6 zur Verfügung gestellten Daten auch auf mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörden unabhängig von deren Einsatzort zulässig ist und die Finanzbehörde die nach Absatz 6 zur Verfügung gestellten und gespeicherten Daten bis zur Unanfechtbarkeit der die Daten betreffenden Verwaltungsakte auch auf den mobilen Datenverarbeitungssystemen unabhängig von deren Einsatzort aufbewahren darf. Die Neuregelung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass Laptops, die Prüfer in Außenprüfungen oder Nachschauern verwenden, nicht nur im Betrieb des Steuerpflichtigen oder in Amtsräumen eingesetzt werden.⁴ Daten der Steuerpflichtigen dürfen danach auf mobilen Endgeräten der Prüfer gespeichert und verarbeitet werden. § 200 Abs. 2 S. 2 AO-E ergänzt die Regelung dahingehend, dass dann, wenn mobile Endgeräte der Außenprüfer in datenschutzrechtlich geeigneter Weise gegen unbefugten Zugriff gesichert sind, eine ortsunabhängige Tätigkeit als an Amtsstelle ausgeübt gilt.

Nach der Rechtsprechung des BFH zum Datenzugriff muss zumindest bei Berufsgeheimnisträgern entsprechend dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der erhobenen Daten Rechnung getragen und nach Möglichkeit ausgeschlossen werden, dass die Daten außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder der Diensträume der Finanzverwaltung, bspw. infolge eines Diebstahls des Prüfer-Notebooks, in fremde Hände geraten können.⁵ Die Daten des Steuerpflichtigen sollten deshalb nur in seinen Geschäftsräumen oder an Amtsstelle erhoben und verarbeitet werden dürfen.⁶ Mit Blick auf diese Rechtsprechung beinhalten § 147 Abs. 7 AO-E und § 200 Abs. 2 S. 2 AO-E ein Nichtanwendungsgesetz, indem sie die Auswertung und dauerhafte Speicherung der erhobenen Daten der Steuerpflichtigen auf mobilen Endgeräten zulassen, ohne nach dem Gegenstand der Tätigkeit der Steuerpflichtigen zu differenzieren. Die Neuregelung dient der Praktikabilität. Die datenschutzrechtliche Sicherung der Daten der Steuerpflichtigen auf mobilen Endgeräten dürfte aber weiterhin eine Rolle bei der (gerichtlichen) Überprüfung der Verhältnismäßigkeit eines Datenzugriffsverlangens spielen.

b) Vereinheitlichung von Schnittstellen, § 147b AO-E

³ Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 92.

⁴ Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

⁵ BFH, Urteil vom 7. Juni 2021 – VIII R 24/18 –, BFH/NV 2021, 1385; BFH, Urteil vom 16. Dezember 2014 – VIII R 52/12 –, BFH/NV 2015, 1455.

⁶ BFH, Urteil vom 7. Juni 2021 – VIII R 24/18 –, BFH/NV 2021, 1385; BFH, Urteil vom 16. Dezember 2014 – VIII R 52/12 –, BFH/NV 2015, 1455.

aa) Inhalt und Ziel der Regelung

Nach § 147b S. 1 AO-E kann das BMF durch Rechtsverordnung einheitliche digitale Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten bestimmen, die mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt worden und nach § 147 Absatz 1 aufzubewahren sind. In der Rechtsverordnung soll nach § 147b S. 2 AO-E auch eine Pflicht zur Implementierung und Nutzung der jeweiligen einheitlichen digitalen Schnittstelle oder von Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten bestimmt werden können.

Nach geltender Gesetzeslage genügt es, wenn der Steuerpflichtige die Daten in einem allgemein erkennbaren Datenformat zur Verfügung stellt und der verwendete Datenträger keine Auswertungssperren oder -erschwernisse enthält.⁷ Insbesondere ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, seine Datenverarbeitungssysteme so auszurichten, dass diese für das von der Finanzverwaltung genutzte Analyseprogramm IDEA verwertbar sind.⁸ Im Betriebsprüfungsalltag kann die unterschiedliche Ausgestaltung von Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen allerdings zu einer Vervielfachung des Aufwands bei der Datenprüfung und damit zu einer Verzögerung der Betriebsprüfung führen⁹ und erhöht das Risiko formaler Beanstandungen. Die neue Vorschrift soll dementsprechend dem Außenprüfer das Einlesen sowie die Verarbeitung und Prüfung der Daten erleichtern.¹⁰ In der Begründung des Gesetzesentwurfs wird hierzu auf die positiven Praxiserfahrungen mit der digitalen LohnSchnittstelle (DLS) und der Digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K) verwiesen.¹¹ Eine Vereinheitlichung erleichtert insofern nicht nur dem Außenprüfer die Datenprüfung, sondern schafft auch Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen – allerdings um den Preis des Investitionsaufwands für die Implementierung.

bb) Reichweite der Verordnungsermächtigung

Die Begründung des Gesetzesentwurfs verweist darauf, dass im Gegensatz zu den durch Verwaltungsschreiben veröffentlichten Schnittstellen bei der Schaffung von Schnittstellen durch Rechtsverordnung nach § 47 Abs. 3 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesregierung die Pflicht bestehe, die betroffenen Verbände vorab anzuhören, wodurch die Transparenz vergrößert werde.¹² Dieser Vorteil der Verordnungs- gegenüber einer Erlassregelung ist nicht von der Hand zu weisen.

Allerdings ist der Umstand, dass nach § 147b AO-E nicht nur die technische Beschreibung von Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen, sondern auch die allgemeine Verpflichtung zur Nutzung der durch Rechtsverordnung vereinheitlichten Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen in einer Rechtsverordnung geregelt werden sollen, vor dem Hintergrund des

⁷ Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 147 AO, Rz. 41c.

⁸ FG Münster v. 15.1.2013 – 13 K 3764/09, EFG 2013, 638; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 147 AO, Rn. 41c

⁹ Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

¹⁰ Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

¹¹ Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

¹² Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

Grundsatzes des Vorbehalts des Gesetzes in seiner Ausprägung als Parlamentsvorbehalt rechtsstaatlich zumindest bedenklich. Die Pflicht zur Implementierung und Nutzung der Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen bedeutet nicht zuletzt aufgrund des damit verbundenen finanziellen Aufwands einen erheblichen Eingriff in die Rechte der Steuerpflichtigen.

Zu berücksichtigen ist außerdem, dass der in § 147b S. 1 AO-E (ebenso wie in § 146 Abs. 7 AO) verwendete Begriff des „Datenverarbeitungssystems“ gesetzlich nicht definiert ist, was bereits nach derzeit geltendem Recht zu Problemen bei der Bestimmung der Reichweite des Datenzugriffsrechts des Außenprüfers führen kann.¹³ Neben „Klassikern“ wie Kassen- und Warenwirtschaftssystemen können zu Datenverarbeitungssystemen iSv § 147 Abs. 6 AO bzw. dann § 147b AO-E je nach Tätigkeitsfeld des Unternehmens noch weitere technische Einrichtungen gehören, bei denen die Gewährung des Datenzugriffs bzw. die Schaffung einer einheitlichen Schnittstelle und Datensatzbeschreibung eher fernliegt, wie bspw. Betriebsstundenzähler, Kassen- und Parkscheinautomaten, Ladepunkte für Elektrofahrzeuge oder Warenautomaten gehören.

Die dargestellten Bedenken werden verstärkt durch den Umstand, dass es nach der neuen Fassung des § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E zu einer Verwerfung der Buchführung, also einer Aufhebung der Vermutung der sachlichen Richtigkeit des Buchführungsergebnisses, führen soll, wenn elektronische Daten nicht nach den Vorgaben des § 147b AO-E in Verbindung mit der dann geltenden Rechtsverordnung zur Verfügung gestellt werden. Dies wiederum führt grundsätzlich gemäß § 162 Abs. 2 AO zu einer Schätzungsbefugnis des Prüfers.

Vor diesem Hintergrund wäre eine Regelung vorzuziehen, die – vergleichbar der für Kassensysteme geltenden Vorschrift des § 146a AO in Verbindung mit der Kassensicherungsverordnung – das „ob“ der Verpflichtung zur Nutzung einheitlichen Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen gesetzlich verankert und das „wie“ der technischen Ausgestaltung einer Rechtsverordnung überlässt. Auf diese Weise würden den Gesichtspunkten der Rechtssicherheit einerseits und der erforderlichen Flexibilität und Transparenz andererseits in gleicher Weise Rechnung getragen. Im Rahmen der Verordnung sollten außerdem Klarstellungen zu denjenigen Datenverarbeitungssystemen vorgenommen werden, die von iSv § 147b AO-E erfasst werden sollen.

c) Frühzeitige Rechtssicherheit durch einen neuen Teilabschlussbescheid, § 180 Abs. 1a AO-E

Mit dem Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO-E wird ein neues Verfahrensinstrument eingeführt. Gemäß § 180 Abs. 1a AO-E kann, solange noch kein Prüfungsbericht ergangen ist, ein Teilabschlussbescheid ergehen, in dem einzelne, im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen soll ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein erhebliches Interesse besteht und dies vom

¹³ Vgl. hierzu *Peters/Danielmeyer* in *Hruschka/Peters/von Freeden*, Steuerliche Betriebsprüfung, Rz. 1.21.

Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird. Gemäß § 202 Abs. 3 AO-E hat vor Erlass des Teilabschlussbescheids ein Teilprüfungsbericht zu ergehen. Ist ein Teilabschlussbescheid ergangen, ist darauf gemäß § 202 Abs. 1 S. 4 AO-E im Betriebsprüfungsbericht hinzuweisen. Die örtliche Zuständigkeit für den Erlass des Teilabschlussbescheids richtet sich gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 5 AO-E danach, für welchen Bescheid der Teilabschlussbescheid unmittelbar Bindungswirkung entfaltet. Das für diesen Folgebescheid (Steuer- oder Feststellungsbescheid) örtlich zuständige Finanzamt ist auch für die gesonderte Feststellung nach § 180 Absatz 1a AO örtlich zuständig.¹⁴

§ 180 Abs. 1a AO schafft eine Möglichkeit, bereits während der laufenden Betriebsprüfung einen Feststellungsbescheid über abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen zu erlassen, bei denen der zugrunde liegende Sachverhalt abschließend geprüft wurde. Bei den im Teilabschlussbescheid benannten Besteuerungsgrundlagen soll es sich um verfahrensrechtlich selbständige gesonderte Feststellungen handeln, die nach § 182 AO jeweils für den nachfolgenden Steuer- oder Feststellungsbescheid unmittelbare Bindungswirkung haben.¹⁵

Die Entscheidung über den Erlass von Teilabschlussbescheiden steht nach § 180 Abs. 1a S. 1 AO-E im Ermessen der Finanzbehörde. Beantragt der Steuerpflichtige den Erlass eines Teilabschlussbescheids, reduziert sich dieses Ermessen allerdings dahingehend, dass ein Teilabschlussbescheid ergehen soll, wenn der Steuerpflichtigen daran ein erhebliches Interesse hat und er dies glaubhaft macht.

Der Erlass eines Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO-E führt dazu, dass Steuerpflichtige schon während der noch laufenden Außenprüfung im Hinblick auf einzelne ausgewählten Besteuerungsgrundlagen Rechtssicherheit erlangen können.¹⁶ Diese frühzeitig erlangte Rechtssicherheit im Hinblick auf bereits verwirklichte Sachverhalte ergänzt § 204 Abs. 2 AO-E um die Möglichkeit, nach Erlass eines Teilabschlussbescheids, aber vor Abschluss der Außenprüfung eine verbindliche Zusage dahingehend zu erhalten, wie der im Teilabschlussbericht dargestellte (und dem Teilabschlussbescheid zugrunde liegende) Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird.

Der Umfang der möglichen Teilfeststellung erschließt sich aus § 180 Abs. 1a AO nicht unmittelbar. Der Begriff der „Besteuerungsgrundlage“ wird in § 180 Abs. 1a AO-E nicht legal definiert. Die Begründung des Regierungsentwurfs spricht hinsichtlich des Anwendungsbereichs des Teilabschlussbescheids von „abgeschlossenen und abschließend geprüften Sachverhalten“. Es dürfte sich um solche Sachverhalte handeln, deren tatsächliche und rechtliche Prüfung abgeschlossen ist und deren rechtliche Wirkung sich nicht auf andere, noch nicht abschließend geprüfte Sachverhalte erstreckt.

Der Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO ist ein Verwaltungsakt und als solcher mittels Einspruch und ggfs. finanzgerichtlicher Klage anfechtbar. Sollte das Finanzamt im Teilabschlussbescheid der Auffassung des

¹⁴ BR-Drucksache 409/22, S. 89.

¹⁵ BR-Drucksache 409/22, S. 96.

¹⁶ BR-Drucksache 409/22, S. 37, 96.

Steuerpflichtigen nicht folgen, kann dieser deshalb versuchen, seine Rechtsauffassung im Rechtsbehelfsweg durchzusetzen. Auch dies kann gegenüber der derzeitigen Rechtslage eine Beschleunigung bedeuten, da so streitige Rechtsfragen frühzeitig gerichtlich geklärt werden können, ohne dass, wie bislang, der Gesamtabschluss der Betriebsprüfung abgewartet werden muss.

d) Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen und Mitwirkungsverzögerungsgeld, § 200a AO-E

aa) Voraussetzungen des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

(1) Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als Verwaltungsakt

Eine wesentliche Verschärfung der steuerlichen Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bringt das sog. qualifizierte Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E mit sich.

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E knüpft an die in § 200 AO geregelten allgemeinen Mitwirkungspflichten in der Betriebsprüfung an. § 200a Abs. 1 AO-E definiert das qualifizierte Mitwirkungsverlangen als „Aufforderung zur Mitwirkung durch ein schriftlich oder elektronisch zu erteilendes Mitwirkungsverlangen mit Rechtsbehelfsbelehrung nach § 356 AO“. Hierdurch wird zunächst verdeutlicht, dass es sich bei dem qualifiziertes Mitwirkungsverlangen um einen Verwaltungsakt iSv § 118 AO handelt. Bei der Einforderung allgemeiner Mitwirkungspflichten durch den Prüfer nach § 200 AO kann die Abgrenzung zwischen einem rechtsbehelfsfähigen Verwaltungsakt und einem schlichtes Verwaltungshandeln im Einzelfall schwierig sein. § 200a Abs. 1 AO-E schafft hier Rechtssicherheit. Diese Rechtssicherheit ist mit Blick auf die Rechtsfolgen, die § 200a AO in Gestalt eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes und eines möglichen Zuschlags hierzu bei einem nicht oder nicht vollständig erfüllten Mitwirkungsverlangen vorsieht, auch zwingend erforderlich. Ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen hat zu unterbleiben, wenn der Prüfer gemäß § 199 Abs. 2 S. 4 AO-E im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Erfüllung der allgemeinen Mitwirkungspflichten nach § 200 AO festgelegt hat und der der Steuerpflichtige diese Rahmenbedingungen erfüllt.

(2) Ermessensentscheidung der Finanzbehörde

Die Möglichkeit des Erlasses eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Für ein ermessensgerechtes qualifiziertes Mitwirkungsverlangen dürfte nach der Vorstellung der Entwurfsverfasser insbesondere maßgeblich sein, wie kooperativ der Steuerpflichtige sich während der laufenden Betriebsprüfung verhalten hat. Nach § 200a Abs. 1 S. 2 AO-E soll eine „weitergehende Begründung“ des Mitwirkungsverlangens nicht erforderlich sein, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens hingewiesen hat und der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist. Hieraus wird deutlich, dass die Entwurfsverfasser ein „abgestuftes Verfahren“ vor Augen hatten, in dem auf der ersten Stufe ein einfaches Mitwirkungsverlangen nach § 200 Abs. 2 AO an den

Steuerpflichtigen gerichtet wird. Kommt der Steuerpflichtige diesem Mitwirkungsverlangen nicht nach, ist auf der nächsten Stufe ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen anzudrohen. Wirkt der Steuerpflichtige weiterhin nicht mit, kann ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ergehen.

(3) Begründungspflicht

Der Neuregelung des § 200a Abs. 1 AO-E lässt sich nicht zweifelsfrei entnehmen, ob und in welchem Umfang ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen zu begründen ist. Nach § 200a Abs. 1 S. 2 AO-E soll eine „weitergehende Begründung“ des Mitwirkungsverlangens nicht erforderlich sein, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens hingewiesen hat und der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist. Dies könnte dahingehend zu verstehen sein, dass nach der Vorstellung der Entwurfsverfasser die „Androhung“ des qualifizierten Mitwirkungsverlangens die eigentliche Begründung entbehrlich macht. In Ähnlicher Weise sieht AEAO Nr. 1 zu § 200 vor, dass einfache Mitwirkungsverlangen nicht begründet werden müssen.

Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass es sich bei dem Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens – ebenso wie bei einem einfachen Mitwirkungsverlangen nach § 200 AO – um eine Ermessensentscheidung handelt. Ohne Begründung lassen sich die Ermessenserwägungen der Finanzbehörde nicht nachvollziehen. Da für den Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens, wie dargelegt, die Kooperationswilligkeit des Steuerpflichtigen maßgeblich ist, sollte die Begründung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens zumindest einen Hinweis darauf enthalten, dass der Steuerpflichtige zuvor vergeblich zur Mitwirkung aufgefordert wurde, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen also zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich ist.

Hinzu kommt, dass bereits ein einfaches Mitwirkungsverlangen nach § 200 AO nur rechtmäßig ist, wenn die angeforderten Auskünfte und/oder Unterlagen steuerrelevant sind, also für die steuerliche Beurteilung des geprüften Sachverhalts von Bedeutung sein können, und die eingeforderte Mitwirkungshandlung verhältnismäßig, also im Einzelfall geeignet, erforderlich und angemessen ist, um die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Die Überprüfung des Mitwirkungsverlangens auf seine Verhältnismäßigkeit hin ist nur möglich, wenn die Finanzbehörde die Gründe, aus denen der Prüfer bestimmte Auskünfte oder Unterlagen fordert, im Mitwirkungsverlangen darlegt.

Vor diesem Hintergrund dürfte sich zwar bereits aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Ermessensausübung eine Verpflichtung des Prüfers zur Begründung sowohl eines einfachen als auch eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens ergeben. Zur Vermeidung von Streit über die Reichweite eines Mitwirkungsverlangens könnte es gleichwohl im Sinne der Rechtssicherheit sachgerecht sein, ausdrücklich eine Begründungspflicht in § 200a AO-E zu regeln.

bb) Rechtsfolgen einer Mitwirkungsverzögerung

(1) Mitwirkungsverzögerung

Kommt der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen innerhalb der gesetzten Frist nach Absatz 1 Satz 3 nicht oder nicht vollständig nach, definiert § 200a Abs. 2 S. 1 AO-E dies als Mitwirkungsverzögerung. Dabei dürfte sich unproblematisch feststellen lassen, wann ein Mitwirkungsverlangen nicht erfüllt wurde. Schwieriger zu beantworten kann im Einzelfall die Frage sein, wann eine unvollständige Erfüllung vorliegt. Das Mitwirkungsverlangen sollte deshalb von der Finanzbehörde so präzise wie möglich formuliert und mit einer Begründung versehen werden.

(2) Mitwirkungsverzögerungsgeld

Im Fall einer Mitwirkungsverzögerung ist gemäß § 200a Abs. 2 AO-E ein **Mitwirkungsverzögerungsgeld** festzusetzen, das 100 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung beträgt und höchstens für 100 Kalendertage festzusetzen ist. Die Mitwirkungsverzögerung endet mit Ablauf des Tages, an dem das qualifizierte Mitwirkungsverlangen vollständig erfüllt wurde, spätestens mit Ablauf des Tages der Schlussbesprechung. Anders als das derzeit (noch) in § 146 Abs. 2c) AO geregelte Verzögerungsgeld bei einer einfachen Mitwirkungspflichtverletzung steht die Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgelds nicht im Ermessen der Finanzbehörde, sondern hat zwingend zu erfolgen. Das Mitwirkungsverzögerungsgeld soll der Sicherung der pünktlichen Erfüllung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens dienen.¹⁷

Im qualifizierten Mitwirkungsverlangen ist gemäß § 200a Abs. 6 AO-E auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes hinzuweisen.

Von der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes ist § 200a Abs. 2 S. 5 AO-E abzusehen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Mitwirkungsverzögerung entschuldbar ist; das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Steuerpflichtigen zuzurechnen.

(3) Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Liegt eine Mitwirkungsverzögerung vor, kann gemäß § 200a Abs. 3 AO-E außerdem ein **Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld** festgesetzt werden, wenn in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde und zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner Mitwirkungsverpflichtung nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Nr. 1 AO-E) oder zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner Verpflichtung zur Mitwirkung nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Nr. 2 AO-E). Letzteres ist nach § 200a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 AO insbesondere anzunehmen, wenn die Umsatzerlöse des Steuerpflichtigen in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 12 Millionen Euro betragen haben oder der Steuerpflichtige einem Konzern angehört, dessen im Konzernabschluss

¹⁷ BR-Drucksache 409/22, S. 98.

ausgewiesene konsolidierte Umsatzerlöse in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 120 Millionen Euro betragen haben. Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld kann bis zu 10.000 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung betragen und ist höchstens für 100 Kalendertage festzusetzen.

Die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld liegt im Ermessen der Finanzbehörde. In der Begründung der Festsetzung sind deshalb die Erwägungen, die die Finanzbehörde zur Festsetzung des Zuschlags bewogen haben, anzugeben.

Im qualifizierten Mitwirkungsverlangen ist gemäß § 200a Abs. 6 AO-E auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld sowie auf die voraussichtliche Höhe des Zuschlags hinzuweisen.

(4) Verlängerung der Ablaufhemmung

Als weitere Rechtsfolge einer Mitwirkungsverzögerung bestimmt § 200a Abs. 4 S. 1 AO-E, dass die Fünfjahresfrist des § 171 Abs. 4 S. 3 AO-E nicht gilt bzw. sich um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr, verlängert. Die Fünfjahresfrist gilt ferner gemäß § 200a Abs. 2 S. 2 AO-E dann nicht, wenn außerdem in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 2 festgesetzt wurde.

Wird ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen, die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes oder die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten, läuft die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf ab. Dies gilt nach dem Wortlaut der Regelung unabhängig davon, ob der Rechtsbehelf in der Sache Erfolg hat. Der Regierungsentwurf begründet dies damit, dass § 200a AO-E nur bei nicht hinreichend kooperativen Steuerpflichtigen zum Einsatz kommen soll und diese bei Anfechtung des Mitwirkungsverlangens oder der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes bzw. eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld von der Neuregelung der Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung nach § 171 Absatz 4 AO-E nicht profitieren sollen.¹⁸ Dieser Ansatz ist zumindest zweifelhaft. Stellt sich ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als rechtswidrig heraus, war der Steuerpflichtige von vornherein nicht zur Mitwirkung verpflichtet. Von einer mangelnden Kooperation kann dann keine Rede sein.

(5) Weitere Rechtsfolgen

Die Befolgung eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens kann von der Finanzbehörde außerdem nach allgemeinen Regeln erzwungen werden. § 200a Abs. 4 AO-E stellt klar, dass die Vorschriften über die Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen anwendbar sind.

¹⁸ BR-Drucksache 409/22, S. 100.

Ist der steuerungsrelevante Sachverhalt infolge einer Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen nicht oder nicht vollständig aufklärbar, kommt nach allgemeinen Grundsätzen außerdem eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 2 AO in Betracht.¹⁹

cc) Rechtsbehelfe

Bei dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen handelt es sich, wie dargestellt, um einen Verwaltungsakt. Dieser kann mittels Einspruch und Klage angefochten werden. Da weder Einspruch noch Klage aufschiebende Wirkung haben (§§ 361 Abs. 1 AO, 69 Abs. 1 FGO) dürfte es in der Praxis regemäßig ratsam sein, auch einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens zu stellen.

Sollte das qualifizierte Mitwirkungsverlangen keine Begründung enthalten (vgl. hierzu unter aa) (3)), dürfte bereits deshalb ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit bestehen und aus diesem Grund eine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren sein. Sollte eine Begründung auch im Einspruchsverfahren nicht nachgeholt werden, wäre das qualifizierte Mitwirkungsverlangen wegen eines Ermessensfehlers in Form eines Ermessensausfalls rechtswidrig und durch das Finanzgericht aufzuheben, § 102 FGO.

Auch die Festsetzung des Verzögerungsgeldes und des Zuschlags zum Verzögerungsgeld erfolgen durch Verwaltungsakt, der mittels Einspruch und Klage angefochten und von der Vollziehung ausgesetzt werden kann.

Fraglich ist, ob bei Aufhebung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens auch die Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes und ggfs. des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld aufzuheben ist. § 200a AO-E trifft hierzu keine Regelung. Für das Verzögerungsgeld regelt § 152 Abs. 12 AO, dass bei Aufhebung der Festsetzung der Steuer oder des Gewerbesteuermessbetrags oder der Zerlegungsbescheid oder der gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auch die Festsetzung eines Verspätungszuschlags aufzuheben ist. Eine solche ausdrückliche Regelung fehlt in § 200a AO-E. Der Rechtsgedanke des § 152 Abs. 12 AO-E spricht dafür, dass Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes und ggfs. des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld gemäß §§ 130, 131 AO zurück zu nehmen bzw. zu widerrufen sein dürften, wenn sich die Rechtswidrigkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens herausstellt. Es könnte allerdings im Sinne der Rechtssicherheit sachgerecht sein, in § 200a AO-E eine ausdrückliche Regelung für den Fall der Aufhebung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens aufzunehmen.

dd) Folgeänderung und zeitliche Anwendung

Als Folge der Schaffung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach § 200a Abs. 3 AE-E wird in § 146 Abs. 2c) AO die derzeit noch im Ermessen der

¹⁹ Vgl. ausführlich *Peters* in *Hruschka/Peters/von Freeden*, Steuerliche Betriebsprüfung, Rz. 1.557 ff.

Finanzbehörde stehende Möglichkeit der Festsetzung eines Verzögerungsgeldes bei Verletzung von Mitwirkungspflichten nach § 200 Abs. 1 AO gestrichen.

2. Prüfungserleichterungen bei Nutzung eines Tax Compliance Management Systems?

Nach geltendem Recht bestehen umfassende Kontroll- und Dokumentationspflichten wie die zur Einrichtung eines internen Kontrollsystems oder einer Verfahrensdokumentation nach den GoBD²⁰, auch wenn sich die gesetzliche Grundlage für die letztgenannten Verpflichtungen zumindest in Zweifel ziehen lässt. Die Frage, ob sich die Vorleistungen eines Steuerpflichtigen, der seine Aufzeichnungs- Dokumentations- und Mitwirkungspflichten erfüllt und sich „compliant“ verhalten will, in einer steuerlichen Außenprüfung „auszahlen“, beantwortet der Regierungsentwurf (noch) nicht. Der Finanzausschuss des Bundesrates hat in seiner Empfehlung vom 23.09.2022²¹ die Aufnahme einer Regelung zur „Erprobung alternativer Prüfungsmethoden“ in einem neuen § 38 des Art. 97 des Einführungsgesetzes zur AO (EGAO) als einen ersten Schritt hin zu einer Systemprüfung mit daraus folgenden Prüfungserleichterungen vorgeschlagen. § 38 Abs. 1 S. 1 des Art. 97 EGAO-E sieht vor, dass, soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten Steuerkontrollsystems hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die erfassten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen kann, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Nach § 38 Abs. 1 S. 2 des Art. 97 EGAO-E hat der Steuerpflichtige Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

Ein Steuerkontrollsystem iSv § 38 Abs. 1 EGAO-E soll gemäß § 38 Abs. 2 des Art. 97 EGAO-E alle innerbetrieblichen Maßnahmen erfassen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden und die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden, wobei das Steuerkontrollsystem die steuerlichen Risiken laufend abbilden muss. Gemäß § 38 Abs. 3 des Art. 97 EGAO-E sind Systemprüfungen von Steuerkontrollsystemen und daraufhin nach § 38 Abs. 1 S. 1 des Art. 97 EGAO-E zugesagte Erleichterungen von den Landesfinanzbehörden bis zum 30. April 2027 zu evaluieren.

§ 38 Abs. 1 des Art. 97 EGAO-E knüpft Prüfungserleichterungen in einer aktuellen Betriebsprüfung an eine erfolgreiche Systemprüfung in der vorangegangenen Betriebsprüfung. Die Regelung dürfte damit vor allem für anschlussgeprüfte Betriebe große Bedeutung erlangen. Aber auch kleine und mittlere Betriebe könnten von der Vorschrift profitieren. § 38 Abs. 2 des Art. 97 EGAO-E beschreibt das interne Steuerkontrollsystem als Gesamtheit der innerbetrieblichen Maßnahmen, die eine zutreffende Aufzeichnung und Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen sowie

²⁰ BMF-Schr. v. 28.11.2019 – IV A 4-S 0316/19/10003:001, 2019/0962810, BStBl I 2019, 1269, Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

²¹ BR-Drucksache 409/1/22, S. 7.

eine rechtzeitige und vollständige Steuerzahlung gewährleisten. Diese offene Formulierung dürfte es ermöglichen, auf den Steuerpflichtigen bzw. dessen Unternehmensgröße zugeschnittene Kontrollsysteme „passgenau“ zu berücksichtigen und auch bereits bestehende Systeme in die Systemprüfung zu integrieren.

3. Zusammenfassende Würdigung

Übergeordnetes Ziel des Gesetzesentwurfs ist die Beschleunigung der steuerlichen Außenprüfung. Diese Zielsetzung ist in jeder Hinsicht zu begrüßen. Unabhängig von der konkreten Dauer der einzelnen Außenprüfung in der Praxis führen in zeitlicher Hinsicht die Ablaufhemmungstatbestände des § 171 AO und Länge der steuerlichen Verjährungsfristen nach § 169 Abs. 2 AO zu Rechtsunsicherheit. Dem trägt die Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO-E Rechnung. Auch die Neuregelung zur Vereinbarung von Rahmenbedingungen für den Betriebsprüfungsablauf nach § 199 Abs. 2 S. 4 AO-E dürfte in der Praxis zu einer Beschleunigung der Außenprüfung beitragen. Neue Rechtsunsicherheiten entstehen allerdings insbesondere mit Blick auf das qualifizierte Mitwirkungsverlangen. Faktisch mag im Betriebsprüfungsalltag bereits die Ankündigung eines solchen Verlangens eine Mitwirkung der Steuerpflichtigen beschleunigen. In rechtlicher Hinsicht birgt das qualifizierte Mitwirkungsverlangen allerdings erhebliches Streitpotential.

Die Entwurfsbegründung betont außerdem, dass die Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen im Vordergrund stehen und Außenprüfer und Steuerpflichtige gleichermaßen in die Pflicht genommen werden sollen. Der Entwurf regelt allerdings überwiegend Verschärfungen der Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen, während die Zugeständnisse des Prüfers an Transparenz und Kooperation überwiegend in dessen Ermessen gestellt werden. Bereits nach geltendem Recht ist im Besteuerungsverfahren seit einiger Zeit eine zunehmende Verschiebung der Verantwortlichkeit für die Sachverhaltsermittlung zu Lasten des Steuerpflichtigen zu beobachten, die mit Blick auf die sich aus § 146a AO ergebenden technischen Anforderungen für zertifizierte Kassensysteme auch zu erheblichem Investitionsaufwand gerade für bargeldintensive Betriebe geführt haben. Der Referentenentwurf sieht hier zusätzlich die Schaffung einheitlicher Schnittstellen für weitere Datenverarbeitungssysteme vor. Dies schafft zwar einerseits Rechtssicherheit, löst aber andererseits weitere Investitionskosten für die Unternehmen aus.

Es wäre schließlich zu begrüßen, wenn, wie vom Finanzausschuss des Bundesrates vorgeschlagen, in die weitere Diskussion des Regierungsentwurfs der Gedanke einer „Vertrauensdividende“ für den Steuerpflichtigen einbezogen werden und interne Steuerkontrollsysteme der Steuerpflichtigen künftig eine rechtlich verbindliche Rolle in der steuerlichen Außenprüfung spielen würden. Hierdurch würde auch dem Kooperationsgedanken des Regierungsentwurfs Rechnung getragen.

Hamburg/Münster, 9. Oktober 2022
Dr. Franziska Peters



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Professor Dr. Ekkehart Reimer

Tel. +49 6221 54-7467

Fax +49 6221 54-7791

Reimer@uni-heidelberg.de

Stellungnahme

zu der öffentlichen Anhörung des
Finanzausschusses des Deutschen Bundestages
am 12. Oktober 2022

über den

**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
Steuerverfahrensrechts**

BT-Drs. 20/3436

Überblick

A. Eröffnung eines finanzbehördlichen Informationszugriffs auf Plattformen für den Online-Handel	3
I. Technische Umsetzung der Richtlinie	3
II. Gleichmäßiger Vollzug der Steuergesetze	3
III. Nutzung der erlangten Daten	5
IV. Weiteres Verbesserungspotenzial	5
B. Verbesserung des Informationsaustauschs mit Behörden aus anderen EU- Mitgliedstaaten	6
I. Anwesenheit von Finanzbeamten aus/in anderen EU-Mitgliedstaaten	6
II. Weiteres Verbesserungspotenzial	6
C. Beschleunigung und Effektivierung der Außenprüfung	7
I. Allgemeines	7
II. Weiteres Verbesserungspotenzial	7

- [1] Mit dem vorliegenden Gesetz strebt der nach Art. 108 Abs. 5 GG zuständige Bundesgesetzgeber steuerverfahrensrechtliche Reformen in drei Regelungsbereichen an:
- Eröffnung eines finanzbehördlichen **Informationszugriffs auf Plattformen** für den Online-Handel (A.),
 - allgemeine Verbesserung des **grenzüberschreitenden Informationsaustauschs** mit Behörden aus anderen EU-Mitgliedstaaten (B.),
 - Beschleunigung und Effektivierung der **Außenprüfung** in Deutschland (C.).
- [2] Die ersten beiden Regelungskomplexe sind dem Gesetzgeber unionsrechtlich vorgegeben. Insoweit erfüllt das Gesetz die Pflicht Deutschlands zur Umsetzung der 7. Änderungsrichtlinie der EU-Amtshilferichtlinie (*Directive on Administrative Cooperation – DAC 7*)¹. Von Rechts wegen steht die Erforderlichkeit des Gesetzes insoweit dem Grunde nach außer Zweifel.
- [3] Der dritte Regelungskomplex wird dagegen allenfalls am Rande durch unionsrechtliche Vorgaben überlagert. Im Ganzen steht dieser Teil des Gesetzwurfs aber zur Disposition des parlamentarischen Gesetzgebers. Er ist Ausdruck des souveränen Rechts der Mitgliedstaaten, ihre Verwaltungsverfahren auch über das EU-rechtlich vorgegebene Maß hinaus zu verbessern.
- [4] Daraus ergibt sich ein vierfacher Maßstab für die **rechtliche Überprüfung** des Gesetzwurfs: Er ist gelungen, wenn er
- in seinen ersten beiden Regelungskomplexen die **DAC 7 rechtzeitig und vollständig umsetzt**,
 - insgesamt Hindernisse im **gleichmäßigen Vollzug** der Steuergesetze beseitigt und keine neuen strukturellen Vollzugsdefizite entstehen lässt,
 - zugleich aber die finanzbehördlichen Eingriffsbefugnisse **im Rahmen des Erforderlichen** hält
 - und insgesamt einen verfahrensrechtlichen Rahmen schafft, der für beide Seiten – die Finanzbehörden von Bund und Ländern einerseits, die Steuerpflichtigen andererseits – **beherrschbar** bleibt.
- [5] Neben diesen juristischen Anforderungen i.e.S. ist der Entwurf fünftens danach zu beurteilen, inwieweit er – prognostisch –
- die tatsächliche Bereitschaft der Steuerpflichtigen zur Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten stärkt.
- [6] Dieser fünffache Maßstab ist im Folgenden auf die drei o.g. Regelungsbereiche anzuwenden.

¹ 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, ABl. EU L 104/1 v. 25.03.2021.

A. Eröffnung eines finanzbehördlichen Informationszugriffs auf Plattformen für den Online-Handel

[7] Die Finanzbehörden des Bundes (das BZSt) und der Länder erhalten durch die Regelungen des neuen Gesetzes über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattformen-Steuertransparenzgesetz – PStTG²) künftig automatische Meldungen der Plattformbetreiber (§§ 12-14 PStTG). Diese Neuregelungen sind unionsrechtlich durch die sog. DAC 7 vorgegeben³. Ihren Hintergrund benennen die Erwägungsgründe 6 bis 21 der DAC 7.

I. Technische Umsetzung der Richtlinie

[8] Der Entwurf setzt die die Mitgliedstaaten bindenden Vorgaben der DAC 7 zur Einführung von Anzeige- und Meldepflichten der Betreiber von Plattformen für den Online-Handel vollständig und rechtzeitig um.

II. Gleichmäßiger Vollzug der Steuergesetze

1. Grundsatz

[9] Die zusätzlichen Informationen, die die Finanzbehörden durch die neuen Anzeige- und Meldepflichten von den Plattformbetreibern über die dort handelnden Online-Anbieter erlangen, sind – sobald sie sinnvoll ausgewertet werden (unten III.) – geeignet, den Vollzug der Steuergesetze zu verbessern und bestimmte Bereiche der Schattenwirtschaft einzudämmen.

2. Das Sandwich-Problem

[10] Deutschland nimmt allerdings diejenigen Immobilien-Anbieter aus der Meldepflicht der Plattformbetreiber aus, die entweder sehr viele (mehr als 2.000 Vermietungen/Vermittlungen im Bereich des eigenen Immobilieneigentums: **Größenprivileg** aus §§ 4 Abs. 5 Nr. 3 i.V.m. 18 Abs. 2 PStTG (E)) oder sehr wenige (weniger als 30 Vermietungen/Vermittlungen bei Einnahmen von weniger als 2.000 Euro: **de-minimis-Privileg** aus § 4 Abs. 5 Nr. 4 PStTG (E)) Umsätze getätigt haben. Wo danach keine Meldepflicht besteht, darf ein Plattformbetreiber datenschutzrechtlich auch keine Meldung machen.

[11] Diese Ausnahmen werden zwar durch die Begriffsbestimmungen im Anhang zur DAC 7 ausdrücklich gestattet. Von dieser Gestattung müssen die Mitgliedstaaten

² Art. 1 des Gesetzentwurfs.

³ Oben Fn. 1.

aber von Europarechts wegen keinen Gebrauch machen; die Gewährung dieser Ausnahmen fällt in den Umsetzungsspielraum der Mitgliedstaaten. Daher muss sie sich in vollem Umfang an dem allgemeinen Gleichheitssatz des deutschen Grundgesetzes (Art. 3 Abs. 1 GG) messen lassen.

- [12] Der allgemeine Gleichheitssatz kennt zwar die Möglichkeit der Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen. Das gilt insbesondere für de-minimis-Grenzen. Am langen Ende ist dagegen sehr fraglich, ob die schiere **Größe eines Anbieters** ein Indiz für seine Zuverlässigkeit ist. Für das Größenprivileg ist auch unter Berücksichtigung des § 18 Abs. 2 PStTG (E) keine Rechtfertigung erkennbar.
- [13] Das gilt insbesondere mit Blick darauf, dass mit den Ausnahmen Verwerfungen im mehrpoligen Grundrechtsverhältnis verbunden sind: Die den **Plattformbetreibern** auferlegten neuen Verfahrenslasten sind umso größer, je fragmentierter die Anzeigepflicht ausgestaltet ist. Jede Differenzierung, die softwaremäßig abgebildet werden muss, stellt bei ihnen einen zusätzlichen Freiheitseingriff dar. Deshalb empfiehlt sich m.E. ein **Verzicht auf das Größenprivileg** aus §§ 4 Abs. 5 Nr. 3 i.V.m. 18 Abs. 2 PStTG (E)).

3. Beschränkung auf Immobiliengeschäfte?

- [14] Eine zentrale Unklarheit des Gesetzes betrifft m.E. die Frage, welche Arten von Plattformgeschäften überhaupt den neuen Anzeige- und Meldepflichten unterliegen. Sowohl die Erwägungsgründe der Richtlinie als auch die Regierungsbegründung des vorliegenden Gesetzentwurfs zielen auf Plattformgeschäfte jeder Art, damit insbesondere auch auf den Handel mit beweglichen Gegenständen und auf Dienstleistungen.
- [15] Die technischen Regelungen im Gesetzestext selbst und hier namentlich § 13 Abs. 2 Nr. 6-11 und § 13 Abs. 4 PStTG (E) betreffen dagegen nur Geschäfte, die sich auf Gegenstände des unbeweglichen Vermögens beziehen. Diese Regelungen sind zwar für sich genommen sinnvoll, denn für das in Deutschland belegene unbewegliche Vermögen steht Deutschland materiell das Besteuerungsrecht zu (Art. 6 Abs. 1, 7 Abs. 1, 21 Abs. 1 OECD-MA), und das Grundbuchrecht und die umfassenden Meldepflichten der Notariate beschränken die Beteiligung der Finanzbehörden (namentlich der Grunderwerbsteuerstellen) auf den Eigentumsübergang und Veränderungen im Bereich der beschränkten dinglichen Rechte, während schuldrechtliche Nutzungsrechte (etwa gewöhnliche Vermietungen und Verpachtungen) an Amtsstelle bislang nicht automatisch bekannt werden.
- [16] Ich kann aber nicht erkennen, dass der Gesetzentwurf auch andere als immobilienbezogene Plattformgeschäfte betrifft. Diese Frage ist m.E. aber klärungsbedürftig. Gerade für den Handel mit wertvollen beweglichen Gegenständen (Kfz, elektronische Geräte, Kunstgegenstände, Briefmarken, Münzen u.v.a.m.) und für Dienstleistungen (siehe etwa Plattformen wie <https://www.my-hammer.de/>) können Anzeige- und Meldepflichten der Plattformbetreiber den gleichmäßigen Vollzug der

Steuergesetze (hier v.a. §§ 15, 21, 22 Nr. 3 und § 23 EStG) ebenfalls erheblich fördern. Deshalb sollten auch sie in den Anwendungsbereich des PStTG einbezogen werden.

III. Nutzung der erlangten Daten

[17] Die zusätzlichen Informationspflichten, die der Gesetzgeber Privaten mit Einführung des PStTG auferlegt, sind der jüngste Baustein einer langen Reihe zusätzlicher Verfahrenspflichten, die in den letzten Jahren eingeführt worden sind (E-Bilanz, länderweise Berichterstattung, Anzeigepflicht von Steuergestaltungen). Im vorliegenden Fall treffen die Anzeige- und Meldepflichten nicht einmal den Steuerpflichtigen selbst, sondern – mit den Plattformbetreibern – Dritte. In dieser Lage verlangen nicht nur die Freiheitsrechte des Grundgesetzes, sondern auch die (hier anwendbaren) Garantien der Europäischen Grundrechtecharta eine **besonders strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung**. Sie misslingt, solange und soweit die Anzeige- und Erklärungsspflichten für die Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze nicht geeignet oder nicht erforderlich sind. Sie eignen sich nur dann zur Stärkung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn sie auch ausgewertet werden. Die Auferlegung von Handlungspflichten und die damit verbundenen **Eingriffe in die Art. 8 (Datenschutz) und 16 (unternehmerische Freiheit) EU-GRCh auf Vorrat sind nicht statthaft**.

[18] Da das PStTG self-executing ist (die Anzeige- und Meldepflichten insbesondere nicht erst kraft behördlicher Anforderung entstehen), darf das Gesetz deshalb erst in Kraft treten, wenn sichergestellt ist, dass die Finanzbehörden des Bundes (Bundesbetriebsprüfung durch das BZSt) und v.a. der Länder (ordentliche Betriebsprüfung) alle erforderlichen Informationswege geschaffen und erprobt haben, die den Veranlagungsstellen und der Betriebsprüfung vor Ort die Nutzung der zusätzlichen Daten in einem brauchbaren Format ermöglicht.

IV. Weiteres Verbesserungspotenzial

[19] Terminologisch fügen sich Formulierungen wie der Plural „alle unbeweglichen Vermögen“ (§ 6 Abs. 7 PStTG (E)) nicht in die sonst übliche Gesetzessprache ein. Zu erwägen ist die Verwendung des Ausdrucks „alle unbeweglichen Wirtschaftsgüter“, hilfsweise „alle unbeweglichen Vermögensgegenstände“ oder „alle Gegenstände des unbeweglichen Vermögens“.

B. Verbesserung des Informationsaustauschs mit Behörden aus anderen EU-Mitgliedstaaten

I. Anwesenheit von Finanzbeamten aus/in anderen EU-Mitgliedstaaten

[20] Schon bisher stellten die EU-Amtshilferichtlinie, das EU-Amtshilfegesetz und ebenso die – auch von Deutschland unterzeichnete, parlamentarisch gebilligte⁴ und ratifizierte – Amtshilfekonvention von OECD und Europarat (1988) Regelungen über Prüfungs- und Ermittlungsmaßnahmen von Finanzbeamten „out of area“ bereit. Diese Anwesenheit wurde und wird als Sonderform des Informationsaustauschs auf Ersuchen angesehen. Dabei war aber stets unklar, welchen verfahrensrechtlichen Bindungen diese Finanzbeamten während ihrer Auslandstätigkeit unterliegen. Die DAC 7 unterwirft sie nun eindeutig dem jeweiligen Ortsrecht (dem Recht des ersuchten Mitgliedstaats)⁵.

[21] Außerdem wird der ersuchte Mitgliedstaat zu einer zügigen Antwort auf das Anwesenheitsverlangen des ersuchenden Mitgliedstaats verpflichtet. Parallele zeitliche Straffungen werden für gleichzeitige Betriebsprüfungen („Simultanprüfungen“) eingeführt⁶.

[22] Vor allem aber wird das Institut der sog. *joint audits* gestärkt⁷. Traditionell ist es nicht mehr als die Kombination aus gleichzeitigen (d.h. zeitlich eng aufeinander abgestimmten) Prüfungen in mehreren Mitgliedstaaten und der Anwesenheit von Finanzbeamten des einen Mitgliedstaats bei Außenprüfungen durch den anderen Mitgliedstaat. Durch die Neuregelungen der DAC 7 (neuer Art. 12a EU-AHiRL) und des § 10 EU-AHiG⁸ gewinnt das Institut der *joint audits* Selbststand.

II. Weiteres Verbesserungspotenzial

[23] Die *joint audits* werden umso erfolgreicher sein, je deutlicher den unterschiedlichen Beteiligten (Finanzverwaltungen, Steuerpflichtige) ihre Vorteile werden. Von unschätzbarem Wert ist die zügige Herstellung von Rechtssicherheit. Dazu könnten die *joint audits* zeitlich noch näher an das Ende des Prüfungszeitraums heranrücken. Daneben dürfen die Steuerpflichtigen erwarten, dass das konzertierte Zusammenwirken der in- und ausländischen Finanzverwaltungen Doppelbesteuerung wirksam unterbindet oder beseitigt.

⁴ Gesetz vom 16. Juli 2015 zu dem Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl. II 2015, 966.

⁵ Vgl. auch den Erwägungsgrund Nr. 22 DAC 7 (oben Fn. 1).

⁶ Vgl. auch den Erwägungsgrund Nr. 23 DAC 7 (oben Fn. 1).

⁷ Art. 12a EU-AHiRL i.d.F. der DAC 7.

⁸ Art. 2 Nr. 7 des Gesetzentwurfs.

- [24] Dazu ist eine Einigung auf einen Sachverhalt (insbesondere: auf einheitliche Wertansätze, v.a. bei Verrechnungspreisen und der Betriebsstättengewinnermittlung) hilfreich. Derzeit sehen die DAC 7 und die gesetzlichen Neuregelungen in Deutschland aber keine Pflicht zu einer derartigen Einigung über die Sachverhaltsfeststellungen vor. Der Gesetzgeber könnte den beteiligten deutschen **Betriebsprüfern** zwar die **Pflicht auferlegen**, sich schon bei der **Sachverhaltsfeststellung** um **Entscheidungseinklang** mit dem ausländischen Partnerstaat zu bemühen. In der Praxis ist dieses Bemühen aber nach meiner Erfahrung ohnehin zu erkennen. Eine unilaterale gesetzliche Regelung (nur) für Deutschland führte zu Asymmetrien. Richtigerweise sind deshalb Fälle, in denen schon die Sachverhaltseinigung scheitert, erst auf Ebene der (nachträglichen) Streitbeilegungsverfahren zu bewältigen.
- [25] Ebenso fehlt es derzeit an einer **Pflicht zu einheitlicher rechtlicher Würdigung** durch beide/alle beteiligten Staaten. Die beteiligten Finanzbehörden sollten aber auch bei der Auslegung des Rechts (insbesondere der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen) um Entscheidungsharmonie bemüht sein. Zur Wahrung des sog. Einmalsteuerprinzips (keine Doppelbesteuerung, keine Doppelnichtbesteuerung) sollten die Betriebsprüfer daher mit den erforderlichen Befugnissen zum Abschluss von Verständigungsvereinbarungen (vgl. Art. 25 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA) ad hoc ausgestattet werden.
- [26] Alternativ könnten sie – also Minus dazu – zumindest die Möglichkeit erhalten, die für Verständigungsverfahren zuständigen Mitarbeiter/innen des BZSt kurzfristig online an einem laufenden *joint audit* zu beteiligen oder sie aus der Ferne für die Mitzeichnung von vor Ort ausgehandelten Verständigungsvereinbarungen zu gewinnen.

C. Beschleunigung und Effektivierung der Außenprüfung

I. Allgemeines

- [27] Zu den Fragen, inwieweit die in Art. 2 des Gesetzentwurfs enthaltenen (z.T. nur klarstellenden) Neuregelungen im Bereich der Datenzugriffsbefugnisse bei regulären Betriebsprüfungen und die zusätzliche Strukturierung der Abläufe und der Ansatzpunkte für Rechtsbehelfe im regulären Betriebsprüfungsverfahren steuersystematisch, verfassungs- und unionsrechtlich überzeugen, hat Frau RiFG Dr. Peters in ihrer schriftlichen Stellungnahme eine überzeugende Analyse vorgelegt, der ich mich insgesamt anschließen kann.

II. Weiteres Verbesserungspotenzial

- [28] Hinzuweisen ist aber m.E. auf die eingangs – oben Rn. [5] – genannten Anforderungen, die über die i.e.S. rechtlichen Anforderungen hinaus an ein modernes Betriebsprüfungsrecht zu stellen sind. Ein kürzlich in Göttingen und Heidelberg mit finanziel-

ler Förderung der Stiftung Familienunternehmen durchgeführtes Forschungsprojekt⁹ hat in Befragungen von Finanzbeamten/innen und Unternehmensvertreter/innen ergeben, wie hoch – und z.T. unterschätzt – der Stellenwert der Ressource Vertrauen im Betriebsprüfungsverfahren ist.

- [29] Der Gesetzgeber ist gut beraten, den Vollzug der Neuregelungen empirisch (insbesondere auch verwaltungswissenschaftlich und mit den Mitteln der empirischen Betriebswirtschaft) zu begleiten. Die Finanzverwaltungen der Länder und – eingeschränkt – die Bundesbetriebsprüfung einschließlich der für *joint audits* zuständigen Mitarbeiter/innen des BZSt werden nicht zuletzt dadurch zu einer Beschleunigung und Effektivierung der Außenprüfungen beitragen können, dass sie transparent vorgehen, Informationsanforderungen plausibel begründen und zeitraubende iterative oder redundante Prozesse nach Möglichkeit vermeiden.
- [30] Dazu kann sich perspektivisch die – nicht notwendig gesetzlich niederzulegende – Einführung von Ombudspersonen (etwa pensionierten Finanzbeamten/innen, namentlich erfahrenen früheren Betriebsprüfern) empfehlen, die spontan, aber auch auf Bitten eines Beteiligten zu einer Betriebsprüfung hinzugezogen werden, wenn atmosphärische Schwierigkeiten drohen oder eine Seite den Eindruck hat, es komme zu unnötigen Verzögerungen oder gar Verbarrikadierungen.

Heidelberg, 11. Oktober 2022

gez. Reimer

⁹ Annalena Form/Andreas Oestreicher/Ekkehart Reimer/Markus Schaupp, Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren. *Ökonomie und Reformoptionen* (2022), demnächst im Volltext abrufbar unter <https://www.jura.uni-heidelberg.de/fst/> oder unter <https://www.familienunternehmen.de/de/studien-und-buchpublikationen>.



Gemeinsam für gerechte, solidarische
und nachhaltige Finanzsysteme

Gegen Steuerflucht und
Schattenfinanzwirtschaft weltweit

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 12.10.2022 zum „Entwurf eines ersten 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 Steuerverfahrensrechts“

Christoph Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit

Besserer Steuervollzug wichtig für Steuergerechtigkeit

Ein gleichmäßiger und effektiver Steuervollzug ist eine wesentliche Voraussetzung für Steuergerechtigkeit. Die Skandale um Cum-Ex und Cum-Cum genauso wie um anonyme Immobilieneigentümer aus Schattenfinanzplätzen zeigen aber, dass Rentner und Hartz-IV-Empfängerinnen in vielen Fällen gegenüber den Behörden deutlich transparenter sein müssen als Unternehmerinnen und die Empfänger von Kapitaleinkommen und Schwarzfahren deutlich konsequenter bestraft wird als professioneller Steuerbetrug.

Vor diesem Hintergrund ist der vorliegende Gesetzesentwurf insoweit zu begrüßen, dass er den Finanzbehörden zusätzliche Informationen über die „Steuroase Internet“ zur Verfügung stellt und deren Arbeit über modernisierte Verfahren wie elektronische Verhandlungen oder den rechtssicheren Nutzen von mobilen Datenverarbeitungssystemen oder Cloud-Diensten erleichtert. Für die Auswertung und Überprüfung der Daten brauchen die Steuerbehörden ausreichend qualifiziertes Personal und geeignete IT-Ausstattung.

Im Gegensatz zur DAC-7 Umsetzung, geht der Ansatz über größenunabhängige Fristen für Prüfungsanordnung und Festsetzung eine Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens zu erreichen in die falsche Richtung. Er würde gerade den Unternehmen helfen, bei denen im Sinne der Steuergerechtigkeit bisher eine längere Prüfung nötig war. Besser wäre es eine Beschleunigung über eine personelle und organisatorische Stärkung der Betriebsprüfung zu erreichen. Ob die Überprüfung von Steuerkontrollsystemen zur Aufgabe der Betriebsprüfer gehören sollte und deren begrenzte Kapazitäten sinnvoll nutzt, ist fragwürdig.

Zusätzlicher Datenaustausch über DAC-7 begrüßenswert, Datenqualität und -Nutzung klären

Das Plattformen-Meldepflicht- und Informationsaustauschgesetz (PMAustG) setzt die Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 (sogenannte „DAC-7“) fristgerecht (bis zum 31. Dezember 2022) um. Dies ist prinzipiell zu begrüßen. Wie schon bei der erfolgreichen Anforderung von airbnb-Daten wird der automatische Austausch zur Identifikation vieler Steuerfälle führen, die teilweise aus Unkenntnis der Steuerpflichtigen resultieren. Auch darüber hinaus wird der Informationsaustausch eine hohe Abschreckungswirkung haben. Für Anbieter, die auch bisher schon gezielt Steuern umgehen – z.B. in dem sie ihren Wohnsitz nach Dubai verlagern oder die steuerliche Ansässigkeit in einem anderen EU-Land erwerben ohne den Lebensmittelpunkt dorthin zu verlagern – stellt sich allerdings die Frage, wie die EU in allen EU-Ländern für eine ausreichende Datenqualität sorgen wird und wie es den deutschen Steuerbehörden gelingen kann, Lücken in den Daten gezielt zu identifizieren. Laut Gesetzesvorschlag macht Deutschland von der Möglichkeit Gebrauch bei der Meldung auf Informationen zu Finanzkonten zu verzichten. Dies erscheint angesichts der zu erwartenden Probleme bei der Datenqualität fragwürdig.

Das Problem der Datenqualität

Der Informationsaustausch nach DAC-7 sieht vor, dass Plattformbetreiber in einem EU-Land ihrer Wahl Informationen über Anbieter und deren Einkünfte auf ihrer Plattform an die dortigen Behörden übermitteln und dass diese Information dann an die jeweils betroffenen Länder weitergereicht wird. Zentrale Voraussetzung für das Funktionieren dieses automatischen Austausches ist die korrekte Zuordnung der Anbieter und deren Einkünfte zu dem Land (oder den Ländern) in dem diese steuerpflichtig sind. Die Plattformbetreiber oder deren Dienstleister sind verpflichtet alle Steueridentifikationsnummern und Ansässigkeitsstaaten zu ermitteln (§16 in Kombination mit §13 und §4) und diese z.B. mit den verwendeten IP-Adressen oder dem notwendigen Erbringungsort der Leistung abzugleichen. (§17 und Erläuterung). Es ist zu erwarten, dass vor allem große Plattformanbieter das Land für die Datenübermittlung gezielt aussuchen und dort auch gezielt Einfluss auf eine möglichst laxen Überwachung nehmen werden (siehe z.B. Irland und Datenschutz). Angesichts verbreiteter und beliebter Modelle zur (scheinbaren) Verlagerung der steuerlichen Ansässigkeit (Stichwort „Golden-Visa“ und „digital-nomads“) in und außerhalb der EU stellt sich zum einen die Frage, wie die EU für eine einheitliche und hohe Datenqualität sorgen wird. Zum anderen ergibt sich daraus die Aufgabe für die deutsche Steuerfahndung weiterhin auch jenseits des Datenaustauschs eine gezielte Überprüfung der Datenqualität durch einen Abgleich mit anderen Erkenntnissen zu in Deutschland steuerpflichtigen Leistungen auf solchen Plattformen zu gewährleisten.

Fragen zur Umsetzung

- ➔ Informationen zu Finanzkonten werden nur dann übermittelt und ausgetauscht, wenn das Land in dem eine mögliche Steuerpflicht besteht, diese Information verlangt (vgl. §13 Absatz 2). Laut Erläuterung zum Gesetz macht Deutschland von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, weil: „Der Nutzen der Angabe des Finanzkontos steht in keinem angemessenen Verhältnis zu dem Eingriff in das Recht der Betroffenen auf informationelle Selbstbestimmung und ist aus Gründen der Datenminimierung nicht sinnvoll.“
- ➔ Die EU-Richtlinie sieht eine Möglichkeit für einen automatischen Abgleich von Steuer-IDs vor. Deutschland sollte einen solchen Dienst (und eine einheitliche Steuer-ID) möglichst schnell einführen.
- ➔ Die EU-Richtlinie sieht bereits seit DAC-1 den Austausch von Informationen zu Immobilieneigentum und umfangreiche statistische Auswertungen über die Wirksamkeit vor. Deutschland hat diesbezüglich Verbesserungsbedarf.

Beschleunigung der Betriebsprüfung über größenunabhängige Fristen ist problematisch

Eine möglichst zeitnahe und schnelle Betriebsprüfung ist für alle Seiten wünschenswert. Eine Beschleunigung durch verkürzte und vor allem von der Unternehmensgröße unabhängige Fristen für Prüfungsanordnung und Festsetzung zu erzwingen, ist aber aus unserer Sicht der falsche Ansatz. Diese Fristen sind viel mehr „eine Einladung zum Spielen auf Zeit“, erschweren die Arbeit der Betriebsprüfer:innen und helfen vor allem den Unternehmen, bei denen im Sinne der Steuergerechtigkeit bisher längere Prüfungen nötig waren. Im Einzelnen lässt sich dazu feststellen:

- ➔ Die meisten kleinen und mittleren Unternehmen werden bereits innerhalb der vorgesehenen Fristen geprüft. Die Fristen helfen also vor allem denen, die bisher die größten Probleme bei der Prüfung bereiten, entweder weil sie schlicht groß und komplex sind oder weil sie ihre Steuern besonders aggressive gestalten und sich demzufolge besonders aggressiv gegen eine Überprüfung wehren bzw. besonders wenig kooperieren.
- ➔ Die Zielvereinbarungen zwischen Bund und Ländern für die Finanzverwaltung sind bereits heute zu stark auf Durchlaufzeit, Erledigungsquote und Prü fzahlen fokussiert. Viel wichtiger wäre ein Fokus auf ausreichende Personalausstattung und auf eine gezielte Stärkung der Behörden bei besonders komplexen und missbrauchs anfälligen Sachverhalten und Prüfungen.

Abbildung 1: Anzahl der Bundesländer mit Zielvereinbarungen in ausgewählten Bereichen (Stand 2018)

	Durchlaufzeit/ Erledigungsquote	Prüfquote	Effizienz/ Bagatellfälle	Was fehlt?
Einkommensteuer/ Lohnsteuer- Außenprüfung	16 (meist mehrere Ziele)	8 (nur 5 Vereinbarungen für große Unternehmen >500)	12 (9x Prüfung je Prüfer, 3x Bagatellfälle bis Mehrsteuern i. H. v. 499 €)	Personalausstattung, Effektivität (Mehreinnahmen je Prüfer) etc.
Körperschaften/ Betriebsprüfung	15 (meist mehrere Ziele: letzte Prüfungsjahr Großbetriebe, Erledigungsquote Vorjahr, Durchlaufzeit)	7 (nur 3 Vereinbarungen für Kleinstbetriebe, Quote: 25 bis 35 Jahre)	9 (4x Prüfung je Prüfer, 8x Bagatellquote von 33 bis 43 Prozent)	Personalausstattung, Effektivität (Mehreinnahmen je Prüfer) etc.
Umsatzsteuer- Sonderprüfung	–	–	10	Personalausstattung, Effektivität (Mehreinnahmen je Prüfer) etc.
Was fehlt?	Steuerfahndung, Steuerpflichtige mit bedeutenden Einkünften, Erbschaftsteuer etc.			

Quelle: [Netzwerk Steuergerechtigkeit, 2021](#)

- ➔ Die verkürzten Fristen widersprechen der im letzten Jahr beschlossenen Verlängerung der strafrechtlichen Verjährungsfristen auf mehr als 10 Jahre. Diese Verlängerung basierte auf der Erkenntnis, dass mit zunehmender Digitalisierung und Internationalisierung Komplexität und die Ermittlungsdauer steigen. (vgl. BT-Drucksache 19/25160, S. 207). Das gilt ebenso für die Ermittlung des steuerlichen Tatbestandes aus Sicht der Betriebsprüfung. Anhaltspunkte für steuerstrafrechtliche Ermittlungen ergeben sich in den meisten Fällen erst durch eine umfassende Betriebsprüfung.

- ➔ Die Prüfung von Groß- und Größtkonzernen dauert allein schon wegen der nötigen Abstimmung mit dem BZSt und wegen der oft bundesländerübergreifenden und mehrstöckigen Organschaften länger. Außerdem werden bis zum Fristende durch den Steueränderungsbescheid noch weitere Schritte nötig (z.B. Terminierung und Durchführung Schlussbesprechung, technische Verarbeitung und Bekanntgabe), die den Prüfungszeitraum weiter verkürzen.
- ➔ Die Pflicht zur Prüfungsanordnung innerhalb eines Jahres gefährdet das flexible und fachlich orientiert Management der Prüfungsaufgaben und des vorhandenen Personals innerhalb der einzelnen Betriebsprüfungsstellen. Dies ist vor allem angesichts der Personalknappheit schädlich für deren effektive Arbeit.

Verbesserungsvorschlag 1: größenabhängige Fristen

Unter Bezug auf international anerkannte Größenmerkmale könnten die Fristen in § 171 Abs. 4 AO entsprechend der Größe der Betriebe/Konzerne wie folgt gestaffelt werden:

- Weniger als 100 Mio € konsolidierter Konzernaußenumsatz: 5 Jahre
- Mehr als 100 Mio € konsolidierter Konzernaußenumsatz (Abgabepflicht Stammdokumentation): 10 Jahre
- Mehr als 750 Mio € konsolidierter Konzernaußenumsatz (Cbcr-pflichtig): 15 Jahre

Weitere Verbesserungsvorschläge und Anmerkungen:

- ➔ **§ 197 Abs. 5 AO (RegE) zumindest für Groß- und Größtkonzerne löschen:** Der aktuell vorgesehene späteste Zeitpunkt für den Erlass einer Prüfungsanordnung sowie der darin vorgesehene Beginn der Ablaufhemmung nach § 171 Absatz 4 Satz 3 erster Halbsatz AO (RegE) auch ohne Prüfungsanordnung sollten gänzlich, zumindest aber für Groß- und Größtkonzerne entfallen.
- ➔ **Zusammenwirken der Gültigkeitsregelungen für § 197 Abs. 5 AO und § 171 Abs. 4 Satz 3 AO (vgl. Art 4 und Art. 7 RegE) klären:** Im Gesetzgebungsverfahren sollte zumindest klargestellt werden, dass die verkürzte Frist für die Prüfungsanordnung nicht bereits am 01.01.2023 in Kraft sondern erst mit § 171 Abs. 4 Satz 3 AO oder danach in Kraft tritt. Ansonsten droht eine Überlastung der Betriebsprüfung im Jahr 2023.
- ➔ **Systemprüfung von Steuerkontrollsystemen überdenken:** Eine Überprüfung und Würdigung des Steuerkontrollsystems geht weit über die Überprüfung der Buchhaltung und über die Anwendung der Regeln des Steuerrechts hinaus und bedeutet für die Verwaltung erhebliche und unzumutbare Mehrarbeit. Eine solche Prüfung würde von den steuerlichen Problemstellungen ablenken und Ressourcen der Finanzbehörde an der falschen Stelle binden.
- ➔ **Höhenbegrenzung des Mitwirkungsverzögerungsgeld anpassen:** Eine Beschränkung auf 10.000€ bzw. maximal 1 Millionen Euro (100 Tage * 10.000€) ist angesichts in der Praxis regelmäßig anzutreffender Verzögerung von mehreren Jahren und strittigen Mehrforderungen von weit über 100 Millionen Euro nicht ausreichend. Auch hier wäre eine Staffelung nach Unternehmensgröße angebracht.
- ➔ **Mitwirkungsverzögerungsgeldes insgesamt überdenken:** Darüber hinaus ist angesichts der bisherigen Erfahrung mit dem Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO fraglich ob a) den Steuerbehörden ein für die Finanzgerichte ausreichender Nachweis gelingen kann, dass der von den Steuerpflichtigen möglicherweise zur Einhaltung von Deadlines gelieferte „Datenwust“ unzureichend ist um die gestellte Anfrage zu beantworten b) der Einsatz des neuen Instruments nicht generell zu einer Blockadehaltung und ausführlichen Rechtsstreitigkeiten führt, die Kapazitäten der Betriebsprüfung binden und insgesamt kontraproduktiv sind.

- **Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO (Reg-E) trotz regelmäßige Zwischengespräche (§ 199 Abs. 2 RegE) beibehalten:** Solche Gespräche werden nach unserer Kenntnis von den Prüfungsteams schon lange und mit Erfolg genutzt. Wenn darin aber – wie oft der Fall - bloße Rahmenbedingungen für die Mitwirkung festgelegt werden, ist das keine ausreichende Grundlage um den rechtlichen Druck zur Durchsetzung dieser Vereinbarungen aufzuheben.



Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung des Verfassers wieder und sind kein offizieller Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer:innen und –verwalter:innen ermöglichen, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stehlen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen.

Der Trägerverein des Netzwerks ist unter der Nummer R002719 im Lobbyregister des Bundestages eingetragen.

Mail: info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Homepage: www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Mitglieder des Netzwerk Steuergerechtigkeit:

Transparency International Deutschland
Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
Kirchlicher Dienst in der Arbeitswelt (KDA-EKD)
WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung
ver.di – Vereinigte Dienstleistungsgewerkschaft
Global Policy Forum

MISEREOR
Oxfam Deutschland
Attac Deutschland
Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik
Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW)