

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

E-Mail

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

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

29. Juli 2022

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

GZ: IV B 6 – S 1316/21/10019 :019

DOK: 2022/0696428

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Übersendung des o. g. Referentenentwurfs bedanken wir uns und nehmen die Gelegenheit zur Stellungnahme gern wahr. Bevor wir auf verschiedene Regelungen des Entwurfs im Einzelnen eingehen, möchten wir einige grundsätzliche Aspekte ansprechen.

Angesichts des Umfangs des Entwurfs und der Bedeutung der in dem Entwurf enthaltenen Regelungen ist die gewährte Stellungnahmefrist von gut 2 Wochen mitten in der Sommerurlaubszeit viel zu kurz bemessen. Eine fundierte Beurteilung der Gesetzesmaterie unter Heranziehung unserer mit Praktikern besetzten Ausschüsse ist daher nicht möglich. Damit entgehen dem Gesetzgeber wesentliche Hinweise zu dem für die Praxis der steuerpflichtigen Unternehmen und deren Berater wichtigen Gesetz, die dazu beitragen würden, es maßgeblich zu verbessern.

Zu begrüßen ist, dass der Referentenentwurf die bereits seit langer Zeit angekündigten Regelungen zur Beschleunigung von steuerlichen Außenprüfungen enthält. Positiv zu bewerten ist, dass durch gezielte Verbesserungen verfahrensrechtlicher Rahmenbedingungen die Außenprüfungen effizienter ausgestaltet werden sollen. Die geplanten Regelungen etwa zur Digitalisierung von Prüfungsprozessen, die Begrenzung der Ablaufhemmung für außengeprüfte Unternehmen und die beabsichtigte Einführung eines Teilabschlussbescheides weisen insoweit in die richtige Richtung.

Gleichwohl ist die konkrete Ausgestaltung dieser Instrumente nur teilweise gelungen. Die vorgesehenen Änderungen des Steuerverfahrensrechts führen für die Steuerpflichtigen in vielerlei Hinsicht – etwa mit dem sanktionsbewehrten qualifizierten Mitwirkungsverlangen – zu unverhältnismäßigen Verschärfungen, die einem kooperativen Ansatz der Maßnahmen entgegenstehen und die positiven Aspekte des Entwurfs überwiegen.

Wesentliche Aspekte der Modernisierung der Betriebsprüfung fehlen zudem, so dass der Entwurf allenfalls einen Auftakt für weitere Modernisierungsschritte darstellen kann. Neben einer weitergehenden Anpassung des Fristenkonzepts, bedarf es etwa der zeitnahen Umsetzung des Art. 12a der DAC7. Neben der Schaffung einer nationalen Rechtsgrundlage für Joint Audits sollte eine weitergehende Reform kooperativer Verfahren vorgesehen werden. Auch sollte über ein freiwilliges Antragsverfahren Rechtssicherheit beim Einsatz von Tax Compliance Management Systemen in Prüfungen geschaffen werden.

Wir verweisen insoweit auf unsere Eingaben zu den verfahrensrechtlichen Aspekten der Modernisierung von Betriebsprüfungen vom 29. Januar 2021, für ein freiwilliges Antragsverfahren zum Erhalt von Prüfungserleichterungen in Betriebsprüfungen vom 1. Dezember 2021 und zu den internationalen Aspekten der Modernisierung der Betriebsprüfung vom 14. Januar 2022 und regen auch weiterhin einen vertieften Austausch zu diesen Themen an.

Unsere konkreten Ausführungen zu dem Gesetzentwurf können Sie der nachfolgenden Stellungnahme entnehmen. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Oliver Glückselig
Referatsleiter

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum 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

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

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

29. Juli 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 § 17 Abs. 1 PMAustG-E

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 PMAustG-E haben meldende Plattformbetreiber die Plausibilität der meldepflichtigen Informationen anhand aller ihnen zur Verfügung stehenden Informationen und Unterlagen zu überprüfen. Soweit kostenlos eine elektronische Schnittstelle zur Überprüfung der Gültigkeit einer Steueridentifikationsnummer oder einer Identifikationsnummer für Umsatzsteuerzwecke zur Verfügung steht, ist diese nach § 17 Abs. 1 Satz 2 PMAustG-E von meldenden Plattformbetreibern zur Überprüfung der Gültigkeit der Steueridentifikationsnummer oder der Identifikationsnummer für Umsatzsteuerzwecke zu nutzen.

Es stellt sich die Frage, weshalb der Referentenentwurf dabei nicht die bestehende XML-RPC-Schnittstelle zur Bestätigung der USt-ID anführt. Diese sollte nach unserer Auffassung auch für Zwecke des § 17 Abs. 1 PMAustG-E genutzt werden können.

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 ein Grundlagebescheid darstellen würde. Dies lässt sich jedoch derzeit aus dem Regelungsvorschlag nicht entnehmen.

Ungeachtet dessen ist 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. 5: § 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. Die elektronischen 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. 6 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 abgesehen werden.

Zu Nr. 11: § 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. Das ist ausdrücklich zu begrüßen.

Zu Nr. 12 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 BSStBK 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. 12 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.

Ferner ist die Formulierung „unabhängig von deren Einsatzort“ 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. 14: § 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 BSStBK 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 BSStBK 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 Folgeeregungen 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 BStBK fordert weitere Konkretisierungen des Gesetzgebers, die auch die Belange der Steuerpflichtigen berücksichtigen. Um eine praxismgerechte 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. 15: § 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 der 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. 16: § 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 es 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. 18: § 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 BStBK 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.

Vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Ziels die Betriebsprüfung zu beschleunigen, erschließt sich die Streichung der Regelung des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO überhaupt nicht. Zwar wurde nun eine Höchstdauer der Ablaufhemmung vorbehaltlich anderer Unterbrechungen geregelt. Jedoch sind nunmehr Fälle denkbar, in denen, um in die Ablauf-

hemmung zu gelangen, mit einer Betriebsprüfung angefangen wird und diese unmittelbar nach Beginn monatelang unterbrochen wird. Zwar zwingt die Höchstdauer von 5 Jahren die Finanzverwaltung tätig zu werden, doch nicht unmittelbar nach Beginn der Betriebsprüfung. Demnach führen diese Möglichkeiten gerade wiederum zu Verzögerungen im Rahmen der Betriebsprüfung. Die Regelung des jetzigen § 171 Abs. 4 Satz 2 AO, wonach die Ablaufhemmung dann nicht greift, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als 6 Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat, sollte demnach bestehen bleiben.

Die BStBK 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. 19: § 180 Abs. 1a AO-E

Die Einführung eines Teilabschlussbescheides und damit die Gewährung punktueller Bestandskraft entspricht im Grundsatz einer Forderung der BStBK 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 BStBK 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. 22: § 197 Abs. 3 und 4 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 BStBK 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.

Zu Nr. 25: § 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 kommt 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 Ermessens-

reduzierung 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. 5 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. 5 Satz 1 AO-E von allen „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. 5 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. 5 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. 5 Satz 1 AO-E ein. Die Notwendigkeit der Regelung in § 200a Abs. 5 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. 6 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. 6 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. 28 b: § 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.