

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

**Geszentwurf 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](mailto: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 Nachschau, 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-T<sup>1</sup>, XBRL<sup>2</sup>).
- 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.

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.