

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 29.07.2022

703

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Stellungnahme 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

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o.g. Referentenentwurf.

Allgemeine Anmerkungen

Wir begrüßen, dass mit dem Referentenentwurf die Umsetzung der sog. DAC7 im Wesentlichen 1:1 erfolgen soll. Aufgrund der zu erwartenden Reichweite der Auswirkungen für Plattformbetreiber sollte ein verbindliches Verfahren zur Feststellung bzw. Bestätigung des Status eines Systems als Plattform eingeführt werden.

Gleichermaßen begrüßen wir die Bestrebungen, das steuerliche Verfahrensrecht zu modernisieren und insbesondere die steuerliche Außenprüfung zu beschleunigen. Hier ist vor allem die Möglichkeit zum Erlass von Teilabschlussbescheiden positiv hervorzuheben. Sie eröffnet Steuerpflichtigen die Möglichkeit, frühzeitig Rechtssicherheit für abgrenzbare Sachverhalte mit besonderer Relevanz zu erreichen. Im Übrigen halten wir die im Referentenentwurf vorgesehenen Regelungen allerdings nur bedingt für geeignet, eine Beschleunigung der Außenprüfung zu erreichen. Auffällig ist, dass die Maßnahmen sehr einseitig ausgestaltet sind. Sie geben überwiegend nur dem Außenprüfer mehr Rechte,

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

Steuerpflichtige hingegen können durch Bereitschaft zur Mitwirkung und Kooperation, beispielsweise nachgewiesen durch ein wirksames Tax Compliance Management System und Vorlage vollumfassender Aufzeichnungen, keinen Einfluss auf eine zeitnahe, vereinfachte oder vorgezogene Außenprüfung erwirken. Hinzu kommen neue Sanktionsmöglichkeiten, die im Zusammenspiel mit den übrigen Neuregelungen den Schluss nahelegen, die Verantwortung für langwierige Außenprüfungen läge in vielen Fällen ausschließlich in der Sphäre der Steuerpflichtigen. Dies ist aber seit langem nicht mehr der Fall, wie uns aus dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer immer wieder berichtet wird. Wünschenswert wären aus unserer Sicht daher Regelungen, die nicht nur einseitige Belastungen vorsehen, sondern vielmehr auf Anreizwirkungen auf Seiten der Steuerpflichtigen setzen. Hingewiesen sei auf – auch international schon erfolgreich eingesetzte – kooperative Außenprüfungsmodelle, deren Kernelement ein wirksames Tax Compliance Management System ist. Wir erlauben uns, in diesem Zusammenhang auf das IDW Positionspapier „Veranlagungsnahe Betriebsprüfung“ vom 19.11.2021 hinzuweisen, in dem wir konkrete Vorschläge unterbreitet haben.

Ergänzend möchten wir anmerken, dass es überrascht, dass neben den Regelungen zur Beschleunigung der Außenprüfung noch diverse weitere zum Teil deutlich verschärfende Änderungen aus dem Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts in den Referentenentwurf aufgenommen wurden, beispielsweise die Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation oder zur Beweiskraft der Buchführung, die nicht einmal im allgemeinen Teil des Referentenentwurfs angesprochen werden.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir nachfolgend im Einzelnen Stellung.

Zu Artikel 1: Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen

Zu § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 PMAustG-E

Der Anwendungsfall der § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 PMAustG-E und das Verhältnis zu § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sowie zu Satz 3 Nr. 1 PMAustG-E sollten in der Gesetzesbegründung klargestellt werden.

§ 3 Abs. 1 PMAustG-E definiert den Begriff der Plattform. Nach Nr. 2 sollen auch Systeme als Plattformen i.S.d. Gesetzes angesehen werden, die es ermöglichen, Rechtsgeschäfte abzuschließen, die auf die Erhebung und Zahlung einer mit einer relevanten Tätigkeit zusammenhängenden Vergütung gerichtet

Seite 3/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

sind. Unklar ist, welcher Anwendungsfall der Regelung zugrunde liegt und in welchem Verhältnis sie zu § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 PMAustG-E steht. Derzeit besteht u.E. die Gefahr, dass es zu Doppelmeldungen kommt. Gleiches gilt für den Ausschlussstatbestand des § 3 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 PMAustG-E.

Zu § 3 Abs. 4 PMAustG-E

Die Abgrenzung zwischen § 3 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Buchst. b PMAustG-E ist unklar und bedarf der Konkretisierung.

Es ist nicht ersichtlich, welche Fälle unter § 3 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a PMAustG-E fallen, die nicht gleichzeitig die Voraussetzungen des § 3 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b PMAustG-E erfüllen. Auch nach der Gesetzesbegründung zielen beide Varianten auf Plattformbetreiber ab, welche nicht in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sind.

Zu § 4 Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. § 18 Abs. 2 PMAustG-E

Der Begriff der „anerkannten Wertpapierbörse“ sollte definiert werden.

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 PMAustG-E handelt es sich bei Anbietern um ausgenommene Anbieter, sofern es sich um Rechtsträger handelt, deren Aktien regelmäßig an einer anerkannten Börse gehandelt werden. Zwar sieht § 18 Abs. 1 PMAustG-E vor, dass Plattformbetreiber sich bei der Identifizierung ausgenommener Anbieter (auch) auf deren Bestätigung verlassen können, dass die im Gesetz genannten Voraussetzungen vorliegen. Dennoch würde eine Definition des Begriffs der anerkannten Wertpapierbörse zur Rechtssicherheit bei den betroffenen Steuerpflichtigen beitragen.

Zu § 5 PMAustG-E

Die Definition der persönlichen Dienstleistung in der Gesetzesbegründung sollte konkretisiert werden.

§ 5 Abs. 1 Nr. 2 definiert die Erbringung persönlicher Dienstleistungen als relevante Tätigkeit. Die Gesetzesbegründung verweist auf das breite Spektrum von Dienstleistungen, die unter die vorgenommene Begriffsbestimmung fallen. Die (exemplarische) Aufzählung benennt jedoch beispielsweise nicht den Bereich der Finanzdienstleistungen. Eine entsprechende umfassendere Erläuterung oder das Anführen weiterer Beispiele in der Gesetzesbegründung würde zur Rechtssicherheit der betroffenen Steuerpflichtigen beitragen.

Seite 4/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

Zu § 5 Abs. 3 i.V.m. 14 Abs. 2 PMAustG-E

Die zulässigen Methoden zur Bewertung oder Umrechnung von nicht in Fiat-Geld gezahlten oder gutgeschriebenen Vergütungen in Euro sollten erläutert werden.

Nach § 5 Abs. 3 PMAustG-E können Vergütungen in jeglicher Form eines Entgelts bestehen. Dies umfasst nach der Gesetzesbegründung auch nicht in Fiat-Geld gezahlte Vergütungen oder beispielsweise die Zurverfügungstellung von (personenbezogenen) Daten. Nach § 14 Abs. 2 PMAustG-E sind diese nicht in Fiat-Geld geleisteten Vergütungen durch den Plattformbetreiber in einheitlich ausgeübter Weise zu bewerten bzw. in Euro umzurechnen. Eine Konkretisierung der zulässigen Bewertungsverfahren oder bei der Umrechnung zugrunde zu legender Kurse ist aus Gründen der Rechtssicherheit auf Ebene der verpflichteten Plattformbetreiber geboten und führt durch eine vereinheitlichte Vorgehensweise zu einer Gleichbehandlung der die Vergütungen versteuernden Anbieter.

Zu § 10 PMAustG-E

§ 10 PMAustG-E sollte um die Möglichkeit zur Feststellung der Voraussetzungen für das Vorliegen einer Plattform nach § 3 Abs. 1 PMAustG ergänzt werden.

Der bisherige Regelungsbereich des § 10 AustG PMAustG-E sieht vor, dass auf Antrag eines Plattformbetreibers durch das Bundeszentralamt für Steuern festzustellen ist, dass es sich um einen ausgenommenen Plattformbetreiber handelt. Erhebliche Rechtsunsicherheit kann sich für potenziell betroffene Steuerpflichtige aber schon dahingehend ergeben, ob diese eine Plattform i.S.d. § 3 Abs. 1 PMAustG-E betreiben. Die Einführung eines Verfahrens zur verbindlichen Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen nach § 3 Abs. 1 PMAustG-E würde Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnen, aktiv auf die zuständige Behörde zuzugehen und frühzeitig Rechtssicherheit schaffen.

Zu Artikel 3: Änderung der Abgabenordnung

zu § 87a Abs 1a AO-E

Es sollte klargestellt werden, dass eine Ton-Übertragung ausreichen kann.

Seite 5/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

Die Durchführung von Besprechungen mittels elektronischer Kommunikation durch Übertragung in Bild und Ton eröffnet neue Besprechungswege, z.B. in Außenprüfungen, was wir ausdrücklich begrüßen. Unklar ist allerdings, ob die Übertragung in Bild und Ton erfolgen muss, also eine reine Ton-Übertragung nicht ausreicht.

zu § 90 AO-E:

§ 90 Abs. 3 AO sollte in seiner bisherigen Fassung beibehalten und auf die Einfügung des § 90 Abs. 4 AO-E verzichtet werden.

Verrechnungspreisdokumentationen sollen nach § 90 Abs. 4 AO-E künftig jederzeit auch außerhalb von Außenprüfungen durch die Finanzverwaltung angefordert werden können und nach Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung unaufgefordert innerhalb von 30 Tagen vorzulegen sein. Das bedeutet, dass zukünftig die notwendigen Daten jederzeit und vorsorglich erstellt werden müssen, was zu einer faktischen zeitnahen Aufzeichnungspflicht und damit zu einer administrativen Belastung, insbesondere kleinerer und mittlerer Unternehmen, führt. In der Praxis ist es die Regel, dass Verrechnungspreisdokumentationen in mehrjährigen Zyklen durch die Unternehmen aktualisiert bzw. erstellt werden.

Sollte die geplante Neuregelung umgesetzt werden, wäre zumindest eine ausreichende Vorlauf- bzw. Übergangszeit zu gewähren und vor allem zu konkretisieren, ob die Regelung auch auf bereits abgeschlossene Geschäftsjahre Anwendung findet.

zu § 146 Abs. 2b AO-E:

Die Gesetzesbegründung zu § 146 Abs. 2b AO-E sollte aus Gründen der Rechtssicherheit um Klarstellungen ergänzt werden.

Ausweislich der Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Ergänzung des § 146 Abs. 2b Satz 1 AO-E um eine „gesetzliche Klarstellung“, dass die Buchführungsunterlagen nicht nur in einen Drittstaat, sondern auch in mehrere Drittstaaten verlagert werden können. Der Gesetzeswortlaut spricht hingegen von elektronischen Büchern und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen. Wir gehen davon aus, dass es sich in der Gesetzesbegründung lediglich um eine ungenaue Formulierung handelt, sich inhaltlich aber keine Auswirkungen ergeben sollen.

Die Ergänzung um „Drittstaaten“ ist zu begrüßen, da dies gerade für global ausgerichtete Steuerpflichtige eine Erleichterung darstellt.

Seite 6/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

Die Änderung in § 146 Abs. 2b Satz 2 AO-E soll nach der Gesetzesbegründung die Verlagerung in andere Mitgliedstaaten der EU erleichtern. Gemeint ist sicherlich die Verlagerung ins Drittland, da § 146 Abs. 2b AO-E gerade diese Verlagerung regelt.

zu § 147b AO-E:

Angesichts des mit der Implementierung der vorgesehenen Schnittstellen verbundenen erheblichen (zeitlichen) Aufwands sollte eine ausreichende Vorlauf- und Übergangszeit gewährt werden.

Mit § 147b AO-E wird eine Vereinheitlichung der Exportschnittstellen der von Steuerpflichtigen verwendeten ERP-Systeme zum Zwecke der digitalen Außenprüfung gefordert. Dies beinhaltet sowohl eine Vereinheitlichung des Aufbaus der Datensätze als auch der Datensatzbeschreibung. Für den Steuerpflichtigen ergibt sich eine Pflicht zur Implementierung und Nutzung dieser Schnittstelle. Während eine Vereinheitlichung des Datenexports den Vorteil mit sich bringt, dass eine klare Eingrenzung der steuerlich relevanten Daten im Vorfeld möglich ist, gibt es einige Herausforderungen, die vor Einführung einer solchen Regelung beachtet werden sollten. So sind die den ERP-Systemen zugrunde liegenden Datenmodelle nicht nur je nach System, sondern auch je nach Verwendung unterschiedlich, sodass eine Vereinheitlichung der Systemexporte nur begrenzt möglich ist. Weiterhin besteht die Gefahr, dass die Verknüpfung zu den originären Daten verloren geht, wenn die Exporte durch die Schnittstelle zu stark manipuliert oder eingeschränkt werden, und somit die Rückverfolgbarkeit zum Buchungsbeleg ggf. nicht mehr gegeben ist. Eine weitere Problematik ergibt sich aus der Definition des Mindestumfangs der Datensätze. Bestehende mögliche Datenmodelle (SAF-T 2.0 oder Bundeskonvention) sind auf ihre Anwendbarkeit zu prüfen und enthaltene Informationen kritisch zu hinterfragen (z.B. das in der Bundeskonvention enthaltene Feld „Gegenkonto“).

Zudem sollte in der Gesetzesbegründung dargestellt werden, welche konkrete Exportschnittstelle mit dieser gesetzlichen Änderung beispielsweise realisiert werden soll (z.B. Einführung des OECD Standard Audit Files 2.0 (SAF-T 2.0) als mögliche Alternative zur Bereitstellung von digitalen Daten durch Steuerpflichtigen im Rahmen des Z3-Datenzugriffs).

Aus technischer Sicht ist zu bedenken, dass die Implementierung einer solchen Schnittstelle zum Teil mit erheblichem (zeitlichen) Aufwand verbunden ist. Somit wäre eine ausreichende Vorlauf- bzw. Übergangszeit zu gewähren und § 147b AO-E auch dahingehend zu konkretisieren, ob diese Regelung Anwendung für Sachverhalte abgeschlossener Geschäftsjahre finden soll.

Seite 7/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

Insbesondere für Hersteller, für die der deutsche Markt eine untergeordnete Rolle spielt, könnte die Verpflichtung zur Implementierung einer solchen Export-schnittstelle Anlass sein, sich komplett aus dem deutschen Markt zurückzuziehen, wenn die Kosten für die Implementierung zu hoch oder die Anforderungen schlicht nicht realisierbar sind. Für die betroffenen Steuerpflichtigen würde dies einen Wechsel des ERP-Systems zwingend erforderlich machen, was je nach Komplexität wiederum mehrere Jahre in Anspruch nehmen kann und erhebliche Kosten verursachen würde. Die aktuellen praktischen Erfahrungen im Rahmen des § 146a AO und der Einführung des einheitlichen Datensatzes für Kassenda-ten bestätigen diese Bedenken.

zu § 153 Abs. 4 AO-E:

§ 153 Abs. 4 AO-E sollte gestrichen werden. Zumindest sollte von einer unverzüglichen Berichtigungspflicht abgesehen werden und dem Steuerpflichtigen ein angemessener Übergangszeitraum gewährt werden.

§ 153 AO soll um einen Absatz 4 ergänzt werden, der erweiterte Anzeige- und Berichtigungspflichten im Hinblick auf Prüfungsfeststellungen vorsieht, die – nach einer Außenprüfung – mindestens einem Bescheid unanfechtbar zugrunde gelegt werden und deren zugrundeliegenden Sachverhalte auch in einer anderen vom Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung, die nicht Gegenstand der Außenprüfung war, zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage führt. Damit werden Kernaufgaben der Außenprüfung von der Finanzverwaltung auf den Steuerpflichtigen verlagert. Die damit einhergehende Verlagerung der Verantwortung stellt eine erhebliche Belastung für Steuerpflichtige dar, für die keine sachlichen Gründe erkennbar sind. Insbesondere wären im Anschluss an Außenprüfungen alle Erklärungen und Sachverhalte umfassend daraufhin zu überprüfen, ob sich aufgrund der Außenprüfung ein unverzüglicher Änderungsbedarf ergeben könnte. Gerade in komplexen Konzernstrukturen kann die geplante Verschärfung die Gefahr nicht beherrschbarer Compliance-Verstöße mit sich bringen.

zu § 158 Abs. 2 AO-E:

§ 158 Abs. 2 AO sollte dahingehend geändert werden, dass die Beweiskraft der Buchführung und Aufzeichnungen stets besteht, wenn der Jahresabschluss gem. § 316 HGB geprüft und ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wurde.

Seite 8/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

§ 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E sieht vor, dass die Beweiskraft der Buchführung nicht besteht, soweit die bereitgestellten Daten nicht nach Vorgabe der einheitlichen digitalen Schnittstellen i.S. des § 41 Abs. 1 Satz 7 EStG, § 146a AO oder § 147b AO-E bereitgestellt werden. Auch diese Regelung stellt ohne erkennbaren Grund eine deutliche Verschärfung der bisherigen Rechtslage dar.

In der Praxis hat sich zudem gezeigt, dass im Rahmen von Außenprüfungen mitunter Buchhaltungsdaten angezweifelt und als nicht GoBD-konform erachtet werden, obwohl der zugrundeliegende handelsrechtliche Jahresabschluss einer Abschlussprüfung unterlegen hat und mit einem uneingeschränkten Testat versehen worden ist. Der Wegfall der Richtigkeitsvermutung der Buchführung und Aufzeichnungen ist in diesen Fällen trotz nicht nach § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E elektronisch bereitgestellten Daten nicht sachgerecht.

Dies gilt umso mehr, als die Grundsätze für die Beurteilung, ob Datensätze dem Datenzugriff genügen, nicht normiert sind und daher individuell durch den jeweiligen Außenprüfer erfolgt. Um hier ein bundesweit einheitliches Vorgehen sicherzustellen, sollte festgelegt werden, welche Voraussetzungen an die Verwertbarkeit von Datensätzen gestellt werden und ab wann Datensätze in einem Maße unzureichend sind, dass die Beweiskraft der Buchführung in Frage gestellt werden könnte.

zu § 162 Abs. 4 AO-E:

Die Abschaffung des § 162 AO Abs. 4 AO sollte in Anbetracht der möglichen Unionsrechtswidrigkeit geprüft werden. In jedem Fall sollte vor diesem Hintergrund von der mit dem Referentenentwurf vorgesehenen Verschärfung abgesehen werden.

Wird eine Verrechnungspreisdokumentation nicht oder verspätet vorgelegt oder ist diese nicht verwertbar, ist nach § 162 Abs. 4 AO die Festsetzung eines Zuschlages vorgesehen. Ergänzend zur bisherigen Regelung sieht der Referentenentwurf vor, dass neben der Festsetzung des Zuschlags nach Abschluss der Außenprüfung zukünftig ein Zuschlag in Fällen der verspäteten Vorlage bereits nach Fristüberschreitung festgesetzt werden kann. Bereits durch die vorgesehenen Änderungen des § 90 Abs. 3 AO-E erhöht sich die Gefahr einer verspäteten Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation, so dass sich durch die geplante Neufassung des § 90 Abs. 4 AO-E eine noch schärfere, nicht sachgerechte Sanktionierung ergibt.

Zudem hat das FG Bremen dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die in § 162 Abs. 4 AO vorgesehene Möglichkeit der Festsetzung eines Zuschlags wegen Nichtvorlage der Verrechnungspreisdokumentation mit der Niederlassungs-

Seite 9/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

bzw. Dienstleistungsfreiheit vereinbar ist (FG Bremen, Vorlagebeschluss vom 07.07.2021, 2 K 187/17 (3), anhängig beim EuGH unter C-432/21). Vor Ergehen der Entscheidung des EuGH sollte von einer Änderung des § 162 Abs. 4 AO abgesehen werden.

zu § 171 Abs. 4 AO-E:

Nur eine deutlichere Verkürzung der Ablaufhemmung in § 171 Abs. 4 AO würde zu einer signifikanten Beschleunigung von Außenprüfungen führen. Damit einhergehend sollten zur Sicherstellung der Prüfungsqualität Elemente einer „begleitenden Kontrolle“ in den Prüfungsprozess aufgenommen werden.

Nach § 171 Abs. 4 AO-E ist vorgesehen, die Ablaufhemmung im Rahmen von Außenprüfungen auf fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres zu begrenzen, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde. Die Stoßrichtung der vorgesehenen Änderung ist im Hinblick auf das Ziel der Beschleunigung der Außenprüfung zu begrüßen. Ob eine Verkürzung der Verjährungsfrist tatsächlich zu einer echten Beschleunigung führt, ist hingegen fraglich. Wünschenswert wäre entweder eine weitere Verkürzung der Verjährungsfrist oder aber die Verpflichtung der Finanzbehörde, bei zeitlich festgelegtem frühzeitigem Eingang der Steuererklärungen die Prüfungshandlungen binnen eines noch zu bestimmenden Zeitraums abzuschließen.

Zur Sicherstellung der Prüfungsqualität könnte erwogen werden, Elemente einer „begleitenden Kontrolle“ in den Prüfungsprozess zu integrieren. Eine signifikante Beschleunigung könnte ergänzend über einen Rechtsanspruch der Steuerpflichtigen auf eine zeitnahe Außenprüfung erreicht werden.

Wegen weiterer Einzelheiten verweisen wir auf das IDW Positionspapier „Veranlagungsnahe Betriebsprüfung“.

Eine unmittelbare Unterbrechung der Außenprüfung unmittelbar nach Beginn der Prüfung um mehr als sechs Monate sollte auch weiterhin nicht zu einer Ablaufhemmung führen.

§ 171 Abs. 4 AO-E enthält keine dem § 171 Abs. 4 Satz 2 AO entsprechende Regelung mehr. Vor dem Hintergrund des Ziels des Gesetzes und unter Abwägungsgesichtspunkten sollte eine § 171 Abs. 4 Satz 2 AO entsprechende Regelung in den Referentenentwurf aufgenommen werden.

zu § 180 Abs. 1a AO-E:

Seite 10/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

Durch die Möglichkeit zum Erlass von Teilabschlussbescheiden wird Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben, vorzeitig Rechtssicherheit in Bezug auf abgrenzbare Sachverhalte zu erlangen. § 180 Abs. 1a Satz 2 AO-E sollte jedoch gestrichen werden.

Die Neuregelung des § 180 Abs. 1a AO sieht vor, dass für einzelne, im Rahmen einer Außenprüfung ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen auf Antrag des Steuerpflichtigen ein sog. Teilabschlussbescheid ergehen kann. Die Neuregelung gibt Steuerpflichtigen die Möglichkeit, frühzeitig Rechtssicherheit hinsichtlich abgrenzbarer Sachverhalte zu erlangen. § 180 Abs. 1a Satz 2 AO-E sollte gestrichen werden, da ein Antrag auf Erlass eines Teilabschlussbescheides nach § 180 Abs. 1a Satz 1 AO stets ein erhebliches Interesse des Steuerpflichtigen impliziert.

Gleichwohl darf nicht außer Acht gelassen werden, dass der Erlass eines Teilabschlussbescheides nicht zwingend mit einer Beschleunigung der Außenprüfung einhergeht. Im Einklang mit der BFH-Entscheidung vom 17.03.2022, X R 39/19 zur Zulässigkeit von Teileinspruchsentscheidungen ist zu konstatieren, dass ein Teilabschlussbescheid nur erlassen werden sollte, sofern sachliche Gründe dem Abschluss der Außenprüfung in Gänze entgegenstehen, da sonst eine weitere Verzögerung nicht ausgeschlossen sein könnte.

zu § 200a AO-E:

Der Anwendungsbereich des § 200a AO-E sollte auf Fälle beschränkt werden, in denen Steuerpflichtige wiederholt ihren Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nicht nachkommen. Zudem sollte eine Begründungspflicht für § 200a Abs. 1 Satz 1 AO-E eingeführt werden.

Gemäß § 200a AO-E kann die Finanzverwaltung künftig auch sog. „qualifizierte Vorlageverlangen“ erlassen, die innerhalb einer Frist von einem Monat zu erfüllen sind und bei Fristüberschreitung zur Festsetzung von „Mitwirkungsverzögerungsgeldern“ (ggf. zzgl. Zuschlägen) führen. Die Regelung besteht neben den bereits vorgesehenen Zwangsmitteln gem. §§ 328 bis 335 AO. Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, das Mitwirkungsverzögerungsgeld nur bei wiederholtem Verstoß gegen die Mitwirkungspflichten nach § 200 AO und einer dadurch bedingten Verzögerung der Außenprüfung festzusetzen.

Auch diese Regelung vermittelt den Eindruck, dass das Problem von verzögerten Außenprüfungen allein in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegt und durch ein neues Druckmittel gelöst werden könnte. Wirksamer wäre aus unserer Sicht, Elemente „kooperativer“ Außenprüfungsmodelle heranzuziehen, wie wir sie in

Seite 11/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

dem IDW Positionspapier „Veranlagungsnahe Betriebsprüfung“ dargestellt haben. Insbesondere sollte Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werden, einen Rechtsanspruch auf eine zeitnahe, vereinfachte oder vorgezogene Außenprüfung zu erwirken, sofern diese ihre Bereitschaft zur Mitwirkung und Kooperation beispielsweise durch ein wirksames Tax Compliance Management System und Vorlage vollumfassender Aufzeichnungen nachweisen.

zu § 379 Abs. 1 S.1 Nr. 3a AO-E:

Es sollte klargestellt werden, in welchem Fall Unterlagen als nicht oder nicht vollständig aufbewahrt gelten.

Nach § 379 Abs. 1 S.1 Nr. 3a AO-E soll die fehlende oder nicht vollständige Aufbewahrung von Unterlagen zu einer Ordnungswidrigkeit führen. Unklar ist, wann Unterlagen als nicht oder nicht vollständig aufbewahrt gelten. Aus Gründen der Rechtssicherheit bedarf es der Konkretisierung. Gleichzeitig regen wir an zu prüfen, ob und inwieweit die nicht bzw. nicht vollständige Aufbewahrung an Wesentlichkeitsvoraussetzungen geknüpft werden kann.

zu § 379 Abs. 2 Nr. 3 AO-E:

Es sollten Kriterien festgelegt werden, anhand der zu beurteilen ist, ob ein Datenzugriff nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig gewährt wird.

§ 379 Abs. 2 Nr. 3 AO-E sieht vor, dass auch ein fehlender Datenzugriff zu einer Ordnungswidrigkeit führt. Unklar ist auch hier, wonach beurteilt wird, ob ein Datenzugriff nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig gewährt wird.

Bei einer Präzisierung sollte berücksichtigt werden, ob ein Datenzugriff stets als gewährt anzusehen ist, wenn der Steuerpflichtige über ein uneingeschränktes Testat eines Wirtschaftsprüfers verfügt. Abschlussprüfungen können heute - analog zu vielen Außenprüfungen – ebenso nur noch mit Hilfe entsprechender System- bzw. Datenzugriffe erfolgreich durchgeführt werden. Ein Systemzugriff, der einer Abschlussprüfung genügt hat, sollte auch einer Außenprüfung genügen.

Als Maßstab für die Vollständigkeit eines Datensatzes sollten die Datenumfänge der jeweiligen Datenschemata (z.B. DLS, DSFinV_K oder zukünftig § 147b AO-E) herangezogen werden. In diesem Zusammenhang sollte klargestellt werden, wie der Datenumfang für den direkten (Z1) oder indirekten (Z2) Datenzugriff definiert wird.

Seite 12/12 zum Schreiben vom 29.07.2022 an das BMF

Ebenso sollte durch entsprechende Fristen konkretisiert werden, ab wann der Datenzugriff nicht rechtzeitig gewährt wurde.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern