



Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Per Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Mittwoch, 12. Oktober 2022

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 19.09.2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mit freundlichen Grüßen



Georg Geberth
Vorsitzender des Vorstands



Jens Schäperclaus
Stellv. Vorsitzender des Vorstands

Stellungnahme

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

Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Institut für Digitalisierung im Steuerrecht e.V.

Stand: 12.10.2022

Inhaltsverzeichnis

Inhalt

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vorgesehen ist offenbar eine dreiteilige Regulierung:

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

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

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

Im Einzelnen:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

reduziert den Einführungsaufwand für international tätige Softwarehersteller und Steuerpflichtige.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

verbundenen Prüfungserleichterungen positiv bei der Beurteilung der Wirksamkeit berücksichtigen.

10. Ermittlung des Erfüllungsaufwands

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

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

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

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

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

Über das IDSt

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

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

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

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

Impressum

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

www.idst.tax

T: +49 89 54197805

Ansprechpartner

Georg Geberth
Vorsitzender des Vorstands
geberth@idst.tax

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