

**23.09.22****Empfehlungen**  
der Ausschüsse

Fz - Wi

zu **Punkt ...** der 1025. Sitzung des Bundesrates am 7. Oktober 2022

---

**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**

Der federführende **Finanzausschuss** und  
der **Wirtschaftsausschuss**

empfehlen dem Bundesrat, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

Fz 1. Zu Artikel 1 (§ 9 Absatz 2 Satz 1 PStTG)

In Artikel 1 § 9 Absatz 2 ist Satz 1 wie folgt zu fassen:

„Das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt entgegenkommene Informationen zu meldepflichtigen Anbietern nach § 4 Absatz 6 Nummer 1 zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens spätestens zwei Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, das auf den Meldezeitraum folgt, an die zuständige Landesfinanzbehörde weiter; erstmals bis zum 29. Februar 2024.“

Begründung:

Eine rechtzeitige Bereitstellung der Daten zu Beginn der Veranlagungsarbeiten ist für eine schnelle Auswertung der Daten in den Finanzämtern sehr wichtig. Sie vermeidet zudem unnötigen Bürokratieaufwand bei betroffenen Steuerpflichtigen, weil die Daten im Rahmen des erstmaligen Veranlagungsprozesses unmittelbar verifiziert und berücksichtigt werden können. Eine spätere Übermittlung an die Finanzämter birgt das Risiko, dass bereits abgeschlossene Veranlagungsverfahren erneut eröffnet werden. Eine rasche Datenübermittlung und eine effiziente Datennutzung ist Ausdruck einer modernen Verwaltung. Der Änderungsantrag stellt zusammengefasst sicher, dass die übermittelten Daten im Rahmen der Veranlagung effektiv genutzt und nachträgliche, zeitintensive Überprüfungshandlungen in den Finanzämtern vermieden werden, wodurch sich der Verwaltungsaufwand insgesamt deutlich verringert.

Fz 2. Zu Artikel 1 (§ 9 Absatz 2 Satz 2 PStTG)

In Artikel 1 § 9 Absatz 2 ist Satz 2 zu streichen.

Begründung:

Die im Rahmen des Datenaustauschs eingehenden Daten sollten nach derzeitigem Kenntnisstand aufgrund der hohen Datenqualität vollständig automatisiert zuordenbar sein. Sollte dies wider Erwarten nicht der Fall sein, würde eine personelle Beistellung, soweit möglich, der beim Bundeszentralamt für Steuern eingegangenen Daten notwendig und mit Maßgabe des § 88 Absatz 4 Satz 1 und Satz 2 AO durchzuführen sein.

Gerade da, wo steuerliche Vorteile wegen Nichterfassung maschinell nicht auswertbarer Daten für einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen entstehen können, droht ein wettbewerbsverzerrendes Vollzugsdefizit, welchem durch verantwortbare händische Prüfung der gemeldeten Daten entgegenzuarbeiten ist.

Darüber hinaus wäre dieses Vollzugsdefizit durch die Datenlieferanten auslösbar. Ein pauschaler Verzicht auf die manuelle Auswertung nicht maschinell zuordenbarer Mitteilungen ist daher aus verfahrensrechtlicher Sicht nicht zu verantworten. Wenn Daten nicht vollständig automatisiert zugeordnet werden können, ist eine personelle Beistellung durch das Bundeszentralamt für Steuern dringend geboten, um das Anwachsen der Zahl der nicht weitergeleiteten Daten und damit das Entstehen von Besteuerungslücken zu verhindern.

Fz 3. Zu Artikel 1 (§ 9 Absatz 2 Satz 3 PStTG)

In Artikel 1 § 9 Absatz 2 ist Satz 3 zu streichen.

Begründung:

§ 9 Absatz 2 Satz 3 PStTG schließt die Anwendung des § 88 Absatz 4 Satz 2 Abgabenordnung (AO) aus. Nach § 88 Absatz 4 Satz 2 in Verbindung mit Absatz 3 AO kann das Bundesministerium der Finanzen hinsichtlich der dem Bundeszentralamt für Steuern zugegangenen Daten fallgruppenbezogene Weisungen über Art und Umfang der Ermittlungen und der Verarbeitung von erhobenen oder erfassten Daten erteilen. Dies ermöglicht eine bundeseinheitliche Steuerung der an die Länder weiterzuleitenden Daten unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen. Dieses Verfahren hat sich bei den bisherigen Formen des automatischen Informationsaustauschs (EARL, FATCA, CRS) als sinnvoll und erforderlich erwiesen.

Es gibt keinen Grund, diese gesetzlich vorgesehene und bewährte Möglichkeit für die Datenübermittlung nach dem PStTG pauschal auszuschließen. Vielmehr sollte auf Basis der Anzahl und Qualität der Eingangsdaten entschieden werden, inwieweit von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht wird.

Fz 4. Zu Artikel 3 Nummer 10 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb  
(§ 146 Absatz 2b Satz 2 Nummer 1 AO)

Artikel 3 Nummer 10 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb ist wie folgt zu fassen:

„bb) In Satz 2 Nummer 1 werden nach dem Wort „Standort“ die Wörter „oder die Standorte“ eingefügt.“

Begründung:

§ 146 Absatz 2b AO regelt, unter welchen Voraussetzungen elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon im Drittland statt innerhalb der EU geführt und aufbewahrt werden dürfen.

Nach dem Änderungsentwurf des § 146 Absatz 2b Satz 2 Nummer 1 AO ist Voraussetzung für die Buchführungsverlagerung in das Drittland, dass der oder die Steuerpflichtige der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems oder bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mitteilt.

Die Erweiterung um die Verlagerung auf mehrere Standorte durch die Ergänzung der Wörter „oder die Standorte“ trägt der zunehmenden Verteilung von Systemen und Sicherungssystemen Rechnung.

Dagegen ist die Ersetzung der Wörter „und bei“ durch „oder bei“ zu streichen.

Aus Sicherheitsgründen werden bei Beauftragung von Dritten die Anschriften der Standorte gelegentlich nicht an die Steuerpflichtigen herausgegeben, so dass die Buchführungsverlagerung in diesen Fällen nicht genehmigt werden darf. Aus diesem Grund soll in den Fällen der Beauftragung von Dienstleistern im Rahmen der Buchführungsverlagerung auf die Benennung des bzw. der Standorte des Datenverarbeitungssystems verzichtet werden können (Änderungsentwurf statt „und bei“ nur noch „oder bei“).

Der geplanten Erleichterung stehen jedoch mögliche Datenzugriffseinschränkungen für die Betriebsprüfenden entgegen. Kennt ein Betriebsprüfender den Standort des Datenverarbeitungssystems nicht, wäre z. B. ein unbewusster – ohne Bewilligung erfolgter – Datenzugriff auf in der Schweiz aufbewahrte Daten strafbar (Artikel 271 Absatz 1 des schweizerischen Strafgesetzbuches).

Fz  
Wi

5. Zu Artikel 3 (Internationale Risikoanalyseverfahren)

[nur Wi]

- a) Der Bundesrat weist darauf hin, dass internationale Verflechtungen und Geschäftsbeziehungen der Unternehmen eine frühzeitige und effiziente Zusammenarbeit der nationalen Finanzbehörden erfordern. Dabei wurde dem Thema Risikoanalyseverfahren auf internationaler Ebene in den vergangenen Jahren große Aufmerksamkeit gewidmet. Ein solches internationales Risikoanalyseverfahren ist beispielsweise das freiwillige Verfahren ICAP (International Compliance Assurance Programm) [der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), an dessen Pilotierung (Stufe 2) Deutschland erfolgreich teilgenommen hat. Die OECD hat dieses Verfahren im Anschluss an die zweite Pilotierungsrunde bereits zum Standardverfahren etabliert].
- b) Der Bundesrat ist daher der Ansicht, dass internationale Risikoanalyseverfahren ein wichtiges Element für künftige Steuerprüfungen darstellen. Sie ermöglichen es, im Vorfeld einer Außenprüfung frühzeitig und im kooperativen Zusammenwirken mit den ausländischen Steuerbehörden sowie den Unternehmen Erkenntnisse über relevante Sachverhalte zu gewinnen und deren steuerliches Risiko einzuschätzen. Sich daran anschließende Prüfungen können so effizienter und risikoorientierter durchgeführt werden.
- c) Mangels einer Rechtsgrundlage im nationalen Verfahrensrecht ist es deutschen Finanzbehörden allerdings derzeit nicht möglich, den Unternehmen auf Grundlage dieser Risikoeinschätzung außerhalb einer regulären Außenprüfung eine hinreichende Rechtssicherheit zu gewähren. Auch der vorliegende Entwurf enthält hierzu keine Regelung.
- d) In diesem Sinne fordert der Bundesrat, schnellstmöglich die dazu nötigen Rechtsgrundlagen im nationalen Verfahrensrecht zu schaffen, um die Betriebsprüfung grenzüberschreitender Sachverhalte zu modernisieren, effizienter zu gestalten und zu beschleunigen.

Fz 6. Zu Artikel 4 (Artikel 97 § 37 Absatz 1a - neu - EGAO)

In Artikel 4 § 37 ist nach Absatz 1 folgender Absatz einzufügen:

„(1a) § 197 Absatz 5 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des Gesetzes] geltenden Fassung gilt erstmals für Prüfungsanordnungen, die sich auf Steuern und Steuervergütungen beziehen, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen.“

Begründung:

Es handelt sich um eine Klarstellung.

§ 197 Absatz 5 Satz 1 Abgabenordnung (AO) (vgl. Artikel 3 Nummer 20 des Gesetzentwurfes) enthält eine Soll-Regelung für den Zeitpunkt der Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung gegenüber dem Steuerpflichtigen.

§ 197 Absatz 5 Satz 2 AO enthält die Rechtsfolge für den Fall, dass die Prüfungsanordnung aus Gründen, die die Finanzbehörde zu vertreten hat, später als zu dem nach Satz 1 (gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 3) bestimmten Zeitpunkt bekannt gegeben wird.

Rechtsfolge ist, dass die Frist nach § 171 Absatz 4 Satz 3 erster Halbsatz AO (vergleiche Artikel 3 Nummer 17 des Gesetzentwurfes) bereits mit Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der in Satz 1 bezeichnete Steuerbescheid wirksam geworden ist, beginnt.

§ 171 Absatz 4 AO in der Fassung dieses Gesetzes soll nach Artikel 4 (Artikel 97 § 37 Absatz 1 EGAO) erstmals für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen. Für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 1. Januar 2025 entstehen, ist § 171 Absatz 4 AO in der bisher geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.

Bereits weil § 171 Absatz 4 Satz 3 erster Halbsatz AO in der bisher geltenden Fassung keine ausdrückliche Frist enthält, kann § 197 Absatz 5 AO nicht schon am 1. Januar 2023 in Kraft treten (vergleiche Artikel 7 Absatz 1 des Gesetzentwurfes). Jedenfalls hinsichtlich der Rechtsfolge des Satzes 2 liefe die Vorschrift andernfalls ins Leere.

Der Änderungsantrag stellt durch einen neuen Absatz 1a in Artikel 97 § 37 EGAO klar, dass § 197 Absatz 5 AO erst zusammen mit der Neufassung des § 171 Absatz 4 AO (Artikel 97 § 37 Absatz 1 EGAO) in Kraft tritt.

Fz 7. Zu Artikel 4 (Artikel 97 § 37 und § 38 - neu - EGAO)  
Artikel 7 (Absatz 3 - neu - )

a) Artikel 4 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 4

Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Nach Artikel 97 § 36 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 12. Juli 2022 (BGBl. I. S. 1142) geändert worden ist, werden folgende §§ 37 und 38 eingefügt:

„§ 37

Modernisierung der Außenprüfung

(1) § 171 Absatz 4 der Abgabenordnung < weiter wie Vorlage...>

§ 38

Erprobung alternativer Prüfungsmethoden

(1) Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen nach den §§ 193 bis 202 der Abgabenordnung die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten Steuerkontrollsystems hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die erfassten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, kann die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 der Abgabenordnung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Der Steuerpflichtige hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

(2) Ein Steuerkontrollsystem umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden. Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.

(3) Systemprüfungen von Steuerkontrollsystemen und daraufhin nach Absatz 1 Satz 1 zugesagte Erleichterungen sind von den Landesfinanzbehörden bis zum 30. April 2027 zu evaluieren. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben die Ergebnisse der Evaluierung dem Bundesministerium der Finanzen bis zum 30. Juni 2027 mitzuteilen.““

b) Artikel 7 ist wie folgt zu ändern:

aa) Die Überschrift ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 7  
Inkrafttreten und Außerkrafttreten“

bb) Nach Absatz 2 ist folgender Absatz 3 anzufügen:

„(3) Artikel 4 § 38 tritt mit Ablauf des 31.12.2027 außer Kraft.“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Verbreitung innerbetrieblicher Kontrollsysteme in der Wirtschaft wächst auch die Bedeutung derartiger Systeme für die steuerliche Außenprüfung. Das von einem Steuerpflichtigen eingesetzte innerbetriebliche Kontrollsystem kann bereits nach geltendem Recht Gegenstand der Außenprüfung sein. Nach § 88 AO bestimmen die Finanzbehörden Art und Umfang der Ermittlungen im konkreten Einzelfall. Hierbei kann ein wirksames Steuerkontrollsystem angemessen berücksichtigt werden.

Die Regelung eröffnet der Finanzbehörde die Möglichkeit, dem Steuerpflichtigen für eine nachfolgende Außenprüfung eine angemessene Beschränkung der Ermittlungsmaßnahmen zuzusagen, sofern eine Prüfung des innerbetrieblichen Steuerkontrollsystems dessen Wirksamkeit bestätigt hat und keine Änderung der Verhältnisse eintritt. Schon heute werden im Rahmen der Außenprüfung solche Systeme geprüft und die Ergebnisse für die Abschätzung, welche Prüfungsgebiete intensiver geprüft werden sollen, genutzt. Damit die Finanzbehörde von Änderungen des eingesetzten internen Steuerkontrollsystems erfährt und damit in die Lage versetzt wird zu prüfen, ob die Zusage nach Satz 1 zu widerrufen ist, normiert Satz 2 eine Dokumentations- und Informationspflicht des Steuerpflichtigen.

Die Erkenntnisse aus den Systemprüfungen und den erteilten Zusagen sind zu evaluieren. Hierzu sind dem Bundesministerium der Finanzen entsprechende Berichte zu übersenden.

Zu Buchstabe b:

Die Erprobung neuer Prüfungsmethoden ist im Hinblick auf ihre Praxistauglichkeit zu evaluieren. Daher soll die Regelung zunächst zeitlich begrenzt werden.