



# Besteuerungsverfahren 2.0

## Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

[15.12.2015] – *Version 1.2 (Update zum Regierungsentwurf vom 9. Dezember 2015)*

Von: **Stefan Spitz und Stefan Groß**

Die durchschnittlich zu erwartende Bearbeitungszeit der bayerischen Finanzämter für Steuererklärungen beträgt derzeit ca. 63 Tage. In Einzelfällen kann die Bearbeitungszeit allerdings deutlich länger ausfallen. Verbunden mit der demografischen Entwicklung, die auch bei den Finanzbehörden zu einem geringeren Personalstand führen wird, ergibt sich zukünftig umso mehr die Notwendigkeit einer wirtschaftlicheren und effizienteren Bearbeitung der Abläufe des Besteuerungsverfahrens. Schließlich sind es auch die Folgen einer zunehmenden Globalisierung, welche zwangsweise die Komplexität unternehmenssteuerlicher Sachverhalte erhöht, was sich wiederum negativ auf die Bearbeitungszeiten beim Fiskus auswirken dürfte. Notwendigkeiten aber auch Chancen ergeben sich auch aus der fortschreitenden Digitalisierung des Wirtschaftslebens. Gerade weil die der Besteuerung zugrunde liegenden Daten und Nachweise oftmals nur noch digital verfügbar sind, bedarf es einerseits der Anpassung bestehender Verfahrensabläufe, andererseits eröffnet sich dadurch für die Finanzverwaltung die Möglichkeit, in den digitalen Beleg- und Datenfluss eingebunden zu werden und auf diese Weise die fiskalische Produktionssteuerung zu verbessern. Idealerweise geht dies mit Vereinfachungen und dem Abbau von Bürokratie bei den Steuerpflichtigen einher, beispielhaft seien hier Vereinfachungspotenziale im Kontext der vorausgefüllten Steuererklärung genannt.

Um den genannten Entwicklungen zu begegnen und zugleich die Digitalisierung in der Finanzverwaltung voranzutreiben, wurde vom Bundeskabinett am 9. Dezember 2015 der Regierungsentwurf eines **Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens** beschlossen. Hierbei wurden wie bereits im Referentenentwurf vom 26. August 2015 drei Handlungsfelder identifiziert:



- Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Effizienz des Besteuerungsverfahrens durch einen verstärkten Einsatz von **Informationstechnologie** und zielgenauem Ressourceneinsatz.
- Vereinfachte und erleichterte Handhabbarkeit des Besteuerungsverfahrens durch mehr **Serviceorientierung** und nutzerfreundlichere Prozesse.
- Neugestaltung der **rechtlichen Grundlagen** im Hinblick auf die sich stellenden Herausforderungen und die dafür vorgesehenen Lösungsansätze.

Die gesetzlichen Änderungen betreffen – bedingt durch verfahrensrechtliche Anpassungen – in erster Linie die Abgabenordnung. Zudem sollen technische und organisatorische Anpassungen auf untergesetzlicher Ebene durchgeführt werden. Die vorgesehenen Neuregelungen sollen ab dem 1. Januar 2017 gültig und bis zum Jahr 2022 technisch vollständig umgesetzt sein.

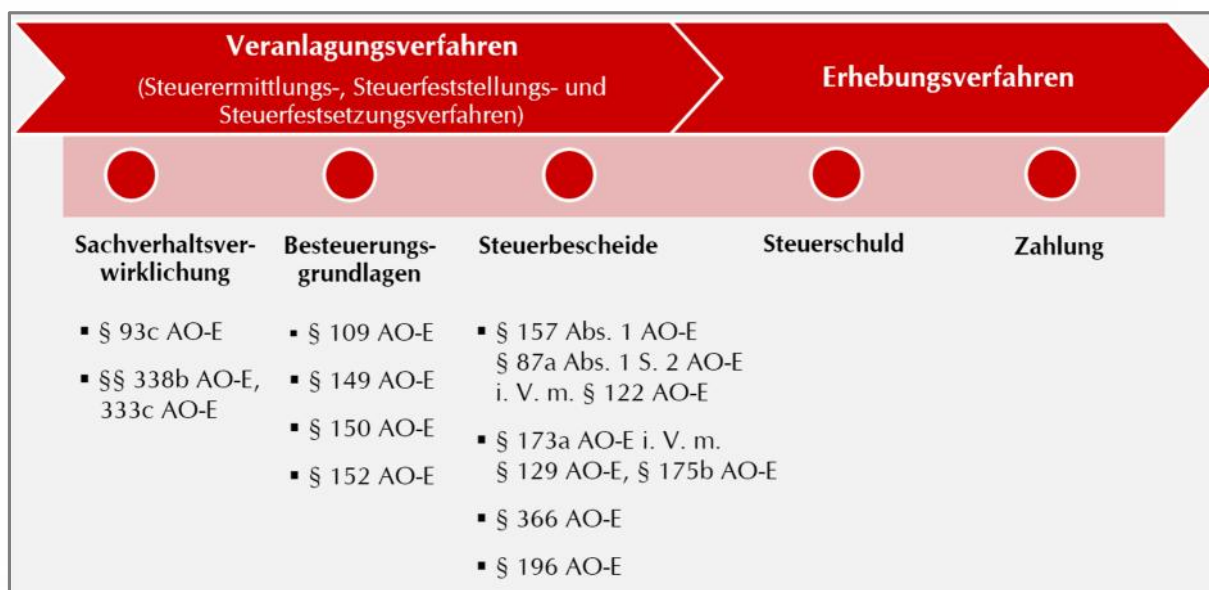
Ein wesentliches Ziel des vorliegenden Gesetzentwurfs ist die ausschließlich automationsgestützte Bearbeitung von Steuererklärungen. Hier sollen durch den verstärkten Einsatz von IT die personellen Ressourcen der Finanzverwaltung geschont werden, damit diese für risikoreiche und komplexe Steuerfälle zur Verfügung stehen. Die Hauptintention der Finanzverwaltung besteht dabei darin, sog. „prüfungsbedürftige Fälle“ anhand von spezifischen Risikoparametern zielgerichtet zu identifizieren. Die gezielte Fallauswahl soll dabei unter Zuhilfenahme eines **Risikomanagementsystems** vorgenommen werden, welches unter Einbeziehung unterschiedlicher Informationen besonders risikobehaftete Fälle zur personellen Bearbeitung vorschlägt. Die Finanzverwaltung kann dabei auf Erfahrungswerte, insbesondere aus dem Bereich der Umsatzsteuer zurückgreifen. Die Zielsetzung dürfte dabei in der Entwicklung eines regelbasierten Systems liegen, welches neben generischen Risikofiltern auch neuronale Elemente enthalten dürfte, die insbesondere Informationen aus weiteren Quellsystemen – wie etwa dem elektronischen Kontrollmitteilungsverfahren – in Echtzeit verarbeiten und interpretieren kann.

Mit Hilfe eines sog. „qualifizierten“ Freitextfeldes soll jedoch weiterhin die Möglichkeit bestehen weitere Angaben zur Steuererklärung vorzunehmen, Zweifelsfragen zu erläutern sowie Prüfbitten zu äußern. Angaben in diesem Feld sollen automatisch zur personellen Bearbeitung der Steuererklärung führen. Das qualifizierte Freitextfeld wurde in § 150 Abs. 7 AO-E in den Regierungsentwurf aufgenommen.



**PSP-Kommentar:** Die zunehmende Automatisierung des Besteuerungsverfahrens ist u. E. grundsätzlich sehr zu begrüßen, nicht zuletzt deshalb, da damit gerade für den Steuerpflichtigen eine schnellere Bearbeitung seiner Steuererklärungen einhergehen sollte. Idealerweise sollte dies vom Gesetzgeber zugleich zum Anlass genommen werden, die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen zu reduzieren. Im Folgenden erhalten Sie einen Überblick zu den geplanten Änderungen.

Um die Abläufe des Besteuerungsverfahrens auch in verfahrenstechnischer und -rechtlicher Hinsicht effizienter zu gestalten, werden im vorliegenden Gesetzentwurf zunächst zahlreiche Änderungen in der Abgabenordnung vorgeschlagen. Deren Einordnung in den Ablauf des Besteuerungsverfahrens soll die nachstehende Grafik im Überblick veranschaulichen:



**Abbildung: Gesetzliche Neuregelungen im Besteuerungsverfahren**

Der neue § 93c AO-E soll als Generalnorm der **Datenübermittlung** durch sog. „mitteilungspflichtige Stellen“ dienen. Es wird detailliert normiert, welche Angaben bei der Datenübermittlung an die Finanzbehörde zu übermitteln sind. Insofern sollen die Pflichten aus den Einzelsteuergesetzen gestrichen und im Rahmen des § 93c AO-E vor die Klammer gezogen werden. Aus den Einzelsteuergesetzen ergeben sich somit zukünftig nur noch zusätzliche Übermittlungspflichten für den konkreten Übermittlungsfall. Insbesondere ist gemäß § 93c AO-E die Meldefrist für mitteilungspflichtige Stellen bis zum 28. Februar des Folgejahres des dem Besteuerungsverfahren zugrunde liegenden Jahres einzuhalten. Bei vorsätzlicher bzw. grob fahrlässiger unrichtiger, unvollständiger oder



unterbliebener Datenübermittlung besteht die Gefahr der Haftung für die entgangene Steuer. Zudem soll über § 80a AO-E für Steuerberater eine Vollmachtsdatenbank geschaffen werden, in welcher entsprechende Vertretungsvollmachten eingetragen werden können. Erfolgt die Übermittlung der Vollmachtsdaten unzutreffend oder wird der Widerruf einer Vollmacht nicht unverzüglich mitgeteilt, so kann ein Bußgeld nach § 383b AO-E festgesetzt werden. Zu beachten ist, dass mit der Aufnahme des § 87d Abs. 2 AO-E in den Regierungsentwurf sich der datenübermittelnde Dritte Gewissheit über die Identität des Auftragsgebers der Datenübermittlung verschaffen muss. Die Vorschrift wurde in Anlehnung an die im Geldwäschegesetz (GWG) geltenden Regelungen aufgenommen. Für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater entstehen daher keine zusätzlichen Pflichten, da diese die Identität bereits nach den Vorschriften des GWG prüfen müssen.

**PSP-Kommentar:** In Abkehr vom Referentenentwurf wurde erfreulicherweise von einem Verspätungszuschlag sowie einem Bußgeld bei vorsätzlich oder fahrlässig fehlerhafter Datenübermittlung durch Dritte Abstand genommen und mithin die ursprünglich strengen Sanktionsmaßnahmen nicht in den Regierungsentwurf aufgenommen. Die Verlässlichkeit der übermittelten Daten soll nicht zuletzt dadurch gewährleistet werden, dass die übermittelnde Stelle gegebenenfalls für entgangene Steuerbeträge haftet. Dennoch steht zu vermuten, dass der nun vorliegende Regierungsentwurf eine deutlich breitere Akzeptanz im Hinblick auf die Datenübermittlung durch Dritte finden wird.

Soweit Steuerpflichtige durch einen Steuerberater vertreten sind, war die Abgabefrist der Steuererklärung – basierend auf einer allgemeinen **Fristverlängerung** – bislang auf den 31. Dezember des dem Besteuerungsjahr folgenden Jahres terminiert. Diese Frist soll durch die Neuformulierung des § 149 AO-E um zwei Monate auf den 28. Februar des zweiten Folgejahres ausgeweitet werden. Die zunächst sehr zu begrüßende Änderung wird jedoch durch weitere geplante Vorgaben relativiert. So ist die Möglichkeit einer sog. Vorabanforderung vorgesehen, wonach die Finanzbehörde die Steuererklärung vor der eigentlichen Abgabefrist anfordern kann. Die Auswahl kann dabei auch durch eine Zufallsauswahl erfolgen. Nach der entsprechenden Anforderung durch die Finanzbehörde verbleibt lediglich eine dreimonatige Frist zur Einreichung der Steuererklärung. Das Risiko einer Vorabanforderung lässt sich auf Seiten des Steuerberaters jedoch mit einer freiwilligen Teilnahme an einem sog. „Kontingentierungsverfahren“ beseitigen. Dieses sieht vor, dass ein bestimmter Teil der Steuererklärungen verpflichtend vor der eigentlichen Abgabefrist einzureichen ist, was dem Steuerberater die Möglichkeit einer selbst initiierten Zeiteinteilung eröffnen soll.



**PSP-Kommentar:** Die Möglichkeit der Voranforderung durch Zufallsauswahl ist für die steuerberatenden Berufe u. E. mit erheblichen Einschränkungen ihrer Arbeitsorganisation verbunden. Zudem ist die Abgabefrist von drei Monaten sehr knapp bemessen, da in diesem Zeitfenster gegebenenfalls zunächst ein Jahresabschluss erstellt werden muss. Bezieht man dazu die mit den Mandanten erforderlichen Kommunikations- und Interaktionszeiten in die Betrachtung ein, so wird deutlich, dass die dreimonatige Frist realistisch nicht einzuhalten ist. Insofern ist dafür zu plädieren, dass die Frist im weiteren Gesetzgebungsverfahren entsprechend ausgeweitet wird. Leider ergab sich im Regierungsentwurf vom 9. Dezember 2015 dabei keine Änderung.

Die geplante Neuregelung zur Abgabefrist für Steuererklärungen, die durch Steuerberater angefertigt werden, ist jedoch mit der Änderung des § 109 Abs. 2 AO-E zu sehen. **Fristverlängerungen** sollen demnach nur noch im Ausnahmefall möglich sein, insbesondere wenn der Steuerpflichtige unverschuldet verhindert ist oder war, die Steuererklärung anzufertigen. Die Verhinderung des Steuerberaters ist dagegen zukünftig unbeachtlich und wird gegebenenfalls dem Steuerpflichtigen zugerechnet.

Als Nachteil für den Steuerpflichtigen ist zudem die geplante Neuregelung zum **Verspätungszuschlag** in § 152 AO-E anzusehen. Soweit zukünftig eine Steuererklärung unter den vorstehend erläuterten Voraussetzungen verspätet abgegeben wird, soll der Verspätungszuschlag automatisch, d. h. ohne Einflussmöglichkeit des Sachbearbeiters, festgesetzt werden. Als Ausnahme hiervon sind ausschließlich die (in engen Grenzen mögliche) Fristverlängerung sowie eine bestehende Unbilligkeit vorgesehen. Der Verspätungszuschlag bemisst sich mit 0,25 % der entgangenen Steuer pro Monat, beträgt mindestens EUR 50,00 pro Monat und ist je Steuerart auf maximal EUR 25.000,00 begrenzt. Zudem wird der Verspätungszuschlag auch in Erstattungsfällen festgesetzt.

**PSP-Kommentar:** Insbesondere für den Fall der Vorabanforderung ist – mit Blick auf die bereits erörterte sehr kurze Abgabefrist – die fehlende Möglichkeit von Fristverlängerungen sowie die automatische Festsetzung von Verspätungszuschlägen als sehr problematisch anzusehen. Sollte ein Steuerberater in größerem Umfang von Vorabanforderungen betroffen sein, ist in Absprache mit der Finanzverwaltung u. E. zwingend die Möglichkeit der Verlängerung von Abgabefristen vorzusehen.

Die **Übermittlung** von Steuererklärungen soll durch die Neufassung des § 150 AO-E künftig regelmäßig elektronisch erfolgen. Die Abgabe in Papierform bleibt jedoch in Ausnahmefällen möglich. Auch die **Bekanntgabe** des Steuerbescheides kann nach § 157 Abs. 1 AO-E folgend elektronisch erfolgen. Soweit der Steuerpflichtige zustimmt, können Verwaltungsakte entsprechend § 122 Abs. 2b AO-E ausschließlich elektronisch





übermittelt werden. Der Steuerpflichtige erhält sodann nur noch eine Benachrichtigung über die Bereitstellung. Infolgedessen sollen die Zugangsfiktionen zur Berechnung der Einspruchsfrist entsprechend modifiziert werden. Grundsätzlich gilt demnach ein Bescheid gemäß § 122 Abs. 2a AO-E am dritten Tag nach dem elektronischen Versand durch die Finanzbehörde als zugegangen. Im Zweifel liegt die Beweispflicht über den tatsächlichen Zugang und den Zugangszeitpunkt bei der Finanzbehörde. Soweit ein Bescheidabruf durch den Steuerpflichtigen erfolgt, gilt der Bescheid auf Grundlage des § 122 Abs. 2b AO-E am dritten Tag nach dem Versand der elektronischen Benachrichtigung als bekanntgegeben. Hierbei wäre es zu begrüßen, wenn auch dem steuerlichen Berater die Möglichkeit offeriert würde, Bescheide direkt abzurufen, etwa im Wege eines Sammelabrufs für alle Erklärungen der Kanzlei. Mit der elektronischen Übermittlung ergeben sich jedoch auch neue Fragestellungen, etwa zur **Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand, wenn beispielsweise die elektronische Übermittlung oder Benachrichtigung ohne Verschulden des Steuerpflichtigen im Spam-Ordner landet.

Eine weitere Änderung, welche der zunehmenden elektronischen Kommunikation mit der Finanzverwaltung geschuldet ist, betrifft die Einführung der **Änderungsmöglichkeit** bei Schreib- und Rechenfehlern im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung. Über § 173a AO-E sollen Schreib- oder Rechenfehler in der Steuererklärung einer Korrektur zugänglich sein. Die entsprechende Korrektur ist grundsätzlich bis zum Ende der Festsetzungsfrist vorzunehmen; eine entsprechende Ablaufhemmung ergibt sich aus § 171 Abs. 2 AO-E. Wurden Daten durch Dritte nach § 93c AO-E fehlerhaft übermittelt, ergibt sich eine Änderungspflicht der Steuerbescheide aus § 175b AO-E.

**PSP-Kommentar:** Die Einführung der Änderungsmöglichkeiten, speziell der Beseitigung von Schreib- und Rechenfehlern, ist zu begrüßen. Damit wird insbesondere die Möglichkeit der Korrektur von Dateneingabefehlern auf unkomplizierte Weise eröffnet. Im Ergebnis erweitert sich das Änderungsspektrum auf Fehler, welche ihren Ursprung in der Sphäre des Steuerpflichtigen haben, was den Anwendungsbereich über die reine Korrektur offener Unrichtigkeit hinaus erweitert.

Eine weitere Änderung betrifft die Bekanntgabe von **Einspruchsentscheidungen** und **Prüfungsanordnungen**. Demnach sollen sowohl Einspruchsentscheidungen (§ 366 AO-E) als auch Prüfungsanordnungen (§ 196 AO-E) künftig originär elektronisch bekannt gegeben werden.

Erfreulicherweise wurde im Rahmen des Regierungsentwurfs die Möglichkeit der Zurückweisung eines Bevollmächtigten im Besteuerungsverfahren deutlich eingeschränkt.



So besteht – entgegen dem Referentenentwurf – insbesondere nicht mehr die Möglichkeit der Zurückweisung des Steuerberaters.

Neben den geplanten Änderungen der Abgabenordnung enthält das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Neuregelungen zu einzelsteuergesetzlichen Regelungen. So sollen Belegeinreichungspflichten dem Grunde nach in **Belegvorhaltepfllichten** gewandelt werden. Zuwendungsbestätigungen wären entsprechend der Neuregelung des § 50 EStDV-E nur noch auf Verlangen vorzulegen. Weiter sieht der Gesetzentwurf vor, dass der Steuerpflichtige den Zuwendungsempfänger bevollmächtigen kann, die Zuwendungsbestätigung nach § 93c AO-E unmittelbar elektronisch an die Finanzbehörde zu übermitteln. Auch in diesem Fall muss der Steuerpflichtige selbst keine Belege mehr vorhalten. Ähnliches gilt für den Nachweis der Behinderung (§ 65 EStDV-E).

**PSP-Kommentar:** Die Verringerung des Umfangs der Belegeinreichungen ist zu begrüßen. Wünschenswert wäre es u. E., die Einreichungspflichten in Zukunft weiter kontinuierlich zu reduzieren. Beispielsweise könnte auf die Einreichung der Steuerbescheinigungen inländischer Banken verzichtet werden, wenn die von den Banken an die Finanzverwaltung übermittelten Daten automatisch mit den Angaben in der Steuererklärung abgestimmt werden.

In der Praxis wurde bislang bei der verspäteten Abgabe von zusammenfassenden Meldungen kein Verspätungszuschlag festgesetzt. Entsprechend dieser Vorgehensweise erfolgte nun auch eine gesetzliche Änderung in § 18a UStG-E. Allerdings kann die Finanzverwaltung die Verletzung der Abgabepflicht mit Zwangsmaßnahmen, wie beispielsweise der Erhebung eines Zwangsgeldes, ahnden.

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens reiht sich in die bisherigen Maßnahmen wie GoBD, elektronische Rechnung oder E-Bilanz ein und ist ein weiterer Baustein in Richtung Digitalisierung des Steuerrechts. Der Erfolg und die Akzeptanz der entsprechenden Gesetzesvorschläge muss die Belange aller Prozessbeteiligten, der Finanzverwaltung, des Steuerpflichtigen und der Steuerberatung gleichermaßen berücksichtigen. Nur auf diese Weise ist ein durchgängig elektronischer Daten- und Belegfluss realisierbar; Industrie 4.0 lässt grüßen.

**Hinweis: Dieser Beitrag wird im Fortgang des Gesetzgebungs- und Umsetzungsverfahrens laufend fortgeschrieben und aktualisiert.**