

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVA2@bmf.bund.de

Kürzel
EI - S 13/15

Telefon
+49 30 27876-2

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
elster@dstv.de

Datum
24.09.2015

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) diese Möglichkeit wahr und teilt Ihnen im Weiteren seine Anregungen zu ausgewählten Aspekten mit.

Vorbemerkung

Der DStV befürwortet ausdrücklich die angestrebte weitere Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens, da mit dem elektronischen Verfahren Vorteile in der Praxis erzielt werden können wie eine Entlastung von bürokratischem Aufwand und eine Beschleunigung des Veranlagungsverfahrens. Durch die so gewonnenen Spielräume können in den Kanzleien sogar die Beratungsschwerpunkte überdacht und neu ausgerichtet werden. Im Sinne des Berufsstands der Steuerberater unterstützt der DStV daher die Bemühungen, insbesondere das steuerliche Massenverfahren durch strukturelle Umgestaltungen der Kommunikationswege zu optimieren. Dabei liegt es auf der Hand, dass auch die rechtlichen Rahmenbedingungen angepasst werden müssen. Bei der Umsetzung des Gesamtvorhabens muss aus Sicht des DStV aber maßgeblich darauf geachtet werden, dass die Risiken und Lasten gleichmäßig verteilt werden und die Maßnahmen nicht nur zu Gunsten der Finanzverwaltung wirken.

Der DStV bewertet es als außerordentlich positiv, dass die Praxis mit der Möglichkeit zur Stellungnahme zum Diskussionsentwurf von Bund und Ländern Ende 2014 bereits zu einem sehr frühen Zeitpunkt in die Überlegungen miteinbezogen wurde. Kritische Anmerkungen seitens des DStV sowie weiterer Interessenvertreter wurden erfreulicherweise von Bund und Ländern aufgegriffen. In diesem Sinne wurde im Referentenentwurf von der geplanten, vielfach kritisierten Zweiteilung des Verfahrens, welche für die personell geprüfte und die rein automationsgestützte Veranlagung unterschiedliche Verfahrensregime vorsah, abgesehen.

Ebenfalls sehr positiv zu sehen ist die Verschiebung des Inkrafttretens der gesetzlich geplanten Maßnahmen, die grundsätzlich nicht mehr ab 01.01.2016, sondern nunmehr ab 01.01.2017 gelten sollen.

Ein weiterer vom DStV vorgebrachter Kritikpunkt war die geplante Nichtberücksichtigung von sog. Freitextfeldern, die haftungs- sowie steuerstrafrechtliche Risiken begründet hätte. Auch insoweit erfolgte erfreulicherweise eine Konzeptänderung. Durch die Implementierung eines sog. „qualifizierten“ Freitextfeldes soll die Steuererklärung künftig zwingend zur personellen Prüfung ausgesteuert werden. Darin sollen weitergehende Angaben gemacht, Zweifelsfragen oder Prüfbitten geäußert oder - zur Vermeidung des Vorwurfs einer Steuerverkürzung - darauf hingewiesen werden können, dass der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung bewusst eine andere Rechtsauffassung als die Finanzverwaltung zugrunde gelegt hat. Diese Vorgehensweise dürfte faktisch – abhängig von der noch abzuwartenden Ausgestaltung – dem vom DStV angeregten Antragsrecht zur Aussteuerung und zur personellen Prüfung entsprechen, was wir sehr begrüßen.

Außerordentlich positiv bewerten wir es auch, dass die Praxis in die Umsetzung der geplanten IT-Maßnahmen sowie in die Überlegungen zur Weiterentwicklung der Anwenderfreundlichkeit von ELSTER kontinuierlich miteinbezogen wird. Als Teilnehmer des jüngst eingerichteten ELSTER-Anwenderbeirats freut sich der DStV darauf, diesen Prozess in beratender Funktion begleiten und damit zum erfolgreichen Gelingen des Vorhabens beitragen zu können.

Wir würden uns freuen, wenn zudem die folgenden Anregungen aufgegriffen werden.

Artikel 1 - Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 5: Unterstützung des örtlich zuständigen Finanzamts auf Anweisung; § 29a AO-E

Die mit der Einfügung des § 29a AO-E beabsichtigte Flexibilisierung der Zuständigkeiten der Finanzverwaltung begrüßt der DStV dem Grunde nach. Mit ihr dürften eine Effizienzsteigerung sowie eine Beschleunigung des Verfahrens einhergehen. Durch den zügigeren Erlass von Steuerbescheiden könnten auch in den Kanzleien die Vorgänge rascher abgeschlossen werden.

Allerdings kann die Unterstützung des örtlich zuständigen Finanzamts durch ein anderes Finanzamt aufgrund einer rein internen Anordnung einen reibungslosen Verfahrensablauf gefährden. Als Ausgleich für die sich daraus ergebenden, im Folgenden ausgeführten Verschlechterungen für den Steuerpflichtigen sowie seinen Steuerberater sollte § 29a AO-E um eine Hinweispflicht des örtlich zuständigen Finanzamts gegenüber dem Steuerpflichtigen bzw. Steuerberater ergänzt werden. Der Hinweis muss sowohl über die Anordnung selbst als auch über die Kontaktdaten des den Fall bearbeitenden Finanzamts informieren.

Bisher ist das Verhältnis zwischen dem Sachbearbeiter des Finanzamts und dem Steuerpflichtigen bzw. seinem Steuerberater durch einen meist jahrelangen Umgang miteinander geprägt. Der Sachbearbeiter kennt den gesamten Veranlagungsfall, die Prüfungsschwerpunkte sowie die Ergebnisse vergangener Erörterungen durch eine laufend geführte Papierakte und den persönlichen Kontakt. Für den Steuerpflichtigen bzw. den Steuerberater bedeutet dies eine gute Grundlage für die Kommunikation mit der Finanzbehörde. Zugleich gewährleistet es für beide Seiten beispielsweise ein zügiges Klären von Fragen, ohne dass in der Regel die Vergangenheit erneut aufgerollt werden muss. Die Vorzüge eines festen, sich mit der Sache auskennenden Ansprechpartners würden durch die geplante Flexibilisierung wegbrechen. Dies bedeutet grundsätzlich eine Verschlechterung der bewährten Verfahrensstrukturen.

Für eine gesetzliche Hinweispflicht spricht, dass die Gesetzesbegründung selbst anerkennt, dass es ein Informationsbedürfnis des betroffenen Steuerpflichtigen gibt. Sie beschränkt den Bedarf jedoch ohne sachlichen Grund auf die Rückfrage seitens der Finanzverwaltung. In gleichem Maße kann aber auch der betroffene Steuerpflichtige bzw. sein Berater Fragen oder andere Anliegen haben. Blieben die Beteiligten in Unkenntnis über die Arbeitsverlagerung, käme es zu bürokratischem Mehraufwand. Sie müssten sich in einem ersten Schritt an den ihnen bekannten Sachbearbeiter wenden, könnten diesen ggf. mehrfach nicht erreichen, und kämen erst nach Bekanntgabe der Kontaktdaten des neuen Sachbearbeiters im zweiten Schritt

zum eigentlichen Ziel. Zur Vermeidung solcher organisatorischer Verwerfungen sowie zur Schaffung von Transparenz im Sinne eines Service-Gedankens bedarf es daher der gesetzlichen Hinweispflicht.

Zu Nr. 7: Neuregelungen zu Bevollmächtigten und Beiständen; § 80 AO-E

Der DStV steht einer klareren Struktur des geltenden § 80 AO durchaus aufgeschlossen gegenüber. Dabei dürfen sich jedoch aus den Neuerungen keine ungerechtfertigten Verschlechterungen für die Steuerberaterschaft ergeben.

I. Bekanntgabe von Verwaltungsakten (§ 80 Abs. 5 S. 4 AO-E)

Im Einzelnen begrüßen wir die in § 80 Abs. 5 S. 4 AO-E vorgenommene Präzisierung. Es wird nun klargestellt, dass für die Bekanntgabe von Verwaltungsakten an einen Bevollmächtigten die Regelungen des § 122 Abs. 1 S. 3 AO und des neu gefassten § 122 Abs. 1 S. 4 AO-E einschlägig sind. Dies hat zur Folge, dass die Finanzbehörde grundsätzlich dazu angehalten ist, einen Verwaltungsakt gegenüber dem Bevollmächtigten bekannt zu geben. Dies gilt, sofern der Finanzbehörde eine schriftliche oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorliegt.

II. Zeitliche Ausweitung der Zurückweisung im Falle der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen (§ 80 Abs. 7 S. 1 AO-E)

§ 80 Abs. 7 S. 1 AO-E regelt die Folgen der Fälle, in denen ein Bevollmächtigter geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet, ohne hierzu befugt zu sein. Derzeit ist in § 80 Abs. 5 AO hierzu geregelt, dass Bevollmächtigte in einem solchen Fall zurückzuweisen sind. Dies gilt derzeit nur im konkreten Verwaltungsverfahren und für den jeweiligen Verfahrensabschnitt.

§ 80 Abs. 7 S. 1 AO-E sieht für einen solchen Fall vor, Bevollmächtigte mit Wirkung für alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren des Vollmachtgebers im Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörde zurückzuweisen. Diese Ausweitung der Rechtsfolge ist aus Sicht des DStV grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Allerdings weisen wir darauf hin, dass die Regelung nur insofern gelten kann, wie eine Befugnis nach §§ 3, 3a oder 4 StBerG nicht vorliegt. Sofern eine solche Befugnis zu einem späteren Zeitpunkt (wieder-)erlangt wird, muss eine uneingeschränkte Möglichkeit der Vertretung gegeben sein.

III. Verschärfung der Zurückweisung bei Ungeeignetheit (§ 80 Abs. 8 AO-E)

§ 80 Abs. 8 AO-E regelt mögliche Fälle, in denen die Zurückweisung eines Bevollmächtigten vom schriftlichen oder mündlichen Vortrag erfolgen kann.

Derzeit ist in § 80 Abs. 6 S. 2 AO geregelt, dass eine Zurückweisung vom Vortrag von in § 3 Nr. 1 und in § 4 Nr. 1 und 2 des StBerG bezeichneten natürlichen Personen nicht möglich ist. Hierzu zählen auch Steuerberater. § 80 Abs. 8 AO-E sieht für diese genannte Personengruppe keinen Ausschluss des Zurückweisungsrechts mehr vor. Vielmehr kann nach § 80 Abs. 8 AO-E nun jeder von einem Vortrag zurückgewiesen werden, soweit er hierzu ungeeignet ist. Eine Unterscheidung, welche Personengruppe als Bevollmächtigter agiert, erfolgt nicht mehr.

Die Wiederaufnahme des Ausschlusses des Zurückweisungsrechtes für die in § 3 Nr. 1 und in § 4 Nr. 1 und 2 des StBerG bezeichneten natürlichen Personen in die Regelung des § 80 Abs. 8 AO-E ist aus Sicht des DStV zwingend erforderlich und unabdingbar. Alles andere würde insbesondere der besonderen Stellung der Steuerberater als Organe der Steuerrechtspflege (§ 1 Abs. 1 BOSTB) nicht gerecht.

Ein Ausschluss des Zurückweisungsrechts von Vorträgen für Steuerberater ist weiterhin beispielsweise auch für Sozialverwaltungsverfahren (§ 13 Abs. 6 S. 2 SGB X i. V. m. § 73 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 SGG) rechtlich normiert. Gleiches gilt in Verwaltungsverfahren nach VwVfG (§ 14 Abs. 6 S. 2 VwVfG i. V. m. § 67 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwGO). Auch hier kann ein Steuerberater grundsätzlich nicht vom Vortrag zurückgewiesen werden. Es ist aus Sicht des DStV kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich, nach welchem in einem Finanzverwaltungsverfahren andere Rechtsgrundsätze gelten sollen. Vielmehr muss auch hier gelten, dass ein Angehöriger der Berufsgruppe der Steuerberater nicht vom Vortrag zurückgewiesen werden darf.

Darüber hinaus ist anzuführen, dass das Kriterium der Ungeeignetheit gesetzlich nicht normiert ist. An diese Begrifflichkeit knüpfende Rechtsnormen führen daher grundsätzlich zu Rechtsunsicherheiten. Zwar ist das Kriterium der Ungeeignetheit in diesem Zusammenhang nicht gänzlich neu, da auch die derzeitige Fassung des § 80 Abs. 6 S. 1 AO an diese Begrifflichkeit anknüpft. Jedoch gilt es nach derzeitiger Rechtslage, die Frage der Ungeeignetheit nur dann zu klären, sofern Bevollmächtigte bzw. Beistände keine in den § 3 Nr. 1 und in § 4 Nr. 1 und 2 des StBerG genannten natürlichen Personen darstellen. Aus Sicht des DStV ist eine solche Überprüfung auch nur in solchen Fällen notwendig, da ein solcher Bevollmächtigter grundsätzlich keiner weiteren Eignungsprüfung unterzogen wird.

In Fällen, in denen das Berufsrecht Regelungen zur Überprüfung der Befähigung der Berufsausübung beinhaltet, wäre es hingegen verfehlt, an weiterer Stelle zusätzliche berufsrechtliche Einschränkungen vorzunehmen. Wir führen an dieser Stelle das konkrete Beispiel eines Steuerberaters an: Hier obliegt es grundsätzlich der Steuerberaterkammer, über die Befähigung der Berufsausübung als Steuerberater zu befinden. Gründe, die gegen eine Bestellung sprechen, sind abschließend in § 40 Abs. 2 und 3 StBerG genannt. Nach Bestellung besteht zusätzlich nach § 46 StBerG die Möglichkeit der Rücknahme bzw. des Widerrufs der Bestellung in den dort abschließend genannten Fällen. Sofern kein Grund vorliegt, der die Berufsausübung nach den Vorschriften des StBerG ausschließt, muss für diese Berufsgruppe eine Befähigung zum mündlichen oder schriftlichen Vortrag angenommen werden.

In diesem Zusammenhang möchten wir zudem auf die Notwendigkeit hinweisen, das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant aufrecht zu erhalten. Ein Mandant, der sich in Bezug auf die Vertretung in einem Finanzverwaltungsverfahren bewusst für einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe entscheidet, kann und muss darauf vertrauen können, dass dieser Bevollmächtigte geeignet ist, einen schriftlichen oder mündlichen Vortrag vorzubringen.

Die in der Gesetzesbegründung nicht abschließend angeführten Fälle, die eine Ungeeignetheit begründen sollen, orientieren sich an bisherigen Interpretationen zum Begriff der Ungeeignetheit von Beiständen und Bevollmächtigten nach § 80 Abs. 6 AO (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO-Kommentar, 139. EL, § 80, Rn. 95). Es ist an dieser Stelle nochmals darauf hinzuweisen, dass diese Prüfung derzeit nur für Personengruppen zu erfolgen hat, die keine in den §§ 3 Nr. 1 und 4 Nr. 1 und 2 StBerG genannten natürlichen Personen sind. Aus den genannten Gründen erachtet der DStV eine Anwendung dieser Kriterien auf in § 3 Nr. 1 und in § 4 Nr. 1 und 2 des StBerG genannte natürliche Personen als nicht sachgemäß.

Nichtsdestotrotz weisen wir in diesem Zusammenhang auf die Problematik hin, die in der nicht hinreichend definierten Begrifflichkeit an sich liegt.

Die Gesetzesbegründung führt als mögliche Zurückweisungsgründe „Volltrunkenheit“ und „fehlende Mindestkenntnis der deutschen Sprache“ an. Diese Kriterien mögen gegebenenfalls objektiv beurteilbar sein, sind aber in Anwendung auf die Prüfung der Geeignetheit eines Steuerberaters als Berufsträger zum Vortrag verfehlt. In ersterem Fall dürfte es an der praktischen Relevanz mangeln und auch eine fehlende Mindestkenntnis der deutschen Sprache ist bei einem Steuerberater faktisch auszuschließen.

Weiterhin werden in der Gesetzesbegründung die Merkmale „schwere Krankheit“ und „Unfähigkeit, die Sach- und Rechtslage des Falles hinreichend zu übersehen oder sich verständlich zu machen“ genannt. Diese Kriterien sind nicht ohne weiteres objektiv beurteilbar. Darüber hinaus ist bei einem Steuerberater davon auszugehen, dass er sowohl fähig ist, die Sach- und Rechtslage eines Falls hinreichend zu übersehen, als auch sich verständlich zu machen. Diese in der Gesetzesbegründung aufgeführten Merkmale sind somit nicht praktikabel.

Ebenfalls kritisch sieht der DStV die Tatsache, dass keine abschließende Aufzählung von Zurückweisungsgründen erfolgt. Allein schon, um den Verdacht einer möglichen Verfahrensbeeinflussung durch die Finanzbehörden auszuräumen, bedarf es hier der Wiedereinführung des Ausschlusses des Zurückweisungsrechts für die in § 3 Nr. 1 und in § 4 Nr. 1 und 2 des StBerG genannten natürlichen Personen. Der Verdacht, dass unliebsame Vorträge zunächst auf Grund der unklaren Regelungen seitens der Finanzbehörden zurückgewiesen werden können, darf gar nicht erst aufkommen.

Zu Nr. 12: Neuregelungen zum Untersuchungsgrundsatz; § 88 AO-E

Der DStV sieht die geplanten Änderungen im Zusammenhang mit dem Untersuchungsgrundsatz in Teilen kritisch.

I. Erweiterung der Anforderungen an den Untersuchungsgrundsatz um Wirtschaftlichkeits- sowie Zweckmäßigkeit Gesichtspunkte (§ 88 Abs. 2 S. 3 AO-E)

Künftig sollen bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen auch allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeit Gesichtspunkte berücksichtigt werden können (§ 88 Abs. 2 S. 3 AO-E).

Die gesetzliche Verankerung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit sowie der Zweckmäßigkeit sieht der DStV sehr kritisch. Er regt an, die Neuerungen zu streichen. Aufgrund der unbestimmten Rechtsbegriffe ist ungewiss, welche Konsequenzen sich für die Praxis künftig ergeben, ob sie das Verfahren zu Lasten des Steuerpflichtigen und der Steuerberater beeinträchtigen und in wie weit sie der rechtlichen Überprüfung zugänglich sind.

Zudem ist kritisch zu sehen, dass laut der Gesetzesbegründung der Umfang der Ermittlungen künftig auch vom Verhältnis zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg bestimmt werden soll (Seite 74). Dem einzelnen Sachbearbeiter werden damit wirtschaftliche, subjektive Beurteilungsspielräume an die Hand gegeben, die die

Gleichmäßigkeit der Besteuerung mangels Einschränkungen gefährden. Zwar betont das Vorwort der Gesetzesbegründung in diesem Zusammenhang, dass der Gesetzgeber Inhalt und Grenzen dieser Erwägungen gestaltet und so dafür sorgt, dass das Verwaltungshandeln einen klaren rechtlichen Rahmen hat und nicht dem Vorwurf ausgesetzt ist, keine ausreichende Legitimation zu haben (Seite 57). Unseres Erachtens bleibt der Gesetzentwurf dem Steuerpflichtigen aber gerade die Grenzen und Klarheit des Rechtsrahmens an dieser Stelle schuldig.

Darüber hinaus ist unter Berücksichtigung folgender, bereits geltender Grundsätze kein Bedürfnis für eine gesetzliche Fixierung ersichtlich. Zudem hebt der Wortlaut der geplanten Regelung nicht ausreichend hervor, dass danach nur bei außergewöhnlichen Umständen weitere Ermittlungen unzumutbar sind. Die Zumutbarkeitsgrenze gilt gegenwärtig als allgemeine Pflichtengrenze, die die Sachverhaltsermittlungspflicht der Finanzbehörden auf einen zumutbaren Umfang begrenzt und am generell geltenden Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientiert ist (vgl.: AEAO zu § 88 Nr. 1; Söhn in H/H/Sp, AO, § 88, Rz.: 170). Die Aufklärung eines Sachverhalts soll insbesondere dann unzumutbar sein, wenn Umstände vorliegen, die der Finanzbehörde die Ermittlung einzelner steuerrelevanter Tatsachen so außergewöhnlich erschweren, dass eine Aufklärung nicht erwartet werden kann (vgl.: Söhn, a.a.O.). Wo die Zumutbarkeitsgrenze liegt, ist unter Würdigung aller behördenbezogener Umstände, d.h. unter Berücksichtigung des für eine Sachverhaltsaufklärung notwendigen Verwaltungsaufwands festzustellen (vgl.: Söhn, a.a.O.).

Schließlich eröffnet der in der Gesetzesbegründung zitierte Beschluss des BVerfG zwar die Möglichkeit, die Aufklärungspflicht der Finanzverwaltung durch Zumutbarkeitsaspekte zu begrenzen. Das BVerfG führt jedoch aus, dass entsprechende Erwägungen bei der Erfüllung des Legalitätsprinzips (nur) mitspielen dürfen (vgl.: BVerfG-Beschluss v. 20.06.1973, Az.: 1 BvL 9-10/71, Rz.: 32). Die Wortwahl „mitspielen“ zeigt, dass zuvorderst dem Legalitätsgrundsatz zu folgen ist. Der Wortlaut des § 88 Abs. 2 S. 3 AO-E betont mit der Formulierung „... können ... berücksichtigt werden.“ hingegen die Nachrangigkeit entsprechender Erwägungen nicht ausreichend. Die Wertigkeit der Zumutbarkeitsgrenze wird auch unter Berücksichtigung des Beschlusses des BVerfG in zweifelhafter Weise angehoben.

II. Einführung einer Ermächtigungsgrundlage für gruppenbezogene Entscheidungen (§ 88 Abs. 3 AO-E)

Der auf den Einzelfall zugeschnittene Untersuchungsgrundsatz soll um eine Regelung ergänzt werden, die eine gruppenbezogene Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen

ermöglicht (§ 88 Abs. 3 AO-E). Auf dem Gebiet der Auftragsverwaltung können dazu bundeseinheitliche Verwaltungsanweisungen von den obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen getroffen werden.

Die geplante Einführung einer über die Einzelfallentscheidungen hinausgehenden Regelung lehnt der DStV ab und regt an, den geplanten Absatz 3 zu streichen. Andernfalls müssten die Weisungen wenigstens einer gerichtlichen Überprüfbarkeit im Wege des In-camera-Verfahrens zugeführt werden. Hierfür müsste der geplante Satz 2 in § 86 Abs. 2 FGO-E um Satz 3 des § 88 Abs. 3 AO-E ergänzt werden. Die Gesetzesbegründung zu § 86 Abs. 2 FGO-E sieht zwar die Aufnahme des Satzes 3 vor. Der Wortlaut des § 86 Abs. 2 S. 2 FGO-E führt hingegen Satz 2 des § 88 Abs. 3 AO-E auf.

Aus der Gesetzesbegründung gehen weder der Sinn und Zweck noch die praktischen Gründe des Bedürfnisses der Finanzverwaltung für solche gruppenbezogenen Regelungen hervor. Darüber hinaus ist nicht erkennbar, welche Fallgruppen in der Praxis davon umfasst sein sollen, welche praktischen Konsequenzen sich aus dieser Vorschrift ergeben und ob sich dadurch das Verfahren für den Einzelnen verschlechtert.

Zudem ist die vorgesehene Unveröffentlichbarkeit der Weisungen der obersten Finanzbehörden, die Art und Umfang der Ermittlungen sowie die Verarbeitung von Daten bestimmen, kritisch zu sehen (§ 88 Abs. 3 S. 3 AO-E). Selbst wenn das In-camera-Verfahren für die gruppenbezogenen Weisungen eröffnet wird, erschwert die „Geheimhaltung“ die Durchsetzung von Rechtspositionen des Steuerpflichtigen in Einspruchs- sowie gerichtlichen Verfahren und führt zur Intransparenz. Schließlich ist die Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten aus den oben aufgeführten Gründen inakzeptabel. Auch in der geplanten Regelung werden die Kriterien zu einem selbständigen, inhaltlich unbestimmten und gerichtlich kaum überprüfbaren Kriterium angehoben.

III. Gesetzliche Implementierung von Risikomanagementsystemen (§ 88 Abs. 5 AO-E)

Durch die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens soll laut Gesetzesbegründung erreicht werden, dass sich die Finanzbehörden in jeder Stufe des Besteuerungsverfahrens auf die Bearbeitung tatsächlich prüfungsbedürftiger Fälle konzentrieren können. Damit soll insbesondere die Quote der vollständig maschinell bearbeiteten Steuererklärungen deutlich gesteigert werden. Um dies zu erreichen, ist die gesetzliche Verankerung der Möglichkeit des Einsatzes von Risikomanagementsystemen (RMS) im Besteuerungsverfahren geplant.

1. Einführung einer Ermächtigungsgrundlage für RMS (§ 88 Abs. 5 S. 1 AO-E)

Der Einführung einer gesetzlichen Grundlage für RMS stimmt der DStV ausdrücklich zu. RMS werden inzwischen in sämtlichen Ländern eingesetzt (vgl.: Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs Hartmut Koschyk v. 06.09.2011, BT-Drs. 17/6954, S. 36). Zudem halten wir den Einsatz von RMS im Massenveranlagungsverfahren als Mittel zur Annäherung an den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich für sinnvoll. Dieser verlangt, gleiche Sachverhalte gleich zu besteuern. Mangels personeller Ressourcen in der Finanzverwaltung kann dieses Ziel bereits gegenwärtig nur annähernd verwirklicht werden. Zudem dürfte sich künftig die tatsächliche Prüfungsdichte durch haushaltsbedingte Personalreduzierung in der Finanzverwaltung, den demografischen Wandel und die gleichbleibende Auslastung im Massenveranlagungsverfahren stetig verringern. Eine automatisierte Verifikation aller Steuererklärungen und die Konzentration der personellen Prüfung auf risikobehaftete Steuerfälle erscheinen vor diesem Hintergrund geeignet, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung langfristig zu sichern.

Aus Sicht des DStV sollte es zudem das Ziel sein, den Einsatz der personellen Kapazitäten effizienter zu gestalten. Der DStV fordert, dass die durch die RMS frei werdenden Kräfte für die zeitnahe Betriebsprüfung (§ 4a BpO) eingesetzt werden. Aufgrund der entsprechend frühzeitig eintretenden Rechtssicherheit würde das RMS damit auch einen Vorteil für die Unternehmen und die Steuerberater bieten. Zugleich würde so die Erfüllung des Verifikationsauftrags (§ 85 S. 2 AO) gefördert.

2. Festschreibung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit (§ 88 Abs. 5 S. 2 AO-E)

Die gesetzliche Verankerung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit sieht der DStV sehr kritisch. Er regt an, den Satz 2 des § 88 Abs. 5 AO-E zu streichen.

Aufgrund des unbestimmten Rechtsbegriffs ist ungewiss, welche Konsequenzen sich für die Praxis künftig ergeben und ob sie das automationsgestützte Verfahren zu Lasten des Steuerpflichtigen und der Steuerberater beeinträchtigen. In Kombination mit der Geheimhaltung der Einzelheiten der RMS erschwert der Begriff der Wirtschaftlichkeit die rechtliche Überprüfung möglicher Konsequenzen im Wege des Einspruchs oder des gerichtlichen Verfahrens.

An Belastungen für die Praxis ist beispielsweise zu denken, wenn auf Basis des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit im Falle von Haushaltsnöten Sparmaßnahmen beschlossen werden, die die (technische) Umsetzung bzw. Weiterentwicklung der RMS einschränken. Bereits gegenwärtig führen Unzulänglichkeiten von RMS zu sachlich ungerechtfertigten

Aussteuerungen. Daraus resultierende, automatisch generierte Anfragen bei Steuerberatern und Steuerpflichtigen bedeuten zusätzlichen bürokratischen Aufwand für alle Verfahrensbeteiligten (Finanzverwaltung, Steuerpflichtiger und Steuerberater). Im Interesse aller Verfahrensbeteiligten sowie zur Gewährleistung des (Gesamt-)Vollzugssicherungsauftrags (§ 85 S. 2 AO) sollte stattdessen alles daran gesetzt werden, dass reibungslos laufende und mit Blick auf die Risikofälle wohl austarierte RMS im Einsatz sind. Auch aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darf die finanzielle Ausstattung zur Weiterentwicklung von RMS nicht aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten eingeschränkt werden.

3. Verbot der Veröffentlichung der Einzelheiten der RMS (§ 88 Abs. 5 S. 4 AO-E)

Es ist zwar grundsätzlich nachvollziehbar, dass die Kriterien des RMS nicht der Allgemeinheit zugänglich gemacht werden sollen, damit Steuerpflichtige nicht ihr Erklärungsverhalten daran ausrichten. Das vorgesehene Verbot der Veröffentlichung ist dennoch kritisch zu sehen (§ 88 Abs. 3 S. 3 AO-E). Selbst wenn – wie gem. § 86 Abs. 2 S. 2 FGO-E geplant - das In-camera-Verfahren für die Einzelheiten der RMS eröffnet wird, erschwert die „Geheimhaltung“ die Durchsetzung von Rechtspositionen des Steuerpflichtigen in Einspruchs- sowie gerichtlichen Verfahren und führt zur Intransparenz.

IV. Einführung einer Ermächtigungsgrundlage für vollständig automationsgestützte Verwaltungsakte (§ 88 Abs. 6 AO-E)

Der DStV befürwortet zwar dem Grunde nach die Einführung einer Ermächtigungsgrundlage für vollständig automationsgestützte Verwaltungsakte. Wir sehen die gegenwärtige Fassung hingegen aber noch kritisch (§ 88 Abs. 6 AO-E). Es bedarf nicht nur einer Beschreibung in der Gesetzesbegründung, in welchen Fällen insbesondere ein Anlass zur personellen Prüfung besteht, sondern einer dahingehenden gesetzlichen Präzisierung.

Aus rechtssystematischen Gründen sowie zur Stützung der Rechtspositionen des Steuerpflichtigen sollte der Wortlaut aus unserer Sicht wie folgt angepasst werden:

„Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen und der Angaben des Steuerpflichtigen auch ausschließlich automationsgestützt vornehmen, berichtigen, aufheben oder ändern, soweit kein Anlass dazu besteht, den Einzelfall personell zu bearbeiten. Anlass zur personellen Bearbeitung des Einzelfalls besteht insbesondere, wenn

- zum Erlass des Verwaltungsakts eine Ermessensentscheidung zu treffen ist,

- *der Steuerpflichtige einen Antrag auf eine Ermessensentscheidung gestellt hat, die Auswirkung auf die Steuerfestsetzung hat oder*
- *steuerliche Daten eines Dritten i.S.d. § 93c Abs. 1 von den Angaben des Steuerpflichtigen abweichen.*

Die Sätze 1 und 2 ~~Das gilt~~ gelten auch für den Erlass, die Berichtigung, die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von mit den Steuerfestsetzungen verbundenen Verwaltungsakten sowie für Nebenbestimmungen, soweit diese durch eine Verwaltungsanweisung des Bundesministeriums der Finanzen oder der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet sind.“

1. Anlass zur personellen Bearbeitung bei Ermessensentscheidungen

Sowohl im Falle von gesetzlichen Ermächtigungen zu Ermessensverwaltungsakten als auch im Falle von Anträgen des Steuerpflichtigen, die eine Ermessensentscheidung voraussetzen, hat die Finanzbehörde ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (§ 5 AO). Das Ermessen ist danach durch eine Wahlfreiheit der Verwaltung bei der Rechtsfolgenbestimmung im Rahmen der rechtlich zulässigen Verhaltensweisen gekennzeichnet. Die Ermessensausübung setzt einen Sachbearbeiter voraus, der mehrere Handlungsalternativen bzw. Rechtsfolgen gedanklich abwägt und zwischen ihnen auswählt. Diesen Prozess kann ein elektronisches Programm, wie das RMS, nicht ausführen.

Vor diesem Hintergrund ist kein sachlicher Grund ersichtlich, warum der Anlass zur personellen Bearbeitung des Einzelfalls nicht wenigstens bezogen auf Ermessensentscheidungen gesetzlich konkretisiert wird. Lediglich die Gesetzesbegründung stellt bisher zutreffend fest, dass der vollständig automationsgestützte Erlass eines Verwaltungsakts ausgeschlossen ist, wenn eine Ermessensentscheidung zu treffen ist (Seite 77). Zudem erkennt sie an, dass bei Antrag des Steuerpflichtigen auf eine Ermessensentscheidung, die Auswirkung auf die Steuerfestsetzung hat, ein entsprechender Anlass besteht (Seite 77). Bereits aus diesen Gründen sollte unseres Erachtens eine entsprechende Klarstellung im Gesetz erfolgen.

Darüber hinaus besteht aufgrund der Unbestimmtheit des Begriffs „verbundene Verwaltungsakte“ ein gesetzliches Klarstellungsbedürfnis. Die Gesetzesbegründung zählt als Beispiele für verbundene Verwaltungsakte die Festsetzung von Annexsteuern, von Verspätungszuschlägen in den Fällen des § 152 Abs. 2 AO-E und von Zinsen nach § 233a AO auf. Damit erklärt sie den unbestimmten Rechtsbegriff „verbundene Verwaltungsakte“ ausschließlich mit gebundenen Entscheidungen. Der unbestimmte Rechtsbegriff kann seinem

Wortlaut nach aber auch Verwaltungsakte umfassen, die im Ermessen der Finanzbehörde stehen, wie beispielsweise den Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 1 AO-E. Auch die Stundung eines Anspruchs aus einem Steuerschuldverhältnis als Ermessensentscheidung (§ 222 AO) könnte in den Anwendungsbereich des § 88 Abs. 6 S.2 AO-E fallen, da der Finanzverwaltung die Steueransprüche dem Grunde und der Höhe nach so zustehen, wie sie dem Steuerpflichtigen gegenüber im Steuerbescheid geltend gemacht werden.

Des Weiteren besteht das vorgenannte Klarstellungsbedürfnis, da § 88 Abs. 6 AO-E nicht nur den erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids, eines verbundenen Verwaltungsakts sowie einer von der Finanzverwaltung allgemein angeordneten Nebenbestimmung automationsgestützt ermöglicht, sondern auch deren automationsgestützte Änderung oder Aufhebung. Soweit eine Korrektornorm ein Ermessen vorsieht, wie beispielsweise § 172 Abs. 1 S.1 AO für die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden oder §§ 130 ff. AO für die Rücknahme oder den Widerruf einer gewährten Stundung, kann die Korrektur ebenfalls nicht maschinell erfolgen.

Zudem sollten die Formulierungsanregungen zur Stärkung der Rechtspositionen des Steuerpflichtigen aufgenommen werden. Ohne gesetzliche Grundlage steht zu befürchten, dass die entsprechenden Aussteuerungsgründe nicht in das RMS implementiert werden - sei es, weil die entsprechende Programmierung zu teuer ist, oder sei es, weil die Häufigkeit der Aussteuerung und damit die personelle Prüfungsdichte mit Blick auf die personellen Kapazitäten nicht gewünscht ist. Dies wäre jedoch eine inakzeptable Einschränkung des Zwecks der Ermessenseinräumung. Das Ermessen dient auch dem Ziel, der Einzelfallgerechtigkeit optimal Rechnung zu tragen (vgl.: Wernsmann in H/H/Sp, AO, § 5 Rn. 27).

2. Anlass zur personellen Bearbeitung bei Abweichungen zwischen erklärten Angaben und den Daten von Dritten

Der DStV regt aufgrund nachfolgender Ausführungen an, gesetzlich einen Anlass zur personellen Prüfung bei Abweichungen zwischen steuerlichen Daten eines Dritten i.S.d. § 93c Abs. 1 AO-E und den in der Steuererklärung erklärten Angaben des Steuerpflichtigen einzuführen.

Mit der zunehmenden Übermittlung sowie Verarbeitung der Daten von Dritten (bspw. Arbeitgebern, Versicherungen, Banken) erhöhen sich die Fälle der Abweichungen zwischen den vom Steuerpflichtigen in der Steuererklärung abgegebenen Daten und denen der Dritten. In

der Regel legt die Finanzverwaltung die Daten der Dritten ohne weitere Sachverhaltsaufklärung der Veranlagung zu Grunde. Zudem wird der Ansatz dieser abweichenden Daten in den Erläuterungen zum Steuerbescheid nicht hinreichend verständlich erklärt. Erachtet der Steuerpflichtige oder sein Berater die Werte als fehlerhaft, müssen sie sich daher im Rahmen eines Einspruchsverfahrens um die Aufklärung der Abweichungen bemühen. Dies führt für den Steuerpflichtigen bzw. seinen Steuerberater in der Regel zu einem zeitintensiven Abstimmungsprozess mit dem Dritten und / oder der Finanzverwaltung. Die Abwälzung der Sachverhaltsaufklärung nebst der unzureichenden Begründung im Steuerbescheid widerspricht jedoch dem Amtsermittlungsgrundsatz sowie den Hinweis- und Begründungspflichten der Finanzverwaltung.

Dieser Problemlage soll insbesondere die Einführung der Mitteilungspflicht des Dritten gegenüber dem Steuerpflichtigen über die übermittelten Daten begegnen (§ 93c Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO-E). Der DStV begrüßt zwar grundsätzlich, dass damit die Überlegungen aus den gemeinsamen Eingaben von DStV, Bund der Steuerzahler, Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine und dem Neuen Verband der Lohnsteuerhilfevereine aufgegriffen wurden (vgl.: DStV-Eingaben S 15/11, S 16/12 und S 06/13). Die Erfüllung dieser Pflicht wird jedoch nicht in die Überprüfungsinstrumente der Finanzbehörde einbezogen (§ 93c Abs. 3 AO-E / § 203a Abs. 1 AO-E). Zudem wird die Anwendung der Bußgeldvorschrift bei Pflichtverstößen in den einzelgesetzlichen Regelungen überwiegend ausgeschlossen (§ 383b AO-E). Damit wird die Wirkung der Mitteilungspflicht zu sehr abgeschwächt.

Darüber hinaus soll eine Pflicht zur Änderung oder Aufhebung eingeführt werden, soweit die Daten von Dritten bei der Steuerfestsetzung nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden (§ 175b Abs. 1 AO-E). Die Gesetzesbegründung betont zwar, dass der Datensatz des Dritten keinen (verbindlichen) Grundlagenbescheid für den Einkommensteuerbescheid des betroffenen Steuerpflichtigen darstellt (Seite 98), aber gerade durch die gesetzlich angeordnete Verpflichtung zur Änderung schafft die neue Korrektornorm die entsprechende faktische Wirkung. Sie eröffnet der Finanzverwaltung den Freifahrtschein zur automatischen, elektronischen Überschreibung der Daten des Steuerpflichtigen ohne weitere eigene Prüfung. Das ist nicht akzeptabel.

Die Anregung des DStV, gesetzlich einen Anlass zur personellen Prüfung bei Abweichungen zwischen steuerlichen Daten eines Dritten i.S.d. § 93c Abs. 1 AO-E und den Angaben des Steuerpflichtigen einzuführen, findet schließlich ihre Bestätigung in der Gesetzesbegründung. Danach hat die Finanzbehörde bei entsprechenden Abweichungen nach den Umständen des

konkreten Einzelfalles zu prüfen, inwieweit der Sachverhalt vor Erlass des Steuerbescheides weiter aufzuklären ist (Seite 98). Sind die steuerlichen Auswirkungen der Abweichung nur gering, reiche es jedoch aus, wenn das Finanzamt die Abweichung im Steuerbescheid erläutert.

Zu Nr. 15: Einführung von allgemeinen Regelungen zur Datenübermittlung durch Dritte; § 93c AO-E

Mit der Einführung von allgemeingültigen Regelungen zur Vereinheitlichung der Datenübermittlungspflichten von Dritten werden die Regelungsvorschläge der von den Abteilungsleitern (Steuer) eingesetzten Facharbeitsgruppe „Anpassung des Besteuerungsverfahrens an die moderne Kommunikation“ aufgegriffen. Damit soll die Zusammenführung z. B. bezüglich Form, Rechten und Pflichten der mitteilungspflichtigen Stellen und Steuerpflichtigen, Fristen, Sanktionen etc. geschaffen und zugleich eine Entlastung der Einzelgesetze von sich wiederholenden und teilweise divergierenden Regelungen erreicht werden.

Der DStV begrüßt das Regelungsziel, da insoweit in Teilen die Überlegungen aus den gemeinsamen Eingaben von DStV, Bund der Steuerzahler, Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine und dem Neuen Verband der Lohnsteuerhilfevereine (vgl.: DStV-Eingaben S 15/11, S 16/12 und S 06/13) aufgenommen werden. Insbesondere durch die Einführung der generell geltenden Mitteilungspflicht des Dritten, den betroffenen Steuerpflichtigen von den steuerlich relevanten Daten zu informieren (§ 93c Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO-E), wird dem Grunde nach eine Erleichterung in der Praxis erreicht. Im Rahmen der oben beschriebenen Problemsituation bei Abweichungen zwischen den übermittelten Daten des Dritten und den Angaben des Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung erhält der Betroffene bzw. sein Steuerberater dadurch Anhaltspunkte, woraus die Divergenz resultiert. Die wie oben beschriebene aufwendige Sachverhaltsaufklärung wird entsprechend ein Stück weit erleichtert (zum Praxisproblem vgl. Ausführungen zu Nr.12: Abschnitt IV.2.).

Allerdings regt der DStV an, den Gesetzeswortlaut wie folgt anzupassen:

„(1) Soweit steuerliche Daten eines Steuerpflichtigen aufgrund gesetzlicher Vorschriften von einem Dritten (mitteilungspflichtige Stelle) an Finanzbehörden elektronisch zu übermitteln sind, gilt vorbehaltlich Absatz 7 und abweichender Bestimmungen in den Steuergesetzen Folgendes:

...

3. Die mitteilungspflichtige Stelle hat den Steuerpflichtigen darüber zu informieren, welche für seine Besteuerung relevanten Daten, die mindestens die Angaben nach § 93c Abs. 1 S. Nr. 2

sowie die Höhe der Beträge umfassen, sie an die Finanzbehörden übermittelt hat oder übermitteln wird. Diese Information hat in geeigneter Weise binnen angemessener Frist zu erfolgen. Auskunftspflichten nach anderen Gesetzen bleiben unberührt.

...“

Der bisher vorgesehene unbestimmte Rechtsbegriff „... für seine Besteuerung relevanten Daten ...“ sollte dahingehend präzisiert werden, dass der Steuerpflichtige bzw. sein Steuerberater in den gleichen Kenntnisstand wie die Finanzverwaltung und der Dritte versetzt wird. Nur so wird eine reibungslose Sachverhaltsaufklärung auf Augenhöhe gewährleistet und dem Zweck der Mitteilungspflicht des Dritten, den Steuerpflichtigen von zeitintensiven Aufklärungsbemühungen zu entlasten, hinreichend Rechnung getragen. Insbesondere die Kenntnis über die nach § 93c Abs. 1 S. 1 Nr. 2c) AO-E übermittelten Angaben sowie die Höhe der Beträge würden dem Steuerpflichtigen bzw. dem Berater den Abstimmungsprozess mit dem Dritten sowie der Finanzverwaltung im Einspruchsverfahren erleichtern. Ohne das Wissen um beispielsweise den Zeitpunkt der Erstellung der Daten oder die Angabe, ob es sich um eine erstmalige, korrigierte oder stornierende Mitteilung handelt, würde der Betroffene im Nebel stochern. Er müsste diese Angaben durch mühseliges Nachfragen herausfinden, um sie dann mit seinen erklärten Werten abzugleichen. Würde der Inhalt der mitzuteilenden Daten, wie gegenwärtig nach dem Wortlaut der Neuerung vorgesehen, in das Belieben des Dritten gestellt, könnte der Informationsgehalt der Mitteilung hingegen nicht umfassend genug sein. Dies widerspräche einer gleichmäßigen Risiko- und Lastenverteilung und darf deshalb so nicht Gesetz werden.

Zu Nr. 16: Neuregelung der Möglichkeit zur Fristverlängerung; § 109 AO-E

Die Neufassung des § 109 Abs. 2 AO-E schränkt für die Fälle, in denen die Steuererklärungen von Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt werden, die nach § 149 Abs. 3 AO-E künftig bis zum 28. Februar des Zweitfolgejahrs abgegeben werden müssen, sowie für die Fälle der „vorzeitigen Anforderung“ einer Steuererklärung (§ 149 Abs. 4 AO-E) die Möglichkeit einer Fristverlängerung erheblich ein. In diesen Fällen kommt eine Fristverlängerung im Unterschied zur geltenden Rechtslage nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert ist oder war, die Steuererklärung abzugeben. Nach der Gesetzesbegründung übernimmt die Regelung somit die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO, § 56 FGO). Die insoweit zu beachtenden Grundsätze zum Vorliegen einer „unverschuldeten Verhinderung“ sehen vor, dass Arbeitsüberlastung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe in der Regel nicht zu einer Fristverlängerung führen kann.

Der DStV lehnt die geplante Verschärfung der Voraussetzungen für eine Fristverlängerung gem. § 109 Abs. 2 AO-E mit Nachdruck ab. Die in der Praxis zu erwartenden Härtefälle, die aufgrund der „vorzeitigen Anforderungen“ (§ 149 Abs. 4 AO-E) eintreten werden, müssen durch die Streichung des § 109 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO-E abgemildert werden. Nur die Beibehaltung einer verschuldensunabhängigen Möglichkeit zur Fristverlängerung gewährleistet eine ausgeglichene Risiko- sowie Lastenverteilung.

Die geplante Verschärfung ist bereits nicht gerechtfertigt, da sie bisher weder im Gesetz noch in dem geltenden Fristenerlass vorgesehen ist. Zudem erdrückt, wie im Folgenden aufgezeigt, die Kombination dieser Verschärfung mit den Vorabanforderungen (§ 149 Abs. 4 AO-E) und der geplanten Einführung eines automatischen Verspätungszuschlags, der im Unterschied zur geltenden Rechtslage künftig ermessensunabhängig verhängt würde (§ 152 Abs. 3 Nr. 3 AO-E), den Kanzleiablauf. Eine gleichmäßige sowie planbare Arbeitsauslastung in den Finanzämtern soll damit in unverhältnismäßiger Weise auf Kosten der Steuerberater und ihrer Mandanten herbeigeführt werden.

Mangels weiterer Ausführungen in der Gesetzesbegründung steht zu befürchten, dass die Finanzämter jedes für sich und unabgestimmt je nach Lage des Erklärungseingangs die zufallsbasierten Vorabanforderungen durchführen. Entsprechend bestünde die Gefahr, dass ein Steuerberater neben den aus der Vergangenheit bekannten, künftig gesetzlich geregelten Vorabanforderungen gleichzeitig von verschiedenen Finanzämtern automationsgestützte Vorabanforderungen erhält. Dies würde für die Kanzleien eine nicht zu bewältigende Herausforderung bedeuten, die im Einzelfall bis zum Mandatsverlust führen könnte.

Keine Steuerberatungskanzlei hält eine Personaldecke über das notwendige Maß hinaus vor. Der durchgeplante Kanzleiablauf könnte in der geschilderten Situation erheblich ins Wanken geraten. Mitarbeiter müssten für die Abarbeitung der Vorabanforderungen aus dem laufenden Tagesgeschäft herausgenommen werden oder sähen sich einer zusätzlichen Arbeitsbelastung ausgesetzt. Etwaige Belastungsspitzen bergen zudem das Risiko, dass andere regelmäßige Aufgaben (wie die Erstellung und Veröffentlichung von Jahresabschlüssen, die handels- sowie gesellschaftsrechtliche Fristenwahrung, die Anfertigung von Steuererklärungen in Abstimmung mit dem Mandanten, die Erstellung der laufenden Buchhaltungen, usw.) liegen bleiben oder nicht mit der angemessenen zusätzlichen Kapazität erledigt werden können. Zusätzliche, seitens des Mandanten gewünschte Sonderaufträge (wie Geschäftsveräußerungen, ad-hoc erforderliche betriebswirtschaftliche Beratungen, Nachfolgeberatungen aufgrund von Todesfällen, die Einführung neuer elektronischer Anforderungen wie bei der E-Bilanz,

Selbstanzeigen, usw.) müssten bei gleichbleibender Personaldecke hinten an gestellt werden. Auch unvorhersehbare Betriebsprüfungen, die ebenfalls dadurch geprägt sind, dass sie temporär Kapazitäten bündeln, könnten den geplanten Kanzleiablauf neben den Vorabanforderungen zusätzlich belasten.

Diese nicht planbaren, temporären Auswirkungen könnten auch zu Lasten des meist jahrelang gewachsenen Mandatsverhältnisses gehen. Der Mandant ist es regelmäßig gewohnt, seinen Steuerberater als Vertrauten in die laufenden Geschäfte einzubinden und nach rechtlicher Beratung sowie tatsächlichem Bedarf mit Sonderprojekten zu beauftragen. Durch die fehlende zeitliche Flexibilität des Steuerberaters könnte der Mandant in seiner Erwartungshaltung enttäuscht werden und sich umorientieren. Entsprechende Umsatzeinbußen oder gar Mandatsverluste, ohne dass sich der Steuerberater einen Beratungsfehler hat zu Schulden kommen lassen, lassen sich nicht allein durch das Ziel eines über den Jahresverlauf gleichmäßigen Eingangs von Steuererklärungen rechtfertigen.

Des Weiteren könnte der Mandant einen Beraterwechsel aufgrund des ihn belastenden, automatisch eintretenden Verspätungszuschlags erwägen, wenn der Steuerberater die vorabangeforderte Steuererklärung nicht innerhalb der künftig gesetzlich vorgegebenen Frist von drei Monaten (§ 149 Abs. 4 AO-E) fertig stellt.

Die Einführung einer nur verschuldensunabhängigen Fristverlängerungsmöglichkeit trifft schließlich auf höchstes Unverständnis, da der Referentenentwurf zu Gunsten der Finanzverwaltung durch die geplante Einführung einer weiteren Ablaufhemmung durchaus erkennt, dass außerhalb des eigenen Verantwortungsbereiches liegende Umstände eine Fristverlängerung erforderlich machen können. Nach § 171 Abs. 10 am Ende AO-E wird die bisherige Ablaufhemmung dahingehend ergänzt, dass sie sich um zwei Jahre verlängert, wenn für den Erlass des Grundlagenbescheids eine Stelle zuständig ist, die keine Finanzbehörde (§ 6 Absatz 2) ist. Die Gesetzesbegründung sieht neben der angeführten BFH-Rechtsprechung als Grund auch den zeitlichen Moment vor. Danach soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Finanzbehörde häufig nicht oder erst spät erfährt, dass ein Grundlagenbescheid, für den eine andere Stelle zuständig ist, erlassen, aufgehoben oder geändert worden ist. Störungen im Informationsfluss von den ressortfremden Behörden zu den Finanzbehörden sollen der Finanzverwaltung nicht angelastet werden können.

Das Risiko vorgenannter Folgen darf aber so nicht vollends auf die Steuerpflichtigen sowie die Steuerberaterschaft abgewälzt werden. Der Risikoverlagerung in den Fällen von

Vorabanforderungen kann nur begegnet werden, indem für den Einzelfall die verschuldensunabhängige Möglichkeit der Fristverlängerung erhalten bleibt.

Zu Nr. 18: Einführung des automationsgestützt erlassenen Verwaltungsaktes; § 118a AO-E

Die Einführung des sog. „automationsgestützt erlassenen Verwaltungsaktes“ neben dem grundlegenden Begriff des Verwaltungsaktes erscheint aufgrund der Modernisierungsbestrebungen konsequent.

Die Einbeziehung von Ermessenentscheidungen, wie sie die Gesetzesbegründung aufzählt (z.B. die Rücknahme (§ 130 AO), den Widerruf (§ 131 AO), den Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO), usw.), lehnt der DStV kategorisch ab, da sie rechtssystematische Verwerfungen bedingen und erhebliche Einschränkungen von Rechtspositionen des Steuerpflichtigen bedeuten. Absatz 2 des § 118a AO-E muss gestrichen werden. In § 118a Abs. 1 AO-E muss folgender Satz ergänzt werden:

„Soweit die Finanzbehörde gesetzlich ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln, ist der automationsgestützte Erlass eines Verwaltungsakts ausgeschlossen.“

Automationsgestützte Vorgänge können keine Ermessenentscheidungen treffen. Wie in Abschnitt „Zu Nr. 12: IV.1.“ zu § 88 Abs. 6 AO-E ausgeführt, hat die Finanzbehörde ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (§ 5 AO). Das Ermessen ist danach durch eine Wahlfreiheit der Verwaltung bei der Rechtsfolgenbestimmung im Rahmen der rechtlich zulässigen Verhaltensweisen gekennzeichnet. Die Ermessensausübung setzt einen Sachbearbeiter voraus, der mehrere Handlungsalternativen bzw. Rechtsfolgen gedanklich abwägt und zwischen ihnen auswählt. Diesen Prozess kann ein elektronisches Programm, wie das RMS, nicht ausführen.

Die tatsächliche Unmöglichkeit der Ermessensausübung durch automationsgestützte Vorgänge bedingt auch rechtssystematische Gründe, die gegen die Einbeziehung von Ermessenentscheidungen in den Begriff des sog. „automationsgestützt erlassenen Verwaltungsaktes“ sprechen. Die Neuerung überschreibt die an den verschiedenen Stellen der AO eingeräumten Ermächtigungen zur Ermessensausübung, die auch künftig bestehen bleiben. Soweit der Gesetzgeber das Ermessen zur Förderung des automationsgestützten Verfahrens

grundlegend abschaffen möchte, müssten die entsprechenden Einzelermächtigungen angepasst werden.

Des Weiteren werden durch die Einbeziehung von Ermessensentscheidungen in den § 118a AO-E Rechtspositionen des Steuerpflichtigen massiv eingeschränkt. Die gesetzliche Ermessenseinräumung dient auch dem Ziel der Einzelfallgerechtigkeit (vgl.: Wernsmann in H/H/Sp, AO, § 5 Rn. 27 / 36). Durch die Ermessensausübung können vom Gesetz nicht gewollte Härten im Einzelfall vermieden werden (vgl.: Wernsmann, a.a.O., Rn. 36). Zudem kann der Behörde im Verfahrensrecht Ermessen eingeräumt werden, um ihr eine möglichst zweckmäßige und dem jeweiligen Einzelfall Rechnung tragende Verfahrensgestaltung zu ermöglichen (Wernsmann, a.a.O., Rn. 36). Würde künftig die Ermessenausübung durch automationsgestützte Vorgänge unmöglich, würde dem Steuerpflichtigen die dem Ermessen innewohnende Einzelfallgerechtigkeit abgeschnitten.

Durch die Einbeziehung von Ermessensentscheidungen in den Begriff des sog. „automationsgestützt erlassenen Verwaltungsaktes“ würde schließlich auch die Durchsetzbarkeit von Rechtspositionen des Steuerpflichtigen im finanzgerichtlichen Verfahren unangemessen eingeschränkt. Der Ermessensgebrauch der Finanzverwaltung ist vom Finanzgericht nach der aktuellen Rechtslage uneingeschränkt überprüfbar (§ 102 FGO). Gegenwärtig müssen die Ermessenserwägungen grundsätzlich im Verwaltungsakt begründet sowie dem Finanzgericht gegenüber offen gelegt werden und von ihm beurteilt werden. Soweit künftig elektronische Programme, wie das RMS, Ermessen ausüben sollen, wären die zugrunde liegenden Kriterien sowie Auswahlprozesse gerichtlich nur sehr eingeschränkt überprüfbar. Die Überprüfung der Einzelheiten von RMS ist künftig dem In-camera-Verfahren durch den BFH (§ 86 Abs. 2 AO-E i.V.m. § 86 Abs. 3 FGO) vorbehalten. Damit ist sie der mündlichen Verhandlung im einfachgerichtlichen Verfahren, den Erwägungen des Finanzgerichts sowie den Detailausführungen in der Urteilsbegründung entzogen. Der Steuerpflichtige könnte den Ermessensgebrauch somit auf keiner Verfahrensstufe mehr nachvollziehen und darauf bezogene eigene Ausführungen vortragen.

Zu Nr. 19 / 27 / 39 / 46: Änderungen zur Bekanntgabe von Verwaltungsakten; §§ 122, 157, 196, 366 AO-E

I. Klarstellung gem. § 122 Abs. 1 S. 4 AO-E

Der DStV begrüßt die mit der Ergänzung des Satzes 4 geplante Klarstellung. Die bisher durch den AOAE angeordnete Rechtslage, wonach ein Verwaltungsakt dem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden soll, wenn der Finanzbehörde eine schriftliche oder elektronisch

übermittelte Vollmacht vorliegt, wird nunmehr in das Gesetz aufgenommen. Dies trägt zur Rechtssicherheit bei.

II. Einführung der elektronischen Bekanntgabe von Verwaltungsakten (§§ 122 Abs. 2b, 157 Abs. 1, 196, 366 AO-E)

Die geplante Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die elektronische Bekanntgabe von Verwaltungsakten wie Steuerbescheiden, Einspruchsentscheidungen oder Prüfungsanordnungen über ELSTER ist zur Reduzierung von Medienbrüchen sinnvoll. Der DStV hat diese Überlegungen angeregt und begrüßt sie daher sehr (vgl. bspw.: DStV-Übersicht „Aktuelle Themen zur Anpassung des Besteuerungsverfahrens an die elektronische Kommunikation“ Stand: 02/2014).

Die in § 122 Abs. 2b AO-E durch das Erfordernis der Zustimmung des Steuerpflichtigen angelegte Freiwilligkeit sowie eine angemessene Verantwortungsverteilung sind Minimalanforderungen an eine lastengleiche Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens. Dieser Regelungsbereich muss mit besonderer Sensibilität ausgestaltet werden, da der Zeitpunkt der Bekanntgabe der maßgebliche Anknüpfungspunkt für den Fristbeginn des Einspruchs bzw. einer Klage und damit für die Geltendmachung von bedeutenden Rechtspositionen des Steuerpflichtigen darstellt. Die Einführung einer gesetzlichen Verpflichtung zur elektronischen Bekanntgabe von Verwaltungsakten wäre hingegen unter Berücksichtigung der derzeit bestehenden technischen Situation in der Praxis bedenklich. Der gegenwärtige praktische Prozessablauf beim elektronischen Steuerbescheid ist ein fehleranfälliger Kreislauf. So ist es erst vor wenigen Monaten in einer ganzen Reihe von Bundesländern zu Problemen bei der elektronischen Übermittlung von Bescheidaten gekommen.

Der DStV stimmt zudem der weiteren Ausgestaltung der Regelung zur elektronischen Bekanntgabe zu. Die geplante Bekanntgabefiktion entspricht in zeitlicher Hinsicht der Vorschrift, die für die im Inland versandten „Papier“-Verwaltungsakte gilt (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO). Ebenso bestehen keine Einwände gegen die geplante Ausnahme von der Bekanntgabefiktion (Benachrichtigung geht nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zu) sowie die Beweislastverteilung (Behörde muss den Zugang und den Zeitpunkt des Zugangs nachweisen). Sie entsprechen der geltenden Regelung für via Post übermittelte Verwaltungsakte. Die ausdrückliche Feststellung der Beweislast der Finanzverwaltung für den Zugang der Benachrichtigung sowie dessen Zeitpunkt entspricht zudem den allgemein geltenden Grundsätzen zur Beweislast für den Zugang von Willenserklärungen und fördert insbesondere

im elektronischen Verfahren die Lastengleichheit. Zu begrüßen ist zudem die in § 122 Abs. 2b S. 5 AO-E vorgesehene Ausnahme zu § 87a Abs. 1 S. 2 AO. Derzeit gilt ein elektronisches Dokument als zugegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung es in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat, ohne dass der Empfänger es tatsächlich zur Kenntnis nimmt. Dieser Zeitpunkt würde der gewichtigen Bedeutung des Beginns des Fristlaufs bei Rechtsbehelfen nicht gerecht und würde im Übrigen nicht in die Systematik des § 122 AO passen. Das Abstellen auf den Datenabruf in ELSTER dürfte ein praxisnahes Kriterium sein, da dieser Zeitpunkt sich technisch darstellen ließe.

Zu Nr. 22: Neuregelung der Vorschrift zur Abgabe von Steuererklärungen; § 149 AO-E

I. Gesetzliche Abgabefrist für beratene Steuerpflichtige (§ 149 Abs. 3 AO-E)

Der DStV begrüßt die gesetzliche Einführung des 28.02. als Abgabetermin für die Steuererklärungen beratener Steuerpflichtiger. Gerade die späte Zurverfügungstellung der elektronischen Steuererklärungsformulare macht diesen Termin erforderlich. Wie vom DStV mehrfach gefordert, müssen die elektronischen Steuererklärungsformulare deutlich früher als gegenwärtig zur Verfügung gestellt werden (vgl.: DStV-Übersicht „Aktuelle Themen zur Anpassung des Besteuerungsverfahrens an die elektronische Kommunikation“ Stand: 02/2014). Dies wäre der maßgebliche Beitrag, mit dem auch auf Seiten der Steuerberaterschaft die kontinuierliche Bearbeitung der Erklärungen gewährleistet und damit deren kontinuierlicher Eingang in der Finanzverwaltung gefördert werden könnte.

Zudem rechtfertigt auch die Frist zur Bereitstellung der Daten von Seiten Dritter (bis 28.02.) die Einführung der gesetzlichen Abgabefrist. Die Festlegung des 28.02. ohne weitere Einschränkungen eröffnet den Kanzleien nach Übermittlung der Daten von Seiten Dritter einen Zeitraum von einem Jahr für die Erstellung der Erklärungen. Dieser Zeitraum trägt den Belangen der Kanzleien, wie beispielsweise der Planbarkeit, hinreichend Rechnung. Zudem entfallen damit die in der Praxis regelmäßig zu stellenden Anträge auf Fristverlängerung und führen zu einer spürbaren Erleichterung.

II. Vorabanforderungen von Steuererklärungen (§ 149 Abs. 4 AO-E)

Der DStV stimmt der gesetzlichen Fixierung der geltenden Gründe für die Vorabanforderungen von Steuererklärungen, wie sie bisher in den jährlichen gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder geregelt sind, ausdrücklich zu.

Einen Teil der darüber hinaus gehenden geplanten Vorabanforderungsgründe erachtet der DStV hingegen als äußerst kritisch. Sie stellen für die Praxis der Steuerberater sowie für die

Position der Steuerpflichtigen erhebliche Belastungen dar, die sachlich nicht in einem Zusammenhang mit der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens stehen und auch nicht mit diesem Vorhaben zu rechtfertigen sind.

1. Vorabanforderungen aufgrund der Herabsetzung von Vorauszahlungen (§ 149 Abs. 4 S. 1 Nr. 1c) AO-E)

Die Neueinführung des Grundes, wonach Steuererklärungen vorab angefordert werden können, weil Vorauszahlungen für den Besteuerungszeitraum außerhalb einer Veranlagung herabgesetzt wurden, lehnt der DStV entschieden ab.

Diese Regelung führt faktisch zu einer massiven Fristverkürzung, ohne dass sie in einem sachlichen Zusammenhang mit dem Grund der Anforderung selbst steht. Darüber hinaus kann sie dazu führen, dass seitens der Steuerpflichtigen künftig vermehrt von Herabsetzungsanträgen abgesehen wird, um nicht der Gefahr der Fristverkürzung zu unterliegen. Mit dieser Vorschrift wird verkannt, dass es für Herabsetzungsanträge regelmäßig gewichtige Gründe gibt, die aus einer Veränderung der wirtschaftlichen Situation des Steuerpflichtigen resultieren. Diese Gründe sind von der Finanzverwaltung zu prüfen.

Künftig müsste der Steuerpflichtige sich durch das Absehen von einem Herabsetzungsantrag die gesetzlich geregelte Frist bis zum 28.02. erkaufen und die damit einhergehende Liquiditätseinbuße hinnehmen. Die entsprechend eingeschränkte Liquidität würde den Steuerpflichtigen dann angesichts seiner ohnehin verschlechterten wirtschaftlichen Situation zusätzlich belasten.

Da die gesetzliche Frist für alle anderen beratenen Steuerpflichtigen, die kein Bedürfnis nach einem Herabsetzungsantrag haben, weiterhin gelten würde, käme es zudem zu einer inakzeptablen Ungleichbehandlung. Der Diskussionsentwurf gibt mangels konkreter Ausführungen keine Auskunft, wodurch diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt sein soll. So steht leider zu befürchten, dass die Finanzverwaltung den Liquiditätsvorteil aus rein fiskalischen Interessen für sich selbst beanspruchen möchte.

2. Vorabanforderungen durch automationsgestützte Zufallsauswahl (§ 149 Abs. 4 S. 3 AO-E)

Der Eröffnung von Vorabanforderungen durch eine automationsgestützte Zufallsauswahl lehnt der DStV kategorisch ab. Sie geht weit über die im Fristenerlass geregelten Gründe, die in der Praxis bisher gut zu bewältigen waren, hinaus. Wie in Abschnitt „Zu 16“ ausgeführt, ergibt sich

insbesondere aus dieser Neuerung die Gefahr, dass auf die Kanzleien sowie das Mandatsverhältnis außerordentliche Belastungen zukommen.

Mangels weiterer Ausführungen in der Gesetzesbegründung steht zu befürchten, dass die Finanzämter jedes für sich und unabgestimmt je nach Lage des Erklärungseingangs die zufallsbasierten Vorabanforderungen durchführen. Entsprechend bestünde die Gefahr, dass ein Steuerberater neben den bekannten Vorabanforderungen gleichzeitig von verschiedenen Finanzämtern automationsgestützte Vorabanforderungen erhält. Dies würde für die Kanzleien eine nur schwer zu bewältigende Herausforderung bedeuten, die in Einzelfällen bis zum Mandatsverlust führen könnte.

Eine kleine bis mittlere Steuerberatungskanzlei hält keine Personaldecke über das notwendige Maß hinaus vor. Der durchgeplante Kanzleiablauf könnte in der geschilderten Situation erheblich ins Wanken geraten. Mitarbeiter müssten für die Abarbeitung der Vorabanforderungen aus dem laufenden Tagesgeschäft herausgenommen werden oder sähen sich einer zusätzlichen Arbeitsbelastung ausgesetzt. Etwaige Belastungsspitzen bergen zudem das Risiko, dass andere regelmäßige Aufgaben (wie die Erstellung und Veröffentlichung von Jahresabschlüssen, die handels- sowie gesellschaftsrechtliche Fristenwahrung, die Anfertigung von Steuererklärungen in Abstimmung mit dem Mandanten, die Erstellung der laufenden Buchhaltungen, usw.) liegen bleiben oder nachlässiger erledigt werden. Zusätzliche, seitens des Mandanten gewünschte Sonderaufträge (wie Geschäftsveräußerungen, ad-hoc erforderliche betriebswirtschaftliche Beratung, Nachfolgeberatung aufgrund von Todesfällen, die Einführung neuer elektronischer Anforderung wie bei der E-Bilanz, Selbstanzeigen, usw.) müssten bei gleichbleibender Personaldecke hinten an gestellt werden. Auch unvorhersehbare Betriebsprüfungen, die ebenfalls dadurch geprägt sind, dass sie temporär Kapazitäten bündeln, könnten den geplanten Kanzleiablauf neben den Vorabanforderungen zusätzlich beanspruchen.

Diese nicht planbaren, temporären Auswirkungen könnten auch zu Lasten des meist jahrelang gewachsenen Mandatsverhältnisses gehen. Der Mandant ist es regelmäßig gewohnt, seinen Steuerberater als Vertrauten in die laufenden Geschäfte einzubinden und nach rechtlicher Beratung sowie tatsächlichem Bedarf mit Sonderprojekten zu beauftragen. Durch die fehlende zeitliche Flexibilität des Steuerberaters könnte der Mandant in seiner Erwartungshaltung enttäuscht werden und sich umorientieren. Entsprechende Umsatzeinbußen oder gar Mandatsverluste, ohne dass sich der Steuerberater einen Beratungsfehler hat zu Schulden kommen lassen, lassen sich nicht allein durch das Ziel eines über den Jahresverlauf gleichmäßigen Eingangs von Steuererklärungen rechtfertigen.

Schließlich könnte der Mandant einen Beraterwechsel auch aufgrund des ihn belastenden, automatisch eintretenden Verspätungszuschlags erwägen, wenn der Steuerberater die vorabangeforderte Steuererklärung nicht innerhalb der künftig gesetzlich vorgegebenen Frist von drei Monaten (§ 149 Abs. 4 AO-E) fertig stellt.

Das Risiko vorgenannter Härten darf nicht vollends auf die Steuerberaterschaft abgewälzt werden. Der Risikoverlagerung in den Fällen von automationsgestützten, zufallsbasierten Vorabanforderungen kann nur begegnet werden, indem für den Einzelfall die verschuldensunabhängige Möglichkeit der Fristverlängerung erhalten bleibt (vgl.: Forderung im Abschnitt „Zu 16“). Zur Vermeidung vorgenannter Ballungen von Vorabanforderungen muss zudem für die automationsgestützte Zufallsauswahl technisch eine wirksame Feinsteuerung zwischen den Finanzämtern eines Bundeslandes sowie zwischen den Bundesländern vorgesehen werden.

3. Bearbeitungsfrist bei Vorabanforderungen (§ 149 Abs. 4 S. 2, 3 AO-E)

Im Unterschied zur geltenden Rechtslage sowie zu den Fristenerlassen der obersten Finanzbehörden der Länder sieht der Referentenentwurf für die Abgabe von vorabangeforderten Steuererklärungen eine Frist von drei Monaten vor. Für den Fall, dass beim Insolvenzgericht ein Antrag gestellt wurde, über das Vermögen des betroffenen Steuerpflichtigen das Insolvenzverfahren zu eröffnen, gilt eine Frist von nur einem Monat.

Der DStV fordert zur Entlastung des Kanzleiablaufs, dass die gesetzlich vorgegebene Bearbeitungsfrist nicht wie geplant 3 Monate, sondern 6 Monate beträgt. Dies müsste insbesondere dann gelten, wenn an den Regelungen der automationsgestützten Zufallsauswahl festgehalten wird. Darüber hinaus muss die Finanzverwaltung nach unserer Auffassung zur Steigerung der Akzeptanz der Neuerungen und dabei insbesondere der zufallsbasierten Vorabanforderungen sowie zur Herstellung einer gleichmäßigen Lasten- sowie Risikoverteilung gesetzlich zu einer Veranlagung innerhalb von 2 Monaten verpflichtet werden.

Die Einführung entsprechender Fristen mag zwar dem Ziel dienen, einen kontinuierlichen Steuererklärungseingang bei der Finanzverwaltung zu gewährleisten. Eine derart knappe Frist ohne die Möglichkeit einer Fristverlängerung aufgrund von Arbeitsauslastung in den Kanzleien sowie die Kombination mit dem geplanten ermessensunabhängigen Verspätungszuschlag verursachen jedoch maßgeblich die in den Abschnitten „Zu 16“ sowie „Zu 22: II.2.“ ausgeführten Belastungsrisiken für die Kanzleien. Bereits deshalb ist die knappe Frist abzulehnen.

Die geplante kurze Frist ohne Fristverlängerungsmöglichkeit trifft zudem auf höchstes Unverständnis, da der Referentenentwurf zu Gunsten der Finanzverwaltung durch die geplante Einführung einer weiteren Ablaufhemmung durchaus erkennt, dass außerhalb des eigenen Verantwortungsbereiches liegende Umstände eine Fristverlängerung erforderlich machen können. Nach § 171 Abs. 10 am Ende AO-E wird die bisherige Ablaufhemmung dahingehend ergänzt, dass sie sich um zwei Jahre verlängert, wenn für den Erlass des Grundlagenbescheids eine Stelle zuständig, die keine Finanzbehörde (§ 6 Absatz 2) ist. Die Gesetzesbegründung sieht neben der angeführten BFH-Rechtsprechung als Grund auch den zeitlichen Moment vor. Danach soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Finanzbehörde häufig nicht oder erst spät erfährt, dass ein Grundlagenbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert worden ist, wenn für den Erlass des Grundlagenbescheids eine andere Stelle als die Finanzbehörde zuständig ist (Seite 96). Störungen im Informationsfluss von den ressortfremden Behörden zu den Finanzbehörden sollen der Finanzverwaltung nicht angelastet werden können. Entsprechende Grundsätze müssen auch für die Steuerberatungskanzleien gelten.

Zu Nr. 22: Verschärfung der Regelung des Verspätungszuschlags; § 152 AO-E

Die geplanten Neuerungen zum Verspätungszuschlag sieht der DStV in Teilen äußerst kritisch.

I. Automatischer Verspätungszuschlag bei Vorabanforderungen (§ 152 Abs. 2 Nr. 3 AO-E)

Die geplante Einführung eines ermessenunabhängigen Verspätungszuschlags im Falle der Fristüberschreitung bei Vorabanforderungen muss aus Sicht des DStV gestrichen werden. Zumindest in Kombination mit der geplanten Einschränkung der Möglichkeit zur Fristverlängerung (§ 109 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO-E) sowie den nicht abschätzbaren Auswirkungen der zufallsbasierten Vorabanforderungen belastet diese Verschärfung der Sanktion den Kanzleiablauf unverhältnismäßig.

Es entspricht keiner gleichmäßigen Lasten- sowie Risikoverteilung, wenn dem Steuerpflichtigen Sanktionen und dem Steuerberater daraus resultierende Haftungsrisiken auferlegt werden, obwohl beide Verfahrensbeteiligte auf die Einhaltung der Frist nur begrenzt Einfluss nehmen können (vgl.: Ausführungen in den Abschnitten „Zu 16“ sowie „Zu 22: IV.2.“).

II. Neuregelung der Bemessungsgrundlage (§ 152 Abs. 3 AO-E)

Der DStV begrüßt ausdrücklich, dass als Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag für Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, abweichend zur bisher geltenden Regelung die Abschlusszahlung herangezogen wird (§ 152 Abs. 3 S. 2 AO-E). Zudem erachtet der DStV die Höhe des Verspätungszuschlags

mit 0,25 % der festgesetzten Steuer bzw. der Abschlusszahlung als angemessen (§ 152 Abs. 3 S. 1, 2 AO-E).

III. Neueinführung eines Mindestverspätungszuschlags für Steuererklärungen (§ 152 Abs. 3 AO-E)

Aus der Streichung des Ermessens für Verspätungszuschläge im Falle verspätet abgegebener Steuererklärungen sowie der Streichung der Höchstgrenze ergeben sich zwei erhebliche Verschlechterungen für den Steuerpflichtigen im Verhältnis zur geltenden Rechtslage, die unbedingt überdacht werden sollten. Die geltende Höchstgrenze nach § 152 Abs. 2 AO bewirkt, dass bei einer Steuerfestsetzung auf 0 Euro die Finanzbehörde keinen Verspätungszuschlag festsetzen darf (vgl.: BFH v. 28.03.2007, Az.: IX R 22/05; v. 26.06.2002, Az.: IV R 63/00; Heuermann in H/H7Sp, AO, § 152 Rn. 23). In Erstattungsfällen kann aufgrund des Wortlauts zwar ein Verspätungszuschlag erhoben werden. Er ist aufgrund des geltenden Ermessens aber entsprechend niedrig zu bemessen (vgl.: Heuermann, a.a.O., Rn. 31). Laut Gesetzesbegründung soll für beide Fälle künftig der Mindestbetrag von 50 Euro pro angefangenem Monat der Verspätung festgesetzt werden (Seite 90).

Dies entspricht in keiner Weise der Beibehaltung einer gleichmäßigen Lastenverteilung. Als Ausgleich für die Verringerung des Verwaltungsaufwands bei der Finanzverwaltung, die durch die Streichung des Ermessens sowie durch die Streichung der Höchstgrenze eintritt, muss aus Sicht des DStV § 152 Abs. 3 AO-E für vorgenannte Fälle um folgenden Satz ergänzt werden:

„... In Fällen einer Steuerfestsetzung von 0 Euro sowie einer Festsetzung einer Steuererstattung wird kein Verspätungszuschlag festgesetzt.“

Zu 32: Einführung einer Korrektornorm im Falle von Schreib- oder Rechenfehlern bei Erstellung einer Steuererklärung; § 173a AO-E

Die geplante neue Korrektornorm begrüßt der DStV außerordentlich, da sie in Teilen die seit 2011 vorgebrachten Anregungen des DStV in den gemeinsamen Eingaben mit dem Bund der Steuerzahler, dem Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine und dem Neuen Verband der Lohnsteuerhilfevereine aufnimmt (vgl. bspw.: DStV-Eingabe S 15/11).

Seit Einführung der Pflichten zur elektronischen Abgabe von Steuererklärungen für Gewinneinkünfte ab dem Veranlagungszeitraum 2011, zur Übermittlung der E-Bilanz und der elektronischen EÜR hat sich elektronische Erfassung der steuerlich relevanten Daten von der Finanzverwaltung auf den Steuerpflichtigen und seinen Berater verlagert. Damit ist das Risiko

von Schreib- und Rechenfehlern sowie ähnlichen Unrichtigkeiten während der Erfassung stärker als in der Vergangenheit auf den Steuerpflichtigen sowie seinen Steuerberater übergegangen. Insbesondere die unzähligen, in diesem Zusammenhang ergangenen Rechtsprechungsentscheidungen haben gezeigt, dass diese Risikoverlagerung nicht durch die allein der Finanzverwaltung zustehende Korrektornorm gem. § 129 AO aufgefangen wird. Dies erkennt die Gesetzesbegründung erfreulicherweise zutreffend an. Sehr positiv hervorzuheben ist zudem, dass von der noch im Diskussionsentwurf von Bund und Ländern vorgesehenen, zeitlichen Einschränkung der Änderbarkeit (ein Jahr nach Bekanntgabe des Steuerbescheids) abgesehen wurde. Durch die Berichtigungsmöglichkeit von Fehlern des Steuerpflichtigen oder seines Beraters innerhalb der Festsetzungsfrist wird ein Gleichlauf zur Änderungsmöglichkeit nach § 129 AO geschaffen. Wie vom DStV gefordert, ist auch dies ein wichtiger Beitrag für eine gleichmäßige Risiko- sowie Lastenverteilung.

Nach dem Urteil des BFH vom 10.02.2015 (Az.: IX R 18/14) besteht aus Sicht des DStV auch kein Bedürfnis mehr zur ergänzenden Aufnahme von ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten in den neuen § 173a AO-E, wie noch in seiner Stellungnahme zum Diskussionsentwurf gefordert. Aufgrund der Feststellungen des BFH bedeutet die in der Gesetzesbegründung vorgesehene Zuordnung von solchen Fehlern (wie beispielsweise falsches Ein- oder Übertragen, Ver- oder Übersehen, Verwechseln) zu dem Anwendungsbereich von § 173 AO keine Verschlechterung für den Steuerpflichtigen. Unrichtigkeiten, wie das schlichte Vergessen des Übertrags selbst ermittelter Besteuerungsgrundlagen in die entsprechende Anlage zur Einkommensteuererklärung, sind nach dem BFH nicht grundsätzlich grob fahrlässig i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Fehler und Nachlässigkeiten, die üblicherweise vorkommen und mit denen immer gerechnet werden muss, stellen nach dem BFH keine grobe Fahrlässigkeit dar. Insbesondere bei unbewussten, mechanischen Fehlern, die selbst bei sorgfältiger Arbeit nicht zu vermeiden sind, könne grobe Fahrlässigkeit nicht stets, aber im Einzelfall ausgeschlossen sein. Nicht als grobes Verschulden anzusehen sei es etwa, wenn der Steuerpflichtige grundsätzlich um die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwendungen weiß, die Eintragung im Steuererklärungsformular aber aufgrund eines bloßen – mechanischen - Versehens unter erschwerten Arbeitsbedingungen unterbleibt.

Zudem stellt der BFH in diesem Zusammenhang fest, dass Anhaltspunkte, die auf ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen hindeuten, von der Finanzbehörde darzulegen und ggf. zu beweisen sind. Denn grundsätzlich sei davon auszugehen, dass Fehler des Steuerpflichtigen im Regelfall auf einem Versehen, also auf leichter Fahrlässigkeit, beruhen. Verbleibende Zweifel hieran würden daher zu Lasten der Behörde gehen, die insoweit die Feststellungslast trägt.

Insofern sind Änderungsbegehren zu Gunsten des Steuerpflichtigen dem Grunde nach über den § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht schwerer durchsetzbar, als über einen mit § 129 AO vergleichbaren § 173a AO-E. Im Rahmen des § 129 AO trägt derjenige im Einzelfall die Beweislast, zu dessen Gunsten sich die Berichtigung der behaupteten offenbaren Unrichtigkeit auswirkt.

Artikel 3 - Änderung der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung

Zu Nr. 4: Einführung von Haftungstatbeständen zu Lasten des Datenübersmittlers im Auftrag; § 6 Abs. 2, 3 StDÜV-E

Die Einführung von Haftungstatbeständen im Zusammenhang mit der Datenübermittlung im Auftrag lehnt der DStV mit Nachdruck ab.

I. Einführung einer Haftung des Auftragnehmers bei Verletzung der Pflicht zur Identifizierung des Auftraggebers; § 6 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 StDÜV-E

Die Neuerungen sehen vor, dass der Auftragnehmer, der mit der Übermittlung der Daten beauftragt wird, sich vor Übermittlung der Daten an die Finanzverwaltung Gewissheit über die Person und Anschrift seines Auftraggebers verschaffen und die entsprechenden Angaben in geeigneter Form festhalten muss (§ 1 Abs. 2 S. 2, 3 StDÜV-E). Diese geplante Regelung orientiert sich ausweislich des Gesetzesbegründung an § 3 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 4 Abs. 3, 4 sowie § 8 Geldwäschegesetz (GwG). Sie wird vom DStV nicht beanstandet, da nach dem GwG Steuerberater von entsprechenden Pflichten betroffen sind.

Diese Neuerungen flankierend führt der Referentenentwurf eine Haftung des Auftragnehmers ein. Danach haftet der Datenübermittler bei Verletzung der vorgenannten Pflichten für die Steuerverkürzung oder die zu Unrecht erlangten Vorteile (des Steuerpflichtigen), die aufgrund der von ihm übermittelten Daten eingetreten sind (§ 6 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 StDÜV-E).

Nr. 2 des § 6 Abs. 2 S. 1 StDÜV-E muss gestrichen werden. Die Einführung der Haftungsnorm lehnt der DStV vor folgendem Hintergrund kategorisch ab:

Die Verknüpfung der Haftung des Auftragnehmers mit der Datenübermittlung und der Steuerverkürzung sowie Vorteilserlangung durch einen anderen ist generell als ein höchst kritisch zu sehender Ausfluss des Wegfalls der früher erforderlichen Unterschrift auf der Papiersteuererklärung zu werten.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH hatte der Steuerpflichtige bisher durch seine eigenhändige Unterschrift die Verantwortung für die tatsächlichen Angaben in der Steuererklärung übernommen (vgl.: BFH v. 10.10.1986, Az.: VI R 208/83; v. 14.01.1998, Az.: X R 84/95; v. 22.05.2007, Az.: IX R 55/06). Darüber hinaus stellte die unmittelbar auf dem Erklärungsvordruck geleistete Unterschrift sicher, dass sich der Steuerpflichtige über die Lückenlosigkeit und Richtigkeit der ggf. von einer dritten Person, insbesondere seinem steuerlichen Berater, vorgenommenen Eintragungen und den Umfang der im Vordruck vorgesehenen Angaben vergewissern kann (vgl.: BFH, a.a.O.). Aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung zur Unterzeichnung betonte der BFH die Qualität der Steuererklärung als (höchst-)persönlich abzugebende Wissenserklärung (BFH, a.a.O.). Fehlte die Unterschrift, war die Erklärung unwirksam (BFH, a.a.O.). Im Steuerstrafverfahren ist die Unterschrift der maßgebliche Anknüpfungspunkt für die Tütereigenschaft bei der Steuerhinterziehung (vgl.: BGH v. 03.08.1995, Az.: 5 StR 63/95; Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 107 ff.).

Mit der gesetzlichen Verpflichtung zur Abgabe der elektronischen Steuererklärung bei Gewinneinkünften und der Datenübermittlung im Wege des Authentifizierungsverfahrens haben der Gesetzgeber sowie die Finanzverwaltung auf die Unterschrift des Steuerpflichtigen verzichtet. Nach dem geltenden § 150 Abs. 6 S. 3 AO soll das Verfahren zur elektronischen Übermittlung nur noch die Authentizität des Datenübersmitters sowie die Vertraulichkeit und die Integrität des elektronisch übermittelten Datensatzes gewährleisten. Damit werden bisher bedeutsame Funktionen der Unterschrift nicht übernommen. Mit dem Erfordernis der Authentizität soll lediglich sichergestellt werden, dass der behauptete auch der tatsächliche Absender ist. Das Erfordernis der Integrität dient allein der Gewährleistung, dass die übermittelten Daten auf dem Transport nicht verändert oder verfälscht worden sind. Im Falle der Datenübermittlung durch den Steuerberater im Wege des Authentifizierungsverfahrens gilt er - und gerade nicht der Steuerpflichtige - als Absender der Daten. Mangels Unterschrift bleiben in diesem Fall sowohl die steuerverfahrens- als auch steuerstrafrechtliche Verantwortung für die Wahrheitsgemäßheit, die Richtigkeit und Vollständigkeit der Daten als auch die Zurechnung im oben beschriebenen Sinne ungeklärt.

Tritt aufgrund der Datenübermittlung objektiv eine Steuerverkürzung oder Vorteilserlangung ein, ist vor vorstehendem Hintergrund - aufgrund der fehlenden Unterschrift - die Klärung der Verantwortlichkeiten, des Sachverhalts sowie eines etwaigen Vorsatzes des Steuerpflichtigen in hohem Maße erschwert. Den Rechtsunsicherheiten, die ausschließlich durch die Ausweitung

der elektronischen Kommunikation bedingt sind, versucht der Gesetzgeber mit der Ausweitung von Haftungstatbeständen auf Dritte zu begegnen.

Diese Entwicklung bedeutet eine unverhältnismäßige Abwälzung der Risiken sowie Lasten auf den Dritten, der die Daten nur im Auftrag übermittelt. Wenn sich der Gesetzgeber sowie die Finanzverwaltung der elektronischen Kommunikation bedient, um Personalnöten und demografischen Entwicklungen entgegen zu steuern und die Verfahrensabläufe für sich selbst effizienter zu gestalten, dann darf dies nicht auf Kosten des Steuerpflichtigen oder aber des Datenübersmittlers umgesetzt werden. Bereits aus diesem Grund ist die neue Haftungsnorm abzulehnen.

Darüber hinaus widerspricht es einer gleichmäßigen Risiko- und Lastenverteilung in hohem Maße, wenn die Finanzverwaltung für sich selber nach wie vor die Haftungsbeschränkung für Amtsträger in Anspruch nehmen kann (§ 32 AO), Dritte hingegen zunehmend in das ursprünglich bilaterale Steuerschuldverhältnis einbezogen und mit Sanktionen belegt werden. Die Haftungsbegrenzung ist unter anderem gerechtfertigt, da der Druck, eine schnelle, oft komplexe steuerliche Sachverhalte regelnde Entscheidung zu finden, infolge der ständig komplizierter und umfangreicher werdenden steuerlichen Regelungen sowie höchstrichterlicher Entscheidungen und oft genug einer dünnen Personaldecke der Finanzverwaltung für den einzelnen Amtsträger ständig anwächst (vgl.: Alber in H/H/Sp, AO, § 32 AO, Rn. 4). In diesen suboptimalen Bedingungen arbeitet auch der Steuerberater. Je mehr sich die Finanzverwaltung durch die Einbeziehung der elektronischen Möglichkeiten die Willensbildung im Rahmen der zu treffenden Regelung erleichtert, umso mehr wird der Steuerberater zum Garant der Richtigkeit der Steuererklärung. Wie in § 32 AO für einen Amtsträger vorgesehen, sollte daher eine Haftung des Steuerberaters / Datenübersmittlers nur gesetzlich eingeführt werden, wenn die Pflichtverletzung mit Strafe bedroht ist. Zur „Strafe“ i.S.d. § 32 AO zählen nicht die Maßnahmen nach dem OWiG oder einfache Disziplinarmaßnahmen.

Schließlich ist die Einführung der Haftungsnorm nach § 6 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 StDÜV-E nicht gerechtfertigt, da bereits nach dem GwG durch einen Bußgeldtatbestand eine hinreichende Sanktionierung bei Verletzung der Pflicht zur Identifizierung vorgesehen ist. Ordnungswidrig handelt nach § 17 Abs. 1 Nr. 1 GwG, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 3 Abs. 1 Nr. 1 GwG eine Identifizierung des Vertragspartners nicht, nicht richtig, nicht vollständig, nicht in der vorgeschriebenen Weise oder nicht rechtzeitig vornimmt. Nach § 17 Abs. 2 GwG kann die Pflichtverletzung mit einer Geldbuße bis zu 100.000 Euro geahndet werden.

II. Einführung einer Haftung des Auftragnehmers bei Verzicht auf die Zurverfügungstellung der übermittelten Daten; § 6 Abs. 3 StDÜV-E

Die Einführung einer Haftung des Datenübersmittlers, der im Auftrag handelt, für die Steuerverkürzung bzw. zu Unrecht erlangte Steuervorteile des Auftraggebers, soweit der Datenübersmittler darauf verzichtet, dem Auftraggeber die übermittelten Daten zur Verfügung zu stellen, lehnt der DStV kategorisch ab (§ 6 Abs. 3 StDÜV-E).

Wie oben in Abschnitt „Zu 4: I.“ ausgeführt, führt die Einführung von Haftungstatbeständen zu Lasten Dritter, die geschaffen werden, um den Rechtsunsicherheiten zu begegnen, die aus dem Wegfall des Unterschriftenfordernisses auf der Papiersteuererklärung resultieren, zu inakzeptablen Risiko- sowie Lastenverschiebungen.

Darüber hinaus ist die Haftungsnorm nach § 6 Abs. 3 StDÜV-E abzulehnen, da sie die inzwischen bewährten Kanzleiabläufe verkennt und weitere bürokratische Maßnahmen bedingt. Als Reaktion auf den Wegfall des Unterschriftenfordernisses auf der Papiersteuererklärung wurden in der Praxis bereits in der Vergangenheit Vorkehrungen getroffen, die die dadurch eingetretenen Haftungs- sowie steuerstrafrechtlichen Risiken minimieren sollen. Diese Maßnahmen hatten belastende organisatorische Umstrukturierungen sowie organisatorischen Mehraufwand in den Kanzleien zur Folge. Den Unsicherheiten im Rahmen der Datenübermittlung im Wege des Authentifizierungsverfahrens begegnet der Steuerberater, indem er sich vor der Datenübermittlung durch eine Freigabeerklärung von dem Mandanten bestätigen lässt, dass der Inhalt der elektronischen Steuererklärung bzw. E-Bilanz vollständig sowie richtig ist. Dabei erteilt der Mandant gleichfalls die Freigabe zur elektronischen Übermittlung. Des Weiteren dürfte eine Vielzahl von Steuerberatern zur Sicherheit entweder die Datenübermittlung im Wege der komprimierten Steuererklärung, bei der die Unterschrift des Steuerpflichtigen auf einem Papierdokument noch erforderlich ist, oder aber – soweit gesetzlich noch erlaubt - die Abgabe von Papiererklärungen vorziehen.

§ 6 Abs. 3 StDÜV-E knüpft an die Zurverfügungstellung der übermittelten Daten an. Damit tritt die Haftung ein, wenn die Daten dem Auftragnehmer / Mandant nicht nach deren Übersendung an die Finanzverwaltung vorgelegt werden. Dies hätte für die Kanzleien zur Folge, dass sie sich die elektronisch erfassten Angaben von dem Mandanten aus zivilrechtlichen Haftungs- sowie steuerstrafrechtlichen Gründen **vor** der Datenübermittlung freigeben lassen. Zusätzlich müssten sie sich künftig von ihm auch noch **nach** der Datenübertragung zur Vermeidung des steuerlichen Haftungsrisikos eine Bestätigung über den Erhalt der übermittelten Daten

ausstellen lassen. Eine entsprechende Lasten- sowie Risikoabwälzung auf die Steuerberaterschaft ist nicht gerechtfertigt und entsprechend nicht hinnehmbar.

Schließlich ist die neue Haftungsnorm abzulehnen, da sie die steuerstrafrechtlichen Risiken bei Umsatzsteuervoranmeldungen nicht hinreichend berücksichtigt. Den Buchführungen in der Unternehmenspraxis liegen komplexe Beurteilungen einer Vielzahl von Einzelfällen zugrunde. Die sich dabei ergebenden Berichtigungen von Geschäfts- oder Abrechnungsfällen sind unvermeidlich, da die Richtigkeit der gebuchten Sachverhalte gerade bei einem monatlichen Voranmeldungszeitraum in der Kürze der Zeit nur schwer prüfbar ist. So treten regelmäßig objektive Steuerverkürzungen bzw. zu Unrecht erlangte Steuervorteile des Mandanten ein, die jedoch in der Regel aus Versehen unterlaufen. Auch eine verspätet abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung, die elektronisch übermittelt wird, stellt eine objektive Steuerverkürzung oder einen zu Unrecht erlangten Steuervorteil dar. Dieser Nähe zum Steuerstrafrecht und den damit einhergehenden Risiken in der unternehmerischen Praxis wurde bei der Reform der strafbefreienden Selbstanzeige im letzten Jahr Rechnung getragen, indem für die Umsatzsteuervor- sowie Lohnsteueranmeldungen die Möglichkeit der Teilselbstanzeige eröffnet wurde (§ 371 Abs. 2a AO). Diese Neuerung verhindert jedoch nicht das objektive Vorliegen der Steuerverkürzung oder aber des zu Unrecht erlangten Steuervorteils in diesem Bereich. Daher könnte der Steuerberater insoweit künftig permanent von der Finanzverwaltung zur Haftung herangezogen werden.

Artikel 5 / 6 - Änderungen des Einkommensteuergesetzes sowie der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

Zu Nr. 16 / 2: Abschaffung des Härteausgleichs; § 46 Abs. 3, 5 EStG / § 70 EStDV

Unter Bezugnahme auf einen – soweit ersichtlich - nicht veröffentlichten Bericht des Bundesrechnungshofes soll der sogenannte Härteausgleich durch Streichung der § 46 Abs. 3, 5 EStG, § 70 EStDV abgeschafft werden. Diese materiell-rechtliche Änderung lehnt der DStV ab, da sie einer rechtssystematisch nicht gerechtfertigten Steuererhöhung für veranlagte Arbeitnehmer entspricht. Ausweislich der Übersicht in dem Abschnitt „Gesetzesfolgen“ in der Gesetzesbegründung (Seite 63) sollen sich aus dieser Streichung künftig jährlich insgesamt 80 Mio. Steuermehreinnahmen ergeben.

Die geltende Regelung bezweckt die Vermeidung von Besteuerungsunterschieden zwischen veranlagten und nicht veranlagten Arbeitnehmern (vgl.: Kulosa in Schmidt, EStG § 46, Rz. 44). Dies ergibt sich aus folgender Systematik: Trotz des Vorliegens weiterer, nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegender Einkünfte besteht aus Vereinfachungsgründen keine Pflicht

zur Veranlagung, wenn die Summe dieser Einkünfte 410 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt (§ 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Für nicht veranlagte Arbeitnehmer bedeutet dies eine Steuerfreistellung von zusätzlichen Einkünften bis zu 410 Euro. Diese Bagatellregelung soll nach dem Gesetzentwurf nicht abgeschafft werden. Bei veranlagten Arbeitnehmern, die nach § 46 Abs. 2 EStG eine Steuererklärung abzugeben und entsprechend ihre weiteren Einkünften zu deklarieren haben, greift aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Härteausgleich nach § 46 Abs. 3, 5 EStG. Danach werden die Nebeneinkünfte vom Einkommen abgezogen, soweit der Betrag von 410 Euro nicht überschritten wird. Entsprechend reduziert sich die Steuerlast, wodurch ein Belastungsgleichlauf mit dem nicht veranlagten Arbeitnehmer erreicht wird.

Bei Streichung des Härteausgleichs wäre die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwischen veranlagten und nicht veranlagten Arbeitnehmern gestört. Die Ungleichbehandlung könnte nur durch gleichzeitige Streichung der Bagatellgrenze von 410 Euro in § 46 Abs. 2 Nummer 1 EStG vermieden werden. Dies würde jedoch zu unwirtschaftlicher Veranlagung bei geringsten Nebeneinkünften führen, weshalb davon abgesehen werden sollte. Darüber hinaus ist die in der Gesetzesbegründung aufgeführte Aussage, die sich aus einem bisher nicht veröffentlichten Bericht des Bundesrechnungshofes mit dem Titel „Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO über die Befreiung von der Steuerklärungspflicht bei Nebeneinkünften unter 410 Euro“ vom 28.01.2015 ergeben soll, nicht nachvollziehbar. Nach dem Bericht soll das Ziel der Norm, Verwaltungsaufwand zu reduzieren, nicht erreicht werden. Das Bestehen des geltenden Härteausgleichs dürfte jedoch nicht zu einem signifikanten Verwaltungsaufwand führen, da der Abzug programmtechnisch gesteuert werden dürfte.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
StB/WP Harald Elster

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
