

Gesetz zur Umsetzung der DAC7 und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Übersicht

Stand: Zustimmung Bundesrat vom 16.12.2022



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Umsetzung der DAC7 in nationales Recht	3
2.1	Meldepflichten für Plattformbetreiber	3
2.1.1	Plattform, meldender Plattformbetreiber (§ 3 PStTG)	4
2.1.1.1	Meldende Plattformbetreiber (§ 3 Abs. 4 PStTG)	4
2.1.1.2	Freigestellte Plattformbetreiber (§ 3 Abs. 3 PStTG)	4
2.1.1.3	Qualifizierte Plattformbetreiber (§ 7 PStTG)	4
2.1.2	Relevante Tätigkeit; Vergütung (§ 5 PStTG)	5
2.1.3	Auskunft (§ 10 PStTG)	5
2.1.4	Registrierung (§ 12 PStTG)	5
2.1.5	Meldepflichtige Informationen (§ 14 PStTG)	5
2.1.6	Sorgfaltspflichten (§ 16-21 PStTG)	6
2.1.7	Bußgeldvorschriften (§ 25 PStTG)	6
2.1.8	Aufgaben des Bundeszentralamt für Steuern (§ 9 PStTG)	6
2.1.9	Umsetzung und Anwendungsbestimmungen	6
2.2	Präzisierung weiterer Vorschriften der Steuerverwaltungszusammenarbeit	7
3.	Modernisierung des Steuerverfahrensrechts	8
3.1	Inkrafttreten und zeitliche Anwendung der Vorschriften	8
3.2	Rahmenbedingungen für Außenprüfungen	3
3.2.1	Erweiterung der Anzeige- und Berichtigungspflicht (§ 153 Abs. 4 AO)	3
3.2.2	Begrenzung der Ablaufhemmung (§ 171 Absatz 4 AO)	3
3.2.3	Bindender Teilabschlussbescheid (§ 180 Abs. 1a AO)	4
3.2.4	Prüfungsschwerpunkte und zeitnahe Prüfungsanordnung (§ 197 AO)	5
3.2.5	Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO)	5
3.2.6	Einbezug von Tax CMS zur Erprobung alternativer Prüfungsmethoden (Art. 97 § 38 EGAO)	6
3.2.7	Aufzeichnungspflicht bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 und Abs. 4 AO)	7
3.2.8	Zuschlag bei keiner oder verspäteter Vorlage sowie unverwertbarer Aufzeichnung (§ 162 Abs. 4 AO)	8
3.2.9	Digitale Schnittstellen (§§ 147 Abs. 6, 147b AO)	9
3.2.10	Sonstige Änderungen im Rahmen der BP-Reform	10
3.3	Weitere Änderungen	11
3.3.1	Verlagerung der Buchführung ins Ausland	11
3.3.2	Sonstige Änderungen	11

1. Einleitung

Das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts setzt die letzte Überarbeitung der EU-Amtshilferichtlinie („DAC7“)¹ in nationales Recht um. Diese enthält Regelungen im Hinblick auf neue Meldepflichten für sog. Plattformbetreiber und dem damit in Zusammenhang stehenden automatischen Informationsaustausch sowie Erweiterungen von bereits bestehenden Instrumenten der Amtshilfe wie Gruppenersuchen, grenzüberschreitende Vorbescheide („DAC3“) und den verbesserten Austausch von Informationen zu bestimmten Kategorien von Einkünften und Vermögen („DAC1“).

Für die Umsetzung der DAC7 in nationales Recht gilt eine Frist bis zum 31.12.2022. Einzig für die in der DAC7 enthaltenen Regelungen zu gemeinsamen Prüfungen (Joint Audits) gilt eine längere Umsetzungsfrist bis 31.12.2023. Da die Umsetzung dieser Regelungen eine höhere Komplexität aufweist, wird sie zu einem späteren Zeitpunkt in einem gesonderten Gesetzgebungsverfahren erfolgen.

Über die DAC7-Umsetzung hinaus enthält das Gesetz zahlreiche Änderungen im deutschen Steuerverfahrensrecht und insbesondere Anpassungen zur Modernisierung von Außenprüfungen, darunter Regelungen zur Begrenzung der Ablaufhemmung in Prüfungsfällen, die Einführung eines Teilabschlussbescheids, die Einführung eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens im Rahmen von Außenprüfungen mit besonderen Rechtsfolgen. Die Vorschriften zur Reform der Außenprüfung sind größtenteils erst ab 2025 anzuwenden, wobei umfangreiche Übergangsregelungen zu beachten sind.

Im Gesetzgebungsverfahren wurde zudem eine wichtige Ergänzung vorgenommen, nach der in Betriebsprüfungen künftig testweise Erleichterungen gewährt werden können, wenn Unternehmen über ein wirksames Tax Compliance Management System (Tax CMS) verfügen. Interessierte Unternehmen, die über ein wirksames Tax CMS verfügen, können in den Jahren 2023 bis 2029 an dem Versuch teilnehmen.

Der Gesetzesbeschluss erfolgte am 10.11.2022. Der Bundesrat hat am 16.12.2022 zugestimmt, so dass mit der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt bis Ende 2022 zu rechnen ist.

2. Umsetzung der DAC7 in nationales Recht

2.1 Meldepflichten für Plattformbetreiber

Kerninhalt der DAC7-Umsetzung ist die Schaffung eines neuen Stammgesetzes „Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen“ (Plattformen-Steuertransparenzgesetz - PStTG). Die darin umgesetzten Maßnahmen zur steuerlichen Transparenz in der digitalen Plattformökonomie aus der Änderungsrichtlinie (EU) 2021/514 (sog. „DAC7“) der EU-Amtshilferichtlinie (2011/16/EU) gehen auf die Mustervorschriften für Meldungen durch Plattformbetreiber in Bezug auf Anbieter in der Sharing- und Gig-Ökonomie der OECD zurück. Auch die Vereinigten Staaten von Amerika verfolgen ähnliche Regelungen, sodass eine spätere Ausdehnung des Austauschbereichsmöglich scheint.

Inhaltlich regelt das Gesetz die Erhebung und den automatischen Informationsaustausch bestimmter Daten von digitalen Plattformen zwischen den EU-Mitgliedstaaten. Das Gesetz schafft zudem Ausnahmemöglichkeiten von den Melde- und Sorgfaltspflichten für bestimmte Tatbestände. Zuständig für die Administrierung des PStTG ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), das u.a. die erhobenen Daten zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens auch auswertet, mit den zuständigen Behörden der EU-Mitgliedstaaten austauscht und innerhalb Deutschlands an die zuständigen Landesbehörden weiterleitet (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5g, h FVG i.V.m. § 7 Abs. 14a EUAHiG). Als erster Meldezeitraum wird das Jahr 2023 bestimmt.

¹ DAC steht für „Directive on Administrative Cooperation“ (Deutsch „Amtshilferichtlinie“), die Zahl 7 steht für die siebte Version der DAC seit 2011.

2.1.1 Plattform, meldender Plattformbetreiber (§ 3 PStTG)

Regelungsgegenstand des PStTG sind ausschließlich digitale Plattformen. Das PStTG legt dabei bewusst eine weite Definition des Begriffes „Plattform“ zugrunde. Dabei zielt die funktionale Beschreibung, dass Plattformen ermöglichen, „über das Internet mittels einer Software miteinander in Kontakt zu treten und Rechtsgeschäfte abzuschließen“ (§ 3 Abs. 1 PStTG), auf einen vom Geschäftsmodell abhängigen Leistungsaustausch zwischen Teilnehmenden der Plattform ab. Dieser kann auf die Zurverfügungstellung von Nutzungsrechten (sharing economy), von Arbeitskraft (gig economy) oder den Warenhandel gerichtet sein. Relevant i.S.d. PStTG sind jedoch nur Transaktionen zur Erbringung relevanter Tätigkeiten (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 PStTG, siehe Abschnitt 2.3) oder die Erhebung und Zahlung einer mit einer relevanten Tätigkeit zusammenhängenden Vergütung (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 PStTG).

Auch der indirekte Austausch von Leistungen zwischen Anbietern und anderen Nutzern (bspw. dann, wenn der Plattformbetreiber Leistungen, die Anbieter auf der Plattform für andere Nutzer anbieten, von Anbietern erwirbt, um sie in eigenem Namen für andere Nutzer zu erbringen) fallen in den sachlichen Anwendungsbereich des PStTG (§ 3 Abs. 1 Satz 2).

Das PStTG schafft in § 3 Abs. 1 Satz 3 Ausschlusskriterien, um insbesondere Anwendungen, die nur die Vermittlung von Möglichkeiten zu einem Geschäftsabschluss bieten, bei dem das maßgebliche Rechtsgeschäft außerhalb der Plattforminfrastruktur als Bargeschäft oder anderweitig elektronisch zustande kommt, aus dem Anwendungsbereich des Gesetzes zu nehmen. Anwendungen zur Zahlung im Zusammenhang mit relevanten Tätigkeiten, sowie das ausschließliche Auflisten bzw. Bewerben relevanter Tätigkeiten qualifizieren ebenfalls nicht als Plattform. Dies zielt laut Gesetzesbegründung darauf ab, dass bloße Vermittlungsportale („digitale schwarze Bretter“), Online-Bezahldienste sowie Preisvergleichsseiten, Produktsuchmaschinen und Jobbörsen nicht von den Meldepflichten erfasst werden.

2.1.1.1 Meldende Plattformbetreiber (§ 3 Abs. 4 PStTG)

Meldende Plattformbetreiber sind Plattformbetreiber, die einen Nexus zum Inland oder einem anderen EU-Mitgliedstaat besitzen. Folglich ist ein inländischer Plattformbetreiber meldepflichtig, wenn er im Inland seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, er nach inländischem Recht eingetragen ist, oder eine Betriebsstätte im Inland unterhält (§ 3 Abs. 4 Nr. 1 PStTG). Exterritoriale Plattformbetreiber sind meldepflichtig, wenn sie es Anbietern, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind, ermöglichen, relevante Tätigkeiten über ihre Plattform zu erbringen oder eine relevante Tätigkeit im Zusammenhang mit einem in einem EU-Mitgliedstaat belegenen unbeweglichem Vermögen erbracht wird (§ 3 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c PStTG). Für Plattformbetreiber in Drittstaaten gilt unter Umständen die sog. „switch-off“-Klausel des § 7 PStTG (siehe Abschnitt 2.2.3).

2.1.1.2 Freigestellte Plattformbetreiber (§ 3 Abs. 3 PStTG)

Als freigestellter Plattformbetreiber gilt nach § 3 Abs. 3 PStTG jeder Plattformbetreiber, der dies kostenpflichtig beantragt und nachgewiesen hat, dass die von ihm betriebene Plattform nicht von meldepflichtigen Anbietern genutzt werden kann. Der Nachweis ist nach Maßgabe des § 11 PStTG gegenüber dem BZSt bzw. der zuständigen Behörde eines anderen EU-Mitgliedstaates zu erbringen. Die Kosten eines Antrags auf die jeweils nur für ein Jahr gültige Bescheinigung betragen 5.000 Euro bzw. 2.500 Euro für eine Verlängerung, § 11 Abs. 7 PStTG. Die Kosten gelten als steuerliche Nebenleistungen, § 3 Abs. 4 Nr. 10 AO. Anbieter ist jeder Nutzer einer Plattform, der zu irgendeinem Zeitpunkt während des Meldezeitraums auf der Plattform registriert ist und eine relevante Tätigkeit anbieten kann (§ 4 Abs. 2 PStTG).

2.1.1.3 Qualifizierte Plattformbetreiber (§ 7 PStTG)

Die DAC7 entfaltet auch Wirkung für nicht in der EU ansässige Plattformbetreiber, sofern sie in der EU ihre Tätigkeiten ausüben. Dabei sieht das PStTG einen „switch-off“-Mechanismus vor, wenn eine geregelte Amtshilfe in Bezug auf von Plattformbetreibern übermittelte Informationen mit Drittstaaten sichergestellt ist. Demnach besteht keine Meldeverpflichtung für außereuropäische Betreiber, sofern und soweit diese die geforderten Informationen an ihre örtlich zuständigen Behörden melden und diese mit den EU-Mitgliedstaaten ausgetauscht werden (§ 7 PStTG).

2.1.2 Relevante Tätigkeit; Vergütung (§ 5 PStTG)

Auch bei der Bestimmung der Begrifflichkeit „relevante Tätigkeit“ enthält das Gesetz eine weite Definition. Demnach sind nur Plattformen meldepflichtig, die es ihren Anbietern erlauben, relevante Tätigkeiten auszuüben. Eine relevante Tätigkeit muss gegen Vergütung erbracht werden und ist zudem einer bestimmten Kategorie zuordenbar:

Zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an unbeweglichem Vermögen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 PStTG): Für das Vorliegen unbeweglichen Vermögens kommt es auf seine Art oder die Nutzung nicht an. Die Regelung gilt zudem für alle Rechtstypen unabhängig von der Dauer der Überlassung und auch unabhängig von der Rechtsstellung des Anbieters.

Erbringung persönlicher Dienstleistungen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 PStTG): Insbesondere beim Tatbestandsmerkmal der Erbringung persönlicher Dienstleistungen verzichtet das BMF auf präzisere Angaben als die in der umzusetzenden Richtlinie enthaltenen. So soll unter persönlichen Dienstleistungen jede in zeitlicher Hinsicht begrenzte oder auf eine bestimmte Aufgabe bezogene Tätigkeit, die von einer oder mehreren Personen entweder selbständig oder im Namen eines Rechtsträgers ausgeführt wird, fallen. Ein Rechtsträger i.S.d. PStTG ist eine juristische Person, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse (§ 6 Abs. 1 PStTG). Weiter wird erläutert, dass das Vorliegen einer persönlichen Dienstleistung erfordert, dass die Tätigkeit einen individuellen Charakter aufweisen muss und der Nutzer zumindest potenziell die Möglichkeit haben muss, auf die Ausführung der Dienstleistung vor oder während ihrer Erbringung Einfluss zu nehmen.

Verkauf von Waren (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 PStTG): Der Begriff „Ware“ erfasst alle körperlichen Gegenstände, ausgenommen Wasser, Heizung und Elektrizität.

Zeitlich begrenzte Überlassung von Nutzungen und anderen Rechten jeder Art an Verkehrsmitteln (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 PStTG): Insbesondere werden alle motorisierten und nicht motorisierten beweglichen Gegenstände erfasst, die der Beförderung von Personen oder Gütern dienen.

2.1.3 Auskunft (§ 10 PStTG)

Mit § 10 wird potenziell von der neuen Meldepflicht Betroffenen die Möglichkeit eines Antrags auf Auskunft über die Beurteilung des Vorhandenseins einer Plattform nach § 3 und/oder einer relevanten Tätigkeit nach § 5 gewährt. Die Antragsteller erhalten vom BZSt Auskunft, ob in ihrem Fall eine unter das Gesetz fallende Plattform oder Tätigkeit vorliegt. Damit soll laut Gesetzesbegründung den Marktteilnehmern in Bezug auf eine konkrete wirtschaftliche Tätigkeit frühzeitig rechtliche und wirtschaftliche Planungssicherheit gewährt werden. Der Antrag setzt ein besonderes Interesse des Antragstellers voraus und es wird eine Gebühr von grundsätzlich 5.000 Euro erhoben.

2.1.4 Registrierung (§ 12 PStTG)

§ 12 Abs. 2 PStTG bestimmt die Angaben, die im Rahmen der Registrierung durch den Plattformbetreiber mitzuteilen sind. Diese umfassen die Bezeichnung des Plattformbetreibers, seine Anschrift, die elektronischen Adressen, jegliche Steueridentifikationsnummer, eine Erklärung mit Informationen über die Identifizierung des meldenden Plattformbetreibers für Umsatzsteuerzwecke und alle EU-Mitgliedstaaten, in denen relevante Tätigkeiten erbracht wurden. Mit Inkrafttreten des Gesetzes zum 01.01.2023 (Art. 9) werden meldende Plattformbetreiber unverzüglich verpflichtet, sich bei einer zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats der Europäischen Union zu registrieren (§ 12 Abs. 1 PStTG).

2.1.5 Meldepflichtige Informationen (§ 14 PStTG)

Meldende Plattformbetreiber sind verpflichtet, steuerrelevante Informationen sowohl über sich selbst als auch über die Anbieter insbesondere hinsichtlich Art und Häufigkeit der von einem Anbieter erbrachten relevanten Tätigkeiten, einschließlich der damit erzielten Vergütung zu übermitteln (§ 14 PStTG). Anbieter ist gem. § 4 Abs. 2 PStTG jede natürliche Person und jeder Rechtsträger i.S.d. § 6 Abs. 1 PStTG (juristische Personen, Personenvereinigungen und Vermögensmassen), der zu irgendeinem Zeitpunkt während des Meldezeitraums auf der Plattform registriert ist und eine relevante Tätigkeit anbieten kann.

Die Meldung an das BZSt hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch im Wege der Datenfernübertragung über von der Finanzverwaltung noch bekanntzugebende amtlich bestimmte Schnittstellen zu erfolgen (§ 15 PStTG).

2.1.6 Sorgfaltspflichten (§ 16-21 PStTG)

Meldende Plattformbetreiber sind verpflichtet, einen Großteil der ihnen gemeldeten Informationen anhand aller ihnen zur Verfügung stehenden Informationen und Unterlagen auf Plausibilität zu überprüfen, einschließlich der Gültigkeit von Steueridentifikationsnummern anhand elektronischer Schnittstellen, sofern in den entsprechenden EU-Mitgliedstaaten verfügbar. Sofern Informationen unplausibel erscheinen, sind neue Informationen zu erheben (§ 18 Abs. 1 PStTG). Eine unverzügliche Berichtigung durch Vorlage verlässlicher und von unabhängiger Quelle stammender Belege ist bei Gründen zur Annahme unrichtiger Informationen vorzunehmen (§ 18 Abs. 3 PStTG). Bei der Feststellung, ob ein Anbieter ein ausgenommener Anbieter ist, soll sich der Plattformbetreiber auf öffentliche Informationen oder eine Auskunft des Anbieters verlassen können (§ 19 Abs. 1 PStTG).

Meldende Plattformbetreiber haben die auf ihre Tätigkeit bezogenen Melde- und Sorgfaltspflichten bis zum 31.12. des Meldezeitraums abzuschließen. Für bestehende Anbieter, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes, oder, wenn ein Rechtsträger erstmals meldender Plattformbetreiber wird, bereits auf einer Plattform registriert sind, müssen die Verfahren zu den Melde- und Sorgfaltspflichten bis zum 31.12. des zweiten Meldezeitraums abgeschlossen sein (§ 20 Abs. 1 PStTG). Zur Erfüllung der Melde- und Sorgfaltspflichten können meldende Plattformbetreiber Fremddienstleister in Anspruch nehmen (§ 21 Abs. 1 PStTG). Die Verantwortung für die Erfüllung der Verpflichtungen verbleibt aber bei den meldenden Plattformbetreibern (§ 21 Abs. 3 PStTG).

2.1.7 Bußgeldvorschriften (§ 25 PStTG)

Bei Nichtbefolgung der Regelungen sieht das Gesetz eigene Bußgeldvorschriften vor. Gem. § 25 Abs. 1 PStTG werden insbesondere Bußgeldvorschriften für Verstöße gegen die Registrierungspflichten (§ 12 Abs. 1-3 PStTG), die Meldeverpflichtung und Korrekturmeldeverpflichtung (§ 13 Abs. 1 Satz 1 PStTG), die Durchsetzung der Mitwirkungspflichten gegenüber den Anbietern (§ 23 Satz 1 PStTG) und die Aufzeichnungspflichten (§ 24 PStTG) geschaffen. Die Höhe des Bußgeldes kann je nach Verstoß zwischen 5.000 und 50.000 Euro betragen.

2.1.8 Aufgaben des Bundeszentralamt für Steuern (§ 9 PStTG)

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) sammelt die Informationen der meldenden Plattformbetreiber sowie die von den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union übermittelten Daten und speichert diese für 15 Jahre. Die Informationen zu den meldepflichtigen Anbietern werden regelmäßig den zuständigen Behörden anderer EU-Mitgliedsstaaten zur Verfügung gestellt und innerhalb Deutschlands an die zuständigen Landesbehörden weiterleitet (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5g, h FVG i.V.m. § 7 Abs. 14a EUAHiG). Das BZSt ist auch zuständig für Anträge nach § 10 PStTG zur Prüfung, ob eine Plattform oder eine relevante Tätigkeit vorliegt, sowie für die Feststellung des Status als freigestellter Plattformbetreiber nach § 11 PStTG. Der Informationsaustausch erfolgt über das von der EU-Kommission eingerichtete Zentralverzeichnis. Darüber hinaus ist das BZSt auch für die Verfolgung der Ordnungswidrigkeiten nach § 25 PStTG zuständig und kann nach § 26 PStTG weitere Maßnahmen ergreifen, um die Einhaltung der Meldepflichten sicherzustellen. Hierzu gehört im Extremfall auch die Untersagung des Betriebs der Plattform und deren Sperrung, sofern ein Plattformbetreiber seiner Registrierungspflicht nach § 12 Abs. 1 und 2 PStTG trotz zweifacher Mahnung nicht nachkommt oder eine Registrierung nach § 12 Abs. 7 PStTG widerrufen wurde.

2.1.9 Umsetzung und Anwendungsbestimmungen

Mit der eigentlichen Meldung haben die meldenden Plattformbetreiber bis spätestens zum 31.01. des Jahres Zeit, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Anbieter als meldepflichtiger Anbieter identifiziert worden ist (§ 13 Abs. 1 PStTG). Das erste meldepflichtige Jahr wird 2023 sein (§ 29 PStTG). Ergänzend regelt § 21 Abs. 6 EUAHiG, dass das BZSt die Regelung zum automatischen Informationsaustausch nach § 7 Abs. 14a EUAHiG erstmals ab dem 01.01.2023 anwenden wird.

2.2 Präzisierung weiterer Vorschriften der Steuerverwaltungszusammenarbeit

Neben den Meldepflichten für Betreiber elektronischer Plattformen enthält die DAC7 weitere Änderungen im System der Amtshilfe zwischen den EU-Mitgliedstaaten, die mit dem vorliegenden Umsetzungsgesetz größtenteils in das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) überführt werden. Einzig die Einführung der sog. gemeinsamen Betriebsprüfungen (Art. 12a DAC), für die die Umsetzungspflicht bis Ende 2023 läuft, bleiben einem späteren Gesetzgebungsverfahren vorbehalten.

Die wesentlichen Neuerungen sind:

- ▶ Der neue § 3a EUAHiG gewährt den Finanzbehörden Zugang zum automatischen Abruf von Konteninformationen i.S.d. § 93b Abs. 1 und 1a AO für Zwecke der Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts zur Umsetzung der Amtshilferichtlinien. § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4c AO soll sicherstellen, dass der Kontenabruf nach den Vorschriften der Abgabenordnung ermöglicht wird.
- ▶ Zwecks schnellerer Amtshilfe werden die Fristen zur Bereitstellung von Informationen im Fall eines Ersuchens von anderen Mitgliedstaaten (§ 4 EUAHiG) durch die ersuchte Behörde von sechs auf drei Monate verkürzt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG). Im Rahmen des automatischen Informationsaustausches (§ 7 EUAHiG) wird die Bereitstellung von Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung grds. unverzüglich nach ihrer Erteilung, Änderung oder Erneuerung ausgetauscht (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 EUAHiG), statt wie bislang innerhalb von drei Monaten.
- ▶ Durch § 6a EUAHiG wird eine Legaldefinition der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ von Informationen nach der Rechtsprechung des EuGH und dem anerkannten OECD-Standard für den Informationsaustausch auf Ersuchen (§§ 4 und 6 EUAHiG) eingefügt, um die ungerechtfertigte Ablehnung von Auskunftersuchen zu vermeiden. Demnach sind Informationen erheblich, wenn die zuständige Behörde des Mitgliedstaats, die um ihre Übermittlung ersucht, zum Zeitpunkt des Ersuchens der Auffassung ist, dass unter Berücksichtigung ihres nationalen Rechts die realistische Möglichkeit besteht, dass die Informationen für die Steuerangelegenheiten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger erheblich und ihre Erhebung für Zwecke der Ermittlung gerechtfertigt sein werden.
- ▶ Im neuen § 6b EUAHiG werden die Voraussetzungen kodifiziert, unter denen Gruppenersuchen, d.h. Auskunftersuchen, die Gruppen nicht einzeln identifizierbarer Steuerpflichtiger betreffen, gestellt werden können. Zum Nachweis der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen ist demnach eine ausführliche Beschreibung der Gruppe, eine Erläuterung der steuerlichen Vorschriften und des Sachverhalts, der Anlass zu der Vermutung der Nichteinhaltung gibt, eine Erläuterung, wie die ersuchten Informationen zur künftigen Einhaltung der Vorschriften durch die Gruppe von Steuerpflichtigen beitragen, und ggf. die Erläuterung des Sachverhalts und weiterer Umstände zu beteiligten Dritten erforderlich.
- ▶ § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EUAHiG enthält eine Ergänzung der nach DAC1 zu meldenden Informationen um Lizenzgebühren.
- ▶ Gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG wird das BZSt künftig die Steuer-ID mitteilen, die den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Personen durch die jeweiligen Mitgliedstaaten zugewiesen worden sind, um die Zuordnung der ausgetauschten Informationen zu erleichtern.
- ▶ § 10 EUAHiG zur Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten im Inland wird insbesondere mit Blick auf die Voraussetzungen, erlaubte Kommunikationsmittel und Fristen neu gefasst.
- ▶ Bei einem Ersuchen nach einer sog. gleichzeitigen Prüfung ist das BZSt angehalten dem ersuchenden Mitgliedstaat künftig innerhalb von 60 Tagen zu antworten, § 12 Abs. 3 Satz 2 EUAHiG.
- ▶ Ergänzung der Regelungen zum Datenschutz in § 19 EUAHiG sowie Einfügung eines neuen § 19a EUAHiG „Verletzung des Schutzes personenbezogener Daten“.

Erstmalige Anwendung:

§ 7 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG ist erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2024 beginnen, § 21 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG. Die übrigen Regelungen sind grds. ab dem Inkrafttreten des Gesetzes am 01.01.2023 anzuwenden, Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz.

3. Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Neben der Umsetzung der DAC7 unternimmt der Gesetzgeber mit dem vorliegenden Gesetz Maßnahmen zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, die auf eine Beschleunigung von Außenprüfungen abzielen.

3.1 Inkrafttreten und zeitliche Anwendung der Vorschriften

Die wesentlichen Teile des DAC7-Umsetzungsgesetzes treten zum 01.01.2023 in Kraft. Der neu eingeführte Art. 97 § 37 EGAO regelt die zeitliche Anwendung der durch das DAC7-Umsetzungsgesetz eingeführten bzw. geänderten Vorschriften in der AO. Gemäß Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO sind die geänderten Vorschriften der AO grundsätzlich auf alle am 01.01.2023 anhängigen Verfahren (offene Fälle) und damit ab diesem Zeitpunkt auch auf zeitlich zurückliegende Sachverhalte rückwirkend anzuwenden.² Dies betrifft hauptsächlich die Neuregelungen ohne Bezug zur steuerlichen Außenprüfung (insbes. zur elektronischen Buchführung).

Für den Großteil der Neuregelungen zur Reform der Außenprüfung ist dagegen Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO einschlägig. Dieser regelt, dass die am 01.01.2023 geltende Fassung (neue Fassung ab Inkrafttreten des DAC7-Umsetzungsgesetzes) erstmals auf Steuern und Steuervergütungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Für Steuern und Steuervergütungen die vor dem 01.01.2025 entstehen, ordnet Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 2 EGAO dagegen die weitere Anwendung von einigen Vorschriften (u.a. Ablaufhemmung, Verrechnungspreisdokumentation) in der am 31.12.2022 geltenden Fassung (alte Fassung) an. Dies betrifft diejenigen Vorschriften, die mit dem vorliegenden DAC7-Umsetzungsgesetz zum 01.01.2023 geändert werden, deren alte Fassungen aber bis zum 31.12.2024 anwendbar sein sollen. Die BP-Reform ist damit grundsätzlich erst ab dem 01.01.2025 anwendbar, um allen Beteiligten Zeit zur Vorbereitung zu geben.

Ab dem Jahr 2025 fallen dann aber auch Steuern und Steuervergütungen, die bereits vor dem 01.01.2025 entstanden sind, unter etliche der Neuregelungen (mit Ausnahme z.B. der verkürzten Ablaufhemmung), wenn die Prüfungsanordnung erst ab dem 01.01.2025 nach § 196 AO bekannt gegeben wird (Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO). Für Steuern, die bis zum 31.12.2024 entstehen und für die bis dahin eine Prüfungsanordnung bekannt gegeben wird, gelten demnach die alten Regelungen zur Außenprüfung fort. Für Prüfungen aufgrund einer Anordnung, die ab dem 01.01.2025 bekannt gegeben wird, sind dagegen sämtliche Neuregelungen einschlägig, wenn die Steuern nach dem 31.12.2024 entstanden sind, oder es ist ein Teil der Neuregelungen einschlägig, wenn die Steuern schon vor dem 01.01.2025 entstanden waren.

Art. 97 § 37 Abs. 4 EGAO sieht eine spezielle Anwendungsregelung nur § 146 Abs. 2c AO betreffend vor (vgl. Gliederungspunkt 3.2.3).

Zudem gelten Art. 97 § 37 Abs. 2, 3 und 4 EGAO entsprechend für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Gesamtüberblick der zeitlichen Anwendung der wesentlichen im Zusammenhang mit der Reform der Außenprüfung geänderten Vorschriften. Darüber hinaus ist die jeweils einschlägige Anwendungsregelung bei den detaillierten Ausführungen der einzelnen Vorschriften zu finden.

² Dies ist möglich, soweit es sich um verfahrensrechtliche und nicht um materiell-rechtliche Vorschriften handelt, vgl. Baum, eKommentar AO, § 415 AO, Rn. 8.

	Neue Fassung: alle offenen Fälle (Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO)	Neue Fassung: Steuern nach dem 31.12.2024 entstanden (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO)	Alte Fassung: Steuern vor dem 01.01.2025 entstanden (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 2 EGAO)	Neue Fassung: Steuern vor dem 01.01.2025 entstanden, wenn Prüfungsanordnung nach dem 31.12.2024 (Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO)
§ 87a Abs. 1a AO Besprechung als Videokonferenz	X			
§ 90 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 und 5 AO Verrechnungspreisdokumentation		X	X (nur § 90 Abs. 3 Satz 5 bis 11 AO i.d.F. v. 31.12.2022)	X
§ 138a Abs. 8 AO CbCR	X			
§ 138f Abs. 4 Satz 1 AO DAC6	X			
§ 146 Abs. 2a und 2b AO Verlagerung Buchführung	X			
§ 147 Abs. 6 Satz 1 und 2, Abs. 7 AO Zugriff auf digitale Schnittstellen	X			
§§ 147b AO, 158 Abs. 2 Satz 2 AO Verordnungsermächtigung digitale Schnittstellen	X			
§ 153 Abs. 4 AO Anzeige- und Berichtigungspflicht		X		X
§ 162 Abs. 3 und 4 AO Verspätungszuschlag Verrechnungspreisdokumentation		X	X	X

	Neue Fassung: alle offenen Fälle (Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO)	Neue Fassung: Steuern nach dem 31.12.2024 entstanden (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO)	Alte Fassung: Steuern vor dem 01.01.2025 entstanden (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 2 EGAO)	Neue Fassung: Steuern vor dem 01.01.2025 entstanden, wenn Prüfungsanordnung nach dem 31.12.2024 (Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO)
§ 171 Abs. 4 AO Ablaufhemmung		X	X	
§§ 180 Abs. 1a, 181 Abs. 1 Satz 4, 202 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 sowie § 204 Abs. 2 AO Teilabschlussbescheid		X	X (nur für § 204 AO i.d.F. vom 31.12.2022)	X
§ 197 Abs. 3, 4 und 5 AO Bekanntgabe der Prüfungsanordnung	X	X (nur für § 197 Abs. 5 AO)		
§ 199 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO Gespräche, Rahmenbedingungen		X		X
§ 200a AO qualifiziertes Mitwirkungsverlangen, Mitwirkungsverzögerungsgeld		X		X (nur für § 200a Abs. 1 bis 3 und Abs. 6 AO)
§ 201 Abs. 1 AO Schlussbesprechung	X			
§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr 7 und 8, Abs. 2 Nr. 1h, Abs.4 und Abs. 6 AO Ordnungswidrigkeit Aufbewahrungspflichten	X			

3.2 Rahmenbedingungen für Außenprüfungen

3.2.1 Erweiterung der Anzeige- und Berichtigungspflicht (§ 153 Abs. 4 AO)

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 AO wird dahingehend erweitert, dass Steuerpflichtige die Korrekturen, die sich aus bestandskräftigen Bescheiden in Folge einer Außenprüfung ergeben, selbständig vorzunehmen haben, wenn diese Auswirkungen auf andere nicht geprüfte Besteuerungsgrundlagen haben (§ 153 Abs. 4 AO).

Erstmalige Anwendung

Die Neuregelung des § 153 Abs. 4 AO tritt am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC-Umsetzungsgesetz). Gem. Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO ist § 153 Abs. 4 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung vorbehaltlich des Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO erstmals für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Abweichend von Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO ist § 153 Abs. 4 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung auch für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die vor dem 01.01.2025 entstehen, wenn für diese Steuern und Steuervergütungen nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekanntgegeben wurde; dies gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung, Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO.

3.2.2 Begrenzung der Ablaufhemmung (§ 171 Absatz 4 AO)

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so läuft die Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 4 Satz 1 AO grds. nicht ab, bevor die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, unanfechtbar geworden sind. Zur Beschleunigung der Außenprüfung wird die Ablaufhemmung auf fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde, begrenzt (§ 171 Abs. 4 Satz 3 Hs. 1 AO). In steuerlich beratenen Fällen, in denen die Finanzverwaltung eine spätere Bekanntgabe der Prüfungsanordnung als nach § 197 Abs. 5 Satz 1 AO zu vertreten hat, beginnt die Fünf-Jahres-Frist bereits mit Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der betreffende (zuletzt ergangene) Steuerbescheid wirksam geworden ist, § 197 Abs. 5 Satz 2, 3 AO.

In folgenden Fällen findet die Begrenzung der Ablaufhemmung keine Anwendung:

- ▶ *Verschiebung des Beginns oder Unterbrechung der Prüfung auf Antrag des Steuerpflichtigen, soweit der Antrag hierfür maßgeblich war.*

In diesen Fällen verlängert sich die Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 4 Satz 4 AO um die Dauer des Hinausschiebens oder der Unterbrechung. Verschiebungen oder Unterbrechungen, die in der Einflussphäre der Finanzverwaltung begründet liegen, haben laut Gesetzesbegründung jedoch keinen Einfluss auf die zeitliche Begrenzung der Ablaufhemmung.

Wie bereits nach bislang geltender Rechtslage ist die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO insgesamt nicht anwendbar, wenn eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten aus Gründen unterbrochen wird, die die Finanzbehörde zu vertreten hat (§ 171 Abs. 4 Satz 2 AO). Der Ablauf der Festsetzungsfrist richtet sich in diesen Fällen nach den §§ 169, 170 AO.

- ▶ *Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe (§ 117 AO) durch die Finanzbehörde zur Erlangung von Informationen für Zwecke des Besteuerungsverfahrens, u.a. Auskunftersuchen oder koordinierte Außenprüfungen.*

In diesen Fällen verlängert sich die Frist nach § 171 Abs. 4 Satz 5 AO um die Dauer der zwischenstaatlichen Amtshilfe, mindestens aber um ein Jahr, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Fünf-Jahres-Frist nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung über die Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe unterrichtet wird (§ 171 Abs. 4 Satz 6 AO).

- ▶ *Nichtbeginn oder Unterbrechung der Außenprüfung infolge der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens.*

In diesen Fällen tritt eine Festsetzungsverjährung erst ein, wenn nach Abschluss der strafrechtlichen Ermittlungen die Außenprüfung durchgeführt bzw. fortgeführt wurde und die aufgrund dessen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind (§ 171 Abs. 4 Satz 7 i.V.m. Satz 1 AO). Hierdurch bleibt (anders als durch die Ablaufhemmungen nach § 171 Abs. 5 und Abs. 7 AO) die Möglichkeit erhalten, auch nach Abschluss der strafrechtlichen Ermittlungen die Außenprüfung durch- bzw. fortzuführen.

- ▶ *Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgelds nach § 200a Abs. 2 AO (vgl. 3.1.5).*

In diesen Fällen verlängert sich die Frist gem. § 200a Abs. 4 Satz 1 AO um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr. Wurde außerdem in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung bereits ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt (Wiederholungsfall), wird die Begrenzung der Ablaufhemmung auf fünf Jahre ausgehebelt, § 200a Abs. 4 Satz 2 AO. Entsprechendes gilt, wenn die Erfüllung der Mitwirkung unmöglich ist und der Steuerpflichtige hierauf nicht unverzüglich hingewiesen hat; § 200a Abs. 4 Satz 3 AO. Ferner wird die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, in den Fällen der Anfechtung per Einspruch oder Klage nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Rechtsbehelfsentscheidung ablaufen, § 200a Abs. 5 AO.

Weitergehende Ablaufhemmungen nach anderen Vorschriften sind gem. § 171 Abs. 4 Satz 3 Hs. 2 AO weiterhin anwendbar.

Erstmalige Anwendung

Die Änderung des § 171 Abs. 4 AO tritt am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz). Gem. Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO ist § 171 Abs. 4 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung erstmals für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Für Steuern und Steuervergütungen die vor dem 01.01.2025 entstehen, ist § 171 Abs. 4 AO in der am 31.12.2022 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden; dies gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 2 EGAO).

3.2.3 Bindender Teilabschlussbescheid (§ 180 Abs. 1a AO)

Gem. § 180 Abs. 1a AO können künftig einzelne, im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden (sog. Teilabschlussbescheid). Voraussetzung ist, dass noch kein Prüfungsbericht nach § 202 Abs. 1 AO ergangen ist. Die Entscheidung über den Erlass von Teilabschlussbescheiden steht im Ermessen der Finanzbehörde („können“).

Allerdings soll auf Antrag des Steuerpflichtigen gem. § 180 Abs. 1a Satz 2 AO ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein erhebliches Interesse besteht und dies vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird (Ermessensreduktion).

Sollen Besteuerungsgrundlagen in einem Teilabschlussbescheid gesondert festgestellt werden, hat vor Erlass eines Teilabschlussbescheids gemäß § 202 Abs. 3 AO ein schriftlicher oder elektronischer Teilprüfungsbericht zu ergehen. Wurden die Besteuerungsgrundlagen sodann in einem Teilabschlussbescheid gesondert festgestellt, ist im (abschließenden) Prüfungsbericht gem. § 202 Abs. 1 Satz 4 AO auf den Erlass eines Teilabschlussbescheids hinzuweisen.

Darüber hinaus kann die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen nach Erlass eines Teilabschlussbescheids auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Teilabschlussbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird, wenn dies für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist und er ein besonderes Interesse glaubhaft macht (§ 204 Abs. 2 AO).

In den Fällen des Erlasses eines Teilabschlussbescheids ist keine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben (§ 181 Abs. 1 Satz 4 AO). Als Steuererklärung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO (Anlaufhemmung Feststellungsfrist) gilt die Steuererklärung, für deren Besteuerungszeitraum der Teilabschlussbescheid unmittelbar Bindungswirkung (§ 181 Abs. 1 Satz 4 Hs. 2 AO). Der Teilabschlussbescheid ist laut Gesetzesbegründung Grundlagenbescheid.

Für den Erlass von Teilabschlussbescheiden ist gem. § 18 Abs. 1 Nr. 5 AO künftig das Finanzamt örtlich zuständig, das auch für den Bescheid zuständig ist, für den der Teilabschlussbescheid unmittelbar Bindungswirkung entfaltet.

Erstmalige Anwendung

Die Änderung des §§ 180 Abs. 1a, 181 Abs. 1 Satz 4, 202 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 sowie § 204 Abs. 2 AO treten am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz) und sind gem. Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung vorbehaltlich des Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO erstmals für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen.

Für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 01.01.2025 entstehen, ist § 204 AO in der am 31.12.2022 geltenden Fassung vorbehaltlich des Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO weiterhin anzuwenden; dies gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 2 EGAO).

Abweichend von Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO sind §§ 180 Abs. 1a, 181 Abs. 1 Satz 4, 202 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 sowie § 204 Abs. 2 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung auch für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die vor dem 01.01.2025 entstehen, wenn für diese Steuern und Steuervergütungen nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekanntgegeben wurde; dies gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung.

3.2.4 Prüfungsschwerpunkte und zeitnahe Prüfungsanordnung (§ 197 AO)

Gem. § 197 Abs. 3 AO kann die Finanzbehörde bereits mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung aufzeichnungs- oder aufbewahrungspflichtige Unterlagen innerhalb einer angemessenen Frist anfordern, um auf dieser Basis Prüfungsschwerpunkte zu bilden. Die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte teilt sie dem Steuerpflichtigen anschließend mit (§ 197 Abs. 4 AO), damit dieser sich besser auf die Prüfung vorbereiten und Unterlagen schneller bereitstellen kann. Die Nennung von Prüfungsschwerpunkten führt jedoch nicht zu einer sachlichen Einschränkung der Außenprüfung auf bestimmte Sachverhalte nach § 194 AO (§ 197 Abs. 4 Satz 2 AO).

Weiter umfasst § 197 AO eine Regelung, die den Erlass von Prüfungsanordnungen in steuerlich beratenen Fällen beschleunigen soll. Gem. § 197 Abs. 5 AO wird die Prüfungsanordnung bis zum Ablauf des Kalenderjahres erlassen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der aufgrund einer Steuererklärung nach § 149 Abs. 3 AO erlassene Steuerbescheid wirksam geworden ist. Sofern die Finanzverwaltung zu vertreten hat, dass eine Prüfungsanordnung erst später bekanntgegeben wird, läuft die in § 171 Abs. 4 Satz 3 erster Hs. AO vorgesehene Fünf-Jahres-Frist bereits mit Ablauf des Kalenderjahres an, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der o.g. Steuerbescheid wirksam geworden ist.

Erstmalige Anwendung

Die Änderung des § 197 AO tritt am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz). Gem. Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO ist § 197 Abs. 3 und 4 AO auf alle am 01.01.2023 anhängigen Verfahren anzuwenden.

Gem. Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO ist § 197 Abs. 5 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung erstmals für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen.

3.2.5 Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO)

Steuerpflichtige können zukünftig nach Ablauf von sechs Monaten seit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung schriftlich oder elektronisch durch ein (vollstreckbares) qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a Abs. 1 Satz 1 AO zur Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten nach § 200 Abs. 1 AO binnen eines Monats nach Bekanntgabe aufgefordert werden. In begründeten Einzelfällen kann die Frist verlängert werden, § 200a Abs. 1 Satz 4 AO. Hat die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens hingewiesen und ist der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht hinreichend nachgekommen, ist eine weitergehende Begründung des Mitwirkungsverlangens nicht erforderlich, § 200a Abs. 1 Satz 2 AO. Anderenfalls muss die Finanzbehörde im Umkehrschluss ihr Verlangen begründen.

Kommt der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen innerhalb der Frist nicht oder nicht hinreichend nach, so wird gem. § 200a Abs. 2 AO ein sog. „Mitwirkungsverzögerungsgeld“ i.H.v. 75 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung, höchstens jedoch für 150 Kalendertage, festgesetzt, § 200a Abs. 2 Satz 2 und 3 AO. Dieses kann gem. § 200a Abs. 2 Satz 4 AO auch in Teilbeträgen für volle Wochen oder Monate festgesetzt werden. Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass seine Mitwirkungsverzögerung „entschuldbar“ ist, so wird von einem Mitwirkungsverzögerungsgeld abgesehen, § 200a Abs. 2 Satz 6 AO. Die Gesetzesbegründung enthält jedoch keine eindeutigen Aussagen dazu „was unter „entschuldbar“ zu verstehen ist. Jedenfalls soll das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sein (§ 200a Abs. 2 Satz 6 Hs. 2 AO).

Im Ermessen der Finanzbehörde kann zudem ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden, wenn in den vergangenen fünf Jahren bereits ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde und Wiederholungsgefahr besteht (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO) oder die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen befürchten lässt, dass er dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen ohne einen Zuschlag nicht nachkommen wird (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO). Letzteres ist insbesondere bei Unternehmen mit Umsatzerlösen von mind. 12 Mio. Euro in einem der geprüften Jahre oder bei Zugehörigkeit zu einem Konzern mit im Konzernabschluss ausgewiesenen konsolidierten Umsätzen von mind. 120 Mio. Euro anzunehmen (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 AO). Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld kann gem. § 200a Abs. 3 Satz 2 AO bis zu 25.000 Euro pro Tag für eine Höchstdauer von 150 Kalendertagen betragen.

Zu den Auswirkungen der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgelds auf die mit § 171 Abs. 3 Satz 3 AO geplante 5-Jahres-Frist vgl. 3.1.2.

Der Steuerpflichtige ist nach § 200a Abs. 6 AO in dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgelds bzw. eines Zuschlags in der voraussichtlichen Höhe hinzuweisen. Gem. § 200a Abs. 7 AO sind die Betragsgrenzen spätestens alle drei Jahre und spätestens erstmals zum 01.01.2026 zu evaluieren.

Nach § 199 Abs. 2 Satz 2 AO kann die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. Ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO unterbleibt in diesen Fällen, wenn der Steuerpflichtige in diesem Rahmen einvernehmlich festgelegte Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO erfüllt, § 199 Abs. 2 Satz 3 AO.

Die Aufzählung der steuerlichen Nebenleistungen wird in § 3 Abs. 4 Nr. 3a AO entsprechend um das Mitwirkungsverzögerungsgeld und den Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld ergänzt.

Erstmalige Anwendung

Die Neuregelung des §§ 199 Abs. 2 Satz 2 und 3 sowie 200a AO treten am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz). Gem. Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO sind §§ 199 Abs. 2 Satz 2 und 3 sowie 200a AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung vorbehaltlich des Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO erstmals für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen.

Abweichend von Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO sind §§ 199 Abs. 2 Satz 2 und 3 und 200a Abs. 1 bis 3 und Abs. 6 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung auch für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die vor dem 01.01.2025 entstehen, wenn für diese Steuern und Steuervergütungen nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekanntgegeben wurde; dies gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung (Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO).

3.2.6 Einbezug von Tax CMS zur Erprobung alternativer Prüfungsmethoden (Art. 97 § 38 EGAO)

Art. 97 § 38 EGAO enthält eine „Erprobung alternativer Prüfungsmethoden“. Hintergrund der Einführung dieser Regelung und der befristeten Erprobungsphase ist laut Gesetzesbegründung die zunehmende Verbreitung innerbetrieblicher Kontrollsysteme (Tax CMS) und deren Bedeutung für die steuerliche Außenprüfung. Bereits nach geltendem Recht kann zwar das Tax CMS Gegenstand der

Außenprüfung sein und angemessen berücksichtigt werden. Grundsätzlich bestimmt jedoch Art und Umfang der Ermittlungen im konkreten Einzelfall die Finanzbehörde nach § 88 AO.

Nach der Neuregelung des Art. 97 § 38 Abs. 1 EGAO können nun Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter dem Vorbehalt des Widerrufs verbindlich durch die Finanzbehörde für zukünftige steuerliche Außenprüfungen zugesagt werden. Dies liegt jedoch im Ermessen der Finanzbehörde (im Benehmen mit dem BZSt) und erfolgt nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Voraussetzungen für die Prüfungserleichterungen sind, dass eine Überprüfung der Wirksamkeit eines vom Steuerpflichtigen eingesetzten Steuerkontrollsystems hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte im Rahmen einer Außenprüfung stattgefunden hat, kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Abs. 3 AO genannten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht und keine Änderungen der Verhältnisse eingetreten sind.

Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige Dokumentations- und Informationspflichten nachkommen. Er hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

Als Steuerkontrollsystem (Tax CMS) definiert das Gesetz in Art. 97 § 38 Abs. 2 EGAO alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden. Das Tax CMS muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.

Weitergehende Definitionen oder z.B. einen Verweis auf den IDW Prüfungsstandard Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW PS 980) zur Ausgestaltung und Prüfung von Compliance Management Systemen enthält das Gesetz nicht. Das Gesetz sieht auch nicht vor, dass ein Dritter, z.B. ein Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer, das jeweilige Tax CMS geprüft haben muss.

Erstmalige Anwendung

Die Regelung ist ausdrücklich als Erprobung alternativer Prüfungsmethoden formuliert und tritt zum 01.01.2023 gem. Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz in Kraft und gem. Art. 9 Abs. 3 DAC7-Umsetzungsgesetz automatisch zum 01.01.2030 außer Kraft.

Die Landesfinanzbehörden werden nach Art. 97 § 38 Abs. 3 EGAO dazu verpflichtet die Systemprüfungen von Steuerkontrollsystemen und daraufhin zugesagte Erleichterungen bis zum 30.04.2029 zu evaluieren und dem BMF bis zum 30.06.2029 die Ergebnisse der Evaluation mitzuteilen. Spätestens im Jahr 2029 ist daher mit einer steuerpolitischen Diskussion über die Entfristung und ggf. Anpassung der Regelung zu rechnen.

3.2.7 Aufzeichnungspflicht bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 und Abs. 4 AO)

Im Rahmen der Umsetzung des damaligen BEPS Aktionspunkts 13 wurde der dreistufige Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation im nationalen Recht verankert. Dieser umfasst das Country-by-Country-Reporting in § 138a AO sowie das sog. Master-File (Aufzeichnung über die weltweite Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und die angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung) und Local-File (landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation über Geschäftsvorfälle des Unternehmens mit verbundenen Unternehmen) in § 90 Abs. 3 AO. Begleitet wird die gesetzliche Regelung von der korrespondierenden Rechtsverordnung, der sog. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV). Diese konkretisiert für den Steuerpflichtigen die Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation.

Bislang fordert die Finanzbehörde die Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation im Regelfall nur für die Durchführung einer Außenprüfung an (§ 90 Abs. 3 Satz 5 AO). Der Steuerpflichtige hat dabei etwaige Fristen zu beachten (§ 90 Abs. 3 Satz 7 und Satz 8 AO).

Gem. § 90 Abs. 4 AO kann die Finanzbehörde künftig jederzeit die Vorlage der Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO (Local-File und Master-File) verlangen (z.B. Beantragung eines Vorabverständigungsverfahrens); bei Außenprüfungen erfolgt zudem anders als bislang die Vorlage der Aufzeichnungen ohne gesondertes Verlangen. Laut Gesetzesbegründung unterstreicht die Gesetzesanpassung die

bereits bestehende Beweisvorsorgepflicht des Steuerpflichtigen. Sie soll zudem dazu beitragen, den Ablauf der Außenprüfung zu beschleunigen.

Auch wird die Frist für die Vorlage der Aufzeichnungen in allen Fällen künftig nur noch 30 Tage nach Anforderung oder nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung betragen. Bislang sah das Gesetz eine Frist von 30 Tagen nur bei Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vor (z.B. Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen). In allen anderen Fällen hatte der Steuerpflichtige nach der derzeitigen Rechtslage die Aufzeichnungen innerhalb von 60 Tagen vorzulegen. Laut Gesetzesbegründung spricht für die Fristverkürzung die gleichsam vorgesehene Vorlagepflicht in Fällen einer Außenprüfung. Durch diese müssen Steuerpflichtige ohnehin laufend entsprechende Dokumentationen vorbereiten, weshalb davon auszugehen sei, dass diese auch weniger Zeit zur Fertigstellung der Aufzeichnungen benötigten.

Die bislang in § 90 Abs. 3 Satz 11 AO bestehende Verordnungsermächtigung wird nun im neuen § 90 Abs. 5 AO verankert.

Flankierend wird in § 3 Abs. 3 der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) der Verweis auf § 90 Abs. 3 und 4 AO i.d.F. des DAC7-Umsetzungsgesetzes neu aufgenommen.

Erstmalige Anwendung:

Die Änderung des § 90 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 und 5 AO tritt am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz). Gem. Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO ist § 90 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 und 5 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung vorbehaltlich des Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO erstmals für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen.

Für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 01.01.2025 entstehen, ist § 90 Abs. 3 Satz 5 bis 11 AO in der am 31.12.2022 geltenden Fassung vorbehaltlich des Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO weiterhin anzuwenden; gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 2 EGAO).

Abweichend von Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO ist § 90 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 und 5 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung auch für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die vor dem 01.01.2025 entstehen, wenn für diese Steuern und Steuervergütungen nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekanntgegeben wurde; dies gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung.

Die Änderung des § 3 Abs. 3 BsGaV tritt am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz).

3.2.8 Zuschlag bei keiner oder verspäteter Vorlage sowie unverwertbarer Aufzeichnung (§ 162 Abs. 4 AO)

Wird die Verrechnungspreisdokumentation gem. § 90 Abs. 3 AO nicht oder verspätet vorgelegt oder ist diese unverwertbar, sieht § 162 Abs. 4 AO die Festsetzung eines Zuschlags vor. Dieser beträgt bei Nichtvorlage oder Unverwertbarkeit der Aufzeichnungen mindestens 5.000 Euro (§ 162 Abs. 4 Satz 2 AO). Bei verspäteter Vorlage beträgt der Zuschlag min. 100 Euro für jeden vollen Tag der Verspätung, max. 1.000.000 Euro (§ 162 Abs. 4 Satz 3 AO).³

Wie bislang ist der Zuschlag nach Abschluss der Außenprüfung festzusetzen (bisher § 162 Abs. 4 Satz 7 AO, künftig § 162 Abs. 4 Satz 3 AO). Ergänzend dazu kann jedoch künftig der Zuschlag in Fällen der verspäteten Vorlage für volle Wochen und Monate in Teilbeträgen festgesetzt werden (§ 162 Abs. 4 Satz 4 AO). Somit soll laut Begründung eine Differenzierung hinsichtlich des Festsetzungszeitpunktes eingeführt werden.

³ Zwischenzeitlich war fraglich, ob die Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO aufgrund einer Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland gegen Unionsrecht (Art. 49 AEUV) verstößt, weil das Finanzamt bei Verletzung der Mitwirkungspflichten bereits nach § 162 Abs. 3 AO eine Schätzung (auch zulasten des Steuerpflichtigen) vornehmen kann. Dies verneinte der EuGH jedoch mit Urteil vom 13.10.2022 - C-432/21, Rs. X-GmbH & Co. KG.

- ▶ Werden keine Aufzeichnungen vorgelegt oder sind die vorgelegten Aufzeichnungen unverwertbar, ist der Zuschlag nach Abschluss der Außenprüfung festzusetzen.
- ▶ Bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen ist der Zuschlag hingegen bereits nach der Fristüberschreitung festzusetzen. Dabei wird klargestellt, dass er für volle Wochen und Monate in Teilbeträgen festgesetzt werden kann.

Auch soll laut Begründung der Steuerpflichtige insbesondere durch die Festsetzung von Teilbeträgen in Fällen der verspäteten Vorlage dazu angehalten werden, die Aufzeichnungspflichten pünktlich zu erfüllen.

Darüber hinaus wird im neuen Satz 5 (bislang Satz 4) das Wort „jeweiligen“ ergänzt. Hierbei handelt es sich laut Begründung um eine Klarstellung, die die Differenzierung zwischen den Zuschlägen nach Satz 1ff. und Satz 3 deutlich machen soll. Nach § 162 Abs. 4 Satz 5 AO sind insbesondere die vom Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile und bei verspäteter Vorlage auch die Dauer der Fristüberschreitung zu berücksichtigen.

Erstmalige Anwendung:

Die Änderung des § 162 Abs. 3 und 4 AO tritt am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz). Gem. Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO ist § 162 Abs. 3 und 4 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung vorbehaltlich des Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO erstmals für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen.

Für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 01.01.2025 entstehen, ist § 162 Abs. 3 und 4 AO in der am 31.12.2022 geltenden Fassung vorbehaltlich des Art. 97 § 37 Abs. 3 EGAO weiterhin anzuwenden; gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 2 EGAO).

Abweichend von Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO ist § 162 Abs. 3 und 4 AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung auch für Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die vor dem 01.01.2025 entstehen, wenn für diese Steuern und Steuervergütungen nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekanntgegeben wurde; dies gilt entsprechend für die gesonderte Feststellung.

3.2.9 Digitale Schnittstellen (§§ 147 Abs. 6, 147b AO)

Sind Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, regelt § 147 Abs. 6 Satz 1 und 2 AO die Einsichtnahme in die gespeicherten Daten durch die Finanzverwaltung. Bereits nach der bislang geltenden Regelung hat die Finanzverwaltung das Recht, das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung der Unterlagen zu nutzen (Z1-Zugriff) oder sie kann verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben ausgewertet und zur Verfügung gestellt werden (Z2-Zugriff) oder, dass die Daten nach ihren Vorgaben in einem maschinell auswertbaren Format an sie übertragen werden (Z3-Zugriff; sog. Datenzugriff per Datenträgerüberlassung). Laut Gesetzesbegründung erfolgt der Z3-Zugriff in der Praxis nicht mehr nur in Form der Datenträgerüberlassung, sondern vielfach werden die Daten bereits über Online-Speicher und Cloud-Dienste zur Verfügung gestellt. Mit der nun vorgenommenen Anpassung des § 147 Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 AO soll die Möglichkeit des Z3-Zugriffs z.B. über Online-Speicher und Cloud-Dienste geregelt werden. Die Anpassung hinsichtlich des Z3-Zugriffs gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei einem Dritten befinden, § 147 Abs. 6 Satz 2 Nr. 3 AO.

Darüber hinaus wird ein neuer Absatz 7 eingeführt, wonach die Verarbeitung und Aufbewahrung der nach § 147 Abs. 6 AO zur Verfügung gestellten Daten auch auf mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörden unabhängig von deren Einsatzort zulässig ist, sofern diese unter Berücksichtigung des Stands der Technik gegen unbefugten Zugriff gesichert sind, § 147 Abs. 7 Satz 1 AO. Darüber hinaus darf die Finanzbehörde künftig gem. § 147 Abs. 7 Satz 2 AO die nach § 147 Abs. 6 AO zur Verfügung gestellten und gespeicherten Daten bis zur Unanfechtbarkeit der die Daten betreffenden Verwaltungsakte auch auf den mobilen Datenverarbeitungssystemen unabhängig von deren Einsatzort aufbewahren. Somit können künftig auf Laptops befindliche Daten der Steuerpflichtigen auch außerhalb des Betriebs des Steuerpflichtigen oder der Amtsräume der Finanzverwaltung auf Laptops gespeichert und verarbeitet werden.

Mit § 147b AO wird zudem eine Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von

aufbewahrungspflichtigen Daten, die mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt worden und nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren sind, geschaffen. Die Rechtsverordnung kann auch die Einführung einer Implementierungs- und Nutzungspflicht dieser digitalen Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen umfassen. Mit der Vereinheitlichung der Schnittstellen wird der derzeit laut Gesetzesbegründung bestehenden unterschiedlichen Ausgestaltung der Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen hinsichtlich des Einlesens der Daten sowie deren Verarbeitung und Überprüfung entgegengewirkt, die sehr arbeitsaufwendig ist und zu Verzögerungen bei Außenprüfungen oder Nachschauen führen kann. Dies belastet sowohl Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung. Über einen Entwurf der Verordnung oder eine mögliche Erstanwendung der Verordnung gibt es derzeit noch keine Informationen.

Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen nach den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO - d.h. einschließlich der Vorschriften zur Aufbewahrung der Unterlagen nach § 147 AO - sind gem. § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen. Allerdings nur, soweit es nach den Umständen des Einzelfalls keinen Anlass gibt, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Die bestehende Regelung des § 158 AO wird neu gegliedert und um einen neuen § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO ergänzt, wonach die Buchführung und die Aufzeichnungen auch dann nicht zugrunde zu legen sind, soweit die elektronischen Daten nicht nach der Vorgabe der einheitlichen digitalen Schnittstellen des § 41 Abs. 1 Satz 7 EStG i.V.m. § 4 Abs. 2a LStDV, des § 146a oder des neu geschaffenen § 147b i.V.m. der jeweiligen Rechtsverordnung zur Verfügung gestellt werden. Werden die Aufzeichnungen gemäß den Vorgaben der jeweiligen Schnittstellen nicht zur Verfügung gestellt, wird künftig laut Begründung die Richtigkeitsvermutung aufgehoben.

Aufgrund der Gesetzesanpassungen bei den digitalen Schnittstellen werden in § 379 AO neue Bußgeldtatbestände eingeführt. Ordnungswidrig handelt demnach auch, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 oder Nr. 4 AO nicht oder nicht für die vorgeschriebene Dauer aufbewahrt oder entgegen § 147a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 Satz 1 AO eine Aufzeichnung oder eine Unterlage nicht oder nicht mindestens sechs Jahre aufbewahrt und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 AO). Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig eine vollziehbare Anordnung nach § 147 Abs. 6 Satz 1 AO zuwiderhandelt (§ 379 Abs. 2 Nr. 1h AO) oder entgegen § 147 Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 AO Einsicht nicht, nicht richtig oder nicht vollständig gewährt (§ 379 Abs. 2 Nr. 1i AO). Der Bußgeldrahmen beträgt für den neuen Bußgeldtatbestand in § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 AO bis zu 5.000 Euro und für den Tatbestand nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 AO und § 379 Abs. 2 Nr. 1h und Nr. 1i AO bis zu 25.000 Euro, § 379 Abs. 4, Abs. 6 AO.

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen sind auf alle am 01.01.2023 anhängigen Verfahren anzuwenden (Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO).

3.2.10 Sonstige Änderungen im Rahmen der BP-Reform

- ▶ Gem. § 87a Abs. 1a AO wird die Möglichkeit geschaffen, Verhandlungen und Besprechungen auch elektronisch durchzuführen, bspw. per Videokonferenz. Zur Wahrung des Steuergeheimnisses ist dabei eine geeignete Verschlüsselung der Daten sicherzustellen, es sei denn, alle Betroffenen willigen in einen Verschlüsselungsverzicht ein (§ 87a Abs. 1a Satz 2 AO).
- ▶ Eine Schlussbesprechung kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen nach § 87a Abs. 1a AO oder auch fernmündlich durchgeführt werden (§ 201 Abs. 1 Satz 3 AO).⁴

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen sind auf alle am 01.01.2023 anhängigen Verfahren anzuwenden (Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO).

⁴ Die verfahrensrechtlichen Regelungen sollen ohne gesonderte Anwendungsregelung am 01.01.2023 in Kraft treten und wären damit nach ständiger BFH-Rechtsprechung in allen anhängigen Verwaltungs- und Gerichtsverfahren einschließlich des Revisionsverfahrens zu berücksichtigen.

3.3 Weitere Änderungen

3.3.1 Verlagerung der Buchführung ins Ausland

Die Möglichkeit zur Verlagerung der Buchführung wird auf mehrere EU-Mitgliedstaaten (§ 146 Abs. 2a AO) bzw. mehrere Drittstaaten (§ 146 Abs. 2b AO) erweitert. Laut Gesetzesbegründung betrifft die Änderung nicht nur Steuerpflichtige, die verschiedene Systeme anwenden und dabei die jeweiligen Software-Betreiber in verschiedenen Staaten sitzen, sondern auch Steuerpflichtige, die lediglich ein System anwenden, das aber auf verschiedene Mitgliedstaaten verteilt ist. Zur Erleichterung ist lediglich die Benennung des Systemstandorts oder des beauftragten Dritten und dessen Anschrift erforderlich, § 146 Abs. 2b Satz 2 Nr. 1 AO.

Laut Gesetzesbegründung muss bei einem Rückverlagerungsverlangen die Buchführung durch die Änderung des § 146 Abs. 2b Satz 3 AO nicht mehr zwingend nach Deutschland rückverlagert werden, sondern kann auch in einen oder mehrere EU-Mitgliedsstaat(en) verlagert werden. Bislang ist im ersten Schritt zwingend eine Rückverlagerung nach Deutschland erforderlich, damit der Steuerpflichtige im Anschluss die Buchführung § 146 Abs. 2a AO in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verlagern kann.

Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung oder seiner Pflichten nach § 146 Abs. 2b Satz 4 AO, zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO, zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S.d. § 200 Abs. 1 im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer im bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nach oder hat er seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der Finanzbehörde in einen Drittstaat verlagert, kann nach derzeit geltendem Recht ein Verzögerungsgeld i.H.v. 2.500 bis zu 250.000 Euro festgesetzt werden.

Aufgrund der Einführung des Mitwirkungsverzögerungsgeld inkl. entsprechender Sanktionen in § 200a AO wird nun die Sanktionsvorschrift des § 146 Abs. 2c AO dahingehend angepasst, dass der Verweis auf „zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S.d. § 200 Abs. 1 im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer im bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde“ durch „Absatz 6“ ersetzt werden.

Erstmalige Anwendung

Die Änderung des § 146 Abs. 2a, 2b und 2c AO tritt am 01.01.2023 in Kraft (Art. 9 Abs. 1 DAC7-Umsetzungsgesetz).

Gem. Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO ist § 146 Abs. 2a und 2b AO auf alle am 01.01.2023 anhängigen Verfahren anzuwenden.

Die Neufassung von § 146 Abs. 2c AO tritt zum 01.01.2025 in Kraft und ist gem. Art. 97 § 37 Abs. 4 EGAO ist vorbehaltlich des Satzes 3 erstmals auf Steuern und Steuervergütungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 01.01.2025 entstehen, ist § 146 Abs. 2c AO in der am 01.01.2023 geltenden Fassung vorbehaltlich des Satzes 3 weiterhin anzuwenden (Art. 97 § 37 Abs. 4 Satz 2 EGAO). Abweichend von Satz 2 ist § 146 Abs. 2c AO in der am 01.01.2025 geltenden Fassung bereits für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 01.01.2025 entstehen, anzuwenden, wenn für diese Steuern und Steuervergütungen nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO bekanntgegeben wurde; dies gilt entsprechend für die gesonderte Feststellungen.

3.3.2 Sonstige Änderungen

- ▶ Die Geltung der Vorschriften über die Verarbeitung personenbezogener Daten erstreckt sich gem. dem neu eingeführten § 138a Abs. 8 AO im Rahmen des Informationsaustauschs über länderbezogene Berichte (Country-by-Country Reporting - CbCR) entgegen § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO ausdrücklich nicht auf Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, da laut Gesetzesbegründung das in § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO vorgesehene Schutzniveau im Ausland regelmäßig nicht gewährleistet wird.
- ▶ Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen („DAC6“): Gem. § 138f Abs. 4

Satz 1 AO hat der mitteilende Intermediär den Nutzer darüber zu informieren, welche den Nutzer betreffenden Angaben er an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat oder übermitteln wird. In Umsetzung von Art 25. Abs. 4 der DAC7 entfällt die Möglichkeit der nachträglichen Information des Nutzers durch die Streichung der Worte „übermittelt hat oder“.

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen sind auf alle am 01.01.2023 anhängigen Verfahren anzuwenden (Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO).

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2022 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.