

Regierungsentwurf zur Umsetzung der DAC7 und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Übersicht

Stand: Regierungsentwurf vom 24.08.2022



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Umsetzung der DAC7 in nationales Recht.....	3
2.1	Meldepflichten für Plattformbetreiber.....	3
2.2	Plattform, meldender Plattformbetreiber (§ 3 PStTG-E)	3
2.2.1	Meldende Plattformbetreiber (§ 3 Abs. 4 PStTG-E)	4
2.2.2	Ausgenommene Plattformbetreiber (§ 3 Abs. 3 PStTG-E)	4
2.2.3	Qualifizierte Plattformbetreiber (§ 7 PStTG-E).....	4
2.3	Relevante Tätigkeit; Vergütung (§ 5 PStTG-E).....	4
2.4	Registrierung (§ 11 PStTG-E).....	5
2.5	Meldepflichtige Informationen (§ 13 PStTG-E).....	5
2.6	Sorgfaltspflichten (§ 15-20 PStTG-E).....	5
2.7	Bußgeldvorschriften (§ 24 PStTG-E).....	6
2.8	Umsetzung und Anwendungsbestimmungen.....	6
2.9	Präzisierung weiterer Vorschriften der Steuerverwaltungszusammenarbeit.....	6
3.	Modernisierung des Steuerverfahrensrechts.....	7
3.1	Rahmenbedingungen für Außenprüfungen	7
3.1.1	Erweiterung der Anzeige- und Berichtigungspflicht (§ 153 Abs. 4 AO-E).....	7
3.1.2	Begrenzung der Ablaufhemmung (§ 171 Absatz 4 AO-E).....	8
3.1.3	Bindender Teilabschluss (§ 180 Absatz 1a, 202 Abs. 3 AO-E)	9
3.1.4	Prüfungsschwerpunkte und zeitnahe Prüfungsanordnung (§ 197 AO-E).....	9
3.1.5	Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO-E)	10
3.2	Weitere Änderungen	11
3.2.1	Aufzeichnungspflicht bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 und Abs. 4 AO-E).....	11
3.2.2	Zuschlag bei keiner oder verspäteter Vorlage sowie unverwertbarer Aufzeichnung (§ 162 Abs. 4 AO-E)	11
3.2.3	Verlagerung der Buchführung ins Ausland.....	12
3.2.4	Sonstige Änderungen.....	13
4.	Inkrafttreten.....	14

1. Einleitung

Der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts 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 Gruppensuchen, grenzüberschreitende Vorbescheide („DAC3“) und den verbesserten Austausch von Informationen zu bestimmten Kategorien von Einkünften und Vermögen („DAC1“).

Darüber hinaus enthält der Entwurf Anpassungen zur Modernisierung von Außenprüfungen, insbesondere Regelungen zur Begrenzung der Ablaufhemmung in Prüfungsfällen, Einführung eines Teilabschlussbescheids, Einführung eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens im Rahmen von Außenprüfungen mit besonderen Rechtsfolgen sowie weitere Compliance-Regelungen ohne Prüfungsbezug.

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.

Nach der Veröffentlichung des Referentenentwurfs am 12.07.2022 hat das Bundeskabinett mit der Beschlussfassung über den Regierungsentwurf am 24.08.2022 das förmliche Gesetzgebungsverfahren eröffnet. Der Bundesrat wird voraussichtlich am 07.10.2022 zu dem Entwurf Stellung nehmen. Mit dem Abschluss des Verfahrens ist bis Ende 2022 zu rechnen.

2. Umsetzung der DAC7 in nationales Recht

2.1 Meldepflichten für Plattformbetreiber

Kerninhalt des Regierungsentwurfs 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 umzusetzenden Maßnahmen zur steuerlichen Transparenz in der digitalen Plattformökonomie aus der Änderungsrichtlinie (EU) 2021/514 (sog. „DAC7“) der sog. EU-Amtshilferichtlinie (2011/16/EU) greifen auf die Muster-Vorschriften für Meldungen durch Plattformbetreiber in Bezug auf Anbieter in der Sharing- und Gig-Ökonomie der OECD zurück. Die Vereinigten Staaten von Amerika verfolgen ähnliche Regelungen, sodass mit einer späteren Ausdehnung des Austauschbereichs zu rechnen ist.

Inhaltlich sieht das Gesetz die Erhebung und den automatischen Informationsaustausch bestimmter Daten von digitalen Plattformen zwischen den EU-Mitgliedstaaten vor. Das Gesetz schafft zudem Ausnahmemöglichkeiten von den Melde- und Sorgfaltspflichten für bestimmte Tatbestände. Zuständig für die Administration des PStTG ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), das die erhobenen Daten zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens auch an die zuständigen Landesbehörden weiterleitet. Als erster Meldezeitraum wird das Jahr 2023 bestimmt.

2.2 Plattform, meldender Plattformbetreiber (§ 3 PStTG-E)

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-E), auf einen vom Geschäftsmodell abhängigen Leistungsaustausch zwischen Teilnehmenden der Plattform ab. Dieser kann auf die

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

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-E, siehe Abschnitt 2.3) oder die Erhebung und Zahlung einer mit einer relevanten Tätigkeit zusammenhängenden Vergütung (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 PStTG-E).

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-E (§ 3 Abs. 1 Satz 2).

Das PStTG-E 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.

2.2.1 Meldende Plattformbetreiber (§ 3 Abs. 4 PStTG-E)

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-E). 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-E). Für Plattformbetreiber in Drittstaaten gilt unter Umständen die sog. „switch-off“-Klausel des § 7 PStTG-E (siehe Abschnitt 2.2.3).

2.2.2 Ausgenommene Plattformbetreiber (§ 3 Abs. 3 PStTG-E)

Als ausgenommener Plattformbetreiber gilt nach § 3 Abs. 3 PStTG-E 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 § 10 PStTG-E 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, § 10 Abs. 7 PStTG-E. Die Kosten gelten als steuerliche Nebenleistungen, § 3 Abs. 4 Nr. 10 AO-E. 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-E).

2.2.3 Qualifizierte Plattformbetreiber (§ 7 PStTG-E)

Die DAC7 entfaltet auch Wirkung für nicht in der EU ansässige Plattformbetreiber, sofern sie in der EU ihre Tätigkeiten ausüben. In seiner derzeitigen Fassung 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-E).

2.3 Relevante Tätigkeit; Vergütung (§ 5 PStTG-E)

Auch bei der Bestimmung der Begrifflichkeit „relevante Tätigkeit“ sieht der Regierungsentwurf eine weite Definition vor. 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-E): 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-E): 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. Als Rechtsträger sollen auch juristische Personen definiert werden. 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-E): 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-E): Insbesondere werden alle motorisierten und nicht motorisierten beweglichen Gegenstände erfasst, die der Beförderung von Personen oder Gütern dienen.

2.4 Registrierung (§ 11 PStTG-E)

§ 11 Abs. 2 PStTG-E 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. 7) sollen meldende Plattformbetreiber unverzüglich verpflichtet werden, sich bei einer zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats der Europäischen Union zu registrieren (§ 11 Abs. 1 PStTG-E). Die rechtliche Grundlage zur Übermittlung der Daten durch das BZSt an das Zentralverzeichnis der EU soll in § 47 Abs. 14a EUAHiG-E aufgenommen werden.

2.5 Meldepflichtige Informationen (§ 13 PStTG-E)

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 (§ 13 PStTG-E). Anbieter ist gem. § 4 Abs. 1, 2 PStTG-E jede natürliche Person und jeder Rechtsträger i.S.d. § 6 Abs. 1 PStTG-E (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 (§ 14 PStTG-E).

2.6 Sorgfaltspflichten (§ 15-20 PStTG-E)

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 (§ 17 Abs. 1 PStTG-E). Eine unverzügliche Berichtigung durch Vorlage verlässlicher und von unabhängiger Quelle stammender Belege ist bei Gründen zur Annahme unrichtiger Informationen vorzunehmen (§ 17 Abs. 3 PStTG-E). Bei der Feststellung, ob ein Anbieter ein ausgenommener Anbieter ist, soll sich der Plattformbetreiber auf öffentliche Informationen oder eine Auskunft des Anbieters verlassen können (§ 18 Abs. 1 PStTG-E).

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 (§ 19 Abs. 1 PStTG-E). Zur Erfüllung der Melde- und Sorgfaltspflichten können meldende Plattformbetreiber Fremddienstleister in Anspruch nehmen (§ 20 Abs. 1 PStTG-E). Die Verantwortung für die Erfüllung der Verpflichtungen verbleibt aber bei den meldenden Plattformbetreibern (§ 20 Abs. 3 PStTG-E).

2.7 Bußgeldvorschriften (§ 24 PStTG-E)

Bei Nichtbefolgung der Regelungen sieht das Gesetz eigene Bußgeldvorschriften vor. Gem. § 24 Abs. 1 PStTG-E werden insbesondere Bußgeldvorschriften für Verstöße gegen die Registrierungspflichten (§ 11 Abs. 1-3 PStTG-E), die Meldeverpflichtung und Korrekturmeldeverpflichtung (§ 12 Abs. 1 Satz 1 PStTG-E), die Durchsetzung der Mitwirkungspflichten gegenüber den Anbietern (§ 22 Satz 1 PStTG-E) und die Aufzeichnungspflichten (§ 23 PStTG-E) geschaffen. Die Höhe des Bußgeldes kann je nach Verstoß zwischen 5.000 und 50.000 Euro betragen. Das Bußgeld kann nicht nur gegen die für den Plattformbetreiber handelnden Personen, sondern auch gegen den Plattformbetreiber selbst festgesetzt werden (§ 24 Abs. 2 PStTG-E).

2.8 Umsetzung und Anwendungsbestimmungen

Erstmalige Anwendung:

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 (§ 12 Abs. 1 PStTG-E). Erstes meldepflichtiges Jahr soll 2023 sein (§ 28 PStTG-E). Ergänzend regelt § 21 Abs. 6 EUAHiG-E, dass das BZSt die Regelung zum automatischen Informationsaustausch nach § 7 Abs. 14a EUAHiG-E erstmals ab dem 01.01.2023 anwenden soll.

2.9 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 neu zu schaffende § 3a EUAHiG-E soll 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 gewähren. § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4c AO-E soll sicherstellen, dass der Kontenabruf nach den Vorschriften der Abgabenordnung ermöglicht wird.
- ▶ Zwecks schnellerer Amtshilfe sollen 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 werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EUAHiG-E). Im Rahmen des automatischen Informationsaustausches (§ 7 EUAHiG) soll die Bereitstellung von Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden oder Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung grds. unverzüglich nach ihrer Erteilung, Änderung oder Erneuerung ausgetauscht werden (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 EUAHiG-E), statt wie bislang innerhalb von drei Monaten.
- ▶ Durch § 6a EUAHiG-E soll 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 werden, um die ungerechtfertigte Ablehnung von Auskunftersuchen zu vermeiden. Demnach sind Informationen voraussichtlich 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 neu einzufügenden § 6b EUAHiG-E sollen die Voraussetzungen kodifiziert werden, unter denen Gruppenersuchen, d.h. Auskunftsersuchen, 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-E enthält eine Ergänzung der nach DAC1 zu meldenden Informationen um Lizenzgebühren.
- ▶ Gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 EUAHiG-E soll 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 soll das BZSt dem ersuchenden Mitgliedstaat künftig innerhalb von 60 Tagen antworten, § 12 Abs. 3 Satz 2 EUAHiG-E.
- ▶ Ergänzung der Regelungen zum Datenschutz in § 19 EUAHiG sowie Einfügung eines neuen § 19a EUAHiG-E „Verletzung des Schutzes personenbezogener Daten“.

Erstmalige Anwendung:

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

3. Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Neben der Umsetzung der DAC7 unternimmt das BMF mit dem Referentenentwurf Maßnahmen zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, die im Kern vor allem auf eine Beschleunigung von Außenprüfungen abzielen.

3.1 Rahmenbedingungen für Außenprüfungen

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

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht des § 153 AO soll dahingehend erweitert werden, dass Steuerpflichtige 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-E).

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen sollen erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 beginnen, Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO-E.

3.1.2 Begrenzung der Ablaufhemmung (§ 171 Absatz 4 AO-E)

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 soll die Ablaufhemmung nun auf fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde, begrenzt werden (§ 171 Abs. 4 Satz 3 Hs. 1 AO-E). In steuerlich beratenen Fällen, in denen die Finanzverwaltung eine spätere Bekanntgabe der Prüfungsanordnung als nach § 197 Abs. 5 Satz 1 AO-E bestimmt zu vertreten hat, beginnt die 5-Jahresfrist 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-E.

In folgenden Fällen soll die Begrenzung der Ablaufhemmung keine Anwendung finden:

- ▶ *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-E 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 § 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 läuft die Frist nach § 171 Abs. 4 Satz 5 AO-E nicht vor Ablauf von einem Jahr nach Abschluss der zwischenstaatlichen Amtshilfe ab, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Fünfjahresfrist nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung über die Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe unterrichtet wird (§ 171 Abs. 4 Satz 6 AO-E).

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

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-E). Hierdurch soll laut Gesetzesbegründung (anders als durch die Ablaufhemmungen nach § 171 Abs. 5 und Abs. 7 AO) die Möglichkeit erhalten bleiben, auch nach Abschluss der strafrechtlichen Ermittlungen die Außenprüfung durch- bzw. fortzuführen.

- ▶ *Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgelds nach § 200a Abs. 2 AO-E.*

In diesen Fällen verlängert sich die Frist gem. § 200a Abs. 4 Satz 1 AO-E 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), soll die Begrenzung der Ablaufhemmung auf fünf Jahre ausgehebelt werden, § 200a Abs. 4 Satz 2 AO-E. Entsprechendes soll gelten, wenn die Erfüllung der Mitwirkung unmöglich ist und der Steuerpflichtige hierauf nicht unverzüglich hingewiesen hat; § 200a Abs. 4 Satz 3 AO-E. Ferner soll 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-E.

Weitergehende Ablaufhemmungen nach anderen Vorschriften sollen gem. § 171 Abs. 4 Satz 3 Hs. 2 AO-E weiterhin anwendbar sein.

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen sollen erstmals für Steuern und Steuervergütungen, die nach dem 31.12.2024 entstehen, sowie entsprechend für die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen anzuwenden sein, Art. 97 § 37 Abs. 1 EGAO-E.

3.1.3 Bindender Teilabschluss (§ 180 Absatz 1a, 202 Abs. 3 AO-E)

Für abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen soll zum Zweck frühzeitiger Rechtssicherheit die Möglichkeit geschaffen werden, bereits während der Außenprüfung bindende Teilabschlussbescheide zu erlassen, wenn diese für den Prüfungszeitraum abschließend geprüft sind und solange noch kein Prüfungsbericht nach § 202 Abs. 1 AO ergangen ist (§ 180 Abs. 1a Satz 1 AO-E). Laut Gesetzesbegründung steht die Entscheidung über den Erlass von Teilabschlussbescheiden im Ermessen der Finanzbehörde („können“). Es soll jedoch eine Ermessensreduktion dahingehend erfolgen, dass ein Teilabschlussbescheid ergehen „soll“, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt und ein erhebliches Interesse daran glaubhaft macht (§ 180 Abs. 1a Satz 2 AO-E). Vor Erlass eines Teilabschlussbescheids soll nach § 202 Abs. 3 AO-E ein schriftlicher oder elektronischer Teilprüfungsbericht ergehen. Im (abschließenden) Prüfungsbericht soll gem. § 202 Abs. 1 Satz 3 AO-E auf den Erlass eines Teilabschlussbescheids hinzuweisen sein.

Zudem soll nach Erlass eines Teilabschlussbescheids auf Antrag des Steuerpflichtigen schon vor Abschluss der Außenprüfung eine verbindliche Zusage gem. § 204 Abs. 2 AO-E erfolgen können, 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.

Für den Erlass von Teilfeststellungsbescheiden soll es nach § 181 Abs. 1 Satz 3 AO-E nicht erforderlich sein, dass der Steuerpflichtige eine Erklärung zur gesonderten Feststellung eingereicht hat. Zwecks Gleichlauf der Fristen soll die Steuererklärung für deren Besteuerungszeitraum der Teilabschlussbescheid unmittelbar Bindungswirkung entfaltet, maßgeblich für die Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO sein (§ 181 Abs. 1 Satz 3 Hs. 2 AO-E).

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

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen sollen erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 beginnen, Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO-E.

3.1.4 Prüfungsschwerpunkte und zeitnahe Prüfungsanordnung (§ 197 AO-E)

Gem. § 197 Abs. 3 AO-E soll die Finanzbehörde bereits mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung aufzeichnungs- oder aufbewahrungspflichtige Unterlagen innerhalb einer angemessenen Frist anfordern können, um auf dieser Basis Prüfungsschwerpunkte zu bilden. Die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte sollen dem Steuerpflichtigen anschließend mitgeteilt werden (§ 197 Abs. 4 AO-E), 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-E).

Vorgesehen ist außerdem eine Regelung, die den Erlass von Prüfungsanordnungen in steuerlich beratenden Fällen beschleunigen soll. Gem. § 197 Abs. 5 AO-E soll die Prüfungsanordnung bis zum Ablauf des Kalenderjahres erlassen werden, 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-E 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 Regelung soll gem. Art. 7 DAC7-Umsetzungsgesetz-E am 01.01.2023 in Kraft treten. Eine gesonderte Anwendungsregelung ist nicht vorgesehen. Unklar ist, ob § 197 Abs. 3 bis 5 AO-E damit schon ab dem 01.01.2023 angewendet werden sollen oder ob die Anwendung entsprechend der Neuregelung u.a. in § 171 Abs. 4 AO-E erst ab 2025 gelten soll und im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens noch eine Klarstellung erfolgt.

3.1.5 Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO-E)

Zur Beschleunigung von Außenprüfungen sollen Steuerpflichtige zukünftig schriftlich oder elektronisch durch ein (vollstreckbares) qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a Abs. 1 Satz 1 AO-E zur Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten nach § 200 Abs. 1 AO binnen eines Monats nach Bekanntgabe aufgefordert werden können. In begründeten Einzelfällen soll die Frist verlängert werden können, § 200a Abs. 1 Satz 4 AO-E. Hat die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens hingewiesen und ist der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen, soll eine weitergehende Begründung des Mitwirkungsverlangens nicht erforderlich sein, § 200a Abs. 1 Satz 2 AO-E. Anderenfalls sollte die Finanzbehörde im Umkehrschluss ihr Verlangen begründen müssen, § 200a Abs. 1 Satz 3 AO-E.

Kommt der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen nicht oder nicht vollständig innerhalb der Frist nach, so soll gem. § 200a Abs. 2 AO-E ein sog. „Mitwirkungsverzögerungsgeld“ i.H.v. 100 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung, höchstens jedoch für 100 Kalendertage, festgesetzt werden, § 200a Abs. 2 Satz 2 und 3 AO-E. Dieses soll gem. § 200a Abs. 2 Satz 4 AO-E auch in Teilbeträgen für volle Wochen oder Monate festgesetzt werden können. Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass seine Mitwirkungsverzögerung „entschuldbar“ ist, so wird nach dem Entwurf von einem Mitwirkungsverzögerungsgeld abgesehen, § 200a Abs. 2 Satz 6 AO-E. Die Gesetzesbegründung lässt jedoch unklar, 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-E).

Im Ermessen der Finanzbehörde soll zudem ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden können, wenn in den vergangenen fünf Jahren bereits ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde und Wiederholungsgefahr besteht (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO-E) 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-E). Letzteres soll 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 sein (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 AO-E). Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld kann gem. § 200a Abs. 3 Satz 2 AO-E bis zu 10.000 Euro pro Tag betragen.

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

Der Steuerpflichtige soll nach § 200a Abs. 6 AO-E in dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgelds bzw. eines Zuschlags in der voraussichtlichen Höhe hinzuweisen sein. Gem. § 200a Abs. 7 AO-E sollen die Betragsgrenzen spätestens alle drei Jahre und spätestens erstmals zum 01.01.2026 evaluiert werden.

Nach § 199 Abs. 2 Satz 2 AO-E soll die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren können, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. Ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E 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-E.

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

Erstmalige Anwendung

Die Regelungen sollen erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 beginnen, Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO-E.

3.2 Weitere Änderungen

3.2.1 Aufzeichnungspflicht bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 und Abs. 4 AO-E)

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-E soll die Finanzbehörde künftig jederzeit die Vorlage der Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO (Local-File und Master-File) verlangen können (z.B. Beantragung eines Vorabverständigungsverfahrens); bei Außenprüfungen soll zudem anders als bislang die Vorlage der Aufzeichnungen ohne gesondertes Verlangen erfolgen. Laut Gesetzesbegründung unterstreicht die Gesetzesanpassung die bereits bestehende Beweisvorsorgepflicht des Steuerpflichtigen. Sie soll zudem dazu beitragen, den Ablauf der Außenprüfung zu beschleunigen.

Auch soll laut dem Entwurf die Frist für die Vorlage der Aufzeichnungen in allen Fällen künftig nur noch 30 Tage nach Anforderung oder nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung betragen. Bislang sieht 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 hat 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 müssten 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-E verankert.

Erstmalige Anwendung:

§ 90 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 und 5 AO-E sollen erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 beginnen, Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO-E.

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

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). Die Norm des § 162 Abs. 4 AO stellt eine reine Sanktionsvorschrift für die Verletzung von Mitwirkungspflichten dar und verstößt möglicherweise gegen das Unionsrecht. Das FG Bremen sieht eine Ungleichbehandlung gegeben, denn die Sanktionsvorschrift betreffe nur Steuerpflichtige, die Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland unterhielten. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist laut FG auch nicht gerechtfertigt, da bei Verletzung der Mitwirkungspflichten bereits nach § 162 Abs. 3 AO das Finanzamt zulasten des Steuerpflichtigen eine Schätzung vornehmen kann. Die (zusätzliche) Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO stellt damit eine reine, nicht gerechtfertigte Sanktion dar. Der EuGH hat nun zu klären, ob die in § 162 Abs. 4 AO vorgesehene Möglichkeit der Festsetzung eines Zuschlags wegen Nichtvorlage von Verrechnungspreisdokumentationen i.S.v. § 90 Abs. 3 AO mit der Niederlassungsfreiheit bzw. Dienstleistungsfreiheit vereinbar ist.²

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

- ▶ 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-E sind insbesondere die vom Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile und bei verspäteter Vorlage auch die Dauer der Fristüberschreitung zu berücksichtigen.

Erstmalige Anwendung:

§ 162 Abs. 4 AO-E soll erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 beginnen, Art. 97 § 37 Abs. 2 EGAO-E.

3.2.3 Verlagerung der Buchführung ins Ausland

Die Möglichkeit zur Verlagerung der Buchführung soll auf mehrere EU-Mitgliedstaaten (§ 146 Abs. 2a AO-E) bzw. mehrere Drittstaaten (§ 146 Abs. 2b AO-E) erweitert werden. Laut Gesetzesbegründung soll die Änderung nicht nur Steuerpflichtige betreffen, 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 soll lediglich die Benennung des Systemstandorts oder des beauftragten Dritten und dessen Anschrift erforderlich sein, § 146 Abs. 2b Satz 2 Nr. 1 AO-E.

Bei einem Rückverlagerungsverlagen soll die Buchführung gem. § 146 Abs. 2b Satz 3 AO-E nicht mehr zwingend nach Deutschland rückverlagert werden müssen, 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.

² Vorlagebeschluss, FG Bremen v. 07.07.2021, 2 K 187/17 (3) (anhängig beim EuGH unter C-431/21), EFG 2021, S. 1665ff.

Erstmalige Anwendung

Die Änderung tritt am 01.01.2023 in Kraft, Art. 7 DAC7-Umsetzungsgesetz-E. Eine gesonderte Anwendungsregelung ist nicht vorgesehen.³

3.2.4 Sonstige Änderungen

- ▶ Gem. § 87a Abs. 1a AO-E soll die Möglichkeit geschaffen werden, 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-E). Eine Schlussbesprechung soll mit Zustimmung des Steuerpflichtigen auf diese Weise oder auch fernmündlich durchgeführt werden können (§ 201 Abs. 1 AO).⁴
- ▶ Die Geltung der Vorschriften über die Verarbeitung personenbezogener Daten soll gem. § 138a Abs. 8 AO-E 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 erstreckt werden, 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 soll die Möglichkeit der nachträglichen Information des Nutzers durch die Streichung der Worte „übermittelt hat oder“ entfallen.
- ▶ Aufbewahrungspflichten für Unterlagen: In § 147 Abs. 6 Satz 1 und 2 AO-E soll geregelt werden, dass die aufzeichnungspflichtigen Daten nicht nur auf einem Datenträger, sondern auch auf anderen Wegen, wie z.B. eine durch die Finanzverwaltung oder den Steuerpflichtigen bereit gestellte Cloud oder einen Online-Speicher, übertragen werden können. Ein neuer § 147 Abs. 7 AO-E soll gesetzlich regeln, dass die Daten der Steuerpflichtigen im Rahmen von Außenprüfungen oder Nachschau auf Laptops gespeichert und damit nicht nur im Betrieb des Steuerpflichtigen oder in Amtsräumen der Finanzverwaltung verarbeitet werden dürfen, sofern die Daten nach dem Stand der Technik gesichert sind.
- ▶ In § 147b AO-E ist eine Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen vorgesehen. Die Verordnung soll eine einheitliche digitale Schnittstelle und eine Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export von Daten bestimmen, die digital erstellt wurden und nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren sind. Werden Aufzeichnungen entgegen von Bestimmungen der Finanzverwaltung nicht über eine digitale Schnittstelle entsprechend den Vorgaben z.B. von § 146a AO oder § 147b AO-E i.V.m. der jeweiligen Verordnung zur Verfügung gestellt, soll gem. § 158 Abs. 2 Satz 2 AO-E die Richtigkeitsvermutung der Buchführung entfallen.
- ▶ Einführung neuer Ordnungswidrigkeiten bzw. Bußgeldtatbestände in § 379 AO für Fälle, in denen aufbewahrungspflichtige Aufzeichnungen und Unterlagen vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 oder 4 AO nicht oder nicht für die vorgeschriebene Dauer aufbewahrt oder entgegen § 147a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 Satz 1 AO nicht oder nicht mindestens sechs Monate aufbewahrt werden (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 AO-E). Ordnungswidrig soll auch der vorsätzliche oder leichtfertige Verstoß gegen eine vollziehbare Anordnung nach § 147 Abs. 6 Satz 1 AO sein (§ 379 Abs. 2 Nr. 1h AO-E) sowie außerdem, wenn entgegen § 147a Abs. 6 Satz 2 Nr. 1 AO ein Datenzugriff nicht, nicht richtig oder nicht

³ Nach ständiger BFH-Rechtsprechung sind Gesetzesänderungen auf dem Gebiet des Verwaltungsverfahrens in allen anhängigen Verwaltungs- und Gerichtsverfahren einschließlich des Revisionsverfahrens zu berücksichtigen, vgl. Baum, eKommentar AO, § 415 AO, Rn. 8.

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.

vollständig gewährt wird (§ 379 Abs. 2 Nr. 1i AO-E). Der Bußgeldrahmen soll für den neuen Bußgeldtatbestand in § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 AO-E bis zu 5.000 Euro und für die anderen neuen Tatbestände bis zu 25.000 Euro betragen, § 379 Abs. 4, Abs. 6 AO-E.

Erstmalige Anwendung

Sofern nicht gesondert angemerkt, sollen die Regelungen erstmals für Besteuerungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 beginnen (Art. 97 § 37 Abs. 2, 3 EGAO-E).

4. Inkrafttreten

Das Gesetz soll größtenteils zum 01.01.2023 in Kraft treten, Artikel 7 Abs. 7 DAC7-Umsetzungsgesetz-E. Einzig eine in dieser Übersicht nicht näher erläuterte und nur für den Bereich Land- und Forstwirtschaft relevante Folgeänderung in § 142 Abs. 1 AO im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform soll erst zum 01.01.2025 in Kraft treten, Artikel 7 Abs. 7 DAC7-Umsetzungsgesetz-E.

Die gewählte Gesetzgebungstechnik führt in Zusammenhang mit den in Artikel 4 in das EGAO aufgenommenen Anwendungsregelungen dazu, dass eine Reihe von Neuerungen in der Abgabenordnung bereits zum 01.01.2023 in den Gesetzestext der AO aufgenommen werden, aber erst ab 2025 anwendbar sein sollen. Da sich die Anwendungsregelung explizit auf die Neufassung bezieht, bleiben bis zum Erstanwendungszeitpunkt der Neuregelungen die Altregelungen der jeweiligen §§ der AO weiterhin anwendbar.⁵

⁵ Vgl. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, 298. Lieferung, § 52 EStG Rz. 3.

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.