

Reform zur Modernisierung von Betriebsprüfungen ist auf dem Weg

Das deutsche Bundesfinanzministerium veröffentlichte im Juli 2022 einen Referentenentwurf zur Reform der Vorschriften zu Betriebsprüfungen und zur Umsetzung der DAC 7 Richtlinie. Nun wurde auch der Regierungsentwurf bekannt gegeben.

In Kürze

Am 12. Juli 2022 veröffentlichte das Bundesfinanzministerium einen vorläufigen Gesetzesentwurf (im Folgenden der „**Referentenentwurf**“), der u. a. eine Reform der Vorschriften zu Betriebsprüfungen und zur Buchführung in der Abgabenordnung, sowie einige neue Regeln zur zwischenstaatlichen Amtshilfe im EU-Amtshilfegesetz enthält. Der Entwurf wurde am 24. August 2022 im Bundeskabinett beschlossen und am 29. August 2022 wurde nun auch der **Regierungsentwurf** bekannt gegeben.

Bisher wurde der Regierungsentwurf noch nicht in den Bundestag eingebracht, so dass weiterhin noch Änderungen möglich sind. Der Gesetzesentwurf wurde als Teil eines übergreifenden Gesetzespakets veröffentlicht, das auch den Referentenentwurf zur Umsetzung der **DAC 7 Richtlinie** umfasst, so dass aktuell von einer gemeinsamen Umsetzung noch vor Jahresende ausgegangen werden kann.

Erklärtes **Ziel** der Reform ist es, langwierige Betriebsprüfungsverfahren zu modernisieren und die Pflichten sowohl der Finanzverwaltung als auch der Steuerpflichtigen zu präzisieren sowie die Kooperation zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zu verbessern. Die Einführung neuer Vorschriften zur Beschleunigung von Betriebsprüfungen ist zunächst positiv zu bewerten. Gleichwohl erweitert der Referentenentwurf allerdings die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und sieht sogar ein neues sog. **qualifiziertes Mitwirkungsverlangen** vor, welches nicht einmal einer Begründung durch die Steuerbehörden bedarf und zu empfindlichen **Mitwirkungsverzögerungsgeldern** (ggf. samt **Zuschlägen**) führen kann, wenn Steuerpflichtige diesen Aufforderungen nicht rechtzeitig nachkommen. Das in der Gesetzesbegründung zum Gesetzesentwurf gegebene Versprechen, Steuerpflichtige und Betriebsprüfer gleichermaßen in die Pflicht zu nehmen, wird durch den insgesamt enttäuschenden Gesetzesentwurf nicht eingelöst.

Es ist derzeit vorgesehen, dass die neuen Vorschriften für Besteuerungszeiträume gelten sollen, die nach dem 31. Dezember **2024** beginnen.

Kontaktdaten

Jana Fischer
Partner
Frankfurt

Eva Jürgens
Associate
Frankfurt

Wichtigste Auswirkungen

- Der Beginn einer Betriebsprüfung hemmt in der Regel die gesetzliche Verjährung. Dem Gesetzesentwurf zufolge soll diese **Ablaufhemmung künftig nur noch maximal fünf Jahre** dauern dürfen. Danach tritt Festsetzungsverjährung ein und eine Änderung der Steuerfestsetzung aufgrund von Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung wäre nur noch in Ausnahmefällen zulässig.
- Zudem sollen Betriebsprüfer künftig die Möglichkeit haben, während einer Betriebsprüfung auf schriftlichem oder elektronischem Weg formell die Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu verlangen (sog. **qualifiziertes Mitwirkungsverlangen**). Eine Pflicht, dieses formelle Mitwirkungsverlangen zu begründen, ist nicht vorgesehen. Die Nichtbeantwortung innerhalb eines Monats kann mit einem **Mitwirkungsverzögerungsgeld** von maximal EUR 10.000 (EUR 100 x max. 100 Tage) geahndet werden. Zusätzlich kann ein **Zuschlag** in Höhe von max. EUR 1.000.000 (max. EUR 10.000 x max. 100 Tage) verhängt werden, wenn aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit nicht davon ausgegangen werden kann, dass er dem Mitwirkungsverlangen nachkommt und in der Vergangenheit bereits ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde, oder zu erwarten ist, dass das Mitwirkungsverzögerungsgeld allein keine wirkliche Bedrohung darstellt, weil der Steuerpflichtige sehr hohe Umsatzerlöse hat oder einem großen Konzern angehört.

Im Detail

Reform der Vorschriften zu Betriebsprüfungen:

- Verhandlungen und Besprechungen sollen künftig auch in Form von Online-Videokonferenzen erfolgen können (§ 87a AO). Gleiches gilt für Schlussbesprechungen von Betriebsprüfungen (§ 201 AO).
- Auf Antrag können bei begründetem Interesse bereits einzelne abgrenzbare Feststellungen durch einen Teilabschlussbescheid festgestellt werden (§ 180 Abs. 1a AO).
- Nach dem Gesetzesentwurf soll die **Verrechnungspreisdokumentation** nicht mehr nur auf Verlangen der Betriebsprüfer, sondern **automatisch** zu Beginn einer Betriebsprüfung vorgelegt werden müssen (§ 90 AO). Darüber hinaus sieht der Gesetzesentwurf eine Frist von 30 Tagen für die Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation vor. Im Gegensatz dazu unterscheidet das derzeitige Gesetz zwischen gewöhnlichen Aufzeichnungen (die innerhalb von 60 Tagen nach Anforderung vorzulegen sind) und Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (die innerhalb von 30 Tagen nach Anforderung vorzulegen sind). Die Neuregelung stellt damit keine Vereinfachung, sondern eine **zusätzliche Belastung** für den Steuerpflichtigen dar. Insbesondere in Fällen, in denen der Steuerpflichtige anschlussgeprüft ist und eine Vielzahl ähnlicher Routine-transaktionen hat, wird die Verrechnungspreisdokumentation von den Betriebsprüfern nicht immer angefordert, da sie ihnen keine zusätzlichen Erkenntnisse bringt.
- Die Pflicht zur Anzeige und Berichtigung von abgegebenen Steuererklärungen im Falle von Fehlern (§ 153 AO) wird erweitert auf Fälle, in denen der Betriebsprüfer Feststellungen für den Prüfungszeitraum getroffen hat und der Sachverhalt auch für Folgezeiträume der Betriebsprüfung gilt. Diese Erweiterung der Berichtigungspflicht zielt darauf ab, (Anschluss-)Betriebsprüfungen zu beschleunigen. In der Vergangenheit haben Betriebsprüfer häufig bereits getroffene Feststellungen für die nachfolgende Betriebsprüfung weiterhin zugrunde gelegt, sodass sich separate Berichtigungserklärungen erübrigten. Die neue Vorschrift stellt somit eine zusätzliche Belastung für den Steuerpflichtigen dar, die im Falle eines Verstoßes sogar strafrechtliche Sanktionen nach sich ziehen kann.
- Die Einleitung einer Betriebsprüfung hemmt in der Regel die **gesetzliche Verjährung** (§ 171 AO). Beginnt der Betriebsprüfer mit konkreten Prüfungsmaßnahmen innerhalb der ersten sechs Monate, kann die Ablaufhemmung grundsätzlich unbegrenzt sein. Dies kann zu nicht enden wollenden Betriebsprüfungen führen, die häufig umfangreiche Kapazitäten auf Seiten des Steuerpflichtigen binden. Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass diese Ablaufhemmung künftig nur noch **maximal fünf Jahre** andauern darf. Nach Ablauf dieser Frist würde die Ablaufhemmung enden und die Veranlagung bekäme festsetzungsverjährt. Als Folge dessen wären Änderungen der Steuerfestsetzung aufgrund von Prüfungsfeststellungen nur noch eingeschränkt möglich.
 - Wird die Betriebsprüfung allerdings auf Antrag des Steuerpflichtigen unterbrochen, oder ein Strafverfahren eingeleitet, soll sich die 5-Jahresfrist um den entsprechenden Zeitraum **verlängern**. Im Fall der **zwischenstaatlichen Amtshilfe** verlängert sich die Frist um ein weiteres Jahr (der Referentenentwurf hatte noch ein 2-jährige Verlängerung vorgesehen) (allerdings nur, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der 5-Jahres-Frist davon in Kenntnis gesetzt wurde). Folglich könnten die Betriebsprüfer zukünftig das Instrument der zwischenstaatlichen Amtshilfe nutzen, um den Zeitraum der Betriebsprüfung zu verlängern.
 - Wurde ein **Mitwirkungsverzögerungsgeld** (siehe unten) wegen einer Verzögerung der Mitwirkung festgesetzt, **verlängert** sich die maximale Dauer von fünf Jahren um den Zeitraum der Verzögerung, aber **mindestens** um ein Jahr. Nach dem Gesetzeswortlaut würde dies sogar gelten, wenn der Steuerpflichtige erfolgreich Einspruch gegen das Mitwirkungsverzögerungsgeld erhebt. Auch hier könnten Betriebsprüfer, die mit dem nahenden Eintritt der Verjährung zu kämpfen haben, das neue Mitwirkungsverzögerungsgeld als Mittel einsetzen, um den Zeitraum der Betriebsprüfung zu verlängern. Der ursprüngliche Referentenentwurf wurde nachträglich sogar nochmals verschärft: Selbst wenn dem Steuerpflichtigen die Erfüllung der Mitwirkung **unmöglich** ist, gilt die Mindestverlängerung der 5-Jahresfrist um ein Jahr, wenn der Steuerpflichtige nicht **unverzüglich** auf die Unmöglichkeit hinweist.

- Der Gesetzesentwurf ermöglicht es den Betriebsprüfern, bereits zusammen mit der Prüfungsanordnung **Buchführungsunterlagen anzufordern** und auf dieser Grundlage Prüfungsschwerpunkte festzulegen (§ 197 AO). Diese neue Vorschrift zielt darauf ab, die Durchführung der Betriebsprüfung zu beschleunigen. Der Regierungsentwurf sieht zudem erfreulicherweise die schnellere Einleitung einer Betriebsprüfung vor; diese soll künftig binnen eines Jahres nach Ablauf des Jahres, in dem der Steuerbescheid erlassen wurde, beginnen müssen. Hat die Behörde den verspäteten Betriebsprüfungsbeginn zu vertreten, wird die 5-Jahresfrist automatisch mit Ablauf dieses Folgejahres in Gang gesetzt.
- Darüber hinaus sieht der Gesetzesentwurf die Möglichkeit zur **Vereinbarung von Gesprächen zwischen Steuerpflichtigem und Betriebsprüfer** in regelmäßigen Abständen vor, und Steuerpflichtiger und Betriebsprüfer können einvernehmlich **Rahmenbedingungen** für die Mitwirkung bei der Betriebsprüfung festlegen. Sofern der Steuerpflichtige diese Rahmenbedingungen erfüllt, soll ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (siehe unten) unterbleiben. Es bleibt jedoch offen, ob schon die verspätete Beantwortung von Prüfungsanfragen einen Verstoß gegen die Vereinbarung der Rahmenbedingungen darstellen kann.
- Weiterhin sieht der Gesetzesentwurf ein sog. formelles **qualifiziertes Mitwirkungsverlangen** vor, das schriftlich oder elektronisch erlassen werden muss. Ein solches qualifiziertes Mitwirkungsverlangen bedarf **keiner Begründung**. Im Regierungsentwurf wurde lediglich nachgebessert, dass der Steuerpflichtige zumindest auf die Möglichkeit eines solchen Verlangens im Vorfeld hingewiesen werden muss. Die Nichtbeantwortung innerhalb eines Monats kann mit einem Verzögerungsgeld von **max. EUR 10.000** (EUR 100 x max. 100 Tage) geahndet werden. Zusätzlich kann ein **Zuschlag** in Höhe von **max. EUR 1.000.000** (max. EUR 10.000 x max. 100 Tage) festgesetzt werden, wenn aufgrund des Verhaltens des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit nicht davon ausgegangen werden kann, dass er dem Mitwirkungsverlangen nachkommt und in der Vergangenheit bereits ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde, oder zu befürchten ist, dass das Mitwirkungsverzögerungsgeld allein keine wirkliche Bedrohung darstellt, weil der Steuerpflichtige hohe Umsatzerlöse hat oder einem großen Konzern angehört.
 - Von der Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes kann aber abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Verzögerung **entschuldbar** ist. Da das qualifizierte Verlangen keiner Begründung bedarf, wird es für den Steuerpflichtigen in der Regel schwierig sein, die Hintergründe des jeweiligen konkreten Verlangens zu verstehen. Um den Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens zu vermeiden, sollten Steuerpflichtige bestrebt sein, sich mit dem Betriebsprüfer zu Beginn einer Betriebsprüfung auf die **verbindlichen Rahmenbedingungen** zu einigen, und diese einzuhalten.
 - Der **Zuschlag** zum Verzögerungsgeld kann festgesetzt werden, wenn **entweder** in den letzten fünf Jahren bereits einmal eine Geldbuße festgesetzt wurde und nach vernünftigem Ermessen nicht davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige das Mitwirkungsverlangen erfüllen wird; **oder** wenn anzunehmen ist, dass sich der Steuerpflichtige allein aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Umsatz von mindestens EUR 12 Mio.; oder wenn der Steuerpflichtige einem Konzern angehört, dessen im Konzernabschluss ausgewiesenen konsolidierten Umsatzerlöse in einem der von der Betriebsprüfung erfassten Kalenderjahre mindestens EUR 120 Mio. betragen) nicht von der Höhe des Mitwirkungsverzögerungsgeldes abschrecken lässt.
 - Wird ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt, so verlängert sich die **5-jährige Ablaufhemmung** um den Zeitraum der Verzögerung, **mindestens** jedoch um ein Jahr (**selbst bei Unmöglichkeit (!)**, siehe oben). Wird das qualifizierte Mitwirkungsverlangen oder die Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgelds oder des Zuschlags angefochten, so endet die Verjährungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf.
 - Das neue Mitwirkungsverzögerungsgeld **ersetzt** die Möglichkeit der Festsetzung des sog.(einfachen) Verzögerungsgeldes bei verspäteter Beantwortung von Anfragen im Rahmen von Betriebsprüfungen, das derzeit zwischen EUR 2.500 und EUR 250.000 betragen kann, sofern die Frist angemessen war.

Reform der Vorschriften zur Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den EU-Mitgliedstaaten:

- Allgemein: Das EU-Amtshilfegesetz enthält Vorschriften zum automatischen Austausch von Informationen, zu gemeinsamen Betriebsprüfungen und zu Auskunftersuchen seitens einer EU-Behörde an eine andere.
- Ende von 'fishing expeditions' in Sicht? Auskunftersuchen, die darauf abzielen, unbekannte Sachverhalte und/oder Personen zu ermitteln, können bisweilen vage und sehr weit gefasst sein. Die Grenze zwischen einem zulässigen Auskunftersuchen und einer unzulässigen Beweisausforschung ist in der Regel dort, wo **Anfragen „ins Blaue hinein“** gestellt werden. Der Gesetzesentwurf versucht nun, diese Grenze klarer zu ziehen, und definiert die Umstände, unter denen ein Finanzamt argumentieren kann, dass der Sachverhalt **voraussichtlich von erheblicher Bedeutung für die nationale Besteuerung** ist. Die Behörde, die fortan um Informationen ersucht, muss ihr Auskunftersuchen detailliert begründen. Durch die **Anhebung des formalen Standards** wird die ersuchende Behörde gezwungen, ihr Auskunftersuchen zu konkretisieren statt es nur vage zu formulieren. Dieses Erfordernis ist daher eine erfreuliche und längst überfällige Neuerung.
- Der Gesetzesentwurf setzt auch für **Gruppenauskunftersuchen** höhere formelle Standards. Die ersuchende Behörde muss die Gruppe detailliert beschreiben und mitteilen, warum die Informationen benötigt werden und welchen Beitrag die ersuchten Informationen zur inländischen Besteuerung durch die ersuchende Behörde leisten. Es ist zu hoffen, dass das Begründungserfordernis zukünftig die Behörden von Auskunftersuchen aus bloßem Interesse abhalten wird.
- Lizenzgebühren sollen künftig unter den automatischen Informationsaustausch fallen: Künftig sollen auch Lizenzgebühren Teil des automatischen Informationsaustauschs unterliegen.
- Klärung der Verfahrensrechte von Amtsträgern ausländischer Finanzbehörden in Deutschland: Schließlich werden auch die konkreten Regeln und Rechte für Amtsträger aus anderen EU-Ländern in Deutschland (von Anwesenheitsrecht bis hin zu Befragungsrechten) gesetzlich normiert.

Reform der deutschen Buchführungsvorschriften:

Der Gesetzesentwurf enthält des Weiteren einige Neuerungen im Hinblick auf die allgemeinen Buchführungsvorschriften in Deutschland:

- Sobald eine Genehmigung für die Verlagerung der elektronischen Buchführung in ein Nicht-EU-Land widerrufen wurde, konnte das Finanzamt die Rückverlagerung der Buchführung nach Deutschland verlangen. Im Referentenentwurf wird klargestellt, dass eine **Rückverlagerung der Buchführung in einen EU-Mitgliedstaat ausreichend** ist. Dies erhöht die Flexibilität internationaler Konzerngesellschaften bei der Wahl ihres Buchführungsstandorts innerhalb der EU. Im Regierungsentwurf ist nunmehr zudem klargestellt, dass auf Antrag die Verlagerung der Buchführung nicht nur in einen Drittstaat, sondern in mehrere Drittstaaten erfolgen darf.
- Eine neue Regelung sieht vor, im Sinne einer Vereinfachung des Hochladens von Daten und der Standardisierung des **Datenexports** durch Rechtsverordnung eine neue **elektronische Schnittstelle** zu schaffen. Mit dieser neuen elektronischen Schnittstelle könnte ein Schlusstrich unter die andauernde Diskussion zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen über die richtige Software gezogen werden. Die neue Regelung bedeutet jedoch mit einiger Wahrscheinlichkeit weitere Belastungen für die Steuerpflichtigen, da diese ihre Systeme entsprechend anpassen und die neue Schnittstelle implementieren müssen. Die Rechtsverordnung könnte möglicherweise die Nutzung einer solchen elektronischen Schnittstelle zwingend vorschreiben.
- Die **Beweiskraft der Buchführung** soll zukünftig geschmälert werden, wenn vorgeschriebene Schnittstellen nicht implementiert oder Daten nicht im vorgeschriebenen elektronischen Format übermittelt werden. Nach dem Referentenentwurf kann das Finanzamt die Buchführung bereits verwerfen, wenn die Daten nicht elektronisch übermittelt werden. Bisher war das nur möglich, wenn das Finanzamt Anlass hatte, die sachliche Richtigkeit der Buchführung oder Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen zu beanstanden. Im Falle einer Verwerfung der Buchführung ist das Finanzamt berechtigt, eine **Schätzung** der Einkünfte des Steuerpflichtigen vorzunehmen.

- Neuer Ordnungswidrigkeitentatbestand (§ 379 AO): Künftig sollen Verstöße gegen die **Aufbewahrungspflicht** nach §§ 147 und 147a AO, sowie ein nicht ordnungsgemäß gewährter **Fernzugriff** gemäß § 147 Abs. 6 AO als Ordnungswidrigkeit zu qualifizieren sein. Der Regierungsentwurf sieht sogar noch eine weitere Verschärfung vor: In Fällen, in denen sich Daten bei Dritten befinden, soll die Behörde das Format künftig vorschreiben können. Verstöße hiergegen sollen künftig bußgeldbewehrt sein.
 - Ein Verstoß gegen die Aufbewahrungspflichten kann dann eine Geldbuße in Höhe von **max. EUR 5.000** nach sich ziehen.
 - Die nicht ordnungsgemäße Gewährung des Fernzugriffs bzw. Verstöße gegen die technischen Vorgaben kann mit einer Geldbuße in Höhe von **max. EUR 25.000** sanktioniert werden. Parallel kann die Nichtgewährung des Fernzugriffs weiterhin mit einem **Verzögerungsgeld** in Höhe von EUR 2.500 bis EUR 250.000 sanktioniert werden.

DAC7

- Das Gesetzgebungspaket enthält zudem den Referentenentwurf zur Umsetzung der DAC7 Richtlinie, die bis Ende des Jahres umgesetzt werden muss.
- Die neuen Meldepflichten sollen zukünftig im sog. **Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG)** zu finden sein.
- Die Nichtbefolgung der neuen Regeln, die ab 2023 gelten sollen, kann von Bußgeldern bis hin zur (Teil-)Sperrung der Plattform reichen.
