

# Aktuelle Entwicklungen bei der steuerlichen Außenprüfung

Münster, 29. Januar 2024

Dr. Franziska Peters, Richterin am Bundesfinanzhof

# I. Einführung

- Zu Beginn des Jahres 2023 sind Teile der Regelungen des DAC 7-Umsetzungsgesetzes zur Reform der Betriebsprüfung in Kraft getreten
- Weitere Neuregelungen werden ab 2025 gelten
- Einerseits Wille des Gesetzgebers zur Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens erkennbar, andererseits Schaffung neuer Investitions- und Anzeigepflichten

## II. Reform der Betriebsprüfung durch das DAC7-Umsetzungsgesetz

- 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 vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I 2022, S. 2730)
- Ziel des Gesetzes ist die Umsetzung der als „DAC 7“ bezeichneten Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.3.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (ABl. Nr. L 104/1 v. 25.3.2021) (Amtshilferichtlinie)
  - Über eine EU-weite Meldepflicht für digitale Plattformen sollen die Finanzbehörden einen besseren Zugang zu Informationen erlangen, die für eine gleichmäßige und gesetzliche Besteuerung, insb. von Einkünften, die unter Verwendung digitaler Plattformen erzielt werden, erforderlich sind
- Darüber hinaus sollen steuerverfahrensrechtliche Bestimmungen der AO, insb. im Zusammenhang mit der Durchführung von Außenprüfungen, punktuell modernisiert werden

# 1. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- Ziele des Gesetzgebers für den Bereich der steuerlichen Außenprüfung:
  - Digitalisierung
  - Beschleunigung der Außenprüfung
  - Verbesserung der Kommunikation
  - Stärkung der Kooperation zwischen den Akteuren der BP
- Vielzahl von Einzelregelungen, die mehrere „Stellschrauben“ im Ablauf der Betriebsprüfung betreffen

# 1. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Digitalisierung**

- Elektronische Durchführung von Verhandlungen und Besprechungen nach § 87a AO
- Datenzugriff bei Cloudlösungen und Datenplattformen nach § 147 Abs. 6 AO
- Zulässigkeit der Verarbeitung und Aufbewahrung von Daten der Stpfl. auch auf mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörden unabhängig von deren Einsatzort gemäß § 147 Abs. 7 AO

# 1. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

## • **Beschleunigung der Außenprüfung**

- Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO in Verbindung mit den neuen Fristen für den Erlass einer Prüfungsanordnung nach § 197 Abs. 5 AO
  - Schnellere Anordnung, Durchführung und Auswertung der Betriebsprüfungsergebnisse
- Schaffung einheitlicher Schnittstellen für weitere Datenverarbeitungssysteme nach § 147b AO
  - **Achtung:** § 158 AO Abs. 2 Nr. 2 AO nF!
- Verkürzte Vorlagefristen gemäß §§ 90 Abs. 4 und § 162 Abs. 4 AO
- Anforderungen Unterlagen mit Bekanntgabe Prüfungsanordnung nach § 197 Abs. 3 AO

# 1. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Verbesserung der Kommunikation**
  - Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten nach § 197 Abs. 4 AO
  - Vereinbarung von Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 199 Abs. 2 S. 4 AO
  - Vereinbarung von Zwischenbesprechungen nach § 199 Abs. 2 S. 3 AO

# 1. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Stärkung der Kooperation**

- Gesetzesmaterialien betonen, dass die Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen im Vordergrund stehen und Außenprüfer und Steuerpflichtige gleichermaßen in die Pflicht genommen werden sollen
- Das Gesetz regelt allerdings überwiegend Verschärfungen der Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen, während die Zugeständnisse des Prüfers an Transparenz und Kooperation überwiegend in dessen Ermessen gestellt werden

# 1. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Stärkung der Kooperation**

- Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen, § 200a AO
- Teilabschlussbescheid, § 180 Abs. 1 a AO und frühzeitige verbindliche Zusage, § 204 Abs. 2 AO
- „Experimentierklausel“ Steuerkontrollsystem, § 38 EGAO

## 2. Festsetzungsfrist und Prüfungsanordnung

### **Beispiel:**

Die Steuerberaterin des Unternehmers B gibt dessen ESt-Erklärung für das Jahr 2025 im Jahr 2026 ab. Der ESt-Bescheid ergeht im Jahr 2027. Die ESt-Erklärung des Jahres 2027 wird von der Steuerberaterin im Jahr 2028 abgegeben und der ESt-Bescheid 2027 ergeht im Jahr 2029. Im Jahr 2030 erlässt das FA eine Betriebsprüfungsanordnung für die Jahre 2025 bis 2027. Ist die Prüfung sämtlicher Jahre des Prüfungszeitraums zulässig und können nach Abschluss der Prüfung für sämtliche Jahre geänderte ESt-Bescheide ergehen?

# a) Neue zeitliche Grenze der Ablaufhemmung

- § 171 Abs. 4 AO nF regelt eine neue zeitliche Grenze für den Ablauf der Festsetzungsfrist bei Durchführung einer Außenprüfung
- Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, läuft gemäß § 171 Abs. 4 S. 1 AO die Festsetzungsfrist für die betreffenden Steuern nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind
- Die Ablaufhemmung endet gemäß § 171 Abs. 4 S. 3 AO spätestens **fünf Jahre** nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekannt gegeben wurde

# a) Neue zeitliche Grenze der Ablaufhemmung

- § 171 Abs. 4 S. 3 AO beschränkt sowohl den für die Durchführung als auch den für die Auswertung der Prüfungsfeststellungen zur Verfügung stehenden Zeitraum
- Fünfjahresfrist gilt gemäß § 171 Abs. 4 S. 4 bis 8 AO nicht bzw. verlängert sich, wenn
  - Verschiebung oder Unterbrechung Außenprüfung auf Antrag des Stpfl.
  - Inanspruchnahme zwischenstaatliche Amtshilfe durch Prüfer
  - Unterbrechung Außenprüfung wegen Einleitung Strafverfahren
  - Mitwirkungsverzögerung iSv § 200a AO n.F.
- Gilt erstmals für Steuern und Steuervergütungen, die nach dem 31.12.2024 entstehen

# a) Neue zeitliche Grenze der Ablaufhemmung

- Aber: Dauer Festsetzungsfrist (vier oder fünf bzw. zehn Jahre) bleibt unverändert
  - Hinweis: Die von einem Erben durch eine unterlassene Berichtigung gemäß § 153 Abs. 1 AO begangene Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) führt nicht zu einer weiteren Verlängerung der Festsetzungsfrist, wenn diese sich schon aufgrund einer Steuerhinterziehung des Erblassers nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängert hatte (BFH, Urteil vom 21. Juni 2022 – VIII R 26/19 –, BStBl II 2023, 210)
- Übrige Tatbestände der Ablaufhemmung bleiben unberührt

## b) Neue zeitliche Grenze für Erlass der Prüfungsanordnung

- Bei steuerlich beratenen Stpfl. soll die Prüfungsanordnung gemäß § 197 Abs. 5 AO n.F. bis zum Ablauf des Kalenderjahres erlassen werden, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerbescheid wirksam geworden ist
- Bei späterem Prüfungsbeginn entsprechende Verkürzung der 5-Jahresfrist
- Erstreckt sich wie im Regelfall die Außenprüfung auf mehrere Jahre, ist der Zeitpunkt des Wirksamwerdens des zuletzt ergangenen Steuerbescheids einheitlich maßgeblich
- Bei der Anordnung einer Außenprüfung über mehrerer Jahre muss also nur in Bezug auf das Prüfungsjahr, für das zuletzt ein Steuerbescheid ergangenen ist, die Jahresfrist eingehalten werden

## b) Neue zeitliche Grenze für den Erlass der Prüfungsanordnung

- Zusammenspiel § 171 Abs. 4 S. 3 und § 197 Abs. 5 S. 3 AO
  - Fünfjahresfrist beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem die Prüfungsanordnung erlassen wurde, zu laufen
  - § 197 Abs. 5 S. 3 AO ermöglicht zwar einerseits die Mitprüfung weiter zurück liegender Jahre, zwingt aber andererseits die Finanzbehörde dazu, das jüngst veranlagte Jahr mit zu prüfen
- Förderung einer zeitnäheren Betriebsprüfung
- „Vertrauensvorschuss“ bei Erstellung der Steuererklärungen durch Angehörigen der Steuerberaterin Berufe

## c) Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

- § 200a AO als „Ausgleich“ für die Verkürzung der Ablaufhemmung
- Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a Abs. 1 AO
  - Schriftlich oder elektronisch
  - Frühestens 6 Monate nach Prüfungsanordnung
  - Begründung? Reicht Hinweis auf Erfolgslosigkeit aus?
  - Ermessensentscheidung („kann“) => Kooperation des Steuerpflichtigen entscheidend
  - Anfechtbarer Verwaltungsakt
- Anknüpfung an die allgemeinen Mitwirkungspflichten nach § 200 AO
  - Vorherige „einfache“ Aufforderung zur Mitwirkung erforderlich?
- Frist zur Mitwirkung: 1 Monat (Verlängerung möglich)
- Anwendung erst auf Außenprüfungen **ab 2025**

## c) Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

- Bei Mitwirkungsverzögerung (keine fristgerechte oder keine „hinreichende“ Mitwirkung)
  - Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes in Höhe von 75 EUR pro Verzugstag für maximal 150 Tage
  - Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld in Höhe von maximal 25.000 EUR pro Verzugstag für maximal 150 Tage
    - Ermessen
    - 1. Alt.: „Wiederholungsfall“
      - Mitwirkungsverzögerungsgeld bereits in vergangenen 5 Jahren festgesetzt
    - 2. Alt. Wirtschaftlich leistungsfähiger Betrieb
      - > 12 Mio EUR Umsatz/Jahr oder
      - Gesamtkonzern > 120 Mio EUR)

## c) Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

- Weitere Rechtsfolge Verlängerung der Ablaufhemmung
  - Gemäß § 200a Abs. 4 S. 1 AO gilt die Fünfjahresfrist des § 171 Abs. 4 S. 3 AO nF nicht bzw verlängert sich um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr
  - Fünfjahresfrist gilt gemäß § 200a Abs. 2 S. 2 AO außerdem dann nicht, wenn in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde
  - Bei Anfechtung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens läuft die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf ab
    - Nach Gesetzesbegründung unabhängig vom Erfolg des Rechtsbehelfs
    - **Aber:** Bei Erfolg des Rechtsbehelfs liegt keine mangelnde Kooperation vor

## 2. Festsetzungsfrist und Prüfungsanordnung

### Lösung Beispiel:

Für das Jahr 2025 würde mit Ablauf des Jahres 2030 Festsetzungsverjährung eintreten. Nach § 171 Abs. 4 S. 1 AO wäre der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt. Gemäß § 197 Abs. 5 S. 1 AO n.F. könnte allerdings im Jahr 2030 für das Jahr 2025 isoliert betrachtet keine Prüfungsanordnung mehr ergehen. § 197 Abs. 5 S. 3 AO ermöglicht hier die Mitprüfung des Jahres 2025, da der zuletzt ergangene ESt-Bescheid 2027 im Jahr 2029 ergangen ist und die Prüfungsanordnung für 2027 im darauffolgenden Jahr erlassen wurde. Die Ablaufhemmung für sämtliche Prüfungsjahre 2025 bis 2027 endet nach § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. mit Ablauf des Jahres 2035. Während nach derzeit geltendem Recht der Erlass einer Betriebsprüfungsanordnung für das Jahr 2025 noch bis Ende 2030 isoliert möglich wäre, erfordert eine Prüfung des Jahres 2025 nach neuem Recht die gleichzeitige Prüfung des Jahres 2027.

# 3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

§ 158 AO (Beweiskraft der Buchführung) wurde neu gefasst:

Abs. 1: Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen.

Abs. 2: Absatz 1 gilt nicht

1. soweit nach den Umständen des Einzelfalls Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit zu beanstanden oder

2. soweit die elektronischen Daten nicht nach der **Vorgabe der einheitlichen digitalen Schnittstellen** des § 41 Absatz 1 Satz 7 des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 4 Absatz 2a der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung, des § 146a oder des § 147b in Verbindung mit der jeweiligen Rechtsverordnung zur Verfügung gestellt werden.

# 3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

- Nach § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO nF wird die Vermutung der sachlichen Richtigkeit des Buchführungsergebnisses insbesondere dann aufgehoben, wenn steuerrelevante elektronische Daten dem Prüfer nicht den Vorgaben der §§ 146a, 147b AO entsprechend zur Verfügung gestellt werden
  - Begründung laut Regierungsentwurf: Erschwerung der Prüfung
- Gesetzliches „Regelbeispiel“ für schwerwiegenden formellen Fehler von sachlichem Gewicht, der zur Verwerfung der Buchführung führt
- **Wichtig:** §§ 146a, 147b AO betreffen nicht die inhaltliche Richtigkeit der Daten, sondern allein deren technische Übermittlung

# 3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

- § 147b AO nF sieht die verpflichtende Vereinheitlichung von Schnittstellen für den Datenexport vor
- Verordnungsermächtigung § 147b S. 1 und S. 2 AO
  - BMF kann durch Rechtsverordnung einheitliche digitale Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten bestimmen, die mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt worden und nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren sind
  - In der Rechtsverordnung soll auch eine Pflicht zur Implementierung und Nutzung der einheitlichen Schnittstelle bzw. Datensatzbeschreibung bestimmt werden können
- BMF hat Diskussionsentwurf für „Buchführungsdatenschnittstellenverordnung (DSFinVBV-E)“ vom 01.12.2023 an ausgewählte Berufsverbände versandt
- Gilt ab Inkrafttreten des DAC—Umsetzungsgesetzes für alle am 01.01.2023 anhängigen Verfahren
  - Nach § 9 Abs. 2 DSFinVBV-E Anwendung frühestens auf WJ nach dem 31.12.2027

# 3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

- **Kritik:**
  - Wahrung des Gesetzesvorbehalts zumindest zweifelhaft
    - § 147b AO überlässt, anders als § 146a AO, nicht nur die Regelung der technischen Details, sondern auch der allgemeinen Pflicht zur Einrichtung der einheitlichen Schnittstelle und Nutzung der Datensatzbeschreibungen einer Rechtsverordnung
    - Aber: Zumindest die Möglichkeit der Implementierung einer Pflicht zur Nutzung der einheitlichen Schnittstelle und der Datensatzbeschreibung wird ausdrücklich durch den parlamentarischen Gesetzgeber eingeführt (Drüen in: Tipke/Kruse, § 147b AO, Rn. 3)
  - Überschießende Tendenz
    - § 147b verweist allgemein auf § 147 Abs. 1 AO und umfasst damit nach dem Wortlaut bspw. auch Geschäftsbriefe
  - Rechtsunsicherheit
    - Begriff des „Datenverarbeitungssystems“ ist gesetzlich nicht definiert, was bereits zu Abgrenzungsproblemen bei der Bestimmung der Reichweite des Datenzugriffs führt
    - Angesichts der drohenden Verwerfung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und des erheblichen Investitionsaufwands Klarstellung zumindest in Rechtsverordnung erforderlich
  - VO könnte vom FG/BFH ohne Vorlage an das BVerfG verworfen werden

# 3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

- „Grundsätze ordnungsgemäßer Schätzung“
- Dreistufige Prüfung:
  - Schätzungsbefugnis dem Grunde nach (§ 162 AO)
  - Schätzung der Höhe nach
  - Plausibilität des Schätzungsergebnisses

# 3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

- Nach § 162 Abs. 2 S. 2 AO nF sind die Besteuerungsgrundlagen u.a. dann zu schätzen, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen nach § 158 Absatz 2 AO nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden können
- „Automatische“ Schätzung, wenn steuerrelevante Daten nicht im Wege des standardisierten Exports nach §§ 146a, 147b AO zur Verfügung gestellt werden?
  - Entspricht nach gesetzlicher Konzeption einer Verweigerung des Datenzugriffs
  - Hinweis: Die Frage, ob eine Schätzungsbefugnis auch dann besteht, wenn zwar gravierende formelle Mängel der Buchführung bestehen, der Steuerpflichtige aber meint nachweisen zu können, dass sich derartige Mängel nicht auf die Erfassung der Einnahmen ausgewirkt hätten bzw. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht hätten auswirken können, ist Gegenstand des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens X R 23/21

# 3. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

- Ordnungsgemäße Schätzung der Höhe nach setzt Wahl der zutreffenden Schätzungsmethode und deren technisch korrekte Anwendung voraus
- Hinweis: Richtsatzschätzung auf dem Prüfstand des BFH
  - Beitrittsaufforderung an das BMF, Beschluss vom 14. Dezember 2022 – X R 19/21 –, BFHE 278, 428

# 4. Neue Möglichkeiten kooperativer Verfahrensführung

- Teilabschlussbescheid, § 180 Abs. 1 a AO und frühzeitige verbindliche Zusage, § 204 Abs. 2 AO
- Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen nach Art. 97 § 38 EGAO „Experimentierklausel“

# a) Teilabschlussbescheid

## **Beispiel:**

Im Rahmen der Betriebsprüfung bei der ABC-GmbH & Co. KG ist nach erster Einschätzung des Prüfers u.a. die Zurechnung von Gewinnanteilen an die Komplementärin aufgrund einer nach Auffassung des Prüfers unangemessenen Gewinnverteilung, die Bildung einer Rückstellung dem Grunde und der Höhe nach und die Entstehung eines Veräußerungsgewinns aufgrund des Ausscheidens des Kommanditisten A, der über ein negatives Kapitalkonto verfügte, streitig. Die Gewinnverteilung ist in den Folgejahren ab 2024 unverändert geblieben. Der Sachverhalt ist insofern vollständig aufgeklärt, während bzgl. der Rückstellungsbildung noch Unterlagen beschafft werden müssen und hinsichtlich des Veräußerungsgewinns die genaue Höhe des negativen Kapitalkontos aufgeklärt werden muss.

# a) Teilabschlussbescheid

## **Fortsetzung Beispiel:**

Die Gesellschafter B und C möchten einen neuen Kommanditisten aufnehmen und deshalb die Frage der Gewinnverteilung so schnell wie möglich abschließend und nach Möglichkeit auch für die Zukunft klären, ggfs. auch durch ein finanzgerichtliches Verfahren. Besteht hierfür eine verfahrensrechtliche Möglichkeit?

## a) Teilabschlussbescheid

- Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO als neues Verfahrensinstrument
- Gemäß § 180 Abs. 1a AO kann, solange noch kein Prüfungsbericht ergangen ist, ein Teilabschlussbescheid ergehen, in dem einzelne, im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden
- „Besteuerungsgrundlagen“ = Alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessungsgrundlage maßgebend sind

## a) Teilabschlussbescheid

- Ermessensentscheidung der Finanzbehörde
- Auf Antrag des Steuerpflichtigen soll ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein erhebliches Interesse besteht und dies vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird
- Vor Erlass des Teilabschlussbescheids hat gemäß § 202 Abs. 3 AO ein Teilprüfungsbericht zu ergehen
- Nur anlässlich einer Außenprüfung
- Gilt erstmals für Steuern und Steuervergütungen, die nach dem 31.12.2024 entstehen

## a) Teilabschlussbescheid

- Verfahrensrechtlich selbständige gesonderte Feststellungen, die nach § 182 AO jeweils für den nachfolgenden Steuer- oder Feststellungsbescheid unmittelbare Bindungswirkung haben (BR-Drucks. 409/22, 96)
- Umfang der möglichen Teilfeststellung umfasst Sachverhalte, deren tatsächliche und rechtliche Prüfung abgeschlossen ist und deren rechtliche Wirkung sich nicht auf andere, noch nicht abschließend geprüfte Sachverhalte erstreckt
- Beschleunigung auch mit Blick auf anschließende Rechtsbehelfsverfahren, die auf die streitigen Besteuerungsgrundlagen beschränkt werden können, ohne dass der Gesamtabschluss der Betriebsprüfung abgewartet werden muss

## a) Teilabschlussbescheid

- Ergänzung durch Möglichkeit der Teilzusage nach § 204 Abs. 2 AO nF für die zukünftige steuerliche Behandlung des Sachverhalts
  - Kenntnis für geschäftliche Maßnahmen des Stpf von Bedeutung
  - Besonderes Interesse an Erteilung an Erteilung vor Abschluss der Außenprüfung
  - Gilt erstmals für Steuern und Steuervergütungen, die nach dem 31.12.2024 entstehen

# a) Teilabschlussbescheid

- Teilabschlussbescheid ist VA iSv § 118 AO und als solcher mit Einspruch und Klage anfechtbar
- Bei Ablehnung des Erlasses besteht Möglichkeit der Durchsetzung der Rechtsauffassung im Rechtsbehelfsverfahren
- Beschleunigung durch frühzeitige Klärung streitiger Rechtsfragen, ohne das Gesamtabschluss der Außenprüfung abgewartet werden müsste („kooperativer Streit“)

# a) Teilabschlussbescheid

## Lösung Beispiel:

Hinsichtlich der Gewinnverteilung auf Ebene der ABC-GmbH & Co. KG ist der Sachverhalt vollständig geprüft. Die rechtliche Behandlung der Gewinnverteilung hat keine Auswirkung auf die anderen offenen Streitpunkte. Ein Teilabschlussbescheid könnte ergehen. Sollte der Prüfer entgegen seiner ersten Einschätzung zu dem Schluss kommen, dass die Gewinnverteilung nicht zu beanstanden ist, könnte, da die Gewinnverteilung in den Folgejahren unverändert geblieben ist, außerdem eine verbindliche Zusage nach § 204 Abs. 2 AO nF ergehen. Das besondere Interesse ergibt sich aus der geplanten Aufnahme eines neuen Kommanditisten.

# b) Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

## Art. 97 § 38 EGAO „Experimentierklausel“

(1) Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen nach den §§ 193 bis 202 der Abgabenordnung die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten **Steuerkontrollsystems** hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, kann die Finanzbehörde im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 der Abgabenordnung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Der Steuerpflichtige hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

Ein **Steuerkontrollsystem** umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass

1. die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie
2. die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden

Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.

(2) Systemprüfungen von Steuerkontrollsystemen und daraufhin nach Absatz 1 Satz 1 zugesagte Erleichterungen sind von den Landesfinanzbehörden bis zum 30. April 2029 zu evaluieren. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben die Ergebnisse der Evaluierung dem Bundesministerium der Finanzen bis zum 30. Juni 2029 mitzuteilen.

## b) Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- AO sah bislang keine „Vertrauensdividende“ für Steuerpflichtige, die ihre steuerlichen Kontroll- und Dokumentationspflichten umfassend erfüllen, vor
- „Experimentierklausel“ sieht rechtlich verbindliche Rolle von internen Steuerkontrollsystemen in der steuerlichen Außenprüfung vor
- Größenunabhängige Anwendung der Regelung für die Unternehmen möglich
  - Praktische Relevanz insbesondere für anschlussgeprüfte Großbetriebe

## b) Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- Offene Formulierung ► „passgenaue“ Berücksichtigung auch bereits bestehender Systeme möglich
- StKS ≠ TaxCMS ► letzteres ist weitergehend, StKS bezieht sich nur auf Steuererklärungspflicht
- Erster Schritt hin zu einer Systemprüfung

## b) Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- Ist für kleine und mittlere Unternehmen die Erfüllung der allgemeinen Buchführungs-, Aufzeichnungs-, Zertifizierungs- und Erklärungspflichten bei Einschaltung eines steuerlichen Berufsträgers für die Annahme eines Steuerkontrollsystems ausreichend?
  - „Wirksamkeit“ des Steuerkontrollsystems
  - Kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko
  - Besonderheiten der Umstände des Einzelfalles
    - Bei bargeldintensiven Betrieben nur im Einzelfall zu bejahen

## b) Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- Auf Rechtsfolgenseite Ermessensentscheidung der Finanzbehörde sowohl hinsichtlich des „ob“ der Zusage als auch hinsichtlich des „wie“ der zugesagten Prüfungserleichterungen
- Sowohl Zusage von Prüfungserleichterungen als auch deren vollständige oder teilweise Ablehnung sind Verwaltungsakte iSv § 118 AO
- Rechtsschutz gegen Ablehnung mittels Einspruch und ggfs. Verpflichtungsklage

# IV. Zusammenfassung

- Einige neue Ansätze für eine beschleunigte und kooperativere Außenprüfung durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz
- Überwiegend Verschärfungen der Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen
- Frühere Rechtssicherheit und Möglichkeit „kooperativer Streit“ durch neues Instrument Teilabschlussbescheid
- Erste Schritte Richtung Systemprüfung

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**