

FlickGocke
Schaumburg

16. Hamburger Steuerdialog

- Modernisierung der Außenprüfung -

Hamburg, den 29. September 2022



Referent:innen und Panelteilnehmer:innen

Martin Klaproth, Regierungsdirektor, Finanzbehörde Hamburg (nicht in dienstlicher Eigenschaft)

Prof. Dr. Lars Hummel, LL.M., Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht,
Universität Hamburg, International Tax Institute (IIFS)

Tae Hee Felicitas Mehlan, RA/StB, Shell Deutschland GmbH

Moderation: **Dr. Arne von Freeden, LL.M. (NYU)**, RA/StB, Flick Gocke Schaumburg, Hamburg

Agenda

- I. Einführung
- II. Verschärfung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen
- III. Mehr Rechtssicherheit durch Teilabschlussbescheide?
- IV. Tax Compliance Management System in der Betriebsprüfung
- V. Verkürzung der Vorlagefrist für Verrechnungspreisdokumentationen
- VI. Datenzugriff

Agenda

- I. Einführung**
- II. Verschärfung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen
- III. Mehr Rechtssicherheit durch Teilabschlussbescheide?
- IV. Tax Compliance Management System in der Betriebsprüfung
- V. Verkürzung der Vorlagefrist für Verrechnungspreisdokumentationen
- VI. Datenzugriff

Einführung

- Modernisierung der Außenprüfung: Was kennzeichnet eine „Modernisierung“?
 - Schnelle und zeitnahe Durchführung? Zeitnahe Rechtssicherheit (noch während der Betriebsprüfung)?
 - Sind Datenzugriffsrechte und die Digitalisierung der Betriebsprüfung überhaupt Kennzeichen einer Modernisierung (nicht nur in der Form, sondern auch) in qualitativer Hinsicht?
 - Beschränkung der Prüfung auf „fehlerträchtige“ Bereiche (die nicht – so die These – automatisch durch ein Tax Compliance Management System vermieden werden)?
- Aktuelle gesetzgeberische Maßnahmen
 1. 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** („DAC7-Umsetzungsgesetz“; Regierungsentwurf v. 26.8.2022, BR-Drs. 409/22)
 2. (Ergänzungs-)Vorschlag der Bundesregierung, wonach „probeweise“ bei Bestehen eines **Tax Compliance Management Systems** eine Beschränkung der **Art und des Umfangs einer Betriebsprüfung** erfolgen kann (Kabinettsbeschluss am 14.9.2022; dem Vernehmen nach soll der Vorschlag im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens zum Gegenstand des vorstehenden Gesetzentwurfs gemacht werden)

Einführung

- **Stellungnahmen der Verbände** zum **Referentenentwurf** des vorstehenden Gesetzes können auf der Homepage des Bundesfinanzministeriums eingesehen werden (siehe dort unter „Gesetzesvorhaben“); Kritik der Verbände wurde vom Kabinett im Regierungsentwurf z.T. berücksichtigt
- Ausgewählte geplante **Gesetzesergänzungen und -änderungen:**
 - Neuregelung der Dokumentationspflichten (§ 90 Abs. 4 AO-E)
 - Erweiterung der Möglichkeit zur Verlagerung der Buchführung in mehrere Staaten (§ 146 Abs. 2a und 2b AO-E)
 - Verordnungsermächtigung zum Datenzugriff (§ 147b AO-E)
 - Erweiterung der Anzeige- und Berichtigungspflicht (§ 153 Abs. 4 AO)
 - Begrenzung der Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 AO-E)
 - Bindender Teilabschluss von Teilsachverhalten (§ 180 Abs. 1a AO-E)

Einführung

- Ausgewählte geplante **Gesetzesergänzungen und -änderungen:** - *Fortsetzung*
 - Anforderung von Unterlagen mit der Prüfungsanordnung, Festlegung von Prüfungsschwerpunkten und Verkürzung der Ablaufhemmung bei verspätetem Erlass der Prüfungsanordnung (§ 197 Abs. 3, 4, und 5 AO-E)
 - Vereinbarung von Zwischengesprächen (§ 199 Abs. 2 AO-E)
 - Qualifizierte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen mit („harter“) Sanktionsfolge (§ 200a AO-E)
 - Bußgeld/Buchhaltung (§ 379 AO-E)

Agenda

- I. Einführung
- II. Verschärfung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen**
- III. Mehr Rechtssicherheit durch Teilabschlussbescheide?
- IV. Tax Compliance Management System in der Betriebsprüfung
- V. Verkürzung der Vorlagefrist für Verrechnungspreisdokumentationen
- VI. Datenzugriff

Verschärfung der Mitwirkungspflichtigen (1/2)

- **Qualifiziertes Mitwirkungsverlagen:** Neues Verfahren zur „verschärften“ Mitwirkung des Steuerpflichtigen (§ 200a Abs. 1 AO-E)
- Funktionsweise (*stark vereinfacht*)
 - Finbeh. kann Stpfl. formal zur Mitwirkung verpflichten (Verwaltungsakt; Rechtsbehelfsbelehrung)
 - Erfüllung durch Stpfl. innerhalb einer Frist von einem Monat (ggf. Fristverlängerung)
 - „Nicht-Erfüllung“ durch Stpfl. (sog. Mitwirkungsverzögerung) löst Sanktionen aus (Mitwirkungsverzögerungsgeld EUR 100 pro Tag, max. 100 Kalendertage; ggf. Zuschlag um EUR 10.000 zum Tagessatz, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind)
 - Verlängerung der Festsetzungsverjährung um die Dauer der Verzögerung, mind. um ein Jahr
 - Im Falle eines Einspruchs: Ablauf der Festsetzungsfrist frühestens ein Jahr nach Unanfechtbarkeit der Entscheidung

Verschärfung der Mitwirkungspflichtigen (2/2)

- Erleichtert das qualifizierte Mitwirkungsverlangen die Prüfungstätigkeit der Behörde? Hat das Verfahren auf Unternehmensseite überhaupt Relevanz? Kann der Steuerpflichtige zur qualifizierten Mitwirkung aufgefordert werden, wenn keine Rahmenbedingungen zur Mitwirkung gemäß § 199 Abs. 2 AO-E vereinbart wurden? Liegt eine „unselbstständige“ Verfahrenshandlung vor (die ggf. erst nach Beendigung der BP anfechtbar sein könnte)? Welche Auswirkungen ergeben sich für die Verjährung?

Agenda

- I. Einführung
- II. Verschärfung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen
- III. Mehr Rechtssicherheit durch Teilabschlussbescheide?**
- IV. Tax Compliance Management System in der Betriebsprüfung
- V. Verkürzung der Vorlagefrist für Verrechnungspreisdokumentationen
- VI. Datenzugriff

Teilabschlussbescheid

- **Teilabschlussbescheid:** Gesonderte Feststellung einer im Prüfungszeitraum ermittelten und abgrenzbaren Besteuerungsgrundlage vor Abschluss der Betriebsprüfung (§ 180 Abs. 1a AO-E)
- Funktionsweise (*stark vereinfacht*)
 - Finbeh. hat eine Besteuerungsgrundlage (aus-)ermittelt (z.B. Hinzurechnung von Fremdkapitalzinsen wegen einer Überentnahme nach § 4 Abs. 4a EStG; „Abschlusshandlung“ mit Blick auf Teilnahme BZSt oder Fachprüfer [z.B. Fachprüfer für betriebliche Altersvorsorge])
 - Finbeh. stellt Teil-Prüfungsergebnis in Form eines **Teilabschlussbescheids** gesondert fest (Verwaltungsakt); verbindliche Zusage zu Teilsachverhalt ist möglich (§ 204 AO-E)
 - Teilabschlussbescheid muss/soll auf Antrag des Stpfl. ergehen, wenn erhebliches Interesse glaubhaft gemacht wird
- Wird die Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen erhöht? Was ist ein „erhebliches Interesse“? Wie erfolgt die „Glaubhaftmachung“? Sollte der Stpfl. die streitigen Punkte mit in die Schlussbesprechung nehmen? Nutzung der verbindlichen Zusage zum Teilsachverhalt als Vorteil für Stpfl.? Wie lassen sich „abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen“ definieren? Welche Folgen ergeben sich für Änderungsmöglichkeiten?

Agenda

- I. Einführung
- II. Verschärfung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen
- III. Mehr Rechtssicherheit durch Teilabschlussbescheide?
- IV. Tax Compliance Management System in der Betriebsprüfung**
- V. Verkürzung der Vorlagefrist für Verrechnungspreisdokumentationen
- VI. Datenzugriff

TCMS in der Betriebsprüfung (als Erprobung alternativer Prüfungsmethoden)

- **Beschränkung von Art und Umfang der Ermittlungen:** Bei Vorliegen eines geprüften Steuerkontrollsystems kann die Finbeh. für die nächste Prüfung eine Beschränkung von Art und Umfang der Ermittlungen verbindlich zusagen (gesetzliche Grundlage für Erprobungsphase)
- These: Bedeutung eines TCMS wird in der Besteuerungspraxis erhebliche Bedeutung gewinnen (gegenwärtig u.a.: TCMS als „Vorsatzbeseitigung“ für Zwecke von § 153 AO und § 369 ff. AO?)
- Funktionsweise der Neuregelung (*stark vereinfacht*)

Erst-BP

- Finbeh. prüft die Ordnungsmäßigkeit eines TCMS (zum TCMS z.B. IDW PS 980)
- Stpfl. stellt einen Antrag, die Ermittlungen für die Zweit-BP nach Art und/oder Umfang zu beschränken (Festlegung von Prüfungsschwerpunkten? Ausklammerung von Prüfungsfeldern? Beschränkung in zeitlicher Hinsicht?)

Zweit-BP/Folge-BP

- Prüfungsgegenstand ist nach Art und/oder Umfang beschränkt

TCMS in der Betriebsprüfung (als Erprobung alternativer Prüfungsmethoden)

- Fragen
 - Welcher Anreiz besteht für den Stpfl. für eine Teilnahme an der Erprobung?
 - Worauf achtet die BP mit Blick auf ein TCMS?
 - Muss ein TCMS zertifiziert sein (Hinweis auf Steuerdeklarations-Software)? Unterfällt die entsprechende Software § 87c Abs. 4 AO, so dass es auf die Zertifizierung in der Sache mglw. nicht ankommt?
 - Nimmt die Bedeutung von TCMS zu?
 - Welche Auswirkungen hat ein TCMS nach gegenwärtiger Rechtslage? Hinweis auf § 88 AO.
 - Können in der Erprobungsphase bis zum Jahr 2027 (mind.) zwei Prüfungen durchgeführt werden?
 - Betrifft die Neuregelung nur Großbetriebe/Konzerne, oder auch den Mittelstand /KMU?
 - Können/Müssen Verrechnungspreise Gegenstand eines TCMS sein, welche Auswirkungen ergeben sich daraus auf andere Staaten?
 - Hat § 199 Abs. 2 AO-E mit Blick auf die neue TCMS-Thematik eine Bedeutung?

Agenda

- I. Einführung
- II. Verschärfung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen
- III. Mehr Rechtssicherheit durch Teilabschlussbescheide?
- IV. Tax Compliance Management System in der Betriebsprüfung
- V. Verkürzung der Vorlagefrist für Verrechnungspreisdokumentationen**
- VI. Datenzugriff

Verkürzung der Vorlagefrist für Verrechnungspreisdokumentationen

- **Verrechnungspreisdokumentationen** sind in allen Fällen innerhalb einer **Frist von 30 Tagen** vorzulegen (§ 90 Abs. 4 AO-E)
- Vorzeitiger Beginn der Vorlagefrist mit Aufforderung oder mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (dh ohne gesondertes Verlangen)
- Bisher: Allgemeine Vorlagefrist von 60 Tagen nach Aufforderung (für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle innerhalb von 30 Tagen); im Regelfall Anforderung nur für die Durchführung von Außenprüfungen
- Verspätungszuschlag von bis zu 1,0 Mio EUR pro Dokumentation möglich
- Sollen zukünftig sämtliche Verrechnungspreisdokumentationen vor Prüfungsbeginn (und auch außerhalb von Außenprüfungen) vorgelegt werden? Kann der Stpfl. diese Frist einhalten? Verbessert die generelle Vorlageverpflichtung von Verrechnungspreisdokumentationen vor Prüfungsbeginn die Prüfungstätigkeit?

Agenda

- I. Einführung
- II. Verschärfung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen
- III. Mehr Rechtssicherheit durch Teilfeststellungsbescheide?
- IV. Tax Compliance Management System in der Betriebsprüfung
- V. Verkürzung der Vorlagefrist für Verrechnungspreisdokumentationen
- VI. Datenzugriff**

Datenzugriff: Geplante Gesetzgebung und ausgewählte Rechtsprechung

- **Gesetz zur Modernisierung der Außenprüfung:** Einheitliche Schnittstellen und Datensatzbeschreibung (§ 147b AO-E)
 - Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen
 - Droht dem Stpfl. ein Investitionsrisiko für (neue) IT?
 - Schätzungsrisiko / § 158 AO-E
- **Rechtsprechung**
 - Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers nach "GDPdU" zur Betriebsprüfung (BFH v. 7. Juni 2021, VIII R 24/18, BFHE 272, 349)
 - Wo ist der „richtige“ Ort der Datenverarbeitung (§ 147 Abs. 7, § 200 Abs. 2 Satz 2 AO-E)?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!