

# **Reform der Außenprüfung**

**nach dem Gesetz zur Umsetzung der DAC 7-RL  
(2021/514/EU) u. zur Modernisierung des  
Steuerverfahrensrechts v. 20.12.2022,  
BGBl. I 2022, 2730**

**183. Bochumer Steuerseminar – 13.1.2023**

**Univ.-Prof. Dr. Roman Seer**

Lehrstuhl für Steuerrecht/Institut für Steuerrecht u. Steuervollzug  
Ruhr-Universität Bochum

# Agenda

- I. Verkürzung der Ablaufhemmung (§ 171 IV AO n.F.)**
- II. Beschleunigte Prüfungsanordnung und Vorlageverlangen (§ 197 III-V AO n.F.)**
- III. Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a I AO n.F.)**
- IV. Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag (§ 200a II, III AO n.F.)**
- V. Beschleunigende Anforderung einer Verrechnungspreisdokumentation (§ 90 IV AO n.F.)**
- VI. Teilabschlussbescheid (§180 Ia AO n.F.)**
- VII. Verbindliche Zusage (§ 204 II AO n.F.)**
- VIII. Erweiterung der Berichtigungspflicht (§ 153 IV AO)**
- IX. Absprachen zum Verfahrensdiallog (§ 199 II AO n.F.)**
- X. Erprobung alternativer Prüfungsmethoden kooperativer Außenprüfung (Art. 97 § 38 EGAO n.F.)**
- XI. Inkrafttreten und Anwendungszeitraum (Art. 97 § 37 EGAO n.F.)**

# Zu I.: Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 IV AO n.F. (1)

Sätze 1 u. 2 wie bisher, **Sätze 3-8 neu gefasst bzw. angefügt:**

<sup>3</sup>Die Ablaufhemmung nach Satz 1 endet **spätestens fünf Jahre** nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde; eine weitergehende Ablaufhemmung nach anderen Vorschriften bleibt unberührt. <sup>4</sup>Wird auf Antrag des Steuerpflichtigen der Beginn der Außenprüfung verschoben oder die Außenprüfung unterbrochen, so verlängert sich die Frist nach Satz 3 erster Halbsatz für die in Satz 1 genannten Steuern um die Dauer des Hinausschiebens oder der Unterbrechung. ....

# Zu I.: Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 IV AO n.F. (2)

Sätze 1 u. 2 wie bisher, **Sätze 3-8 neu gefasst bzw. angefügt:**

.....  
<sup>5</sup>Nimmt die Finanzbehörde für die in Satz 1 genannten Steuern vor Ablauf der Frist nach Satz 3 erster Halbsatz **zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch**, verlängert sich diese Frist um die Dauer der zwischenstaatlichen Amtshilfe, **mindestens aber um ein Jahr**. <sup>6</sup>Satz 5 gilt **nur**, sofern der Steuerpflichtige auf die Inanspruchnahme der zwischenstaatlichen Amtshilfe vor Ablauf der Frist nach Satz 3 erster Halbsatz **hingewiesen wurde**. <sup>7</sup>Wird dem Steuerpflichtigen vor Ablauf der Festsetzungsfrist die **Einleitung eines Strafverfahrens** für eine der in Satz 1 genannten Steuern **bekanntgegeben** und wird infolgedessen mit einer Außenprüfung nicht begonnen oder eine bereits begonnene Außenprüfung unterbrochen, ist **Satz 3 nicht anzuwenden**; die Absätze 5 und 6 bleiben unberührt. <sup>8</sup>**§ 200a Absatz 4 und 5 bleibt unberührt.**

## Zu II. Beschleunigte Prüfungsanordnung, Vorlageverlangen nach § 197 III-V AO n.F. (1)

### **Absatz 3 neu angefügt:**

<sup>1</sup>Mit der Prüfungsanordnung kann die **Vorlage von aufzeichnungs- oder aufbewahrungspflichtigen Unterlagen** innerhalb einer angemessenen Frist verlangt werden. <sup>2</sup>Sind diese Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, sind die Daten in **einem maschinell auswertbaren Format an die Finanzbehörde zu übertragen**. <sup>3</sup>Im Übrigen bleibt § 147 Absatz 6 unberührt.

### **Absatz 4 neu angefügt:**

<sup>1</sup>Sind Unterlagen nach Absatz 3 vorgelegt worden, sollen dem Steuerpflichtigen die **beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung mitgeteilt** werden. <sup>2</sup>Die Nennung von Prüfungsschwerpunkten stellt keine Einschränkung der Außenprüfung auf bestimmte Sachverhalte nach § 194 dar.

## Zu II. Beschleunigte Prüfungsanordnung, Vorlageverlangen nach § 197 III-V AO n.F. (2)

### **Absatz 5 neu angefügt:**

<sup>1</sup>Ist Grundlage der Außenprüfung ein Steuerbescheid, der aufgrund einer in § 149 Absatz 3 genannten Steuererklärung erlassen wurde, soll die Prüfungsanordnung bis zum Ablauf des Kalenderjahres erlassen werden, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerbescheid wirksam geworden ist. <sup>2</sup>Wird die Prüfungsanordnung aus Gründen, die die Finanzbehörde zu vertreten hat, zu einem späteren Zeitpunkt bekanntgegeben, beginnt die Frist nach § 171 Absatz 4 Satz 3 erster Halbsatz mit Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der in Satz 1 bezeichnete Steuerbescheid wirksam geworden ist. <sup>3</sup>Erstreckt sich die Außenprüfung zugleich auf mehrere Steuerbescheide, sind die Sätze 1 und 2 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Zeitpunkt des Wirksamwerdens des zuletzt ergangenen Steuerbescheids einheitlich maßgeblich ist.

## Zu III.: Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a I AO n.F. - **neu**

<sup>1</sup>Nach Ablauf von sechs Monaten seit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung **kann** der Steuerpflichtige zur Mitwirkung nach § 200 Absatz 1 in einem schriftlich oder elektronisch zu erteilenden Mitwirkungsverlangen mit Rechtsbehelfsbelehrung nach § 356 aufgefordert werden (**qualifiziertes Mitwirkungsverlangen**). <sup>2</sup>Hat die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens hingewiesen und ist der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht hinreichend nachgekommen, ist eine weitergehende Begründung nicht erforderlich. <sup>3</sup>§ 200 Absatz 2 gilt entsprechend. <sup>4</sup>Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen ist **innerhalb einer Frist von einem Monat nach Bekanntgabe zu erfüllen**; in begründeten Einzelfällen kann die Frist verlängert werden.

# Zu IV.: Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a II AO n.F.

<sup>1</sup>Kommt der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen innerhalb der Frist nach Absatz 1 Satz 4 nicht oder nicht hinreichend nach (Mitwirkungsverzögerung), **ist ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen.** <sup>2</sup>Das Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt **75 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung.** <sup>3</sup>Es ist **höchstens für 150 Kalendertage** festzusetzen. <sup>4</sup>Die Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen erfolgen. <sup>5</sup>Die Mitwirkungsverzögerung **endet mit Ablauf des Tages, an dem das qualifizierte Mitwirkungsverlangen vollständig erfüllt wurde,** spätestens mit Ablauf des Tages der Schlussbesprechung. <sup>6</sup>Von der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes ist abzusehen, wenn der Steuerpflichtige **glaubhaft macht,** dass die Mitwirkungsverzögerung **entschuldigbar** ist; das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Steuerpflichtigen zuzurechnen.



# Zu IV.: Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a III AO n.F. (I)

**neu:** <sup>1</sup>Liegt eine Mitwirkungsverzögerung vor, kann ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden, wenn

1. **in den letzten fünf Jahren** vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein **Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt** wurde und zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt, oder
2. zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner **wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt. <sup>2</sup>Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn die **Umsatzerlöse** des Steuerpflichtigen in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre **mindestens 12 Millionen Euro** betragen haben oder der Steuerpflichtige einem **Konzern** angehört, dessen im Konzernabschluss ausgewiesene **konsolidierte Umsatzerlöse** in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre **mindestens 120 Millionen Euro** betragen haben.

# Zu IV.: Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a III AO n.F. (II)

**Neu:**

<sup>2</sup>Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt **höchstens 25 000 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung** und ist **höchstens für 150 Kalendertage** festzusetzen; er kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen festgesetzt werden.

<sup>3</sup>Absatz 2 Satz 5 und 6 gilt entsprechend.

# Zu IV.: Auswirkung auf die Festsetzungsfrist nach § 200a IV AO n.F. (I)

**neu:**

<sup>1</sup>Wurde wegen einer Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 2 festgesetzt, **verlängert** sich die **Frist nach § 171 Absatz 4 Satz 3 erster Halbsatz** für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, um die **Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr**. <sup>2</sup>Abweichend von Satz 1 gilt § 171 Absatz 4 Satz 3 erster Halbsatz für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht, wenn außerdem **in den letzten fünf Jahren** vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 2 festgesetzt wurde. <sup>3</sup>Ist die **Erfüllung der geforderten Mitwirkung unmöglich**, gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend, wenn der Steuerpflichtige auf die Unmöglichkeit nicht unverzüglich hingewiesen hat.

# Zu IV.: Auswirkung auf die Festsetzungsfrist nach § 200a V AO n.F. (II)

**neu:**

Wird ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach Absatz 1, die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach Absatz 2 oder die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 3 mit einem **Einspruch** oder einer **Klage angefochten**, so läuft die **Festsetzungsfrist** für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, **nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Unanfechtbarkeit der Entscheidung** über den Rechtsbehelf ab.

# Zu IV.: Hinweis- und Evaluierungspflicht nach § 200a VI, VII AO n.F.

**neu:**

(6) **Im qualifizierten Mitwirkungsverlangen** ist auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach Absatz 2 und eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 3 sowie auf die voraussichtliche Höhe des Zuschlags und auf die Rechtsfolgen nach den Absätzen 4 und 5 **hinzuweisen**.

(7) Die **Betragsgrenzen** nach Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 sind mindestens alle drei Jahre und spätestens erstmals zum 1. Januar 2026 **zu evaluieren**.

# Zu V.: Beschleunigende Anforderung einer Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 IV AO n.F.

## neu gefasst:

<sup>1</sup>Die Finanzbehörde kann **jederzeit** die Vorlage der Aufzeichnungen nach Absatz 3 verlangen; die Vorlage richtet sich nach § 97. <sup>2</sup>Im Falle einer **Außenprüfung** sind die Aufzeichnungen **ohne gesondertes Verlangen** vorzulegen. <sup>3</sup>Die Aufzeichnungen sind jeweils innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Anforderung oder **nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung** vorzulegen. <sup>4</sup>In begründeten Einzelfällen kann die Vorlagefrist verlängert werden.

# Zu VI.: Teilabschlussbescheid nach § 180 Ia AO n.F.

**neu eingefügt:**

<sup>1</sup>**Einzelne**, im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare **Besteuerungsgrundlagen** können **gesondert festgestellt** werden (Teilabschlussbescheid), solange noch kein Prüfungsbericht nach § 202 Absatz 1 ergangen ist. <sup>2</sup>Auf **Antrag des Steuerpflichtigen** soll ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein **erhebliches Interesse** besteht und dies vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird.

# Zu VII.: Verbindliche Auskunft bei Teilabschlussbescheid nach § 204 II AO n.F.

## neu angefügt:

Abweichend von Absatz 1 kann die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen **bereits nach Erlass eines Teilabschlussbescheids** nach § 180 Absatz 1a **auf Antrag verbindlich zusagen**, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im **Teilabschlussbericht** dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird, wenn

1. die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist und
2. ein besonderes Interesse des Steuerpflichtigen an einer Erteilung vor dem Abschluss der Außenprüfung besteht und dies glaubhaft gemacht wird.



# Zu VIII.: Erweiterung der Berichtigungspflicht nach § 153 IV AO n.F.

## neu angefügt:

Die Anzeige- und Berichtigungspflicht besteht ferner, wenn Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung unanfechtbar in einem Steuerbescheid, einem Feststellungsbescheid nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder einem Teilabschlussbescheid nach § 180 Absatz 1a umgesetzt worden sind und die den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte **auch in einer anderen vom oder für den Steuerpflichtigen abgegebenen Erklärung**, die nicht Gegenstand der Außenprüfung war, **zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt**.

# Zu IX.: Absprachen zum Verfahrensdiallog nach § 199 II AO n.F.

## **Sätze 2 und 3 neu angefügt:**

<sup>2</sup>Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen **vereinbaren**, in **regelmäßigen Abständen Gespräche** über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. <sup>3</sup>Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen **Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen**; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, **unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.**

# Zu X.: Neuansätze einer kooperativen Außenprüfung (Art. 97 § 38 EGAO n.F.) (I)

neu:

(1) <sup>1</sup>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.** <sup>2</sup>Der Steuerpflichtige hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

# Zu X.: Neuansätze einer kooperativen Außenprüfung (Art. 97 § 38 EGAO n.F.) (II)

**neu:**

(2) <sup>1</sup>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.

<sup>2</sup>Das Steuerkontrollsystem **muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.**

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

# Zu XI.: Inkrafttreten, Anwendungszeiträume nach Art. 97 § 37 EGAO n.F.

- Gesetz ist an sich bereits zum 1.1.2023 in Kraft  
getreten (Abs.1),

aber

- die hier behandelten AO-Änderungen sind mit  
Modifikationen im Einzelnen erst ab dem 1.1.2025  
anwendbar (Abs. 2, 3)!

# Schlussbemerkungen, Ausblick

- **Positiv:** Begrenzung der Festsetzungsfrist, Stärkung kooperativer Elemente, Einstieg in die Verzahnung von Tax Compliance Managementsystemen mit der steuerlichen Außenprüfung, frühzeitigere Rechtssicherheit durch Teilfeststellungsbescheid
- **Negativ:** Verschärfung der Mitwirkungspflichten, zusätzliche Sanktionsmittel mit neuem Streitpotenzial über die vollständige Erfüllung der Mitwirkungspflichten. Vorbehalt der Nachprüfung wird nicht begrenzt oder eingeschränkt.
- **Ungeregelt:** nach wie vor ungeregelt bleibt die sog. tatsächliche Verständigung. Letztlich bleibt es bei einem bruchstückhaften Torso der kooperativen Handlungsform der verbindlichen Auskunft, verbindlichen Zusage und der tatsächlichen Verständigung.
- Die von DAC 7 geforderte stärkere Implementierung gemeinsamer grenzüberschreitender Außenprüfungen (sog. Joint Audits) steht noch aus. Ebenso fehlen nationale Vorschriften zum sog. ICAP = International Compliance Assurance Program.

# Kontakt

RUB

**Univ.-Prof. Dr. Roman Seer**

Ruhr-Universität Bochum, Lehrstuhl für Steuerrecht  
steuerrecht@rub.de | [www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de](http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de)  
Institut für Steuerrecht u. Steuervollzug (IStuS)  
Universitätsstr. 150

44801 Bochum, Germany  
Phone: +49 234 32 28269  
Fax: +49 234 32 14614

