

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVB6@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE – S 11/22

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
28.07.2022

Referentenentwurf 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

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

vielen Dank für die Übermittlung des [Referentenentwurfs \(RefE\) 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](#). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

A. Vorwort

Die Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, konkret die Beschleunigung der Außenprüfung, ist uns seit jeher ein großes Anliegen. Aus Sicht der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) und deren steuerliche Berater beginnen Außenprüfungen in Deutschland zu spät und dauern zu lange. Jahrelanges Warten auf Rechtssicherheit, verbunden oftmals mit Zinsbelastungen, sind die Folge.

Das bestehende Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung beseitigt dieses Kernproblem von KMU leider nicht. Die Länder schränken die Anwendung praktisch auf Großbetriebe ein. Während diese mit Tempo geprüft werden, bleiben KMU auf der Strecke. Nachbarländer, wie Österreich und die Niederlande, wirken der langen Verfahrensdauer mit dem Konzept der *begleitenden Kontrolle* entgegen. Dieses verspricht deutlich früher Rechtssicherheit.

In der derzeitigen Form bleibt der o.g. Gesetzentwurf insoweit deutlich hinter den Erwartungen der kleinen und mittleren Steuerkanzleien und denen vieler KMU zurück. Statt einer umfassenden Reform, die endlich auch die Bedürfnisse der KMU berücksichtigt, schraubt der vorliegende Referentenentwurf lediglich minimalinvasiv am bestehenden System. Wir würden es sehr begrüßen, wenn im weiteren Gesetzgebungsverfahren daher über ein größenunabhängiges gesetzliches Antragsrecht für die zeitnahe Betriebsprüfung diskutiert würde. Zudem sollte dringend die Verkürzung der Festsetzungsfrist angegangen werden. Dies wäre für die kleinen und mittleren Kanzleien und KMU in puncto Beschleunigung der Betriebsprüfung ein starkes Signal.

Sehr enttäuschend ist zudem, dass die Neuerungen Drohkulissen durch ein neues, scharfes Sanktionsregime, eine Erweiterung von Mitwirkungspflichten und eine Schwächung der Beweiskraft der Buchführung aufbauen. Der DStV hätte sich stattdessen die Stärkung eines kooperativen Steuerverfahrens gewünscht. Einzelne Aspekte des Regelungspaketes könnten in der Praxis vielleicht – abhängig von dem guten Willen der Finanzverwaltung – eine entsprechende Wirkung erzeugen. Es besteht jedoch ein deutlich höheres Risiko, dass eine Betriebsprüfung allein durch zusätzliche Belastungen für Steuerpflichtige und deren Berater beschleunigt wird.

Nachfolgend konzentrieren wir uns auf die Auswertung des Referentenentwurfs hinsichtlich der vorgeschlagenen Änderung der Abgabenordnung. Vorab positiv möchten wir die Vorschläge des Referentenentwurfs zur Förderung des digitalen Verfahrens erwähnen. Wir unterstützen ausdrücklich die Ausweitung der digitalen Kommunikation, etwa im Rahmen digitaler Schlussbesprechungen.

Mit Blick auf das Ziel der schnelleren Außenprüfung sehen wir noch Nachverbesserungspotential. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren aufgreifen.

B. Artikel 3 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 15 – Berichtigung von Steuererklärungen (§ 153 Abs. 4 AO-E)

Der Entwurf sieht für Steuerpflichtige erweiterte Berichtigungspflichten vor. Sie sollen zur Berichtigung von Steuererklärungen verpflichtet werden. Voraussetzung soll zum einen sein, dass die Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung unanfechtbar beschieden sind. Zum anderen, dass die den Prüfungsfeststellungen zugrundeliegenden Sachverhalte auch in einer anderen, nicht prüfungsgegenständlichen abgegebenen Erklärung zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlage führt (§ 153 Abs. 4 AO-E).

In der Gesetzesbegründung führt das BMF aus, dass so die Außenprüfung beschleunigt würde. Gerade bei anschlussgeprüften Unternehmen würde die Anpassung von Jahresabschlüssen viel Zeit in Anspruch nehmen. Um dies zu vermeiden, soll der Steuerpflichtige die notwendigen Anpassungen vornehmen (vgl. [a.a.O., S. 84](#)). Eine solche Berichtigung soll gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 AO-E „unverzüglich“ erfolgen. Missachtet ein Steuerpflichtiger dies, drohen strafrechtliche Konsequenzen. Er könnte wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen belangt werden (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Die geplante Neuregelung führt mithin nicht nur zu bürokratischem Zusatzaufwand in der Praxis. Sondern sie verschärft auch die Lage der Steuerpflichtigen in strafrechtlicher Hinsicht. Die Zeitersparnis der Finanzverwaltung stünde im Vergleich zu den insbesondere strafrechtlichen Risiken für den Steuerpflichtigen in einem ungerechtfertigten Missverhältnis. Die Abwälzung der Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO-E auf den Steuerpflichtigen ist aus Sicht des DStV nicht verhältnismäßig.

Petition: Die geplante erweiterte Berichtigungspflicht gem. § 153 Abs. 4 AO-E sollte gestrichen werden. Stattdessen sollten Finanzämter über interne Kontrollmitteilungen die notwendigen Anpassungen veranlassen. So würde auch dem Ziel der schnelleren Betriebsprüfung Rechnung getragen.

Zu Nr. 17 Buchst. b – Schätzung von Besteuerungsgrundlagen (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO-E)

Wir weisen freundlich darauf hin, dass der geplante Verweis in § 162 Abs. 3 Satz 1 AO-E auf § 90 Abs. 3 Satz 9 und 10 AO-E ins Leere laufen würde. § 90 Abs. 3 AO-E würde entsprechend des vorliegenden Entwurfs mit Satz 5 abschließen.

Zu Nr. 18 – Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 AO-E)

I. Mangelnde Berücksichtigung seitens der Finanzverwaltung begründeter Verzögerung

Aktuell schränkt § 171 Abs. 4 **Satz 2** AO die grundsätzliche Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 Satz 1 AO ein. Dies betrifft die Fälle, in denen eine Außenprüfung unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von mehr als sechs Monaten unterbrochen wird und die Finanzbehörde die Gründe hierfür zu vertreten hat.

Die geplante Neufassung von § 171 Abs. 4 AO-E sieht eine entsprechende Regelung nicht mehr vor. Das hieße, dass solche Unterbrechungen, die die Finanzbehörde zu vertreten hätte, ohne Folgen für die Ablaufhemmung blieben. Vielmehr würde die Festsetzungsfrist bei begonnener Außenprüfung erst ablaufen, wenn die zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden wären oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen wären (vgl. § 171 Abs. 4 Satz 1 AO-E). Gedeckelt wäre die Ablaufhemmung grundsätzlich nur durch § 171 Abs. 4 Satz 2 AO-E: Demnach würde die Festsetzungsfrist grundsätzlich spätestens 5 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden wäre, enden.

Aus Sicht des DStV sind keine sachlich gerechtfertigten Gründe ersichtlich, weshalb die Festsetzungsfrist im Ablauf gehemmt sein sollte, wenn die Finanzverwaltung unmittelbar nach Prüfungsbeginn eine Verzögerung von mehr als sechs Monaten zu vertreten hat. Bleibt es bei der Streichung der bisherigen Regelung, wäre der Steuerpflichtige im Vergleich zum Status quo künftig benachteiligt. Zudem würde das Ziel des Vorhabens – die Beschleunigung des Verfahrens – konterkariert.

Petition: § 171 Abs. 4 AO-E ist, analog der derzeitigen Gesetzeslage, folgender § 171 Abs. 4 Satz 2-neu AO zu ergänzen: *„Satz 1 gilt nicht, 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.“*

II. Verkürzung der Festsetzungsfrist

Nach derzeitiger Rechtslage tritt die Festsetzungsfrist bei Außenprüfungen unter Berücksichtigung der Ablaufhemmung mitunter erst 4 Jahre nach dem Jahr der Schlussbesprechung ein (§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO). Der Referentenentwurf sieht vor, den Fristlauf

an die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zu knüpfen (§ 171 Abs. 4 Satz 2 AO-E). Sie soll fünf Jahre nach dem Jahr der Prüfungsbekanntgabe enden.

Dies ist im Grundsatz zu begrüßen, da die Neuerung durch die Anknüpfung an die Prüfungsanordnung zumindest ein gewisses Vorziehen des Endes der Prüfung bewirken kann. Die Verkürzung allein reicht jedoch nicht, um die gerade für KMU wichtige frühzeitige Rechtssicherheit zu erreichen. Dies verdeutlicht der DStV an folgendem Beispiel:

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger hat seine **Steuererklärung für das Jahr 2020** im Februar 2022 abgegeben. Die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO beginnt mit Ablauf des Jahres 2022 und beträgt vier Jahre – endet also grundsätzlich Ende 2026. Im November 2026 erhält der Steuerpflichtige die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung für den Veranlagungszeitraum 2020. Nach der geplanten Regelung des § 171 Abs. 4 Satz 2 AO-E würde die **Festsetzungsfrist** spätestens **Ende 2031 enden**. Das wären **elf Jahre** nach dem Prüfungszeitraum. Von zeitnaher Rechtssicherheit kann hier nicht die Rede sein.

Einen Ausweg aus dem Dilemma könnte eine zusätzliche Verkürzung der regulären Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) bieten. Diese sollte von derzeit vier Jahre auf zwei Jahre gesenkt werden. Ergänzend sollte die geplante fünfjährige Ablaufhemmung nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auf höchstens drei Jahre gekürzt werden.

Nach obigem Beispiel würde für den Prüfungszeitraum 2020 dann zumindest mit Ablauf des Jahres 2027 Rechtssicherheit herrschen.

Petition: Für eine frühere Rechtssicherheit sollten folgende Anpassungen im Zusammenhang mit der Festsetzungsfrist bzw. der Ablaufhemmung vorgenommen werden.

§ 171 Abs. 4 Satz 2 1. HS AO-E sollte wie folgt angepasst werden: „*Die Festsetzungsfrist endet spätestens fünf drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde;*“

Zusätzlich sollte die Festsetzungsfrist nach **§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2-neu AO** wie folgt ausgestaltet werden: „*vier zwei Jahre für Steuern und Steuervergütungen, die keine Steuern oder*

Steuervergütungen im Sinne der Nummer 1 oder Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union sind.“

Zu Nr. 19 – Erlass von Teilabschlussbescheiden (§ 180 Abs. 1a AO-E)

Steuerpflichtige sollen künftig den Erlass von Teilabschlussbescheiden für im Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen beantragen können (§ 180 Abs. 1a AO-E). Die Entscheidung soll im Ermessen der Finanzbehörden liegen. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll sich dieses Ermessen dahingehend reduzieren, dass ein Teilabschlussbescheid ergeben soll, wenn der Steuerpflichtige daran ein erhebliches Interesse hat und dies glaubhaft macht (vgl. [a.a.O., S. 86](#)).

Mangels weiterer Hinweise in der Gesetzesbegründung stellen sich in diesem Zusammenhang eine Reihe von Fragen. Von deren Beantwortung ist es abhängig, ob das neue Instrument positiv zu werten ist, ob die beabsichtigte Rechtssicherheit in der Breite der Praxis ankommt und insbesondere ob KMU in den Anwendungsbereich fallen.

Offen bleibt, wann ein Interesse „*erheblich*“ ist und auf welche Weise der Steuerpflichtige dies glaubhaft machen muss. Zudem fehlen Ausführungen, wann Besteuerungsgrundlagen „*abgrenzbar*“ sein können, die mittels Teilabschlussbescheid beschieden werden könnten. Könnten mit einem Teilabschlussbescheid bereits einzelne für die Gewinnermittlung relevante Sachverhalte beschieden werden? Zum Beispiel Feststellungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Einlagen? Oder auch Feststellungen zur korrekten PKW-Besteuerung? Oder würden Teilabschlussbescheide nur Feststellungen grundsätzlicher Natur enthalten? Zum Beispiel Entscheidungen über das Vorliegen eines ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnisses.

Diese Rechtsunklarheiten machen eine Beurteilung des Teilabschlussbescheids schwierig. Von der Konkretisierung dieser Tatbestandsmerkmale wird es abhängen, ob der Teilabschlussbescheid ein Erfolg in der Praxis wird.

Im Übrigen ist verfahrensrechtlich fraglich, welche Konsequenzen sich aus der Einordnung des Teilabschlussbescheids als Grundlagenbescheid ergeben. Wird auf Basis des Teilabschlussbescheids bereits vor Abschluss der Außenprüfung auch ein Folgebescheid (Steuer- oder Feststellungsbescheid) erlassen? Eine solche teilweise Vorab-Steuerfestsetzung

hätte unter Umständen Auswirkungen auf die festzusetzenden Zinsen. Gleichwohl würde dies Prüfungsaufwand durch zusätzliche Steuerbescheide bedeuten. Diese Fragen sollten dringend im weiteren Gesetzgebungsprozess – ggf. auch gesetzgeberisch - beantwortet werden.

Petition: Der Gesetzgeber sollte frühzeitig offenlegen, welche konkreten Sachverhalte von einem Teilabschlussbescheid erfasst sein können. Ferner muss klargestellt werden, wann ein erhebliches Interesse des Steuerpflichtigen an einem solchen Bescheid anzunehmen ist und auf welche Weise dies glaubhaft zu machen ist. Aus Sicht des DStV sollten dabei die abgrenzbaren Sachverhalte so verstanden werden, dass auch KMU von Teilabschlussbescheiden profitieren können. Zum Verständnis und zur Klarstellung sollte die Gesetzesbegründung hierzu Weiteres ausführen. Ferner sollte die Norm durch ein BMF-Schreiben flankiert werden, das sowohl die Interessen der Finanzverwaltung als auch die der Steuerpflichtigen ausgewogen berücksichtigt.

Außerdem sollte – soweit erforderlich gesetzlich - geklärt werden, ob infolge des Teilabschlussbescheids auch ein (übergangsweiser) Folgebescheid ergeht.

Ungeachtet dessen regt der DStV an, Steuerpflichtigen ein grundsätzliches Recht auf den Erlass von Teilabschlussbescheiden einzuräumen.

Zu Nr. 22 – Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und Mitteilung der Prüfungsschwerpunkte (§ 197 Abs. 3 und 4 AO-E)

Die Finanzbehörde soll bereits mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auch Buchführungsunterlagen anfordern können (§ 197 Abs. 3 AO-E). Im Gegenzug „sollen“ dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung mitgeteilt werden (§ 197 Abs. 4 AO-E).

Aus Sicht des DStV ist das faktische Wahlrecht der Finanzverwaltung, dem Steuerpflichtigen die Prüfungsschwerpunkte zu nennen, nicht hinnehmbar. Ihn treffen durch die Anforderung der Buchführungsunterlagen bereits mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bürokratische Zusatzlasten. Diese müssen in jedem Fall kompensiert werden. Konkret sollte die Finanzverwaltung verpflichtet sein, ihm die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte zu nennen.

Petition: § 197 Abs. 4 Satz 1 AO-E sollte dringend wie folgt geändert werden: „*Sind Unterlagen nach Absatz 3 vorgelegt worden, ~~sollen~~ sind dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung ~~mitgeteilt werden~~ mitzuteilen.*“

Zu Nr. 23 – Neue Prüfungsgrundsätze (§ 199 Abs. 2 AO-E)

I. Unklare Grundsätze

Neu ist der geplante Ansatz, dass die Finanzbehörde im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für seine Mitwirkung nach § 200 AO festlegen können soll. Diese würden den Steuerpflichtigen vor einem qualifizierten Mitwirkungsverlangen bewahren (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E). Dieser kooperative Ansatz ist im Grundsatz sehr zu begrüßen.

Offen bleibt, was unter der „*Festlegung von Rahmenbedingungen*“ in diesem Sinne zu verstehen ist. Angesichts der empfindlichen Strafen bei einem Verstoß gegen die *qualifizierte Mitwirkung* dürften Steuerpflichtige grundsätzlich ein hohes Interesse an einer solchen Verständigung mit der Finanzverwaltung haben.

Petition: Der Gesetzgeber sollte in der Gesetzesbegründung beispielhaft erläutern, was unter der „*Festlegung von Rahmenbedingungen*“ genau zu verstehen ist.

II. Gefahr von Steuerpflichtigen zweiter Klasse

Angesichts der unklaren Formulierung, was der Gesetzgeber unter „*Rahmenbedingungen*“ in § 199 Abs. 2 AO-E versteht, fürchtet der DStV, dass hier eine Zwei-Klassengesellschaft von Steuerpflichtigen entstehen könnte.

Der DStV sähe es äußerst kritisch, wenn die Finanzverwaltung solche Absprachen nur unterstützt, wenn der Steuerpflichtige sog. Innerbetriebliche Kontrollsysteme (IKS) bzw. Tax-Compliance-Management-Systeme (Tax-CMS) implementiert hat. IKS und Tax-CMS finden vorwiegend bei Großunternehmen Anwendung, die über entsprechende finanzielle und personelle Ressourcen verfügen.

Kleinere Unternehmen scheuen oftmals den zusätzlichen Aufwand oder verfügen schlichtweg nicht über die notwendigen Ressourcen für solche Kontrollsysteme. Das heißt jedoch keineswegs, dass sie weniger „compliant“ sind als andere.

Sollte die Finanzverwaltung bei der Festlegung von Rahmenbedingungen nach § 199 Abs. 2 AO-E ein IKS oder Tax-CMS voraussetzen, wären insbesondere KMU ohne ein solches System massiv benachteiligt. Sie liefen automatisch Gefahr, zu einer qualifizierten Mitwirkung nach § 200a AO-E aufgefordert zu werden.

Petition: Steuerpflichtige ohne IKS bzw. Tax-CMS, insbesondere KMU, dürfen nicht vom Anwendungsbereich des § 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E faktisch ausgeschlossen werden. Auch sie müssen zwingend mit der Finanzverwaltung Absprachen treffen können, die sie vor einer qualifizierten Mitwirkung nach § 200a AO-E bewahren.

III. Mangelnde Selbstbestimmung

Der Wortlaut des § 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E legt nahe, dass allein die Finanzverwaltung entscheidet, ob sie Rahmenbedingungen mit dem Steuerpflichtigen zur Mitwirkung nach § 200 AO festlegen möchte. Einem kooperativen Verfahrensansatz entspräche es hingegen mehr, wenn auch der Steuerpflichtige selbst eine solche Vereinbarung anregen dürfte.

Petition: § 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E sollte die Interessen von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung ausgewogener und insofern gleichberechtigt berücksichtigen und wie folgt angepasst werden: „*Sie [gemeint: die Finanzverwaltung] Steuerpflichtige und Finanzverwaltung können kann im Einvernehmen mit dem jeweils anderen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen;*“

Zu Nr. 25 – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO-E)

I. Anlasslose Aufforderung ohne Begründung (§ 200a Abs. 1 AO-E)

Gänzlich neu sieht der Referentenentwurf das *qualifizierte Mitwirkungsverlangen* vor. Bereits jetzt sind Steuerpflichtige verpflichtet, ihren Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nachzukommen. Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen soll ein zusätzliches Druckmittel sein, Steuerpflichtige zu dieser Mitwirkung anzuhalten. Das Mitwirkungsverlangen soll innerhalb einer gesetzlich fixierten Frist von einem Monat nach Bekanntgabe erfüllt werden.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll so die Mitwirkung des Steuerpflichtigen auch bei der Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO-E sichergestellt werden ([a.a.O., S. 87](#)).

Nach dem Entwurf ist es möglich, grundsätzlich jeden Steuerpflichtigen anlasslos und **ohne jegliche Begründung** zur qualifizierten Mitwirkung aufzufordern. Ausgenommen sind nur diejenigen Steuerpflichtigen, mit denen die Finanzbehörde Rahmenbedingungen nach § 199 Abs. 2 AO-E festgelegt hat.

Der Verzicht auf eine Begründung des Mitwirkungsverlangens führt die Rechtsbehelfsmöglichkeit des Steuerpflichtigen gegen eine solche Aufforderung, wie sie in § 200a Abs. 6 AO-E aufgeführt wird, ad absurdum. Wie soll der Steuerpflichtige schließlich einen Einspruch gegen das qualifizierte Mitwirkungsverlangen begründen, wenn dieses willkürlich angeordnet werden darf?

Mangels weiterer tatbestandlicher Anknüpfungspunkte für die Verpflichtung zur *qualifizierten Mitwirkung* läuft die Norm zudem Gefahr, gegen das rechtsstaatliche Willkürverbot zu verstoßen. Sie wird sich am allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 GG messen lassen müssen. Hier dürften verfassungsrechtliche Zweifel bestehen. Schließlich liegt eine Ungleichbehandlung zwischen demjenigen vor, den unbegründet ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen trifft, gegenüber demjenigen, der willkürlich eben nicht dazu verpflichtet wurde. Diese rechtsstaatlichen Bedenken resultieren aus dem geplanten scharfen Sanktionsregime, welches an die Nichterfüllung der Aufforderung geknüpft ist. Den Steuerpflichtigen können insofern folgende Konsequenzen treffen:

- die automatische Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes,
- die zusätzliche Festsetzung eines Zuschlags im Ermessen der Finanzverwaltung,
- die automatische Verlängerung der Ablaufhemmung für die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr, bei Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes.

Die der Finanzverwaltung bereits heute zustehenden Zwangsmittel nach §§ 328 bis 335 AO sollen zudem künftig neben den vorgenannten Konsequenzen anwendbar bleiben (§ 200a Abs. 4 AO-E). Es erscheint insofern höchst fragwürdig, wodurch ein anlassloses qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ohne Begründung als scharf ausgestaltetes Schwert gerechtfertigt ist.

In jedem Fall gebietet es der Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen an einen klar bestimmbareren Tatbestand zu knüpfen. Denkbar wäre eine

Einschränkung dahingehend, dass der Steuerpflichtige in vorangegangenen Außenprüfungen seine Mitwirkungspflichten nach § 200 AO massiv verletzt hat.

Petition: Mit Blick auf das verfassungsrechtlich verankerte Willkürverbot und die geplanten gravierenden Konsequenzen bei Nichtbefolgung darf das qualifizierte Mitwirkungsverlangen nicht ohne erkennbares tatbestandliches Fehlverhalten des Steuerpflichtigen verhängt werden. Denkbar wäre das Anknüpfen an eine Missachtung der Mitwirkungspflichten nach § 200 AO in vorangegangenen Außenprüfungen.

II. Automatisches Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO-E)

1. Nicht vollständiges Nachkommen des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Kommt der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen „*nicht oder nicht vollständig*“ innerhalb der Monatsfrist nach, wird automatisch ein Verzögerungsgeld festgesetzt (§ 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E).

Qua Gesetz kann die Finanzverwaltung bereits aktuell ein Verzögerungsgeld festsetzen, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen einer Außenprüfung die angeforderten Unterlagen i.S.d. § 200 Abs. 1 AO „*nicht*“ vorlegt (§ 164 Abs. 2c AO). Die Finanzverwaltung legt diese Norm - über den originären Wortlaut hinausgehend - so aus, dass auch dann ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden kann, wenn die Auskünfte im Rahmen einer Außenprüfung „*nicht vollständig*“ erteilt werden (vgl. BMF v. 28.09.2011 – IV A 4, Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld). Dies für sich genommen erscheint bedenklich. Die Festsetzung steht jedoch - anders als die geplante Neuregelung - im Ermessen der Finanzverwaltung. Zudem sieht die geltende Rechtslage keinen solchen Katalog an Konsequenzen vor wie die Geplanten. Bereits insofern ist der Anwendungsbereich der Neuregelung kritisch zu sehen.

Ungeachtet dessen, dass die Monatsfrist unter Umständen knapp bemessen ist, ist das Anknüpfen an eine „*nicht vollständige*“ Mitwirkung mit hohen Unsicherheiten behaftet, die maßgeblich in den Händen der Finanzverwaltung liegen. Hier kann die Finanzverwaltung einen Interpretationsspielraum nutzen, der aufgrund des geplanten Automatismus grundsätzlich zu Lasten des Steuerpflichtigen ausfällt.

Rückmeldungen aus der Praxis berichten, dass sich Steuerpflichtige und Finanzverwaltung in dem Punkt der „*vollständigen*“ Datenübermittlung häufig uneins sind: Aus Sicht des

Steuerpflichtigen seien alle angeforderten Unterlagen i.S. des § 200 Abs. 1 AO übermittelt worden. Die Finanzverwaltung sei indes anderer Auffassung. Diese streitbare Diskussion würde künftig automatisch zu Sanktionen führen. Übermittelt der Steuerpflichtige Daten nach bestem Wissen und Gewissen, folgt also dem Grunde nach seiner Mitwirkungspflicht und kommt es dennoch zu Rückfragen durch die Finanzverwaltung, erachtet der DStV den Automatismus als höchst unangemessen.

Petition: Angesichts der empfindlichen Geldstrafen und der Verlängerung der Ablaufhemmung mindestens um ein Jahr darf das automatische Mitwirkungsverzögerungsgeld nur dann festgesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige der qualifizierten Mitwirkungsverpflichtung (gar) "nicht" nachkommt. Die Passage „...oder nicht vollständig...“ ist zu streichen.

2. Höhe des Mitwirkungsverzögerungsgeldes

Das Mitwirkungsverzögerungsgeld soll **fix 100 € pro Tag** der Mitwirkungsverzögerung betragen und auf 100 Tage gedeckelt sein (§ 200a Abs. 2 Satz 2 AO-E). Das heißt, es könnte bis zu 10.000 € betragen. Im Vergleich die derzeitige Rechtslage: Legt der Steuerpflichtige keine Unterlagen i.S.d. § 200 Abs. 1 AO vor, liegt es **im Ermessen** der Finanzbehörde, ein Verzögerungsgeld festzusetzen. Im Folgeschritt hat die Finanzverwaltung ihr Ermessen dahingehend auszuüben, in welcher Höhe sie das Verzögerungsgeld festsetzt. Das Gesetz sieht für die **Höhe** einen weiten Korridorrahmen vor (vgl. § 146 Abs. 2c AO). Die Finanzverwaltung muss somit stets auch die Verhältnismäßigkeit der Zahlung berücksichtigen.

Die neu geplante fixe Strafsumme hingegen würde gerade KMU im Verhältnis zu Großunternehmen deutlich schwerer treffen. Der starre Wert von 100 €/Tag ist daher aus unserer Sicht nicht sachgemäß. Vielmehr sollte die Finanzverwaltung unter Berücksichtigung des jeweiligen Falls auch einen niedrigeren Wert pro Tag festsetzen dürfen, wenn dies geboten ist.

Petition: § 200a Abs. 2 Satz 2 AO-E sollte wie folgt angepasst werden: *Das Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt für jeden vollen Tag der Mitwirkungsverzögerung, höchstens 100 € und ist höchstens für 100 Kalendertage festzusetzen, 100-Euro, und es kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen festgesetzt werden.*

III. Voraussetzungen für die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 3 AO-E)

Unter bestimmten Voraussetzungen soll die Finanzverwaltung zuzüglich zum Mitwirkungsverzögerungsgeld noch einen Zuschlag festsetzen können (§ 200a Abs. 3 AO-E). Unter anderem soll der Zuschlag verhängt werden können, wenn in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde „und“ zusätzlich „zu befürchten ist“, dass der Steuerpflichtige ohne den Zuschlag seiner aktuellen Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO-E).

Ob ein erneutes Fehlverhalten „zu befürchten“ ist, wäre eine rein subjektive Einschätzung der Finanzverwaltung. In der Praxis steht das Risiko, dass ein Wiederholungsfall grundsätzlich eine solche Befürchtung auslöst. Ein solches Misstrauen widerspricht einem kooperativen Steuervollzug.

Auch Steuerpflichtige, die sich unter Umständen in der Vergangenheit falsch verhalten haben, sollten nicht aufgrund subjektiver Befürchtungen unter Generalverdacht gestellt und mit belastenden Rechtsfolgen konfrontiert werden.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der Finanzverwaltung auch Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO zur Durchsetzung zur Verfügung stehen. § 200a Abs. 4 AO-E stellt ausdrücklich klar, dass die Vorschriften über die Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen zur Erzwingung eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens anwendbar sind.

Petition: § 200a Abs. 3 Satz Nr. 1 AO-E sollte ersatzlos gestrichen werden.

IV. Auswirkung der Mitwirkungsverzögerung auf die Ablaufhemmung (§ 200a Abs. 5 AO-E)

In den Fällen, in denen ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Abs. 2 AO-E festgesetzt wurde, soll sich die Ablaufhemmung bei Außenprüfungen um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung verlängern. Sie soll sich jedoch mindestens um ein Jahr verlängern (§ 200a Abs. 5 AO-E).

Es ist nachvollziehbar, dass die Ablaufhemmung nicht durch unkooperatives Verhalten seitens des Steuerpflichtigen ausgehöhlt werden soll. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist kommt

aus Sicht des DStV rein sachlich aber nur in dem Umfang in Betracht, in dem sich tatsächlich eine Verzögerung ergeben hat. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist um ein ganzes Jahr bei einer Mitwirkungsverzögerung von beispielsweise einem Monat und einem Tag ist aus seiner Sicht sachlich nicht gerechtfertigt.

Ferner sieht der Referentenentwurf vor, dass die Regelung zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO-E (fünf Jahre nach Prüfungsbekanntgabe) nicht gelten soll, wenn ein wiederholter Mitwirkungsverzögerungsfall auftritt. Die Festsetzungsfrist würde folglich so lange nicht ablaufen, bis die Außenprüfung abgeschlossen ist.

Mithin fehlt eine Regelung zur maximalen Ablaufhemmung, wie sie derzeit in § 171 Abs. 4 Satz 3 geregelt ist. Diese ist dringend zu ergänzen, um dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen zu entsprechen.

Petition: Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO-E sollte sich nur um die Dauer verlängern, die der Steuerpflichtige schuldhaft zu vertreten hat. Ferner muss auch in den Fällen der wiederholten verzögerten Mitwirkung ein maximales Ende der Festsetzungsfrist gesetzlich bestimmbar sein.

Zu Nr. 28 – Verbindliche Zusage (§ 204 Abs. 2 AO-E)

Erlässt die Finanzbehörde einen Teilabschlussbescheid soll der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen einen Antrag auf eine verbindliche Zusage über die künftige Behandlung des Sachverhalts stellen können (§ 204 Abs. 2 AO-E). Die Zusage steht im Ermessen der Finanzverwaltung.

Dieser Ansatz ist grundsätzlich begrüßenswert. So erhalten Steuerpflichtige frühzeitig Rechtssicherheit für künftige Veranlagungszeiträume.

Im Unterschied zum jetzigen Wortlaut des § 204 Abs. 1 AO ist das neue Mittel aber schwach ausgestaltet: Nach § 204 Abs. 1 AO „soll“ die Finanzverwaltung die verbindliche Zusage erteilen, soweit die Voraussetzungen vorliegen. Die geplante verbindliche Zusage auf Basis des Teilabschlussbescheides „kann“ hingegen lediglich erteilt werden. So bleibt der Finanzverwaltung ein Wahlrecht – selbst wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen erfüllt. Diese Differenz erscheint dem DStV nicht nachvollziehbar.

Petition: Für § 204 Abs. 2 AO-E sollte sich das Ermessen der Finanzverwaltung analog zu Abs. 1 reduzieren. Entsprechend wäre § 204 Abs. 2 AO-E wie folgt anzupassen: *„Abweichend von Absatz 1 ~~kann~~ soll die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen bereits nach Erlass eines Teilabschlussbescheids nach § 180 Abs. 1a auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Teilabschlussbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird, wenn [...].“*

Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Ausführungen eine Unterstützung sind. Für weitere Gespräche stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
Daniela Ebert, LL.M
(Referatsleiterin Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
