

Deutscher Bundestag
Herrn Alois Rainer, MdB, CDU/CSU
Vorsitzender des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
Me/DE – S 16/22

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
05.10.2022

Geszentwurf der Bundesregierung u.a. zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Rainer,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 12.10.2022 zu dem Geszentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts ([BT-Drs. 20/3436](#)). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen im weiteren parlamentarischen Verfahren berücksichtigen.

A. Vorwort

Aus Sicht der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) und deren steuerliche Berater beginnen Außenprüfungen in Deutschland zu spät und dauern teils zu lange. Jahrelanges Warten auf Rechtssicherheit, verbunden oftmals mit Zinsbelastungen, sind die Folge.

Insofern begrüßt der DStV das Bestreben der Bundesregierung, Abhilfe zu schaffen. Der im Sommer erschienene Referentenentwurf in dieser Sache konnte die Erwartungen jedoch leider nicht erfüllen. Trotz leichter Verbesserungen bleibt auch der nun vorgelegte Geszentwurf hinter den Erwartungen der KMU und ihrer Berater zurück.

Es ist äußerst bedauerlich, dass das bestehende Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung gem. § 4a BpO nicht fortentwickelt und für KMU attraktiv ausgestaltet wird. Die Länder schränken die Anwendung bislang praktisch auf Großbetriebe ein. Während diese mit Tempo geprüft werden, bleiben KMU auf der Strecke.

Statt einer umfassenden Reform, die die Prüfungen näher an die Veranlagungsjahre zieht und damit endlich auch die Bedürfnisse der KMU berücksichtigt, schraubt der vorliegende Gesetzentwurf lediglich minimalinvasiv am bestehenden System. Wir würden es sehr begrüßen, wenn im weiteren Gesetzgebungsverfahren 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 frühere Rechtssicherheit ein starkes Signal.

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

Vorab positiv möchten wir hingegen die Vorschläge des Regierungsentwurfs zur Förderung des digitalen Verfahrens erwähnen. Wir unterstützen ausdrücklich die Ausweitung der digitalen Kommunikation, etwa im Rahmen digitaler Schlussbesprechungen.

Wir freuen uns, wenn sie unsere nachfolgenden Anregungen im laufenden parlamentarischen Verfahren aufgreifen, um die Betriebsprüfung für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen weiterzuentwickeln.

B. Artikel 3 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 14 – 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 heißt es, 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. 86](#)). Eine solche Berichtigung ist gem. § 153 Abs. 1 Satz 1 AO „unverzüglich“ vorzunehmen. 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 – Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 AO-E)

I. Zeitnähere Prüfung

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

Fristlauf an die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zu knüpfen (§ 171 Abs. 4 Satz 3 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. Bei ihnen ist die Dauer einer Betriebsprüfung schließlich oftmals nicht der Grund für die lange Rechtsunsicherheit. Die Prüfungen dauern regelmäßig nicht länger als bis zu 1,5 Jahre. Lediglich in extremen Ausnahmefällen beträgt der Prüfungszeitraum 2 Jahre oder etwas mehr. Der Grund für die lange Unsicherheit ist im späten Prüfungsbeginn begründet. Hier sollte der Gesetzgeber nachschrauben.

Besser wäre es aus Sicht des DStV daher, die Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) zu verkürzen. 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.

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

§ 171 Abs. 4 Satz 3 1. HS AO-E sollte wie folgt angepasst werden: *„Die Ablaufhemmung nach Satz 1 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. 18 – Erlass von Teilabschlussbescheiden (§ 180 Abs. 1a AO-E)

In § 180 AO sind die Fälle geregelt, in denen Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. Künftig sollen Steuerpflichtige für im Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen den Erlass von Teilabschlussbescheiden beantragen können, solange noch kein Prüfbericht ergangen ist (§ 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 ergehen soll, wenn der Steuerpflichtige daran ein erhebliches Interesse hat und dies glaubhaft macht (vgl. [a.a.O., S. 88](#)).

In diesem Zusammenhang stellen sich viele 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.

Angesichts dessen, dass bei KMU die Prüfungsdauern einer Betriebsprüfung (BP) geringer ist als bei Großunternehmen, scheint diese Möglichkeit eher für größere Unternehmen im Konzernverbund interessant.

Davon losgelöst stellt sich verfahrensrechtlich die Frage, 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 gesetzlich 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 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. 20 – Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 197 Abs. 3 ff AO-E)

I. Mitteilung der Prüfungsschwerpunkte (§ 197 Abs. 3 u. 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 wie folgt geändert werden: „*Sind Unterlagen nach Absatz 3 vorgelegt worden, ~~sollen~~ sind dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung ~~mitgeteilt werden~~ mitzuteilen.*“

II. Zeitpunkt des Erlasses der Prüfungsanordnung (§ 197 Abs. 5 AO-E)

Neu im Regierungsentwurf geregelt ist, dass die Prüfungsanordnung bis zum Ablauf des Kalenderjahres erlassen werden „soll“, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Steuerbescheid wirksam geworden ist (§ 197 Abs. 5 Satz 1 AO-E).

Grundsätzlich ist dies sehr zu begrüßen. Jedoch dürfte der praktische Erfolg der Norm bedauerlicherweise durch die Formulierung „soll“ abgemildert werden.

Der neue Absatz 5 regelt explizit den Fall der späteren Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gleich mit: Wird die Prüfungsanordnung später bekanntgegeben, soll zwar die neu eingeführte 5-Jahresfrist für die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 1. HS AO-E bereits mit Ablauf des Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem der entsprechende Steuerbescheid wirksam geworden ist, beginnen. Jedoch könnte genau dieses Normengefüge dazu führen, dass gerade für kleine und mittlere Unternehmen überhaupt kein Vorteil entsteht.

Nach wie vor wäre es möglich, dass die Finanzverwaltung die Prüfungsanordnung erst kurz vor Ablauf der Festsetzungsfrist zustellt. Da die Prüfung bei kleineren Unternehmen in der Regel nicht länger als 1,5 Jahre dauert, bringt die bereits laufende 5-Jahresfrist keine zusätzliche Beschleunigung – wie folgendes Beispiel aufzeigt:

Aktuelle Situation: Bei Abgabe der Steuererklärung 2000 eines kleinen Unternehmens im Jahr 2001 endet die Festsetzungsfrist am 31.12.2005. Ergeht im Dezember 2005 eine Prüfungsanordnung und legt man – großzügig – einen Prüfungszeitraum von 2 Jahren zugrunde, erlangt der Steuerpflichtige im Jahr 2007 Rechtssicherheit.

Künftige Situation: Die Steuererklärung 2000 wird 2001 abgegeben. Der Steuerbescheid wird ebenfalls im Jahr 2001 wirksam. Die Finanzbehörde erlässt die Prüfungsanordnung nicht – wie es § 197 Abs. 5 Satz 1 AO-E vorsieht - bis Ende 2002, sondern erst 2003. In diesem Fall greift § 197 Abs. 5 Satz 2 AO-E. Danach beginnt die 5-Jahresfrist für die Ablaufhemmung Anfang 2003. Sie endet mit Ablauf des Jahres 2007. Bis Ende 2007 hätte der Prüfer Zeit, die Steuerbescheide auf Basis des Prüfberichts zu erlassen.

Vergleicht man die beiden beschriebenen Situationen, ergibt sich in den Fällen, in denen § 197 Abs. 5 Satz 2 AO-E greift, keine bedeutende Verbesserung zur aktuellen Rechtslage. Allein in

den Fällen, in denen die Prüfungsanordnung kurz Ablauf der Festsetzungsfrist (in obigem Beispiel Ende des Jahres 2005) ergeht und die Prüfung mehr als 2 Jahre dauert (in obigem Beispiel länger als bis Ende des Jahres 2007), schaffen die Neuerungen in § 197 Abs. 5 AO-E früher Rechtssicherheit.

Petition: § 197 Abs. 5 Satz 1 AO-E sollte so angepasst werden, dass aus der „Soll“-Prüfungsbekanntgabe eine „Ist“-Bekanntgabeverpflichtung wird. So könnte sie einen praxistauglichen Beitrag zu einer zeitnäheren Betriebsprüfung leisten.

Zu Nr. 21 – Neue Prüfungsgrundsätze (§ 199 Abs. 2 AO-E)

I. Festlegung von Rahmenbedingungen

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 die Finanzverwaltung künftig unter der „*Festlegung von Rahmenbedingungen*“ in diesem Sinne versteht. 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.

Der Regierungsentwurf konkretisiert in der Gesetzesbegründung, dass die Vorschrift allen Arten von Vereinbarungen offen stünde. Möglich sei etwa eine Vereinbarung von Fristen, in denen Nachfragen nachgekommen werden solle, oder die Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung ([a.a.O., S. 89](#)).

Diese Klarstellung ist sehr erfreulich. Sie eröffnet im Grundsatz eine größenunabhängige Erleichterung für alle Steuerpflichtigen.

Petition: Die Konkretisierung in der Gesetzesbegründung sollte von Bund und Ländern in einer Verwaltungsanweisung übernommen werden.

II. 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. 23 – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO-E)

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

Der Gesetzentwurf sieht ein sog *qualifiziertes 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. 90](#)).

Nach dem Entwurf liegt es im Ermessen des Außenprüfers, ob er ein entsprechendes Mitwirkungsverlangen ergehen lässt. Begründungslos kann das Mitwirkungsverlangen ergehen, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit des Mittels hingewiesen hat und sie der Auffassung ist, dass der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungsverpflichtungen dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist (§ 200a Abs. 1 Satz 2 AO-E).

Durch diese Ausgestaltung dürfte die Norm in höchstem Maße streitanfällig werden. Gerade der Tatbestand, ob eine Mitwirkung vollständig erfüllt ist, ist rein subjektiv zu bewerten und wird im Zweifel von den Beteiligten unterschiedlich gesehen.

Durch die fehlende Anknüpfung an einen objektiven Tatbestand, dürfte auch die vorgesehene Rechtsbehelfsmöglichkeit des Steuerpflichtigen ins Leere laufen. 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 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 bleiben zudem künftig neben den vorgenannten Konsequenzen anwendbar. Es erscheint insofern höchst fragwürdig, wodurch ein nur subjektiv begründetes qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ohne weitere Begründung als scharf ausgestaltetes Schwert gerechtfertigt ist.

In jedem Fall gebietet es der Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen an einen klar objektiv (!) bestimmbareren Tatbestand zu knüpfen. Denkbar wäre etwa 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 bereits aktuell 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*...“ in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E ist zu streichen.

2. Zeitlicher Ablauf und Ermessen bei der Festsetzung des Verzögerungsgeldes

Das Verzögerungsgeld soll automatisch fällig werden, wenn die gesetzliche Frist (i.d.R. ein Monat gem. § 200a AO-E) verstrichen ist und der Steuerpflichtige seinem Mitwirkungsverlangen nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist (§ 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E).

Implizit geht die Norm davon aus, dass der Betriebsprüfer Unterlagen anfordert, der Steuerpflichtige diese ggf. nicht liefert und dann die Sanktion eintreten kann. Die Neuerung blendet hingegen völlig aus, dass ein Prüfer oftmals sukzessive Unterlagen anfragt. Es stellt sich die Frage, wie die Norm mit dieser Lebenswirklichkeit übereingebracht werden soll.

Angenommen ein Steuerpflichtiger wird zum qualifizierten Mitwirkungsverlangen aufgefordert und der Prüfer fordert bestimmte Unterlagen an. Der Steuerpflichtige legt diese innerhalb der vorgesehenen Monatsfrist vor. Der Prüfer fordert daraufhin weitere Unterlagen an. Wie verhalten sich solche typischen Nachfragen zum qualifizierten Mitwirkungsverlangen?

Läuft für den Steuerpflichtigen eine neue Monatsfrist zur Mitwirkung an, bevor der Fallbeileffekt des Mitwirkungsverzögerungsgeldes eintritt? Führt die Nachfrage dazu, dass die ursprüngliche Mitwirkung als „*nicht vollständig*“ angesehen wird? Kann diese Nachfrage überhaupt mit dem automatischen Mitwirkungsverzögerungsgeld sanktioniert werden? Können gar mehrere qualifizierte Mitwirkungsverlangen in einer Prüfung angeordnet werden und demzufolge mehrere Verzögerungsgelder anfallen?

Petition: Eine Norm, die mit solch massiven Unsicherheiten behaftet ist, darf keinesfalls einen Sanktions-Automatismus nach sich ziehen. Die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes muss im Ermessen der Finanzverwaltung liegen. Statt „...*, ist ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen.*“ muss es in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E heißen: „...*, kann ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden.*“

3. 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 möglichen Korridor 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. Hinzukommt, dass bei einer Betriebsprüfung von KMU ein etwaig festgestelltes Mehrergebnis auf Seiten der Steuerpflichtigen in der Regel deutlich geringer ausfällt als bei größeren Unternehmen bzw. Konzerngesellschaften. Bereits daher ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Wert für sämtliche Steuerpflichtigen gleich hoch ausfallen soll. 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, 3 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)

1. „Befürchtetes Fehlverhalten“

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.

Petition: § 200a Abs. 3 Satz Nr. 1 AO-E sollte ersatzlos gestrichen werden. Die Höhe des Mitwirkungsverzögerungsgeldes sollte stattdessen über eine Ermessensentscheidung in § 200a Abs. 2 AO-E abgebildet werden.

2. Anknüpfen an wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Ein Zuschlag soll auch dann verhängt werden können, wenn zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Abs. 1 nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO-E). Dies soll unter anderen dann anzunehmen sein, wenn die Umsatzerlöse des Steuerpflichtigen in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 12 Millionen € betragen haben (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 AO-E).

Es ist nachvollziehbar, dass die Finanzverwaltung bei Großunternehmen angesichts deren höherer Leistungsfähigkeit härtere Sanktionen verhängen möchte. Jedoch halten wir das Anknüpfen an Umsatzerlöse für gänzlich ungeeignet. Die Höhe der Umsatzerlöse sagt nichts über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus.

Petition: Ungeachtet dessen, dass das gewünschte Ergebnis der Finanzverwaltung mittels Ermessensentscheidung in § 200a Abs. 2 AO-E-neu abgebildet werden sollte, ist für eine

Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht auf Umsatzgrößen abzustellen. Allenfalls eine Anknüpfung an einen Gewinn würde dem Grundgedanken entsprechen.

IV. Auswirkung der Mitwirkungsverzögerung auf die Ablaufhemmung (§ 200a Abs. 4 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. 4 Satz 1 AO-E). Dies soll auch gelten, wenn die geforderte Mitwirkung unmöglich ist und der Steuerpflichtige auf die Unmöglichkeit nicht unverzüglich hingewiesen hat (§ 200 Abs. 3 Satz 3 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 Gesetzentwurf vor, dass die Regelung zur Begrenzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 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 AO 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.

Ferner sei angemerkt, dass die Norm nur in den Fällen zur Anwendung kommen dürfte, in denen sich Betriebsprüfungen über mehrere Jahre erstrecken. Insofern erwartet der DStV, dass sie primär nur von großen Unternehmen genutzt werden kann. KMUs dürften regelmäßig nicht davon profitieren.

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 [...].“*

C. Bundesrats-Empfehlungen der Ausschüsse

Gern nimmt der DStV auch zu den Bundesrats-Empfehlungen der Ausschüsse ([BR-Drs. 409/1/22](#)) Stellung.

Rz. 7 - Zu Artikel 4 (Art. 97, § 37 und § 38 – neu EGAO-E) - Erprobung alternativer Prüfungsmethoden (§ 38 EGAO-E)

Der Finanzausschuss des Bundesrats empfiehlt, Tax Compliance Management Systemen (Tax-CMS) rechtlich größere Bedeutung beizumessen. Konkret soll die Finanzbehörde ermächtigt werden, wenn der Steuerpflichtige über ein wirksames Tax-CMS verfügt, dem Steuerpflichtigen auf Antrag für die nächste Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen verbindlich zuzusagen.

Hierfür muss die Behörde die Wirksamkeit des eingesetzten Steuerkontrollsystems überprüft haben und kein oder ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die Besteuerung erkennen. Ferner dürfen sich die Verhältnisse nicht ändern und der Steuerpflichtige hat Veränderungen an diesem Kontrollsystem zu dokumentieren und der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen (§ 38 Abs. 1 EGAO-E).

Ein Steuerkontrollsystem soll eine Vielzahl innerbetrieblicher Maßnahmen umfassen können und wäre damit relativ offen ausgestaltet (§ 38 Abs. 2 EGAO-E).

Der DStV begrüßt die offene Ausgestaltung der Anforderungen. Somit können Steuerpflichtige bereits implementierte Systeme ohne Umstellungsaufwand nutzen. Gleichzeitig kann die Offenheit der Norm Anreizwirkung zur Implementierung sachgenauer und auf den Steuerpflichtigen zugeschnittener Tax-CMS entfalten.

Da die Finanzverwaltung einen großen Ermessensspielraum hat, ob sie von der Möglichkeit Gebrauch macht, wird erst die geplante Evaluation Aufschluss über die Wirksamkeit und ggf. Erleichterung bringen können.

Petition: Wünschenswert für ein möglichst repräsentatives Ergebnis der Evaluation wäre die Erprobung bei Steuerpflichtigen aller Größenklassen.

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.
