

**Dr. Franziska Peters  
Richterin am Finanzgericht  
Finanzgericht Münster  
Warendorfer Straße 70  
48145 Münster**

**Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „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“ (BT-Drucksache 20/3436)**

## **1. Einleitung**

Am 12. Juli 2022 hat das BMF einen 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 veröffentlicht, der am 24. August 2022 vom Kabinett beschlossen wurde.<sup>1</sup> Ziel des Gesetzentwurfs ist die Umsetzung der als „DAC 7“ bezeichneten 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 (ABl. L 104/1 vom 25.03.2021) (Amtshilferichtlinie). Über eine EU-weite Meldepflicht für digitale Plattformen sollen die Finanzbehörden einen besseren Zugang zu Informationen erlangen, die für eine gleichmäßige und gesetzliche Besteuerung, insbesondere von Einkünften, die unter Verwendung digitaler Plattformen erzielt werden, erforderlich sind. Darüber hinaus sollen steuerverfahrensrechtlichen Bestimmungen der AO, insbesondere im Zusammenhang mit der Durchführung von Außenprüfungen, punktuell modernisiert werden. Der Finanzausschuss des Bundesrates hat am 23.09.2022 eine Empfehlung zu dem Regierungsentwurf abgegeben.<sup>2</sup> Die folgende Stellungnahme befasst sich mit einzelnen für den Bereich der Außenprüfung geplanten Neuregelungen und geht auch auf die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates, interne Steuerkontrollsysteme der Steuerpflichtigen in der Betriebsprüfung zu berücksichtigen, ein.

## **2. Einzelne Neureglungen**

### **a) Datenzugriff und Datenschutz, § 147 Abs. 6 und 7 AO-E**

§ 146 Abs. 6 und 7 AO-E fassen die Regelungen zum Datenzugriff auf steuerrelevante Daten der Steuerpflichtigen neu. Die bisherigen Datenzugriffsmöglichkeiten („Z1-Zugriff“ unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem, „Z2-Zugriff“ durch Datenauswertung durch den Steuerpflichtigen nach Weisung des Prüfers, „Z3-Zugriff“ durch

---

<sup>1</sup> BR-Drucksache 409/22 vom 26.08.2022. Der Entwurf ist abrufbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungn/Abteilung\\_IV/20\\_Legislaturperiode/2022-07-12-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/2-Regierungsentwurf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungn/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-07-12-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/2-Regierungsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=4).

<sup>2</sup> BR-Drucksache 409/1/22.

Datenträgerüberlassung) bleiben bestehen. § 147 Abs. 6 S. 1 und 2 AO-E fassen den „Z3-Zugriff“ allgemeiner und sehen vor, dass aufzeichnungspflichtige Daten „in einem maschinell auswertbaren Format“ übertragen werden können. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs soll dies, was m.E. zutreffend ist, bereits nach geltender Rechtslage zulässig sein und § 147 Abs. 6 AO-E insofern nur eine rechtliche und sprachliche Klarstellung enthalten.<sup>3</sup>

Der neu geschaffene Abs. 7 in § 147 AO regelt, dass die Verarbeitung und Aufbewahrung der nach Absatz 6 zur Verfügung gestellten Daten auch auf mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörden unabhängig von deren Einsatzort zulässig ist und die Finanzbehörde die nach Absatz 6 zur Verfügung gestellten und gespeicherten Daten bis zur Unanfechtbarkeit der die Daten betreffenden Verwaltungsakte auch auf den mobilen Datenverarbeitungssystemen unabhängig von deren Einsatzort aufbewahren darf. Die Neuregelung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass Laptops, die Prüfer in Außenprüfungen oder Nachschauern verwenden, nicht nur im Betrieb des Steuerpflichtigen oder in Amtsräumen eingesetzt werden.<sup>4</sup> Daten der Steuerpflichtigen dürfen danach auf mobilen Endgeräten der Prüfer gespeichert und verarbeitet werden. § 200 Abs. 2 S. 2 AO-E ergänzt die Regelung dahingehend, dass dann, wenn mobile Endgeräte der Außenprüfer in datenschutzrechtlich geeigneter Weise gegen unbefugten Zugriff gesichert sind, eine ortsunabhängige Tätigkeit als an Amtsstelle ausgeübt gilt.

Nach der Rechtsprechung des BFH zum Datenzugriff muss zumindest bei Berufsgeheimnisträgern entsprechend dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der erhobenen Daten Rechnung getragen und nach Möglichkeit ausgeschlossen werden, dass die Daten außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder der Diensträume der Finanzverwaltung, bspw. infolge eines Diebstahls des Prüfer-Notebooks, in fremde Hände geraten können.<sup>5</sup> Die Daten des Steuerpflichtigen sollten deshalb nur in seinen Geschäftsräumen oder an Amtsstelle erhoben und verarbeitet werden dürfen.<sup>6</sup> Mit Blick auf diese Rechtsprechung beinhalten § 147 Abs. 7 AO-E und § 200 Abs. 2 S. 2 AO-E ein Nichtanwendungsgesetz, indem sie die Auswertung und dauerhafte Speicherung der erhobenen Daten der Steuerpflichtigen auf mobilen Endgeräten zulassen, ohne nach dem Gegenstand der Tätigkeit der Steuerpflichtigen zu differenzieren. Die Neuregelung dient der Praktikabilität. Die datenschutzrechtliche Sicherung der Daten der Steuerpflichtigen auf mobilen Endgeräten dürfte aber weiterhin eine Rolle bei der (gerichtlichen) Überprüfung der Verhältnismäßigkeit eines Datenzugriffsverlangens spielen.

## **b) Vereinheitlichung von Schnittstellen, § 147b AO-E**

---

<sup>3</sup> Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 92.

<sup>4</sup> Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

<sup>5</sup> BFH, Urteil vom 7. Juni 2021 – VIII R 24/18 –, BFH/NV 2021, 1385; BFH, Urteil vom 16. Dezember 2014 – VIII R 52/12 –, BFH/NV 2015, 1455.

<sup>6</sup> BFH, Urteil vom 7. Juni 2021 – VIII R 24/18 –, BFH/NV 2021, 1385; BFH, Urteil vom 16. Dezember 2014 – VIII R 52/12 –, BFH/NV 2015, 1455.

## **aa) Inhalt und Ziel der Regelung**

Nach § 147b S. 1 AO-E kann das BMF durch Rechtsverordnung einheitliche digitale Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten bestimmen, die mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt worden und nach § 147 Absatz 1 aufzubewahren sind. In der Rechtsverordnung soll nach § 147b S. 2 AO-E auch eine Pflicht zur Implementierung und Nutzung der jeweiligen einheitlichen digitalen Schnittstelle oder von Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export von Daten bestimmt werden können.

Nach geltender Gesetzeslage genügt es, wenn der Steuerpflichtige die Daten in einem allgemein erkennbaren Datenformat zur Verfügung stellt und der verwendete Datenträger keine Auswertungssperren oder -erschwernisse enthält.<sup>7</sup> Insbesondere ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, seine Datenverarbeitungssysteme so auszurichten, dass diese für das von der Finanzverwaltung genutzte Analyseprogramm IDEA verwertbar sind.<sup>8</sup> Im Betriebsprüfungsalltag kann die unterschiedliche Ausgestaltung von Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen allerdings zu einer Vervielfachung des Aufwands bei der Datenprüfung und damit zu einer Verzögerung der Betriebsprüfung führen<sup>9</sup> und erhöht das Risiko formaler Beanstandungen. Die neue Vorschrift soll dementsprechend dem Außenprüfer das Einlesen sowie die Verarbeitung und Prüfung der Daten erleichtern.<sup>10</sup> In der Begründung des Gesetzesentwurfs wird hierzu auf die positiven Praxiserfahrungen mit der digitalen LohnSchnittstelle (DLS) und der Digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K) verwiesen.<sup>11</sup> Eine Vereinheitlichung erleichtert insofern nicht nur dem Außenprüfer die Datenprüfung, sondern schafft auch Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen – allerdings um den Preis des Investitionsaufwands für die Implementierung.

## **bb) Reichweite der Verordnungsermächtigung**

Die Begründung des Gesetzesentwurfs verweist darauf, dass im Gegensatz zu den durch Verwaltungsschreiben veröffentlichten Schnittstellen bei der Schaffung von Schnittstellen durch Rechtsverordnung nach § 47 Abs. 3 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesregierung die Pflicht bestehe, die betroffenen Verbände vorab anzuhören, wodurch die Transparenz vergrößert werde.<sup>12</sup> Dieser Vorteil der Verordnungs- gegenüber einer Erlassregelung ist nicht von der Hand zu weisen.

Allerdings ist der Umstand, dass nach § 147b AO-E nicht nur die technische Beschreibung von Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen, sondern auch die allgemeine Verpflichtung zur Nutzung der durch Rechtsverordnung vereinheitlichten Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen in einer Rechtsverordnung geregelt werden sollen, vor dem Hintergrund des

---

<sup>7</sup> Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 147 AO, Rz. 41c.

<sup>8</sup> FG Münster v. 15.1.2013 – 13 K 3764/09, EFG 2013, 638; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 147 AO, Rn. 41c

<sup>9</sup> Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

<sup>10</sup> Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

<sup>11</sup> Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

<sup>12</sup> Vgl. BR-Drucksache 409/22, S. 93.

Grundsatzes des Vorbehalts des Gesetzes in seiner Ausprägung als Parlamentsvorbehalt rechtsstaatlich zumindest bedenklich. Die Pflicht zur Implementierung und Nutzung der Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen bedeutet nicht zuletzt aufgrund des damit verbundenen finanziellen Aufwands einen erheblichen Eingriff in die Rechte der Steuerpflichtigen.

Zu berücksichtigen ist außerdem, dass der in § 147b S. 1 AO-E (ebenso wie in § 146 Abs. 7 AO) verwendete Begriff des „Datenverarbeitungssystems“ gesetzlich nicht definiert ist, was bereits nach derzeit geltendem Recht zu Problemen bei der Bestimmung der Reichweite des Datenzugriffsrechts des Außenprüfers führen kann.<sup>13</sup> Neben „Klassikern“ wie Kassen- und Warenwirtschaftssystemen können zu Datenverarbeitungssystemen iSv § 147 Abs. 6 AO bzw. dann § 147b AO-E je nach Tätigkeitsfeld des Unternehmens noch weitere technische Einrichtungen gehören, bei denen die Gewährung des Datenzugriffs bzw. die Schaffung einer einheitlichen Schnittstelle und Datensatzbeschreibung eher fernliegt, wie bspw. Betriebsstundenzähler, Kassen- und Parkscheinautomaten, Ladepunkte für Elektrofahrzeuge oder Warenautomaten gehören.

Die dargestellten Bedenken werden verstärkt durch den Umstand, dass es nach der neuen Fassung des § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO-E zu einer Verwerfung der Buchführung, also einer Aufhebung der Vermutung der sachlichen Richtigkeit des Buchführungsergebnisses, führen soll, wenn elektronische Daten nicht nach den Vorgaben des § 147b AO-E in Verbindung mit der dann geltenden Rechtsverordnung zur Verfügung gestellt werden. Dies wiederum führt grundsätzlich gemäß § 162 Abs. 2 AO zu einer Schätzungsbefugnis des Prüfers.

Vor diesem Hintergrund wäre eine Regelung vorzuziehen, die – vergleichbar der für Kassensysteme geltenden Vorschrift des § 146a AO in Verbindung mit der Kassensicherungsverordnung – das „ob“ der Verpflichtung zur Nutzung einheitlichen Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen gesetzlich verankert und das „wie“ der technischen Ausgestaltung einer Rechtsverordnung überlässt. Auf diese Weise würden den Gesichtspunkten der Rechtssicherheit einerseits und der erforderlichen Flexibilität und Transparenz andererseits in gleicher Weise Rechnung getragen. Im Rahmen der Verordnung sollten außerdem Klarstellungen zu denjenigen Datenverarbeitungssystemen vorgenommen werden, die von iSv § 147b AO-E erfasst werden sollen.

### **c) Frühzeitige Rechtssicherheit durch einen neuen Teilabschlussbescheid, § 180 Abs. 1a AO-E**

Mit dem Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO-E wird ein neues Verfahrensinstrument eingeführt. Gemäß § 180 Abs. 1a AO-E kann, solange noch kein Prüfungsbericht ergangen ist, ein Teilabschlussbescheid ergehen, in dem einzelne, im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen soll ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein erhebliches Interesse besteht und dies vom

---

<sup>13</sup> Vgl. hierzu *Peters/Danielmeyer* in *Hruschka/Peters/von Freeden*, Steuerliche Betriebsprüfung, Rz. 1.21.

Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird. Gemäß § 202 Abs. 3 AO-E hat vor Erlass des Teilabschlussbescheids ein Teilprüfungsbericht zu ergehen. Ist ein Teilabschlussbescheid ergangen, ist darauf gemäß § 202 Abs. 1 S. 4 AO-E im Betriebsprüfungsbericht hinzuweisen. Die örtliche Zuständigkeit für den Erlass des Teilabschlussbescheids richtet sich gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 5 AO-E danach, für welchen Bescheid der Teilabschlussbescheid unmittelbar Bindungswirkung entfaltet. Das für diesen Folgebescheid (Steuer- oder Feststellungsbescheid) örtlich zuständige Finanzamt ist auch für die gesonderte Feststellung nach § 180 Absatz 1a AO örtlich zuständig.<sup>14</sup>

§ 180 Abs. 1a AO schafft eine Möglichkeit, bereits während der laufenden Betriebsprüfung einen Feststellungsbescheid über abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen zu erlassen, bei denen der zugrunde liegende Sachverhalt abschließend geprüft wurde. Bei den im Teilabschlussbescheid benannten Besteuerungsgrundlagen soll es sich um verfahrensrechtlich selbständige gesonderte Feststellungen handeln, die nach § 182 AO jeweils für den nachfolgenden Steuer- oder Feststellungsbescheid unmittelbare Bindungswirkung haben.<sup>15</sup>

Die Entscheidung über den Erlass von Teilabschlussbescheiden steht nach § 180 Abs. 1a S. 1 AO-E im Ermessen der Finanzbehörde. Beantragt der Steuerpflichtige den Erlass eines Teilabschlussbescheids, reduziert sich dieses Ermessen allerdings dahingehend, dass ein Teilabschlussbescheid ergehen soll, wenn der Steuerpflichtigen daran ein erhebliches Interesse hat und er dies glaubhaft macht.

Der Erlass eines Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO-E führt dazu, dass Steuerpflichtige schon während der noch laufenden Außenprüfung im Hinblick auf einzelne ausgewählten Besteuerungsgrundlagen Rechtssicherheit erlangen können.<sup>16</sup> Diese frühzeitig erlangte Rechtssicherheit im Hinblick auf bereits verwirklichte Sachverhalte ergänzt § 204 Abs. 2 AO-E um die Möglichkeit, nach Erlass eines Teilabschlussbescheids, aber vor Abschluss der Außenprüfung eine verbindliche Zusage dahingehend zu erhalten, wie der im Teilabschlussbericht dargestellte (und dem Teilabschlussbescheid zugrunde liegende) Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird.

Der Umfang der möglichen Teilfeststellung erschließt sich aus § 180 Abs. 1a AO nicht unmittelbar. Der Begriff der „Besteuerungsgrundlage“ wird in § 180 Abs. 1a AO-E nicht legal definiert. Die Begründung des Regierungsentwurfs spricht hinsichtlich des Anwendungsbereichs des Teilabschlussbescheids von „abgeschlossenen und abschließend geprüften Sachverhalten“. Es dürfte sich um solche Sachverhalte handeln, deren tatsächliche und rechtliche Prüfung abgeschlossen ist und deren rechtliche Wirkung sich nicht auf andere, noch nicht abschließend geprüfte Sachverhalte erstreckt.

Der Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO ist ein Verwaltungsakt und als solcher mittels Einspruch und ggfs. finanzgerichtlicher Klage anfechtbar. Sollte das Finanzamt im Teilabschlussbescheid der Auffassung des

---

<sup>14</sup> BR-Drucksache 409/22, S. 89.

<sup>15</sup> BR-Drucksache 409/22, S. 96.

<sup>16</sup> BR-Drucksache 409/22, S. 37, 96.

Steuerpflichtigen nicht folgen, kann dieser deshalb versuchen, seine Rechtsauffassung im Rechtsbehelfsweg durchzusetzen. Auch dies kann gegenüber der derzeitigen Rechtslage eine Beschleunigung bedeuten, da so Streitige Rechtsfragen frühzeitig gerichtlich geklärt werden können, ohne dass, wie bislang, der Gesamtabschluss der Betriebsprüfung abgewartet werden muss.

## **d) Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen und Mitwirkungsverzögerungsgeld, § 200a AO-E**

### **aa) Voraussetzungen des qualifizierten Mitwirkungsverlangens**

#### **(1) Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als Verwaltungsakt**

Eine wesentliche Verschärfung der steuerlichen Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bringt das sog. qualifizierte Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E mit sich.

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E knüpft an die in § 200 AO geregelten allgemeinen Mitwirkungspflichten in der Betriebsprüfung an. § 200a Abs. 1 AO-E definiert das qualifizierte Mitwirkungsverlangen als „Aufforderung zur Mitwirkung durch ein schriftlich oder elektronisch zu erteilendes Mitwirkungsverlangen mit Rechtsbehelfsbelehrung nach § 356 AO“. Hierdurch wird zunächst verdeutlicht, dass es sich bei dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen um einen Verwaltungsakt iSv § 118 AO handelt. Bei der Einforderung allgemeiner Mitwirkungspflichten durch den Prüfer nach § 200 AO kann die Abgrenzung zwischen einem rechtsbehelfsfähigen Verwaltungsakt und einem schlichtes Verwaltungshandeln im Einzelfall schwierig sein. § 200a Abs. 1 AO-E schafft hier Rechtssicherheit. Diese Rechtssicherheit ist mit Blick auf die Rechtsfolgen, die § 200a AO in Gestalt eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes und eines möglichen Zuschlags hierzu bei einem nicht oder nicht vollständig erfüllten Mitwirkungsverlangen vorsieht, auch zwingend erforderlich. Ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen hat zu unterbleiben, wenn der Prüfer gemäß § 199 Abs. 2 S. 4 AO-E im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Erfüllung der allgemeinen Mitwirkungspflichten nach § 200 AO festgelegt hat und der Steuerpflichtige diese Rahmenbedingungen erfüllt.

#### **(2) Ermessensentscheidung der Finanzbehörde**

Die Möglichkeit des Erlasses eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Für ein ermessensgerechtes qualifiziertes Mitwirkungsverlangen dürfte nach der Vorstellung der Entwurfsverfasser insbesondere maßgeblich sein, wie kooperativ der Steuerpflichtige sich während der laufenden Betriebsprüfung verhalten hat. Nach § 200a Abs. 1 S. 2 AO-E soll eine „weitergehende Begründung“ des Mitwirkungsverlangens nicht erforderlich sein, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens hingewiesen hat und der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist. Hieraus wird deutlich, dass die Entwurfsverfasser ein „abgestuftes Verfahren“ vor Augen hatten, in dem auf der ersten Stufe ein einfaches Mitwirkungsverlangen nach § 200 Abs. 2 AO an den

Steuerpflichtigen gerichtet wird. Kommt der Steuerpflichtige diesem Mitwirkungsverlangen nicht nach, ist auf der nächsten Stufe ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen anzudrohen. Wirkt der Steuerpflichtige weiterhin nicht mit, kann ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ergehen.

### **(3) Begründungspflicht**

Der Neuregelung des § 200a Abs. 1 AO-E lässt sich nicht zweifelsfrei entnehmen, ob und in welchem Umfang ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen zu begründen ist. Nach § 200a Abs. 1 S. 2 AO-E soll eine „weitergehende Begründung“ des Mitwirkungsverlangens nicht erforderlich sein, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens hingewiesen hat und der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist. Dies könnte dahingehend zu verstehen sein, dass nach der Vorstellung der Entwurfsverfasser die „Androhung“ des qualifizierten Mitwirkungsverlangens die eigentliche Begründung entbehrlich macht. In Ähnlicher Weise sieht AEAO Nr. 1 zu § 200 vor, dass einfache Mitwirkungsverlangen nicht begründet werden müssen.

Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass es sich bei dem Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens – ebenso wie bei einem einfachen Mitwirkungsverlangen nach § 200 AO – um eine Ermessensentscheidung handelt. Ohne Begründung lassen sich die Ermessenserwägungen der Finanzbehörde nicht nachvollziehen. Da für den Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens, wie dargelegt, die Kooperationswilligkeit des Steuerpflichtigen maßgeblich ist, sollte die Begründung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens zumindest einen Hinweis darauf enthalten, dass der Steuerpflichtige zuvor vergeblich zur Mitwirkung aufgefordert wurde, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen also zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich ist.

Hinzu kommt, dass bereits ein einfaches Mitwirkungsverlangen nach § 200 AO nur rechtmäßig ist, wenn die angeforderten Auskünfte und/oder Unterlagen steuerrelevant sind, also für die steuerliche Beurteilung des geprüften Sachverhalts von Bedeutung sein können, und die eingeforderte Mitwirkungshandlung verhältnismäßig, also im Einzelfall geeignet, erforderlich und angemessen ist, um die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Die Überprüfung des Mitwirkungsverlangens auf seine Verhältnismäßigkeit hin ist nur möglich, wenn die Finanzbehörde die Gründe, aus denen der Prüfer bestimmte Auskünfte oder Unterlagen fordert, im Mitwirkungsverlangen darlegt.

Vor diesem Hintergrund dürfte sich zwar bereits aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Ermessensausübung eine Verpflichtung des Prüfers zur Begründung sowohl eines einfachen als auch eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens ergeben. Zur Vermeidung von Streit über die Reichweite eines Mitwirkungsverlangens könnte es gleichwohl im Sinne der Rechtssicherheit sachgerecht sein, ausdrücklich eine Begründungspflicht in § 200a AO-E zu regeln.

## **bb) Rechtsfolgen einer Mitwirkungsverzögerung**

### **(1) Mitwirkungsverzögerung**

Kommt der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen innerhalb der gesetzten Frist nach Absatz 1 Satz 3 nicht oder nicht vollständig nach, definiert § 200a Abs. 2 S. 1 AO-E dies als Mitwirkungsverzögerung. Dabei dürfte sich unproblematisch feststellen lassen, wann ein Mitwirkungsverlangen nicht erfüllt wurde. Schwieriger zu beantworten kann im Einzelfall die Frage sein, wann eine unvollständige Erfüllung vorliegt. Das Mitwirkungsverlangen sollte deshalb von der Finanzbehörde so präzise wie möglich formuliert und mit einer Begründung versehen werden.

### **(2) Mitwirkungsverzögerungsgeld**

Im Fall einer Mitwirkungsverzögerung ist gemäß § 200a Abs. 2 AO-E ein **Mitwirkungsverzögerungsgeld** festzusetzen, das 100 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung beträgt und höchstens für 100 Kalendertage festzusetzen ist. Die Mitwirkungsverzögerung endet mit Ablauf des Tages, an dem das qualifizierte Mitwirkungsverlangen vollständig erfüllt wurde, spätestens mit Ablauf des Tages der Schlussbesprechung. Anders als das derzeit (noch) in § 146 Abs. 2c) AO geregelte Verzögerungsgeld bei einer einfachen Mitwirkungspflichtverletzung steht die Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgelds nicht im Ermessen der Finanzbehörde, sondern hat zwingend zu erfolgen. Das Mitwirkungsverzögerungsgeld soll der Sicherung der pünktlichen Erfüllung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens dienen.<sup>17</sup>

Im qualifizierten Mitwirkungsverlangen ist gemäß § 200a Abs. 6 AO-E auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes hinzuweisen.

Von der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes ist § 200a Abs. 2 S. 5 AO-E abzusehen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Mitwirkungsverzögerung entschuldbar ist; das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Steuerpflichtigen zuzurechnen.

### **(3) Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld**

Liegt eine Mitwirkungsverzögerung vor, kann gemäß § 200a Abs. 3 AO-E außerdem ein **Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld** festgesetzt werden, wenn 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 Mitwirkungsverpflichtung nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Nr. 1 AO-E) oder zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner Verpflichtung zur Mitwirkung nicht nachkommt (§ 200a Abs. 3 Nr. 2 AO-E). Letzteres ist nach § 200a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 AO 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

---

<sup>17</sup> BR-Drucksache 409/22, S. 98.



ausgewiesene konsolidierte Umsatzerlöse in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 120 Millionen Euro betragen haben. Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld kann bis zu 10.000 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung betragen und ist höchstens für 100 Kalendertage festzusetzen.

Die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld liegt im Ermessen der Finanzbehörde. In der Begründung der Festsetzung sind deshalb die Erwägungen, die die Finanzbehörde zur Festsetzung des Zuschlags bewogen haben, anzugeben.

Im qualifizierten Mitwirkungsverlangen ist gemäß § 200a Abs. 6 AO-E auf die Möglichkeit der Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld sowie auf die voraussichtliche Höhe des Zuschlags hinzuweisen.

#### **(4) Verlängerung der Ablaufhemmung**

Als weitere Rechtsfolge einer Mitwirkungsverzögerung bestimmt § 200a Abs. 4 S. 1 AO-E, dass die Fünfjahresfrist des § 171 Abs. 4 S. 3 AO-E nicht gilt bzw. sich um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr, verlängert. Die Fünfjahresfrist gilt ferner gemäß § 200a Abs. 2 S. 2 AO-E dann nicht, wenn außerdem in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 2 festgesetzt wurde.

Wird ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen, die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes oder die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten, läuft die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf ab. Dies gilt nach dem Wortlaut der Regelung unabhängig davon, ob der Rechtsbehelf in der Sache Erfolg hat. Der Regierungsentwurf begründet dies damit, dass § 200a AO-E nur bei nicht hinreichend kooperativen Steuerpflichtigen zum Einsatz kommen soll und diese bei Anfechtung des Mitwirkungsverlangens oder der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes bzw. eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld von der Neuregelung der Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung nach § 171 Absatz 4 AO-E nicht profitieren sollen.<sup>18</sup> Dieser Ansatz ist zumindest zweifelhaft. Stellt sich ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als rechtswidrig heraus, war der Steuerpflichtige von vornherein nicht zur Mitwirkung verpflichtet. Von einer mangelnden Kooperation kann dann keine Rede sein.

#### **(5) Weitere Rechtsfolgen**

Die Befolgung eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens kann von der Finanzbehörde außerdem nach allgemeinen Regeln erzwungen werden. § 200a Abs. 4 AO-E stellt klar, dass die Vorschriften über die Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen anwendbar sind.

---

<sup>18</sup> BR-Drucksache 409/22, S. 100.

Ist der steuerungsrelevante Sachverhalt infolge einer Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen nicht oder nicht vollständig aufklärbar, kommt nach allgemeinen Grundsätzen außerdem eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 2 AO in Betracht.<sup>19</sup>

### **cc) Rechtsbehelfe**

Bei dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen handelt es sich, wie dargestellt, um einen Verwaltungsakt. Dieser kann mittels Einspruch und Klage angefochten werden. Da weder Einspruch noch Klage aufschiebende Wirkung haben (§§ 361 Abs. 1 AO, 69 Abs. 1 FGO) dürfte es in der Praxis regemäßig ratsam sein, auch einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens zu stellen.

Sollte das qualifizierte Mitwirkungsverlangen keine Begründung enthalten (vgl. hierzu unter aa) (3)), dürfte bereits deshalb ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit bestehen und aus diesem Grund eine Aussetzung der Vollziehung zu gewähren sein. Sollte eine Begründung auch im Einspruchsverfahren nicht nachgeholt werden, wäre das qualifizierte Mitwirkungsverlangen wegen eines Ermessensfehlers in Form eines Ermessensausfalls rechtswidrig und durch das Finanzgericht aufzuheben, § 102 FGO.

Auch die Festsetzung des Verzögerungsgeldes und des Zuschlags zum Verzögerungsgeld erfolgen durch Verwaltungsakt, der mittels Einspruch und Klage angefochten und von der Vollziehung ausgesetzt werden kann.

Fraglich ist, ob bei Aufhebung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens auch die Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes und ggfs. des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld aufzuheben ist. § 200a AO-E trifft hierzu keine Regelung. Für das Verzögerungsgeld regelt § 152 Abs. 12 AO, dass bei Aufhebung der Festsetzung der Steuer oder des Gewerbesteuermessbetrags oder der Zerlegungsbescheid oder der gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auch die Festsetzung eines Verspätungszuschlags aufzuheben ist. Eine solche ausdrückliche Regelung fehlt in § 200a AO-E. Der Rechtsgedanke des § 152 Abs. 12 AO-E spricht dafür, dass Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes und ggfs. des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld gemäß §§ 130, 131 AO zurück zu nehmen bzw. zu widerrufen sein dürften, wenn sich die Rechtswidrigkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens herausstellt. Es könnte allerdings im Sinne der Rechtssicherheit sachgerecht sein, in § 200a AO-E eine ausdrückliche Regelung für den Fall der Aufhebung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens aufzunehmen.

### **dd) Folgeänderung und zeitliche Anwendung**

Als Folge der Schaffung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach § 200a Abs. 3 AE-E wird in § 146 Abs. 2c) AO die derzeit noch im Ermessen der

---

<sup>19</sup> Vgl. ausführlich *Peters* in *Hruschka/Peters/von Freeden*, Steuerliche Betriebsprüfung, Rz. 1.557 ff.

Finanzbehörde stehende Möglichkeit der Festsetzung eines Verzögerungsgeldes bei Verletzung von Mitwirkungspflichten nach § 200 Abs. 1 AO gestrichen.

## **2. Prüfungserleichterungen bei Nutzung eines Tax Compliance Management Systems?**

Nach geltendem Recht bestehen umfassende Kontroll- und Dokumentationspflichten wie die zur Einrichtung eines internen Kontrollsystems oder einer Verfahrensdokumentation nach den GoBD<sup>20</sup>, auch wenn sich die gesetzliche Grundlage für die letztgenannten Verpflichtungen zumindest in Zweifel ziehen lässt. Die Frage, ob sich die Vorleistungen eines Steuerpflichtigen, der seine Aufzeichnungs- Dokumentations- und Mitwirkungspflichten erfüllt und sich „compliant“ verhalten will, in einer steuerlichen Außenprüfung „auszahlen“, beantwortet der Regierungsentwurf (noch) nicht. Der Finanzausschuss des Bundesrates hat in seiner Empfehlung vom 23.09.2022<sup>21</sup> die Aufnahme einer Regelung zur „Erprobung alternativer Prüfungsmethoden“ in einem neuen § 38 des Art. 97 des Einführungsgesetzes zur AO (EGAO) als einen ersten Schritt hin zu einer Systemprüfung mit daraus folgenden Prüfungserleichterungen vorgeschlagen. § 38 Abs. 1 S. 1 des Art. 97 EGAO-E sieht vor, dass, soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen 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 erfassten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen kann, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Nach § 38 Abs. 1 S. 2 des Art. 97 EGAO-E hat der Steuerpflichtige Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

Ein Steuerkontrollsystem iSv § 38 Abs. 1 EGAO-E soll gemäß § 38 Abs. 2 des Art. 97 EGAO-E alle innerbetrieblichen Maßnahmen erfassen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden und die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden, wobei das Steuerkontrollsystem die steuerlichen Risiken laufend abbilden muss. Gemäß § 38 Abs. 3 des Art. 97 EGAO-E sind Systemprüfungen von Steuerkontrollsystemen und daraufhin nach § 38 Abs. 1 S. 1 des Art. 97 EGAO-E zugesagte Erleichterungen von den Landesfinanzbehörden bis zum 30. April 2027 zu evaluieren.

§ 38 Abs. 1 des Art. 97 EGAO-E knüpft Prüfungserleichterungen in einer aktuellen Betriebsprüfung an eine erfolgreiche Systemprüfung in der vorangegangenen Betriebsprüfung. Die Regelung dürfte damit vor allem für anschlussgeprüfte Betriebe große Bedeutung erlangen. Aber auch kleine und mittlere Betriebe könnten von der Vorschrift profitieren. § 38 Abs. 2 des Art. 97 EGAO-E beschreibt das interne Steuerkontrollsystem als Gesamtheit der innerbetrieblichen Maßnahmen, die eine zutreffende Aufzeichnung und Berücksichtigung der Besteuerungsgrundlagen sowie

---

<sup>20</sup> BMF-Schr. v. 28.11.2019 – IV A 4-S 0316/19/10003:001, 2019/0962810, BStBl I 2019, 1269, Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

<sup>21</sup> BR-Drucksache 409/1/22, S. 7.

eine rechtzeitige und vollständige Steuerzahlung gewährleisten. Diese offene Formulierung dürfte es ermöglichen, auf den Steuerpflichtigen bzw. dessen Unternehmensgröße zugeschnittene Kontrollsysteme „passgenau“ zu berücksichtigen und auch bereits bestehende Systeme in die Systemprüfung zu integrieren.

### **3. Zusammenfassende Würdigung**

Übergeordnetes Ziel des Gesetzesentwurfs ist die Beschleunigung der steuerlichen Außenprüfung. Diese Zielsetzung ist in jeder Hinsicht zu begrüßen. Unabhängig von der konkreten Dauer der einzelnen Außenprüfung in der Praxis führen in zeitlicher Hinsicht die Ablaufhemmungstatbestände des § 171 AO und Länge der steuerlichen Verjährungsfristen nach § 169 Abs. 2 AO zu Rechtsunsicherheit. Dem trägt die Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO-E Rechnung. Auch die Neuregelung zur Vereinbarung von Rahmenbedingungen für den Betriebsprüfungsablauf nach § 199 Abs. 2 S. 4 AO-E dürfte in der Praxis zu einer Beschleunigung der Außenprüfung beitragen. Neue Rechtsunsicherheiten entstehen allerdings insbesondere mit Blick auf das qualifizierte Mitwirkungsverlangen. Faktisch mag im Betriebsprüfungsalltag bereits die Ankündigung eines solchen Verlangens eine Mitwirkung der Steuerpflichtigen beschleunigen. In rechtlicher Hinsicht birgt das qualifizierte Mitwirkungsverlangen allerdings erhebliches Streitpotential.

Die Entwurfsbegründung betont außerdem, dass die Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen im Vordergrund stehen und Außenprüfer und Steuerpflichtige gleichermaßen in die Pflicht genommen werden sollen. Der Entwurf regelt allerdings überwiegend Verschärfungen der Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen, während die Zugeständnisse des Prüfers an Transparenz und Kooperation überwiegend in dessen Ermessen gestellt werden. Bereits nach geltendem Recht ist im Besteuerungsverfahren seit einiger Zeit eine zunehmende Verschiebung der Verantwortlichkeit für die Sachverhaltsermittlung zu Lasten des Steuerpflichtigen zu beobachten, die mit Blick auf die sich aus § 146a AO ergebenden technischen Anforderungen für zertifizierte Kassensysteme auch zu erheblichem Investitionsaufwand gerade für bargeldintensive Betriebe geführt haben. Der Referentenentwurf sieht hier zusätzlich die Schaffung einheitlicher Schnittstellen für weitere Datenverarbeitungssysteme vor. Dies schafft zwar einerseits Rechtssicherheit, löst aber andererseits weitere Investitionskosten für die Unternehmen aus.

Es wäre schließlich zu begrüßen, wenn, wie vom Finanzausschuss des Bundesrates vorgeschlagen, in die weitere Diskussion des Regierungsentwurfs der Gedanke einer „Vertrauensdividende“ für den Steuerpflichtigen einbezogen werden und interne Steuerkontrollsysteme der Steuerpflichtigen künftig eine rechtlich verbindliche Rolle in der steuerlichen Außenprüfung spielen würden. Hierdurch würde auch dem Kooperationsgedanken des Regierungsentwurfs Rechnung getragen.

Hamburg/Münster, 9. Oktober 2022  
Dr. Franziska Peters