

Stellungnahme zu dem Regierungsentwurf 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 (sog. DAC-7-Umsetzungsgesetz; BT-Drs. 20/3436 vom 19. September 2022) anlässlich der Anhörung am 12. Oktober 2022

## Inhalt

I. Allgemein zum Gesetzentwurf.....	2
II. Im Einzelnen.....	4
1. § 90 Abs. 4 AO-E (Vorlage von Aufzeichnungen zur Verrechnungspreisdokumentation).....	4
2. § 171 Abs. 4 AO-E (Ablaufhemmung).....	7
3. § 180 Abs. 1a AO-E (Erlass von Teilabschlussbescheiden).....	8
4. § 199 Absatz 2 Satz 3 AO-E i.V.m. § 200a AO-E (Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO und qualifiziertes Mitwirkungsverlangen).....	9
5. § 200a Abs. 1 AO-E (Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen).....	9
6. § 200a Abs. 2 bis 8 AO-E (Mitwirkungsverzögerungsgeld).....	11

## **I. Allgemein zum Gesetzentwurf**

Mit dem vorliegenden, zweiteiligen Gesetzentwurf soll einerseits eine 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 erfolgen. Dies ist zu begrüßen; insbesondere vor dem Hintergrund der richtlinienkonformen Umsetzung.

Daneben enthält der Gesetzentwurf in den Artikeln 3 und 4 Regelungen, die einer Modernisierung des Besteuerungsverfahrens dienen sollen. Es ist damit beabsichtigt, die steuerliche Außenprüfung künftig zeitnäher durchzuführen und allgemein zu beschleunigen.

Die Modernisierung und Beschleunigung des Steuerverfahrens sind seit Jahren auch ein wichtiges Anliegen für die Unternehmenspraxis. Daher wird der gesetzgeberische Wille zur beschleunigten und modernisierten Betriebsprüfung grundsätzlich sehr begrüßt.

Der beabsichtigten Bestrebung, eine Modernisierung der Betriebsprüfung zu erzielen, ist der Gesetzentwurf hingegen nur punktuell nachgekommen. Zwar werden mit der Möglichkeit digitaler Schlussbesprechungen (§ 201 Abs. 1 Satz 3 AO-E) und einer Vereinheitlichung digitaler Schnittstellen, wie es die Verordnungsermächtigung in § 147b AO-E vorsieht, der aktuelle Stand der Technik besser abgebildet und berücksichtigt. Ebenso ist die Einführung einer zeitlichen Begrenzung der Ablaufhemmung für außengeprüfte Unternehmen (§ 171 Abs. 4 AO-E) grundsätzlich positiv zu werten. Andererseits wird durch die geplanten erheblichen Verschärfungen der Mitwirkungspflichten und Sanktionstatbestände, wie sie beispielsweise § 90 Abs. 4 AO-E oder § 200a Abs. 2 AO-E vorsehen, einseitige Beschleunigungen vor dem Hintergrund einer ansteigenden Sanktionskulisse erschaffen. Erforderlich für die erfolgreiche Umsetzung einer beschleunigten Außenprüfung sollte jedoch ein Gleichlauf von gesteigerten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen mit einem kooperativen und auch beschleunigten (verbindlichen) Prozess bei der Finanzverwaltung sein. Dieser fehlende Gleichlauf stellt ein grundsätzliches Problem dieser Neuregelungen dar. Stattdessen wird die Sanktionskulisse verschärft, die in der Praxis der Außenprüfung gerade im Bereich der Verrechnungspreise schon alltäglich ist.

In der Praxis zeigt sich in der Regel zudem, dass Außenprüfungen gerade auf Seiten der Finanzverwaltung – beispielsweise bei der Bearbeitung von beantworteten Fragen – eine sehr lange Zeit in Anspruch nehmen. Daher wären zeitlich verbindliche Zusagen mit vergleichba-

ren Fristen wie für den Steuerpflichtigen auch auf Seiten der Finanzverwaltung wünschenswert, um eine Verhältnismäßigkeit bei den Neuregelungen herzustellen. Anders ist das Ziel der Beschleunigung der Außenprüfung nicht zu erreichen.

## II. Im Einzelnen

### 1. § 90 Abs. 4 AO-E (Vorlage von Aufzeichnungen zur Verrechnungspreisdokumentation)

Der Gesetzgeber plant mit § 90 Abs. 4 AO-E eine erhebliche und sachlich nicht zu rechtfertigende Verschärfung der Vorlagepflichten für die sog. Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO. Dies betrifft sowohl die Aufzeichnungen über Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 des Außensteuergesetzes (sog. local file) als auch die Stammdokumentation (sog. master file). § 90 Abs. 3 AO verpflichtet Steuerpflichtige, auf Anforderung durch die Finanzverwaltung für Zwecke der steuerlichen Außenprüfung über die Art und den Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG Aufzeichnungen zu erstellen. Im Regelfall soll die Vorlage der Aufzeichnungen nur für die Durchführung einer Außenprüfung seitens der Finanzverwaltung verlangt werden, § 90 Abs. 3 S. 5 AO. Eine Dokumentation auf Vorrat ist jedoch grundsätzlich nicht zu erstellen.

Die Neuregelung sieht vor, dass die Finanzbehörden jederzeit, d.h. auch außerhalb der Außenprüfung, die Vorlage der Aufzeichnungen verlangen können (§ 90 Abs. 4 Satz 1 AO-E). Im Falle einer Außenprüfung sind die Aufzeichnungen zugleich „ohne gesondertes Verlangen“ vorzulegen (§ 90 Abs. 4 Satz 2 AO-E). Die Aufzeichnungen sind jeweils innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Anforderung oder nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorzulegen, § 90 Abs. 4 Satz 3 AO-E. Nur in begründeten, nicht näher benannten Einzelfällen kann diese Frist verlängert werden (§ 90 Abs. 4 Satz 4 AO-E).

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll einerseits die bestehende Beweisvorsorgepflicht Steuerpflichtiger unterstrichen und andererseits dem Ziel entsprochen werden, den Ablauf der Außenprüfung zu beschleunigen. Die Änderungen führen jedoch faktisch und unterschiedslos für alle Steuerpflichtigen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen zu einer zeitnahen Verrechnungspreisdokumentationspflicht. Dies bedeutet eine erhebliche Verschärfung gegenüber der aktuellen Situation sowie zu einem Anstieg des Aufwandes für die Wirtschaft, insbesondere des Mittelstands, der im Entwurf weder ausgewiesen noch erwähnt wird.

Derzeit ist eine Verrechnungspreisdokumentation im Regelfall nur für die Durchführung einer Außenprüfung innerhalb einer Frist von 60 Tagen, lediglich bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen innerhalb von 30 Tagen, vorzulegen. Durch die geplante Änderung entfällt grundsätzlich die Unterscheidung im Hinblick auf diese Fristen zwischen außergewöhnlichen und nicht außergewöhnlichen Geschäftsbeziehungen, obwohl § 90 Abs. 3 AO-E selbst noch an der dann nicht mehr recht erklärlichen Unterscheidung festhält.<sup>1</sup> Hiernach wären außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zwar noch zeitnah aufzuzeichnen und entsprechend griffe bei Verstoß hiergegen § 162 Abs. 3 Satz 1 Alt. 3 AO. Durch die geplante Änderung wird eine zeitnahe Aufzeichnung faktisch aber auch für nicht außergewöhnliche Geschäftsvorfälle der Fall werden.

Zudem ist nun die Vorlage für alle Steuerpflichtigen verpflichtend, die sich einer Außenprüfung gegenübersehen. Das gilt sogar unabhängig davon, ob im Rahmen der Außenprüfung überhaupt das Themengebiet der Verrechnungspreise aufgegriffen und geprüft wird. Mithin werden Vorratsaufzeichnungen erforderlich, die mitunter seitens der Verwaltung nicht angeschaut bzw. verwertet werden. Zugleich werden diese Aufzeichnungen nicht mal einem elektronischen Risikomanagement zugeführt. Damit bleiben die Aufzeichnungen ungenutzt, haben aber erhebliche Kosten verursacht. Gerade die Tax-Compliance-Kosten von kleineren und mittelständischen Unternehmen sind jetzt schon im Vergleich zu Großkonzernen relativ höher und stehen unternehmerischen Investitionen nicht mehr zur Verfügung. Nicht nur in den jetzigen Zeiten sollten Kosten, die einem Steuerpflichtigen auferlegt werden, im Verhältnis zu einem konkreten Nutzen stehen. Dieser ist hier nicht ersichtlich.

Ferner stellt sich das Problem, dass nunmehr unterschiedslos eine komplette Verrechnungspreisdokumentation über alle (!) Geschäftsbeziehungen notwendig ist und nicht, wie heute, eine Fokussierung auf Geschäftsvorfälle, die Prüfungsschwerpunkte im Rahmen der Außenprüfung darstellen, erfolgt. Stehen also beispielsweise Finanzierungstransaktionen im Fokus der konkreten Außenprüfung, weil hier aus Sicht der Außenprüfung ein Steuerausfallrisiko besteht, dann wäre nunmehr dennoch auch eine Dokumentation über beispielsweise aus Sicht der Außenprüfung nicht risikobehafteter Warenlieferungen zu erstellen und einzureichen.

---

<sup>1</sup> Siehe § 3 Abs. 2 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV) für eine nicht abschließende Aufzählung von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen.

Darüber hinaus ist die Verkürzung der Frist auch unter Berücksichtigung des Zuschlags nach § 162 Abs. 4 Satz 4 AO zu bewerten. Hiernach beträgt bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen der Zuschlag bis zu 1.000.000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung. Mithin erfolgt auch insoweit eine Verschärfung.

Schließlich ist nicht erklärlich, dass die Finanzbehörde nunmehr „jederzeit die Vorlage der Aufzeichnungen“ verlangen kann, anstatt „im Regelfall nur für die Durchführung einer Außenprüfung“. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll diese Änderung bezwecken, ein einheitliches Gesamtbild der Verhältnisse im Zeitablauf zu erhalten und so ein effizientes Ineinanderverwirken der Verfahren, gemeint sind hier beispielsweise Vorabverständigungsverfahren, zu ermöglichen. Die Verrechnungspreisdokumentation kann auch heute schon für Vorabverständigungsverfahren, Verständigungsverfahren oder gar Risikoanalyseverfahren, wie ICAP, angefordert werden. Es handelt sich um gängige Praxis. Den Regelfall bildet aber heute und auch in Zukunft die Außenprüfung. Die Änderung ist daher nicht notwendig und auch in Anbetracht der Gesetzesbegründung kaum erklärlich. Offensichtlich dient die Regelung dazu, die Verrechnungspreisdokumentation jederzeit ohne besondere Voraussetzungen anfordern zu können. Die damit zwangsläufig verbundene Pflicht, eine vollständige Dokumentation im Bereich der Verrechnungspreise vorzuhalten, bedeutet für die Unternehmen einen ganz erheblichen Zusatz- und Kostenaufwand, der gegenüber dem erstrebten Nutzen völlig unverhältnismäßig ist.

Die bisherige Regelung, eine transaktions- bzw. geschäftsvorfallbezogene Verrechnungspreisdokumentation (statt einer Vorratsdokumentation) auf gesonderte Anforderung innerhalb einer Frist von 60 Tagen vorlegen zu müssen, sollte beibehalten werden. Im Dialog mit der Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung wird die Dokumentation für die entsprechende Fragestellung bereitgestellt – dies ermöglicht beiden Seiten ein effizientes Arbeiten. Die geplante Vorratsdokumentation hingegen ist so allgemein und unspezifisch, dass sie dem Vorwurf der Unverwertbarkeit ausgesetzt ist, was für den Steuerpflichtigen wiederum mit Sanktionen in Form einer möglichen Schätzbefugnis der Finanzverwaltung nach § 162 Abs. 3 AO verbunden ist. Wollte man seitens der Finanzverwaltung eine erste, zeitnahe Risikoanalyse erreichen, dann wäre lediglich die Stammdokumentation und/oder eine Transaktionsmatrix zeitnäher und auch elektronisch anzufordern.

## 2. § 171 Abs. 4 AO-E (Ablaufhemmung)

Die Festsetzungsfrist bei Außenprüfungen unter Berücksichtigung der Ablaufhemmung kann de lege lata mitunter erst vier Jahre nach dem Jahr der Schlussbesprechung eintreten, § 171 Abs. 4 Satz 3 AO.

Mit der vorgeschlagenen Änderung des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO soll eine neue zeitliche Grenze für die Ablaufhemmung eingeführt werden. Diese beträgt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde. Die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung markiert hierbei den Beginn der Berechnung des Fünfjahreszeitraums.

Grundsätzlich dient die vorgesehene Regelung der vom Gesetzentwurf beabsichtigten Beschleunigung der Außenprüfung.

Durch die in § 171 Absatz 4 Satz 5 AO vorgesehene Einschränkung könnte sich für den Steuerpflichtigen jedoch auch eine erhebliche Einschränkung ergeben. Nach Satz 5 ist vorgesehen: *„Nimmt die Finanzbehörde für die in Satz 1 genannten Steuern vor Ablauf der Frist nach Satz 3 erster Halbsatz zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch, läuft diese Frist nicht vor Ablauf von einem Jahr nach Abschluss der zwischenstaatlichen Amtshilfe ab“*. Sofern der Steuerpflichtige nicht auf die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe hingewiesen wurde (§ 171 Absatz 4 Satz 6 AO-E), bestimmt sich das Ende der Ablaufhemmung nach Satz 3 erster Halbsatz. Wird der Steuerpflichtige auf die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe hingewiesen, könnte dies zu einer erheblichen Verzögerung für ihn führen. Im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe können neben dem Informationsaustausch auf Ersuchen, dem spontanen und automatischen Informationsaustausch, auch als besondere Form der zwischenstaatlichen Amtshilfe koordinierte steuerliche Außenprüfungen durchgeführt werden. Zu beachten ist hier, dass der „Abschluss der zwischenstaatlichen Amtshilfe“ in keinem dieser Fälle international definiert ist. Am ehesten ist der Abschluss der zwischenstaatlichen Amtshilfe noch bei einer gemeinsamen Außenprüfung erkennbar, die scheinbar dieser Regelung als Gedanke zugrunde lag. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird zudem lediglich der **Beginn** der zwischenstaatlichen Amtshilfe mit der „Übermittlung eines entsprechenden Ersuchens an die zuständige Behörde des Auslands bzw. die Beantwortung eines ausländischen Ersuchens

durch die zuständige Behörde Deutschlands markiert“. Wann hingegen ein „Abschluss“ vorliegt, ist weder dem Gesetzentwurf noch der Begründung zu entnehmen. Damit kann im Einzelfall der Abschluss der Amtshilfe im Belieben der jeweils beteiligten Finanzverwaltungen liegen. Die Intention einer Beschleunigung würde somit konterkariert und sorgt auch für den Steuerpflichtigen für Rechtsunsicherheit. Diese Einschränkung sollte daher entweder gestrichen werden oder aber der Schlusspunkt definiert werden. Letzteres führt jedoch mangels einer international abgestimmten Definition zu einem international unabgestimmten Vorgehen.

### **3. § 180 Abs. 1a AO-E (Erlass von Teilabschlussbescheiden)**

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). Durch die mit Absatz 1a neu geschaffene Möglichkeit, bereits während der Außenprüfung Teilabschlussbescheide zu erlassen, können Steuerpflichtige frühzeitig zu ausgewählten Besteuerungsgrundlagen Rechtssicherheit erlangen. Wünschenswert wäre hier eine ergänzende Klarstellung, dass eine festgestellte Tatsache auch sein kann, dass ein geprüfter Sachverhalt nicht zu beanstanden ist und demnach Gegenstand einer verbindlichen Zusage nach § 204 Abs. 2 AO-E sein kann.

Die Entscheidung über den Erlass von Teilabschlussbescheiden steht nach Satz 1 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.

Wann ein Interesse „erheblich“ ist und auf welche Weise der Steuerpflichtige dies glaubhaft machen muss, ist ungeklärt und streitbehaftet. Um dem Ziel einer beschleunigten und modernen Betriebsprüfung näher zu kommen, sollte das Merkmal der Erheblichkeit näher konkretisiert werden.

#### **4. § 199 Absatz 2 Satz 3 AO-E i.V.m. § 200a AO-E (Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO und qualifiziertes Mitwirkungsverlangen)**

Die Finanzbehörde soll im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für seine Mitwirkung nach § 200 AO festlegen können. Sofern diese Rahmenbedingungen erfüllt werden, würden sie den Steuerpflichtigen vor einem qualifizierten Mitwirkungsverlangen bewahren (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO-E).

Ausweislich der Gesetzesbegründung steht die Vorschrift allen Arten von Vereinbarungen offen. Möglich ist demnach etwa eine Vereinbarung von Fristen, in denen Nachfragen nachgekommen werden soll, oder die Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung. Diese Klarstellung eröffnet im Grundsatz eine Beschleunigung der steuerlichen Außenprüfung.

Offen bleibt, was geschieht, wenn dieses Einvernehmen nicht erreicht werden kann, oder aber auch, wann die Vereinbarung erfüllt ist, z.B. wenn Uneinigkeit darüber besteht, ob der Steuerpflichtige die durch den jeweiligen Außenprüfer geforderten Anforderungen erfüllt hat. Ergibt in der Folge ein sanktionsbewehrtes qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E, bedarf dies nicht einmal einer Begründung (§ 200a Abs. 1 Satz 2 AO-E).

#### **5. § 200a Abs. 1 AO-E (Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen)**

Der geplante § 200a AO enthält Regelungen zu einem qualifizierten Mitwirkungsverlangen im Rahmen einer Außenprüfung. Entsprechend der Gesetzesbegründung soll § 200a AO-E nur bei Steuerpflichtigen zur Anwendung kommen, die ihren Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nicht oder nicht hinreichend nachkommen. Mit dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen wird ein sanktionsbewehrtes Druckmittel geschaffen, Steuerpflichtige zur Mitwirkung anzuhalten.

Die Verschärfung der Mitwirkungspflichten geht weit über die derzeit bestehenden Verpflichtungen des Steuerpflichtigen hinaus. Das Instrument sowie die Möglichkeit, ein Verzögerungsgeld festsetzen zu können, ist sicher geeignet, um die Steuerpflichtigen zu einer hohen

Priorisierung der Betriebsprüfungsanfragen zu veranlassen. Die einseitige Verschärfung der Mitwirkungspflichten allein passt nicht zu dem durch den Gesetzgeber angestrebten Kooperationsgedanken; vielmehr überwiegt der Sanktionsgedanke.

Durch § 200a Abs. 1 S. 4 AO-E soll der Steuerpflichtige verpflichtet werden, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen grundsätzlich innerhalb einer Frist von nur einem Monat zu erfüllen. Eine Selbstbindung der Finanzverwaltung, vorgelegte Informationen schnellstmöglich zu bearbeiten oder Prüfungsanfragen derart zu gestalten, dass diese seitens des geprüften Unternehmens möglichst ressourcenschonend bearbeitet werden können, fehlt dagegen. Hierin liegt jedoch auch ein Potenzial zur Verkürzung der Außenprüfung. Es sollte daher eine Reziprozität bestehen, sodass die Finanzbehörden ebenfalls in der Regel innerhalb von einem Monat bzw. innerhalb der dem Steuerpflichtigen gesetzten Frist ihren Aufgaben nachkommen.

Durch die in Abs. 1 Satz 1 gewählte Formulierung „kann“ ist im Übrigen zukünftig zu erwarten, dass Außenprüfer Steuerpflichtige nicht erst regulär um Mitwirkung bitten, sondern sogleich ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen erlassen. Da dieses der Außenprüfung ein zusätzliches, erhebliches Druckmittel bietet, ist aus einer verhaltenstheoretischen Perspektive sogar zu erwarten, dass das qualifizierte Mitwirkungsverlangen den Regelfall darstellt, wenn keine Bedingungen im Gesetzestext aufgenommen werden. Unter Berücksichtigung des erheblichen Sanktionsregimes von § 200a AO-E sollte der Gesetzestext des Absatzes 1 Satz 1 daher dahingehend ergänzt werden, dass ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen erst dann ergehen darf, wenn ein Steuerpflichtiger ausdrücklich zur Mitwirkung nach § 200 Abs. 1 AO aufgefordert wurde und er diesen Mitwirkungspflichten dennoch nicht oder nicht vollständig nachgekommen ist.

Weiterhin ist auch die Frist zur Erfüllung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens von einem Monat nach dessen Bekanntgabe, unabhängig vom jeweiligen Prüfungsgegenstand problematisch. Zwar sieht das Gesetz eine Verlängerung in „begründeten Einzelfällen“ vor, § 200a Abs. 1 Satz 4 AO-E. Bei der Beantwortung von komplexen Anfragen, insbesondere wenn diese z.B. in Zeiten der Abschlusserstellung, von Urlaub, Ferien, Feiertage usw. fallen, ist eine pauschale Frist von einem Monat jedoch zu knapp bemessen. Es sollte die Grundannahme bestehen, dass Steuerpflichtige ein sehr hohes Interesse an der vollständigen Beantwortung von Anfragen haben, da nur so die Außenprüfung in kurzer Zeit abgewickelt werden

kann. In der Praxis sind vielmehr zu umfassende und unverhältnismäßig ausufernde Anfragen seitens der Außenprüfung zu beobachten; dies gilt insbesondere auch bei Verrechnungspreissachverhalten. Das erschwert häufig die Beantwortung, da in multinational tätigen Unternehmensgruppen Informationen nicht in kurzer Zeit zur Verfügung gestellt werden können oder nicht vorhanden sind. Gerade in multinational tätigen Unternehmensgruppen ist die Steuerabteilung in der Regel auf die Bereitstellung der Daten/Unterlagen durch andere Abteilungen angewiesen, was den Prozess entsprechend komplex gestaltet und zu Verzögerungen führt. Insbesondere im Mittelstand ist zudem eine eigene Steuerabteilung der Unternehmensgruppe nicht immer vorhanden.

Es wäre daher hilfreich, einen Zeitraum zu veranschlagen, der im Einzelfall praktisch umsetzbar und einhaltbar ist, sowie für eine etwaige Fristverlängerung keine großen Hürden und Anforderungen aufzustellen. Das Ziel des Gesetzentwurfs könnte auch dadurch erreicht werden, dass missbräuchlich gestellte Anträge auf Fristverlängerung zurückgewiesen werden.

#### **6. § 200a Abs. 2 bis 8 AO-E (Mitwirkungsverzögerungsgeld)**

§ 200a Abs. 2 bis 8 AO-E sieht die Erhebung eines Mitwirkungsverzögerungsentgelts vor. Hierdurch soll der Steuerpflichtige angehalten werden, seinen auferlegten Mitwirkungspflichten nachzukommen.

Insbesondere die Formulierung in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E, wonach auch ein nicht vollständig erfülltes Mitwirkungsverlangen die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes auslöst (d.h. ohne Ermessensspielraum), ist äußerst kritisch zu werten. Da die Entscheidung, ob die Mitwirkung vollständig erfüllt wurde, auf Seiten der Finanzverwaltung liegt, sehen sich die Steuerpflichtigen diesbezüglich einer erheblichen Rechtsunsicherheit gegenüber. So könnte ein etwaiges Mitwirkungsverlangen der Finanzbehörden so unbestimmt ausgestaltet sein, dass der Steuerpflichtige aus seiner Sicht möglicherweise alles Erforderliche zu dessen Erfüllung getan hat, die Finanzverwaltung dies aber nicht als ausreichend erachtet. Entsprechendes ist heute schon bei einer Vielzahl von Verrechnungspreissachverhalten zu beobachten.

In § 200a Abs. 2 Satz 1 AO-E sollte die Formulierung „oder nicht vollständig“ gestrichen werden. Denkbar ist ggf. auch eine Regelung, wonach im Falle eines nicht vollständig erfüllten Mitwirkungsverlangens ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden „kann“. In diesen Fällen sollte die Festsetzung im Ermessen der Finanzbehörde liegen und kein Automatismus eintreten.

Zudem beträgt das Mitwirkungsverzögerungsgeld unterschiedslos für alle Steuerpflichtigen – ob Kleinstbetrieb oder Großkonzern – 100 Euro für jeden vollen Kalendertag (§ 200a Abs. 2 Satz 2 AO-E). Hier sollte differenziert werden und kann durch die Ergänzung „bis zu“ umgesetzt werden.

Unter bestimmten Voraussetzungen soll die Finanzverwaltung zuzüglich zum Mitwirkungsverzögerungsgeld noch einen Zuschlag festsetzen können (§ 200a Abs. 3 AO-E). Dieser Zuschlag soll 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).

Es ist bereits unklar und steht im Belieben der Finanzverwaltung, wann ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten „nicht vollständig“ nachkommt (s.o.). Darauf basierend kann nun „befürchtet“ werden, dass der Steuerpflichtige abermals Mitwirkungspflichten nicht nachkommt. Er wird somit unter den Generalverdacht erneuten Fehlverhaltens gestellt. Ob der drohenden Sanktionen in Form von Zuschlägen zu einem Mitwirkungsverzögerungsgeld erscheint dies unverhältnismäßig. Auch Steuerpflichtige, die sich unter Umständen in der Vergangenheit nicht compliant verhalten haben, sollten nicht aufgrund subjektiver Befürchtungen unter Generalverdacht gestellt und mit belastenden Rechtsfolgen konfrontiert werden. Es muss schon eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür vorliegen und von der Außenprüfung dargelegt werden. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der Finanzverwaltung auch Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO zur Durchsetzung zur Verfügung stehen. In Verrechnungssachverhalten ist zudem bspw. noch § 162 Abs. 3 und 4 AO zu beachten, deren Konkurrenzverhältnis nicht einmal adressiert wird.

Darüber hinaus führt § 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO-E einen weiteren, alternativen Tatbestand für die Festsetzung des Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld an. Hierin wird auf die Befürchtung abgestellt, dass das Unternehmen aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne den Zuschlag seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dabei an den Umsatzerlösen festgemacht. Der Ansatz, dass die Finanzverwaltung Sanktionen nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verhängen möchte, ist im Grunde erklärlich. Jedoch ist ein Anknüpfen an Umsatzerlöse ungeeignet. Die Höhe der Umsatzerlöse sagt nichts (!) über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus. Es sollte allgemein bekannt sein, dass zur Umsatzerzielung regelmäßig Aufwendungen notwendig sind, die gar dazu führen können, dass trotz hoher Umsätze Verluste erzielt werden. Mithin wäre entweder auf den Jahresüberschuss (s. auch § 275 HGB), das zu versteuernde Einkommen im Sinne des EStG/KStG oder ggf. eine Cashflow-orientierte Größe (bspw. Cashflow aus operativer Tätigkeit) abzustellen. Dabei sollten die verwendeten Daten auch auf empirisch beobachtbare Daten (bspw. oberhalb einer bestimmten durchschnittlichen Rentabilität) gestützt und nicht frei gegriffen werden, wobei auch zu beachten wäre, dass eine Art Fallbeileffekt vermieden werden sollte. Nach dem jetzigen Gesetzentwurf würde ein Unternehmen nicht belangt werden, das einen Umsatz von 11.999.999 EUR erzielt. Bei nur einem Euro mehr an Umsatz käme der Zuschlag von 10.000 EUR für jeden vollen Kalendertag der Verzögerung in Betracht.

Zudem ist nicht nachvollziehbar, dass die Umsatzerlöse der Prüfungsjahre maßgebend sein sollen. Denkbar ist, dass Unternehmen in der Vergangenheit profitabel waren, sich jedoch – z.B. krisenbedingt – zum Zeitpunkt der Prüfung in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinden. Mithin müsste sich der Zuschlag an der konkret vorfindlichen wirtschaftlichen Situation bemessen.

Wenn ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Abs. 2 AO-E festgesetzt wurde, soll sich die Ablaufhemmung bei Außenprüfungen um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung verlängern, mindestens jedoch um ein Jahr (§ 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 sollte aber nur in dem

Umfang in Betracht kommen, in dem sich tatsächlich eine Verzögerung ergeben hat. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist um ein ganzes Jahr bei einer nur marginalen Mitwirkungsverzögerung ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Der Gesetzentwurf sieht ebenfalls 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. Damit 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.