



Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen des § 200a AO – Tatbestand und Rechtsfolgen

195. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden

Bochum, den 7. Februar 2025

Philipp Kern (Rechtsanwalt und Doktorand)

Agenda

- 01** Einführung
- 02** Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)
- 03** Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO) und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 3 AO)
- 04** „Nebenfolgen“ – Mitwirkungsverzögerung und Festsetzungsverjährung (§ 200a Abs. 4 u. Abs. 5 AO)
- 05** Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO)
- 06** Weitere Folgen des qualifizierten Mitwirkungsverlangens
- 07** Vorschlag für die „bessere“ Erfüllung der Mitwirkungspflichten

Kapitel 1

Einführung

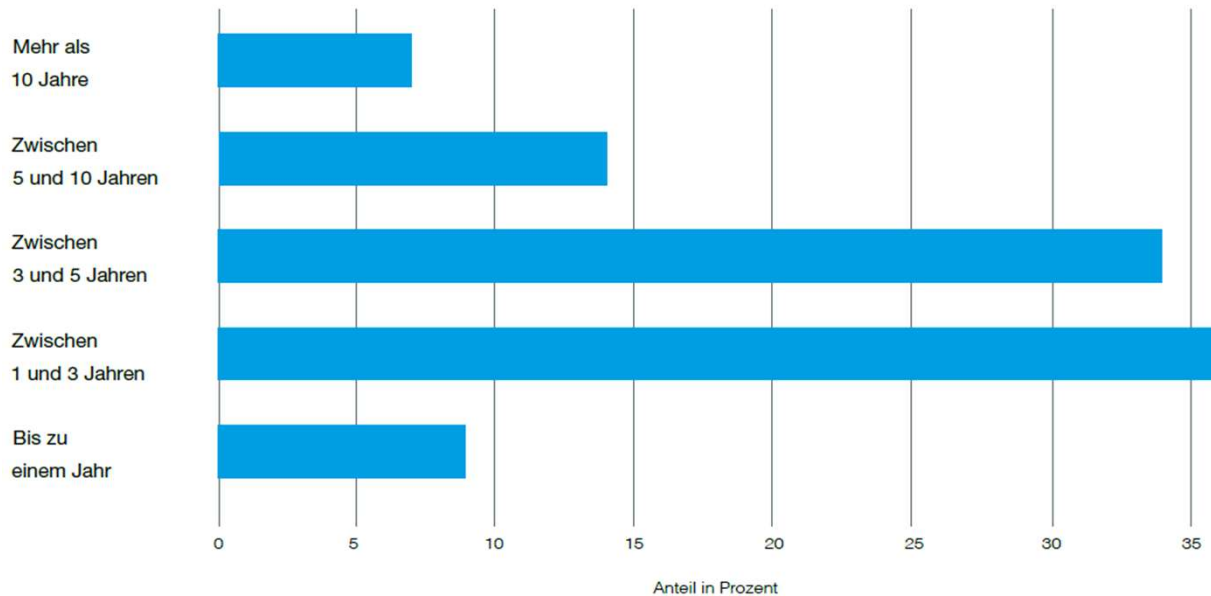


Einführung

Untersuchungsergebnisse

Abbildung 9: Dauer der steuerlichen Betriebsprüfung in Deutschland

Quelle: BDI-Verbandsumfrage, Juni 2023, Dauer von der Prüfungsanordnung bis zum Abschluss der Prüfung mit der Schlussbesprechung bzw. dem Erlass geänderter Steuerbescheide.



BDI, Wettbewerb der Steuersysteme, S. 33.

- „Ist“-Zustand in Deutschland: lange Außenprüfungsdauern (ca. 50% \geq 3 Jahre)
- Kein Antragsrecht auf zeitnahe Außenprüfung (§ 4a BpO)
- Österreich: „begleitende Kontrolle“ (simultane Betriebsprüfung)
- Niederlande: „Horizontal Monitoring“
- Prüfungsdauern in anderen Ländern:
 - Polen: 48 Tage bei Großunternehmen
 - Frankreich: 1-2 Jahre
 - Ungarn, Niederlande: 1-1,5 Jahre
 - Italien: 2-3 Jahre

Einführung

Untersuchungsergebnisse – Ergebnisse einer Befragung zur Rechtssicherheit im Unternehmenssteuerrecht (2022)

	Finanzgerichtsbarkeit	Steuerberatung	Finanzverwaltung	Steuerabteilung in Unternehmen	Total
Einführung einer begleitenden Betriebsprüfung	2,22	2,08	2,15	1,91	2,09
Weitergehende Harmonisierung der Steuergesetze in der EU	2,62	2,07	2,25	2,02	2,20
Verbot von „Last-minute“-Gesetzen (z.B. mindestens sechs Monate Vorlaufzeit bis zum Inkrafttreten von Gesetzen)	3,52	1,77	2,59	2,02	2,29
Grundsätzliches Verbot sowohl echter als auch unechter Rückwirkung von Steuergesetzen	3,40	1,77	3,00	1,77	2,30
Weitergehende Konkretisierung durch Verwaltungsanweisungen	2,90	2,24	2,50	2,30	2,42
Vereinfachung der Steuergesetze durch Typisierung und Pauschalierung	2,59	2,49	2,88	2,36	2,56
Stärkere Zentralisierung der deutschen Finanzverwaltung	2,94	2,56	2,55	2,59	2,64
Vorschriften zur Erhöhung der Steuertransparenz von Unternehmen	2,24	3,01	1,98	3,51	2,76
Einsatz von „Künstlicher Intelligenz“ zur Umsetzung der Steuergesetze	3,24	2,72	2,61	3,14	2,86
Verkürzung der steuerlichen Verjährungsfrist	4,31	2,59	4,20	2,29	3,16
Einführung einer Mindestdauer für Gesetze, während der ein Änderungsverbot besteht	4,33	3,16	3,83	3,43	3,55

Tabelle 4: Bewertung möglicher Maßnahmen zur Erhöhung von Rechtssicherheit. Dargestellt sind die Mittelwerte der Noten (Skala: 1 = sehr gut bis 5 = mangelhaft), N für Spalte „Total“ zwischen 228 und 257.

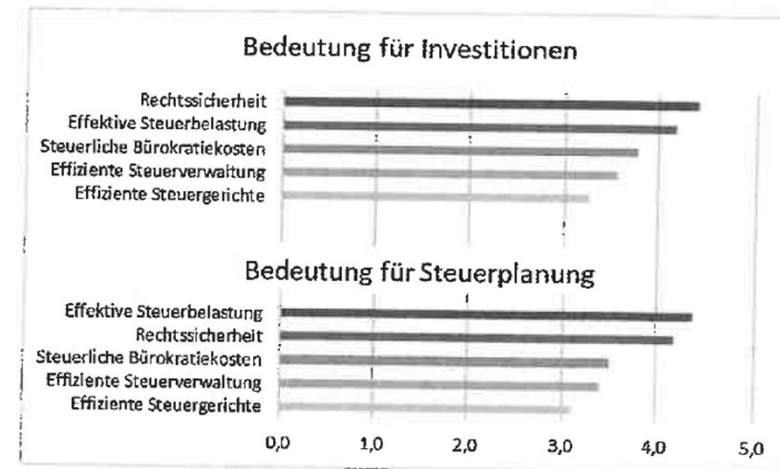


Abbildung 5: Einfluss von Steuersystemeigenschaften auf Investitionen und das Ausmaß an Steuerplanung, Skala: 1 = unwichtig bis 5 = sehr wichtig (Mittelwerte), N zwischen 149 und 159.

Kapitel 2

Qualifiziertes
Mitwirkungsverlangen
(§ 200a Abs. 1 AO)



Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – Normierung als „VA“

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

Qualifizierte Mitwirkungsverlangen als VA:

- **Legaldefinition** des § 200a Abs. 1 Satz 1 AO: § 118 Satz 1 AO
- **Sinn und Zweck:** „Absicherung“ der Begrenzung der Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO)
- Steuerpflichtiger als **Adressat:** Konkretisierung durch Prüfungsanordnung (nicht *benannte Dritte* oder *andere Betriebsangehörige* des Adressaten)
- Ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen kann unterschiedliche Regelungsinhalte haben (**Sammel-VA**)
- Abgrenzung der Regelungsinhalte nach **Handlungen, Zeit und Themen** (Maßstab der Beurteilung: **objektiver Dritter**)
- **Sonstiger VA** (§§ 129- 132 AO anwendbar)
- Rechtsbehelfsbelehrung: bei Fehlen (Jahresfrist)
- **Rechtsschutz:** Einspruch (§ 347 AO) und Anfechtungsklage (§ 40 FGO), im vorläufigen Rechtsschutz adV (§§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO; 69 Abs. 2 Satz 2 FGO); Besonderheiten bei Sammel-VA beachten (aber: Gebot der rechtsschutzgewährenden Auslegung prozessualer Erklärungen, Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG!)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – „Schonfrist“

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- **Privilegierung** von kleinen und mittleren Steuerpflichtigen
- „Schonfrist“ als gesetzliche Frist: **nicht verlängerbar**
- Berechnung des möglichen Erlasszeitpunktes (§§ 108 Abs. 1 AO i.V.m. 187 ff. BGB)
- Vor Ablauf von sechs Monaten:
 - Bei vorheriger Aufforderung: **rechtswidrig** und **anfechtbar**
 - **Keine Heilungsmöglichkeit** (§ 126 AO) durch „Erwachsen“ in Rechtmäßigkeit; zwingend: Rücknahme des rechtswidrigen und Erlass eines neuen § 200a Abs. 1 AO
 - **Umdeutung** (§ 127 AO) in „einfaches“ Mitwirkungsverlangen **nicht** möglich (Arg. Rechtsicher- und Rechtsklarheit; Wortlaut; Handlungsmöglichkeit des FA)
 - Entscheidend: **Bekanntgabe** der Prüfungsanordnung (§ 196 AO); neue Bekanntgabe-Fiktion (**4 Tage** seit 01.01.2025 beachten!)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – „Die Finanzbehörde“

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- Finanzbehörde: Durchführung grundsätzlich **Landesfinanzbehörden** (i.d.R. Betriebsprüfungsstellen eines FA)
- Bei **Auftragsprüfung** (§ 195 Satz 2 AO) möglich:
 - Berechtigung, im Namen der zuständigen Finanzbehörde Steuerfestsetzung vorzunehmen und verbindliche Zusagen zu erteilen (§ 195 Satz 3 AO)
 - Durchsetzung von Mitwirkungspflichten nach § 200a AO
- Besonderheiten bei **Mitwirkung des BZSt** an der Außenprüfung (§§ 5 Abs. 1, 19 FVG):
 - „Herrin des Verfahrens“ bleibt Landesfinanzbehörde
 - § 19 FVG *lex specialis* zu § 195 Satz 2 AO
 - **Eigenständige Steuer-VA-Befugnis des BZSt**: umfasst das Recht, ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen fest- und durchzusetzen

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – schriftlich oder elektronisch

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- **Schriftformerfordernis: in Papierform (in einem Schriftstück)**
 - Bei Verstoß: Nichtigkeit des VA, da ein besonders schwerer Mangel vorliegt (§ 125 Abs. 1 AO)
 - Nicht ausreichend: „formularmäßiger“ Erlass von § 200a Abs. 1 AO
 - Schriftform auch bei Tele-, Computer- oder „Ferrari“-Fax (keine elektronische Kommunikation nach § 87a AO)
 - Die allg. Bekanntgabevorschriften (§§ 122 ff. AO) gelten
- **Elektronische Übermittlung:**
 - Besonderheiten bei § 87a Abs. 4 AO zur besonderen elektronischen Signatur nicht erforderlich (BT-Drucks. 14/9000, S. 27): **ausreichend** z.B. **einfache E-Mail** ohne qualifizierte elektronische Signatur
 - Erforderlich: Zugang für Übermittlung elektronischer Dokumente (konkludent) eröffnet (§ 87a Abs. 1 AO)
 - Ausnahme: negative Erklärung zur Zugangseröffnung

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – Mitwirkungspflicht nach § 200 Abs. 1 AO

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- **Wesensmerkmal** des § 200a Abs. 1 Satz 1 AO: Aufforderung zur Mitwirkung an allen in § 200 Abs. 1 AO normierten Handlungspflichten (Erteilung von Auskünften, Vorlage von Aufzeichnungen etc.)
- **Keine Schaffung „neuer“ Mitwirkungspflichten**
- Begrenzung des § 200 Abs. 1 AO gilt: nur Mitwirkung bei **steuerlich erheblichen Sachverhalten** und **von Prüfungsanordnung gedeckt**
- Inhaltliche Bestimmtheit **zwingend**:
 - Steuerpflichtiger muss erkennen können, welche Handlung er vornehmen muss, um § 200a Abs. 1 AO hinreichend zu erfüllen
 - Überprüfungsmaßstab: **verständiger Adressat**
 - Inhaltliche Konkretisierung durch Finanzbehörde (z.B. Begründungen oder Erläuterungen)
 - **Nicht ausreichend**: Pauschalierungen (Vorlage „sämtlicher Unterlagen“)
 - Aber: **Nachfragepflicht** des Steuerpflichtigen
 - Bei **fehlender inhaltlicher Bestimmtheit**, die nicht durch Auslegung zu ermitteln ist: Nichtigkeit (§§ 125 Abs. 1, 119 Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – Begründungs- und Hinweispflichten

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

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

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- **Begründungs- und Hinweispflichten** als Warnfunktion spielen eine „doppelte Rolle“: § 200a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 6 AO
- **Begründungserfordernis** (§ 121 Abs. 1 AO) bei Ermessenentscheidung:
 - **Entschließungs- und Auswahlermessen** muss erkennbar sein
 - Bei keiner Begründung: **fehlerhaft** und **anfechtbar**
 - Begründungstiefe abhängig vom Einzelfall
- Bei Vorliegen eines **Hinweises** im Rahmen des § 200 Abs. 1 AO:
 - Begründungspflicht **eingeschränkt (nicht ausgesetzt!)**
 - Nicht zwingend Hinweis in § 200 Abs. 1 AO
 - Hinweis muss **konkret** sein
 - Weitergehende Begründung: **wesentliche Ermessenserwägungen müssen erkennbar** sein
 - Bei neuem Mitwirkungsverlangen: Hinweispflicht- und Begründungspflicht sind zu beachten!
- § 200a Abs. 6 AO **Warnfunktion**: Formfehler nach §§ 126, 127 AO durch Nachholung **heilbar** (Gesetz normiert für Verstoß keine Rechtsfolgen!)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – „Erfüllungsort“ und „Erfüllungsfrist“

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- „**Erfüllungsort**“: i.d.R. Geschäftsräume des Steuerpflichtigen
- „**Erfüllungsfrist**“: grds. einen **Monat** nach Bekanntgabe
 - Berechnung **abhängig** vom **einzelnen Mitwirkungsverlangen**
 - Bei Ergänzung oder Erweiterung wird **neue Frist in Gang gesetzt** (auch beim selben Thema)
- „**Erfüllungsfrist**“: **ausnahmsweise verlängerbar**
 - Begründeter Einzelfall: wenn Frist nach Umständen nicht ausreichend ist, um § 200a Abs. 1 AO hinreichend erfüllen zu können
 - Z.B. **Vielzahl von Mitwirkungsverlangen, Komplexität, Auslandsbeteiligung, lange zurückliegende Sachverhalte**
 - **Keine „Anrechnung“** der Erfüllungsfrist von einem „einfachen“ Mitwirkungsverlangen nach § 200 Abs. 1 AO
 - Steuerpflichtiger muss **Gründe** vortragen
 - Bei begründetem Einzelfall: **Ermessensreduzierung auf Null**
 - Rechtsschutz bei unrechtmäßiger Versagung der Fristverlängerung: i.d.R. **Einspruch** und **Verpflichtungsklage** (oder einstweilige Anordnung nach § 114 FGO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – Ermessensentscheidung

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- „Stufenverhältnis“ von § 200 Abs. 1 AO und § 200a Abs. 1 Satz 1 AO
 - **1. Stufe:** „einfaches“ Mitwirkungsverlangen nach § 200 Abs. 1 AO
 - **2. Stufe:** Androhung von § 200a Abs. 1 AO
 - **3. Stufe:** Festsetzung eines „qualifizierten“ Mitwirkungsverlangens
- **Unverhältnismäßigkeit** des **sofortigen** Erlasses eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens:
 - „**Vorprägung**“ durch die Rechtsfolgen nach § 200a Abs. 2 bis 5 AO
 - **Zweck:** Steuerpflichtige zur Mitwirkung anhalten
 - **Geeignetheit:** Förderung der Mitwirkungspflichten
 - **Erforderlichkeit:** keine weniger belastende, aber gleich effiziente und effektive Aufklärungsmaßnahmen; von mehreren gleich geeigneten, stets die am wenigsten belastende Maßnahme
 - **Angemessenheit:** keine Belastung des Steuerpflichtigen in einem Ausmaß, das außerhalb jeder vertretbaren Relation zwischen Zweck und angewandtem Mittel steht (**Interessenabwägung**)
 - **Unverhältnismäßigkeit:** Sinn und Zweck, systematischer Zusammenhang, der Gesetzesbegründung und den „gravierenden“ Rechtsfolgen

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – Ermessensentscheidung

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- **Gründe für die Unverhältnismäßigkeit:**
 - **Sinn und Zweck:** „Absicherung“ der Beschleunigung der Außenprüfung durch verschiedene, neue Verfahrensinstrumente („Eskalationsspirale“)
 - **Systematischem Zusammenhang:** Normierung einer „Schonfrist“ (Bedeutung der Rechtsfolgen bekannt) und Begründungs- und Hinweispflichten
 - **Gesetzesbegründung:** § 200a AO soll nur bei Steuerpflichtigen Anwendung finden, die den Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nicht oder nicht hinreichend nachkommen
 - **„gravierende“ Rechtsfolgen:** Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgeldes als **gebundene Entscheidung**; kurze Erfüllungsfrist (ein Monat), die auch nur in *begründeten Einzelfällen* verlängerbar ist; keine unzumutbare Belastung der Finanzbehörde, Steuerpflichtigen mit Prüfungsanordnung zur „einfachen“ Mitwirkung aufzufordern (§ 197 Abs. 3 AO n.F.)
- **Gilt auch**, wenn **Erfahrungen** des Prüfers bei vergangenen Außenprüfungen **negativ waren** (Verhaltensänderungen und andere, angemessene Handlungsoptionen möglich)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – Auswirkungen auf die Rechtsnatur des „einfachen“ Mitwirkungsverlangens?

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

§ 200 Abs. 1 – Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

(1) ¹Der Steuerpflichtige hat bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken. ²Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben und die Finanzbehörde bei Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 zu unterstützen. ³Sind der Steuerpflichtige oder die von ihm benannten Personen nicht in der Lage, Auskünfte zu erteilen, oder sind die Auskünfte zur Klärung des Sachverhalts unzureichend oder versprechen Auskünfte des Steuerpflichtigen keinen Erfolg, so kann der Außenprüfer auch andere Betriebsangehörige um Auskunft ersuchen. ⁴§ 93 Absatz 2 Satz 2 gilt nicht.

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- **Rechtsnatur** des „einfachen“ Mitwirkungsverlangens nach § 200 Abs. 1 AO in Rechtsprechung und Literatur streitig:
 - BFH: Einzelne Mitwirkungsverlangen im Rahmen einer Außenprüfung regelmäßig VA, da sanktionsbewehrt und mit Zwangsmitteln durchsetzbar (§§ 328 ff. AO)
 - BFH: Schriftliche Aufforderung, bestimmte Fragen zu beantworten, ist kein VA, sondern nur nicht selbstständig anfechtbare Vorbereitungshandlung (kein Regelungscharakter)
 - Literatur uneins: teilweise Differenzierung nach Äußerung, teilweise Abstellen auf den objektiven Erklärungsgehalt nach Wortlaut, Rechtsbehelfsbelehrung, Zwangsmittelhinweis (h.M.)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen – Auswirkungen auf die Rechtsnatur des „einfachen“ Mitwirkungsverlangens?

§ 200a Abs. 1 AO – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

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

§ 200 Abs. 1 – Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

(1) ¹Der Steuerpflichtige hat bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken. ²Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben und die Finanzbehörde bei Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 zu unterstützen. ³Sind der Steuerpflichtige oder die von ihm benannten Personen nicht in der Lage, Auskünfte zu erteilen, oder sind die Auskünfte zur Klärung des Sachverhalts unzureichend oder versprechen Auskünfte des Steuerpflichtigen keinen Erfolg, so kann der Außenprüfer auch andere Betriebsangehörige um Auskunft ersuchen. ⁴§ 93 Absatz 2 Satz 2 gilt nicht.

Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen als VA:

- Änderungen der Rechtsnatur des „einfachen“ Mitwirkungsverlangens durch Einführung des „qualifizierten“ Mitwirkungsverlangens?
 - **Einerseits:** durch systematisches Ineinandergreifen von § 200 Abs. 1 AO und § 200a Abs. 1 AO ist das „einfache“ Mitwirkungsverlangen kein VA mehr; Rechtsschutz nur noch gegen § 200a Abs. 1 AO; Arg.:
 - Beschleunigungszweck
 - § 200a Abs. 1 Satz 2 AO
 - „Stufenverhältnis“ als Vorbereitung für § 200a AO
 - **Andererseits:** Weiterhin „VA“-Charakter des § 200 AO neben § 200a AO möglich; Arg.:
 - Kein Automatismus des Wechsels der Rechtsnatur von Behördenhandeln durch Einfügung eines anderen VA
 - Gesetzesbegründung keine Hinweise
 - Wortlaut von § 200 AO
 - Rechtsschutz des Steuerpflichtigen
- **Entscheidend:** Vorliegen des Einzelfalls; für Steuerpflichtigen ist Überprüfung eines „einfachen“ Mitwirkungsverlangens als VA günstiger

Kapitel 3

Mitwirkungsverzögerungsgeld
(§ 200a Abs. 2 AO) und
Zuschlag zum
Mitwirkungsverzögerungsgeld
(§ 200a Abs. 3 AO)



Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Das Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO) – Rechtsnatur, Zweck und Teilbeträge

§ 200a Abs. 2 AO – Mitwirkungsverzögerungsgeld

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

Mitwirkungsverzögerungsgeld:

- **Legaldefinition** der Mitwirkungsverzögerung
- Mitwirkungsverzögerungsgeld als (sonstiger) **VA** für **jede Mitwirkungsverzögerung** und **steuerliche Nebenleistung** (§ 3 Abs. 4 Nr. 3a AO)
- **„Doppelter“ Zweck:** Sanktionierung für fehlende oder nicht hinreichende Mitwirkung (**Sanktionszweck**) und Ziel, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung in der Zukunft anzuhalten (**Beugecharakter**)
- Beugecharakter wird deutlich durch Festsetzung **in Teilbeträgen** (eigenständiger VA); **kein Fall des Wiederholungstäters**, sondern nur *ein* Mitwirkungsverzögerungsgeld
- Ablösung des bisherigen § 146 Abs. 2c AO (**Verzögerungsgeld**): wesentlicher Unterschied ist die **gebundene Entscheidung** in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO
- **Rechtsschutz** durch Einspruch und Anfechtungsklage (oder AdV)

Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Das Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO) – Streitpunkt: *hinreichende* Mitwirkung

§ 200a Abs. 2 AO – Mitwirkungsverzögerungsgeld

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

Mitwirkungsverzögerungsgeld:

- **Nicht fristgerechte oder keine Erfüllung** des qualifizierten Mitwirkungsverlangens
- **„Hauptstreitpunkt“:** *nicht hinreichende Erfüllung* des Mitwirkungsverlangens
 - Gesetzesbegründung: Anknüpfung an **BFH-Rechtsprechung zu § 93 Abs. 1a AO** („hinreichender Anlass für Ermittlungsmaßnahmen“) zu Sammelauskunftersuchen; unpassender Vergleich, da Überprüfung von Ermittlungsmaßnahmen „ins Blaue hinein“ (in § 93 Abs. 1a AO) und nicht Normierung von Erfüllungsanforderung (wie in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO)
 - **Abgrenzungskriterien:** nicht entscheidend ist der quantitative Umfang der Nichterfüllung, sondern die qualitative Bedeutung für die Ermittlungsmaßnahme; geringfügige, eher unbedeutende Mitwirkungspflichtverletzungen sollen von § 200a Abs. 2 AO nicht erfasst sein

Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Das Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO) – Streitpunkt: *hinreichende* Mitwirkung

§ 200a Abs. 2 AO – Mitwirkungsverzögerungsgeld

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

Mitwirkungsverzögerungsgeld:

- **Entscheidend** für Abgrenzung von qualitativer und nicht qualitativer Bedeutung einer Mitwirkungspflichtverletzung ist das **qualifizierte Mitwirkungsverlangen selbst**
- **Beispielsfall:** Außenprüfer A fordert von Steuerpflichtigem B (eine GmbH, die im Bereich der chemischen Industrie tätig ist) die Beantwortung mehrerer Fragen. Zum einen soll B den Kaufvertrag über den Kauf von zehn Turbinen als bewegliches Anlagevermögen nebst Verkaufsprospekt vorlegen, die er in den Prüfungsjahren erworben hat. Zum anderen bittet A um „kurze“ Begründung, warum B 1) die Maschine erworben hat und 2) die Maschine anstatt der nach AfA-Tabelle vorgesehenen zehn Jahre nur für fünf Jahre angesetzt hat. B übersendet A den Kaufvertrag, beantwortet die Frage mit der Aussage „*B hat die Turbine für die Erweiterung der Produktion erworben und legt aus vergangenen Anschaffungen eine gewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren zugrunde.*“, vergisst jedoch, den Verkaufsprospekt vorzulegen.

Hat B *hinreichend* mitgewirkt?

Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Das Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO) – Höhe, Dauer, Zuständigkeit der Festsetzung

§ 200a Abs. 2 AO – Mitwirkungsverzögerungsgeld

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

Mitwirkungsverzögerungsgeld:

- Rechtsfolgen für jedes Mitwirkungsverzögerungsgeld gesondert zu bewerten
- **Höchstbetrag: 11.250 EUR** (75 EUR x max. 150 Tage)
- Ursprünglich lag Höchstbetrag bei 10.000 EUR (100 EUR x max. 100 Tage)
- Landesfinanzbehörde oder BZSt

Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Das Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO) – Möglichkeit des Entlastungsbeweises

§ 200a Abs. 2 AO – Mitwirkungsverzögerungsgeld

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

Mitwirkungsverzögerungsgeld:

- **Entlastungsbeweis:** als gebundene Entscheidung
- Regelung in § 152 Abs. 1 Satz 2 AO (**Verspätungszuschlag**) nachgebildet
- **Anwendbar** auf Fälle vollständiger oder teilweiser nicht hinreichender Mitwirkung
- **Kein** Verschulden des Steuerpflichtigen; **einfache Fahrlässigkeit** lässt Entlastungsbeweis entfallen
- Mitwirkungsverzögerung ist **entschuldbar**, wenn Erfüllungspflichten der Mitwirkungspflichten – aller zumutbarer Bemühungen zum Trotz – nicht möglich war
- Entschuldigungsgründe: **persönliche** oder **sachliche Umstände**
- **Glaubhaftmachung** (§ 294 ZPO) durch „präsenre“ Beweismittel
- **Vertreterzurechnung** (Vertretereigenschaft muss zum Zeitpunkt des Erlasses des § 200a Abs. 1 AO bestanden haben)

Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 3 AO) – Rechtsnatur, Zweck und Höhe

§ 200a Abs. 3 AO – Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

(3) ¹Liegt eine Mitwirkungsverzögerung vor, kann ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden, wenn

1. in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde und zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt, oder

2. zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt. ²Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn die Umsatzerlöse des Steuerpflichtigen in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 12 Millionen Euro betragen haben oder der Steuerpflichtige einem Konzern angehört, dessen im Konzernabschluss ausgewiesene konsolidierte Umsatzerlöse in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 120 Millionen Euro betragen haben.

²Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt höchstens 25 000 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung und ist höchstens für 150 Kalendertage festzusetzen; er kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen festgesetzt werden. ³Absatz 2 Satz 5 und 6 gilt entsprechend.

Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld:

- § 200a Abs. 2 AO als „Grundrahmen“ und Zuschlag dagegen im **Ermessen**
- **Besondere Begründung** erforderlich, aus der Entschließungs- und Auswahlermessen ersichtlich wird
- **„Doppelter“ Zweck:** Sanktionierung für fehlende oder nicht hinreichende Mitwirkung (**Sanktionszweck**) und Ziel, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung in der Zukunft anzuhalten (**Beugecharakter**)
- Möglichkeit der Festsetzung in **Teilbeträgen**
- Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld als (sonstiger) **VA** für **jede Mitwirkungsverzögerung** und **steuerliche Nebenleistung** (§ 3 Abs. 4 Nr. 3a AO)
- Höchstbetrag und –dauer: **max. 3.750.000 EUR** (max. 25.000 EUR x max. 150 Tage)
- **Absehen** von der Festsetzung bei **Entlastungsbeweis**
- **Rechtsschutz** durch Einspruch und Anfechtungsklage (oder AdV); gerichtliche Überprüfung auf Ermessensfehler beschränkt (§ 102 FGO)

Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO) – „Wiederholungsfall“

§ 200a Abs. 3 AO – Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

(3) ¹Liegt eine Mitwirkungsverzögerung vor, kann ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden, wenn

1. in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde und zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt, oder

2. zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt. ²Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn die Umsatzerlöse des Steuerpflichtigen in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 12 Millionen Euro betragen haben oder der Steuerpflichtige einem Konzern angehört, dessen im Konzernabschluss ausgewiesene konsolidierte Umsatzerlöse in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 120 Millionen Euro betragen haben.

²Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt höchstens 25 000 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung und ist höchstens für 150 Kalendertage festzusetzen; er kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen festgesetzt werden. ³Absatz 2 Satz 5 und 6 gilt entsprechend.

Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld:

- **Voraussetzung:** Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes in den letzten fünf Jahren
 - Entscheidend ist das Vorliegen einer **bestands- oder rechtskräftig festgesetzten Entscheidung**
 - „zu befürchten ist“: Prognoseentscheidung
 - Negative **Erfüllungsprognose** auch in §§ 96 Abs. 2 Satz 1, 324 Abs. 1 Satz 1 AO
 - Anderer Wortlaut als in § 89b Abs. 4 Satz 1 AO (*zu erwarten ist*)
 - Maßstab nach AO: subjektiv-objektiv, d.h. **subjektive Erwartung** der Finanzbehörde, die durch **objektive Anhaltspunkte** untermauert wird
 - Z.B. mehrfache Verletzungen von „einfachen“ Mitwirkungspflichten, Äußerungen des Steuerpflichtigen
 - **Gegenbeweisführung** durch Steuerpflichtigen möglich
- **Besondere Beugetauglichkeitsprüfung**

Mitwirkungsverzögerungsgeld und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO) – „Peanutsfall“

§ 200a Abs. 3 AO – Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld

(3) ¹Liegt eine Mitwirkungsverzögerung vor, kann ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden, wenn

1. in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt wurde und zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt, oder

2. zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld seiner aktuellen Verpflichtung nach Absatz 1 nicht nachkommt. ²Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn die Umsatzerlöse des Steuerpflichtigen in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 12 Millionen Euro betragen haben oder der Steuerpflichtige einem Konzern angehört, dessen im Konzernabschluss ausgewiesene konsolidierte Umsatzerlöse in einem der von der Außenprüfung umfassten Kalenderjahre mindestens 120 Millionen Euro betragen haben.

²Der Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt höchstens 25 000 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung und ist höchstens für 150 Kalendertage festzusetzen; er kann für volle Wochen und Monate der Mitwirkungsverzögerung in Teilbeträgen festgesetzt werden. ³Absatz 2 Satz 5 und 6 gilt entsprechend.

Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld:

- **Voraussetzung:** Befürchtung, dass Steuerpflichtiger *aufgrund* seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mitwirkt
- **Unwiderlegliche** Vermutung bei Erreichen der Umsatzschwellen
- **Differenzierung** zwischen konzernangehörigen und nicht konzernangehörigen Unternehmen (*oder*)
- Im **Konzernabschluss konsolidierte Umsatzerlöse**
- Problematische Verknüpfung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Umsatz (**Novum bei Sanktionierung!**):
 - Branchen mit hohen Umsätzen und niedrigem Gewinn besonders belastet
 - § 40 Abs. 2 Satz 2 StGB: Bemessung der Geldstrafe anhand des „Nettoeinkommens“ (Betriebsausgaben abziehbar)
 - Richtigerweise: Abstellen auf das zu versteuernde Einkommen oder auf Cash-Flow-Größen
- **Keine Beugetauglichkeitsprüfung**, da unwiderlegliche Vermutung
- Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bei Umsatzschwellen **nicht abschließend** (*insbesondere*)

Kapitel 4

„Nebenfolgen“ –
Mitwirkungsverzögerung und
Festsetzungsverjährung
(§ 200a Abs. 4 u. Abs. 5 AO)



„Nebenfolgen“ – Festsetzungsverjährung und Anfechtung

Begrenzung der Ablaufhemmung (§§ 197 Abs. 5, 171 Abs. 4 Satz 3 AO n.F.) – „Herzstück“ der Beschleunigung

§ 197 Abs. 5 AO – Bekanntgabe der Prüfungsanordnung

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

§ 171 Abs. 4 AO – Ablaufhemmung

(4) (...) ³Die Ablaufhemmung nach Satz 1 endet spätestens fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde; eine weitergehende Ablaufhemmung nach anderen Vorschriften bleibt unberührt. (...)

Begrenzung der Ablaufhemmung:

- **Früherer Beginn: § 197 Abs. 5 AO**
 - Vergleichbare Norm existierte bislang nicht
 - Grundlage Steuerbescheid
 - **Prüfungsanordnung** bis Ende des auf die Steuererklärungsabgabe folgenden Kalenderjahres
 - Bei Durchführung einer Außenprüfung für mehrere Veranlagungszeiträume: maßgeblich ist auf die Wirksamkeit des zuletzt ergangenen Steuerbescheids abzustellen
- **Früheres Ende: § 171 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 1 AO**
 - Erstmals Regelung einer „**Begrenzung**“ der Ablaufhemmung
 - Ende **spätestens fünf Jahre** nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung

„Nebenfolgen“ – Festsetzungsverjährung und Anfechtung

Begrenzung der Ablaufhemmung (§§ 197 Abs. 5, 171 Abs. 4 Satz 3 AO n.F.) – „Herzstück“ der Beschleunigung

	Besteuerungszeitraum	Abgabe Steuererklärung	Erlass Steuerbescheid	Beginn Prüfung
neue Regelung	2025	2027	2027	spätestens 2028
alte Regelung	2025	2027	2027	spätestens 2031

Tab. 1: Beginn von Außenprüfungen bezogen auf einen Besteuerungszeitraum

Hübner, Ubg 2023, 248 (254).

	Besteuerungszeitraum	Abgabe Steuererklärung	Erlass Steuerbescheid	Beginn Prüfung
neue Regelung	2025	2027	2027	} spätestens 2030
	2026	2028	2028	
	2027	2029	2029	
alte Regelung	2025	2027	2027	} spätestens 2031
	2026	2028	2028	
	2027	2029	2029	

Tab. 2: Beginn von Außenprüfungen bezogen auf drei Besteuerungszeiträume

Hübner, Ubg 2023, 248 (255).

„Nebenfolgen“ – Festsetzungsverjährung und Anfechtung

Verlängerung der Ablaufhemmung (§ 200a Abs. 4 Satz 1 AO) – bei Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes

§ 200a Abs. 4 und 5 AO – Verlängerung der Ablaufhemmung

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

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

Verlängerung der Ablaufhemmung:

- Bei Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes: **Verlängerung der Ablaufhemmung** um Dauer der Mitwirkungsverzögerung, **mindestens um ein Jahr**
 - Erforderlich ist **bestands- oder rechtskräftig festgesetzte Entscheidung**
 - Vergleich zu **§ 171 Abs. 3a AO**: Anfechtung eines nichtigen Steuerbescheids hemmt Ablaufhemmung nicht
 - Ansonsten würde Beschleunigungszweck unterlaufen
 - Festsetzung vor Ablauf der Festsetzungsfrist (*wurde*)
 - Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt: **Beschränkung** auf einzelne Steuern oder Veranlagungszeiträume **nicht möglich**; aber: bei nachträglicher Erweiterung ist § 200a Abs. 4 Satz 1 AO auf Steuern beschränkt, auf die sich die Außenprüfung im Zeitpunkt der Festsetzung nach § 200a Abs. 2 AO erstreckte
 - Berechnung der Frist der Verlängerung: **auf jedes einzelne Mitwirkungsverzögerungsgeld abzustellen**
 - Beim Zusammentreffen mehrerer Mitwirkungsverzögerungsgelder sind die einzelnen Zeiträume **zusammen zu addieren**

„Nebenfolgen“ – Festsetzungsverjährung und Anfechtung

Verlängerung der Ablaufhemmung (§ 200a Abs. 4 Satz 2 AO) – bei wiederholter Festsetzung: „Ausschluss der Begrenzung“

§ 200a Abs. 4 und 5 AO – Verlängerung der Ablaufhemmung

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

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

Verlängerung der Ablaufhemmung:

- **Vollständiger Ausschluss der Begrenzung der Ablaufhemmung** im Fall der wiederholten Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes
- **Festsetzungsverjährung** erst, wenn der auf Grundlage der Feststellungen der Außenprüfungen **ergangene Steuerbescheid unanfechtbar wird**
- **Wertungswiderspruch** durch Vergleich mit § 171 Abs. 9 AO
 - Ende der Ablaufhemmung nicht vor einem Jahr nach Eingang der Anzeige, d.h. **einjährige Ablaufhemmung**, im Fall, dass ein „rechtstreuer“ Steuerpflichtiger seiner (Selbst-)Anzeige- und Berichtigungspflicht nachkommt
 - **Wertung:** Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes schwerer als Steuerhinterziehung, da bei § 200a Abs. 4 Satz 2 AO „unendliche“ Ablaufhemmung
- **Wiederholungsfall nur** bei Festsetzungen von § 200a Abs. 2 AO bei **vorangegangener** und nicht derselben **Außenprüfung**

„Nebenfolgen“ – Festsetzungsverjährung und Anfechtung

Verlängerung der Ablaufhemmung (§ 200a Abs. 4 Satz 3 AO) – unverzügliche Hinweispflicht auf Unmöglichkeit

§ 200a Abs. 4 AO – Verlängerung der Ablaufhemmung

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

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

Verlängerung der Ablaufhemmung:

- **Unverzügliche Hinweispflicht auf Unmöglichkeit** der Erfüllung der Mitwirkungspflichten: entsprechende Anwendung von Satz 1 und 2
- Bei Unmöglichkeit: § 200a Abs. 2 Satz 6 (ist von Festsetzung abzusehen)
- Grund für Regelung aus Gesetzesmaterialien nicht ersichtlich
- Möglich: Vertrauen der Finanzbehörde in den Erhalt der Verlängerung der Ablaufhemmung (als „Nebenfolge“ einer Festsetzung nach § 200a Abs. 2 AO)
- Normierung einer **Hinweispflicht auf einen objektiv nichtigen VA**
 - Unmöglichkeit auch in §§ 31c Abs. 2, 32f Abs. 3, 110 Abs. 3 und 356 Abs. 2 AO (nicht mit § 200a Abs. 4 Satz 3 AO vergleichbar)
 - Anders als Fall des Unvermögens (subjektive Unmöglichkeit)
 - Hinweispflicht auf nichtigen VA: von diesem können keinerlei (!) Rechtswirkungen ausgehen
 - Hinweispflichten folgen nicht aus §§ 200, 90 ff. AO
 - **Ergebnis:** bei unterlassenem unverzüglichen Hinweis würden Rechtsfolgen des § 200a Abs. 4 Satz 3 AO eintreten, auch wenn keine Verzögerung vorlag; daher verfassungskonforme Auslegung!

„Nebenfolgen“ – Festsetzungsverjährung und Anfechtung

Verlängerung der Ablaufhemmung (§ 200a Abs. 5 AO) – bei Einlegung eines Rechtsbehelfs: Sanktion!

§ 200a Abs. 4 und 5 AO – Verlängerung der Ablaufhemmung

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

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

Verlängerung der Ablaufhemmung bei Einlegung eines Rechtsbehelfs

- **Sinn und Zweck:** Nichtablauf der Festsetzungsfrist bei Rechtsbehelfseinlegung (erst ein Jahr nach Entscheidung über Rechtsbehelf)
- **Wortlaut: Anfechtung** eines der in § 200a Abs. 1 bis 3 AO genannten Bescheide; Eintritt der Rechtsfolgen auch bei Aufhebung des belastenden VA; Ende erst bei Unanfechtbarkeit der Entscheidung
- **Umgehungsmöglichkeit** durch Antrag auf Rücknahme (§ 130 AO)

Deutscher Bundestag – 20. Wahlperiode

– 93 –

Drucksache 20/3436

Zu Absatz 5

Absatz 5 regelt eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für den Fall, dass ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach Absatz 1, die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach Absatz 2 oder die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 3 mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten wird. Die Festsetzungsfrist läuft in diesen Fällen für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf ab. Da § 200a – neu – AO nur bei nicht hinreichend kooperativen Steuerpflichtigen zum Einsatz kommen soll, sollen sie bei Anfechtung des Mitwirkungsverlangens oder der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes bzw. eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld – **ungeachtet des Verfahrensausgangs** – von der Neuregelung der Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung nach § 171 Absatz 4 – neu – AO nicht profitieren. Im Ergebnis werden sie so gestellt, als gelte § 171 Absatz 4 AO a. F. für sie insoweit weiter.

Zu Absatz 6

Durch den Hinweis soll der Steuerpflichtige dazu angehalten werden, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen rechtzeitig zu erfüllen, indem er über die Folgen einer Mitwirkungsverzögerung informiert wird.

Zu Absatz 7

Absatz 7 enthält eine Evaluationsklausel.

„Nebenfolgen“ – Festsetzungsverjährung und Anfechtung

Verlängerung der Ablaufhemmung (§ 200a Abs. 5 AO) – bei Einlegung eines Rechtsbehelfs: Sanktion!

Art. 19 Abs. 4 GG

¹Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm der Rechtsweg offen. ²Soweit eine andere Zuständigkeit nicht begründet ist, ist der ordentliche Rechtsweg gegeben. ³Artikel 10 Abs. 2 Satz 2 bleibt unberührt.

Bundesverfassungsgericht zur Garantie des effektiven Rechtsschutzes

„Die **Garantie effektiven Rechtsschutzes aus Art. 19 Abs. 4 GG** beziehungsweise die Justizgewährungspflicht aus Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG garantieren einen **wirkungsvollen Rechtsschutz**, der auch bei der Übertragung von Hoheitsrechten auf zwischenstaatliche Einrichtungen gewährleistet werden muss. **Damit ist verbürgt, dass der Zugang zu einer gerichtlichen Entscheidung in der Sache - vorbehaltlich verfassungsunmittelbarer Schranken - in keinem Fall ausgeschlossen, faktisch unmöglich gemacht oder in unzumutbarer, durch Sachgründe nicht mehr zu rechtfertigender Weise erschwert wird** (vgl. BVerfGE 10, 264 <268>; 30, 1 <23 ff.>; 44, 302 <305>; 143, 216 <225 f. Rn. 21>). Darauf hat der Einzelne einen verfassungskräftigen Anspruch (vgl. BVerfGE 60, 253 <269>; 77, 275 <284>; 143, 216 <225 f. Rn. 21>; 149, 346 <363 Rn. 33 f.>).“

(BVerfG, Beschluss v. 08.11.2022 – 2 BvR 2480/10, Rz. 134 juris, BVerfGE 163, 363-459)
Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen des § 200a AO – Tatbestand und Rechtsfolgen

Verlängerung der Ablaufhemmung bei Einlegung eines Rechtsbehelfs

- Norm ist **darauf gerichtet**, den Steuerpflichtigen von der Einlegung eines Rechtsbehelfs **abzuhalten!**
- **Keine unmittelbare Verwehrung** des Rechtsschutzes, aber „Sanktion“ durch längere Dauer; systemwidrige Verknüpfung von Mitwirkungsverlangen und Ablaufhemmung; keine Selbstkontrolle; Vergleich zu § 171 Abs. 3a AO (dort muss Rechtsbehelf zulässig sein)
- **Keine verfassungskonforme Auslegung möglich**

Deutscher Bundestag – 20. Wahlperiode

– 93 –

Drucksache 20/3436

Zu Absatz 5

Absatz 5 regelt eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist für den Fall, dass ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach Absatz 1, die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes nach Absatz 2 oder die Festsetzung eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld nach Absatz 3 mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten wird. Die Festsetzungsfrist läuft in diesen Fällen für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Unanfechtbarkeit der Entscheidung über den Rechtsbehelf ab. Da § 200a – neu – AO nur bei nicht hinreichend kooperativen Steuerpflichtigen zum Einsatz kommen soll, sollen sie bei Anfechtung des Mitwirkungsverlangens oder der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes bzw. eines Zuschlags zum Mitwirkungsverzögerungsgeld – **ungeachtet des Verfahrensausgangs** – von der Neuregelung der Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung nach § 171 Absatz 4 – neu – AO nicht profitieren. Im Ergebnis werden sie so gestellt, als gelte § 171 Absatz 4 AO a. F. für sie insoweit weiter.

Zu Absatz 6

Durch den Hinweis soll der Steuerpflichtige dazu angehalten werden, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen rechtzeitig zu erfüllen, indem er über die Folgen einer Mitwirkungsverzögerung informiert wird.

Zu Absatz 7

Absatz 7 enthält eine Evaluationsklausel.

Kapitel 5

Ausschlussmöglichkeit des
qualifizierten
Mitwirkungsverlangens
(§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO)



Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – „neuer Wein in alten Schläuchen“?

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(1) *Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.*

(2) *¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.*

Vereinbarung von Rahmenbedingungen

- **Sinn und Zweck:** neue Kooperationsmöglichkeit zur Beschleunigung der Außenprüfung
- Bislang schon Gentlemen's Agreement

Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – „neuer Wein in alten Schläuchen“?

Handlungsform der Rahmenvereinbarung

Schlichtes
Verwaltungshandeln

Zusicherung

VA

Öffentlich-rechtlicher
Vertrag

Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

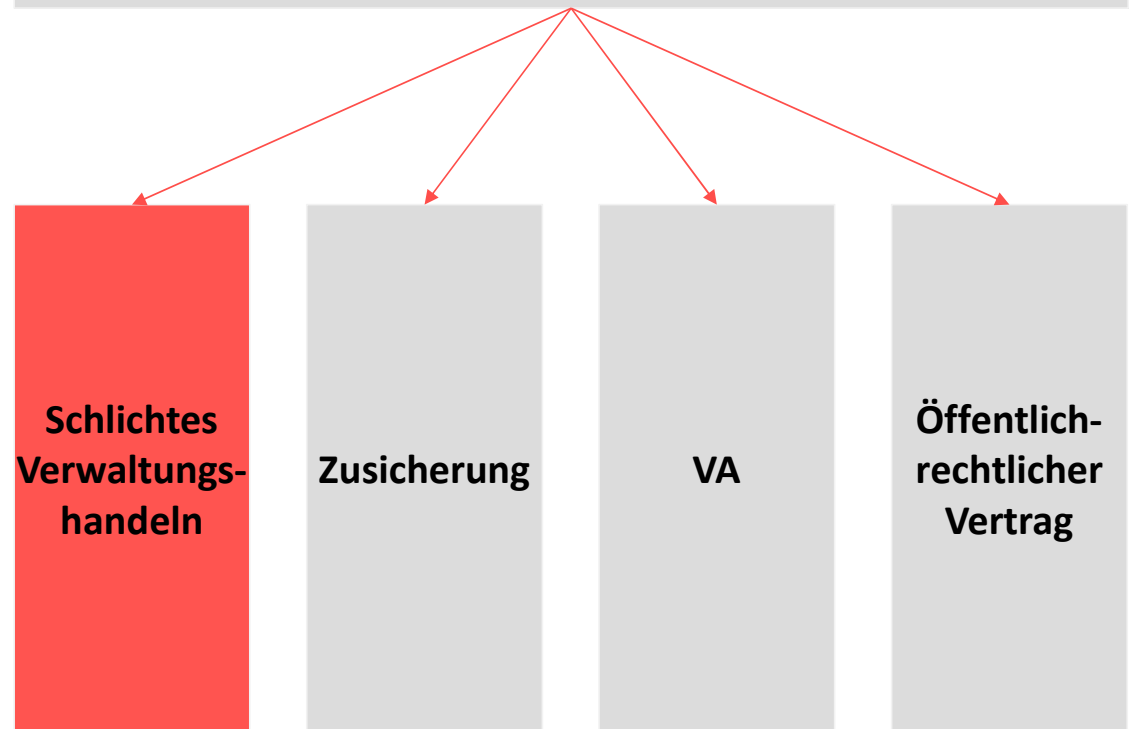
Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – „neuer Wein in alten Schläuchen“?

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(1) Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

*(2) ¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen **vereinbaren**, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 **festlegen**; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.*

Handlungsform der Rahmenvereinbarung



Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – „neuer Wein in alten Schläuchen“?

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(2) ¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann **im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen**; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

Deutscher Bundestag – 20. Wahlperiode

– 91 –

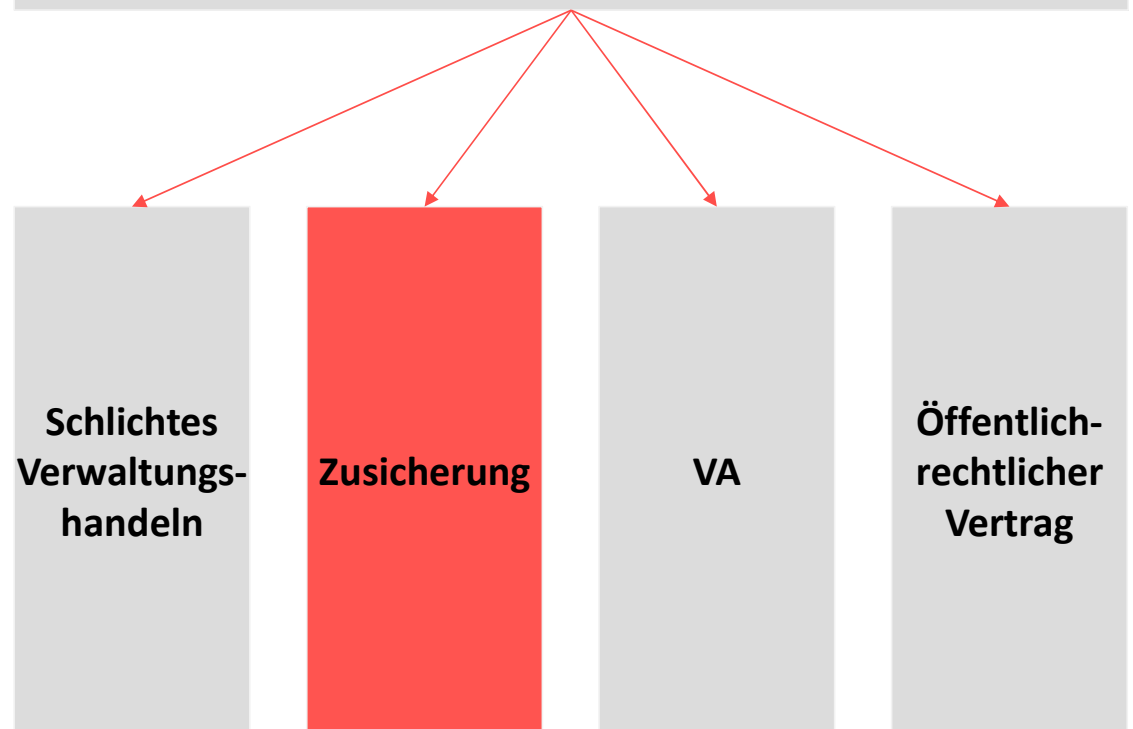
Drucksache 20/3436

Zu Satz 3 – neu –

Satz 3 ermöglicht erstmals verbindliche Rahmenbedingungen zwischen Verwaltung und dem geprüften Unternehmen zu vereinbaren. Die Vorschrift steht allen Arten von Vereinbarungen offen. Möglich ist etwa die Vereinbarung von Fristen, in denen Nachfragen nachgekommen werden soll, oder die Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung. Durch die Vereinbarung kann sich auch die Verwaltung binden und ihre Ermessensausübung vorprägen. Die Aussparung bestimmter Prüfungsfelder kann ebenfalls Gegenstand der Vereinbarung sein. Da die Vereinbarung nach § 199 Absatz 2 Satz 3 AO der Außenprüfung zugeordnet ist, gelten für sie die üblichen Regeln. So wird insbesondere das Bundeszentralamt für Steuern regelmäßig an solchen Vereinbarungen gemäß § 19 des Finanzverwaltungsgesetzes zu beteiligen sein, wenn es an dem Fall mitwirkt.

Gegenüber Steuerpflichtigen, die die vereinbarten Mitwirkungspflichten erfüllen und sich „compliant“ verhalten, ist der Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens nach § 200a – neu – AO unzulässig. Lediglich diesen Steuerpflichtigen kommen die Vorteile einer zeitnahen Außenprüfung zu Gute. Die Vereinbarung kann von beiden Seiten gekündigt werden. Die Bedingungen für das Abstandnehmen vom Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens sollten in der Regel Gegenstand der Vereinbarungen sein.

Handlungsform der Rahmenvereinbarung



Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – „neuer Wein in alten Schläuchen“?

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(2) ¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann **im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen**; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

Deutscher Bundestag – 20. Wahlperiode

– 91 –

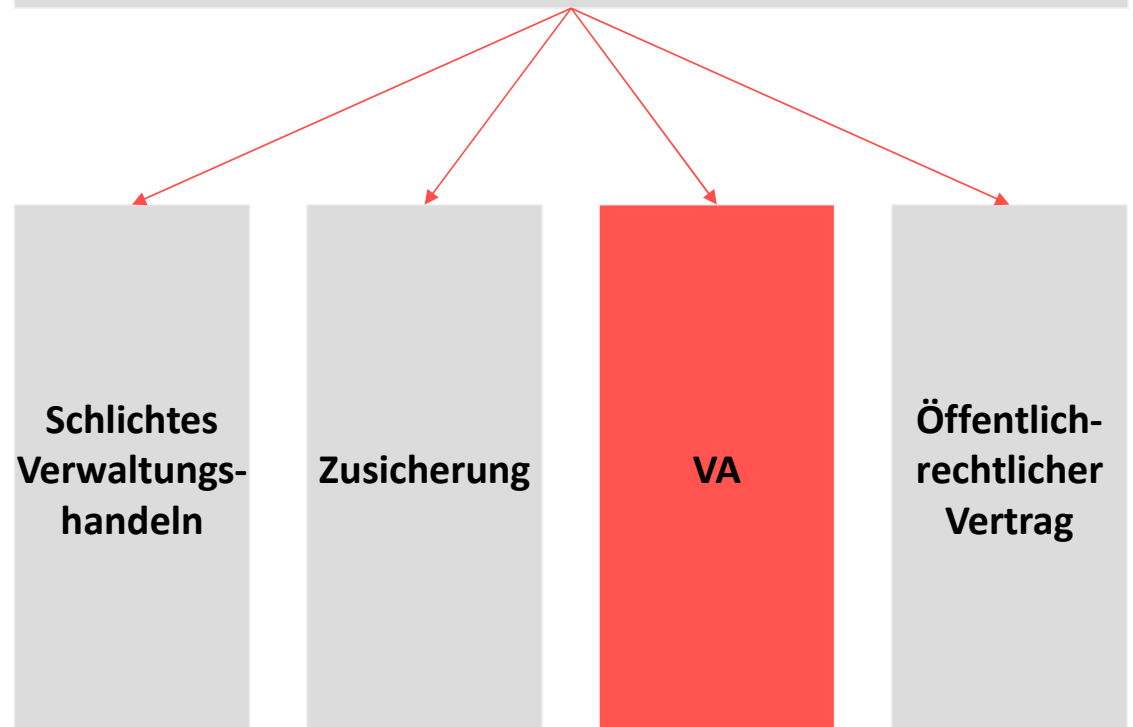
Drucksache 20/3436

Zu Satz 3 – neu –

Satz 3 ermöglicht erstmals verbindliche Rahmenbedingungen zwischen Verwaltung und dem geprüften Unternehmen zu vereinbaren. Die Vorschrift steht allen Arten von Vereinbarungen offen. Möglich ist etwa die Vereinbarung von Fristen, in denen Nachfragen nachgekommen werden soll, oder die Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung. Durch die Vereinbarung kann sich auch die Verwaltung binden und ihre Ermessensausübung vorprägen. Die Aussparung bestimmter Prüfungsfelder kann ebenfalls Gegenstand der Vereinbarung sein. Da die Vereinbarung nach § 199 Absatz 2 Satz 3 AO der Außenprüfung zugeordnet ist, gelten für sie die üblichen Regeln. So wird insbesondere das Bundeszentralamt für Steuern regelmäßig an solchen Vereinbarungen gemäß § 19 des Finanzverwaltungsgesetzes zu beteiligen sein, wenn es an dem Fall mitwirkt.

Gegenüber Steuerpflichtigen, die die vereinbarten Mitwirkungspflichten erfüllen und sich „compliant“ verhalten, ist der Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens nach § 200a – neu – AO unzulässig. Lediglich diesen Steuerpflichtigen kommen die Vorteile einer zeitnahen Außenprüfung zu Gute. Die Vereinbarung kann von beiden Seiten gekündigt werden. Die Bedingungen für das Abstandnehmen vom Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens sollten in der Regel Gegenstand der Vereinbarungen sein.

Handlungsform der Rahmenvereinbarung



Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – „neuer Wein in alten Schläuchen“?

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(2) ¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann **im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen**; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

Deutscher Bundestag – 20. Wahlperiode

– 91 –

Drucksache 20/3436

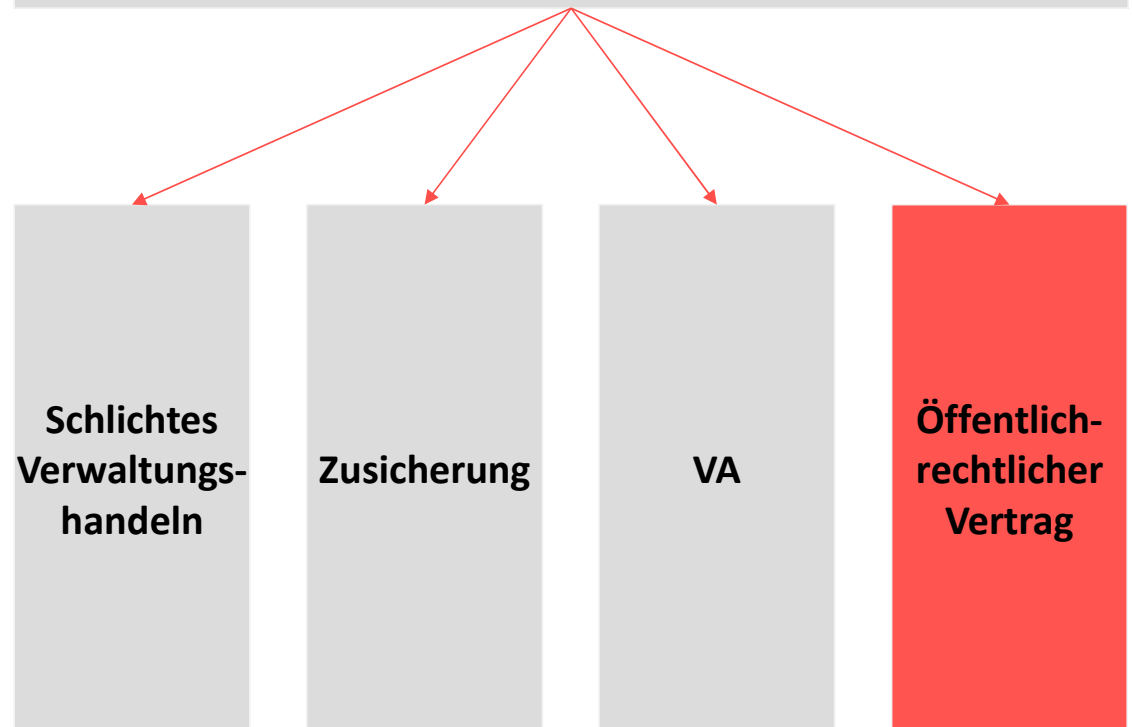
Zu Satz 3 – neu –

Satz 3 ermöglicht erstmals verbindliche Rahmenbedingungen zwischen Verwaltung und dem geprüften Unternehmen zu vereinbaren. Die Vorschrift steht allen Arten von Vereinbarungen offen. Möglich ist etwa die Vereinbarung von Fristen, in denen Nachfragen nachgekommen werden soll, oder die Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung. Durch die Vereinbarung kann sich auch die Verwaltung binden und ihre Ermessensausübung vorprägen. Die Ausparung bestimmter Prüfungsfelder kann ebenfalls Gegenstand der Vereinbarung sein.

Da die Vereinbarung nach § 199 Absatz 2 Satz 3 AO der Außenprüfung zugeordnet ist, gelten für sie die üblichen Regeln. So wird insbesondere das Bundeszentralamt für Steuern regelmäßig an solchen Vereinbarungen gemäß § 19 des Finanzverwaltungsgesetzes zu beteiligen sein, wenn es an dem Fall mitwirkt.

Gegenüber Steuerpflichtigen, die die vereinbarten Mitwirkungspflichten erfüllen und sich „compliant“ verhalten, ist der Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens nach § 200a – neu – AO unzulässig. Lediglich diesen Steuerpflichtigen kommen die Vorteile einer zeitnahen Außenprüfung zu Gute. Die Vereinbarung kann von beiden Seiten **gekündigt** werden. Die Bedingungen für das Abstreichen vom Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens sollten in der Regel Gegenstand der Vereinbarungen sein.

Handlungsform der Rahmenvereinbarung



Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – Rahmenvereinbarung als Austauschvertrag

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(1) Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

Austauschvertrag:

- Liegt vor, wenn beide Seiten **mindestens zu einer Leistung verpflichtet** sind (z.B. bei Aussparung von Prüfungsfeldern)
- Gegenstand: **jede Leistung der Vertragspartei** (weite Auslegung)
- Zustandekommen durch **Angebot und Annahme**
- **Schriftformerfordernis**

Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – Inhalt der Rahmenvereinbarung

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(1) Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

Inhalte:

- **Gesetzesmaterialien** nennen beispielhaft vier Regelungsbereiche:
 - Aussparung bestimmter Prüfungsfelder
 - Festlegung eines Prüfungsplans für die gesamte Prüfung
 - Vereinbarung von Fristen zum Nachkommen von Nachfragen
 - Bedingungen für das Abstandnehmen vom Erlass von § 200a AO
- **Weitere Regelungsbereiche:**
 - Verwendung und Implementierung von „BP-Management-Tools“ oder TCMS (Art. 97 § 38 EGAO)
 - Bildung von Prüfungsschwerpunkten
 - Formalitäten (Ansprechpartner, „Jour-Fixes“, Einbindung anderer Dienststellen)
 - Vereinbarung einer zeitnahen Außenprüfung
 - Kündigungsgründe
 - Teilabschlussbescheid
 - „Nachbesserungsmöglichkeiten“ des Steuerpflichtigen

Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – Rechtsfolgen der Rahmenvereinbarung

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(1) Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

Rechtsfolgen:

- Wichtigste Folge: **Ausschluss des § 200a AO („unterbleibt“)**, wenn Rahmenbedingungen **erfüllt** worden sind
- **Erfüllung** der Rahmenbedingungen, wenn aus Sicht eines objektiven Beobachters davon auszugehen ist, dass den vereinbarten Pflichten ganz oder weit überwiegend nachgekommen worden ist
- Abzustellen ist auf das Verhältnis der vereinbarten zu den erfüllten Mitwirkungspflichten (100%-Erfüllung kann nicht gefordert werden)
- Bei tatsächlich nicht durchgeführter Rahmenvereinbarung:
 - **Erlass von § 200a AO möglich** (keine „Sperrwirkung“ mehr)
 - Kündigungsrecht, wenn sich die maßgebenden Umstände seit Abschluss der Rahmenvereinbarung wesentlich verändert haben, dass Festhalten unzumutbar
 - Sonderkündigungsrecht der Finanzbehörde (nicht des Steuerpflichtigen)

Ausschlussmöglichkeit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Vereinbarung von Rahmenbedingungen (§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO) – Rechtsschutz des Steuerpflichtigen

§ 199 AO – Prüfungsgrundsätze

(1) Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. ²Die Finanzbehörde kann mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. ³Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 festlegen; werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a.

Rechtsschutz des Steuerpflichtigen:

- Rechtsschutz bei **Ablehnung der Rahmenvereinbarung**:
 - Ermessensgerechte Prüfungspflicht („kann“)
 - Ablehnung als VA: Einspruch und Leistungsklage (gerichtet auf Eintritt in Vertragsverhandlungen)
 - Ermessensreduzierung, wenn Antragstellung und keine entgegenstehenden Gründe (Arg. Telos: Beschleunigungszweck)
- Rechtsschutz bei **Anpassung der Rahmenvereinbarung**:
 - **Allgemeine Leistungsklage** (gerichtet auf Zustimmung zur Vertragsanpassung)
- Rechtsschutz bei **Kündigung der Rahmenvereinbarung**:
 - **Feststellungsklage** (gerichtet auf Fortbestehen der Rahmenvereinbarung)
- Rechtsschutz eines **Dritten: Selbstbindung der Verwaltung** (Art. 3 Abs. 1 GG) ist zu beachten (**ausnahmsweise „Kontrahierungszwang“**)

Kapitel 6

Weitere Folgen des
qualifizierten
Mitwirkungsverlangens



Weitere Folgen des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Ausschluss von Internationalen Risikobewertungsverfahren (§ 89b Abs. 4 AO)

§ 89b Abs. 4 AO – Internationale Risikobewertungsverfahren

(4) ¹Die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens **ist ausgeschlossen**, wenn **auf Grund der bestehenden Erfahrungen, insbesondere bei Außenprüfungen**, bei dem betroffenen Steuerpflichtigen und den seiner Unternehmensgruppe angehörig Unternehmen oder auf Grund der im Zusammenhang mit dem Antrag gemachten Angaben und eingereichten Unterlagen **nicht zu erwarten ist**, dass das Verfahren zeitnah, **kooperativ**, wirtschaftlich und mit einer Einschätzung der Risiken abgeschlossen werden kann. ²Das ist insbesondere dann der Fall, wenn

1. der **Steuerpflichtige oder ein der Unternehmensgruppe angehöriges Unternehmen** von den Finanzbehörden **als nicht kooperativ eingeschätzt wird**,
2. das leitende Unternehmen im Sinne des Absatzes 7 Satz 3 sich nicht bereit erklärt, die zusätzlichen Pflichten des jeweiligen Verfahrens zu erfüllen und die für das Verfahren notwendige technische Infrastruktur für alle beteiligten Finanzbehörden zur Verfügung zu stellen,
3. der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung nicht gewahrt wird,
4. es unwahrscheinlich ist, eine übereinstimmende Risikoeinschätzung mit der zuständigen Behörde des anderen Staates oder Hoheitsgebietes zu erzielen, oder
5. sich nicht genügend Staaten oder Hoheitsgebiete an einem internationalen Risikobewertungsverfahren beteiligen oder die wirtschaftliche Tätigkeit der inländischen Unternehmen in den Staaten, die sich beteiligen wollen, unbedeutend ist.

³An einem kooperativen Verhalten im Sinne des Satzes 1 Nummer 1 fehlt es insbesondere, **wenn steuerliche Mitwirkungspflichten schuldhaft nicht, nicht hinreichend oder nicht fristgerecht erfüllt wurden**. ⁴Das ist **insbesondere** dann der Fall, **wenn innerhalb der letzten fünf Jahre**

1. Steuererklärungen, länderbezogene Berichte im Sinne des § 138a oder Stammdokumentationen im Sinne des § 90 Absatz 3 Satz 3 nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben wurden,
2. **ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Absatz 2 oder ein Zuschlag nach § 162 Absatz 4 oder 4a festgesetzt worden ist** oder
3. der inländische Steuerpflichtige oder eine ihn nach § 34 vertretende oder nach § 79 für ihn handelnde Person rechtskräftig wegen einer das Unternehmen betreffenden Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist.

Weitere Folgen des qualifizierten Mitwirkungsverlangens

Ausschluss von Internationalen Risikobewertungsverfahren (§ 89b Abs. 4 AO)

§ 89b Abs. 4 AO – Internationale Risikobewertungsverfahren

*(4) ¹Die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens ist **ausgeschlossen**, wenn auf Grund der bestehenden Erfahrungen, insbesondere bei Außenprüfungen, bei dem betroffenen Steuerpflichtigen und den seiner Unternehmensgruppe angehörigen Unternehmen oder auf Grund der im Zusammenhang mit dem Antrag gemachten Angaben und eingereichten Unterlagen nicht zu erwarten ist, dass das Verfahren zeitnah, kooperativ, wirtschaftlich und mit einer Einschätzung der Risiken abgeschlossen werden kann. (...)*

*³An einem kooperativen Verhalten im Sinne des Satzes 1 Nummer 1 fehlt es insbesondere, **wenn steuerliche Mitwirkungspflichten schuldhaft nicht, nicht hinreichend oder nicht fristgerecht erfüllt wurden.** ⁴Das ist insbesondere dann der Fall, **wenn innerhalb der letzten fünf Jahre***

1. Steuererklärungen, länderbezogene Berichte im Sinne des § 138a oder Stammdokumentationen im Sinne des § 90 Absatz 3 Satz 3 nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben wurden,

*2. ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Absatz 2 oder ein Zuschlag nach § 162 Absatz 4 oder 4a **festgesetzt worden ist** oder*

3. der inländische Steuerpflichtige oder eine ihn nach § 34 vertretende oder nach § 79 für ihn handelnde Person rechtskräftig wegen einer das Unternehmen betreffenden Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist.

Internationale Risikobewertungsverfahren:

- **Ausschluss** der Durchführung des internationalen Risikobewertungsverfahrens
- Die Normierung der **negativen Einschätzungsprognose** (zu erwarten ist) erfordert eine sorgfältige Prognoseentscheidung der Finanzbehörde
- Wann ein Verhalten des Steuerpflichtigen als nicht kooperativ eingeschätzt wird, wird durch die § 89b Abs. 4 Satz 2 bis 4 AO **beispielhaft** und nicht abschließend (insbesondere) konkretisiert
- **Einschränkende Auslegung** der negativen Einschätzungsprognose dahingehend, dass die verwirklichte Mitwirkungspflichtverletzung eines gewissen Gewichts und Umfangs bedarf
- **Nicht ausreichend**, wenn gegen den Steuerpflichtigen allein ein „einfaches“ oder ein „qualifiziertes“ Mitwirkungsverlangen“ festgesetzt wird

Kapitel 7

Vorschlag für die „bessere“
Erfüllung der
Mitwirkungspflichten



Vorschlag für die bessere Erfüllung der Mitwirkungspflichten

Vorschlag: Incentivierung des kooperativen Steuerpflichtigen

„Zwischen der praktizierten negativen Reaktion des Staates auf unterbliebene oder unzureichende Kooperation des Steuerbürgers und **einem Bonus für zeitgerechte und sachlich nicht zu beanstandende Kooperation besteht** indes kein apodiktischer Gegensatz, vielmehr **liegt dem nur ein anderer Ansatzpunkt zu Grunde.**“

Vorschlag für die bessere Erfüllung der Mitwirkungspflichten

Vorschlag: Incentivierung des kooperativen Steuerpflichtigen

„Zwischen der praktizierten negativen Reaktion des Staates auf unterbliebene oder unzureichende Kooperation des Steuerbürgers und **einem Bonus für zeitgerechte und sachlich nicht zu beanstandende Kooperation besteht** indes kein apodiktischer Gegensatz, vielmehr **liegt dem nur ein anderer Ansatzpunkt zu Grunde.**“

Drüen in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 1 (22).

Herzlichen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit