

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 26. Juni 2009*

Marie Charlotte Kramer

**„Steuervollzug in Frankreich im Rechtsvergleich zu
Deutschland“**

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
1. Behördenorganisation.....	2
2. Steuerfestsetzung und -erhebung.....	4
2.1 Die Steuererklärung und Abgabefristen.....	4
2.2 Steuerbescheid versus Steuerveranlagung.....	6
2.3. Festsetzungsverjährung.....	7
2.4. Zahlungsverjährung.....	8
3. Steuerkontrolle.....	9
3.1. Das Kommunikationsrecht.....	9
3.2. Das Prüfungsrecht.....	10
3.3. Berichtigung der Besteuerung.....	11
4. Rechtsbehelfsverfahren.....	12
5. Besonderheiten.....	14
Literaturhinweise.....	16

Einführung

Einführend weist *Herr Prof. Seer* darauf hin, dass sich anders als in Deutschland mit dem Thema des Steuervollzugs in Frankreich wenig wissenschaftlich auseinandergesetzt werde.

Der Vortrag von *Frau Kramer* wird sich im Wesentlichen mit der Behördenorganisation, der Steuerfestsetzung und -erhebung, der Steuerkontrolle und den Rechtsbehelfsverfahren beschäftigen.

1. Behördenorganisation

Frau Kramer beginnt ihren Vortrag mit der Vorstellung der Behördenorganisation der französischen Finanzverwaltung. Sie weist darauf hin, dass diese in stetiger Bewegung sei und ständig reorganisiert werde. An oberster Stelle stehe das Finanzministerium, das bis Mai 2007 „*Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*“ hieß. Hieraus seien dann das „*Ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi*“ und das „*Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*“ hervorgegangen. Die Finanzverwaltung unterstehe dem Letzteren, also dem „Ministerium für Haushalt, öffentliche Finanzen und den öffentlichen Dienst“. Die drei Verwaltungseinheiten des „*Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*“, die steuerliche Aufgaben wahrgenommen haben, waren die „*Direction général des impôts*“ (DGI), die „*Direction général de la comptabilité publique*“ (DGCP) und die für Einfuhrabgaben zuständige „*Direction général des douanes et droits indirects*“ (DGD). Letztere „*Direction*“ ist von der Neuorganisation nicht betroffen. Die beiden anderen Verwal-

tungseinheiten, die DGI und die DGCP bestehen in dieser Form heute nicht mehr, weil sie zur „*Direction général des finances publiques*“ (DGFIP) zusammengefasst wurden. *Frau Kramer* weist jedoch darauf hin, dass die Fusion bislang nur auf der Zentralebene vollzogen worden sei. Sie soll bis 2012 komplett vollzogen werden. Aus diesem Grund sei es notwendig sich weiterhin mit der DGI und der DGCP und ihren Aufgaben im Steuervollzug zu beschäftigen. Die DGI, also die zentrale Steuerbehörde, war zuständig für:

- die Steuerfestsetzung,
- die Steuerkontrolle,
- im wesentlichen die Steuererhebung der USt, KSt und Vermögensteuer,
- die Ausarbeitung von Steuergesetzen und
- das Kataster- und Grundbuchwesen.

Die DGCP war ursprünglich nach dem Prinzip der Funktionstrennung für die Festsetzung und Erhebung aller Steuern zuständig. Mit der Zeit seien aber immer mehr Kompetenzen auf die DGI übergegangen, so dass zuletzt nur noch die Steuererhebung der Einkommensteuer, Grundsteuer, Wohnsteuer und Gewerbesteuer bei der DGCP verblieben seien. Das Aufkommen dieser direkten lokalen Steuern käme den lokalen Gebietskörperschaften zugute.

Zur DGI sei ferner zu vermerken, dass es auf nationaler Ebene einige beachtenswerte Behördeneinheiten gebe, und zwar:

- die „*Direction des vérification nationales et internationales*“ (DVNI), die für die Großbetriebs- und Konzernbetriebsprüfung zuständig ist.
- die „*Direction nationale des vérifications de situations fiscales*“ (DNVSF), die die Steuerkontrolle wichtiger natürlicher Personen wahrnimmt.
- die „*Direction des résidents à l'étranger et des services généraux*“, die sich um den Steuervollzug bei den beschränkt Steuerpflichtigen kümmert.
- die „*Direction des grandes entreprises*“ (DGE), die seit 2001 einziger Ansprechpartner und zuständige Behörde für die großen Unternehmen ist. Sie ist für etwa 35.000 Unternehmen zuständig.

Auf Zentralebene ist noch die „*Direction de la législation fiscale*“ von besonderer Bedeutung. Ferner führt *Frau Kramer* zur Organisation der DGI aus, dass es auf interregionaler Ebene „*Directions de contrôle fiscale*“ (DIRCOFI) gebe, die die Prüfung mittelständischer Unternehmen sicherstellen. Zudem gebe es auf Départements-Ebene lokale Behördeneinheiten, die „*Directions des services fiscaux*“, die den Steuervollzug hauptsächlich über die „*centres des impôts*“ sicherten, die für Privatpersonen zuständig sind. Für die kleinen und mittelgroßen

Unternehmen gibt es seit 2006 einen „*service des impôts des entreprises*“ (SIE), der der einzige Ansprechpartner für die professionellen Steuern ist.

2. Steuerfestsetzung und -erhebung

Nach Darstellung der Organisationsstruktur der französischen Finanzverwaltung geht *Frau Kramer* im weiteren Verlauf ihres Vortrags auf die Steuerveranlagung ein.

2.1 Die Steuererklärung und Abgabefristen

Das Steuerverfahren beginnt in Frankreich in aller Regel mit der Abgabe einer Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen, wobei in Abgrenzung zum deutschen Recht folgende Besonderheiten herauszustellen sind:

- 1) Das französische Steuerrecht kennt keinen Lohnsteuerabzug. Die nichtselbständig Tätigen müssen daher ihre Einkommensteuer selbst erklären und abführen.
- 2) Es existieren aber seit dem VZ 2005 mit Angaben z. B. über Lohnhöhe und Familienstand vorausgefüllte ESt-Vordrucke, die jedem Steuerpflichtigen in Papierform oder elektronisch zur Verfügung gestellt werden. Die Finanzverwaltung erhält diese Angaben von den Arbeitgebern, die zur Auskunft verpflichtet sind. Das gleiche gilt seit dem VZ 2008 auch für die Erklärungsvordrucke für die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Nach Ansicht von *Frau Kramer* sei die Wahrscheinlichkeit aufgrund dieser Besonderheit groß, dass der Steuerpflichtige nur noch seine Unterschrift unter den vorausgefüllten Vordruck setzt, zumal es in Frankreich einen pauschalen Werbungskostenabzug von 10 % gebe.

Herr Prof. Seer fragt daraufhin, ob dieses Verfahren durch ein elektronisches Kontrollmitteilungssystem abgesichert werde, was *Frau Kramer* bejaht. Er fragt ferner, ob dieses Verfahren für jeden Arbeitnehmer individuell nach einer bestimmten Steuernummer ablaufe, was *Frau Kramer* ebenfalls bejaht.

Herr Prof. Seer stellt heraus, dass der Arbeitgeber hier deutlich weniger belastet sei und fragt nach der Haftungsregelung in Frankreich. Dies könne deshalb interessant sein, weil die Frage, was Arbeitslohn ist bestimmt nicht immer ganz klar sei, z. B. wenn es um die Abgrenzung geldwerter Vorteile gehe. *Frau Kramer* antwortet, dass hier Geldbußen drohen würden, andere Sanktionen seien ihr nicht bekannt. Aus dem *Publikum* wird die Anmerkung gemacht, dass in Deutschland der Grund für den LohnSt-Abzug sei, dass der Staat nicht auf das Geld warten

wolle. *Frau Kramer* führt daraufhin aus, dass es in Frankreich für die ESt drei Termine für Vorauszahlungen gebe. Dies sind der 15. Februar und der 15. Mai des Jahres, welches auf den VZ folgt. Die Vorauszahlung beträgt jeweils 1/3 der Steuer des Vorjahres. Die Schlusszahlung erfolgt dann i. d. R. zwischen September und Dezember nach Zugang des Steuerbescheids. Bei der KSt gibt es vier Vorauszahlungen ohne Aufforderung, berechnet nach der Steuer des Vorjahres. Zur historischen Entwicklung des LohnSt-Abzugs in Deutschland führt *Herr Prof. Seer* aus, dass er nach dem 1. Weltkrieg eingeführt wurde, weil den Arbeitnehmern nicht zugetraut wurde, dass sie in den eigenen Angelegenheiten sorgfältig sein könnten. Aus der Fürsorgepflicht des Arbeitgebers ergebe sich, dass er die LohnSt seiner Arbeitnehmer abzuführen habe. Dieses System habe bis heute eine hohe Effizienz. Er fragt darauf hin, was in Frankreich diskutiert werde. Die im Publikum anwesende *französische Finanzbeamtin* antwortet, dass die Arbeitgeber ein anderes System in Frankreich wohl nicht wollten. Zudem funktioniere das System gut, weil alle darauf eingestellt seien, dass sie noch Steuern zahlen müssten. *Frau Kramer* ergänzt, dass nach Auffassung der Literatur ein Quellenabzug als besser angesehen würde. *Herr Prof. Seer* ergänzt, dass in Großbritannien ein völlig gegensätzliches System vorzufinden sei, wo der Arbeitgeber alles mache. In Frankreich habe man dagegen den staatsbürgerlich bewussten Bürger vor Augen. Auf Rückfrage aus dem Publikum ergänzt er, dass er keinen genauen Überblick habe, in wie vielen Ländern es einen Quellenabzug gebe. Es sei aber wohl die überwiegende Zahl, wobei es aber auch eine stattliche Zahl von Ländern gebe, die ihn nicht hätten und gut damit klar kämen.

3) *Frau Kramer* weist darauf hin, dass in Frankreich wie in Deutschland die Abgabe der Steuererklärungen auf elektronischem Weg über das Internet forciert würde. Interessant sei hier, dass Privatpersonen für die VZ 2007 bis 2009 einen Steuernachlass von 20 € für das erste Mal der Erklärungsabgabe auf elektronischem Weg gewährt wurde, wenn zudem die Zahlung über eine Einzugsermächtigung oder das Internet erfolgte. Ferner sei von der Finanzverwaltung gut gelöst worden, dass die Fristen für die Abgabe der Erklärungen auf elektronischem Weg von der Ansässigkeit der Steuerpflichtigen in den verschiedenen „*zones scolaires*“ abhängig gemacht wurden. So konnte der Ansturm auf das Internet etwas kanalisiert werden. Die Frist für die Abgabe der ESt-Erklärung für den Veranlagungszeitraum 2008 lief am 29. Mai 2009 aus. Für die Abgabe auf elektronischem Weg gelten je nach „*zone scolaire*“ der 11. Juni, der 18. Juni oder der 25. Juni 2009.

4) Wenn ein großes Unternehmen die Voraussetzungen für die Zuständigkeit der DGE erfüllt, endet diese erst wieder am 31. Januar des vierten Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem die Voraussetzungen für die Zuständigkeit nicht mehr vorgelegen haben. Bei der DGE sind die

Steuererklärungen der Ertragsteuern und der Umsatzsteuer zwingend, unabhängig von dem Überschreiten der jeweiligen Schwellenwerte, auf elektronischem Weg einzureichen.

Herr Prof. Seer fragt, ob die steuerberatenden Berufe die Möglichkeit haben, eine Fristverlängerung für die Abgabe der Steuererklärung zu beantragen. Er würde in Deutschland für ein Ende der Frist am 31.12. des Folgejahres plädieren, hiermit aber stets auf großen Widerstand bei den Steuerberatern stoßen, die sagten, sie würden diese Frist aufgrund der Arbeitsbelastung nicht einhalten können. In Frankreich seien die Fristen ja schon knapp. Er fragt, ob es keine Verlängerungsmöglichkeiten gebe. Aus dem *Publikum* wird geantwortet, dass es keine Verlängerungsmöglichkeiten gebe und eine verzögerte Abgabe mit einem Bußgeld sanktioniert würde. *Herr Prof. Seer* antwortet, dass dies interessant sei und er kein Land kenne, dass so großzügige Fristen hat, wie Deutschland. Aus dem *Publikum* wird die Frage gestellt, welche Tätigkeiten die Steuerberater nach Ablauf der Fristen ausübten. *Herr Prof. Seer* antwortet, dass in den USA das Steuererklärungsgeschäft bis Mitte des Jahres erledigt sei; die Berater darin aber kein Problem sähen. Sie wären erheblich in anderen Bereichen beschäftigt. Die *französische Finanzbeamtin im Publikum* gibt zu bedenken, dass in Frankreich für die Abgabe der KSt-Erklärung eine andere Frist möglich sei und „normale“ natürliche Personen für ihre ESt-Erklärung ohnehin keinen StB benötigten.

2.2 Steuerbescheid versus Steuerveranlagung

Im weiteren Verlauf ihres Vortrags macht *Frau Kramer* deutlich, dass der Steuererklärung in Frankreich nicht immer, sondern eher ausnahmsweise der Steuerbescheid folgt. Wenn es sich um die Steuern handelt, die von der DGI erhoben wird bzw. wurde (das sind KSt, USt und Vermögensteuer), unterliegen die Steuerpflichtigen der Selbstveranlagung. Sie müssen dann die Steuer in der Steuererklärung selbst berechnen und sich unaufgefordert der Steuerschuld entledigen. Die DGI kennt den Steuerbescheid nur in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige seine Steuerschuld nach Fälligkeit nicht beglichen hat. Der Fiskus schafft sich so einen Titel, der seine Forderungen benennt und den er vollstrecken kann. Bei den Steuern, die von den „*comptables de la DGCP*“ erhoben werden, ist das Verfahren ein anderes. Hier setzt die DGI die Steuern in einer sog. „Steuerliste“ fest. Hierbei handelt es sich um Aufstellungen mit allen relevanten Angaben aller Steuerpflichtigen. In einem zweiten Schritt werden die Steuerlisten dann behördlich genehmigt. Erst dadurch werden sie vollstreckbar. Dabei obliegt die Genehmigung dem *Präfekten* als Vertreter des Staates auf Départements-Ebene, der die Aufgabe in der Regel an den „*Directeur des services fiscaux*“ delegiert. Nach der Genehmigung werden

die Steuerbescheide versandt. Hierbei handelt es sich um eine individualisierte Mitteilung der vollstreckbaren Liste. Sie sind also ein Auszug aus der Steuerliste. Ein Grund für die Fusion von DGI und DGCP zur DIFIP war, dass ein Steuerpflichtiger, der diesem Verfahren unterworfen ist, je nach Verfahrensstand verschiedene Ansprechpartner hatte.

Auf Nachfrage von *Herrn Yilmaz* antwortet *Frau Kramer*, dass sich die Klagemöglichkeiten in diesen beiden Verfahren nicht unterscheiden würden.

Herr Prof. Seer fragt, was die Sanktionen seien, wenn die Steuerschuld zu niedrig berechnet würde. In den USA gebe es einen Strafzuschlag, wenn man unterhalb von 90 % der späteren Steuerschuld bleibt. Die *französische Finanzbeamtin im Publikum* antwortet, dass es ein Bußgeld von 10 % gebe, wenn die Vorauszahlungen zu gering gewesen seien und man sich um 10% bei der Höhe der Steuerschuld verschätzt hat.

2.3. Festsetzungsverjährung

Nachdem die Steuer festgesetzt ist, können sich nachträglich noch Änderungen ergeben, sofern noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Diese beträgt bei der ESt, KSt, USt, Vermögen- und den Registersteuern drei Jahre. In Betrugsfällen kann die Finanzverwaltung über die regulären Verjährungsfristen hinaus die letzten zwei Jahre überprüfen und besteuern. Voraussetzung hierfür ist allerdings eine Anzeige im Hinblick auf eine Steuerstraftat durch die Finanzverwaltung und eine abschließende strafgerichtliche Entscheidung. Bis zu dieser strafgerichtlichen Entscheidung ist die Vollziehung des Mehrergebnisses aufgeschoben. Die Festsetzungsverjährungsfrist kann unterbrochen werden und beginnt dann von neuem zu laufen. Die häufigste Ursache hierfür ist eine Mitteilung der Finanzverwaltung über die Korrektur der Besteuerung. Dagegen unterbricht die Ausübung des Prüfungsrechts der Finanzverwaltung nicht die Festsetzungsverjährungsfrist. Die festsetzungsverjährten Veranlagungszeiträume können jedoch noch konkretisiert werden und die Ausflüsse der Fehler in den noch nicht verjährten Veranlagungszeiträumen korrigiert werden.

Herr Prof. Seer führt an, dass dies als Argument gegen die deutsche Regelung zur Ablaufhemmung angewandt werden könnten. Die Anlauf- und Ablaufhemmung ginge in Deutschland seiner Meinung nach zu weit und es sei interessant, wie ein unmittelbares Nachbarland hierzu Regelungen trifft. Aus dem *Publikum* wird gefragt, ob in der Praxis Teiländerungen vorgenommen würden, um sich Zeit zu verschaffen. Die *französische Finanzbeamtin im Publikum* antwortet daraufhin, dass ein „Arrangement“ bestünde, dass eine Außenprüfung innerhalb von neun Monaten beendet werden sollte. Falls dies ausnahmsweise nicht möglich sei,

würde für das Jahr, das verjährt, ein Bericht erstellt. Dann hätte man noch drei Jahre Zeit für den Bescheid. In Frankreich sei es üblich, drei Jahre zusammen zu prüfen. Es würde aber wohl weniger als in Deutschland geprüft, weil viel mit einem Risikofilter gearbeitet werde. *Herr Dr. Kramer* weist darauf hin, dass der Prüfungsbericht eine Verwaltungsaktfunktion habe. Die *französische Finanzbeamtin im Publikum* ergänzt, dass die fünfjährige Festsetzungsverjährung bei Betrugsfällen sehr eng bemessen sei. *Herr Prof. Seer* findet diese fünf Jahre insgesamt erstaunlich. Die 10 Jahre bei Hinterziehung im deutschen Recht störten ihn nicht. In den USA würde vorsätzliche willentliche Steuerhinterziehung sogar nie verjähren. Lange Fristen würden abschrecken. *Herr Dr. Kramer* gibt zu bedenken, dass bei so stark differierenden Fristen für die Festsetzungsverjährung Kontrollmitteilungen und Simultanbetriebsprüfungen zu spät kommen könnten. *Herr Prof. Seer* fügt hinzu, dass Deutschland im europäischen Informationsaustausch zu den langsamsten Staaten gehöre und die in den DBA vorgesehenen Simultanbetriebsprüfungen für Deutschland mehr oder weniger auf dem Papier stünden, weil wir mit unseren Prüfungszeiträumen zu weit zurücklägen. *Frau Kramer* weist darauf hin, dass in Frankreich die Festsetzungsfrist verlängert würde, wenn ein Auskunftersuchen gestellt wird. *Aus dem Publikum* wird angemerkt, dass, wenn die im Vergleich zu anderen Staaten langen Verjährungsfristen des deutschen Systems kritisiert würden, auch das gesamte System des Auslands, z. B. mit einer Selbstveranlagung, mitbetrachtet werden müsse. Dieser Meinung stimmt *Herr Prof. Seer* zu. Er hält unser hoheitliches Veranlagungssystem für nicht mehr zukunftstauglich.

2.4. Zahlungsverjährung

Die Zahlungsverjährungsfrist beträgt vier Jahre und beginnt bei Erlass eines Steuerbescheides durch die DGI mit dem ersten Tag nach Bekanntgabe. Bei Steuern, die mit Hilfe einer Steuerliste erhoben werden, beginnt die Zahlungsverjährung mit der behördlichen Genehmigung. Die Zahlungsverjährung wird durch jeglichen Verwaltungsakt durch die Finanzverwaltung oder eine Handlung des Steuerpflichtigen unterbrochen und beginnt dann von neuem zu laufen. Bei einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung wird der Verjährungslauf jedoch lediglich suspendiert.

3. Steuerkontrolle

In dem nächsten Abschnitt ihres Vortrags beschäftigt sich *Frau Kramer* mit der Steuerkontrolle. Sie weist darauf hin, dass sie einen weiter reichenden Umfang habe, der in Deutschland nicht als Kontrolle wahrgenommen werde. Der Begriff umfasse jegliche Kontrolle der steuerlichen Verhältnisse von der rechnerischen und formalen Prüfung bis zur externen Außenprüfung. Es werde also zwischen der internen („*contrôle sur pièces*“) und der externen Steuerkontrolle unterschieden. Die interne Steuerkontrolle findet in den Räumen der Finanzverwaltung statt und beschränkt sich in der Regel auf die Überprüfung der Steuerakte. Dagegen findet die externe Steuerkontrolle, soweit es sich um Unternehmen handelt, i. d. R. beim Steuerpflichtigen statt.

3.1. Das Kommunikationsrecht

Für die Steuerkontrolle verfügt die Finanzverwaltung über fest normierte Instrumente zur Informationsbeschaffung. Hier sei vor allem das *Kommunikationsrecht* wichtig, das gegenüber dem Steuerpflichtigen oder Dritten ausgeübt werden kann und Finanzbeamte berechtigt, sich per Anfrage oder vor Ort Kenntnis und gegebenenfalls Kopien von bestimmten Dokumenten zu verschaffen, die für die Steuerveranlagung oder -kontrolle von Bedeutung sind. Das Kommunikationsrecht gilt für alle Steuern und bietet die Möglichkeit einer punktuellen Überprüfung und unterliegt keinem Formalismus. Es ist auch deshalb von dem Prüfungsrecht der Finanzverwaltung abzugrenzen, das umfassender ist und gerade einem gewissen Formalismus unterliegt. Die Ausübung des Kommunikationsrechts bedarf keiner vorherigen Ankündigung und kann mehrfach hintereinander ausgeführt werden. Die Finanzverwaltung hat allerdings einen gewissen Formalismus entwickelt und kündigt ihr Vorhaben in der Regel vorher an, auch um die Natur der Intervention deutlich zu machen und eine Verwechslung mit dem Prüfungsrecht auszuschließen. Eine zeitliche Einschränkung des Kommunikationsrechts besteht nur durch die steuerliche Aufbewahrungspflicht von sechs Jahren.

Frau Dr. Rüping merkt an, dass der Unterschied zur Nachschau nach deutschem Recht darin bestehe, dass diese auf die Gegenwart und Zukunft gerichtet sei. Die *französische Finanzbeamtin im Publikum* ergänzt, dass es eine Nachschau im französischen Recht nicht gebe. *Herr Prof. Seer* führt an, dass man über §§ 93, 97 AO durch die Subsidiaritätsklausel mit großem argumentativem Aufwand wohl auch zu den Ergebnissen kommen könne, die das französische Kommunikationsrecht bietet. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass dies aber selten

gemacht werde. Die *französische Finanzbeamtin* weist darauf hin, dass sich der befragte Dritte nicht gegen die Befragung wehren könne. Die Informationen würden aber auch nicht gegen ihn verwendet. *Frau Kramer* ergänzt, dass Banken oft Mittel des Kommunikationsrechts seien. Mit Blick auf die Rechtslage in Deutschland sagt *Herr Prof. Seer*, dass der Dritte sich mit Rechtsbehelfen wehren könne.

3.2. Das Prüfungsrecht

Frau Kramer verdeutlicht, dass das Prüfungsrecht auf eine umfassende Überprüfung des Steuerpflichtigen abzielt. Es erstreckt sich auf die Prüfung von Unternehmen mit der „*vérification de comptabilité*“ und auf die Prüfung von natürlichen Personen mit dem „*examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques*“ (ESFP). Die ESFP erfolgt häufig im Zusammenhang mit der Überprüfung eines Unternehmens, um deren Geschäftsleitung zu erfassen. Die beiden Prüfungsarten können auch miteinander verbunden werden. Bei beiden Prüfungsarten ist dem Steuerpflichtigen eine Prüfungsanordnung zuzustellen. Diese soll nach Rechtsprechung des Staatsrats wenigstens zwei ganze Werktage vor Prüfungsbeginn zugehen. Die Finanzverwaltung kündigt ihre Prüfung allerdings i. d. R. zwei bis drei Wochen vorher an. Bei der Prüfung von Unternehmen kann ausnahmsweise auf eine vorherige Prüfungsanordnung verzichtet werden, wenn die Gefahr der Beweisvernichtung droht. In diesen Fällen wird die Prüfungsanordnung vor Ort übergeben. Weitere Garantien zugunsten des Steuerpflichtigen sind:

- Beifügen der „*Charte du contribuable vérifié*“. Dies ist eine Broschüre, die die Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen auflistet und die Prüfungsprozedur beschreibt. Dieser Broschüre wird eine große Bedeutung beigemessen, denn wenn sie nicht beigelegt wurde, ist das gesamte Verfahren und damit auch die Besteuerung rechtswidrig.
- zeitliche Beschränkung der Prüfung auf 3 Monate bei kleineren Unternehmen und 1 Jahr bei natürlichen Personen.
- Kontradiktorisches Gespräch, in dem den Steuerpflichtigen Gelegenheit zu einem Austausch mit den Prüfern geboten werden muss. Findet dieses Gespräch nicht statt, ist die Prüfung ebenfalls rechtswidrig.
- Mitteilung des Ergebnisses der Prüfung in jedem Fall.
- Sperrwirkung einer „*vérification de comptabilité*“. Korrekturbeschränkung/Bindungswirkung nach Durchführung eines ESFP.

Herr Prof. Seer fragt in diesem Zusammenhang nach den Sanktionen gegen destruktiv handelnde Unternehmen. Frau Kramer antwortet, dass dies eine Schätzung und ein Steueraufschlag von 100% sei. Die französische Finanzbeamtin ergänzt, dass zudem eine Beweislastverschiebung auf den Steuerpflichtigen stattfinde.

Wenn ein Unternehmen seine Bücher elektronisch führt, kann die Buchhaltung auch elektronisch geprüft werden. Für diese digitale Prüfung sieht das Gesetz drei Varianten vor:

- Vornahme der Prüfungshandlungen in der Umgebung des Steuerpflichtigen.
- Vornahme der Prüfungshandlungen durch den Steuerpflichtigen selbst, wobei der Steuerpflichtige konkrete Anweisungen bekommt, welche Prüfungshandlungen vorzunehmen sind.
- Überlassung einer Kopie des Buchhaltungssystems.

Hier kann der Steuerpflichtige aus den drei Prüfungsmöglichkeiten wählen.

Darüber hinaus weist Frau Kramer auf die Steuerkontrolle auf Anfrage kleinerer und mittelgroßer Unternehmen hin, die eine punktuelle Kontrolle auf Antrag in Bezug auf die Anwendung steuerrechtlicher Regeln für noch nicht festsetzungsverjährte und laufende Veranlagungszeiträume darstellt. Sie sei mit einer verbindlichen Auskunft zu vergleichen. Da es sich nicht um eine reguläre Prüfung handelt, greifen nicht die dargestellten Schutzrechte zugunsten des Steuerpflichtigen. Die Erkenntnisse aus dieser Prüfung können der Finanzverwaltung jedoch später entgegen gehalten werden. Entdeckt die Finanzverwaltung Fehler in der Besteuerung, die zu einer höheren Steuer führen, kann der Steuerpflichtige eine berichtigte Steuererklärung einführen und unterliegt einem um 30 % reduzierten Zinssatz. Frau Kramer verdeutlicht, dass das Ziel dieses Regelungskomplexes die Verbesserung der Beziehung zum Steuerpflichtigen sei und dass dem redlichen Steuerpflichtigen möglichst viel Schutz zugehen solle.

3.3. Berichtigung der Besteuerung

Zur Berichtigung der Besteuerung existieren in Frankreich zwei Verfahren: das Verfahren der *kontradiktorische Berichtigung* („*Rectification contradictoire*“), welches das Regelverfahren darstellt und die *Zwangsveranlagung/Schätzung* („*Imposition d’office*“), was eher eine Ausnahme bildet. Diese *Zwangsveranlagung/Schätzung* ist in fünf abschließend aufgezählten Fällen einschlägig und zwar, wenn:

- Steuererklärungen nicht oder zu spät eingereicht werden
- auf eine „*demande de justifications*“ oder „*demande d’éclaircissement*“ keine Antwort erteilt wird

- Widerstand gegen die Steuerkontrolle geleistet wird. Dieser Fall ist deshalb interessant, weil die Sanktionen mit einem Anfall von Vollzugszinsen und einer Steuererhöhung von 100 % drakonisch sind.
- ein in Frankreich Nicht-Ansässiger keinen Vertreter bestimmt und
- ein Kleinstunternehmer gewisse ihm obliegende Pflichten verletzt.

Das Regelverfahren der kontradiktorischen Berichtigung ist ausgeschlossen, wenn die Vorschriften über Zwangsveranlagung/Schätzung greifen. Die kontradiktorische Berichtigung beginnt mit einem „Änderungsvorschlag“, zu dem der Steuerpflichtige sich innerhalb einer Frist von 30 Tagen äußern kann. Der Steuerpflichtige kann den Vorschlag annehmen, schweigen, was als Annahme gewertet wird oder den Vorschlag bestreiten. Das kann die Finanzverwaltung wiederum annehmen oder verwerfen. Wenn die Ansichten der Finanzverwaltung und des Steuerpflichtigen nicht übereinstimmen, kann – sofern es sich um Sachverhaltsfragen handelt – von einer der Parteien eine *Kommission* angerufen werden. Dieser Kommission sitzt in der Regel ein Richter vor. Weitere Mitglieder sind Vertreter der Finanzverwaltung und des Steuerpflichtigen. Die Finanzverwaltung muss sich dann bei der Festsetzung der Besteuerung an die Feststellung der Kommission halten. Im Gegensatz hierzu ist die Zwangsveranlagung/Schätzung kein kontradiktorisches Verfahren, sondern rein einseitig. Grundsätzlich ist hier dem Steuerpflichtigen eine Mitteilung über die ermittelten Besteuerungsgrundlagen zu machen bevor der Steuerbescheid ergeht. Diese Mitteilung unterbricht die Festsetzungsverjährung.

4. Rechtsbehelfsverfahren

Gegen die ursprünglichen Bescheide oder ggf. gegen einen Korrekturbescheid kann der Steuerpflichtige Einspruch erheben. Hier gibt es genau wie in Deutschland ein zwingendes Vorverfahren. Die Finanzverwaltung ist gehalten, ihre Entscheidung innerhalb von sechs Monaten zu treffen. Nach Bekanntgabe der Entscheidung oder nach Ablauf der sechs Monate darf der Steuerpflichtige die Gerichte anrufen. Die Finanzverwaltung darf die Rechtssache den Gerichten ebenfalls zur Entscheidung vorlegen. Dies sollte sie nach Auffassung von *Frau Kramer* jedoch nur in seltenen Fällen tun, um die Gerichte nicht zu überlasten.

Frau Kramer weist darauf hin, dass die Einspruchsfrist im französischen Steuerrecht großzügig, aber nicht verlängerbar sei. Die Einspruchsfrist endet am 31. Dezember des zweiten Jah-

res, welches auf die Vollstreckbarkeit der Steuerliste folgt, welches auf den Erlass eines Steuerbescheids folgt, wenn es sich um eine Steuer handelt, die von der DGI erhoben wird und ein Steuerbescheid erlassen wurde, welches auf die Zahlung folgt, wenn kein Bescheid erhoben wurde. Dies entspräche am Ende drei Jahre nachdem der VZ abgeschlossen ist und stimme mit der Festsetzungsverjährungsfrist überein.

Wenn ein Korrekturverfahren stattgefunden hat, endet die Einspruchsfrist am 31. Dezember des dritten Jahres, welches auf das Jahr folgt, in dem der Korrekturbescheid zugestellt wurde. Damit werde „Waffengleichheit“ mit der Finanzverwaltung hergestellt.

Für direkte lokale Steuern gilt lediglich eine einjährige Frist ab Ablauf des Jahres, in dem die Steuerliste vollstreckbar wurde.

Wenn die Einspruchsfrist noch nicht abgelaufen ist, kann der Steuerpflichtige – auch wegen derselben Sache und auch wenn er in einem Einspruchsverfahren bereits unterlegen hat – mehrfach Einspruch einlegen.

Frau Kramer weist darauf hin, dass die sechsmonatige Frist für die Entscheidung der Finanzverwaltung um weitere drei Monate verlängert werden kann. Dies ist dem Steuerpflichtigen dann mitzuteilen. Wenn keine Entscheidung der Verwaltung innerhalb der Frist ergeht, gilt der Einspruch als verworfen. Es können dann die Gerichte angerufen werden, auch wenn die Verlängerung der Entscheidungsfrist noch nicht verstrichen ist. Für die direkten Steuern und die USt sind die Verwaltungsgerichte zuständig. Für die Registersteuern und die Vermögensteuer sind die Zivilgerichte zuständig.

Herr Prof. Seer weist darauf hin, dass die Möglichkeit der Behörde, bei Unsicherheit ein Verwaltungsgericht anzurufen, wenn der Bürger Einspruch gegen die Liste oder den Bescheid erhoben hat, der „Sprungklage“ ähnlich sei. Er meint zudem, dass ein Einspruch bei einer so langen Frist aufschiebende Wirkung für die Festsetzungsverjährung haben müsse. Er fragt, warum die Franzosen hier so großzügig seien. *Frau Kramer* antwortet, dass es um die Herstellung von „Waffengleichheit“ zwischen den Parteien ginge. *Herr Prof. Seer* erwidert, dass er die Folgerung ziehen würde, dass es in Frankreich zumindest materiell keine Rechtsbehelfsfrist gebe. *Aus dem Publikum* wird die Frage gestellt, welche Bedeutung das Rechtsbehelfsverfahren in Frankreich habe und ob es eine hohe Klagequote gebe. *Die französische Finanzbeamtin* antwortet, dass nur bei 2 % der Bescheide Widerspruch eingelegt würde. Sie erläutert ferner, dass es ein dreizügiges Klageverfahren gebe, bei dem die ersten zwei Instanzen Tatsacheninstanzen seien und die dritte Instanz nur der Revision diene. Früher sei das Klageverfahren, wie in Deutschland, auch nur zweizügig gewesen. *Herr Prof. Seer* erläutert, dass in Deutschland bei der Einführung der FGO ursprünglich auch eine Dreizügigkeit vorge-

sehen gewesen wäre. Nachher habe es aber keine Diskussion mehr über eine 3. Instanz gegeben, sondern es wurde über einen Einzelrichter diskutiert. Er machte deutlich, dass er sich gegen die restriktive Zulassungspraxis des BFH wehre. *Aus dem Publikum* wird gefragt, ob es im französischen Recht Änderungsvorschriften gebe. *Frau Kramer* bejaht dies.

5. Besonderheiten

Zum Ende ihres Vortrags stellt *Frau Kramer* eine Besonderheit des französischen Steuerrechts dar, und zwar die sog. „centres de gestion agréés“ für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte und die sog. „associations agréés“ für Freiberufler. Hierbei handelt es sich um Einrichtungen, die Hilfestellungen bei der Geschäftsführung und bei steuerlichen Angelegenheiten leisten. Sie müssen von der Finanzverwaltung anerkannt werden und haben die Rechtsform einer „association“. Die Initiative ihrer Gründung muss auf die Initiative von Wirtschaftsprüfern, Arbeitgeberverbänden, Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern oder Landwirtschaftskammern zurückgehen. Die Aufgabe dieser Einrichtungen ist es, ihren Mitgliedern, Einzelpersonen und Personengesellschaften, Hilfestellung bei der Erfüllung von Steuererklärungspflichten zu geben und über die regelmäßige Abgabe von Steuererklärungen zu wachen. Dabei achten sie auch auf die Ernsthaftigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärungen und überprüfen dafür die Form, Kohärenz und Glaubhaftigkeit der Unterlagen und Steuererklärungen, wenn sie sie nicht selbst erstellt haben. Es handelt sich hierbei aber nicht um eine umfassende steuerliche Prüfung und die Einrichtungen sind auch keine Vertreter ihrer Mitglieder. Die Prüfungscompetenz verbleibt vielmehr bei der Finanzverwaltung. Das Mitglied einer solchen Einrichtung muss alle relevanten Unterlagen rechtzeitig beibringen und kann bei Nichterfüllung der Verpflichtungen auch ausgeschlossen werden. *Frau Kramer* weist allerdings darauf hin, dass die Zahl der ausgeschlossenen Mitglieder verschwindend gering ist, so waren es 2005 nur 30 von insgesamt 1,2 Millionen Mitgliedern. Wenn eine Einrichtung Mitglieder, die ihre Aufgaben nicht wahrnehmen, nicht ausschließt, riskiert sie selbst ihre Anerkennung bei der Finanzverwaltung. Ein anderer Grund für die Entziehung der Anerkennung kann die Nichtwahrnehmung der eigenen Aufgaben durch die Einrichtung selbst sein.

Die Vorteile einer Mitgliedschaft in einer solchen Einrichtung sind für einen Steuerpflichtigen ganz erheblich. Er erhält keinen 25%-igen Aufschlag auf die Bemessungsgrundlage (bei Nichtmitgliedschaft sind 125 % der Bemessungsgrundlage zu versteuern) und die Festsetzungsverjährungsfrist verkürzt sich auf zwei Jahre bei der ESt. Dies wird ab 2010 auch für die

USt gelten. Bis 2006 gab es einen Abschlag von 20 % von der Bemessungsgrundlage, nun wird mit dem oben beschriebenen Aufschlag operiert. Ab 2010 sollen auch Nichtmitglieder diesen Vorteil nutzen können, wenn sie die Dienste eines anerkannten Wirtschaftsprüfers in Anspruch nehmen. Hierauf haben die Wirtschaftsprüfer gedrungen. Die Kosten für die Mitgliedschaft und die Führung der Buchhaltung können bis zu einem Betrag von 915 € steuerlich geltend gemacht werden. Zudem gibt es einen Dispens für steuerliche Sanktionen, wenn ein Steuerpflichtiger nach seinem Beitritt in eine Einrichtung innerhalb von drei Monaten Fehler in seinen professionellen Steuererklärungen aufdeckt. *Frau Kramer* nennt folgende Zahlen für die Mitgliedschaft in derartigen Einrichtungen. Im Jahre 2005 waren nur 50 % der gewerblich Tätigen, 80 % der Land- und Forstwirte und 75 % der Freiberufler in einer solchen Einrichtung organisiert. Es scheinen sich bei den Mitgliedern derartiger Einrichtungen aber weniger Anhaltspunkte für Steuerprüfungen zu ergeben, weil nur 18 % der der Steuerkontrolle Unterzogenen organisiert sind, wobei sie nicht extra bei der Auswahl der Prüfenden außen vor gelassen werden.

Herr Prof. Seer betont, dass dies ein sehr interessantes Werkzeug sei, was im deutschen Steuerrecht völlig fehle, aber als „Risikowerkzeug“ angesehen werden könne. Es interessiere ihn, wie dieses Werkzeug gerechtfertigt werde. Bei einem vergleichbaren Instrument in Deutschland würde es bestimmt zahlreiche Aufsätze geben, die sich mit der Verfassungsmäßigkeit auseinandersetzen würden. *Herr Dr. Kramer* führt daraufhin aus, dass früher den Nichtselbständigen ein pauschaler Abschlag von 20 % von der Bemessungsgrundlage gewährt wurde mit der Begründung, sie könnten im Gegensatz zu den Selbständigen so schlecht Steuern hinterziehen. Dies sollte dann der Steuergerechtigkeit dienen. *Herr Prof. Seer* verdeutlicht, dass er mit diesem Argument Schwierigkeiten habe, wenn er z. B. an die Schwarzarbeit von in der Woche angestellten Handwerkern am Wochenende denken würde. *Aus dem Publikum* wird geäußert, dass der Grundgedanke des französischen Rechts so falsch doch nicht sei, weil es im Grunde doch einen „gläsernen Arbeitgeber“ gebe. Nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* sei eine pauschalierte Betrachtung nicht möglich. *Aus dem Publikum* wird zu Bedenken gegeben, dass der Selbstdisziplinierungseffekt gut sei. *Herr Prof. Seer* sagt darauf, dass er durchaus Sympathie für die Idee eines Kontrollapparates, der in die Gesellschaft gegeben wird, und den daraus resultierenden Vertrauensvorschuss habe. Er fragt, wie die Einrichtungen geprüft werden. *Frau Kramer* antwortet, dass ein öffentlich-rechtlicher Vertrag zwischen der Einrichtung und der Finanzbehörde geschlossen werde. Für diese Verträge gebe es Vorlagen. Wenn die Prüfung einer Einrichtung negativ ausfalle, bleibe im Jahr der Aberkennung des Statutes der Vorteil für die Mitglieder noch erhalten, danach müssten sich die Mitglieder eine neue

Einrichtung suchen. *Herr Prof. Seer* stellt heraus, dass die These aufgestellt wird, dass die, die nicht mitmachen wollen, in Wirklichkeit ein höheres Einkommen haben. Aus dem Publikum wird darauf hingewiesen, dass in Deutschland eine völlig andere Sichtweise vorherrsche, wenn es Widerstand gegen einen Bonus für eine mit ELSTER erstellte ESt-Erklärung gibt und stattdessen die Anrechnung der Steuerberaterkosten abgeschafft wird. *Herr Prof. Seer* stimmt zu, dass dies für uns in Deutschland ein unbequemer Gedanke sei. Er stellt heraus, dass dies so für Deutschland nicht verkaufbar sein werde. Die Idee, dass die einen Vertrauensvorschuss bekommen, die sich von einem zuverlässigen und zertifizierten Berater einer Vorprüfung unterziehen lassen, sei nicht schlecht. *Frau Kramer* weist darauf hin, dass die Einrichtungen in Frankreich keiner Haftung unterliegen. Nach Ansicht von *Herrn Prof. Seer* sei ein Haftungsrisiko aber nötig. In den USA gebe es z. B. die *Preparer Identification Number*, anhand derer Auffälligkeiten deutlich würden. Wenn man einen Vertrauensvorschuss wolle, müsse man mit der Steuerberaternummer erfasst werden.

Literaturhinweise

Mémento Fiscal 2009, Francis Lefebvre Verlag, Levallois 2009

Ministère du budget des comptes publics: Précis de fiscalité 2009