

Protokoll zum
183. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 13. Januar 2023¹

Die Reform der Außenprüfung

nach dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom
22.3.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der
Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steu-
erverfahrensrechts vom 20.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2730

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer

Leiter des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug sowie
Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung.....	2
II.	Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 3–8 AO n.F.....	3
III.	Beschleunigte Prüfungsanordnung, Vorlageverlangen nach § 197 Abs. 3–5 AO n.F.	5
IV.	Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO n.F.	7
V.	Beschleunigte Anforderung einer Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 4 AO n.F.	15
VI.	Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO n.F.....	16
VII.	Erweiterung der verbindlichen Zusage nach § 204 Abs. 2 AO n.F.....	17
VIII.	Erweiterung der Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO n.F.....	19
IX.	Absprachen zum Verfahrensdialo g nach § 199 Abs. 2 AO n.F.....	20
X.	Neuansätze einer kooperativen Außenprüfung (Art. 97 § 38 EGAO n.F.).	20

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die zahlreichen Teilnehmer des 183. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden. Er freue sich, heute die Reform der Außenprüfung vorzustellen. Diese sei Teil des kürzlich ergangenen Gesetzes zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts². Die Vorschriften zur Reform der Außenprüfung seien im zweiten Gesetzesteil – der Modernisierung des Steuerverfahrensrechts – enthalten. Formal seien diese bereits zum 1.1.2023 in Kraft getreten. Tatsächlich seien diese – unter Modifikationen im Einzelnen – aber erst ab dem 1.1.2025 anzuwenden, da Art. 97 Abs. 37 EGAO eine entsprechende Übergangsregelung vorsehe. *Prof. Seer* wolle den Teilnehmern die wesentlichen Neuregelungen vorstellen und diese gemeinsam mit ihnen diskutieren. Er merkt an, dass die Gesetzesmaterialien³ leider relativ kurzgehalten seien.

² Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.3.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2730.

³ S. BT-Drucksache 20/3436 (Gesetzentwurf Bundesregierung) sowie BT-Drucksache 20/4376 (Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses).

Prof. Seer wendet sich zunächst der Agenda zu (vgl. Folie 2 seiner Präsentation). Diese bestehe im Wesentlichen aus den Elementen, die die Änderungen der Außenprüfung betreffen. Die Änderungen würden aber teilweise auch in andere Bereiche eingreifen, weil die Außenprüfung nicht isoliert geregelt sei, sondern einen spezifischen Zweck in den jeweiligen Steuerverfahren verfolge.

II. Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 3–8 AO n.F.

Zunächst thematisiert *Prof. Seer* die Änderungen der Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährungsfrist in § 171 Abs. 4 AO n.F. Die alte Fassung sehe grundsätzlich eine endlose Festsetzungsverjährungsfrist bei der Außenprüfung vor. Dies wolle er an einem Beispiel verdeutlichen. Die Anlaufhemmung betrage zunächst längstens drei Jahre gemäß § 170 Abs. 2 AO. Vor Ablauf der Verjährungsfrist ergehe eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO und die Betriebsprüferin beginne die Außenprüfung. Vor dem Abschluss der Außenprüfung werde diese allerdings wegen Krankheit o.ä. an der Beendigung der Außenprüfung gehindert. Die Außenprüfung ruhe. Derzeit gebe es für den Steuerpflichtigen kein Mittel, die Außenprüfung zeitlich zu begrenzen, da § 171 Abs. 4 AO a.F. die Festsetzungsverjährung hemme. Vielmehr müsse der Steuerpflichtige eine Schlussbesprechung beantragen. Erst infolge einer Schlussbesprechung verjähre der Steueranspruch gemäß § 171 Abs. 4 S. 3 AO a.F. in vier Jahren ausgehend von dem auf die Durchführung der Schlussbesprechung folgenden Jahr. Die Festsetzungsverjährungsfrist belaufe sich insofern schnell auf zehn Jahre, ohne dass eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung vorliege. Auf Initiative der Finanzverwaltung habe sich der Gesetzgeber nun allerdings durchgerungen, dies zeitlich zu begrenzen. Das Ziel sei grundsätzlich eine zeitnahe Außenprüfung. Der Gesetzgeber habe diese „Endlosfrist“ durch § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. auf fünf Jahre begrenzt. Die fünf Jahre seien nach Ansicht von *Prof. Seer* zwar immer noch eine lange Zeit, die Begrenzung stelle aber dennoch einen gewissen Sinneswandel dar.

Sodann wendet sich *Prof. Seer* § 171 Abs. 4 S. 4 AO n.F. zu. Dieser führe zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist, sofern die Außenprüfung auf Antrag des Steuerpflichtigen verschoben oder unterbrochen werde. Die Verzögerungsumstände lägen dann in der Sphäre des Steuerpflichtigen. So solle wohl verhindert werden, dass sich der Steuerpflichtige schikanös verhalte und die Außenprüfung bis zur Verjährung hinauszögere. Die Verjährungsfrist verlängere sich um die Zeit der Verschiebung bzw. Unterbrechung und damit auf den Tag genau. Mit Blick auf die Rechtsfolgen der

Verjährung – Erlöschen des Steueranspruchs gemäß § 47 AO – sei eine derartige Regelung wohl gut nachvollziehbar.

Mit Blick auf § 171 Abs. 4 S. 5 AO n.F. habe die Finanzverwaltung internationale Sachverhalte vor Augen, welche schwer zu ermitteln seien. Gegebenenfalls müsse Amtshilfe in Anspruch genommen werden, weil der Steuerpflichtige trotz gesteigerter Mitwirkungspflichten nicht in der Lage oder gewillt ist, die notwendigen Informationen zu beschaffen. In diesen Fällen verlängere sich die (Begrenzungs-)Frist des § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. von fünf Jahren gemäß § 171 Abs. 4 S. 5 AO n.F. um die Dauer der zwischenstaatlichen Amtshilfe, jedenfalls aber um ein Jahr. Der Mindestzeitraum von einem Jahr sei insofern realitätsgerecht, weil die EU-Amtshilferichtlinie eine derartige Dauer der zwischenstaatlichen Amtshilfe in etwa vorsehe. Außerhalb der EU dauere die Amtshilfe in der Regel noch länger. Die Verlängerungsdauer sowie das grundsätzliche Anliegen könne *Prof. Seer* grundsätzlich verstehen. Das Amtshilfeersuchen werde aber über das BZSt gestellt. Die vorgesehene Begrenzung werde dann wohl erheblich hinausgezögert, wenn das Amtshilfeersuchen beim BZSt unerledigt liegen bliebe. Diesbezüglich sei die Angemessenheit zu diskutieren.

Bei der interadministrativen Amtshilfe seien die inländische und die ausländische Finanzverwaltung grundsätzlich einer (Risiko-)Sphäre zuzuordnen. Schützend für den Steuerpflichtigen wirke sich insofern § 171 Abs. 4 S. 6 AO n.F. aus. Hiernach verlängere sich die Verjährungsfrist über die fünf Jahre nach § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. hinaus nur, wenn der Steuerpflichtige seitens der Finanzverwaltung auf die Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe vor Ablauf der fünf Jahre hingewiesen worden sei.

Wenn ein Steuerstrafverfahren aufgrund eines entsprechenden Anfangsverdachts eingeleitet werde, gelte § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. gemäß § 171 Abs. 4 S. 7 AO n.F. nicht. Diese Ausnahme schränke den Anwendungsbereich der fünfjährigen Begrenzung erheblich ein.

Nach Ansicht eines *Teilnehmers* sei eine solche Regelung unredlich, da die Begrenzung nach § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. durch die bloße Bekanntgabe der Einleitung eines Steuerstrafverfahrens umgangen werde könne. Dieses könne aber nach § 170 StPO wieder eingestellt werden. Trotz dessen sei die Verjährungsfrist dann wohl nach § 171 Abs. 4 S. 7 AO n.F. nicht begrenzt.

Prof. Seer stimmt dem Teilnehmer zu. Grundsätzlich könne er das Interesse der Finanzverwaltung an einer Regelung wie § 171 Abs. 4 S. 7 AO n.F. nachvollziehen, wenn ein Anfangsverdacht zunächst vorliege. Es gebe aber ebenso die Fälle, in denen sich ein Anfangsverdacht nicht erhöhe. Dann stelle sich die Frage, ob § 171 Abs. 4 S. 7 AO n.F. im Sinne eines „entweder oder“ gelte. Der Wortlaut helfe an dieser Stelle nicht weiter. *Prof. Seer* würde aber unter teleologischen und systematischen Aspekten die Phase der Strafverfahrens wie die Phase des grenzüberschreitenden Amtersuchens verstehen. Zum Schutz des Steuerpflichtigen müsse § 171 Abs. 4 S. 7 AO n.F. nach seinem Sinn und Zweck – der Herstellung eines fairen Verfahrens – nicht im Sinne eines „entweder oder“ ausgelegt werden. Vielmehr dürfe § 171 Abs. 4 S. 7 AO n.F. lediglich eine hemmende Wirkung für die Dauer der Ermittlungen entfalten. Wenn die Ermittlungen abgeschlossen seien, müsse seiner Meinung nach wieder die Begrenzung von fünf Jahren gelten.

Zusammenfassend hält er fest, dass § 171 Abs. 4 AO in seiner endlosen Wirkung lediglich ein wenig begrenzt wurde. Eine gewichtige Begrenzungswirkung entfalte dieser nicht. Der Gesetzgeber sei insofern den Wünschen der Finanzverwaltung gefolgt und habe – entgegen dem weitreichenderen Vorschlag⁴ von *Prof. Seer* und anderen Autoren – keine weitergehende Begrenzung vorgenommen. Es sei insofern lediglich ein kleiner Schritt in die richtige Richtung unternommen worden.

III. Beschleunigte Prüfungsanordnung, Vorlageverlangen nach § 197 Abs. 3–5 AO n.F.

Sodann wendet sich *Prof. Seer* den Änderungen im Zusammenhang mit der Prüfungsanordnung zu. Die Prüfungsanordnung nach § 196 AO sei für das Verfahren der Außenprüfung von zentraler Bedeutung, da diese den Rahmen der Außenprüfung festlege, insbesondere die zu prüfenden Jahre, die Steuerarten und sowie den zu prüfenden Steuerpflichtigen. Begleitregelungen seien in § 197 Abs. 1 und 2 AO vorgesehen. § 197 Abs. 3–5 AO n.F. seien nun neu angefügt worden. Nach § 197 Abs. 3 S. 1 AO n.F. würden bereits mit Erlass der Prüfungsanordnung Unterlagen angefordert werden können. Dies solle die Außenprüfung beschleunigen, indem vorab

⁴ S. die Vorschläge von *Prof. Seer* u.a. in: Reform der Außenprüfung aus der Perspektive des Mittelstandes, DWS-Schriftenreihe Nr. 47, hrsg. vom Deutschen wissenschaftlichen Institut der Steuerberater e.V., abrufbar unter https://www.dws-institut.de/sites/default/files/2021-11/13952_DWS-Verlag_846_Bd_47_Reform_d_Aussenpruefung_2te_Ansicht.pdf.

Schwerpunkte besser gebildet werden können. Sofern die Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden seien, seien diese gemäß § 197 Abs. 3 S. 2 AO n.F. digital zu übertragen. Hierdurch könne die Finanzverwaltung die Daten mit Hilfe ihres Programms IDEA im Sinne eines „Tax Controlling“ auswerten.

Wenn Unterlagen nach Abs. 3 vorgelegt worden seien, sollen dem Steuerpflichtigen gemäß § 197 Abs. 4 S. 1 AO n.F. die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung mitgeteilt werden. *Prof. Seer* gibt zu bedenken, dass es sich hierbei um ein intendiertes Ermessen handele. Es seien also lediglich im Regelfall die Prüfungsschwerpunkte mitzuteilen. Die Nennung der Prüfungsschwerpunkte stelle gemäß § 197 Abs. 4 S. 2 AO n.F. keine Einschränkung der Außenprüfung auf bestimmte Sachverhalte nach § 194 AO dar. Die beschränkte Wirkung der Prüfungsanordnung bei einer nach § 194 AO auf bestimmte Sachverhalte begrenzten Außenprüfung solle insofern ausgeschlossen werden. Es bleibe bei der Prüfung der Steuerart für das jeweilige Jahr in der gesamten Breite. Schon aus Kapazitätsgründen sei die Außenprüfung aber bereits heute eine Art Schwerpunktsprüfung.

Bemerkenswert findet *Prof. Seer*, dass § 197 Abs. 5 S. 1 AO n.F. nunmehr für Beratererklärungen im Sinne eines intendierten Ermessens vorgebe, wie lange die Finanzbehörde mit einer Außenprüfung zuwarten dürfe. Die Prüfungsanordnung solle in der Regel bis zum Ablauf des Jahres, welches auf das Jahr des Wirksamwerdens des Steuerbescheids folge, erlassen werden. Dies schränke die durchaus mögliche Dauer einer Außenprüfung von derzeit zehn Jahren erheblich ein. § 197 Abs. 5 AO n.F. sei insofern ein wirklicher Fortschritt.

Herr Wewers gibt zu bedenken, dass die Prüfer regelmäßig Gründe finden würden, warum eine Außenprüfung später beginne, beispielsweise aufgrund von Krankheitsfällen oder eines Umzugs. Er glaube nicht, dass sich durch diese Neuregelung hieran etwas ändern werde. Er sehe ein Ungleichverhältnis des Besteuerungsverfahrens darin, dass solche Verpflichtungen der Finanzverwaltung oftmals durch ein (intendiertes) Ermessen aufgeweicht würden.

Prof. Seer merkt insofern an, dass es sich zwar nicht um einen gebundenen Rechtsanspruch handele. Dennoch habe die Finanzverwaltung eine über pflichtgemäßes Ermessen hinausgehende Verpflichtung, die Prüfungsanordnungen zeitnah zu erlassen.

Herr Wewers führt aus, dass die enorme Dauer einer Außenprüfung in der Praxis oftmals auch dadurch entstehe, weil die Finanzbehörde so lange für den Prüfungsbericht brauche. Er habe beispielsweise derzeit den Fall, dass die Veranlagungszeiträume 2013–2016 bereits vor über anderthalb Jahren vollständig geprüft worden seien, es aber immer noch keinen Prüfungsbericht gebe. Er vermisse die Ambitionen der Finanzverwaltung, die Außenprüfung tatsächlich schneller ablaufen zu lassen. Ein Problem sei daneben die mangelnde Schwerpunktbildung.

Herr Dr. Ortwald meldet sich zu Wort. Seiner Meinung nach meine der Verweis in § 197 Abs. 5 S. 1 AO n.F. auf § 149 Abs. 3 AO nicht die durch die Steuerberater erstellten Erklärungen, sondern die in § 149 Abs. 3 AO aufgeführten Steuererklärungsarten.

Prof. Seer kommt sodann auf § 197 Abs. 5 S. 2 AO n.F. zu sprechen. Wenn die Finanzbehörde die spätere Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zu vertreten habe, beginne die fünfjährige Frist des § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. mit Ablauf des auf das Jahr der Wirksamkeit des Steuerbescheides folgenden Jahres. Die Verantwortung sei insofern sphärenorientiert zuzuordnen. Die von Herrn Wewers angesprochenen Fällen lägen nach Ansicht von *Prof. Seer* in dem Verantwortungsbereich der Finanzverwaltung. Für die Organisation der ordnungsgemäßen Durchführung der Außenprüfung sei die Finanzverwaltung verantwortlich, ähnlich wie der Berater für die Fristenorganisation verantwortlich sei.

Nach § 197 Abs. 5 S. 3 AO n.F. komme es in den praxisrelevanten Fällen, in denen mehrere Veranlagungszeiträume zu prüfen seien, für den Beginn der fünfjährigen Frist einheitlich auf den jüngsten Steuerbescheid an.

IV. Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO n.F.

Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in einer Außenprüfung seien in § 200 AO teils deklaratorisch teils konstitutiv geregelt. Bislang habe es bereits in § 146 Abs. 2c AO die Möglichkeit gegeben, Sanktionen zu verhängen, wenn bestimmte Unterlagen nicht vorgelegt worden seien. Ebenfalls habe es im Rahmen von § 200 Abs. 1 AO die Möglichkeit gegeben, ein mit Zwangsgeld durchsetzbares förmliches Auskunftersuchen an den zu prüfenden Steuerpflichtigen zu richten. Ein gänzlich neues Regime stelle nun das in § 200a Abs. 1 AO n.F. eingeführte qualifizierte Mitwirkungsverlangen dar. In der ursprünglichen Gesetzesfassung sei noch vorgesehen gewesen, ein solches sofort mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung stellen zu können.

Dies wurde durch den Finanzausschuss insofern „entschärft“, als ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nunmehr erst nach sechs Monaten möglich sei. Zwar bestünde ausgehend vom Wortlaut des § 200a Abs. 1 AO n.F. die Möglichkeit, ein unspezifisches Mitwirkungsverlangen an den Steuerpflichtigen zu richten. Nach Ansicht von *Prof. Seer* sei die Aufforderung zur Mitwirkung aber hinreichend bestimmt an den Steuerpflichtigen zu stellen. Ansonsten wisse dieser gar nicht, was er zu tun habe. Insofern müsse sich die Aufforderung notwendigerweise auf Unterlagen, Auskünfte, Beweismittel (Beweisthemen) hinsichtlich eines konkreten Sachverhalts beziehen. Es würden insofern die Maßstäbe der Einzelauskunftersuchen bzw. Einzelvorlageverlangen nach §§ 93, 97 AO gelten müssen.

Herr Dr. Ortwald stimmt *Prof. Seer* zu. Der Hinweis auf die Rechtsmittelbelehrung zeige, dass es sich um einen Verwaltungsakt handele. Dieser müsse gemäß § 119 Abs. 1 AO bestimmt und befolgbar sein.

Ein wenig irritieren würde *Prof. Seer* § 200a Abs. 1 S. 2 AO n.F. Der Hinweis auf das qualifizierte Mitwirkungsverlangen müsse sich ebenfalls auf die konkret sachverhaltsrelevanten Unterlagen, Auskünfte oder Beweismittel beziehen. Dann bedarf es keiner weiteren Begründung, warum gerade diese Mitwirkung verlangt werde. Seiner Ansicht nach könne § 200a Abs. 1 S. 2 AO n.F. den Betriebsprüfer nicht davon entheben, das qualifizierte Mitwirkungsverlangen hinreichend zu konkretisieren.

Der Ort für die Erfüllung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens sei gemäß § 200a Abs. 1 S. 3 iVm § 200 Abs. 2 AO grundsätzlich der Ort, an dem die Außenprüfung durchgeführt werde.

§ 200a Abs. 1 S. 4 AO n.F. sehe eine kurz bemessene Frist von einem Monat für den Steuerpflichtigen vor, in der das qualifizierte Mitwirkungsverlangen zu erfüllen sei. In Ausnahmefällen könne diese verlängert werden. *Prof. Seer* könne sich vorstellen, dass Sachverhalte nach § 90 Abs. 2 AO hierunter fallen würden. Dies müsse der Steuerpflichtige dann allerdings darlegen.

Im Unterschied zu der Ermessensvorschrift des § 146 Abs. 2c AO sehe § 200a Abs. 2 S. 1 AO n.F. ein obligatorisches Verzögerungsgeld vor, wenn der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen innerhalb der Frist nicht oder nicht hinreichend nachkomme. Die gebundene Entscheidung stelle nach Ansicht von *Prof. Seer* einen deutlichen Nachteil zulasten des Steuerpflichtigen dar. Ebenfalls sei fraglich, was unter

dem nicht hinreichenden Nachkommen zu verstehen sei. In der Regierungsbegründung sei noch der Begriff „vollständig“ verwendet worden. Der Begriff „vollständig“ habe wohl im Sinne einer quantitativen Betrachtungsweise darauf abgestellt, wie viel vorliege. Der Begriff „hinreichend“ sei durch den Finanzausschuss in das Gesetz gebracht worden. Dies spreche für eine qualitative Betrachtung. Nach Ansicht von *Prof. Seer* blieben die Auslegungsprobleme dennoch. Hinreichend sei jedenfalls nicht im Sinne von vollständig zu verstehen, da sich der Finanzausschuss bewusst für eine abweichende Terminologie entschieden habe. Nicht hinreichend müsse also anders verstanden werden als im Sinne von nicht vollständig. *Prof. Seer* verstehe den Begriff wohl qualitativ wertungsmäßig im Sinne einer Wesentlichkeit. Eine solche Wesentlichkeit festzustellen, obliege dann letztlich den Finanzgerichten.

Herr Dr. Ortwald stellt die Frage, in welchem Verhältnis das obligatorische Verzögerungsgeldes zum Zwangsgeld stehe. Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen stelle die abermalige Aufforderung einer bereits vorherigen Aufforderung zur Mitwirkung dar. Bei Nichtnachkommen sei dann ein Verzögerungsgeld vorgesehen. Fraglich sei, ob das Mitwirkungsverlangen kumulativ oder alternativ zusätzlich noch mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden könne.

Hinsichtlich eines kumulativen Zwangsgeldes sei *Prof. Seer* zurückhaltend. Der Gesetzgeber sehe diese obligatorische Rechtsfolge für diese Art von Mitwirkungsverlangen vor. Vom Typus her würden sich Zwangsgeld und Verzögerungsgeld unterscheiden. Das Verzögerungsgeld sei kein Zwangsgeld, da dieses lediglich einmalig angewendet werde. Das Zwangsgeld könne als Beugemittel mehrfach hintereinander angewendet werden. Eine ähnliche Frage stelle sich im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisdokumentation nach § 162 Abs. 4 AO. *Prof. Seer* meine, dass das Verzögerungsgeld als spezielle Sonderregelung einen Zwangsgeldmechanismus sperre.

Das Verzögerungsgeld betrage nach § 200a Abs. 2 S. 2 AO n.F. 75 € pro Kalendertag und sei nach § 200a Abs. 2 S. 3 AO n.F. für höchstens 150 Tage zu entrichten. Der Regierungsentwurf habe höchstens 100 Tage vorgesehen, wobei das Verzögerungsgeld 100 € betragen habe.

Herr Dr. Dr. Weckerle stellt die Frage nach der Erforderlichkeit, da § 200a Abs. 1 AO n.F. die Berücksichtigung insofern wohl ausschließe. Er bildet das Beispiel, dass ein bestimmter Vertrag Gegenstand des qualifizierten Mitwirkungsverlangens sei.

Sofern dieser nicht rechtzeitig vorläge, wäre der Vertragsinhalt nicht mehr zu berücksichtigen. Dann sei ein Verzögerungsgeld obsolet.

Prof. Seer stimmt insofern zu, als es sich um eine Beweislast des Steuerpflichtigen, bspw. für Betriebsausgaben, handele. Anders lägen aber die Fälle, in denen es um steuererhöhende Tatsachen gehe. Dort sei man dann lediglich im Schätzungsbereich. Je weniger Sachverhalt der Prüfer kenne, desto unsicherer könne er schätzen. Es bestehe seiner Ansicht nach ein Bedürfnis, den Steuerpflichtigen dazu zu bringen, sich möglichst nicht schätzen zu lassen. Dies sei ein Aliud. Auf der einen Seite sei die materiellrechtliche Frage nach der steuerlichen Wirkung für die Steuer dem Grunde nach. Auf der anderen Seite sei die Frage nach dem Umgang mit dem Verfahrensverstoß. Hier gehe es um den Verfahrensverstoß. Die materiellrechtliche Frage tangiere seines Erachtens nicht den verfahrensrechtlichen Aspekt.

Prof. Seer wirft in diesem Zusammenhang die Frage nach der Ausgewogenheit zwischen den Rechten des Steuerpflichtigen und den Machtmitteln des Staates auf.

Nach § 200a Abs. 2 S. 5 AO n.F. ende die Mitwirkungsverzögerung mit Ablauf des Tages, an dem das qualifizierte Mitwirkungsverlangen vollständig erfüllt werde. *Prof. Seer* merkt an, dass hinsichtlich des Endes der Mitwirkungsverzögerung nun der Begriff „vollständig“ gebraucht werde. Dies sei wohl als Redaktionsfehler einzustufen.

Nach der Escape-Klausel des § 200a Abs. 2 S. 6 AO n.F. sei von der Festsetzung des Verzögerungsgeldes abzusehen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft mache, dass die Mitwirkungsverzögerung entschuldbar gewesen sei. Glaubhaft machen bedeute, die Entschuldbarkeit mit präsenten Beweismitteln zu substantiieren. Hierbei gelte nach *Prof. Seer* eine niedrige Beweisstufe.

Ein Teilnehmer stellt die Frage, was unter entschuldbar zu verstehen sei.

Nach Ansicht von *Prof. Seer* bedeute entschuldbar etwas Konkretes. Der Steuerpflichtige müsse seine persönlichen Umstände darlegen, warum ihm die Mitwirkung unter Anstrengung all seiner Kräfte unmöglich gewesen sei.

Herr Dr. Weinreich meldet sich zu Wort. Seiner Ansicht nach stelle der Begriff entschuldbar auf ein Weniger ab. Die Schwelle der Akzeptanz liege nicht bei der äußersten Kraftanstrengung, sondern beurteile sich vielmehr aus Sicht des durchschnittlichen Steuerpflichtigen.

Prof. Seer würde die Entschuldbarkeit so deuten, dass dem Steuerpflichtigen in seiner subjektiven Lage die Erfüllung mit zumutbarem Aufwand nicht möglich gewesen sei. Es käme in Betracht, sich an § 110 AO bzw. generell an solchen Glaubhaftmachen-Situationen zu orientieren. Hierzu habe die Rechtsprechung schon spezifische Maßstäbe entwickelt. Insofern stelle sich die Frage, inwieweit diese übertragbar seien. § 110 werde jedenfalls streng ausgelegt. Dort werde nicht auf den durchschnittlichen Steuerpflichtigen abgestellt. Nach Ansicht von *Prof. Seer* sei es aber immerhin zu begrüßen, dass es überhaupt eine Escape-Klausel gebe.

Herr Dr. Dr. Weckerle merkt an, dass sich die Escape-Klausel nur auf das Verzögerungsgeld beziehe und nicht für die Anwendung von § 200a Abs. 1 AO n.F. gelte.

Prof. Seer stimmt ihm zu. Dies sei nicht ungewöhnlich. Materiell gehe es um die Frage der Schätzungsbefugnis. Dort stelle sich nur die Frage nach „non liquet“. Nach der sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung gehe es um die strukturelle Verfügbarkeit der Beweise und wer hierfür Sorge zu tragen habe. Bei Auslandssachverhalten habe der Gesetzgeber gemäß § 90 Abs. 2 AO eine strenge Sicht. Nach Ansicht von *Prof. Seer* müsse es diesbezüglich jedenfalls einen Zumutbarkeitsvorbehalt in diesem Bereich geben. § 200a Abs. 2 S. 6 AO n.F. wirke nicht zurück auf das materielle Recht.

Prof. Seer führt aus, dass es teilweise Steuerpflichtige gebe, für die die 75 € pro Kalendertag aufgrund ihrer wirtschaftlichen Potenz vernachlässigbar seien. Für diese Fälle habe der Gesetzgeber die Regelung des § 200a Abs. 3 AO n.F. vorgesehen. Hiernach stehe es im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung, zusätzlich zu dem schon verwirklichten Verzögerungsgeld einen Zuschlag festzusetzen. § 200a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO n.F. lasse einen solchen Zuschlag zunächst zu, wenn es sich um einen „Wiederholungstäter“ handle und zu befürchten sei, dass der Steuerpflichtige ohne den Zuschlag seiner Mitwirkungsverpflichtung nicht nachkommen werde. Eine solche Prognose sei aus Sicht von *Prof. Seer* mit Blick auf die Beweislast enorm schwierig anzustellen. § 200a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AO n.F. lasse alternativ einen Zuschlag zu, wenn zu befürchten sei, dass der Steuerpflichtige aufgrund seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ohne einen Zuschlag der Mitwirkungsverpflichtung nicht nachkommen werde. Dies sei nach § 200a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 S. 2 AO n.F. insbesondere anzunehmen, wenn die Umsatzerlöse des Steuerpflichtigen in einem der geprüften Veranlagungszeiträume mindestens 12 Millionen Euro betragen habe oder der Steuerpflichtige einem Konzern angehöre, dessen im Konzernabschluss ausgewiesene

konsolidierte Umsatzerlöse in einem der geprüften Veranlagungszeiträume mindestens 120 Millionen Euro betragen habe.

Herr Wewers merkt an, dass der Gesetzgeber dies deutlich einfacher hätte regeln können. Der Zuschlag hätte einfach an eine Anschlussprüfung geknüpft werden können.

Prof. Seer gibt zu bedenken, dass die Einordnung nach Größenklassen (richtigerweise) nicht gesetzlich geregelt sei, sondern lediglich eine Verwaltungsanweisung sei. Die Anschlussprüfung sei nirgendwo geregelt. Diese habe früher einmal in der RAO in den 1930er Jahren im Gesetz gestanden. Von dem Primat der Anschlussprüfung habe sich der Gesetzgeber damals bewusst gelöst. Die Anknüpfung des Zuschlags an die Anschlussprüfung würde insofern Chaos auslösen, da es sich nicht um eine gesetzliche Terminologie handele. Trotz dessen hätte man die Vorschrift einfacher ausgestalten können, indem man beispielsweise feste Größen definiert hätte. Diese Vorschrift zeige insgesamt aber, dass trotz der angestrebten gemeinsamen Koordination der Außenprüfung nach Mitteln gesucht werde, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung zu zwingen. Dabei stehe der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Beweisrisikoverteilung – jedenfalls mittelbar – ausreichend Instrumente zur Verfügung, die Mitwirkung gewissermaßen durchzusetzen. Daneben sei auch ein Zwangsgeld in Betracht zu ziehen. Der Gesetzgeber hätte einfach die Obergrenze für das Zwangsgeld hochsetzen können. Die Vorschrift des § 200a Abs. 3 AO n.F. hätte es seiner Ansicht nach nicht bedurft.

Herr Dr. Wedel merkt an, dass er Schwierigkeiten darin sehe, die Voraussetzungen des § 200a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO n.F. rechtssicher im Steuerbescheid zu begründen.

Prof. Seer stimmt ihm insoweit zu. Allein § 200a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 AO n.F. sei aus seiner Sicht nachvollziehbar, da 75 € pro Kalendertag für manche Steuerpflichtige keine wirtschaftliche Belastung darstelle.

Die Höhe des Zuschlags regele § 200a Abs. 3 S. 2 AO n.F. Hiernach könne der maximale Zuschlag 25.000 € pro Kalendertag betragen. Auch dieser sei auf höchstens 150 Kalendertage begrenzt. Dies orientiere sich nach Ansicht von *Prof. Seer* an der Obergrenze des Zwangsgeldes. Dies könne auch als Hinweis gedeutet werden, in welchem Verhältnis der Zuschlag und das Zwangsgeld zueinander stünden. Demnach sei der Zuschlag nach § 200a Abs. 3 AO n.F. das gegenüber dem Zwangsgeld vorrangige Instrument.

Weiter führt er aus, dass sich die Finanzverwaltung wohl schwer mit der verkürzten Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. getan habe. Bei der Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeld ordne § 200a Abs. 4 S. 1 AO n.F. im Hinblick hierauf an, dass sich die Ablaufhemmung um die Zeit der Mitwirkungsverzögerung, mindestens aber um ein Jahr, verlängere. § 200a Abs. 4 S. 2 AO n.F. gehe sogar soweit, die Anwendung der fünfjährigen Verjährungsfrist nach § 171 Abs. 4 S. 3 AO n.F. vollständig auszuschließen. Dies sei der Fall, wenn in den letzten fünf Jahren vor dem ersten Tag der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Abs. 2 AO n.F. festgesetzt worden sei. Fraglich sei, ob hieraus eine endlose Verjährungsfrist resultiere. Derzeit sehe § 171 Abs. 4 S. 3 AO a.F. noch eine zeitliche Begrenzung in Form des Jahrs der Schlussbesprechung plus vier weitere Jahre vor. Diese weiche aber der generellen Begrenzung auf fünf Jahre. Problematisch sei, dass das Gesetz kein Ermessen o.ä. vorsehe, sondern § 200a Abs. 4 S. 2 AO n.F. lediglich auf das wiederholte Verzögerungsgeld abstelle. Dieses Ergebnis könne nach Ansicht von *Prof. Seer* ausgehend von dem „gesetzlichen Gesamtpaket“ nicht gewollt sein. Der Gesetzgeber habe § 171 Abs. 4 AO entschärfen und nicht, wie nun durch § 200a Abs. 4 S. 2 AO n.F. bewirkt, verschärfen wollen.

Gemäß § 200a Abs. 4 S. 3 AO n.F. gelte die verlängerte Festsetzungsverjährungsfrist auch nicht, wenn die Erfüllung der geforderten Mitwirkung dem Steuerpflichtigen unmöglich gewesen sei und dieser hierauf nicht unverzüglich hingewiesen habe.

Ein Teilnehmer stellt die Frage, wann die Hinweispflicht bestehe, bspw. bei einem vorzulegenden Vertrag. Der Steuerpflichtige fordere seinen Vertragspartner dazu auf, ihm diesen zu schicken und der reagiere einfach nicht.

Nach *Prof. Seer* sei wohl zu berücksichtigen, ob der Steuerpflichtige einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Herausgabe der Vertragsunterlagen habe.

Nach *einem Teilnehmer* sei die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang wohl über sämtliche Schritte zu informieren. Nur so könne verhindert werden, dass der Steuerpflichtige sich nachträglich dem Vorwurf ausgesetzt sehe, dass er nicht unverzüglich auf die Unmöglichkeit hingewiesen habe. Oftmals sei der Zeitpunkt der Unmöglichkeit für den Steuerpflichtigen gar nicht absehbar, bspw. wenn dieser weiterhin auf eine Vorlage habe vertrauen dürfen.

Herr Dr. Ortwald merkt an, dass es sich bei dem Mitwirkungsverlangen um einen Verwaltungsakt handele. Sofern dieser wegen Unmöglichkeit nicht befolgt sei, sei dieser nichtig.

Herr Dr. Anders führt hierzu das Beispiel an, dass der Steuerpflichtige dazu aufgefordert werde, 365 Z-Bons vorzulegen. Er könne aber nur 360 vorlegen. Dann sei dies für den Steuerpflichtigen unmöglich, der Verwaltungsakt aus seiner Sicht aber nicht von vornherein nichtig. In diesen Fällen der Unmöglichkeit dürfe das Verzögerungsgeld nicht weiter auflaufen.

Prof. Seer stimmt insoweit zu. Bei einem ordnungsgemäßen Hinweis gelte die verkürzte Verjährungsfrist von jetzt fünf Jahren weiterhin. Sofern ein Hinweis unterbleibe, gelte dann aber § 200a Abs. 4 S. 3 AO n.F. entsprechend. Es würde nach der Neuregelung insofern also Fälle einer endlosen Festsetzungsverjährungsfrist geben, ohne dass eine Steuerhinterziehung vorliegen müsse. Selbst bei einer Steuerhinterziehung sei ein Ende der Verjährungsfrist vorgesehen. Dies sei aus seiner Sicht ein merkwürdiger Umstand.

Ein Teilnehmer merkt an, dass er keinen Zusammenhang zwischen dem fehlenden Hinweis auf die Unmöglichkeit und der endlosen Festsetzungsverjährungsfrist sehe. Weiter sei es nach diesem Auslegungsergebnis der endlosen Verjährungsfrist nach § 200a Abs. 4 S. 3 AO n.F. wohl schlimmer, die Finanzverwaltung nicht auf die Unmöglichkeit hinzuweisen, als im Verdacht zu stehen, eine Steuerstraftat zu begehen. Denn in letzterem Falle habe Prof. Seer zuvor die Auffassung vertreten, dass die Verjährungsfrist nach Beendigung der Ermittlungen im Rahmen des Steuerstrafverfahrens weiterlaufe; § 171 Abs. 4 S. 7 AO n.F. also eine hemmende Wirkung für die Dauer der Ermittlungen entfalte.

Prof. Seer stimmt ihm zu. Dies sei ein wertungswidersprüchliches Ergebnis.

Herr Dr. Weinreich bemängelt, dass diese Rechtsfolgen in jedem Falle wirken, ohne dass eine Relevanz hinsichtlich des Prüfungsergebnisses bestünde. Selbst wenn die angeforderten Unterlagen keinerlei Bedeutung für die Außenprüfung hätten, würden die Rechtsfolgen eintreten.

Ferner spricht *Prof. Seer* § 200a Abs. 5 AO n.F. an. Hiernach werde die Länge der Festsetzungsverjährungsfrist für die Steuern mit einem parallellaufenden

Rechtsbehelfsverfahren gegen die nach § 200a AO n.F. möglichen Bescheide verknüpft. Auch in diesem Zusammenhang könne man die Frage nach einem Nexus stellen.

Herr Dr. Weinreich merkt an, dass die Regelung zu weitgehend sei. Er bildet das Beispiel, dass gegenüber dem Steuerpflichtigen ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werde. Der Steuerpflichtige komme dem Mitwirkungsverlangen daraufhin (verspätet) nach, gehe aber gegen die Festsetzung des Verzögerungsgeldes vor. Der BFH stelle daraufhin nach zehn Jahren fest, dass die Festsetzung des Verzögerungsgeldes rechtswidrig gewesen sei. Die Finanzverwaltung habe aber die ganze Zeit über mit den vorgelegten Unterlagen arbeiten können. Es sei sinnwidrig, die Länge der Festsetzungsverjährungsfrist an die Länge des Verfahrens gegen das Verzögerungsgeld zu knüpfen. Eine derartige Regelung mache nur Sinn, wenn der Steuerpflichtige das Mitwirkungsverlangen nicht erfülle, beispielsweise weil eine AdV gewährt wurde.

Prof. Seer stimmt ihm zu. Es handele sich um einen Aliud-Streit. Ein Zusammenhang zu der Festsetzungsverjährungsfrist der Steuer bestehe nicht.

Herr Dr. Anders merkt an, dass eine § 200a Abs. 5 AO n.F. entsprechende Regelung beim Zwangsgeld nicht vorgesehen sei.

Prof. Seer sehe die Neuregelung insgesamt ebenfalls kritisch. Es stelle sich die Frage, welche Konsequenzen hieraus resultieren. Fraglich sei, ob eine solche Regelung verfassungswidrig sei.

V. Beschleunigte Anforderung einer Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 4 AO n.F.

Im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation könne die Finanzverwaltung nach § 90 Abs. 4 S. 1 AO n.F. die Vorlage jederzeit – und damit auch außerhalb der Außenprüfung – verlangen. Dies wirke verschärfend. Im Rahmen einer Außenprüfung seien diese Dokumente nach § 90 Abs. 4 S. 2 AO n.F. von selbst vorzulegen, ohne dass ein besonderes Verlangen notwendig sei. Die Dokumente seien innerhalb von 30 Tagen vorzulegen (§ 90 Abs. 4 S. 3 AO n.F.). Eine längere Frist sei gemäß § 90 Abs. 4 S. 4 AO n.F. möglich, sofern der Steuerpflichtige abweichende Umstände substantiiert glaubhaft mache.

VI. Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO n.F.

Nach Ansicht von *Prof. Seer* sei die Einführung eines Teilabschlussbescheides nach § 180 Abs. 1a AO n.F. im Sinne eines speziellen Feststellungsbescheides positiv für den Steuerpflichtigen, da dieser zu mehr Rechtssicherheit und Vertrauensschutz führe. Der Wortlaut von § 180 Abs. 1a S. 1 AO n.F. lasse es zu, eine im Rahmen der Außenprüfung erzielte Einigung bzw. auch bewusst nicht erzielte Einigung über bestimmte Sachverhalte bzw. Steuerbemessungsgrundlagen festzustellen und damit unstrittig bzw. bewusst strittig zu stellen. Dann werde die Außenprüfung auf das Übrige begrenzt. Bislang sei dies nicht möglich gewesen.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen solle gemäß § 180 Abs. 1a S. 2 AO n.F. ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein erhebliches Interesse bestehe und dies vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht werde. Von der Teilfeststellung müsse also etwas abhängen. Sofern eine solche für die eigenen Dispositionen des Steuerpflichtigen, bspw. die Dimension der zu zahlenden Steuer, relevant sei, liege nach Ansicht von *Prof. Seer* ein solches Interesse vor. Nach *Prof. Seer* hätte die Erheblichkeit im Gesetzeswortlaut weggelassen werden können. Gegen den Teilabschlussbescheid könne mit Rechtsmitteln vorgegangen werden. Seiner Ansicht nach käme hierbei insbesondere der Fall des konsentierten Streits über einen bestimmten Sachverhalt in Betracht. Es bestünde ein Interesse daran, die Nichteinigung in einem Teilabschlussbescheid festzustellen und vor dem Ende der Außenprüfung gerichtlich überprüfen zu lassen. Die Finanzgerichte würden damit eine Streitfrage rechtzeitig vorab klären können. Im Hinblick hierauf hätte nach *Prof. Seer* konsequenterweise § 45 FGO angepasst werden müssen. Der Fall des § 180 Abs. 1a AO n.F. hätte als ausdrücklicher Fall der Sprungklage erfasst werden müssen. Das Einspruchsverfahren sei sinnlos und würde nur zu einem Zeitverlust führen. Dennoch bleibe es dabei, dass zur Zulässigkeit der Sprungklage die Zustimmung der Finanzverwaltung erforderlich sei. *Prof. Seer* sei der Meinung, dass es treuwidrig wäre, in den Fällen von § 180 Abs. 1a AO n.F. die Zustimmung zu verweigern.

Ein Teilnehmer merkt an, dass die Finanzverwaltung oftmals wegen des Kostenrisikos nicht zustimme, um den Fall noch einmal in Ruhe würdigen zu können.

Prof. Seer wendet ein, dass es aber gerade um den konsentierten Streit gehe. Dies impliziere, dass die Finanzverwaltung sich bereits Gedanken über das Kostenrisiko

gemacht habe. *Prof. Seer* präferiere es daher, einen solchen Fall ausdrücklich in § 45 FGO aufzunehmen. Eine Zustimmung wäre dann nicht notwendig.

VII. Erweiterung der verbindlichen Zusage nach § 204 Abs. 2 AO n.F.

Der Teilabschlussbescheid werde dabei durch eine Erweiterung der verbindlichen Zusage nach § 204 Abs. 2 AO n.F. flankiert. Der Teilabschlussbescheid enthalte eine verbindliche Aussage über die Behandlung von in der Vergangenheit liegenden Sachverhalten. Sofern es sich um dauerhafte oder wiederkehrende Sachverhalte handele, mache es Sinn, diese Entscheidung für die Zukunft zu perpetuieren. *Prof. Seer* sehe diese Regelung nicht abweichend, sondern ergänzend zu § 204 Abs. 1 AO. Bemerkenswert sei auch, dass § 204 Abs. 2 AO n.F. erstmalig einen Teilabschlussbericht erwähne. Dieser sei gesetzlich nicht geregelt, insbesondere nicht in § 201 AO. Dieser trete wohl neben den allgemein bekannten Prüfungsbericht. Voraussetzung für eine verbindliche Zusage nach § 204 Abs. 2 AO n.F. sei, dass die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung sei und ein besonderes Interesse des Steuerpflichtigen an einer Erteilung vor dem Abschluss der Außenprüfung bestehe und dies glaubhaft gemacht werde. Im Unterschied zu dem in § 180 Abs. 1a S. 2 AO n.F. vorgesehenen erheblichen Interesse finde es *Prof. Seer* angemessen, auf die Bedeutung für den Steuerpflichtigen abzustellen.

Herr Wewers fragt, warum überhaupt auf die Bedeutung für den Steuerpflichtigen abgestellt werde. Sofern der Steuerpflichtige einen Antrag stelle, habe er seine Gründe hierfür.

Prof. Seer könne es nachvollziehen, dass auf die Bedeutung abgestellt werde. Sowohl die verbindliche Zusage als auch die verbindliche Auskunft würden ein Interesse des Steuerpflichtigen daran erfordern, prospektiv für die Zukunft eine gewisse Planungssicherheit zu erhalten. Dies sei insofern eine Art Plausibilisierungsgrund. Trotzdem wäre es auch denkbar, eine solche verbindliche Zusage voraussetzungslos zu gewähren, allein weil der Steuerpflichtige Betroffener sei. Jedenfalls meint *Prof. Seer*, dass jede steuerliche Belastung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen bedeutend sei. Letztlich seien hieran also keine hohen Anforderungen zu stellen. Komisch finde er die kumulierte Voraussetzung des § 204 Abs. 2 Nr. 2 AO n.F. Es sei nicht nur erforderlich, dass die Entscheidung für die geschäftlichen Maßnahmen bedeutend sei. Vielmehr müsse der Steuerpflichtige zusätzlich ein besonderes Interesse an der

Beschleunigung glaubhaft machen. *Prof. Seer* könne nicht nachvollziehen, warum § 204 Abs. 2 AO n.F. auf diese Weise wieder eingeschränkt werde. Erkennbar sei die dauerhafte Angst vor Überforderung auf Seiten der Finanzverwaltung. Dies sei seiner Ansicht nach aber kein Argument der Finanzverwaltung, weil es ein legitimes Interesse sei, einen bestimmten Sachverhalt über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg abschließend zu beurteilen. Dies ermögliche eine effiziente Arbeitsweise und liege gerade im Interesse des Fiskus.

Nach Ansicht von *Herrn Wewers* gehe es der Finanzverwaltung darum, sich nicht zu weit für die Zukunft zu binden, um eventuell später ergehende BFH-Urteile zu ihren Gunsten berücksichtigen zu können.

Dies sei nach *Prof. Seer* irrelevant. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung bedeute nicht, dass die Finanzverwaltung retrospektiv Recht habe. Vielmehr dürfe sich diese im Zeitpunkt der Entscheidung nicht auf dem Boden des geltenden Rechts wähen. Aufgrund der zwangsläufigen Unsicherheiten im Steuerrecht bedeute Gesetzesmäßigkeit tendenziell Bandbreitengesetzmäßigkeit im Sinne eines (richtigen) Korridors. Es gebe damit Vertretbarkeitsspielräume. Ex ante habe die Finanzverwaltung genauso wie der Steuerpflichtige eine vertretbare und vernünftig begründbare Lösung zu finden. Diese solle grundsätzlich für die Zukunft gelten, soweit keine andere Lösung naheliegender erscheine. Bei einer abweichenden Rechtsauffassung des BFH wäre es eine vertretbare Vorgehensweise, die verbindliche Zusage ex nunc zu widerrufen. Einer § 204 Abs. 2 Nr. 2 AO n.F. entsprechenden Regelung stehe *Prof. Seer* daher ablehnend gegenüber. Genauso wie seiner Meinung nach der Steuerpflichtige einen Anspruch auf eine verbindliche Auskunft haben sollte, sollte der Steuerpflichtige einen Anspruch auf eine verbindliche Zusage im Rahmen der Außenprüfung für einen bestimmten Zeitraum in der Zukunft erhalten. Dies würde der Streitkultur guttun. In diesem Zusammenhang stelle sich die Frage, was unter Zukunft zu verstehen sei. Angenommen im Jahr 2023 prüfe die Finanzverwaltung die Jahre 2014–2016, dann müsse die verbindliche Zusage nicht nur ab 2023 gelten, sondern vielmehr auch für das Interim 2017–2022. Diese Auffassung vertrete *Prof. Seer* ebenfalls im Rahmen von § 204 AO.⁵ Zukunft sei nicht von dem Moment aus zu denken, wann die verbindliche Zusage

⁵ S. *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 206 AO Rz. 14 (Stand: Februar 2018).

erteilt werde, sondern von dem Zeitpunkt aus, den die Zusage betreffe bzw. der Sachverhalt verwirklicht worden sei. In einem solchen Beispiel wäre dies 2016.

Herr Wewers führt hierfür an, dass der Steuerpflichtige für die Veranlagungszeiträume 2017–2022 bezogen auf die den Veranlagungszeitraum 2016 betreffenden Feststellungen verpflichtet sei, berichtigte Steuererklärungen abzugeben.

Prof. Seer stimmt zu. Die Bindungswirkung müsse sich auch auf das Interim erstrecken. Es stelle sich lediglich die Frage, wie lange eine solche Zusage gelten solle. Hier sehen die §§ 204 ff. AO aber eine zweckmäßige Regelung vor, als dass ex nunc eine verbindliche Zusage seitens der Finanzverwaltung jederzeit widerrufen werden könne.

Zusammenfassend hält *Prof. Seer* fest, dass es sich bei dem Teilabschlussbescheid sowie der flankierenden verbindlichen Zusage um einen innovativen Verfahrensschritt handele.

VIII. Erweiterung der Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO n.F.

Konsequenterweise werde – wie Herr Wewers bereits angesprochen habe – die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO n.F. erweitert. Sofern ein Sachverhalt in einem Teilabschlussbescheid enthalten sei und darüberhinausgehende Wirkung entfalte, müsse dieser Umstand durch den Steuerpflichtigen für die weiteren Veranlagungszeiträume berichtet werden. Der Steuerpflichtige müsse eigenständig berichtigen, wobei die Nichtvornahme strafbewehrt sei. Denn die Berichtigungspflicht sei in § 153 AO geregelt. Dies sei nach Ansicht von *Prof. Seer* schon beachtlich. Hierdurch bekomme die Berichtigungspflicht ein strafrechtliches Risiko.

Ein Teilnehmer merkt an, dass aus seiner Sicht ein strafrechtliches Risiko bezüglich § 153 Abs. 4 AO n.F. fraglich erscheine, da jedenfalls bislang eine subjektive Komponente fehle.

Herr Wewers gibt zu bedenken, dass die Berichtigungspflicht wegen der vorherigen Absätze unverzüglich vorzunehmen sei. Er stelle sich die Frage, was unverzüglich bedeute, wenn eine Konzerngesellschaft bspw. für vier Veranlagungszeiträume für über 100 Gesellschaften Steuererklärungen zu berichtigen habe.

Ein anderer Teilnehmer führt hierzu aus, dass § 153 Abs. 1 AO zwei Pflichten enthalte, einerseits die Anzeigepflicht und andererseits die Berichtigungspflicht. Nur die Anzeigepflicht sei unverzüglich vorzunehmen.

Herr Wewers stimmt insofern zu. Trotzdem stelle sich die Frage, warum es eine Anzeige überhaupt bedürfe, wenn der Außenprüfer diese Umstände und die möglichen Auswirkungen für die Folgejahre längst kenne.

IX. Absprachen zum Verfahrensdialoq nach § 199 Abs. 2 AO n.F.

Sodann wendet sich *Prof. Seer* dem neugefassten § 199 Abs. 2 AO zu. Nach den neu angefügten Sätzen 2 und 3 könne die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. Sie könne im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO festlegen. Sofern diese Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt werden würden, unterbleibe ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a. § 199 Abs. 2 S. 3 AO n.F. sei für die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens enorm hilfreich.

X. Neuansätze einer kooperativen Außenprüfung (Art. 97 § 38 EGAO n.F.)

Wirklich mutig vom Gesetzgeber finde *Prof. Seer* aber die Neureglung in Art. 97 § 38 EGAO. Es handele sich hierbei um eine offen eingestandene Experimentierklausel, nach der die Außenprüfung nach Art und Umfang unter Orientierung an Steuerkontrollsystemen verbindlich beschränkt werden könne. Im ursprünglichen Regierungsentwurf sei eine solche Regelung noch nicht enthalten gewesen. Auf Druck des Bundesrats und damit der Länder, die eine Formulierungshilfe gegeben haben, sei diese Regelung letztendlich in das Gesetz aufgenommen worden. Die Idee dahinter sei, dass unternehmensinterne Kontrollsysteme (IKS als Element der Tax Compliance) vorgehalten und fortgeschrieben werden. Die IKS würden nach der derzeitigen Ausgestaltung von Art. 97 § 38 EGAO durch die Finanzverwaltung selbst auf ihre Wirksamkeit geprüft. Hierin liege ein wesentlicher Unterschied im Vergleich zu den entsprechenden Regelungen in Österreich, wo die Überprüfung durch die Wirtschaftsprüfer vorgenommen werde. *Prof. Seer* merkt hierzu an, dass dies wohl erhebliche Kapazitäten der Finanzverwaltung binden werde.

Art. 97 § 38 Abs. 2 EGAO gebe einen (kleinen) Hinweis, wie sich der Gesetzgeber Steuerkontrollsysteme vorstelle. Derartige innerbetriebliche Maßnahmen orientieren sich wohl regelmäßig am IDW-Standard. Diese seien relativ unbestimmt. In den letzten Jahren habe sich aber ein gewisser Standard für interne Kontrollsysteme und Tax

Compliance entwickelt. Diese seien selbstverständlich abhängig von der Unternehmensgröße, Branche und dem Geschäftsfeld.

Die Steuerkontrollsysteme sollen von den Finanzbehörden nach Art. 97 § 38 Abs. 3 EGAO bis zum 30.4.2029 evaluiert werden. Die Experimentierklausel des Art. 97 § 38 EGAO sei bis zum 31.12.2029 befristet.

Ein Teilnehmer fragt, ob infolge der Vorlage des IKS eine Außenprüfung, bspw. für die Ertragsteuern, gänzlich unterbleibe.

Prof. Seer verneint dies. Er verstehe die Regelung nur dahingehend, dass auf Basis des IKS der Umfang der Prüfungen verbindlich zugesagt werde.

Ein Teilnehmer merkt an, dass der Wirtschaftsprüfer sich bei der Prüfung eines Unternehmens an dem implementierten IKS orientiere. Wenn die hiernach ausgegebene Zahl hinsichtlich der konkreten Bilanzposition korrekt wäre, könne eine Einzelfallprüfung durch die Finanzbehörden letztlich unterbleiben.

Prof. Seer merkt an, dass die Außenprüfung derzeit schon eine Art Systemprüfung sei. Es sei daher zu fragen, ob die Systeme des Unternehmens strukturell geeignet seien, Risiken zu beherrschen. Dies müsse an dieser Stelle auf ihre Wirksamkeit geprüft und insoweit testiert werden. Damit habe man aber nicht die Gewähr, dass jede Bilanzposition stimme, sondern nur, dass im Unternehmen Vorkehrungen getroffen worden seien, die systematisch Risiken begrenzen. Seiner Ansicht nach sei es weiterhin die Aufgabe der Finanzverwaltung, zu prüfen, ob strukturelle Risiken im Unternehmen vermieden werden. Es bleibe ebenfalls weiterhin ihre Aufgabe, stichprobenartig zu überprüfen, ob die richtigen Ergebnisse vorlägen. Diese Aufgabe werde durch Tax Compliance Management Systeme (Tax CMS) abgeschichtet, indem ein Betriebsprüfer unter Vertrauen auf diese Systeme die Prüfung auf bestimmte Bereiche beschränke. Die Prüfung werde dadurch nicht obsolet, der Prüfer könne sich nur guten Gewissens auf Stichproben zurückziehen. Nach Auffassung von *Prof. Seer* benenne die Finanzverwaltung auf dieser Grundlage bestimmte Prüfungsfelder und arbeite im Rahmen einer Außenprüfung auch nur diese ab.

Herr Wewers merkt an, dass ihm seitens der Finanzverwaltung regelmäßig gesagt werde, dass schon keine Kapazitäten zur Überprüfung der Tax CMS bestünden. Daher beschränke sich die Außenprüfung nicht wegen des Vertrauens auf die Tax CMS auf Stichproben.

Ein solcher Kapazitätseinwand sei nach *Prof. Seer* mit der Regelung des Art. 97 § 38 EGAO rechtlich unzulässig. Es sei deswegen bemerkenswert, dass Art. 97 § 38 EGAO auf die Initiative der Länder zurückgehe.

Ein Teilnehmer fragt, welchen Mehrwert eine solche verbindliche Zusage nach Art. 97 § 38 EGAO für den Steuerpflichtigen habe, wenn diese unter dem Widerruf des Vorbehalts stünde.

Prof. Seer verstehe die Regelung so, dass nach der Überprüfung des IKS auf seine Wirksamkeit die Finanzverwaltung für die nächste Außenprüfung verbindlich zusage, in welchem Umfang die Außenprüfung durchgeführt werde. Er glaube, dass sich der Gesetzgeber nun vorstelle, dass nach der Zusage Umstände einträten, die einen Widerruf nahelägen. Ein begründungsloser Widerruf sei seiner Meinung nach unzulässig. Das eingeräumte Ermessen sei im Duktus der Regelung zu verstehen. Bei einem begründungslosen Widerruf, bspw. weil nicht genug Kapazitäten zur Verfügung stünden, stelle sich insofern die Frage nach einem Ermessens Fehlgebrauch.

Ein Teilnehmer fragt, ob die Unternehmen Möglichkeiten hätten, die Prüfung des CMS und die Beschränkung der Außenprüfung gegenüber der Finanzverwaltung geltend zu machen. Seiner Meinung nach werde bis Ende 2029 nichts in diese Richtung passieren, da die Finanzverwaltung mit der Prüfung alter Veranlagungszeiträume beschäftigt sei.

Nach Ansicht von *Prof. Seer* werde die Formulierung eines Rechtsanspruchs wohl schwierig sein, da es sich um eine Ermessensentscheidung handle. Er könne sich vorstellen, dass Art. 97 § 38 EGAO verlängert werde, wenn sich dies bis 2029 in der Praxis nicht durchsetze. Er glaube, dass sich die Finanzverwaltung langsam eingestehen müsse, dass eine zeitnahe Außenprüfung im Sinne einer begleitenden Kontrolle notwendig sei. Zur Umsetzung müssen dann einige Veranlagungszeiträume prüfungsfrei bleiben. Anderenfalls verliere die Finanzverwaltung den Anschluss. International sei mit Blick auf grenzüberschreitende Sachverhalte eine „real time“-Kontrolle Standard (Stichwort joint audits). Deutschland werde es sich nicht erlauben können, mehrere Jahre hinterher zu prüfen. Eine zeitnahe Außenprüfung sei mittlerweile auch eine Standortentscheidung. Konsequenz zu Ende gedacht, sei die Verknüpfung der Außenprüfung mit Tax CMS für beide Seiten eine Win-Win-Situation.

Herr Wilkesmann meldet sich zu Wort. Seiner Meinung nach sei die Neuregelung ausgehend von einer kooperativen Außenprüfung zu verstehen. Art. 97 § 38 EGAO enthalte durchaus Wertungswidersprüche und gegenläufige Interessen. Man müsse Art. 97 § 38 EGAO aber als Chance sehen, dass sich die Beteiligten im Rahmen einer Kooperation zusammenfinden. Dies werde teilweise auch schon so gesehen, bspw. in Bayern, wo laut einer Pressemitteilung des bayerischen Finanzministeriums, bereits im letzten Jahr zwei derartige Kooperationen begonnen haben.

Prof. Seer stimmt Herrn Wilkesmann zu. Es sei seine Hoffnung, dass dies in den nächsten Jahren geschehe. Art. 97 § 38 EGAO stelle zusammen mit dem Teilabschlussbescheid nach § 180 Abs. 1a AO n.F. sowie der flankierenden verbindlichen Zusage in § 204 Abs. 2 AO n.F. Lichtblicke für eine Modernisierung des Besteuerungsverfahrens dar. Die Neuregelungen würden trotzdem jeweils *lex imperfecta* darstellen. Es sei aber ein richtiger Schritt hin zu einer verbesserten kooperativen Besteuerungspraxis.

Damit beendet *Prof. Seer* das Seminar und bedankt sich bei den Teilnehmern für die rege Diskussion. Referentin des nächsten Seminars werde Frau Dr. Isabella Zimmerl, Rechtsanwältin bei Hengeler Mueller, zu dem Thema „Joint Tax Audits“ sein.