Protokoll zum
195. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 7. Februar 2025¹

„Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen des § 200a AO“

Philipp Kern

Externer Doktorand und Rechtsanwalt bei FGS in Bonn

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

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung.....	2
II.	Einführung in den Vortrag	2
III.	Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO).....	3
IV.	Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO) und Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 3 AO)	12
V.	Festsetzungsverjährung § 200a Abs. 5 AO	13

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 195. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden zum Thema „Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen des § 200a AO“. Sodann stellt er den heutigen Referenten, *Herrn Philipp Kern*, vor. Herr Kern sei externer Doktorand an seinem Lehrstuhl und zugleich als Rechtsanwalt bei FGS in Bonn tätig. Er beschäftige sich mit dem Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO, welches als Teil der Reform der Außenprüfung im Jahr 2022 ins Gesetz aufgenommen worden sei. Grundsätzlich stand die Reform unter dem Stichwort „kooperative Außenprüfung“. Gleichzeitig seien aber auch Eingriffselemente geschärft worden. Hierzu gehöre das neue Mitwirkungsverlangen gemäß § 200a AO. Vorgesehen sei ebenfalls ein sog. Mitwirkungsverzögerungsgeld, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen nicht entspreche. Hiermit ergäben sich neue „(Neben-)Kriegsschauplätze“. Das sei aus seiner Sicht problematisch, weil es ja eigentlich um die Außenprüfung ginge, in der mehr kooperative Elemente implementiert werden sollen. Damit übergibt er das Wort an Herrn Kern.

II. Einführung in den Vortrag

Kern bedankt sich für die einleitenden Worte und die Möglichkeit, sein Dissertationsprojekt in diesem Rahmen vorstellen zu dürfen. Nach der Vorstellung seiner Agenda (s. Folie 2 seiner Präsentation) leitet er in seine Untersuchung mit einer Übersicht zur Dauer der Außenprüfung (Ap) in Deutschland ein (s. Folie 3 seiner Präsentation). Der „Ist“-Zustand in Deutschland sei, dass Ap lange dauern würden. In ca. 50 % der Fälle liege die Dauer bei mindestens 3 Jahren. Es bestehe kein Antragsrecht auf eine zeitnahe Ap (§ 4a BpO). Aus der Warte eines europäischen Steuerwettbewerbs liege Deutschland deutlich zurück. In vielen anderen europäischen Ländern dauere eine Ap

(zum Teil deutlich) kürzer. Die Bestrebung, die Dauer einer Ap zu verkürzen, gebe es in Deutschland schon lange. Wesentlicher Hintergrund sei nach *Kern*, dass eine begleitende Ap zu mehr Rechtssicherheit führe, weil keine Sachverhalte zu würdigen seien, die lange in der Vergangenheit lägen. In diesem Zusammenhang führt er verschiedene Befragungsergebnisse zur Rechtssicherheit im Unternehmensteuerrecht aus dem Jahr 2022 an (s. Folie 4 seiner Präsentation).

III. Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO)

Sodann leitet er zum qualifizierten Mitwirkungsverlangen gemäß § 200a Abs. 1 AO über und stellt dessen Legaldefinition vor (s. Folie 7 seiner Präsentation). Nach Ansicht von *Kern* handele es sich ausgehend von der Legaldefinition eindeutig um einen Verwaltungsakt. Es werde vom Steuerpflichtigen eine konkrete Handlung verlangt, die im Einzelfall konkretisiert werde. Insofern unterscheide sich die Situation zu einem normalen Mitwirkungsverlangen im Rahmen einer Ap, wo zum Teil umstritten sei, ob ein Verwaltungsakt vorliege.

Der Zweck des qualifizierten Mitwirkungsverlangens liege in der Absicherung der Begrenzung der Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 4 Satz 3 AO. Grundsätzlich sei durch die Reform der Außenprüfung nämlich die Ablaufhemmung im Rahmen der Ap begrenzt worden, um eine schnellere Kontrolle zu erreichen. Mit dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen solle die schnellere Kontrolle für die Finanzverwaltung ermöglicht werden.

Adressat des qualifizierten Mitwirkungsverlangens sei der Steuerpflichtige, der durch die Prüfungsanordnung konkretisiert werde. Gegen Dritte oder andere Betriebsangehörige könne dagegen kein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ergehen.

Dann wirft *Kern* die Frage auf, wann genau ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen vorliege. Dazu rekurriert er auf den Fall eines Großbetriebs. Bei einem solchen würden nicht nur Einzelfragen gestellt. In einer Ap würden oftmals mehrere Themenkomplexe geprüft. Dann müsse abgegrenzt werden, ob und wie viele qualifizierte Mitwirkungsverlangen vorlägen. Ein Sammel-Verwaltungsakt sei schließlich möglich. Zu weit ginge es seiner Ansicht nach, jede einzelne Frage als ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen einzuordnen. Dann würden sich nämlich die Rechtsfolgen und Sanktionsmöglichkeiten kumulieren. Geboten sei eine Abgrenzung der Regelungsinhalte anhand Handlungen,

Zeit und Themen. *Kern* plädiert dafür, bei der Beurteilung den Maßstab eines objektiven Dritten anzulegen. Als Beispiel führt er an, dass in einer Ap zu einem Themenkomplex wie etwa der angemessenen Vergütung des Geschäftsführers drei Fragen gestellt würden. Diese drei Fragen müssen seiner Ansicht nach in einem qualifizierten Mitwirkungsverlangen zusammengefasst werden. Bei weiteren Fragen zu einem weiteren Themenkomplex wie etwa einem davon unabhängigen Darlehensvertrag handele es sich dann um ein weiteres qualifiziertes Mitwirkungsverlangen. Mit einer solchen Abgrenzung reduziere sich das Instrument des qualifizierten Mitwirkungsverlangens auf ein angemessenes Maß.

Prof. Seer meldet sich zu Wort. Er unterstellt, dass in einem Mitwirkungsverlangen 10 Fragen stünden. Er fragt, ob *Kern* insofern von 10 Verwaltungsakten in einem Sammel-Verwaltungsakt ausgehen würde oder ob nach Themen zu sortieren würde und bei drei zusammenhängenden Fragen diese zu einem Verwaltungsakt zusammen zu ziehen wären.

Kern stimmt ihm zu. So würde er das sehen. Man müsse die Fragen thematisch zusammenfassen, denn bei jedem nicht erfüllten Verlangen sei obligatorisch ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen.

Zur Qualifikation des Verwaltungsakts fährt *Kern* fort, dass es seiner Ansicht nach um einen sonstigen Verwaltungsakt handele, auf den §§ 129–132 anzuwenden seien. Rechtsschutz sei wie sonst über den Einspruch (§ 347 AO) und die Anfechtungsklage (§ 40 FGO) zu gewähren; im vorläufigen Rechtsschutz komme auch eine Aussetzung der Vollziehung (§§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO; 69 Abs. 2 Satz 2 FGO) in Betracht. Als Besonderheit sei bei Sammel-Verwaltungsakten das Gebot der rechtsschutzgewährenden Auslegung von prozessualen Erklärungen (Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG) zu beachten. Selbst wenn der Steuerpflichtige nicht jede einzelne Frage eines Mitwirkungsverlangens sondern nur das Verlangen „an sich“ anfechte, sei dennoch von der Anfechtung aller einzelner Verwaltungsakte auszugehen.

Dann thematisiert er die sechsmonatige Schonfrist zu, nach welcher erst ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ergehen könne. Mit dieser wolle der Gesetzgeber vornehmlich kleinere und mittlere Steuerpflichtige privilegieren, da er davon ausgehe, dass bei diesen die Ap sechs Monate nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bereits beendet sei. Ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen bleibt dennoch möglich, sollte die Ap doch länger dauern.

Prof. Seer erkennt noch einen weiteren Zweck der sechsmonatigen Frist. Im Ausgangspunkt sehe das System zwei Mitwirkungsverlangen vor: das einfache (§ 200 Abs. 1 AO) und das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a Abs. 1 AO). Das einfache Mitwirkungsverlangen könne bereits in der Prüfungsanordnung gestellt werden. Entsprechend der sechsmonatigen „Schonfrist“ ergehe das qualifizierte Mitwirkungsverlangen dagegen erst aus der Ap heraus, insbesondere wenn der Prüfer auf etwas stoße und diesen Themenbereich dann vernünftig beantwortet haben wolle. Für so etwas müsse der Prüfer erst einmal tief in die Thematik eingestiegen sein. Deswegen stelle die sechsmonatige Frist nicht nur eine Privilegierung der kleinen und mittleren Steuerpflichtigen dar, sondern solle generell im Sinne eines kooperativen Miteinanders das wegen seiner Sanktionsmöglichkeiten scharfe Schwert des qualifizierten Mitwirkungsverlangens zunächst außen vor lassen.

Prof. Eisgruber führt dazu aus, dass § 200a Abs. 1 AO bewusst auf die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung und nicht den Beginn der Ap abstelle. Insofern könne bei als wenig kooperativ bekannten Steuerpflichtigen die Prüfungsanordnung sechs Monate vor Beginn der Ap bekanntgegeben werden und sofort mit Beginn der Ap qualifizierte Mitwirkungsverlangen gestellt werden. Entsprechend sieht *Prof. Eisgruber* das qualifizierte Mitwirkungsverlangen als Ausnahme für nicht kooperative Steuerpflichtige. § 200a AO finde dann ab dem ersten Tag der Prüfung Anwendung.

Prof. Seer merkt an, dass aber doch vor dem Beginn der Prüfung noch nicht bekannt sei, ob der Steuerpflichtige kooperativ sei. Dies werde erst im Laufe der Prüfung ersichtlich.

Nach *Prof. Eisgruber* gebe es jedoch Steuerpflichtige, die durchgängig geprüft würden. Bei diesen existiere eine Vorstellung über deren Kooperationswilligkeit.

Kern wendet sich dann dem Fall zu, dass vor Ablauf der sechsmonatigen Frist ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen erlassen werde. Der Verwaltungsakt sei rechtswidrig und anfechtbar. Es bestehe keine Heilungsmöglichkeit gemäß § 126 AO durch „Erwachsen“ in Rechtmäßigkeit, indem die sechsmonatige Frist dann ablaufe. Die Rücknahme und der Erlass eines neuen Verwaltungsakts sei zwingend. Eine Umdeutung nach § 127 AO in ein einfaches Mitwirkungsverlangen komme seiner Meinung nach ebenfalls nicht in Betracht. Dafür führt er neben dem Wortlaut von § 200a Abs. 1 AO Gründe der Rechtssicher- und -klarheit an.

Prof. Seer stimmt *Kern* zunächst was das Erwachsen in Rechtmäßigkeit gemäß § 126 AO zu. Es fehle an einem Heilungstatbestand. Eine sinngemäße Anwendung scheidet aus. Der Finanzbehörde sei es unbenommen, ein einfaches Mitwirkungsverlangen zu stellen.

In diesem Zusammenhang geht *Kern* darauf ein, wer das qualifizierte Mitwirkungsverlangen erlassen darf (s. Folie 9 seiner Präsentation). Insbesondere bei Mitwirkung des BZSt sei zu beachten, dass auch dieses qualifizierte Mitwirkungsverlangen fest- und durchsetzen könne, da das BZSt eine eigenständige Steuerverwaltungsakt-Befugnis habe (§§ 5 Abs. 1, 19 FVG).

Nach *Prof. Seer* sei die Steuerverwaltungsakt-Befugnis auf Fälle der Auftragsprüfung gemäß § 19 Abs. 3 FVG begrenzt. Den Begriff der Mitwirkung in § 19 Abs. 1 FVG verstehe er nicht so weit, dass auch Verwaltungsakte ergehen können. Bei Eingriffsakten gelte der Vorbehalt des Gesetzes.

Prof. Eisgruber vertritt die Ansicht, dass das BZSt qualifizierte Mitwirkungsverlangen erlassen könne, soweit es Verfahrenshandlungen vornehmen könne. Auch im Rahmen einer Mitwirkung gemäß § 19 Abs. 1 FVG geschehe dies in der Praxis regelmäßig. Es entspreche der allgemeinen Auffassung, dass eine Mitwirkung grundsätzlich auch Verfahrenshandlungen ermögliche.

Prof. Seer gibt dennoch zu bedenken, dass der Vorbehalt des Gesetzes dies aber gegebenenfalls nicht zulasse, selbst wenn es in der Praxis geschehe. Im Rahmen von § 19 Abs. 1 FVG müsse mitunter zwischen Mitwirkungsverlangen, die kein Verwaltungsakt darstellen, und solchen, bei denen dies der Fall ist, differenziert werden.

Ein Teilnehmer fragt, wie die Situation bei der Unterstützung eines Finanzamts durch ein anderes gemäß § 29a AO sei.

Prof. Seer hat in diesem Fall kein Störgefühl. Das andere Finanzamt handele sogar im Namen des eigentlich zuständigen Finanzamtes, was ein Mehr sei als die bloße Mitwirkung des BZSt gemäß § 19 Abs. 1 AO.

Anschließend wendet sich *Kern* der Form des qualifizierten Mitwirkungsverlangens zu. Dieses könne sowohl schriftlich als auch elektronisch ergehen (s. Folie 10 seiner Präsentation). Praktisch bedeutend sei insbesondere, dass die Besonderheiten des § 87 Abs. 4 AO zur besonderen elektronischen Signatur nicht erforderlich seien. Ein quali-

fiziertes Mitwirkungsverlangen könne deshalb bspw. als einfache Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur ergehen. Der elektronische Zugang könne seitens des Steuerpflichtigen jedoch ausgeschlossen werden (vgl. § 87 Abs. 1 AO). Dies würde er in der Praxis dringend anraten.

Weiter führt er aus, dass das qualifizierte Mitwirkungsverlangen inhaltlich zur Vornahme der in § 200 Abs. 1 AO eröffneten Handlungen verpflichte. § 200a AO schaffe selbst keine neuen Mitwirkungspflichten. Die „alten“ Mitwirkungspflichten würden nur in dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen konkretisiert. Das bedeute, dass eine Mitwirkung nur bei steuerlich erheblichen Sachverhalten erforderlich sei, welche von der Prüfungsanordnung gedeckt seien (§ 200 Abs. 1 AO). Als einen wichtigen Punkt macht *Kern* die Bestimmtheit des qualifizierten Mitwirkungsverlangens aus. Der Steuerpflichtige müsse erkennen können, welche Handlung er vornehmen müsse, um § 200a Abs. 1 AO hinreichend zu erfüllen. Als Überprüfungsmaßstab fungiere ein verständiger Adressat. Nicht ausreichend seien Pauschalisierungen wie z.B. die Vorlage „sämtlicher Unterlagen“. Allerdings bestehe eine Nachfragepflicht des Steuerpflichtigen. Bei fehlender inhaltlicher Bestimmtheit, die nicht durch Auslegung zu ermitteln sei, sei der Verwaltungsakt nichtig (§§ 125 Abs. 1, 119 Abs. 1 AO).

Prof. Eisgruber merkt an, dass keine Nachfragepflicht des Steuerpflichtigen bestehe, um die Nichtigkeit des Verwaltungsakts zu vermeiden. Durch die Mitwirkung des Steuerpflichtigen könne ein nichtiger Verwaltungsakt nicht rechtmäßig werden. Der Steuerpflichtige riskiere bei fehlender Nachfrage bloß, dass der Verwaltungsakt doch auslegbar sei. Mit einer Verpflichtung zur Nachfrage wäre er deshalb zurückhaltend.

Kern spricht danach die Begründungs- und Hinweispflichten in § 200a Abs. 1 Satz 2, Abs. 6 AO an (s. Folie 12 seiner Präsentation). Ergehe ein Hinweis gemäß § 200a Abs. 1 AO, sei die Begründungspflicht (§ 121 Abs. 1 AO) eingeschränkt, jedoch nicht ausgesetzt. Deshalb müssen für den Steuerpflichtigen die Erwägungen zum Entschließungs- und Auswahlermessen dennoch erkennbar seien. Entsprechend der Warnfunktion der Hinweispflicht müsse bei einem neuen Mitwirkungsverlangen abermals die Hinweis- und ggf. Begründungspflicht beachtet werden. *Kern* hebt ebenfalls die Warnfunktion des § 200a Abs. 6 AO hervor. Ein Formfehler könne aber nach §§ 126, 127 AO durch Nachholung geheilt werden. Das Gesetz sehe gerade keine Rechtsfolgen für einen Verstoß vor.

Prof. Eisgruber schreibt dem Hinweis in § 200a Abs. 6 AO ein besondere Bedeutung zu. Er sehe in diesem ein wesentliches Indiz dafür, ob ein qualifiziertes oder bloß ein einfaches Mitwirkungsverlangen vorliege. Der Unterschied liege gerade in der konkreten Rechtsfolge. Stehe diese nicht im Raum, liege ein einfaches Mitwirkungsverlangen nahe. Gleiches gelte für die notwendige Rechtsbehelfsbelehrung.

Ein Teilnehmer bringt ein, dass derzeit ein bundeseinheitlicher Vordruck für qualifizierte Mitwirkungsverlangen entwickelt werde. Demgemäß werde der fehlende Hinweis in der Praxis wohl nur geringe Relevanz zukommen.

Prof. Seer habe Probleme mit der Heilung gemäß §§ 126, 127 AO durch Nachholung. Er könne keine Fallgruppe hierfür erkennen, denn es handele sich beim Hinweis nicht um die Begründung, sondern um einen Zusatz. Der Heilungskatalog sei abschließend. Eine Heilung würde seines Erachtens nach ausscheiden. Faktisch werde der Fall aber wohl in der Praxis wegen des Vordruckes keine wesentliche Rolle spielen.

Dr. Peus fragt, inwiefern der Hinweis nach § 200a Abs. 6 AO schon die voraussichtliche Höhe des Zuschlags gemäß § 200a Abs. 3 AO angeben könne und ob nicht der mögliche Höchstbetrag (vorsorglich) anzugeben sei.

Kern stimmt ihm zu. Zu nennen sei wohl der Höchstbetrag.

Prof. Seer führt aus, dass der Finanzbeamte bereits vor dem Hinweis entscheiden müsse, ob bloß ein Fall von § 200a Abs. 2 oder aber Abs. 3 AO vorliege. Nicht ausreichend sei es wohl, nur den Gesetzestext wiederzugeben. Der Beamte müsse sich also bereits darüber Gedanken machen, ob ein Zuschlag in Betracht komme und in welcher Höhe der Steuerpflichtige diesen zu erwarten habe. Gegebenenfalls müsse der Höchstbetrag genannt werden.

Prof. Eisgruber knüpft an das Zwangsgeld an. Dort müsse ebenfalls ein konkretes Zwangsgeld angedroht werden.

Kern erläutert nun die Erfüllung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens. Der Ort liege gemäß § 200a Abs. 1 Satz 3 in der Regel in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen. Für die Erfüllungsfrist sei § 200a Abs. 1 Satz 4 heranzuziehen. Grundsätzlich sei dem Verlangen innerhalb einer Monatsfrist nachzukommen. Die Berechnung sei abhängig vom einzelnen Mitwirkungsverlangen. Werde ein Verlangen ergänzt oder erweitert, werde nach Ansicht von *Kern* eine neue Frist in Gang gesetzt, selbst wenn es sich um dasselbe Thema handele. Im begründeten Einzelfall könne die Frist verlängert

werden. Daran sei etwa zu denken, wenn die Monatsfrist nicht ausreichend sei, um § 200a Abs. 1 AO hinreichend erfüllen zu können, z.B. wegen einer Vielzahl von Mitwirkungsverlangen, der Komplexität, Auslandsbeteiligungen oder weil die Sachverhalte lange zurück lägen. Im Hinblick auf das obligatorische Verzögerungsgeld reduziere sich das Ermessen bei einem begründeten Einzelfall seines Erachtens nach auf null. Rechtsschutz sei bei unrechtmäßiger Versagung der Fristverlängerung über einen Einspruch und Verpflichtungsklage (oder einstweilige Anordnung nach § 114 FGO) zu erlangen.

Kern betont, dass § 200a Abs. 1 AO eine Ermessensentscheidung vorsehe. In diesem Zusammenhang stellt er das grundsätzliche Stufenverhältnis von § 200 Abs. 1 AO und § 200a Abs. 1 Satz 1 AO heraus: Die erste Stufe bilde das einfache Mitwirkungsverlangen nach § 200 Abs. 1 AO, die zweite Stufe die Androhung von § 200a Abs. 1 AO und die dritte Stufe die Festsetzung eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens. Er wirft die Frage auf, ob ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen auch sofort erlassen werden könne. Im Grundsatz lasse § 200a Abs. 1 AO dies zu. Seiner Ansicht nach sei ein sofortiger Erlass jedoch unverhältnismäßig. Ausgangspunkt der Verhältnismäßigkeitsprüfung sei der Zweck von § 200a AO, die Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu fördern. Die Geeignetheit eines sofortigen Erlasses dazu bejaht *Kern*. Ebenso verhalte es sich mit der Erforderlichkeit, da das qualifizierte Mitwirkungsverlangen effektiver sei als ein Zwangsgeld. Denn das Zwangsgeldverfahren könne über Einsprüche sehr langwierig sein. Auch eine Schätzung sei in der Regel nachteiliger für den Steuerpflichtigen, da die Schätzung mangels Mitwirkung des Steuerpflichtigen einen Strafzuschlag zulasse. Dann kommt *Kern* zur Prüfung der Angemessenheit. Es dürfe also keine Belastung des Steuerpflichtigen in einem Ausmaß vorliegen, das außerhalb jeder vertretbaren Relation zwischen Zweck und angewandtem Mittel stehe. Als Gründe für die Unverhältnismäßigkeit führt er zunächst den Sinn und Zweck von § 200a AO an, der in der „Absicherung“ der Beschleunigung der Außenprüfung durch verschiedene, neue Verfahrensinstrumente zu erkennen sei. Ferner hebt er den systematischen Zusammenhang mit der Normierung einer Schonfrist sowie der Begründungs- und Hinweispflichten hervor. Gerade die warnenden Hinweise hätte es sonst nicht bedurft. Daneben rekurriert *Kern* auf die Gesetzesbegründung. Nach dieser solle § 200a AO nur bei Steuerpflichtigen Anwendung finden, die den Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nicht oder nicht hinreichend nachkämen. Als Hauptargument stellt er zuletzt die Vorprägung durch die Rechtsfolgen von § 200a Abs. 2–5 AO heraus. Die Festsetzung des

Mitwirkungsverzögerungsgeldes sei eine gebundene Entscheidung, die auf eine nur kurze einmonatige Erfüllungsfrist folge, welche nur in begründeten Einzelfällen verlängerbar sei. Es stelle auch keine unzumutbare Belastung der Finanzbehörde dar, den Steuerpflichtigen mit einer Prüfungsanordnung vorerst zur einfachen Mitwirkung aufzufordern (§ 197 Abs. 3 AO n.F.). Ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen ohne den vorherigen Erlass eines einfachen Mitwirkungsverlangens sei nach *Kern* deshalb unverhältnismäßig. Dies gelte seiner Meinung nach selbst dann, sofern die Erfahrungen des Prüfers bei vorangegangenen Außenprüfungen negativ gewesen seien. Denkbar seien nämlich Verhaltensänderungen des Steuerpflichtigen. Ebenso seien andere, angemessenere Handlungsoptionen der Finanzbehörde möglich, bspw. kürzere Fristen beim einfachen Mitwirkungsverlangen.

Prof. Eisgruber kann die Argumentation von *Kern* nachvollziehen. Er teile sie jedoch nicht. Seiner Ansicht nach stelle das einfache Mitwirkungsverlangen kein Verwaltungsakt dar. Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen als Verwaltungsakt könne nicht von einem Nicht-Verwaltungsakt abhängen. Ferner gebe die Situation ein vorheriges einfaches Mitwirkungsverlangen oftmals nicht her, bspw. wenn sofort und endgültig die Herausgabe von bestimmten Unterlagen seitens des Steuerpflichtigen verweigert werde. Zudem sei zu beachten, dass der Steuerpflichtige das Mitwirkungsverlangen auch einfach erfüllen könne, sodass das Argument drohender Rechtsfolgen ihn nicht überzeuge. Das entspreche gerade der kooperativen Ap. *Prof. Eisgruber* stimmt *Kern* insofern zu, dass es grundsätzlich keine Vermutung für fehlende Kooperation gebe. Sei der Steuerpflichtige in der Vergangenheit jedoch bereits nicht kooperativ gewesen, sei der sofortige Erlass eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens zulässig und geboten. Der Steuerpflichtige könne die insofern bestehende Vermutung für fehlende Kooperation einfach dadurch beseitigen, dass er dem Verlangen nachkomme. Die Kooperation beziehe sich seiner Erachtens dabei nicht auf einzelne Pflichten, sondern auf die Ap in Gänze.

Prof. Seer überzeuge die Vermutung eines nicht kooperativen Verhaltens aufgrund einer vorangegangenen Ap nicht, denn das vorherige Verhalten habe mitunter von gänzlich anderen Umständen (angefragte Unterlagen, Person des Prüfers) abgehungen. Dann solle grundsätzlich mit einem einfachen Mitwirkungsverlangen begonnen werden. Dieses gestufte Verfahren beziehe er jedoch nicht auf jeden Einzel-Verwaltungsakt, sondern wie *Prof. Eisgruber* auf das Gesamtverhalten des Steuerpflichtigen. Dies sei ein gewisses Problem solcher Sammel-Verwaltungsakte.

Kern wendet sich dann der Thematik zu, ob sich die Qualifikation des qualifizierten Mitwirkungsverlangens als Verwaltungsakt auf die Rechtsnatur des einfachen Mitwirkungsverlangens auswirke. Es sei nämlich lange umstritten, ob das einfache Mitwirkungsverlangen einen Verwaltungsakt darstelle. Der BFH gehe davon aus, dass einzelne Mitwirkungsverlangen im Rahmen einer Außenprüfung regelmäßig Verwaltungsakte seien, da sie sanktionsbewehrt und mit Zwangsmitteln durchsetzbar seien (§§ 328 ff. AO). Die bloße schriftliche Aufforderung, bestimmte Fragen zu beantworten, sei dagegen kein Verwaltungsakt, sondern nur eine nicht selbstständig anfechtbare Vorbereitungshandlung. Diese habe nämlich keinen Regelungscharakter. Die Literatur sei nach *Kern* uneins. Teilweise würde diese anhand der Äußerung der Verwaltung (Bitte oder förmliche Aufforderung) differenzieren. Die h.M. würde dagegen einen Verwaltungsakt annehmen, wenn die Voraussetzungen des § 118 AO nach des objektiven Erklärungsgehalt aufgrund des Wortlauts, der Rechtsbehelfsbelehrung und des Zwangsmittelhinweises erfüllt wären.

Prof. Seer wirft ein, dass § 200 Abs. 1 AO sowohl ein schlichtes vorbereitendes Handeln als auch Verwaltungsakte zulasse. Deswegen sei auf den konkreten Einzelfall abzustellen.

Nach *Prof. Eisgruber* sei im vorletzten Gesetzestext (der Reform der Ap) noch geregelt gewesen, dass es sich beim einfachen Mitwirkungsverlangen um keinen Verwaltungsakt handle. Dies sei noch gestrichen worden. Das liege aber nicht daran, dass man mittlerweile anderer Auffassung sei. Vielmehr beruhe das darauf, dass es mit der Aufforderung nach § 90 Abs. 3 AO jedenfalls ein einfaches Mitwirkungsverlangen gebe, welches einen Verwaltungsakt darstelle. Der § 200a AO solle die Verwaltungsakt-Qualität des einfachen Mitwirkungsverlangens zurückdrängen. Durch die Einfügung von § 200a AO sei seiner Ansicht nach entschieden, dass das einfache Mitwirkungsverlangen grundsätzlich ein Realakt sei, außer es hänge an dem konkreten Mitwirkungsverlangen eine Sanktionsmöglichkeit wie vor allem bei § 90 Abs. 3 AO. In den übrigen Fällen muss der Prüfer ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen erlassen, wenn er etwas vollstrecken wolle.

Prof. Seer recurriert dennoch auf den objektiven Erklärungsgehalt. Der Prüfer erlasse im Einzelfall auch außerhalb des Regimes des § 200a AO einen Verwaltungsakt, wenn er seine Aufforderung nach § 200 Abs. 1 AO mit einem Zwangsmittelhinweis versehe. Daran ändere die Einführung von § 200a AO nichts. Im Übrigen ergebe sich die von

Prof. Eisgruber hervorgehobene beabsichtigte Klärung der Streitfrage nach der Verwaltungsakt-Qualität eines einfachen Mitwirkungsverlangens nicht aus der Gesetzesbegründung.

Kern stimmt Prof. Seer zu. Er habe die gesamten Gesetzesmaterialien zur Reform der Ap durchgesehen und keine Hinweise darauf gefunden. Aus dem Gesetz sei ebenfalls kein derartiger Rückschluss zu bilden. Für den Steuerpflichtigen wäre es zudem schlechter, bei einem einfachen Mitwirkungsverlangen in der Regel nicht von einem Verwaltungsakt auszugehen. Denn dann scheide eine Überprüfung des einfachen Mitwirkungsverlangens aus. Die Überprüfung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens sei hingegen nach § 200a Abs. 5 AO dahingehend sanktioniert, dass die Begrenzung der Ablaufhemmung wieder außer Kraft trete. Bei einem einfachen Mitwirkungsverlangen greife § 200a Abs. 5 AO demgegenüber nicht.

Prof. Eisgruber wirft ein, dass § 200a Abs. 5 AO seiner Ansicht nach ohnehin verfassungswidrig sei.

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

Angesichts der voranschreitenden Zeit thematisiert *Kern* sodann noch die hinreichende Erfüllung des Mitwirkungsverlangens im Rahmen des § 200a Abs. 2 AO. Eine Festsetzung des Mitwirkungsverzögerungsgelds ist nämlich vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige nicht oder nicht hinreichend mitwirkt (gebundene Entscheidung). Gerade bei der hinreichenden Erfüllung sei fraglich, was hierunter falle. Der Gesetzgeber habe versucht, dies in den Gesetzesmaterialien zu klären. Insofern knüpfe er an die BFH-Rechtsprechung zu § 93 Abs. 1a AO („hinreichender Anlass für Ermittlungsmaßnahmen“) zu Sammelauskunftersuchen an. *Kern* hält diesen Vergleich für unpassend, denn es handele sich lediglich um eine Überprüfung von Ermittlungsmaßnahmen „ins Blaue hinein“. Es gehe in der Rechtsprechung nicht um Anforderungen an Erfüllungshandlungen wie in § 200a Abs. 2 AO. Als weiteres Abgrenzungskriterium sehe der Gesetzgeber nicht den quantitativen Umfang der Nichterfüllung, sondern die qualitative Bedeutung für die Ermittlungsmaßnahme. § 200a Abs. 2 AO solle geringfügige, eher unbedeutende Mitwirkungspflichtverletzungen nicht erfassen. Dieses etwas nebulöse Kriterium habe *Kern* versucht, weiter aufzuklären. Seines Erachtens nach sei für die Abgrenzung von qualitativer und nicht qualitativer Bedeutung einer Mitwirkungspflichtverletzung das qualifizierte Mitwirkungsverlangen selbst entscheidend. Dazu

stellt er einen Beispielsfall vor (s. Folie 21 seiner Präsentation). Fraglich sei ausgehend vom konkreten Mitwirkungsverlangen dann, ob die kurzen Antworten hinreichend seien. *Kern* bejaht dies, denn anderenfalls hätte der Prüfer eine ausführlichere Antwort verlangen müssen. Demnach habe B 3 von 4 Fragen hinreichend beantwortet. Entscheidend sei, ob das Fehlen des Verkaufsprospekts qualitativ so bedeutend sei, dass der Prüfer weitere Ermittlungen im Rahmen der Ap nicht durchführen könne. Denn das Mitwirkungsverzögerungsgeld verfolge keinen Selbstzweck, sondern solle nur die Ap beschleunigen. Wenn der Prüfer die Ap und weitere Ermittlungen durchführen könne, sei § 200a Abs. 3 AO nicht erfüllt, selbst wenn einzelne Fragen nicht beantwortet worden seien. *Kern* rechnet damit, dass dies einen großen Streitpunkt in der Praxis darstellen werde.

Zum Beispielsfall führt *Prof. Seer* aus, dass er generell keinen Anlass für ein Mitwirkungsverzögerungsgeld sehe. Die AfA aufgrund der offiziellen AfA-Tabellen seien erst einmal heranzuziehen. Wolle der Steuerpflichtige davon abweichen, müsse er hierfür etwas vorlegen. *Prof. Seer* geht davon aus, dass ohne den Verkaufsprospekt kein ausreichender Vortrag vorliege. Dementsprechend habe der Prüfer die AfA auf zehn Jahre festzulegen. Eine Mitwirkung und ein Mitwirkungsverzögerungsgeld bedarf es eigentlich nicht. Anders sähen die Fälle aus, in denen nicht der Aufwand, sondern der Ertrag des Steuerpflichtigen zweifelhaft sei. Im Übrigen stimmt er *Kern* zu, was die angeführte BFH-Rechtsprechung anbelange. Diese passe in diesem Zusammenhang überhaupt nicht. Besser passe die Abgrenzung des BFH beim § 162 Abs. 4 AO, wo es ebenfalls um Zuschläge für eine nicht verwertbare Dokumentation gehe. Die Probleme seien dort gleich. Er würde von nicht hinreichend ausgehen, wenn der Prüfer ohne die Unterlagen eine Entscheidung nicht treffen könne. Das müsse jedoch der Prüfer nachweisen.

Prof. Eisgruber bildet das Beispiel, dass der Prüfer einen siebenseitigen Vertrag haben möchte, der Steuerpflichtige ihm aber nur sechs Seiten zusende. Dann sei die Frage, ob die sechs Seiten qualitativ ausreichen würden, um zu einem Ermittlungsergebnis zu kommen. Fraglich sei also, ob die Ermittlungen des Prüfers verzögert würden.

V. Festsetzungsverjährung § 200a Abs. 5 AO

Zuletzt spricht *Kern* noch die Verlängerung der Ablaufhemmung bei Einlegung eines Rechtsbehelfs gemäß § 200a Abs. 5 AO an und stellt dessen Regelung vor (s. Folie 33

seiner Präsentation). Danach laufe die Festsetzungsfrist nicht ab, wenn ein Rechtsbehelf eingelegt werde, sondern erst ein Jahr nach der Entscheidung über den Rechtsbehelf. Diese Rechtsfolge trete selbst dann ein, wenn der angefochtene belastende Verwaltungsakt aufgehoben würde. Es stelle sich die Frage, warum es diese Norm überhaupt gebe.

Prof. Eisgruber erläutert dazu, dass die Regelung auf dem Grundgedanken beruhen würde, dass jemand die Mitwirkung verzögere und sich in der Folge ebenso die Festsetzungsfrist verlängere. Es sei die Gefahr gesehen worden, dass das Mehrergebnis aus der Ap aufgrund eines Verfahrens gegen das qualifizierte Mitwirkungsverlangen insgesamt durch Verjährung weg falle. Er sehe es indessen sehr kritisch, die Rechtsfolge an die bloße Einlegung eines Rechtsbehelfs zu knüpfen. Er sehe darin einen Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG, denn wenn sich der Steuerpflichtige berechtigterweise gegen die Sanktion wehre, dauere das Verfahren trotzdem länger.

Kern sieht die Regelung ebenfalls als sehr problematisch. Sie ziele unabhängig vom Ausgang des Verfahrens darauf ab, die Festsetzungsfrist zu verlängern.

Dr. Peus fügt hinzu, dass es konsequent wäre, die Verschiebung der Ablaufrist daran zu knüpfen, dass sich der Einspruch rechtskräftig als unberechtigt herausstellt.

Prof. Seer stimmt ihm zu. Ein Schikaneverbot könne er nachvollziehen, § 200a Abs. 5 AO jedoch nicht. Abschließend bedankt sich *Prof. Seer* für den interessanten Vortrag von Kern und die lebhafte Diskussion im Plenum. Beim nächsten Bochumer Steuerseminar werde Herr Thilo Jacobs zum Thema „Datenschutz im Steuerverfahren“ referieren. Damit beendet er das heutige Bochumer Steuerseminar.