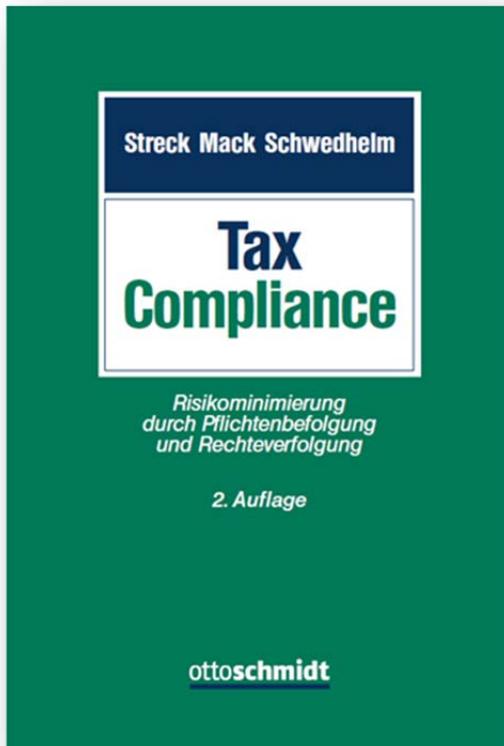


Leseprobe zu



Streck/Mack/Schwedhelm

Tax Compliance

Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung

2. neu bearbeitete Auflage, 2016, ca. 660 Seiten, gebunden, Handbuch, 16 x 24cm

ISBN 978-3-504-25079-9

ca. 130,00 €

gen Körperschaften ist das „Gefühl“ verbreitet: „Weil wir Gutes tun, kann das Recht so streng nicht sein“.

- 1.40 Dies gilt schließlich auch für die **öffentliche Hand**. Und hier insbesondere die **Betriebe gewerblicher Art**.

III. Unternehmerisch tätige Personengesellschaften und Einzelunternehmen

- 1.41 Tax Compliance-Gebote bieten sich auch an für alle **gewerblichen** Personengesellschaften (offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts). Der Begriff der Gewerblichkeit ist hier im Sinne einer unternehmerischen Tätigkeit zu verstehen, sodass sich die Ausführungen auch auf **freiberuflich tätige Personengesellschaften**, auch auf die **Partnerschaft**, beziehen.
- 1.42 Dass sich schließlich auch **Einzelunternehmen** Compliance-Regeln unterwerfen können, haben wir im allgemeinen Teil gesagt. Tax Compliance-Systeme für gewerbliche Unternehmen können sich mithin auch auf gewerbliche Einzelunternehmen oder freiberufliche Einzelunternehmen beziehen.

C. Gesetzliche Pflichten und Sanktionen

I. Einleitung

- 1.43 Die Abgabenordnung erlegt dem Steuerpflichtigen eine **Vielzahl von Pflichten** auf. Auch die Finanzverwaltung treffen – natürlich – Pflichten. Im Folgenden soll der Schwerpunkt jedoch auf den Pflichten des Steuerpflichtigen liegen. Für die Einschätzung der Bedeutung der Pflichten ist wichtig:
- Welche steuerlichen Sanktionen folgen aus der Verletzung der Pflicht?
 - Gibt es darüber hinaus steuerstrafrechtliche Sanktionen?
 - Welche Abwehrstrategien kommen in Betracht?

Die nachfolgend erläuterten Pflichten sollen insbesondere unter diesen Aspekten beleuchtet werden.

II. Anzeigepflichten

1. Pflichtinhalt

- 1.44 Anzeigepflichten normiert die Abgabenordnung insbesondere in **§§ 137–139 AO**.

- Nach § 137 AO** sind dem zuständigen **Finanzamt** und der zuständigen **Gemeinde** die Gründung, der Erwerb der Rechtsfähigkeit, die Änderung der Rechtsform, eine Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes und die Auflösung anzuzeigen. Die Frist beträgt einen Monat. Anzeigepflichtig sind nur Steuerpflichtige, die **nicht natürliche Personen** sind. 1.45
- Nach § 138 AO** sind dem **Finanzamt** und der **Gemeinde** Anzeigen über die Erwerbstätigkeit und von **Auslandsengagements** zu machen. Auch hier beträgt die Frist einen Monat. Zu melden sind insbesondere Eröffnungen, Verlegungen oder Aufgaben inländischer Betriebe oder Betriebsstätten. Auslandsengagements hat nur zu melden, wer seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz im Inland hat. 1.46
- Zu **elektronischen Anzeigen** und Auskunftspflichten vgl. § 138 Abs. 1a und Abs. 1b AO. 1.47
- § 139 AO**: Unternehmen, in denen **verbrauchsteuerpflichtige** Waren hergestellt oder gewonnen werden, und Unternehmen, bei denen besondere Verkehrsteuern anfallen, müssen die Eröffnung im Vorfeld bei der zuständigen Finanzbehörde (Finanzamt, Hauptzollamt) anmelden.¹ 1.48

2. Risiko- und Gefahrenbereiche

a) Steuerliche Sanktionen

- Werden die vorgenannten Anzeige- bzw. Anmeldepflichten nicht erfüllt, sind die steuerlichen **Reaktionsmöglichkeiten** der Finanzverwaltung unterschiedlich. 1.49
- Die Anzeige nach **§ 137 AO** ist ohne konkrete Aufforderung abzugeben. Geschieht dies nicht, kann das Finanzamt die **Abgabe erzwingen**. Zunächst wird das Finanzamt zur Anzeige auffordern. Die Aufforderung ist ein Verwaltungsakt, der mit Einspruch und Klage angefochten werden kann. Geschieht dies, empfiehlt es sich, auch Aussetzung der Vollziehung zu beantragen. Andernfalls kann das Finanzamt die Aufforderung mit Zwangsmitteln durchsetzen (§§ 328 ff. AO).² Ist die Anzeige – selbst wenn verspätet – abgegeben, gibt es keine steuerliche Sanktion mehr für die Verspätung. 1.50
- Die gleichen Erzwingungsmöglichkeiten stehen dem Finanzamt bei einer Missachtung der Anzeigepflicht nach § 138 AO³ bzw. für die Missachtung der Anmeldepflicht nach § 139 AO zu. 1.51

¹ Vgl. im Einzelnen *Cöster* in Koenig, AO³, § 139 Rz. 4 ff. Beispiele: Herstellungsbetriebe für Bier, Tabak, Branntwein, Versicherungen.

² Vgl. *Brandis* in Tipke/Kruse, § 137 AO Rz. 3 (Mai 2015).

³ Vgl. *Brandis* in Tipke/Kruse, § 138 AO Rz. 11 (Mai 2015).

b) Strafrechtliche Sanktionen

- 1.52 Ein **Verstoß** gegen die Anzeigepflicht nach § 137 AO und § 138 Abs. 1 AO löst keine eigene strafrechtliche Sanktion aus.
- 1.53 Anders ist die Verletzung der Anzeigepflicht gem. § 138 Abs. 2 AO zu bewerten. Wird das Finanzamt nicht wie vorgeschrieben über Auslandsaktivitäten informiert, kann dies als **Ordnungswidrigkeit** verfolgt werden (§ 379 Abs. 2 Nr. 1 AO).¹
- 1.54 Auch **Verstöße** gegen die **Anmeldepflicht** nach § 139 Abs. 1 AO können als Ordnungswidrigkeit verfolgt werden (§ 381 Abs. 1 Nr. 1 AO). Erforderlich ist, dass das jeweilige Verbrauchsteuergesetz oder die dazu erlassene Rechtsverordnung auf § 381 AO verweist (Beispiele: § 64 EnergieStG, § 24 BierStG, § 30 TabStG).

3. Risiko- und Gefahrenminimierung

- 1.55 Das Compliance-System muss die **Meldezuständigkeiten** und interne **Meldewege** festlegen. Außerdem muss es eine Kontrolle der erfolgten Meldungen geben. Geregelt sein muss außerdem ein „**Notfallszenario**“ für den Fall, dass Meldungen **nicht fristgerecht** abgegeben wurden. Dies gilt insbesondere dort, wo die nicht erfolgte Anmeldung zur Einleitung eines Ordnungswidrigkeitsverfahrens führen kann. Es muss gewährleistet sein, dass im Falle nicht abgegebener Erklärungen diese umgehend nachgeholt werden. Auch hier muss klar sein, wer zuständig ist und wer gegebenenfalls das Unternehmen im Ordnungswidrigkeitsverfahren vertritt.

III. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

1. Pflichtinhalt

- 1.56 Bestimmte Steuerpflichtige haben **Bücher und Aufzeichnungen** zu führen. Die Pflicht kann sich aus der Abgabenordnung direkt (§ 141 AO) oder aus anderen Gesetzen ergeben. § 140 AO transformiert außersteuerrechtliche Buchführungspflichten zu solchen des Steuerrechts. Die praktisch bedeutsamsten Buchungspflichten finden sich im Handelsrecht (§§ 238 ff. HGB). Danach sind vor allem Kaufleute buchführungspflichtig.
- 1.57 §§ 140 ff. AO enthalten keine abschließende Aufzählung. Daneben schreiben die Abgabenordnung und Einzelsteuergesetze **beweissichernde Aufzeichnungen** zu speziellen Zwecken und mit bestimmten Inhalten vor. So sieht das Umsatzsteuergesetz für innergemeinschaftliche Lieferungen besondere Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten zur Durchführung des innergemeinschaftlichen Kontrollverfahrens vor.²

¹ *Brandis* in Tipke/Kruse, § 138 AO, Rz. 5 (Mai 2015).

² Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, Vor § 140 AO Rz. 7 (Okt. 2012); vgl. auch § 90 Abs. 3 AO zu besonderen Aufzeichnungspflichten bei Verrechnungspreisen.

§§ 145, 146 AO enthalten **besondere Ordnungsvorschriften** über die Beschaffenheit der Buchführung und der Aufzeichnungen. Es gilt der Grundsatz der **vollständigen, richtigen, zeitgerechten und geordneten Buchführung** (§ 146 AO). Die Finanzbehörden können in Härtefällen Erleichterungen bewilligen (§ 148 AO). Zum Begriff der Buchführung vgl. im Übrigen § 238 Abs. 1 HGB. 1.58

Bücher und Aufzeichnungen sind im Geltungsbereich der Abgabenordnung, d.h. **im Inland**, zu führen und aufzubewahren (§ 146 Abs. 2 AO). Eine Ausnahme kann auf Antrag bei elektronischer Buchführung bewilligt werden (§ 146 Abs. 2a AO).¹ 1.59

2. Risiko- und Gefahrenbereiche

a) Zwangsmaßnahmen der Finanzverwaltung

Die Finanzbehörde kann dem Steuerpflichtigen, der seine Pflichten zur Buchführung nicht erfüllt, aufgeben, Bücher und/oder Aufzeichnungen zu führen und für den Fall der Zuwiderhandlung ein **Zwangsgeld** androhen und festsetzen. Es kann so z.B. die Vorlage der Bilanz erzwungen werden (allerdings nicht die nachträgliche Erstellung von Büchern und Aufzeichnungen). Ggf. kann auch ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden, § 146 Abs. 2b AO.² 1.60

b) Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung

Grundsätzlich gilt, dass der **Besteuerung** die **Buchführung** und die **Aufzeichnungen** des **Steuerpflichtigen** zugrunde zu legen sind (§ 158 AO). Dies gilt allerdings nur, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit der Buchführung zu beanstanden (§ 158 AO). 1.61

Jenseits dieser Grenze, d.h. für den Fall, dass der Steuerpflichtige seinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht oder nur unvollständig nachkommt und Anlass zu Zweifeln an der sachlichen Richtigkeit besteht, kann die Finanzbehörde die **Besteuerungsgrundlagen schätzen** (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO). Es besteht damit die Gefahr, dass – je nach Grad des Zweifels – die **Steuerbelastung** unnötig **höher** ist als bei korrekter Buchführung. 1.62

c) Versagung von Begünstigungen

Die Gewährung gesetzlicher Steuervergünstigungen ist grundsätzlich zunächst nicht an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gekoppelt. Die Inanspruchnahme von Vergünstigungen kann allerdings voraussetzen, 1.63

¹ Zur Frage, inwieweit Einzeltätigkeiten (z.B. reines Kontieren der Belege) auch ohne Genehmigung ins Ausland ausgelagert werden können vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 146 AO Rz. 31 f. (Juni 2012).

² *Drüen* in Tipke/Kruse, Vor § 140 AO Rz. 22 ff. (Okt. 2012).

dass der Steuerpflichtige die im Einzelfall erforderlichen Aufzeichnungen ordnungsgemäß erfüllt.¹

Beispiele:

- Die **Steuerverschonung** bei steuerbegünstigten Körperschaften (§§ 51 bis 68 AO) setzt ordnungsgemäße Aufzeichnung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO voraus.
- Ordnungsgemäße Buchführung ist Voraussetzung für den zollrechtlichen Vorzugsstatus eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten.
- Besonderheiten weist auch das Umsatzsteuerrecht auf. So kann das Fehlen einer ordnungsgemäßen Rechnung nach § 14 UStG nicht durch Schätzung korrigiert werden.²

d) Verfolgung als Ordnungswidrigkeiten

- 1.64 Wer buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig verbucht oder verbuchen lässt und dadurch ermöglicht, dass Steuereinnahmen verkürzt oder ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt werden, handelt **ordnungswidrig** (§ 379 Abs. 1 Nr. 2 AO). Allerdings sanktioniert § 379 AO nur bestimmte Verstöße und nicht alle Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit Buchungs- und Aufzeichnungspflichten.³ Liegt Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder leichtfertige Steuerkürzung (§ 378 AO) vor, tritt die Ordnungswidrigkeit als Gefährdungsdelikt zurück (§ 21 OWiG).
- 1.65 Die Verletzung von **Aufzeichnungsvorschriften** der Verbrauchsteuergesetze ist eine Ordnungswidrigkeit (§ 381 AO).

e) Verfahren wegen Steuerhinterziehung

- 1.66 Allein die Verletzung der Pflichten zur ordnungsgemäßen Buchung und Aufbewahrung von Unterlagen verletzt **nicht** bereits den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 AO). In der Praxis wird die Finanzverwaltung bei nicht ordnungsgemäßer Buchhaltung allerdings auch die **Hintergründe** dieser **Pflichtverletzungen prüfen**. Wird vermutet, dass mit den unrichtigen Aufzeichnungen die tatsächlichen Verhältnisse verschleiert und Steuern hinterzogen werden sollten, wird dies die Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens zur Folge haben.

f) Verzögerungsgeld

- 1.67 Hat der Steuerpflichtige seine elektronische Buchführung ausgelagert und wird er zur Rückverlagerung aufgefordert, ohne dem nachzukommen,

1 Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, Vor § 140 AO Rz. 27 (Okt. 2012).

2 Weitere Beispiele: § 6b Abs. 4 Nr. 5 EStG; § 7a Abs. 8 EStG u.a.

3 So sind Belegfälschungen keine Ordnungswidrigkeiten i.S.v. § 379 AO, sondern Urkundenfälschungen, § 267 StGB; wer Buchführungsunterlagen (Aufzeichnungen, Abrechnungen, Belegnachweise, Bücher) vernichtet, beschädigt oder den Finanzbehörden zur Prüfung für steuerliche Zwecke vorenthält, erfüllt den Tatbestand der Urkundenunterdrückung (§ 274 StGB).

oder gibt es sonstige Verstöße, kann ein „**Verzögerungsgeld**“ von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden (§ 146 Abs. 2b AO).

3. Risiko- und Gefahrenminimierung

Über das Compliance-System ist zu gewährleisten, dass die **Buchführungs-** und **Aufzeichnungspflichten korrekt und fristgerecht** erfüllt werden. Es ist zu regeln, wer die Buchungspflichten erledigt. Dies kann unternehmensintern geschehen. Es kann aber auch eine Auslagerung auf einen Dritten (z.B. Steuerberater) vorgesehen werden. In diesem Fall sind Regelungen über Auswahl, Einbindung, Information und auch Überwachung der Arbeit des Beraters zu treffen. 1.68

Angesichts der Gefahr der Festsetzung von **Verzögerungsgeld** (§ 146 Abs. 2b AO) sind **gesetzliche Vorgaben** sehr genau zu beachten, wenn eine elektronische Buchführung ins Ausland verlagert werden soll. Im Zweifel wird vor diesem Hintergrund die Entscheidung deshalb eher dahin gehen, die Buchführung im Inland zu belassen. 1.69

4. Schadensminimierung

Werden für die **Vergangenheit Fehler** der Buchführung festgestellt, kann dies bereits zu Steuerfolgen geführt haben. Bei Fehlern zu eigenen Lasten sind **Korrekturanträge** zu prüfen (z.B. Änderungsanträge nach §§ 164 Abs. 2, 173 Abs. 2 AO). Haben die nachträglich festgestellten Fehler in der Buchführung zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung geführt, sind die fehlerhaften Erklärungen und Angaben nach **§ 153 AO** zu korrigieren (solange noch keine Verjährung eingetreten ist). Geschieht dies pflichtwidrig nicht, kann der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt sein (§ 370 AO). 1.70

Hat das Finanzamt angesichts festgestellter Mängel in der Buchhaltung Schätzungsbescheide erlassen (§ 162 AO), muss geprüft werden, ob die Bescheide angefochten werden sollen. Grundsätzlich sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen der Besteuerung zugrunde zu legen. Anderes gilt nur, soweit Anlass besteht, deren sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Hier greift die **Schätzungsbefugnis** der Finanzverwaltung ein (§ 162 AO). Über Berechtigung und Ausgestaltung der Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung **werden in der Praxis häufig unterschiedliche Auffassungen vertreten**. Für die Finanzverwaltung ist es verlockend, in der Außenprüfung kurzerhand die Fehlerhaftigkeit der Buchführung festzustellen, um dann die Besteuerungsgrundlage zu schätzen. Hier ist im Einzelfall aber abzuwägen, welchen Beweiswert die Buchführung (trotz Fehlerhaftigkeit) hat und wie weit die Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung reicht. Auch die Art der Schätzungsmethoden¹ ist regelmäßig ein wichtiges Streitfeld. 1.71

Das Compliance-System muss hier Vorgaben enthalten und Zuständigkeiten festlegen, d.h., wer entscheidet – nach welchen Maßstäben –, ob 1.72

¹ Vgl. *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 162 AO Rz. 46 ff. (Mai 2014).

der Steuerstreit geführt wird? Auch die **Modalitäten des Streitverfahrens** sind zu bedenken. Führt das Unternehmen den Streit selbst oder werden externe Berater (Rechtsanwälte/Steuerberater) als Verfahrensbevollmächtigte oder Prozessvertreter eingeschaltet?

- 1.73 Hat die Finanzverwaltung ein **Verzögerungsgeld** nach § 146 Abs. 2b AO festgesetzt, wird man im Zweifel streiten, da die Vorschrift letztlich keinerlei Vorgaben für die Ausübung des Ermessens enthält. Die Festsetzung erfolgt durch Verwaltungsakt. Die Entscheidung – insbesondere auch die Ermessensentscheidung – muss begründet werden (§ 121 AO).

IV. Aufbewahrungspflichten

1. Pflichtinhalt

- 1.74 § 147 Abs. 1 AO regelt allgemein für das Steuerrecht, welche **Unterlagen aufzubewahren** sind. Es sind dies insbesondere Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Handels- und Geschäftsbriefe, Buchungsbelege und sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.
- 1.75 Daneben können weitere **spezielle Aufzeichnungs- bzw. Aufbewahrungspflichten** bestehen, z.B. die Aufbewahrungspflichten für die sog. „Einkommensmillionäre“. Steuerpflichtige, bei denen die Summe der positiven Einkünfte mehr als 500.000 € im Kalenderjahr beträgt, müssen die Aufzeichnungen und Unterlagen über die den Überschusseinkünften zugrunde liegenden Einnahmen und Werbungskosten sechs Jahre aufbewahren (§ 147a Abs. 1 AO). Spezielle Aufbewahrungspflichten gibt es auch im Umsatzsteuergesetz (z.B. Aufbewahrung von Rechnungen (§ 14b UStG).
- 1.76 Es gibt **keine einheitliche Aufbewahrungsfrist**. § 147 Abs. 3 AO nennt Fristen von zehn Jahren und von sechs Jahren. § 147a AO normiert für die „Einkommensmillionäre“ eine Aufbewahrungsfrist von sechs Jahren, Rechnungen nach § 14b UStG müssen zehn Jahre aufbewahrt werden (§ 14b Abs. 1 Satz 1 UStG), Lohnkonten sind sechs Jahre aufzubewahren (§ 41 Abs. 1 Satz 9 EStG).
- 1.77 Zu dieser Unübersichtlichkeit der Fristenlänge tritt die **Schwierigkeit** ihrer **Berechnung** hinzu. Die „allgemeinen“ Aufbewahrungsfristen gem. § 147 AO laufen nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 3 AO).¹ **Einzelvorschriften können** darüber hinaus

¹ Zu Recht daher die Kritik von *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz. 54 (Mai 2013): De facto sind damit die „festen Aufbewahrungsfristen bedeutungslos und die Aufbewahrungspflicht bis auf den Sankt-Nimmerleins-Tag ausgedehnt. Das ist geschehen durch die Verbindung der Aufbewahrungspflicht mit der monströsen Regelung des § 171 AO. Durch § 171 AO wird nämlich erreicht, dass die Festsetzungsverjährung tatsächlich erst sehr spät und nur ausnahmsweise eintritt.“

für spezielle Aufbewahrungspflichten (s. oben) eigene Verjährungsberechnungen vorsehen (z.B. § 147a AO).

Grundsätzlich kann die Aufbewahrung auch auf **Bild- oder Tonträgern** geschehen. Wichtigste Ausnahme ist der Jahresabschluss (§ 147 Abs. 2 AO).¹ Werden aufbewahrungspflichtige Unterlagen auf Bild- oder anderen Datenträgern aufbewahrt, muss der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO in vollem Umfang möglich sein (§ 146 Abs. 2a AO). 1.78

2. Risiko- und Gefahrenbereiche

Die Aufbewahrungspflicht ist Teil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Unterlagen, die nicht aufbewahrt werden, können nicht nachgeprüft werden. Darum führen Verstöße gegen die Aufbewahrungspflichten zu den gleichen Rechtsfolgen wie Verstöße gegen die Buchführungsvorschriften (Rz. 1.60 ff.). In Frage kommen also Zwangsmaßnahmen, **Schätzungen** und straf- und bußgeldrechtliche Ahndung.² 1.79

Beachte: Werden aufbewahrungspflichtige Unterlagen nicht aufbewahrt, ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß, die Finanzbehörde kann die Besteuerungsgrundlagen schätzen (§ 162 AO). SST2.01.R01_0060

Auch im Hinblick auf Verstöße gegen Aufbewahrungspflichten kann das **Verzögerungsgeld** festgesetzt werden (§ 146 Abs. 2b AO). So kann ein Betrag von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden, wenn elektronische Aufzeichnungen außerhalb des Geltungsbereichs der AO aufbewahrt und nicht rechtzeitig zurückgeholt werden oder wenn der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO nicht korrekt gewährt wird. 1.80

Schätzungsbefugt ist die Finanzverwaltung auch, wenn Unterlagen letztlich nur „**versehentlich**“ nicht lange genug aufbewahrt werden, weil keine Klarheit über die Länge der Aufbewahrungsfrist bestand. Zu Datenverlusten kann es insbesondere auch bei Wechseln im EDV-System kommen. Derjenige, der aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Hinzu treten die Verpflichtungen gem. § 147 Abs. 6 AO, wonach der Steuerpflichtige den Zugriff der Finanzverwaltung auf Daten und Datenverarbeitungssysteme im Rahmen der Außenprüfung ermöglichen muss. Geschieht dies nicht, droht das Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO). 1.81

3. Risiko- und Gefahrenminimierung

Das Compliance-System muss gewährleisten, dass – unternehmensbezogen – konkret Klarheit besteht, welche **Aufbewahrungspflichten** relevant sind. Zumindest muss festgelegt sein, wer diesen Katalog erstellt. 1.82

¹ Zu den Einzelerfordernissen vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz. 34 (Mai 2013).

² *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz. 63 (Mai 2013).

SST2.01.R01_0076

Das Gleiche gilt für **Aufbewahrungsfristen**. Angesichts dessen, dass es keine einheitliche Aufbewahrungsfrist gibt (Rz. 1.76 f.), werden im Zweifelsfall keine festen Termine für Aktenvernichtungen vorgesehen sein, sondern kann es jeweils nur Vernichtungen nach Einzelanweisungen geben.

- 1.83 Besondere Aufmerksamkeit wird das Compliance-System EDV-Umstellungen widmen. Hier muss schon bei der Planung berücksichtigt werden, dass Speicherung der Altdaten und Zugriffsmöglichkeiten sicherzustellen sind. Aus Steuersicht ist **kompatiblen** EDV-Neuerungen der Vorzug zu geben. Ist nach einem Systemwechsel das neue System nicht mit dem alten System kompatibel, muss wegen § 147 Abs. 6 AO für die digitale Außenprüfung das alte System für Prüfungszwecke vorgehalten werden, ebenso die alten Programme. Schließlich muss sichergestellt sein, dass es Personal gibt, das mit der alten und neuen EDV-Anlage umgehen kann.¹

4. Schadensminimierung

SST2.01.R01_0071

- 1.84 Hat die Finanzverwaltung wegen eines Verstoßes gegen Aufbewahrungspflichtigen Steuerbescheide auf Schätzungsbasis erlassen (§ 162 AO), ist zu **entscheiden**, ob über die **Steuerfestsetzung gestritten** wird. Hier gelten die gleichen Überlegungen wie beim Streit um Schätzungsbescheide angesichts mangelhafter Buchführung (Rz. 1.71 f.).
- 1.85 Ist es angesichts von EDV-Umstellungen zu **Datenverlusten** gekommen, entscheidet der Einzelfall. Berücksichtigt man, dass bei betrieblichen EDV-Anlagen Wechsel nach drei bis fünf Jahren nicht unüblich sind, stehen gesetzliche Aufbewahrungsfristen von zehn Jahren, die sich de facto noch länger ausdehnen, in schwierigerem Verhältnis.²

V. Abgabe von Steuererklärungen

1. Pflichtinhalt

- 1.86 Jeder Steuerpflichtige ist zur Abgabe von **Steuererklärungen verpflichtet**.³ Auch die Steueranmeldung ist Steuererklärung.⁴ **Wer** welche Steuererklä-

1 *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz. 41a (Mai 2013).

2 Berechtigte Kritik daher von *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz. 47 (Mai 2013): „Der Modernisierungsprozess von EDV-Anlagen und Programmen darf nicht einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen wirken, so dass insbesondere die Verhältnismäßigkeit des Datenzugriffs innerhalb der langen Aufbewahrungsfristen gewährt werden muss. Angesichts immer kürzerer Nutzungsdauern von Datenverarbeitungssystemen und häufigen Systemwechseln muss der Gesetzgeber eine Verkürzung der Aufbewahrungsfristen im Blick behalten. Für die Verkürzung besteht unseres Erachtens angesichts der immensen Archivierungslasten der Steuerpflichtigen ein verfassungsrechtlicher Impuls.“

3 Zu den Sonderfällen Voranmeldung Umsatzsteuer und Lohnsteueranmeldungs-pflicht vgl. Rz. 2.18, 2.31 ff. und Rz. 2.199 ff.

4 Die Steueranmeldung ist eine Steuererklärung, in der aufgrund gesetzlicher Vorschrift die Steuer selbst zu errechnen ist (§ 150 Abs. 2 Satz 3 AO).

rungen abzugeben hat, bestimmen die Steuergesetze (§ 149 Abs. 1 Satz 1 AO).

Beispiele für Steuererklärungspflichten: § 25 Abs. 3 EStG (Einkommensteuererklärung); § 181 Abs. 2 AO (einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung); § 31 KStG (Körperschaftsteuererklärung); § 31 Erbschaftsteuergesetz (Erbschaftsteuererklärung); § 14a GewStG (Gewerbesteuererklärung); § 18 Abs. 1 und Abs. 3 UStG (Umsatzsteuererklärung).

Beispiele für Steueranmeldungen: § 18 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UStG (Umsatzsteueranmeldung und -voranmeldung); § 41a Abs. 1 EStG (Lohnsteueranmeldung).

Die Pflichten zur Abgabe von Steuererklärungen bleiben auch dann bestehen, wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen **geschätzt** hat (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO). 1.87

Steuererklärungen und Voranmeldungen sind regelmäßig innerhalb bestimmter **Erklärungsfristen** abzugeben. Soweit spezialgesetzlich nichts anderes vorgeschrieben ist, sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, spätestens fünf Monate danach abzugeben (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO).¹ 1.88

Grundsätzlich sind Steuererklärungen nach amtlich **vorgeschriebenem Vordruck** abzugeben (§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO). Einzelsteuergesetze können die Verpflichtung enthalten, Anmeldungen **elektronisch** abzugeben (Beispiele: Lohnsteueranmeldung (§ 41a Abs. 1 Satz 2 EStG) und Umsatzsteueranmeldung zu übermitteln (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG). 1.89

Angaben in den Steuererklärungen sind **wahrheitsgemäß** „nach bestem Wissen und Gewissen“ zu machen. Dies ist, wenn der Vordruck es vorsieht, schriftlich zu versichern (§ 150 Abs. 2 AO). Die Vorbereitung von Steuererklärungen kann **delegiert** werden. Klassischerweise werden hier Steuerberater eingeschaltet. 1.90

2. Risiko- und Gefahrenbereiche

a) Es wird keine Steuererklärung abgegeben

Gibt der Steuerpflichtige – absichtlich oder nicht – zu Unrecht keine Erklärung ab, kann die Erklärung nach §§ 328 ff. AO **erzwungen** werden (Androhung und Festsetzung von Zwangsgeld). Das Finanzamt ist auch berechtigt, sogleich zu schätzen. In der Praxis wird das Finanzamt meist zunächst darauf drängen, dass die Erklärung abgegeben wird. 1.91

Gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, kann ein **Verspätungszuschlag** festgesetzt werden (§ 152 Abs. 1 Satz 1 AO). Der Verspätungszuschlag darf 10 % der festgesetzten Steuer oder des festgesetzten Messbetrags nicht übersteigen und höchstens 25.000 € betragen (§ 152 Abs. 2 Satz 1 AO). Die Festsetzung liegt im **Ermessen** des Finanzamts. 1.92

¹ Zu **Fristverlängerung** vgl. *Seer in Tipke/Kruse*, § 149 AO Rz. 11 ff. (Jan. 2012).

- 1.93 Es können sich **Haftungsgefahren** ergeben. Wer als gesetzlicher Vertreter eines Steuerpflichtigen, z.B. als GmbH-Geschäftsführer, nicht dafür Sorge trägt, dass rechtzeitig Steuererklärungen (insbesondere Lohnsteuer- und Umsatzsteuervoranmeldungen) abgegeben werden, setzt sich persönlichen Gefahren aus. Geht die Firma in die Insolvenz und fällt das Finanzamt mit seinen Steuerforderungen aus, kann der Geschäftsführer unter den Voraussetzungen der §§ 69, 34, 191 AO, persönlich in Haftung genommen werden.¹
- 1.94 Wird keine Steuererklärung abgegeben, kann dies als versuchte oder vollendete **Steuerhinterziehung** zu werten sein (§ 370 AO).

b) Verspätete Abgabe von Steuererklärungen

- 1.95 Auch die – nur – **verspätete** Abgabe einer Steuererklärung kann den Tatbestand der **Steuerhinterziehung** erfüllen. § 370 Abs. 4 AO erwähnt als Verkürzung auch die bloße Verkürzung auf Zeit.
- Allerdings: Wird – verspätet – die Steuererklärung abgegeben, ist dies regelmäßig eine **Selbstanzeige** (§ 371 Abs. 1 AO), tritt also Straffreiheit ein.
- 1.96 Verspätete Erklärungen **schieben** den **Beginn** der **Festsetzungsfrist heraus**: Ist eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen, beginnt die Verjährung (erst) mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO).

c) Inhaltlich falsche Steuererklärung

- 1.97 Die Angaben in den Steuererklärungen müssen **wahrheitsgemäß** erfolgen (§ 150 Abs. 2 Satz 1 AO). Ist die Steuererklärung **vorsätzlich** falsch abgegeben und sind dadurch Steuern verkürzt, erfüllt dies den Tatbestand der **Steuerhinterziehung** (§ 370 Abs. 1 AO).
- Ist der Fehler in der Steuererklärung nur **leichtfertig** begangen, kann dies eine **Ordnungswidrigkeit** sein (leichtfertige Steuerverkürzung, § 378 AO).
- 1.98 Entdeckt der Steuerpflichtige erst im nachhinein – aber vor Ablauf der Verjährungsfrist – Fehler in der Steuererklärung, muss er korrigieren (§ 153 AO). Unterbleibt dies, kann diese Untätigkeit jetzt Steuerhinterziehung sein (§ 370 AO).
- 1.99 Schwierig kann die Entscheidung sein, welche Sachverhalte dem Finanzamt in der Steuererklärung mitzuteilen sind, wenn aus Sicht des Steuerpflichtigen möglicherweise keine Steuerrelevanz vorliegt.

¹ Zu den Besonderheiten dieser Haftung, insbesondere zum Grundsatz der anteiligen Tilgung vgl. *Intemann* in Pahlke/König, AO², § 69 Rz. 94 ff.

Beispiel:

Es wurden Grundstücke verkauft. Der Steuerpflichtige selbst geht davon aus, die Voraussetzungen für gewerblichen Grundstückshandel lägen nicht vor und er teilt die Veräußerungen daher nicht mit. Der Weg ist nicht ganz ungefährlich. Erfährt die Finanzverwaltung später selbst von den Veräußerungen, kann das dazu führen, dass zunächst ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird.

3. Risiko- und Gefahrenminimierung

Das Compliance-System legt fest, wer **unternehmensintern** für die **Vorbereitung und Abgabe von Steuererklärungen zuständig** ist. Es muss Gewissheit darüber bestehen, welche konkreten Steuerklärungspflichten und welche Fristen bestehen. Weiter muss gewährleistet sein, dass zu den Abgabefristen alle erforderlichen Informationen gesammelt und gebündelt sind, um in die Steuererklärungen einfließen zu können. 1.100

Sind **externe Berater** für die Erklärungsvorbereitungen eingeschaltet, sind zumindest stichprobenartige Überprüfungen vorzusehen. Für Privatpersonen bzw. steuerliche Laien mag es fraglich sein, ob sie ihre Berater überwachen müssen/können.¹ Im Unternehmensbereich gilt dies jedoch nicht. Das Compliance-System wird außerdem festlegen, wer für die Information des Beraters zuständig ist und wie die Informationsflüsse zum Berater organisiert und garantiert werden. 1.101

Inhaltlich wird das Unternehmen bzw. das Compliance-System äußersten Wert auf **korrekte Angaben** in den **Steuererklärungen** legen. Dazu gehört die Vorgabe, in steuerlichen Zweifelsfällen (Beispiel: Gewerblicher Grundstückshandel?) der Finanzverwaltung den vollen Sachverhalt mitzuteilen. Sodann kann – mit offenem Visier – um die eigene Rechtsmeinung gestritten werden. 1.102

VI. Wahrheitspflicht

1. Pflichtinhalt

Die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, Erklärungen und Angaben der Finanzverwaltung wahrheitsgemäß vorzunehmen, zieht sich durch die **gesamte Abgabenordnung**: 1.103

§ 150 Abs. 2 AO: Die Angaben in Steuererklärungen (und Steueranmeldungen) sind wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen (§ 150 Abs. 2 Satz 1 AO). 1.104

§ 153 AO: Erkennt der Steuerpflichtige nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, ist er verpflichtet, 1.105

¹ Kritisch dazu *Seer* in Tipke/Kruse, § 150 AO Rz. 26 (Jan. 2012).

dies dem Finanzamt unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen (§ 153 Abs. 1 Satz 1 AO).

Die Korrekturpflicht besteht nur, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich den Fehler erkannt hat. **Erkennen-Müssen** reicht nicht aus. § 153 AO schafft auch keine Verpflichtung, nach Fehlern zu suchen.

- 1.106 Nach § 153 AO korrigiert werden muss nur dann, wenn die Angaben des Steuerpflichtigen falsch oder unvollständig waren und deshalb Steuer zu niedrig festgesetzt worden ist. Hat das **Finanzamt** dagegen **Steuern falsch festgesetzt**, weil es selbst einen Auswertungsfehler gemacht, also selbst einen Fehler begangen hat, besteht keine Korrekturpflicht.¹
- 1.107 Entdeckt der **Steuerberater** nachträglich einen Erklärungsfehler, muss er nicht dem Finanzamt gegenüber korrigieren. Die Korrekturpflicht nach § 153 AO betrifft ausschließlich den **Steuerpflichtigen**. Dem Steuerberater ist es **versagt**, von sich aus gegen den Willen des Mandanten den Fehler anzuzeigen und eine Berichtigung vorzunehmen.² Korrekterweise wird er den Mandanten auf den Fehler hinweisen, der dann über die Berichtigung nach § 153 AO entscheiden wird.
- 1.108 Wird nach § 153 AO korrigiert, kann dies zugunsten eines Dritten strafbefreiend wirken (§ 371 Abs. 4 AO).
- 1.109 **§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO**: Geschäftsbeziehungen in kooperationsunwillige „Steuroasen“-Länder: Der Steuerpflichtige hat nach Aufforderung der Finanzbehörde die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt zu versichern (Rz. 1.117, Rz. 1.139).

SST2.01.R01_0117
SST2.01.R01_0139

2. Risiko- und Gefahrenbereiche

- 1.110 Wird **gegen Wahrheitspflichten verstoßen**, kann dies Steuerhinterziehung sein (§ 370 AO).

3. Risiko- und Gefahrenminimierung

- 1.111 **Voraussetzung** für die **Erfüllung** der **Wahrheitspflichten** ist, dass bei Abgabe der Erklärung und im gesamten Steuerverfahren alle relevanten Sachverhalte ermittelt und bekannt sind. Diese Informationsflüsse wird das Compliance-System installieren und gewährleisten.

1 Seer in Tipke/Kruse, § 153 AO Rz. 10 (Juni 2012).

2 Seer in Tipke/Kruse, § 153 AO Rz. 4 (Juni 2012).

VII. Mitwirkungspflichten

1. Pflichtinhalte

a) Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung (§ 90 Abs. 1 AO)

§ 90 Abs. 1 AO formuliert zusammenfassend: „Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflicht richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.“ 1.112

Die Herrschaft über das Steuerverfahren liegt – trotz aller Mitwirkungspflichten des Steuerbürgers – beim Finanzamt. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist (lediglich) unentbehrliches Mittel zur Verwirklichung der Aufklärungspflicht des Finanzamts.¹

Grundsätzlich muss der Steuerpflichtige (nur) die in seinem Lebens- und Verantwortungsbereich angesiedelten Tatsachen und Beweismittel offenbaren (sog. Sphärentheorie). Ihn trifft keine allgemeine Beweisvorsorgepflicht. Im Übrigen kann Mitwirkung vom Steuerpflichtigen stets nur soweit gefordert werden, wie sie zur Sachaufklärung notwendig, geeignet, erfüllbar, verhältnismäßig und zumutbar ist. 1.113

b) Mitwirkungspflichten bei (normalen) Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO)

Für **Auslandssachverhalte** normiert § 90 Abs. 2 AO eine **gesteigerte Mitwirkungspflicht** der beteiligten Steuerpflichtigen bei Sachverhaltsaufklärung und Beweismittelbeschaffung: Sie haben alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen (§ 90 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO). Ein Beteiligter kann sich später nicht darauf berufen, er habe Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen können, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit hätte beschaffen oder einräumen lassen können (§ 90 Abs. 2 Satz 4 AO). Damit erweitert § 90 Abs. 2 AO die für den „Normalfall“ (Inlandsfall) in § 90 Abs. 1 AO normierte Offenlegungspflicht für Auslandsfälle zu einer „Sachaufklärung durch den Beteiligten“. Der Steuerpflichtige kann sich nicht darauf zurückziehen, Beweismittel lediglich zu benennen. Er hat sie – da sie sich im Ausland befinden und für die Finanzverwaltung dort unerreichbar sind – selbst zu beschaffen. 1.114

Werden **Zeugen** benannt, **die im Ausland ansässig** sind, müssen sie vom Steuerpflichtigen (als präsenten Beweismittel) gestellt werden.² 1.115

1 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, § 90 AO Rz. 1 (Aug. 2013).

2 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, § 90 AO Rz. 23 (Aug. 2013).

c) Gesteigerte Mitwirkungspflicht bei Geschäftsbeziehungen in kooperationsunwilligen „Steuroasen“-Ländern (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO)

- 1.116 **Sonderregeln** gelten über § 90 Abs. 2 Satz 3 AO bei Geschäftsbeziehungen und Beteiligungen in „**kooperationsunwilligen** Staaten“. Das Finanzamt kann den Steuerpflichtigen mit entsprechenden Geschäftsbeziehungen auffordern, die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben an Eides statt zu versichern. Der Steuerpflichtige kann weiter aufgefordert werden, die Finanzbehörde zu bevollmächtigen, in seinem Namen mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten außergerichtlich und gerichtlich geltend zu machen. Über diesen Zwang sollen die deutschen Finanzbehörden auch von Kreditinstituten, die in „Steuroasen“-Ländern residieren, Auskünfte wie im Inlandsverfahren erhalten können. Die Versicherung an Eides statt kann nicht nach § 328 AO erzwungen werden (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO).
- 1.117 Zu der Frage, welches die „Oasenländer“ sind, hat das BMF zuletzt im Schreiben vom 5.1.2010 Stellung genommen.¹ Aktuell gibt (Stand: September 2015) es **keine Länder** auf der „schwarzen Liste“, die in den Anwendungsbereich des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO fallen.²
- 1.118 Unabhängig davon werden berechnete **Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit** des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO geltend gemacht.³ Es widerspreche sowohl dem rechtsstaatlichen Bestimmtheitsgebot als auch dem demokratischen Wesentlichkeitsprinzip, wenn die wesentliche Regelung, welche Länder als „Steuroasen“-Länder gelten, lediglich per BMF-Schreiben festgelegt werden sollen. Dem Steuerpflichtigen müsse klar sein, welche Geschäftsbeziehungen in welchen Staaten der Regelung überhaupt unterfallen. Dies muss zweckmäßigerweise bereits feststehen, wenn er in Geschäftsbeziehung zu diesen Ländern tritt. Diesen Erfordernissen entspricht die Regelung des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO nicht.

d) Internationale Verrechnungspreise (§ 90 Abs. 3 AO)

- 1.119 § 90 Abs. 3 AO normiert besondere Dokumentationspflichten für **internationale Verrechnungspreise** (zu Einzelheiten vgl. § 90 Abs. 3 AO). Die Finanzbehörde soll die Vorlage von Aufzeichnungen in der Regel nur für die Durchführung einer Außenprüfung verlangen. Die Vorlage hat nach Anforderung durch die Außenprüfung innerhalb Frist von 60 Tagen zu erfolgen (soweit Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vorzulegen sind, innerhalb von 30 Tagen). In begründeten Einzelfällen kann die Vorlagefrist verlängert werden.

1 BMF v. 5.1.2010 – IV B 2 - S 1315/08/10001-09 – DOK 2009/0816912, BStBl. I 2010, 19.

2 Auskunft über den jeweils aktuellen Stand gibt der zuständige Rat des BMF.

3 Zutreffend *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 90 AO Rz. 29 (Aug. 2013).

e) Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung (§ 200 AO)

§ 200 AO fasst die **Mitwirkungspflichten** des Steuerpflichtigen bei der **Außenprüfung** zusammen. Der Steuerpflichtige hat danach bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken. Insbesondere hat er Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben und die Finanzbehörde bei der Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 AO zu unterstützen. 1.120

Die **Grenzen der Mitwirkungspflicht** werden dadurch bestimmt, dass die Mitwirkung notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sein muss.¹

f) Sonderbestimmungen für die sog. „Einkommensmillionäre“ (§ 147a AO)

Sonderregeln für die Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Unterlagen gelten gem. § 147a AO für Steuerpflichtige, bei denen die Summe für die positiven Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG (Überschusseinkünfte) mehr als 500.000 € im Jahr beträgt. Diese Steuerpflichtigen haben die Aufzeichnungen und Unterlagen über die den Überschusseinkünften zugrunde liegenden Einnahmen und Werbungskosten **sechs Jahre aufzubewahren**. Bei zusammenveranlagten Ehegatten gilt die Grenze von 500.000 € für jeden Ehegatten. 1.121

g) Digitale Außenprüfung (§ 147 Abs. 6 AO)

Gemäß § 147 Abs. 6 AO kann das Finanzamt digitale Außenprüfungen durchführen. Dazu hat die Behörde das Recht, im Rahmen der Außenprüfung Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Vom Steuerpflichtigen kann im Rahmen einer Außenprüfung verlangt werden, dass die Daten nach Vorgaben der Finanzverwaltung maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten, die dadurch verursacht werden, trägt der Steuerpflichtige (§ 147 Abs. 6 AO). 1.122

2. Risiko- und Gefahrenbereiche

a) Verletzung der Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 1 AO

Verletzt der **Steuerpflichtige** seine **Mitwirkungspflicht** nach § 90 Abs. 1 AO, hat das Finanzamt weiter zu ermitteln, soweit ihm dies möglich und zumutbar ist. Allerdings ist die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch 1.123

¹ *Tipke* in *Tipke/Kruse*, § 200 AO Rz. 25 (Nov. 2013).

den Steuerpflichtigen (mit allen anderen Umständen des Einzelfalls) frei zu würdigen. Über diesen Umweg kann die Verletzung der Mitwirkungspflichten zu negativen Steuerfolgen führen. Die Verletzung der Mitwirkungspflicht kann zu Lasten des Steuerpflichtigen die Beweismaßanforderungen herabsetzen (zu diesen Einzelheiten vgl. § 96 FGO).

b) Verletzung der Mitwirkungspflicht für Auslandssachverhalte (§ 90 Abs. 2 AO)

- 1.124 Muss sich der Steuerpflichtige vorwerfen lassen, sich nicht genug um Beweisbeschaffung und Beweisvorsorge bemüht zu haben, kann das Finanzamt **schätzen** (so ausdrücklich § 162 Abs. 2 Satz 1 AO).

c) Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflichten bei Geschäftsbeziehungen in „Steueroasen“-Ländern (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO)

- 1.125 Werden die **Pflichten** nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO verletzt (d.h., es wird nicht die verlangte Versicherung an Eides statt abgegeben und es wird die Finanzbehörde nicht bevollmächtigt, bei ausländischen Kreditinstituten aufzutreten), so wird „widerlegbar vermutet, dass steuerpflichtige Einkünfte in Staaten oder Gebieten i.S.d. § 90 Abs. 2 Satz 3 vorhanden oder höher als die erklärten Einkünfte sind“ (§ 162 Abs. 2 Satz 3 AO).¹

d) Nichterfüllung der besonderen Mitwirkungspflichten bei Verrechnungspreisen (§ 90 Abs. 3 AO)

- 1.126 Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, soll **widerlegbar zu vermuten sein**, dass seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO dienen, höher sind, als die von ihm erklärten Einkünfte (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO). Voraussetzung ist, dass Aufzeichnungen gem. § 90 Abs. 3 AO nicht vorgelegt bzw. in einem für das Finanzamt nach dessen Auffassung „unverwertbaren“ Zustand vorgelegt worden sind. Gleiches gilt für den Fall, dass die Unterlagen zwar vorgelegt werden, aber nicht zeitnah erstellt wurden.
- 1.127 Bei sich daran anschließenden Schätzungen soll das Finanzamt den Schätzungsrahmen **zu Lasten** des Steuerpflichtigen ausschöpfen können.
- 1.128 Darüber hinaus drohen drastische Zuschläge (§ 162 Abs. 4 AO). **Legt der Steuerpflichtige** Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO **nicht vor** oder sind diese Aufzeichnungen nach Einschätzung der Finanzverwaltung „im Wesentlichen unverwertbar“, ist ein Zuschlag anzusetzen, und zwar i.H.v. 5.000 €. Allerdings beträgt der Zuschlag mindestens 5 % und höchstens 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte, die sich nach der Berichtigung ergeben, wenn sich danach ein Zuschlag auf mehr als 5.000 € beläuft.

¹ Zur Kritik an dieser Regelung berechtigterweise *Seer* in Tipke/Kruse, § 90 AO Rz. 34 ff. (Aug. 2013).

Bei **verspäteter Vorlage** von verwertbaren Aufzeichnungen (!) beträgt der Zuschlag bis zu **1 Mio. €**, mindestens jedoch 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung.

Von der Festsetzung eines Zuschlags ist abzusehen, wenn die Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO entschuldbar erscheint oder ein **Verschulden nur geringfügig** ist. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich. Der Zuschlag ist regelmäßig **nach Abschluss der Außenprüfung** festzulegen (§ 162 Abs. 4 AO). 1.129

e) Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten im Rahmen der Außenprüfung (§ 200 AO)

§ 200 AO normiert zunächst keine speziellen Konsequenzen für die Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten in der Außenprüfung. Das Finanzamt kann schätzen (§ 162 AO). An versteckter Stelle gibt es im Gesetz jedoch eine Sanktion: Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S.d. § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nach ... kann ein **Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden** (§ 146 Abs. 2b AO). 1.130

f) Verletzung der Pflicht zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO

Auch für diesen Fall kann gegen den Steuerpflichtigen nach § 146 Abs. 2b AO ein **Verzögerungsgeld** verhängt werden (2.500 € bis 250.000 €). 1.131

3. Risiko- und Gefahrenminimierung

a) Verletzung der Mitwirkungspflichten gem. §§ 90 Abs. 1, 200 AO

Für Steuerpflichtige, die **Außenprüfungen professionell vorbereiten und begleiten**, sind die gesetzlich normierten Mitwirkungspflichten in der Praxis größtenteils Selbstverständlichkeiten. Compliance-Richtlinien geben vor, dass jede Außenprüfung vom Unternehmen zu „begleiten“ ist. Es werden dem Prüfer, wenn er im Unternehmen prüft, **Auskunftspersonen** oder eine Auskunftsperson zur Verfügung gestellt. Unterlagen etc. werden im Vorfeld der Prüfung zusammengestellt und dem Prüfer gegebenenfalls überlassen. Eigene Mitarbeiter, die mit dem Prüfer in Kontakt kommen, sind ebenfalls anzusprechen. Sie sind zu instruieren, nicht selbst als Gesprächspartner des Prüfers aufzutreten, sondern stets an den offiziellen „Ansprechpartner“ des Unternehmens zu verweisen (benannte **Auskunftsperson** nach § 8 BpO). 1.132

Bei der Vorbereitung der Prüfung ist das Augenmerk auch darauf zu richten, ob es Anlässe für Nachmeldungen gem. **§ 371 AO** gibt. Allerdings 1.133

sperrt gem. § 371 Abs. 2 Nr. 1a AO bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung die Selbstanzeige. Rechtzeitige Prüfung von Nacherklärungspflichten ist daher anzuraten.

- 1.134 Wie die Außenprüfung mit dem Druckmittel „**Verzögerungsgeld**“ (§ 146 Abs. 2b AO), umgeht, bleibt abzuwarten. Hier ist Sensibilität von Seiten des Unternehmens angesagt. Voraussetzung für die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes ist, dass dem Steuerpflichtigen zuvor eine „**angemessene Frist**“ gesetzt worden ist.
- 1.135 Wichtig ist es, **Sensibilität zu zeigen**. Setzt der Prüfer im Laufe des Verfahrens eine Frist, ist dies intern sofort zu dokumentieren; ebenso die Umstände, die diese Fristsetzung begleiteten.
- 1.136 Die Festsetzung des Verzögerungsgeldes ist ein **Verwaltungsakt**. Er kann mit dem Einspruch angefochten werden.¹

b) Verletzung der Mitwirkungspflicht für Auslandssachverhalte (§ 90 Abs. 2 AO)

- 1.137 Risikominimierung setzt hier bereits im Vorfeld an: Je klarer Auslandsbeziehungen gestaltet und dokumentiert sind, desto eher sind Streitigkeiten mit der deutschen Finanzverwaltung zu vermeiden.

c) Verletzung der gesteigerten Mitwirkungspflichten bei Geschäftsbeziehungen in „Steueroasen“-Ländern (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO)

- 1.138 Es gelten hier zunächst die gleichen **Risikominimierungs-Strategien**, wie vorstehend unter Rz. 1.132 ff. geschildert.
SST2.01.R01_0132
- 1.139 Im Übrigen stellt sich die Frage, ob sich der **Steuerpflichtige unabhängig** genug fühlt, Aufforderungen der Finanzverwaltung schnörkellos nachzukommen, d.h. die Eidesstattliche Versicherung abzugeben und die deutsche Finanzverwaltung zum Auftreten bei deutschen Banken zu bevollmächtigen. Auf einem anderen Blatt steht, ob der betroffene Steuerpflichtige nicht aus grundsätzlicher Überlegung heraus nicht bereit ist, auf unsicherer gesetzlicher Basis Eidesstattliche Versicherungen in die Welt zu setzen.
- 1.140 Zusätzlich werden hier die aktuellen Entwicklungen im Auge zu behalten sein, ob es dabei bleibt, dass die „**schwarze Liste**“ leer bleibt?² Sollte sich die „**schwarze Liste**“ doch wider Erwarten in der Zukunft **füllen**, wird der Ausgang von Rechtsbehelfsverfahren abzuwarten sein.

1 Vgl. *Rätke* in Klein, AO¹², § 146 Rz. 95.

2 Vgl. § 90 Abs. 2 Satz 3 AO, Rz. 1.117.

d) Nichterfüllung der besonderen Mitwirkungspflichten bei Verrechnungspreisen (§ 90 Abs. 3 AO)

Angesichts der in § 90 Abs. 3 AO dokumentierten Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten liegen die Ansatzpunkte für eine Risikominimierung hier im Vorfeld: Maßgeblich ist die **Ausgestaltung** der tatsächlichen Verhältnisse und ihrer Dokumentation. Diese Vorgaben sind unabhängig von der Betriebsprüfung bei den tatsächlichen Abläufen zu berücksichtigen. 1.141

e) Organisation des Datenzugriffs gem. § 147 Abs. 6 AO

Über die Gefahren von Datenverlusten gerade beim Wechsel von EDV-Systemen war vorstehend bereits die Rede (vgl. Rz. 1.85). Sind die Anforderungen des § 147 Abs. 6 AO im Bewusstsein des Unternehmens, dürfte die Umsetzung im Regelfall erreichbar sein. Im Übrigen wird abzuwarten bleiben, ob § 146 Abs. 2b AO tatsächlich wirksame Grundlage sein kann, ein **Verzögerungsgeld** festzusetzen. Ggf. ist hier zu streiten. 1.142
SST2.01.R01_0085

VIII. Steuerzahlungspflicht

1. Pflichtinhalt

Steuern sind zu **entrichten**, sobald sie **fällig** sind. Die Fälligkeit richtet sich nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze. Fehlt dort eine Regelung, ist die Entstehung des Anspruchs oder der Ablauf einer im Leistungsgebot eingeräumten Zahlungsfrist maßgebend (§ 220 Abs. 2 AO). Bei Steueranmeldungen ist kein Leistungsgebot erforderlich, so dass die angemeldeten Beträge innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen Fristen zu entrichten sind. (Beispiel: Lohnsteueranmeldung, § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Üblicherweise bestimmen Steuerbescheide eine Zahlungsfrist von einem Monat. 1.143

Rechtsmittel (Einspruch/Klage) ändern an der **Fälligkeit** und damit an der Zahlungspflicht **nichts**. Erst Aussetzung der Vollziehung oder Stundung suspendieren die Zahlungspflicht. 1.144

Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) kann nur beantragt werden, wenn der Steuerbescheid selbst angefochten, er also noch nicht bestandskräftig ist. Für eine Aussetzung der Vollziehung müssen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids bestehen oder muss die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge haben (§ 361 Abs. 2 Satz 2 AO). Aussetzung der Vollziehung kann auch beim **FG** beantragt werden (§ 69 Abs. 3 FGO). Es muss jedoch vorher die Aussetzung der Vollziehung beim Finanzamt beantragt und von dort abgelehnt worden sein. Wird die Steuerforderung später nicht aufgehoben, sind **Aussetzungszinsen** (6 % im Jahr) zu zahlen (§ 237 AO). 1.145

- 1.146 Ein **Stundungsantrag** (§ 222 AO) bewegt sich inhaltlich auf anderer Ebene als der Aussetzungsantrag. Hier wird nicht der Bescheid inhaltlich angegriffen, sondern es soll die Fälligkeit herausgezögert werden, da die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner darstellt und eine Stundung den Anspruch nicht gefährden würde (§ 222 AO). Stundungszinsen: 6 % (§ 234 AO).

2. Risiko- und Gefahrenbereiche

- 1.147 Werden fällige Steuerschulden nicht fristgerecht gezahlt, kann das Finanzamt **vollstrecken** (§§ 249 ff. AO). Außerdem fallen Säumniszuschläge an (1 % für jeden angefangenen Monat (§ 240 Abs. 1 AO)).
- 1.148 Nicht vorausgesehene Steuerforderungen gefährden **Liquiditätsplanungen**.
- 1.149 Geschäftsführer (und andere gesetzliche Vertreter gem. § 34 AO) können für Steuerschulden der Gesellschaft in **Haftung** genommen werden, wenn sie bei Fälligkeit der Steuerschuld an das Finanzamt nicht gezahlt wird und diese Nichtzahlung dem Geschäftsführer als Pflichtverletzung vorgeworfen werden kann (zu den Einzelheiten vgl. § 69 AO).

3. Gefahrenreduzierung

- 1.150 Compliance-Systeme müssen festlegen, dass und wie Steuerzahlungen in Unternehmens-**Liquiditätspläne** einbezogen werden. Vernetzungen, die diese Planungen ermöglichen, sind zu installieren.
- 1.151 **Eingehende Steuerbescheide** müssen sofort auf Rechtsmittel- und Zahlungsfristen geprüft werden, Fristen sind zu notieren. Es sind Zuständigkeiten für die materielle Prüfung des Bescheids sowie für die Entscheidung, ob die Steuerschuld zunächst gezahlt werden oder ob die Zahlungsfrist herausgeschoben werden soll (sei es durch Aussetzungsanträge, Stundungsanträge, Anträge auf Ratenzahlung etc.) festzulegen.
- 1.152 Wer als **potentieller Haftungsschuldner** in Frage kommt (z.B. GmbH-Geschäftsführer, §§ 69, 191 AO), wird zur Vermeidung eigener Haftungsgefahren bemüht sein, fällige Steuerzahlungen für die Firma an das Finanzamt zu leisten, auch wenn das Unternehmen sich in Liquiditätsschwierigkeiten befindet. Hat die Gesellschaft Umsatzsteuer zu zahlen, muss das Finanzamt zumindest quotal – in gleicher Weise wie die übrigen Gläubiger – befriedigt werden. Sind die Mittel bereits so beschränkt, dass beispielsweise die vollen Löhne, Lohnnebenkosten und Steuern nicht mehr abgeführt werden können, ist es zur Abwendung von Haftungsgefahren erforderlich, den zur Verfügung stehenden Gesamtbetrag so aufzuteilen und Lohnauszahlungsbeträge so zu reduzieren, dass aus den zur Verfügung stehenden Mitteln auch Sozialabgaben und Steuern gezahlt werden können.