

VI. Die umfassende Sachverhaltsermittlung und ihre Grenzen

Für die Anwendung des § 4k EStG ist der Sachverhalt von Amts wegen gem. § 88 Abs. 1 Satz 1 AO zu ermitteln. „Die Finanzbehörden haben alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um die entscheidungserheblichen Tatsachen aufzuklären.“²⁸¹

Es gelten die Grundsätze der Beweislast, wonach die zuständige Finanzverwaltung die Beweislast für steuererhöhende und der Steuerpflichtige die Beweislast für steuermindernde Tatsachen trägt. Die betriebliche Veranlassung und die Höhe der Betriebsausgaben nach § 4k EStG muss der Steuerpflichtige aufzeigen (objektive Beweislast). Das Vorliegen eines Betriebsausgabenabzugsverbots gem. § 4k EStG hat die Finanzbehörde als steuererhöhende Tatsachen nachzuweisen.²⁸²

Es ist zu beachten, dass die Ermittlungspflicht der Finanzbehörden nach § 88 AO durch die Mitwirkungspflichten des § 90 AO ergänzt werden.²⁸³ Es besteht eine Wechselwirkung zwischen den beiden Rechtsnormen.²⁸⁴ Die Untersuchungspflicht der Finanzbehörden besteht weiter.²⁸⁵

Insbesondere für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle gelten die erweiterten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO, weil die inländischen Finanzbehörden nach anerkanntem Völkerrecht für die Sach-

281 Vgl. AEAO zu § 88 AO Nr. 1.

282 Analoge Anwendung des BMF-Schreibens vom 05.01.2022, IV C 2-S 2144-g/20/10002:007, (BStBl. I 2022, S. 100).

283 Vgl. AEAO zu § 88 AO Nr. 5.

284 Ausführlicher *Volquardsen* in Schwarz/Pahlke/Keß, FGO/AO, § 88 AO Rz. 20.

285 Zustimmend: *Korts/Korts*, IStR 2006, 869–878 (S. 870).

verhaltsermittlung auf das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland beschränkt sind (Grundsatz der formellen Territorialität).²⁸⁶

Verstöße gegen die Mitwirkungspflichten können das sogenannte Beweismaß verringern. Ein Sachverhalt kann zum Nachteil des Steuerpflichtigen entschieden werden, insbesondere wenn die fehlenden Tatsachen und Beweismittel in den Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind.²⁸⁷ Der Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen ist umso größer und die Ermittlungspflichten der Finanzbehörde umso kleiner, desto mehr Tatsachen und Beweismittel der Lebens- und Tätigkeitssphäre des Steuerpflichtigen angehören.²⁸⁸

Im Zusammenhang mit § 4k EStG ist zu prüfen, inwiefern die Mitwirkungspflicht und die einhergehende Beweismittelbeschaffung tatsächlich im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegt und ob diese (im Einzelfall) zumutbar ist.²⁸⁹

1. Erforderliche Kenntnisse des ausländischen Steuerrechts und das Erkennen der Verwirklichung des Tatbestandes

In jeglichen von § 4k EStG tangierten Fällen bedarf es aufgrund der Korrespondenzregelung zur ausländischen Besteuerung einen hohen administrativen Aufwand.²⁹⁰ Für eine umfassende Beratung sind hierbei wohl neben dem internen auch ein oder mehrere externe Berater notwendig. Auch Betriebsprüfungen können durch die Komplexität der Rechtsnorm länger andauern. Durch die bloße Prüfung der Tatbestände entstehen für den Steuerpflichtigen erhöhte Compliance- und

286 Vgl. *Volquardsen* in Schwarz/Pahlke/Keß, FGO/AO, § 90 AO Rz. 33; *Rust* in Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 1257–1259 (Rn. 1254).

287 Vgl. BFH-Beschluss vom 17.03.1997, I B 123/95, BFH/NV S. 730; AEAO zu § 90 AO Nr. 1 Sätze 1 und 2; BMF vom 05.01.2022, IV C 2-S 2144-g/20/10002:007 (BStBl. I 2022, S. 100).

288 Siehe bereits *Rätke* in Klein, AO, § 88 Rn. 46; *Volquardsen* in Schwarz/Pahlke/Keß, FGO/AO, § 88 AO Rz. 19; BFH-Beschluss vom 12.02.2019, VIII B 89/18, NV; *Korts/Korts*, IStR 2006, 869–878 (S. 870).

289 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16).

290 Siehe hierzu bereits *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 706); *Marquardsen*, StuW 2019, 374–389 (S. 389).

Beratungskosten.²⁹¹ Auch für die Finanzverwaltungen erhöht sich der Prüfungsaufwand.²⁹²

Zur Prüfung der Tatbestände nach § 4k EStG muss der Steuerpflichtige bzw. sein steuerlicher Berater detaillierte Kenntnisse über das ausländische Steuerrecht besitzen, um zu prüfen, wie die Zahlungen im Ausland qualifiziert werden und ob und wie hoch diese besteuert werden. Ebenso sind Informationen der ausländischen Gesellschaft über die tatsächliche steuerliche Einordnung der Erträge notwendig.²⁹³

In den Fällen von importieren Besteuerungsinkongruenzen gem. § 4k Abs. 5 EStG erfolgt die Überprüfung über mehrere Stufen und betrifft mehrere unterschiedliche ausländische Steuersubjekte und Steuersysteme. Die Nachverfolgung der Zahlungen zur Prüfung der Tatbestandsmerkmale wird durch den Steuerpflichtigen nur sehr schwer möglich sein.²⁹⁴ Denn „wie Besteuerungsinkongruenzen in gestaffelten Strukturen ermittelt werden sollen, steht dabei [...] in den Sternen und belässt den Rechtsanwender als ratlos [zurück]“.²⁹⁵ Es wird detailliertes Wissen über die Zahlungsströme innerhalb eines Konzerns über eine unbegrenzte Anzahl von Gesellschaften verlangt.²⁹⁶ Eine namentliche Nennung der weiteren Gläubiger oder anderen Personen in der Zahlungskette durch den jeweils vorigen Gläubiger ist notwendig, andernfalls kann eine Rückverfolgung nicht stattfinden. Der Steuerpflichtige ist somit von den Auskünften der anderen Gesellschaften abhängig.²⁹⁷

Es ist unklar, ab welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige anfangen muss, die Transaktion im Detail zu eruieren. So stellt sich die Frage,

291 Vgl. *Petrak/Schneider*, BC 2008, 11–15 (S. 14); *Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, S. 266; *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 599); *Mädell/Stockburger/Stößel FinanzRundschau* 23/2021, 1110–1123 (S. 1121).

292 Vgl. *Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, Diss., S. 266.

293 Vgl. *Hechtner* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/u.a.*, EStG, § 4k Rz. 13; *Schnitger/Haselmann* ISR 2022, 13–22 (S. 15); *Kaminskiy* in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 4k Rz. 65; *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712, (S. 711).

294 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 18).

295 Vgl. *Gosch* in *Kirchhof (Begr.)/Seer* (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 19.

296 Siehe hierzu bereits *Schnitger/Oskamp/Kockrow*, IStR 2021, 701–712 (S. 711).

297 Weiterführend *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16); *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 599).

ob die Kenntnis über ein Nullsteuersatz im Ausland oder allgemeine Informationen aus Fachzeitschriften oder den Medien über häufig auftretende Qualifikationskonflikte mit bestimmten Staaten hinreichend konkret sind, um die Zahlungsströme in die besagten Länder ausgiebig zu überprüfen.²⁹⁸

Fälle, in denen konkrete Informationen und Unterlagen vorliegen, aus denen hervorgeht, dass bestimmte aus Deutschland stammende Zahlungen nicht besteuert werden oder aufgrund eines Qualifikationskonfliktes anders eingestuft werden, sollten unstrittig zu Maßnahmen der Sachverhaltsaufklärung durch den Steuerpflichtigen führen.²⁹⁹

Es bleibt, insbesondere bei den importierten Besteuerungssinkongruenzen, abzuwarten, inwiefern diese Fälle seitens des Steuerpflichtigen oder seitens des Finanzamtes überhaupt erkannt werden.

2. Die Erbringung aussagekräftiger Nachweise durch den Steuerpflichtigen

Es ist unklar, in welcher Form die Nachweise den inländischen Finanzbehörden vorzulegen sind, um die tatsächliche Besteuerung der Erträge im Ausland darzulegen.³⁰⁰

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass die Vorlage von denen im Ausland abgegebenen Steuererklärungen oder Steuerbescheiden der Zahlungsempfänger ausreichend ist.³⁰¹ Auch in dem bereits veröffentlichten BMF-Schreiben zur Thematik der Rückfallklauseln wurde als ausreichender Nachweis der Besteuerung im Ausland die Kopie des ausländischen Steuerbescheides oder bei Selbstveranlagungsverfahren

298 Ablehnend *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16).

299 So bereits *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 17).

300 Hierzu bereits *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509, (S. 505); BT-Drucks. 19/28652 v. 19.4.2021 S. 34 ff.; *Kaminskiy*, Korrespondenzregelungen zur Neutralisierung von Besteuerungssinkongruenzen aufgrund hybrider Gestaltungen, Diss., S. 266; *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 286).

301 Zustimmung: *Tcherveniachki* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 4k EStG Rz.64; *Kaminskiy* in Frotscher/Geurts, EStG, § 4k Rz. 115 bezüglich § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG; *Gosch* in Kirchhof (Begr.)/Seer (Hrsg.), EStG, § 4k Rz. 12; *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509 (S. 505).

auf die Kopie der Steuererklärung und den dazugehörigen Zahlungsbeleg verwiesen.³⁰²

Zur Vorlage dieser Unterlagen muss die inländische Gesellschaft jedoch einen Zugriff auf diese sensiblen Informationen der ausländischen Gesellschaft haben. Sofern es sich bei der deutschen Gesellschaft um die Muttergesellschaft im Konzern handelt, wird ein Zugriff auf die Steuerunterlagen der ausländischen Tochtergesellschaft aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung durchsetzbar sein.³⁰³ Im umgekehrten Fall oder im Verhältnis zu einer Schwestergesellschaft ist dies jedoch nicht durchsetzbar.³⁰⁴ Der Steuerpflichtige ist insoweit auf die freiwillige Auskunft der ausländischen Gesellschaft angewiesen.³⁰⁵

Ob die Grundsätze zur Nachweiserbringung auch für die Anwendung von § 4k EStG anwendbar sind, bleibt fraglich. Es ist zu beachten, dass sowohl aus Steuererklärungen als auch aus Steuerbescheiden nicht die konkrete Höhe der einzelnen Erträge ersichtlich ist, sondern eine Summe aller erzielten Erträge. Eine gezielte Verprobung des Ertrags, der den deutschen Aufwendungen gegenübersteht, ist somit nicht möglich.³⁰⁶

Aus einem im Januar 2022 veröffentlichten BMF-Schreiben zu § 4j EStG, ist für die Anwendung des § 4k EStG abzuleiten, dass als Nachweis einer Regelbesteuerung im Ausland die Vorlage von Buchführungsunterlagen sowie des ausländischen Steuerbescheides nebst Berechnungsgrundlagen benötigt wird. Es muss erkenntlich sein, dass die Einnahmen in voller Höhe in der Gewinnermittlung des ausländischen Zahlungsempfängers erfasst wurden und keiner Steuerermäßigung unterlegen haben.³⁰⁷

Andere Möglichkeiten zur Erbringung eines aussagekräftigen Nachweises könnten schriftliche Bestätigungen des ausländischen Zah-

302 Vgl. BMF-Schreiben vom 20.06.2013, IV B2 – S1300/09/10006 (BStBl I, 2013, S. 980).

303 Ausführlicher *Zinowsky*, IStR 2021, 500–509, (S. 505); *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16).

304 Vgl. BFH-Urteil vom 10.5.2001, I S 3/01, BFHE 194, S. 360.

305 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16).

306 Siehe hierzu bereits *Ehlermann/Link*, ISR 2021, 319–330 (S. 330).

307 Vgl. BMF vom 05.01.2022, IV C 2-S 2144-g/20/10002:007 (BStBl. I 2022 (S. 100)).

lungsempfängers oder verbindliche Auskünfte³⁰⁸ der ausländischen Finanzbehörden über die Besteuerung bestimmter Erträge sein.³⁰⁹

Es besteht die Gefahr, dass ein Betriebsausgabenabzug nur deshalb von den inländischen Finanzbehörden versagt wird, weil der Steuerpflichtige entsprechende Nachweise nicht erbringen konnte. Vor allem bei den importierten Besteuerungsinkongruenzen erscheint m.E. die Beweismittelbeschaffung über mehrere Gesellschaften als sehr schwierig bis unmöglich. Die Grenzen der Sachverhaltsermittlung seitens der Steuerpflichtigen sollten von den deutschen Finanzämtern beachtet werden.

3. Mögliche Vorkehrungen des Steuerpflichtigen zur Erleichterung der Nachweiserbringung

Gem. § 90 Abs. 2 Satz 2 AO hat der Steuerpflichtige zur Beweismittelbeschaffung alle in seinem Machtbereich stehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten voll auszuschöpfen.³¹⁰

Es besteht keine grundsätzliche Pflicht zur Ermittlung der ausländischen Besteuerung von Erträgen eines Geschäftspartners, sofern keine Anhaltspunkte für die Verwirklichung eines Tatbestandes nach § 4k EStG vorliegen.³¹¹

Im Rahmen der Beweisvorsorgepflicht kann sich der Steuerpflichtige vertraglich einen Anspruch auf die Herausgabe der steuerlichen Unterlagen der ausländischen Gesellschaft im Falle einer Betriebsprüfung zusichern lassen, aus denen die detaillierte tatsächliche steuerliche Würdigung im Ausland zu entnehmen sind. Insbesondere in Bezug auf Transaktionen zu ausländischen Mutter- oder Schwestergesellschaften kann dies hilfreich sein, da aufgrund der gesellschaftlichen Struktur

308 Vgl. § 89 Abs. 2 AO.

309 Vgl. *Rüsch*, DStZ 2020, 274–286 (S. 286); *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 15); *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589–599 (S. 599).

310 Vgl. § 90 Abs. 2 Satz 2 AO.

311 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 16); Vgl. FG Köln, Urteil vom 12. September 2018 – 2 K 814/18 Rz. 16 und 76.

eine Herausgabe vertraulicher steuerlicher Informationen nur als Muttergesellschaft realisierbar ist.³¹²

Von den deutschen Finanzbehörden kann ein vertraglicher Vorbehalt jedoch nicht vorausgesetzt werden, da ein Zugriff auf vertrauliche Daten zwischen fremden Dritten im Regelfall ausgeschlossen ist und der Fremdvergleichsgrundsatz für nahestehende Personen gilt.³¹³

Es ist empfehlenswert, bei künftigen Verträgen mit nahestehenden Personen, einen solchen Vorbehalt in den vertraglichen Vereinbarungen festzuschreiben, soweit der Vertragspartner diesem zustimmt. Der Steuerpflichtige umgeht im Rahmen einer späteren Betriebsprüfung den möglichen Problemen der Beweismittelbeschaffung. Vor allem zwischen europäischen Gesellschaften sollte dies wenig Probleme verursachen, da bei der korrekten Umsetzung der ATAD in allen Mitgliedstaaten die Korrespondenzregelung und die einhergehenden Probleme der Nachweisbeschaffung bekannt sind.

4. Probleme bei der Sachverhaltsermittlung seitens der deutschen Finanzbehörden trotz des weit ausgebauten grenzüberschreitenden Auskunftsverkehrsnetzes

Bei der Sachverhaltsermittlung besteht für die inländischen Finanzbehörden die Möglichkeit gem. § 117 Abs. 1 AO eine zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch zu nehmen. Die Zuständigkeit für die zwischenstaatliche Amtshilfe liegt gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG beim BZSt. Die inländischen Ermittlungsmöglichkeiten sind vor der Inanspruchnahme einer Amtshilfe voll auszuschöpfen.³¹⁴

Es bestehen zahlreiche völkerrechtliche Übereinkommen mit anderen Staaten zum Austausch von Informationen, die zur Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse benötigt werden, hierzu zählen unter anderem eine Vielzahl von DBA³¹⁵ und Übereinkommen über die gegensei-

312 Ausführlicher *Schnitger/Haselmann*, ISR 2022, 13–22 (S. 19 f.).

313 Vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2001, I S 3/01, BFHE 194, S. 360.

314 Vgl. § 6 Abs. 3 EUAHiG.

315 Vgl. BMF vom 18.01.2023, IV B 2 – S 1301/21/10048:002 (BStBl. I 2023, S. 195).

tige Amtshilfe in Steuersachen.³¹⁶ Auf Ebene der EU besteht zudem die EUAHiRL, welche in Deutschland durch das EUAHiG umgesetzt wurde. Die Regelung ermöglicht innerhalb der EU eine zwischenstaatliche Amtshilfe.³¹⁷

Deutschland weist aktuell ein DBA-Netzwerk mit insgesamt 96 Ländern auf.³¹⁸ In den DBA befinden sich oft, nach dem Vorbild des Art. 26 OECD-MA, eine Klausel zum Informationsaustausch.³¹⁹ Es ist zwischen der sogenannten kleinen und großen Informationsaustauschklauseln zu unterscheiden.³²⁰

Die Vereinbarung eines umfassenden Austausches von steuerlichen Informationen umfasst alle Informationen, die zur Anwendung des jeweiligen DBA sowie jegliche Informationen, die zur Anwendung des nationalen Steuerrechts benötigt werden. Eine Beschränkung besteht lediglich auf die unter das Abkommen fallenden Steuerarten.³²¹

Bei der kleinen Informationsklausel können nur steuerliche Informationen zwischen den beteiligten Ländern ausgetauscht werden, die für die korrekte Anwendung des DBA notwendig sind. Solche Informationen können sich unter anderem auf die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen oder das Vorliegen einer Betriebsstätte beziehen. Informationen, die in keinem Zusammenhang zu dem DBA stehen, können und dürfen nicht übermittelt werden.³²²

316 Vgl. Gesetz zu dem Übereinkommen vom 25 Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu dem Protokoll vom 27.05.2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

317 Vgl. BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019, S. 480), Tz. 1.3.1 ff.

318 Vgl. BMF vom 18.01.2023, IV B 2 – S 1301/21/10048:002 (BStBl. I 2023, S. 195).

319 So DBA mit Österreich, Tschechien, Schweiz, Indien, USA und Russland.

320 Vgl. BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019, S. 480), Tz. 1.3.1 ff. Tz. 2.

321 Vgl. BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019, S. 480), Tz. 1.3.1 ff. Tz. 2.1.

322 Vgl. BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019, S. 480), Tz. 1.3.1 ff. Tz. 2.2.

Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen gilt aktuell (Stand 30.01.2023) für über 130 Staaten und Gebiete.³²³ Die Amtshilfe erstreckt sich auf alle Informationen, die voraussichtlich für die Festsetzung von Steuern erheblich sein werden.³²⁴ Form- und Fristvorschriften für den Informationsaustausch bestehen nicht.³²⁵

Ein weiteres Mittel zur Ermittlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten stellt auf europäischer Ebene die grenzüberschreitende Betriebsprüfung nach §§ 10, 11, 12 EUAHiG dar.

Im Gesamtbild betrachtet verfügt Deutschland über ein breites Netzwerk an Informationsaustauschmöglichkeiten mit vielen unterschiedlichen Ländern.³²⁶

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass es in der praktischen Umsetzung zu einigen Problemen kommen kann. So kann es mehrere Monate dauern, bis die inländische Finanzbehörde auf ihr Ersuchen eine Antwort erhält, wodurch sich Betriebsprüfungen in die Länge ziehen. Der anfragende Staat hat eine passive Rolle und kann nicht aktiv in die Ermittlungen eingreifen.³²⁷ Aufgrund der fehlenden eigenen Ermittlungsmöglichkeiten im Ausland müssen die deutschen Finanzbehörden sich auf die Richtigkeit der übermittelten Informationen verlassen.³²⁸ Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, dass die inländische Finanzbehörde keine Antwort erhält, sofern sich der ersuchte Staat auf Art. 19 (Möglichkeit der Ablehnung eines Ersuchens) des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen beruft.

Zu beachten ist, dass unterschiedliche Definitionen von Begriffen zu falschen Ergebnissen in der Auswertung der bereitgestellten In-

323 Siehe BMF vom 29.05.2019 – IV B 6 – S1320/07/10004:008 (BStBl. I 2019), S. 480, Tz. 2.3; Vgl. tagesaktueller Stand unter: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (Abrufdatum: 26.02.2023 um 15:46 Uhr).

324 Vgl. Art. 1 Abs. 2 Buchst. a und Art. 4 Abs. 1 Buchst. a des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

325 Vgl. Art. 4 bis Art. 10 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.

326 Siehe hierzu *Meickmann*, IStR 2014, 591–596 (S. 592).

327 Siehe bereits *Meickmann*, IStR 2014, 591–596 (S. 593).

328 Vgl. *Meickmann*, IStR 2014, 591–596 (S. 591).

formationen führen können.³²⁹ So gibt es in verschiedenen Staaten ein abweichendes Verständnis darüber, wann eine Zahlung in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen wurde.³³⁰ Unklarheiten können zudem aufgrund der verschiedenen Sprachen und Übersetzungen entstehen.³³¹

Der Gesetzgeber hat bereits erkannt, dass es bei der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit einige Schwachstellen gibt und unter anderem neue gesetzliche Regelungen wie § 200a AO, das Mitwirkungsverzögerungsgeld, eingeführt, welches im folgenden Kapitel näher erläutert wird.³³²

5. Die Festsetzung eines Mitwirkungsverzögerungsgeldes mitsamt einem Zuschlag gem. § 200a AO ab 2025 als Druckmittel der inländischen Finanzbehörden

Zur Beschleunigung von Außenprüfungen wurde unter anderem der § 200a AO ins Gesetz eingefügt.³³³ Gem. § 200a Abs. 1 und Abs. 2 AO ist ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten gem. § 200 Abs. 1 und Abs. 2 AO nach Ablauf von 6 Monaten nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nicht nachkommt und ein schriftlich erteiltes Mitwirkungsverlangen innerhalb einer Frist von einem Monat nicht erfüllt. Das Mitwirkungsverzögerungsgeld beträgt für jeden vollen Kalendertag 75 € und kann höchstens für 150 Tage festgesetzt werden. Insgesamt kann sich das Verzögerungsgeld somit auf 11.250 € belaufen.³³⁴

329 Ausführlicher *Mädel/Stockburger/Stößel*, FR 23/2021, 1110–1123 (S. 1117); *Meickmann*, IStR 2014, 591–596 (S. 593).

330 Ausführlicher *Marquardsen*, StuW 2019, 374–389 (S. 388).

331 Vgl. Art. 25 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuerachen.

332 Vgl. BT-Drucks. 20/3436, S. 1.

333 Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22 März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022 (BGBl. I S. 2730).

334 Vgl. § 200a Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO.

Zusätzlich zu dem Mitwirkungsverzögerungsgeld kann ein Zuschlag von maximal 25.000 € für jeden vollen Kalendertag für höchstens 150 Kalendertage festgesetzt werden. Der Zuschlag kann somit maximal 3.750.000 € betragen.³³⁵ Gem. § 200a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO kann ein solcher Zuschlag festgesetzt werden, wenn zu befürchten ist, dass der Steuerpflichtige ohne diesen Zuschlag seiner Verpflichtung, aufgrund seiner enormen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht nachkommt.

Aufgrund der Anwendbarkeit ab 2025 gibt es bisher noch keine Erfahrungsberichte, ob und in welcher Höhe dieses spezielle Verzögerungsgeld in der Praxis festgesetzt wird.³³⁶

Bei der Regelung besteht die Gefahr, dass Unternehmen mögliche Zahlungen die unter § 4k EStG fallen könnten im Rahmen einer Betriebsprüfung als nicht abziehbare Betriebsausgaben ohne Widerstand akzeptieren, da mögliche Nachweise nicht erbracht werden können und die Höhe des Mitwirkungsverzögerungsgeldes samt Zuschlag meist wohl viel höher ist als die strittigen Betriebsausgaben im Inland. Es könnte zu einer Risikoabwägung zwischen einer möglichen Zahllast nach der Betriebsprüfung durch nicht abziehbare Betriebsausgaben und dem Mitwirkungsverzögerungsgeld von bis zu 3.750.000 € kommen.

335 Vgl. § 200a Abs. 3 Satz 2 AO.

336 Vgl. BT- Drucks. 20/3436, S. 36.

