

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre • **Band 3: Substanzsteuern,** **Verkehrssteuern,** **Besteuerungsverfahren**

Schneeloch / Meyering / Patek / Frieling

8. Auflage 2026
ISBN 978-3-8006-8208-9
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition.
Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage

C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Nach § 122 Abs. 2a AO gilt ein in elektronischer Form übermittelter Verwaltungsakt am vierten Tage nach der Absendung als bekannt gegeben. Dies gilt dann nicht, wenn er tatsächlich zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Im Zweifel hat die Finanzbehörde den Zugang des Verwaltungsaktes und dessen Zeitpunkt nachzuweisen.

Die Übermittlung von Daten ist auch mit Hilfe ihrer *Bereitstellung zum Datenabruf* möglich. Für *Verwaltungsakte* der Finanzverwaltung ist dies nach § 122a Abs. 1 AO nur mit Einwilligung der Beteiligten, d. h. des betroffenen Steuerpflichtigen, zulässig. Die Einwilligung kann nach § 122a Abs. 2 AO jederzeit mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden. Für den Datenabruf hat sich die abrufberechtigte Person nach § 122a Abs. 3 i. V. m. § 87a Abs. 8 AO zu authentifizieren. Ein zum Abruf bereitgestellter Verwaltungsakt gilt nach § 122a Abs. 4 Satz 1 AO am vierten Tag nach Absendung der elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten als bekannt gegeben. Im Zweifel hat die Behörde nach § 122a Abs. 4 Satz 2 AO den Zugang der Benachrichtigung nachzuweisen.

3.3.5 Überblick über das Besteuerungsverfahren

Der Begriff des Besteuerungsverfahrens ist gesetzlich nicht definiert. Hier werden unter *Besteuerungsverfahren* sämtliche Verfahren verstanden, die den gesetzmäßigen Vollzug der Steuergesetze sichern sollen. Bei Anwendung dieser Definition lässt sich das Besteuerungsverfahren in der bereits aus dem ersten Buch dieses Gesamtwerks bekannten Weise in folgende Verfahrensabschnitte gliedern:⁹⁸

- Ermittlungsverfahren,
- Festsetzungs- und Feststellungsverfahren,
- Erhebungsverfahren einschließlich des Vollstreckungsverfahrens,
- Verfahren zur Berichtigung von Steuerverwaltungsakten,
- Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren,
- Straf- und Bußgeldverfahren.

In dieser Reihenfolge werden die einzelnen Verfahrensabschnitte nachfolgend behandelt. Die hier gewählte Reihenfolge der Verfahrensabschnitte entspricht einem häufigen chronologischen Verfahrensablauf. Während die ersten drei Verfahrensabschnitte (mit Ausnahme des Vollstreckungsverfahrens) grundsätzlich in jedem konkreten Besteuerungsverfahren in der genannten Reihenfolge durchzuführen sind, kommen die letzten drei – einzeln oder alle gemeinsam – wesentlich seltener zur Anwendung.

Ausdrücklich sei darauf hingewiesen, dass die hier vorgenommene Einbeziehung des Straf- und Bußgeldverfahrens in das Besteuerungsverfahren ungewöhnlich ist, da § 393 AO zwischen dem *Strafverfahren* einerseits und dem *Besteuerungsverfahren* andererseits unterscheidet. Die Einbeziehung des Straf- und Bußgeldverfahrens in das Besteuerungsverfahren erfolgt hier allein aus Gründen

⁹⁸ Vgl. Schneeloch/Meyering/Patek/Frieling, Band 1 (2024), Gliederungspunkt 1.5.

der Praktikabilität. Dies ist möglich, da auf die Unterschiede zwischen Strafverfahren und dem (übrigen) Besteuerungsverfahren nicht eingegangen werden kann und soll; die Einbeziehung ist sinnvoll, da hierdurch eine Zusammenfassung aller mit der Besteuerung zusammenhängender Verfahrensabschnitte unter einem Gesamtbegriff ermöglicht wird.

Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Besprechung der einzelnen Verfahrensabschnitte keinesfalls nur verfahrensrechtliche, sondern auch materiell-rechtliche Vorschriften behandelt werden. Dies liegt daran, dass auch die zu besprechenden Teile der Abgabenordnung sowohl verfahrensrechtliche als auch materiell-rechtliche Vorschriften enthalten.

3.4 Ermittlungsverfahren

3.4.1 Einführung und Ermittlung der Steuerpflichtigen

Das Ermittlungsverfahren dient der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, d. h. der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse, die für die Bemessung der Steuer maßgebend sind. Das Ermittlungsverfahren wird beherrscht von dem **Untersuchungsgrundsatz**, der besagt, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Finanzbehörde muss alle für den Einzelfall bedeutsamen Umstände berücksichtigen, und zwar sowohl *zugunsten* als auch *zuungunsten* des Steuerpflichtigen (§ 88 Abs. 1 Satz 2 AO). Es gilt also weder „in dubio pro fisco“ noch „in dubio contra fisco“.⁹⁹

Erste Folgerung aus dem Untersuchungsgrundsatz ist, dass die Finanzbehörde versuchen muss, *alle Steuerpflichtigen* zu erfassen. Diesem Zweck dienen die in den §§ 137 und 138 AO kodifizierten Anzeigepflichten sowie die in § 139b Abs. 6 AO enthaltenen Meldepflichten.

§ 137 Abs. 1 AO betrifft Steuerpflichtige, die *keine natürlichen Personen* sind. Hierbei handelt es sich um Körperschaften, Vereinigungen und Vermögensmassen (nachfolgend Körperschaften genannt). Von herausragender Bedeutung sind in diesem Zusammenhang die Kapitalgesellschaften, also insbesondere die GmbH und die AG. Diese Steuerpflichtigen müssen nach § 137 Abs. 1 AO dem für sie zuständigen Finanzamt¹⁰⁰ alle Umstände anzeigen, die für die steuerliche Erfassung von Bedeutung sind. Insbesondere gilt dies für die Gründung, den Erwerb der Rechtsfähigkeit, die Änderung der Rechtsform, die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung oder des Sitzes sowie für die Auflösung der Körperschaft. Die gleichen Mitteilungen haben die Körperschaften auch den zuständigen Gemeinden zu erstatten. Die Mitteilungen müssen nach § 137 Abs. 2 AO innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis erfolgen.

Nach § 138 Abs. 1 Satz 1 AO hat jeder, der einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebsstätte *eröffnet*, dies der Gemeinde, auf deren Gebiet dies geschieht, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mitzuteilen. Die Gemeinde hat unverzüglich das zuständige Finanzamt zu unterrichten. Körperschaften haben die in § 138 Abs. 1 Satz 1 AO genannten

⁹⁹ Vgl. Holzner/Scheel/Brehm (2018), S. 145 f; Große u. a. (2024), S. 193 f.

¹⁰⁰ Die Zuständigkeit eines Finanzamtes richtet sich nach den §§ 16 bis 29a AO. Auf Zuständigkeitsfragen kann im Rahmen dieses Buches nicht eingegangen werden.

Meldepflichten bereits nach § 137 Abs. 1 AO zu erfüllen. § 138 Abs. 1 Satz 1 AO betrifft damit *natürliche Personen und Personengesellschaften*. Nach § 138 Abs. 1 Satz 3 AO hat jeder, der eine *freiberufliche Tätigkeit* aufnimmt, dies dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Dies gilt unabhängig davon, welcher Rechtsform (Einzelunternehmen, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft) sich der Steuerpflichtige bedient.

Neben der Eröffnung eines Betriebs hat jeder Steuerpflichtige der Gemeinde nach § 138 Abs. 1 AO auch die *Gründung einer Betriebsstätte* sowie die *Verlegung oder Aufgabe*

- eines Betriebs,
- einer Betriebsstätte oder einer
- freiberuflichen Tätigkeit

mitzuteilen.

Die Begriffe *Betrieb*, *Betriebsstätte* und *freiberufliche Tätigkeit* sind bereits in Band 1 dieses Gesamtwerks erläutert worden.¹⁰¹

Die Meldebehörden der Gemeinden (Einwohnermeldeämter) haben dem *Bundeszentralamt für Steuern* für jeden in ihrem Melderegister registrierten Einwohner die in § 139b Abs. 6 AO genannten Daten mitzuteilen. Hierbei handelt es sich insbesondere um den Namen, den Tag der Geburt und die Anschrift. Durch § 139b Abs. 6 AO soll gewährleistet werden, dass jeder Einwohner der Bundesrepublik Deutschland steuerlich erfasst wird. Das Bundeszentralamt für Steuern hat nach § 139a Abs. 1 Satz 1 AO jedem Einwohner ein nur ihn kennzeichnendes Identifikationsmerkmal zuzuteilen. Dieses wird in § 139a Abs. 1 Satz 3 AO als **Identifikationsnummer** bezeichnet. Sie besteht aus einer nur einmal vergebenen Zahlenfolge und gilt zeitlebens. Sie dient bei jedem Verkehr mit einer Finanzbehörde als Aktenzeichen.

Zusätzlich zu der Identifikationsnummer, die nur an eine natürliche Person vergeben wird, definiert § 139a Abs. 1 Satz 3 AO ein weiteres Identifikationsmerkmal, die **Wirtschafts-Identifikationsnummer**. Sie wird nur an wirtschaftlich Tätige i. S. d. § 139a Abs. 3 AO vergeben. Hierzu gehören insbesondere selbstständige Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Freiberufler sowie Kapitalgesellschaften. Bei wirtschaftlich tätigen natürlichen Personen wird die Wirtschafts-Identifikationsnummer zusätzlich zu der Identifikationsnummer vergeben. Die Vergabe geschieht nach § 139c Abs. 1 Satz 1 AO nur auf Anforderung der zuständigen Finanzbehörde an das Bundeszentralamt für Steuern.

Die §§ 139b und 139c AO enthalten umfangreiche Regelungen, die die Identifikationsnummern und die Wirtschafts-Identifikationsnummern betreffen. Auf diese kann hier nicht eingegangen werden.

3.4.2 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

3.4.2.1 Generelle Regelung der Mitwirkungspflichten

In aller Regel kann die Finanzbehörde einen steuerlich bedeutsamen Sachverhalt nicht ohne Hilfe des Steuerpflichtigen ermitteln. Aus diesem Grunde sind nach

¹⁰¹ Vgl. Schneeloch/Meyering/Patek/Frieling, Band 1 (2024), Gliederungspunkte 2.3.1.2, 4.2.1.

§ 90 Abs. 1 AO alle Beteiligten am Besteuerungsverfahren – in erster Linie also die betroffenen Steuerpflichtigen selbst – zur *Mitwirkung bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Sachverhalts* verpflichtet. Insbesondere haben sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen *vollständig* und *wahrheitsgemäß* offenzulegen und die ihnen bekannten *Beweismittel* anzugeben. Der Umfang ihrer Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Diese generelle Regelung der Mitwirkungspflichten wird ergänzt durch eine Reihe von Spezialnormen. Auf die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bei ihrer steuerlichen Erfassung ist bereits unter Gliederungspunkt 3.4.1 auf Seite 140 eingegangen worden. Nachfolgend kann nur kurz auf einige andere Mitwirkungspflichten eingegangen werden.

3.4.2.2 Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen

Die wichtigste der speziellen Pflichten ist zweifellos die zur Abgabe von Steuererklärungen. *Wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist, bestimmt sich gem. § 149 Abs. 1 AO nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze.* So hat z. B. nach § 18 Abs. 3 UStG grundsätzlich jeder Unternehmer nach Ablauf eines Kalenderjahres für diesen Zeitraum eine Umsatzsteuererklärung abzugeben.

Aus § 150 Abs. 1 AO und den Einzelsteuergesetzen ergibt sich, dass die Steuererklärungen den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken entsprechen müssen. Die Steuerpflichtigen, die nach den Erfahrungen der vergangenen Jahre Steuererklärungen abzugeben haben, werden von den Finanzbehörden datenmäßig erfasst. Hierdurch kann eine Kontrolle des Eingangs der Steuererklärungen erfolgen.

Die Angehörigen der steuerberatenden Berufe sind bereits vor Jahrzehnten dazu übergegangen, die Steuererklärungen ihrer Mandanten nicht mehr selbst auszufüllen bzw. durch ihre Mitarbeiter ausfüllen zu lassen, sondern die entsprechenden Erklärungen mit Hilfe eigener Computer zu erstellen oder unter Zwischenschaltung eines Rechenzentrums erstellen zu lassen. Diese Vorgehensweise ist rechtlich zulässig, da die Einzelsteuergesetze nicht die Verwendung der von dem Finanzamt übersandten Vordrucke verlangen, sondern lediglich die Abgabe von Erklärungen *nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck* fordern. Auch eine elektronische Übermittlung von Steuererklärungen ist nach § 150 Abs. 1 AO unter den engen Voraussetzungen des § 87a AO zulässig.

In mehreren Einzelsteuergesetzen ordnet der Gesetzgeber an, dass die nach diesem Gesetz zu erstellenden Steuererklärungen dem Finanzamt *in elektronischer Form* zu übermitteln sind. Dies gilt insbesondere für folgende Steuererklärungen:

- die Einkommensteuererklärung, sofern der Steuerpflichtige eine der drei Gewinneinkunftsarten, d. h. Einkünfte aus
 - Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG),
 - Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder
 - selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)

bezieht (§ 25 Abs. 4 EStG),

- die Erklärung zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags (§ 14a GewStG),
- die Körperschaftsteuererklärung (§ 31 Abs. 1a KStG) und
- die Umsatzsteuererklärung (§ 18 Abs. 3 UStG).

In den genannten Fällen hat der Steuerpflichtige die Steuererklärung dem Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Hierauf ist bereits unter Gliederungspunkt 3.3.4 auf Seite 137 eingegangen worden.

Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, müssen gem. § 149 Abs. 2 AO *grundsätzlich innerhalb von sieben Monaten nach diesem Kalenderjahr bzw. nach diesem Zeitpunkt* bei dem Finanzamt abgegeben werden. Für Steuerpflichtige, die einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe¹⁰² mit der Erstellung ihrer Steuererklärungen beauftragt haben, gilt nach § 149 Abs. 3 AO für die in dieser Rechtsnorm genannten Steuererklärungen eine *verlängerte Abgabefrist*. Diese endet bei den auf ein Kalenderjahr bezogenen Steuererklärungen erst mit Ablauf des letzten Februartages des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres. Die verlängerte Abgabefrist gilt nach § 149 Abs. 3 AO insbesondere für

- Einkommensteuererklärungen,
- Körperschaftsteuererklärungen,
- Erklärungen zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und
- Umsatzsteuererklärungen.

Die verlängerte Abgabefrist soll es den Angehörigen der steuerberatenden Berufe ermöglichen, die von ihnen zu erledigenden Aufgaben sinnvoll auf die einzelnen Monate eines Jahres zu verteilen.

Die Frist zur Einreichung einer Steuererklärung *kann* unter den engen Voraussetzungen des § 109 AO von dem zuständigen Finanzamt verlängert werden.

Die Angaben in den Steuererklärungen sind *wahrheitsgemäß* nach bestem Wissen und Gewissen zu machen (§ 150 Abs. 2 AO). Der Steuerpflichtige muss – sofern in dem jeweiligen Einzelsteuergesetz angeordnet – die Erklärungen *eigenhändig unterschreiben*. Die Unterschrift eines Bevollmächtigten, also etwa des Steuerberaters, reicht regelmäßig nicht aus (§ 150 Abs. 3 AO).

Kommt ein Steuerpflichtiger seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder verspätet nach, so kann das Finanzamt gegen ihn einen **Verspätungszuschlag** festsetzen (§ 152 Abs. 1 AO). Der Verspätungszuschlag beträgt nach § 152 Abs. 5 AO grundsätzlich 0,25 % der festgesetzten Steuer für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung, mindestens aber 10 € für jeden angefangenen Monat der Verspätung. Bei laufend veranlagten Steuern (Einkommen-, Gewerbe-, Körperschaft- und Umsatzsteuer) mindern die geleisteten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge (z. B. die

¹⁰² Hinsichtlich der Angehörigen der steuerberatenden Berufe sei auf Schneeloch/Meyering/Patek/Frieling, Band 1 (2024), Gliederungspunkt 1.3.5 dieses Gesamtwerks verwiesen.

Lohnsteuer) die Bemessungsgrundlage des Verspätungszuschlags. In diesen Fällen beträgt der Mindestverspätungszuschlag 25 € je angefangenen Monat der Verspätung. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags hat den Zweck, den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe seiner Steuererklärungen in den Folgejahren anzuhalten.

Kann das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln, weil der Steuerpflichtige z. B. keine oder eine unbrauchbare Steuererklärung abgibt, so hat es gem. § 162 AO die Besteuerungsgrundlagen nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (*Schätzung*).¹⁰³ Die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung bleibt allerdings nach § 149 Abs. 1 Satz 4 AO erhalten.

3.4.2.3 Auskunftspflicht und Pflicht zur Vorlage von Urkunden

Zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts können die Finanzbehörden von den Steuerpflichtigen *Auskünfte* verlangen (§ 93 Abs. 1 AO). Auskunftersuchen ergeben sich besonders häufig im Verlaufe der Bearbeitung von Steuererklärungen. Sie ergehen häufig schriftlich und werden dann meistens in derselben Weise von dem Steuerpflichtigen oder seinem Berater beantwortet. Die Beantwortung kann nach § 93 Abs. 4 Satz 1 AO aber auch elektronisch, mündlich oder fernmündlich erfolgen. Die Finanzbehörde kann nach § 93 Abs. 4 Satz 2 AO verlangen, dass eine Auskunft schriftlich erfolgt, sofern sie dies für sachdienlich hält. Der Steuerpflichtige oder sein Berater hat die Auskünfte wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen (§ 93 Abs. 3 AO).

Die Finanzbehörde kann von den Steuerpflichtigen die *Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden* zur Einsicht und Prüfung verlangen (§ 97 Abs. 1 AO).

3.4.2.4 Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

Eng mit der Pflicht zur Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen hängen die **Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten** der §§ 140 bis 148 AO zusammen. Sie dienen der Ermittlung und der Überprüfbarkeit der von dem Steuerpflichtigen in seinen Steuererklärungen zu deklarierenden Besteuerungsgrundlagen.

Auf die Buchführungspflichten ist in Band 2 des Gesamtwerks näher eingegangen worden.¹⁰⁴

3.4.3 Mitwirkungspflichten anderer Personen

In bestimmten in den Steuergesetzen näher definierten Fällen kann die Finanzbehörde auch andere Personen als die Steuerpflichtigen bzw. deren Berater – einschließlich anderer Behörden – zur *Mitwirkung* am Besteuerungsverfahren verpflichten.

¹⁰³ Zu Einzelheiten vgl. z. B. Jakob (2010), Tz. 189 ff; Holzner/Scheel/Brehm (2018), S. 194 ff; Große u. a. (2024), S. 249 ff.

¹⁰⁴ Vgl. Schneeloch/Meyering/Patek, Band 2 (2017), Gliederungspunkt 2.1.3.

So kann die Behörde nach § 93 Abs. 1 AO andere Personen zur *Auskunft* über einen für die Besteuerung erheblichen Sachverhalt verpflichten. Dies soll aber erst dann geschehen, wenn ein Auskunftersuchen an den Steuerpflichtigen selbst nicht zum Ziel geführt hat oder keinen Erfolg verspricht. Nicht alle Personen können nach § 93 AO zur Auskunft verpflichtet werden. Vielmehr gibt es für bestimmte Personen und Personengruppen ein *Auskunftsverweigerungsrecht*, so nach § 102 Abs. 1 AO u. a. für Geistliche, Steuerberater und Ärzte. Nach § 97 Abs. 1 AO kann die Finanzbehörde andere Personen als den Steuerpflichtigen zur Vorlage von *Urkunden* verpflichten. Auch dies soll aber erst dann geschehen, wenn Auskunftersuchen an den Steuerpflichtigen nicht zum Erfolg geführt haben oder Zweifel an der Richtigkeit der erteilten Auskünfte bestehen (§ 97 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO).

Nach § 93 Abs. 7 i. V. m. § 93b AO kann das Finanzamt *bei den Kreditinstituten* über das Bundeszentralamt für Steuern einzelne Daten aus den Dateien, die die Kreditinstitute nach § 24c Abs. 1 des Kreditwesengesetzes zu führen haben, für steuerliche Zwecke abrufen. § 93b Abs. 1 AO bestimmt, dass die Kreditinstitute diese Dateien auch für steuerliche Zwecke zu erstellen haben. Voraussetzung für ein Auskunftersuchen nach § 93 Abs. 7 AO ist, dass das Ersuchen zur Erhebung von Steuern erforderlich ist und ein Auskunftersuchen an den Steuerpflichtigen nicht zum Ziel geführt hat oder keinen Erfolg verspricht. In den Dateien nach § 24c Abs. 1 des Kreditwesengesetzes hat das Kreditinstitut insbesondere folgende Daten zu erfassen

- die Nummer eines Kontos, das der Verpflichtung zur Legitimationsprüfung i. S. d. § 154 Abs. 2 Satz 1 AO unterliegt, oder eines Depots sowie der Tag der Errichtung und der Tag der Auflösung,
- den Namen, den Tag der Geburt des Inhabers und eines Verfügungsberechtigten sowie den Namen und die Anschrift eines abweichend wirtschaftlich Berechtigten.

Aus mehreren Einzelsteuergesetzen ergeben sich für bestimmte Berufsgruppen besondere Mitwirkungspflichten. Das gilt insbesondere für Notare. Auf einige dieser Mitwirkungspflichten ist an früheren Stellen eingegangen worden (s. Gliederungspunkt 1.3.6 auf Seite 61).

3.4.4 Außenprüfung und Steuerfahndung

Unter den Voraussetzungen des § 193 AO kann das Finanzamt bei den Steuerpflichtigen **Außenprüfungen** durchführen. Mit ihrer Hilfe soll die Behörde feststellen, ob der geprüfte Steuerpflichtige in der Vergangenheit seine Steuerbemessungsgrundlagen den Gesetzen entsprechend ermittelt und erklärt hat. Die Außenprüfung kann somit dem Ermittlungsverfahren zugerechnet werden.

Eine Außenprüfung ist in erster Linie zulässig bei allen Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder die freiberuflich tätig sind (§ 193 Abs. 1 AO).¹⁰⁵ Prüfungen bei derartigen

¹⁰⁵Die Definition der land- und forstwirtschaftlichen und der gewerblichen Betriebe sowie der freiberuflichen Tätigkeit entspricht derjenigen im Einkommensteuerrecht. Vgl. in diesem Zusammenhang *Schneeloch/Meyering/Patek/Frieling*, Band 1 (2024), Gliederungspunkt 2.3.1.2.

Steuerpflichtigen werden nach der Überschrift zu § 1 BpO als **Betriebsprüfungen** bezeichnet. Bei anderen Steuerpflichtigen ist eine Außenprüfung grundsätzlich nur dann zulässig, wenn die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist (§ 193 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Der sachliche Prüfungsumfang ergibt sich aus § 194 AO. Die Prüfung kann eine oder mehrere Steuerarten und einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen. Sie kann sich aber auch auf einzelne Sachverhalte beschränken. Bei Großbetrieben soll der Prüfungszeitraum an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließen (§ 4 Abs. 2 BpO). Bei anderen Betrieben soll sich die Prüfung nur auf die drei letzten Veranlagungszeiträume, für die Ertragsteuererklärungen abgegeben worden sind, erstrecken (§ 4 Abs. 3 BpO).

Der Umfang der Prüfung ist dem Steuerpflichtigen in einer schriftlichen oder elektronischen Prüfungsanordnung bekanntzugeben (§ 196 AO). Bei der Prüfung hat der Steuerpflichtige gem. § 200 AO *mitzuwirken*. So hat er z. B. Aufzeichnungen, Bücher und andere Unterlagen zur Prüfung vorzulegen und Auskünfte zu erteilen.

Über das Ergebnis der Prüfung ist grundsätzlich eine Besprechung (**Schlussbesprechung**) abzuhalten (§ 201 AO). Sinn der Schlussbesprechung ist es, hinsichtlich der Prüfungsfeststellungen zu einer einheitlichen Ansicht zu kommen, um so spätere Rechtsbehelfe möglichst zu vermeiden.¹⁰⁶

Über das Ergebnis der Prüfung ergeht ein **schriftlicher Prüfungsbericht** (§ 202 Abs. 1 AO). Die Finanzbehörde hat dem Steuerpflichtigen auf Antrag den Prüfungsbericht vor seiner Auswertung zu übersenden und ihm Gelegenheit zu geben, in angemessener Zeit dazu Stellung zu nehmen (§ 202 Abs. 2 AO). Auch durch diese Maßnahme sollen vermeidbare Rechtsbehelfe vermieden werden.

Nach einer Außenprüfung soll die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen *auf Antrag verbindlich zusagen*, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerlich behandelt wird (**verbindliche Zusage**). Voraussetzung ist allerdings, dass die *Zusage* für die geschäftlichen Maßnahmen von Bedeutung ist (§ 204 AO). Die Form der verbindlichen Zusage ist in § 205 AO geregelt.

Eine verbindliche Zusage bindet die Finanzbehörde nur dann für die Zukunft, wenn sich der später verwirklichte Sachverhalt mit dem der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalt deckt (§ 206 Abs. 1 AO). Ist diese Voraussetzung erfüllt, so kann die Behörde die Zusage grundsätzlich nur für die Zukunft, *nicht hingegen für die Vergangenheit* aufheben oder ändern (§ 207 Abs. 2 AO). Eine Ausnahme ist nur dann möglich, wenn der Steuerpflichtige zustimmt oder wenn die Zusage ein rechtswidriger Verwaltungsakt i. S. d. § 130 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 AO war (§ 207 Abs. 3 AO). Letzteres ist z. B. dann der Fall, wenn die Zusage auf einer arglistigen Täuschung des Finanzamts durch den Steuerpflichtigen beruht.

Neben der Außenprüfung gibt es die **Steuerfahndung** (§ 208 AO). Sie hat aber andere Aufgaben. Sie dient der Erforschung von *Steuerstraftaten* (§§ 369 bis 376 AO) und *Steuerordnungswidrigkeiten* (§§ 377 bis 384 AO). Ferner ist es ihre Aufgabe, dem Finanzamt *unbekannte Steuerfälle* aufzudecken (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO).

¹⁰⁶Vgl. Große u. a. (2024), S. 586 f.