

§ 42f

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 97 (BGBl. I S. 821; BStBl. I S. 415)

Lohnsteuer-Außenprüfung

(1) Für die Außenprüfung der Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der Lohnsteuer ist das Betriebsstättenfinanzamt zuständig.

(2) ¹Für die Mitwirkungspflicht des Arbeitgebers bei der Außenprüfung gilt § 200 der Abgabenordnung. ²Darüber hinaus haben die Arbeitnehmer des Arbeitgebers dem mit der Prüfung Beauftragten jede gewünschte Auskunft über Art und Höhe ihrer Einnahmen zu geben und auf Verlangen die etwa in ihrem Besitz befindlichen Lohnsteuerkarten sowie die Belege über bereits entrichtete Lohnsteuer vorzulegen. ³Dies gilt auch für Personen, bei denen es streitig ist, ob sie Arbeitnehmer des Arbeitgebers sind oder waren.

Autor: Dr. Helmut Nieuwenhuis, Richter am Finanzgericht, Kassel
Mitherausgeber: Dr. Winfried Bergkemper, Richter am Finanzgericht, Münster

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 42 f

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 42 f	1	IV. Geltungsbereich des § 42 f	4
II. Rechtsentwicklung des § 42 f	2	V. Verhältnis des § 42 f zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung des § 42 f	3	VI. Verfahrensfragen	6

Erläuterungen zu Abs. 1:
Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts
für die LStAußenprüfung

	Anm.		Anm.
I. Durchführung einer LStAußenprüfung („Außenprüfung ... der LSt.“)		II. Gegenstand der LStAußenprüfung („Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der LSt.“)	14
1. Begriff der und Entscheidung über LStAußenprüfung	10	III. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts für Durchführung der LStAußenprüfung	16
2. Personenkreis der LStAußenprüfung	11		
3. Zeitlicher Umfang der LStAußenprüfung	12		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Mitwirkungspflichten von ArbG und ArbN
bei der LStAußenprüfung**

	Anm.
I. Mitwirkungspflicht des ArbG (Satz 1)	
1. Umfang der Mitwirkungspflicht	21
2. Grenzen der Mitwirkungspflicht	22
3. Mitwirkungspflicht im Strafverfahren	23
II. Mitwirkungspflicht der ArbN (Sätze 2 und 3)	25

**Anhang zu § 42f:
Wichtige verfahrensrechtliche Folgen
einer LStAußenprüfung**

	Anm.
I. Rechtswirkungen der LStAußenprüfung	
1. Rechtswirkungen beim ArbG	
a) Ausschluß der Selbstanzeige	31
b) Unterbrechung der Festsetzungsverjährung ..	32
c) Eintritt der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO	33
2. Rechtswirkungen beim ArbN	
a) Fragen der Verjährungsunterbrechung	35
b) Keine Drittwirkung von Festsetzungshemmnissen beim ArbG zugunsten des ArbN	36
II. Rechtsfolgen nach Abschluß einer LStAußenprüfung	
1. Reaktionsmöglichkeiten des FA	38
2. Verhältnis von Nachforderungsbescheid und Änderung der Steuerfestsetzung beim ArbN	39
3. Zuständigkeit für Nachforderung von Lohnsteuern ...	40
III. Bindungswirkung von Vereinbarungen und Auskünften anläßlich einer LStAußenprüfung	
1. Verbindliche Zusage (§§ 204-207 AO)	41
2. Treu und Glauben	42
3. Tatsächliche Verständigung .	43

Allgemeine Erläuterungen zu § 42f

Schrifttum: GLOY, Örtliche Zuständigkeit der Finanzämter im Lohnsteuerverfahren, BB 1978 S. 549; MIHATSCH, Die Lohnsteuer-Außenprüfung, DB 1985 S. 1099; VON GROLL, Zur Rechtsverwirklichung im Lohnsteuer-Verfahren, DStJG 9 (1986) S. 431; FELIX, Unzulässige Prüfungskonzentration bei der LStAußenprüfung in NRW, DB 1989 S. 345 und DB 1989 S. 902; KALENBERG/HILIGENBERG, Unzulässige Zuständigkeitsübertragung bei der LStAußenprüfung in NRW, DB 1989 S. 900; VON BORNHAUPT, LStAußenprüfung und LStHaftungsbescheid, BB 1990, Beilage zu Heft 1; THOMAS, Verfahrensfragen zu LStHaftungs- und Pauschalierungsbescheiden, DStR 1992 S. 837 und 896; RICHTER/BREUER, Auskünfte und Zusagen in LSt-Fragen, NWB F. 6 S. 3635 (30. 1. 95); MÖSBAUER, Zum Umfang der Mitwirkungspflicht des ArbG bei der LStAußenprüfung, DB 1998 S. 1303; SEFER, das Rechtsinstitut der sog. tatsächlichen Verständigung im Steuerrecht, BB 1999, 78.

Verwaltungsanweisungen: Abschn. 148 LStR 1999 (BStBl. I Sondernummer 1/1998); § 1 Abs. 2 BpO.

I. Überblick zu § 42f

1

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat der ArbG die LSt. für Rechnung des ArbN einzubehalten (§ 38 Abs 3), spätestens am 10. Tag nach Ablauf des Lohnzahlungszeitraums anzumelden und an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen (§ 41 a Abs. 1 Nr. 1 und 2). Schuldner der LSt. bleibt der ArbN (§ 38 Abs. 2). Zur Kontrolle, ob der ArbG seine Pflichten ordnungsgemäß erfüllt hat, dient die LStAußenprüfung. Für diese enthält § 42 f EStG ergänzende Regelungen zu den §§ 193 ff. AO.

Abs. 1 regelt in Abweichung von § 195 AO die örtliche Zuständigkeit des BetriebsstättenFA.

Abs. 2 enthält neben der Verweisung auf die in § 200 AO geregelten Mitwirkungspflichten des ArbG ergänzende Bestimmungen über Auskunfts- und Vorlagepflichten für ArbN sowie eine dem Prüfungszweck entsprechende Erstreckung der Mitwirkungspflichten auf Personen, deren Arbeitnehmereigenschaft durch die Außenprüfung geklärt werden soll.

II. Rechtsentwicklung des § 42f

2

Vor 1919: Vor Verabschiedung der RAO war eine Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse durch eine Außenprüfung (sog. „Steueraufsicht“) nur auf dem Gebiet der Verbrauch- und Umsatzsteuern bekannt (zB § 16 der preußischen Mahl- und Schlachtsteuergesetze; zur älteren historischen Entwicklung vgl. RIEWALD, RAO, Bd. II, 1951, S. 157 ff. und RFH-Gutachten v. 20. 5. 33, RStBl. S. 520).

RAO v. 13. 12. 19 (RGBl. 1919 S. 1993): Sie enthielt in § 196 zwar die Befugnis, „in Betrieben, die der Steueraufsicht unterliegen, Nachschau zu halten“, jedoch keine besonderen Regelungen über die LStAußenprüfung. Die Befugnisse der Beamten zur Nachschau sollten in Ausführungsbestimmungen geregelt werden.

Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. 9. 25 (abgedruckt bei STRUTZ, EStG vom 10. 8. 1925, Anhang S. 1377): §§ 63–68 regelten die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs und können als Vorläufer des § 42 f EStG angesehen werden. Sie stimmen inhaltlich weitgehend mit den heutigen Vorschriften über die LStAußenprüfung überein.

§§ 50–54 LStDV v. 29. 11. 34 (RStBl. 1934 S. 1489, 1513): Übernahme der Regelungen der „Durchführungsbestimmungen“ in die LStDV. § 193 RAO enthielt inzwischen die Befugnis, eine „Nachschau“ durchzuführen, auch insoweit, als es „sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse der ArbN handelt, die im Dienste des Unternehmens stehen oder gestanden haben“.

EStRefG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769, 1792): Übernahme von Vorschriften der LStDV in das EStG ohne maßgebliche Änderung der materiellen Rechtslage. Die Materialien (BRDrucks. 700/73 S. 307) lauteten:

„Das Verfahren einer LStAußenprüfung war bisher erschöpfend in den §§ 50 und 55 LStDV 1971 geregelt. Nachdem in § 174 f. der (Reichs-)Abgabenordnung ausführliche Regelungen über die Außenprüfung vorgesehen worden sind, ist eine ergänzende Zuständigkeitsvorschrift ausreichend. Zusätzlich werden besondere Vorschriften über die Mitwirkungspflicht der Arbeitnehmer aufgenommen.“

EGAO v. 14. 12. 76 (BGBl. 1976 S. 3341, 3347): Wegen der Ablösung der RAO durch die AO 1977 wurden die Verweisungen auf § 194 und § 195 RAO hinfällig.

Sie wurden – ohne Änderung der Rechtslage – durch eine Verweisung auf § 200 AO 1977 angepaßt.

3

III. Bedeutung des § 42f

Rechtliche Bedeutung: § 42f bestätigt, modifiziert und ergänzt hinsichtlich der Zuständigkeit und der Mitwirkungspflichten von ArbG u. ArbN die Vorschriften der §§ 193 ff. AO für die LStAußenprüfung. Die Regelung gehört als Verfahrensvorschrift gesetzessystematisch in die AO und nicht in das EStG. Sie ist in ihrem äußeren Zusammenhang dem Abschnitt „Steuerabzug von Arbeitslohn“ zugeordnet.

Wirtschaftliche Bedeutung:

Der LStSonderprüfer hat im Jahre 1997 pro Kopf ein Mehrergebnis von ca. 630 000 DM (Betriebsprüfer: 1,3 Mio. DM, UStSonderprüfer: 2,5 Mio. DM.) erzielt. Die deutliche Zunahme der eingesetzten Prüfer ggü. 1991 um 27 vH hat damit zu einer deutlichen Steigerung der Mehrergebnisse geführt, bei denen es sich nicht wie bei der Betriebsprüfung teilweise um Gewinnverlagerungen handelt:

	Betriebe in Mio	Anzahl Prüfer	Anzahl Prüfungen	Nachforde- rungen	Turnus	Mehrergebnis pro LSt.- Prüfer
1991	2,3	1 725	229 929	0 742 Mio	10,6 Jahre	430 144
1996	2,827	2 155	209 577	1 263 Mio	13,5 Jahre	586 078
1997	2,834	2 197	210 423	1 388 Mio	13,5 Jahre	631 690

Fundstellen: BMF-Nachrichten 17, 19 und 22 aus 1998

4

IV. Geltungsbereich des § 42f

Persönlicher Geltungsbereich: Der LStAußenprüfung gem. § 42f unterliegt jede natürliche oder juristische Person mit Arbeitgebereigenschaft, die einen oder mehrere Arbeitnehmer beschäftigt oder zu beschäftigen scheint (zu Einzelheiten s. Anm. 11). Ob es sich dabei um beschränkt oder unbeschränkt stpfl. ArbN handelt, ist unerheblich. Auch als ArbG tätige private Haushaltungen fallen in den Geltungsbereich des § 42f (vgl. Anm. 11).

Sachlicher Geltungsbereich: § 42f dient der Kontrolle des Steuerabzugs vom Arbeitslohn und erstreckt sich daher grundsätzlich nur auf Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit iSd. § 19. Dabei werden auch pauschal vom ArbG besteuerte Bezüge gem. §§ 40–40b einbezogen.

Geltung in den neuen Bundesländern: In den neuen Bundesländern sind Lohnsteueraußenprüfungen nach § 42f iVm. § 193 AO für Prüfungszeiträume ab dem 3. 10. 90 zulässig (§ 193 AO iVm. Art. 8 des Einigungsvertrags, BGBl. II 1990 S. 889, 892). Zwar sind die lohnsteuerrechtlichen Regelungen des EStG über die Abzugspflichten des ArbG (§ 38 Abs. 3), deren Kontrolle die LStAußenprüfung dient, erst ab dem 1. 1. 91 in Kraft getreten (Kap. IV Sachgebiet B, Abschn. II Nr. 14 der Anlage I zum Einigungsvertrag). Jedoch gilt die Haftungs-vorschrift des § 42d bereits für diejenigen Lohnsteuern, die nach § 20 der „Verordnung zur Besteuerung des Arbeitseinkommens“ der ehemaligen DDR zwi-

schen dem 3. 10. 90 und dem 31. 12. 90 einzubehalten waren (§ 59 Abs. 3). Nach einem Erlaß des FinMin. Thüringen v. 1. 10. 91 (DB 1992 S. 114) soll der Beginn des Prüfungszeitraums für LStAußenprüfungen grundsätzlich auf den 1. 1. 91 festgesetzt werden.

V. Verhältnis des § 42f zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zur AO: Nicht § 42f ist die Rechtsgrundlage für die LStAußenprüfung, sondern § 193 AO. Daneben sind für die LStAußenprüfung auch die §§ 194–207 AO über die allgemeine Betriebsprüfung anwendbar.

Verhältnis zur Betriebsprüfungsordnung (BStBl. I 1987 S. 802): Die BpO sieht die LStAußenprüfung als „besondere Außenprüfung“ an und erklärt ebenso wie Abschn. 148 LStR 1999 nur die §§ 5–12 BpO mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 BpO (Bekanntgabefristen für die Prüfungsanordnung bei Groß- und Mittelbetrieben) sinngemäß für anwendbar (§ 1 Abs. 2 BpO). Ausgeschlossen sind somit insbes. die Vorschriften der §§ 13–19 BpO über die Konzernbetriebsprüfung, die Mitwirkungsrechte des Bundesamtes für Finanzen (§§ 20–24 BpO) sowie die Mindestanforderungen über die Qualifikation der Betriebsprüfer (gehobener Dienst). Nicht einsichtig ist uE, weshalb § 1 Abs. 2 BpO die Vorschrift des § 2 Abs. 3 BpO über die allgemeinen Prüfungsgrundsätze (Prüfung zu Lasten und zugunsten des Stpfl.; Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel und des geringstmöglichen Eingriffs) ebenso wie § 4 Abs. 1 BpO (Umfang der Prüfung nach pflichtgemäßem Ermessen) und § 4 Abs. 3 BpO (Prüfungserweiterung) ausschließt. Die Prüfungsgrundsätze enthalten lediglich Konkretisierungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, der ohnehin bereits von Verfassungen wegen als Ausfluß des Rechtsstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 3 GG, BVerfGE Bd. 36 S. 73, 82) gilt. Der Ausschluß von § 2 Abs. 3, § 4 Abs. 1 und 3 BpO durch § 1 Abs. 2 BpO ist uE somit wegen Verstoßes gegen höherrangiges Recht unwirksam.

VI. Verfahrensfragen

6

Bedeutung und Anfechtung der Anordnung zur LStAußenprüfung: Formelle Voraussetzung einer LStAußenprüfung ist die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung (§ 196 AO). Sie gibt den rechtlichen Rahmen vor, in dem die Folgewirkungen der Außenprüfung, nämlich die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 Abs. 3 AO), die Ablaufhemmung der Festsetzungsverjährung (§ 171 Abs. 4 AO) und die erhöhte Bestandskraft von Prüfungsfolgebescheiden (§ 173 Abs. 2 AO) eintreten. Auch der Ausschluß der Selbstanzeige (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO) tritt nur für diejenigen Steuerarten und Zeiträume ein, die in der Prüfungsanordnung bestimmt sind (BGH v. 15. 1. 88 3 StR 465/87, NJW 1988, S. 3272; für die Festsetzungsverjährung ebenso BFH v. 18. 7. 91 V R 54/87, BStBl. II S. 824).

Ist die Prüfungsanordnung rechtswidrig, muß der Stpfl. mit Einspruch und ggf. Klage gegen sie vorgehen, denn es gilt der Grundsatz, daß rechtswidrig erlangte Außenprüfungsergebnisse nur dann nicht in Prüfungsfolgebescheiden verwertet werden dürfen, wenn die Prüfungsanordnung nichtig oder der Stpfl. erfolgreich gegen die Prüfungsanordnung vorgegangen ist. Wird ohne Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung geprüft oder der sachliche Prüfungsumfang einer Prüfungsanordnung überschritten, muß gegen die Prüfungsfolgebescheide im Rechtsbe-

helfsverfahren vorgegangen werden (BFH v. 24. 2. 89 III R 36/88, BStBl. II S. 445 und v. 4. 10. 91 VIII B 93/90, BStBl. II 1992 S. 59 mwN).

Rechte des ArbG bei der LStAußenprüfung: Die Mitwirkungspflichten des ArbG ergeben sich aus Abs. 2 Satz 1 iVm. § 200 AO. Seine Rechte sind verstreut kodifiziert. Sie wurzeln sämtlich im verfassungsrechtlichen Grundsatz des rechtlichen Gehörs. So hat der ArbG das Recht, bei der Betriebsbesichtigung anwesend zu sein (§ 200 Abs. 3 Satz 2 AO). Bei Beginn der Prüfung hat er das Recht, Auskunftspersonen zu benennen (§ 7 Abs. 1 BpO). Will der Prüfer Betriebsangehörige befragen, die nicht als Auskunftspersonen benannt sind, soll der ArbG rechtzeitig davon unterrichtet werden (§ 7 Abs. 2 BpO). Auf Antrag ist ihm vor der Auswertung ein schriftlicher Bericht über das Ergebnis der Prüfung zuzusenden (§ 202 Abs. 1 AO; gem. Abschn. 148 Abs. 3 LStR obligatorisch), damit Gelegenheit zur Stellungnahme in angemessener Zeit besteht (§ 202 Abs. 2 AO). Sofern sich Änderungen der Besteuerungsgrundlagen ergeben, hat der Stpfl. zudem Anspruch auf Durchführung einer Schlußbesprechung (§ 201 AO). Im Anschluß an eine LStAußenprüfung kann er vom FA eine verbindliche Zusage darüber verlangen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich zu behandeln ist (§ 204 AO; als Überblick Anm. 41). Das Recht auf Erteilung einer Anrufungsauskunft (§ 42 e) wird hierdurch nicht berührt (Abschn. 148 Abs. 5 LStR).

7–9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts für die LStAußenprüfung

I. Durchführung einer LStAußenprüfung („Außenprüfung ... der LSt.“)

10 1. Begriff der und Entscheidung über LStAußenprüfung

Abs. 1 trifft eine sachliche Zuständigkeitsregelung für „die Außenprüfung ... der LSt.“; in der Überschrift zu § 42 f wird verkürzt von LStAußenprüfung gesprochen.

Inhalt und Abgrenzung: Die LStAußenprüfung ist die umfassende und abschließende Überprüfung der Einbehaltung, Anmeldung und Abführung der Lohnsteuern der ArbN. Sie geht einerseits über Einzelermittlungen nach § 88 AO (zB Anfrage nach Arbeitslohn eines ArbN aus besonderem Anlaß) hinaus, unterscheidet sich andererseits von der allgemeinen Außenprüfung durch ihren begrenzten Prüfungsgegenstand (AEAO zu § 193). Wegen ihrer Rechtsfolgen für den Stpfl. (Verjährungsunterbrechung nach § 171 Abs. 4 AO; erhöhte Bestandskraft nach § 173 Abs. 2 AO) muß sie als besonders qualifizierte Maßnahme erkennbar sein (BFH v. 15. 12. 89 VI R 151/86, BStBl. II 1990 S. 526 unter 2. a mwN; v. 5. 4. 84 IV R 244/83, BStBl. II S. 790 v. 25. 11. 97 VIII R 4/94, BFH/NV 1998 S. 759).

Während der LStAußenprüfung ist der Prüfer aus Gründen der Verfahrensökonomie auch befugt, Einzelermittlungen durchzuführen oder zB ein Benennungsverlangen gem. § 160 AO an den Stpfl. zu richten. Dabei muß er deutlich machen,

daß diese Auskünfte nicht mehr in Zusammenhang mit der LStAußenprüfung stehen, sondern stellvertretend für die zuständige Veranlagungsstelle verlangt werden (BFH v. 9. 4. 87 IV R 142/85, BFH/NV S. 689; v. 5. 4. 84 IV R 244/83, BStBl. II S. 790; v. 12. 7. 78 II R 13/75, BStBl. II 1979 S. 250). Die Festsetzungsverjährung wird durch Einzelermittlungen außerhalb der Außenprüfung nicht unterbrochen (§ 171 Abs. 4 AO).

LStAußenprüfung als Ermessensentscheidung: Die Auswahl eines ArbG für die LStAußenprüfung ist eine Ermessensentscheidung des FA (s. auch Anm. 12). Gleichwohl ist eine besondere Begründung nicht erforderlich, sondern es genügt der Hinweis auf die gesetzliche Grundlage. Eine Differenzierung nach „Routineprüfung“ und Prüfungen „außerhalb des üblichen Rhythmus“, die eine besondere Begründung erfordern sollen (BFH v. 2. 9. 88 III R 280/84, BStBl. II 1989 S. 4; TYPKE/KRUSE, AO § 196 Tz. 4), ist uE nicht praktikabel (zutreffend hiergegen BFH v. 2. 10. 91 X R 89/89, BStBl. II 1992 S. 220; FG Münster v. 10. 8. 89, EFG 1990 S. 149, rkr.). Begründet werden muß allerdings, wenn der übliche Prüfungszeitraum von 3 Jahren überschritten wird oder eine Prüfungserweiterung erfolgt (BFH v. 13. 12. 89 X R 83/88, BFH/NV 1990 S. 548).

2. Personenkreis der LStAußenprüfung

11

Die LStAußenprüfung richtet sich an denjenigen, den die Pflicht zur Einbehaltung, Übernahme und Abführung der LSt. trifft, also an den Arbeitgeber (§ 38 Abs. 3 EStG). Die LStAußenprüfung ist zulässig bei allen privaten und öffentlichen ArbG, die ArbN beschäftigen oder zu beschäftigen scheinen.

Arbeitgeberbegriff: Wer ArbG ist, wird im Gesetz selbst nicht definiert. § 1 Abs. 1 und 2 LStDV enthält jedoch eine zutreffende Beschreibung des ArbG-Begriffs in Abgrenzung zur ArbNEigenschaft (BFH v. 14. 6. 85 VI R 150–152/82, BStBl. II S. 661; v. 18. 1. 91 VI R 122/87, BStBl. II S. 409). Danach ist ArbG, wer aufgrund eines gegenwärtigen oder früheren, privaten oder öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses gegenüber einem ArbN weisungsbefugt ist (vgl. BFH v. 8. 9. 82 I B 9/82, BStBl. II 1983 S. 71, 72). Zur Abgrenzung, die in Zweifelsfällen nicht nach einer feststehenden Definition, sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erfolgt, vgl. im einzelnen § 19 Anm. 62 ff. (tabellarische Übersicht über die Abgrenzungskriterien bei GILOY, StVj. 1991 S. 46; vgl. auch BGH v. 4. 11. 98 VIII ZB 12/98 und 54/97, DStR 1998 S. 2020 zu den sog. „Eismann-Verkaufsfahrern“ und § 7 Abs. 4 SGB IV idF ab 1999 mit Kriterien zur Erfassung von Scheinselbständigen). Auch eine GbR kann ArbG im Istrechtl. Sinne sein (BFH v. 17. 2. 95 VI R 41/92, BStBl. II S. 390).

LStAußenprüfung bei potentieller ArbGEigenschaft: Die ArbGEigenschaft braucht bei Beginn der Außenprüfung noch nicht festzustehen. Ziel einer Prüfung kann es auch sein, dem FA Klarheit über eine potentielle Haftungs- oder Steuerschuldnerschaft zu verschaffen (BFH v. 1. 8. 86 VI R 26/85, BFH/NV 1987 S. 77; v. 23. 10. 90 VIII R 45/88, BStBl. II 1991, S. 278). Dies ergibt sich insbes. daraus, daß § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Außenprüfung bereits dann zuläßt, wenn sie die Verpflichtung eines anderen als in § 193 Abs. 1 AO genannten Stpfl. „betrifft“, für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten. Das tut sie auch dann, wenn die ArbGEigenschaft nicht feststeht. Wenn nach Abs. 2 Satz 3 eine Person mit ungeklärtem Arbeitnehmerstatus Auskunftspflichten gegenüber dem Lohnsteueraußenprüfer hat, muß Entsprechendes auch bei ungeklärtem Arbeit-

geberstatus gelten. Für die ArbGEigenschaft müssen allerdings konkrete Anhaltspunkte vorliegen (vgl. BFH v. 23. 10. 90 VIII R 45/88, BStBl. II 1991 S. 278).

LStAußenprüfung bei Beschäftigung von Haushaltshilfen: Haushaltungen mit gering entlohnten Haushaltshilfen sollen nach Abschn. 148 Abs. 3 Satz 2 LStR 1999 „in der Regel“ nicht geprüft werden. Diese, bereits in § 63 der „Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn“ vom 5. 9. 25 enthaltene und seither fortgeschriebene Einschränkung von LStAußenprüfungen ist uE bedenklich u. stellt keinen Beitrag zur Durchsetzung des materiellen Steuerrechts dar (glA TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 42 f Rn. A 3). Eine Regelung, die ein Vertrauen auf Prüfungsverschonung erweckt, darf es nicht geben (TIPKE/KRUSE, § 193 Tz. 8 b). Sie dürfte mitverantwortlich dafür sein, daß eine Vielzahl von Hausangestellten weder lohnversteuert noch sozialversichert werden. Wird der ArbG trotzdem geprüft, kann er sich nicht mit Erfolg auf diese Regelung berufen (ALTHEOEFER in LADEMANN, § 42 f Rn. 6; aA FROTSCHER, EStG, § 42 f Rn. 13, dazu kritisch auch TIPKE, Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung, in: Festschrift 40 Jahre Bundesfinanzakademie, Köln 1992, S. 95, 101).

12 3. Zeitlicher Umfang der LStAußenprüfung

Die Durchführung der LStAußenprüfung als besondere Prüfungsform unterliegt verschiedenen zeitlichen Beschränkungen.

Grundsätze: Der zeitliche Umfang einer LStAußenprüfung steht gem. § 194 Abs. 1 AO im Ermessen der Verwaltung. Eine Ermessensbindung durch Selbstbeschränkung auf die letzten 3 Besteuerungszeiträume seit Abgabe der letzten Steueranmeldung bzw. -erklärung besteht zwar nicht gem. § 4 Abs. 3 BpO (ausgeschlossen durch § 1 Abs. 2 BpO). Gleichwohl sind auch bei der LStAußenprüfung bestimmte Prüfungsgrundsätze zu beachten, die über Art. 3 GG zur Selbstbindung bei der Verwaltung führen (vgl. Nds. FG v. 22. 2. 89, DStR 1989 S. 533: 3-Jahresgrenze; FinMin. NRW v. 13. 4. 81, BB 1981 S. 958: bei Prüfungsbeginn bis zum 30. 6. werden das laufende Kj. + 3 Jahre geprüft, bei Prüfungsbeginn nach dem 30. 6. das laufende Kj. + 2 Jahre).

Erweiterung des Prüfungszeitraums ist nur unter einschränkenden Voraussetzungen zulässig. Zwar gilt § 4 Abs. 3 BpO nicht unmittelbar für die LStAußenprüfung (§ 1 Abs. 2 BpO); nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sind jedoch dieselben Grundsätze anzuwenden wie bei der Betriebsprüfung, so daß eine Erweiterungsmöglichkeit dann besteht, wenn (vgl. auch FinMin. NRW v. 13. 4. 81, BB 1981 S. 958)

- die Besteuerungsgrundlagen nicht ohne Erweiterung des Prüfungszeitraums festgestellt werden können,
- oder nicht unerhebliche Mehrsteuern (über 3000 DM) wahrscheinlich sind (BFH v. 25. 11. 97 VIII R 4/94, BFH/NV 1998 S. 759); vage Vermutungen reichen nicht aus (BFH v. 4. 2. 89 III R 36/88, BStBl. II S. 445),
- oder festgestellt wird, daß der ArbG die LSt. zwar einbehalten, aber nicht abgeführt hat,
- oder der Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit besteht. Die Prüfungserweiterung muß vom FA jeweils begründet werden (BFH v. 13. 12. 89 X R 83/88 BFH/NV 1990 S. 548).

Prüfung verjährter Zeiträume: Eine LStAußenprüfung ist nicht bereits deshalb unzulässig, weil der Prüfungszeitraum verjährt sein kann (BFH v. 23. 7. 85 VIII R

48/85, BStBl. II 1986 S. 433 und v. 4. 11. 87 II R 102/85, BStBl. II 1988 S. 113); denn welche Verjährungsfristen gelten, läßt sich vielfach erst nach Abschluß der Prüfung beurteilen.

Zulässigkeit einer Anschlußprüfung: Sinn der Außenprüfung ist es, im Wege der Steueraufsicht die gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuern herbeizuführen (Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit, BVerfG v. 27. 6. 91, 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991 S. 654, § 85 AO). Da die Verwaltung jedoch wegen fehlender Sach- und Personalmittel nicht in der Lage ist, alle in Betracht kommenden Betriebe gleichmäßig zu prüfen (BTDrucks. VI/1982 S. 160), ist die Auswahl der zu prüfenden Betriebe in das Ermessen der Verwaltung gestellt (§ 5 AO, § 2 Abs. 4 BpO). Die Einräumung von Ermessen beruht daher nicht auf klassischen Gesichtspunkten des Verwaltungsrechts (Auswahl des besten von mehreren geeigneten Mitteln), sondern dient allein dazu, die beschränkten personellen Mittel möglichst effektiv einzusetzen (Mangelverteilung). Eine Außenprüfung darf daher nicht nur für den Fall angeordnet werden, daß konkrete Umstände den Verdacht steuerlicher Unregelmäßigkeiten begründen, sondern bereits dann, wenn Anhaltspunkte vorliegen, die die Erfüllung bzw. Nichterfüllung eines steuerlichen Tatbestands als möglich erscheinen lassen (BFH v. 17. 11. 92 VIII R 25/89, BStBl. II 1993 S. 146 mit Anm. HFR 1993 S. 163). Eine Außenprüfung kann somit auch aus generalpräventiven Gründen nach Gesichtspunkten der Zufallsauswahl angeordnet werden. Ein Anspruch auf eine „Prüfungspause“ nach Maßgabe statistischer Erhebungen über die Prüfungshäufigkeit vergleichbarer Betriebe kann es nicht geben (BFH v. 10. 4. 90 VIII R 415/83, BStBl. II 1990 S. 721). Grenzen der Zulässigkeit ergeben sich lediglich aufgrund des Übermaß-, Willkür- und Schikaneverbots (BFH v. 2. 10. 91 X R 1/88, BStBl. II 1992 S. 274, nur Leitsatz, und v. 2. 10. 91 X R 89/89, BStBl. II 1992 S. 220; vgl. auch die nicht fortgeführte Regelung des Abschn. 63 LStR 1971, wonach der ArbG nicht innerhalb kurzer Zeit mehrmals geprüft werden sollte; zur Prüfung eines Kleinbetriebs nach einjähriger Pause: BFH v. 11. 11. 93 IV R 119/92, BFH/NV 1994 S. 444).

Einstweilen frei.

13

II. Gegenstand der LStAußenprüfung („Einbehaltung oder Übernahme und Abführung der LSt.“)

14

Hauptzweck der LStAußenprüfung: Gemäß Abs. 1 erstreckt sich die durch das BetriebsstättenFA durchzuführende LStAußenprüfung auf die Einbehaltung (§ 38 Abs. 3), Übernahme (§ 41 a Abs. 1 Nr. 1 betr. Pauschalierungsfälle) und Abführung (§ 41 a Abs. 1 Nr. 2) der LSt. Im Rahmen dieses Prüfungsgegenstands untersucht die LStAußenprüfung, ob sämtliche ArbN (auch die nicht ständig Beschäftigten) dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden, ob sämtliche Einnahmen erfaßt sind, ob die Lohnhöhe richtig berechnet ist (zB Überstunden, Nachtarbeitszuschläge), ob die LSt. (einschl. der pauschaliert ermittelten gem. §§ 40–40 b) vollständig und fristgemäß an die FinVerw. angemeldet und abgeführt wurde und ob der ArbG den LStjA zutreffend durchgeführt hat (vgl. dazu auch LStR 148).

Nebenzwecke der LStAußenprüfung: Daneben erstreckt sich die LStAußenprüfung üblicherweise auf folgende Bereiche:

► *den Solidaritätszuschlag* hinsichtlich seiner Einbehaltung, Übernahme und Abführung nach dem SolZG;

► *die Kirchenlohnsteuer* hinsichtlich ihrer Einbehaltung, Übernahme und Abführung. Dies ergibt sich aus einer Verweisung in den Kirchensteuergesetzen auf die Verfahrensvorschriften der AO, zB § 8 KiStG NRW (ebenso HARTZ/MEESSEN/WOLFF, LStRecht, Stichwort „Außenprüfung“; zweifelnd TRZASKALIK in KIRCHHOF/SÖHN, § 42f Rn. 5);

► *Bergmannsprämien* und ihre Gewährung; § 6 BergPG iVm. § 8 BergPDV erklärt § 42f für entsprechend anwendbar;

► *die Arbeitnehmer-Sparzulage* (§ 15 Abs. 5 des 5. VermBG);

Mit der LStAußenprüfung verbundene Prüfungen: Aus verfahrensökonomischen Gründen wird die LStAußenprüfung häufig mit einer Prüfung des Steuerabzugs bei der Aufsichtsratssteuer und bei beschränkt Stpfl. (Sportlern, Artisten, Künstlern etc.; § 50a EStG iVm. § 73 d Abs. 2 EStDV) sowie mit einer Prüfung der Kapitalertragsteuer (§ 50b) verbunden. Da § 42f die Zulässigkeit der Ap. nur an die Prüfung des LStAbzugs ohne weitere Einschränkungen (wie etwa den LStAbzug durch einen „Arbeitgeber“) knüpft und die Einbehaltung der genannten Abzugssteuern verfahrensmäßig weitgehend dem LStAbzug angenähert sind (vgl. § 39 d Abs. 1 Satz 3: die Vorschriften über die Eintragungen auf der LStKarte sind sinngemäß anzuwenden), bestehen uE keine Bedenken gegen dies Handhabung, zumal § 73 d Abs. 2 EStDV die Zulässigkeit von Außenprüfungen bei den Abzugssteuern nach § 50a Abs. 4 voraussetzt.

15 Einstweilen frei.

16 III. Zuständigkeit des Betriebsstättenfinanzamts für Durchführung der LStAußenprüfung

Grundsätze der Zuständigkeitsregelung: Zuständig für die Durchführung der LStAußenprüfung ist gem. § 42f Abs. 1 das BetriebsstättenFA, nicht dagegen das WohnsitzFA des ArbN. § 42f Abs. 1 schafft somit eine Ausnahme zu § 195 Satz 1 AO.

Begriff des Betriebsstättenfinanzamts: § 41 a Abs. 1 Nr. 1 definiert als BetriebsstättenFA das „Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte befindet“. Maßgeblich ist der Betriebsstättenbegriff des § 41 Abs. 2 (s. dazu im einzelnen § 41 Anm. 28 ff.).

Ausnahmen:

► *Auftragsprüfungen:* LStAußenprüfungen werden seit jeher (vgl. § 63 der Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. 9. 25) nicht vom WohnsitzFA des einzelnen ArbN, sondern vom BetriebsstättenFA des ArbG durchgeführt. § 42f verdrängt insoweit die Regelung des § 195 Satz 1 AO, nicht aber Satz 2. Daher kann das zuständige FA ein anderes FA mit der Durchführung der Prüfung beauftragen (Auftragsprüfung, § 195 Satz 2 AO).

► *Betriebsprüfungsfinanzämter:* Auch kann die Landesregierung durch Rechtsverordnung aufgrund § 17 Abs. 2 Satz 3 FVG (BGBl. I 1971 S. 1426) die Außenprüfung auf einzelne BetriebsprüfungsFA (nicht die OFD als Mittelbehörde, BFH v. 21. 4. 93 X R 112/91, BStBl. II S. 649, TIPKE/KRUSE, AO § 195 Tz. 4) konzentrieren (zur Bayerischen Zuständigkeitsverordnung v. 7. 12. 92 im Zus. mit § 50a-Prüfungen vgl. krit. GRAMS, DStZ 1997 S. 77). Die rechtswidrige Beauftragung von der OFD eingegliederten Großbetriebsprüfungsstellen ist jedoch durch die Umwandlung in Finanzämter geheilt worden (BFH v. 30. 8. 94 IX R 42/91, BFH/NV 1995 S. 481). Wenn das Gesetz bei der allgemeinen Betriebsprüfung aus Zweckmäßigkeitsgründen oder zur Konzentrierung des Sachverstands er-

laubt, daß das zuständige FA ein anderes FA mit der Prüfung beauftragt (BFH v. 11. 9. 91 XI R 16/90, BStBl. II 1992 S. 132), ist nicht einsichtig, weshalb bei der LStAußenprüfung etwas anderes gelten soll (ebenso TIPKE/KRUSE, § 195 AO Tz. 4; TRZASKALIK in K/S, § 42 f Rn. 4; KALENBERG/HEILIGENBERG, DB 1989 S. 900; aA FELIX, DB 1989 S. 345 und 902). Auch nach den Motiven (BRDrucks. 700/73) handelt es sich bei § 42 f um eine die §§ 193 ff. AO „ergänzende“ Zuständigkeitsvorschrift und nicht um eine abschließende Spezialregelung. Zum Zuständigkeitswechsel bei Verlegung des Orts der Geschäftsleitung s. § 26 AO und FG Köln v. 28. 6. 90, EFG 1991 S. 110, rkt.

Vornahme durch unzuständiges Finanzamt: Hat ein unzuständiges FA die Prüfungsanordnung erlassen, wird der Mangel nicht nach § 127 AO geheilt, denn bei der Prüfungsauswahl handelt es sich um eine Ermessensentscheidung (BFH v. 25. 1. 89 X R 158/87, BStBl. II S. 483). Die Prüfungsanordnung eines zuständigen FA ist auch dann rechtmäßig, wenn es auf Anregung der OFD gehandelt hat, solange es sich nicht um eine verbindliche Weisung der OFD handelt (FG Köln v. 5. 12. 90, EFG 1991 S. 515, 518, nrkr.; vgl. auch BFH v. 16. 11. 86 VIII R 123/86, BStBl. II 1987 S. 248). Hat das FA die Prüfung von Steuerarten angeordnet, für die es teilweise nicht zuständig ist, ist die Prüfungsanordnung insoweit aufzuheben (BFH v. 25. 1. 89 X R 158/87, BStBl. II S. 483).

Einstweilen frei.

17–20

Erläuterungen zu Abs. 2: Mitwirkungspflichten von ArbG und ArbN bei der LStAußenprüfung

I. Mitwirkungspflicht des ArbG (Satz 1)

1. Umfang der Mitwirkungspflicht

21

§ 42 f Abs. 2 Satz 1 regelt deklaratorisch, daß für die Mitwirkungspflicht des ArbG bei der Außenprüfung § 200 AO gilt, der die allgemeinen Mitwirkungspflichten des § 90 AO für die Außenprüfung ergänzt und modifiziert. Danach hat der ArbG als Stpfl. iSd. § 33 Abs. 1 AO umfassende Mitwirkungspflichten. Zum ArbG-Begriff und dem von der LStAußenprüfung betroffenen Personenkreis s. Anm. 11. Zu den Rechten des ArbG bei der LStAußenprüfung s. Anm. 6.

Vorlage von Unterlagen und Auskunftserteilung: Die Hauptpflicht des ArbG in der LStAußenprüfung besteht darin, die für die LSt. relevanten Aufzeichnungen (Bücher, Geschäftspapiere, Urkunden) herbeizuschaffen und vorzulegen sowie die zum Verständnis erforderlichen Auskünfte zu erteilen (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO). Dies kann auch durch Auskunftspersonen geschehen (§ 200 Abs. 1 Satz 3 AO). Die persönliche Auskunfts- und Mitwirkungspflicht erlischt hierdurch nicht (AEAO zu § 200). Zu den vorzulegenden Unterlagen gehören insbesondere Lohnjournale, Lohn- und Gehaltskonten (§ 7 LStDV), Kassenbuch, LStKarten und Arbeitsverträge, da sich aus ihnen die Grundlagen für die Höhe des Arbeitslohns nebst geldwerter Vorteile ergeben (Sonderzahlungen, Tantiemen, Gratifikationen, Dienstwagen, Jahreswagen, Deputate, Mitgliedsbeiträge für gesellschaftliche Vereine, Zuschüsse jeder Art usw.). Vorzulegen sind auf Anforderung auch betriebliche Aufwandskonten, da sich hieraus zB ergeben kann, daß der ArbG für

den ArbN Reisekosten übernommen hat, die in nicht unerheblichem Maße privat mitveranlaßt sind. Bei Aufzeichnung auf Datenträger sind diese auf Kosten des Unternehmens lesbar zu machen oder auch auszudrucken (§ 147 Abs. 5 AO). Bei Aufbewahrung von Unterlagen im Ausland sind diese herbeizuschaffen (RFH v. 27. 9. 33, RStBl. S. 1188).

Nach § 200 Abs. 2 Satz 2 sind außerdem die „erforderlichen“ Hilfsmittel unentgeltlich bereitzustellen (dazu näher TIPKE/KRUSE, § 200 AO Tz. 13 b). Ein gelegentliches Ortsgespräch zu telefonischen Rückfragen im FA sowie das Parken auf dem Besucherparkplatz kann dem Prüfer nicht verwehrt werden (teilw. wohl enger MÖSBAUER, DB 1998 S. 1304). Kommt der ArbG seinen Mitwirkungspflichten trotz nachdrücklicher Hinweise durch den für die Prüfung zuständigen Sachgebietsleiter nicht nach, so sind diese erzwingbar (§ 328 AO; AEAO zu § 200) oder es ist zu schätzen (§ 162 AO). Bei einer GmbH & Co. KG sind die Mitwirkungspflichten vom Geschäftsführer zu erfüllen (BFH v. 30. 9. 87 IV B 177/86, BFH/NV 1988 S. 415).

Ort der Prüfung: Zur Durchführung der Prüfung hat der ArbG unentgeltlich einen „geeigneten“ (also beheizten und beleuchteten) Raum oder Arbeitsplatz in seinen Geschäftsräumen zur Verfügung zu stellen (§ 200 Abs. 2 AO). Dieser Prüfungsort kommt dem Ziel, sich einen unmittelbaren Eindruck von den betrieblichen Vorgängen zu verschaffen („Außen“-Prüfung) am nächsten und vermeidet die bloße Buchprüfung. Nur in den Geschäftsräumen kann der Prüfer Auskünfte von anderen Arbeitnehmern (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO) und die Besichtigung von Grundstücken und Betriebsräumen (§ 200 Abs. 3 Satz 2 AO) durchführen (vgl. OFD Bremen, FR 1996 S. 75). Erst wenn geeignete Geschäftsräume nicht zur Verfügung stehen, stellt sich die Frage, ob andere mögliche Prüfungsorte (Wohnung des Stpfl., Dienstzimmer des Prüfers, Büro des Steuerberaters) in Betracht zu ziehen sind (§ 200 Abs. 2 Satz 1 AO; FG Ba.-Württ. v. 30. 5. 90, EFG 1991 S. 9, rkr.). Da jedoch der Prüfer bei Verweigerung der Zustimmung des Stpfl. zum Betreten der Wohnung wegen des besonderen Schutzes von Art. 13 GG (Eingriffe nur zur Abwehr gemeiner Gefahr, von Lebensgefahr oder zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit) die Prüfung in der Wohnung nicht durchsetzen kann (§ 200 Abs. 2 AO ist insoweit auf die Anforderungen des GG nicht abgestimmt, TIPKE/KRUSE, § 200 AO Tz. 13), besteht in diesen Fällen ein faktisches Wahlrecht. Bei Prüfung an Amtsstelle muß aber der Stpfl. die Unterlagen auf seine Kosten zum FA bringen und dem Prüfer dort zur Auskunft zur Verfügung stehen (MÖSBAUER, DB 1998 S. 1304). Bei Weigerung, den Prüfungsort zu verlegen, sind Einspruch und Verpflichtungsklage gegeben (vgl. BFH v. 30. 11. 88 I B 73/88, BStBl. II 1989 S. 265).

Duldung einer Betriebsbesichtigung: Der ArbG hat im Rahmen einer LSt-Außenprüfung das Betreten der Geschäftsräume und von Betriebsgrundstücken zu dulden, und zwar während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitsstunden (§ 200 Abs. 3 AO).

22. 2. Grenzen der Mitwirkungspflicht

§ 42f Abs. 2 Satz 1 iVm. § 200 AO sieht für den ArbG eine umfassende Mitwirkungspflicht vor. Grenzen der Mitwirkungspflicht ergeben sich aus dem Prüfungszweck und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (§ 2 Abs. 3 BpO).

Inhalt der Mitwirkungsgrenzen: Die Mitwirkung bei der LStAußenprüfung darf nur insoweit vom ArbG verlangt werden, als sie zur Feststellung des steuer-

lich erheblichen Sachverhalts notwendig, erforderlich, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar ist (BFH v. 15. 9. 92 VII R 66/91, BFH/NV 1993 S. 76 zur Vorlage von Kontoauszügen für mehrere Jahre). Der Umfang der Mitwirkungspflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Ein Mitwirkungsverlangen ist um so eher ermessensfehlerhaft, je belastender die Anordnung ist und um so weniger die Maßnahme für den Prüfungszweck erforderlich erscheint. Gegen eine umfassende Vorlagepflicht kann demnach sprechen, daß der Vortrag des Stpfl. der Lebenserfahrung entspricht und bereits andere Belege für die Richtigkeit der Darstellung des Stpfl. sprechen, so daß Stichproben oder die Beschränkung auf einzelne Jahre als ausreichend angesehen werden können (zur en bloc-Vorlage von Akten und Protokollen von Aufsichtsratssitzungen BFH v. 27. 6. 68 VII 243/63, BStBl. II S. 592), oder daß erhebliche Kosten für eine Herbeischaffung der Belege entstehen würden bei geringer steuerlicher Auswirkung. Andererseits muß beachtet werden, daß der Prüfungszweck darin besteht, die Erklärungen des Stpfl. anhand einer Belegprüfung auf ihre Richtigkeit zu untersuchen. Daher ist nicht erforderlich, daß eine Beleganforderung mit Wahrscheinlichkeit zu Steuernachforderungen führt (FG Nürnberg v. 13. 6. 89, EFG 1989 S. 609, rkr.). Eine Anordnungsverfügung zur Vorlage von Unterlagen ist Ermessensentscheidung und muß begründet werden, damit sie überprüft werden kann. Ansonsten ist sie bereits aus diesem Grunde aufzuheben (BFH v. 15. 9. 92 VII R 66/91, BFH/NV 1993 S. 76).

Rechtsbehelfe: Gegen ermessensfehlerhaftes Verlangen nach Vorlage von Unterlagen sind Einspruch und Anfechtungsklage gegeben (BFH v. 15. 9. 92 VII R 66/91 aaO).

3. Mitwirkungspflicht im Strafverfahren

23

Ergibt sich gegen den ArbG oder seinen gesetzlichen Vertreter ein Straftatverdacht, so darf er erst dann zur Vorlage von Unterlagen, die im Zusammenhang mit der Straftat stehen, aufgefordert werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens bekanntgegeben worden ist (§ 397 Abs. 3 AO). Die Einleitung eines Strafverfahrens führt zwar nicht zu einem Wegfall der Mitwirkungspflicht (§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO), jedoch ist dem grundgesetzlich geschützten Selbstbezeichnungsverbot (BVerfG v. 13. 1. 81 1 BvR 116/77, NJW 1981 S. 1431) insoweit Rechnung getragen, als die Mitwirkungspflichten nicht mehr mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden dürfen (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Mitwirkungspflichten des Stpfl. im Besteuerungsverfahren und sein Mitwirkungsverweigerungsrecht im Strafverfahren stehen somit im Spannungsverhältnis zueinander (zu Einzelheiten s. TIPKE/KRUSE, Vor § 193 AO Tz. 15).

Bei Verweigerung der Mitwirkung durch den ArbG kann der Betriebsprüfer die Auskünfte auch von anderen Betriebsangehörigen einholen (§ 200 Abs. 1 Satz 3 AO).

Einstweilen frei.

24

II. Mitwirkungspflicht der ArbN (Sätze 2 und 3)

25

Erweiterte Mitwirkungspflicht bei LStAußenprüfung: Nach Abs. 2 Satz 2 sind auch die ArbN neben dem ArbG zur Mitwirkung verpflichtet. Diese Mitwirkungspflicht der ArbN im Rahmen einer LStAußenprüfung bedeutet eine Erweiterung ihrer üblichen Mitwirkungspflicht im Rahmen einer Außenprüfung

beim ArbG. Denn nach dem Subsidiaritätsgrundsatz des § 200 Abs. 1 Satz 3 AO wären die ArbN dem Außenprüfer gegenüber nur auskunftspflichtig, wenn der Stpfl. oder seine Auskunftspersonen zu einer umfassenden Auskunftserteilung nicht willens oder in der Lage wären. § 7 Abs. 2 BpO sieht vor, daß der ArbG vor der Befragung von Betriebsangehörigen unterrichtet werden soll, um ihm die Möglichkeit zu geben, andere Auskunftspersonen zu benennen.

► *Gegenstand der Mitwirkungspflicht:* Abs. 2 Satz 2 gestattet dem Prüfer die unmittelbare Befragung der ArbN, soweit es um Art und Höhe ihrer Einnahmen geht. Dies kommt insbesondere dann in Betracht, wenn der ArbG über die Höhe der Einnahmen keine konkreten Kenntnisse besitzt wie bei der Arbeitslohnzahlung durch Dritte (zB Trinkgelder, § 38 Abs. 1 Satz 2). Daneben haben die ArbN die in ihrem Besitz befindlichen LStKarten sowie die Belege über bereits entrichtete LSt. auf Verlangen vorzulegen. Die Subsidiaritätsregel des § 200 Abs. 1 Satz 2 AO gilt daher insoweit bei der LStAußenprüfung nicht.

► *Rechtsbehelfe:* Die Anordnung des Prüfers auf Vorlage von Unterlagen ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt, gegen den Einspruch und Klage gegeben sind. Ist die Anordnung erfüllt worden, kann auf Feststellung der Rechtswidrigkeit geklagt werden, um die Verwertung der gewonnenen Erkenntnisse zu verhindern (BFH v. 26. 1. 84 IV R 96/81, nv.; v. 5. 11. 81 IV R 179/79, BStBl. II 1982 S. 208).

Mitwirkungspflicht potentieller ArbN (Satz 3): Die abweichend zur Grundregelung des § 200 AO bestehenden Mitwirkungspflichten des ArbN bei einer LStAußenprüfung gelten gem. Abs. 2 Satz 3 auch für Personen, bei denen es streitig ist, ob sie ArbN des ArbG „sind oder waren“, also auf aktuell beschäftigten Personen, bei denen die Arbeitnehmereigenschaft zweifelhaft ist und auf ausgeschiedene potentielle Mitarbeiter. Dies entspricht dem Zweck der LStAußenprüfung, Klarheit über die Besteuerungsverhältnisse bei dem für den LSt-Einbehalt betroffenen Personenkreis zu schaffen.

26–30 Einstweilen frei.

Anhang zu § 42f: Wichtige verfahrensrechtliche Folgen einer LStAußenprüfung

I. Rechtswirkungen der LStAußenprüfung

1. Rechtswirkungen beim ArbG

31 a) Ausschluß der Selbstanzeige

Die LStAußenprüfung schließt die strafbefreiende Selbstanzeige aus, sobald der Amtsträger zur Prüfung „erschienen“ ist (§ 371 Abs. 2 AO). Das Erscheinen zur Prüfung ist zeitlich dem Beginn der Prüfung (§ 171 Abs. 4 AO) vorgelagert, durch den die Festsetzungsverjährung unterbrochen wird. Damit ist klargestellt, daß die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung, die für die Wirkung der Selbstanzeige maßgebend ist (s. Anm. 6), oder die Vorbereitung der Prüfung an Amtsstelle noch nicht die Selbstanzeige ausschließen. Dies ist erst dann der Fall, wenn der Prüfer zur Durchführung der Prüfung in den Geschäftsräumen oder bei Prüfung an Amtsstelle zur Mitnahme der Buchführungsunterlagen körperlich erscheint. Auf den Beginn der Prüfungshandlungen kommt es nicht an (OLG Stuttgart v. 22. 5. 89, 3 Ss 21/89 MDR 1989 S. 1017).

b) Unterbrechung der Festsetzungsverjährung

32

Durch den Beginn einer LStAußenprüfung wird die Festsetzungsverjährung für die Änderung der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden LStAnmeldungen des ArbG unterbrochen (§ 171 Abs. 4 Satz 1 iVm. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Beginn ist anzunehmen, wenn der Prüfer ernsthaft die Prüfungshandlungen aufgenommen hat; dies ist Tatfrage im Einzelfall (wegen der Einzelheiten s. die Komm. zu § 171 Abs. 4 AO). Trotz Beginns der LStAußenprüfung wird die Verjährung nicht unterbrochen, wenn das FA die Prüfung gleich nach ihrem Beginn aus Gründen, die sie zu vertreten hat, für länger als sechs Monate unterbricht (§ 171 Abs. 4 Satz 2 AO).

Verjährungsunterbrechung ohne Prüfungsbeginn: Ohne Beginn der LStAußenprüfung wird die Verjährung unterbrochen, wenn der Nichtbeginn durch den Stpfl. veranlaßt ist (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO), z. B. durch Verschiebungsantrag oder aufgrund unberechtigten Anfechtungsklage oder eines unberechtigten Antrags auf Aussetzung der Vollziehung (BFH v. 25. 1. 89 X R 158/87, BStBl. II S. 483).

c) Eintritt der Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO

33

Nach der neueren BFH-Rspr. des BFH führt auch eine LStAußenprüfung zu einer Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO (Urt. v. 31. 8. 90 VI R 78/86, BStBl. II 1991 S. 537; v. 15. 5. 92 VI R 183/88, BStBl. II S. 829 und VI R 106/88, BStBl. II S. 840; v. 17. 2. 95 VI R 52/94, BStBl. II S. 555; zur früheren Rspr. s. BFH v. 30. 8. 88 VI R 21/85, BStBl. II 1989 S. 163 und v. 21. 6. 89 VI R 31/86, BStBl. II S. 909). Die FinVerw. hat sich dieser Rspr. inzwischen angeschlossen (BMF v. 8. 11. 93, BStBl. I S. 922). Daraus folgt: Ist der Steuerfall durch eine LStAußenprüfung geprüft und im Anschluß daran der Vorbehalt der Nachprüfung hinsichtlich der Steueranmeldungen aufgehoben werden, verleiht ihnen die Aufhebung den Rang endgültiger Steuerfestsetzungen (§ 164 Abs. 3 AO). Eine Änderung nach Bekanntwerden neuer Tatsachen (§ 173 Abs. 1 AO) darf daher nur noch bei Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung erfolgen (§ 173 Abs. 2 AO). Auch ein Haftungs- oder Nachforderungsbescheid darf dann nicht mehr in den zeitraumbezogenen Regelungsgehalt der LStAnmeldungen eingreifen (eingehend THOMAS, DStR 1992 S. 839). Gleiches gilt nach einer Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO. Wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben, kann das FA den ArbG selbst dann nicht mehr in Haftung nehmen, wenn im Prüfungsbericht auf die Möglichkeit der späteren Inanspruchnahme für den Fall hingewiesen wurde, daß die ArbN die LSt. nicht entrichten sollten (BFH v. 17. 2. 95 VI R 52/94, BStBl. II S. 555; vgl. dazu FinMin. Sachsen v. 19. 5. 98, DStR 1998 S. 1307). Der Arbeitgeber muß allerdings darauf achten, daß der Vorbehalt vom FA tatsächlich aufgehoben wird, denn ansonsten bleibt er bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung wirksam (BFH v. 15. 12. 94 V R 135/93, BFH/NV 1995 S. 938; aA THOMAS, DStR 1992 S. 1486; SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 42 f EStG Rn. 9).

Die Sperrwirkung des § 173 Abs. 2 AO schließt lediglich spätere Änderungen nach § 173 Abs. 1 AO aus, führt aber nicht zu einem allgemeinen Verwertungsverbot der geprüften Sachverhalte bei anderen Steuerarten (GOSCH, StBp. 1995 S. 91). So kann zB trotz Anerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses im Rahmen einer LStAußenprüfung bei einer späteren Betriebsprüfung der Betriebsausgabenabzug bei der unter Vorbehalt stehenden EStVeranlagung der Eheleute versagt werden (BFH v. 24. 7. 96 X R 123/94, BFH/NV 1997 S. 161) oder es können trotz unbeanstandet gebliebenen LStAbzugs Tantiemen des Gesellschaf-

ter Geschäftsführers bei der GmbH als vGA gewertet werden (FG Rheinl.-Pf. v. 6. 3. 95, EFG 1996 S. 574, rkr).

Eingeschränkte LStAußenprüfung: Die Änderungssperre ergibt sich nicht, wenn die LStAußenprüfung nicht auf eine umfassende, zeitraumbezogene Prüfung der LSt. in einem bestimmten Besteuerungszeitraum angelegt ist, sondern nur abgegrenzte Sachverhalte geprüft werden (ebenso für die UStSonderprüfung, wenn lediglich der Vorsteuerabzug geprüft worden ist, BFH v. 11. 11. 87 X R 54/82, BStBl. II 1988 S. 307 und v. 30. 4. 87 V R 29/79, BStBl. II S. 486; v. 12. 2. 90 V R 183/84 BFH/NV S. 547). Ob dies der Fall ist, ergibt sich allein aus der Prüfungsanordnung, nicht aus einer Anlage zum Prüfungsbericht über geprüfte und nicht geprüfte Sachverhalte (v. BORNHAUPT, FR 1992 S. 739, aA BMF v. 2. 7. 91, BStBl. I S. 654).

34 Einstweilen frei.

2. Rechtswirkungen beim ArbN

35 a) Fragen der Verjährungsunterbrechung

Verjährungsunterbrechung nur bei der LSt.: Wird mit einer Außenprüfung begonnen, bevor die Festsetzungsfrist abgelaufen ist, so wird die Festsetzungsfrist unterbrochen „für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt“ (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO). Die LStAußenprüfung bezieht sich nur auf die richtige „Einbehaltung, Übernahme und Abführung der LSt.“ durch den ArbG (§ 42f Abs. 1), nicht aber auf die Prüfung der individuellen ESt. des ArbN. Daher unterbricht nach neuerer Rspr. des BFH die LStAußenprüfung beim ArbG nicht mehr die Verjährung der ESt. des einzelnen ArbN (BFH v. 15. 12. 89 VI R 151/86, BStBl. II 1990 S. 526; v. 1. 12. 95 VI R 76/91, BStBl. II 1996 S. 239; anders noch BFH v. 13. 8. 75 VI R 90/73, BStBl. II 1976 S. 3). Mit der geänderten Rspr. will der BFH insbesondere dem Grundsatz der Rechtssicherheit Rechnung tragen, wonach die Verjährung in aller Regel nur bei demjenigen unterbrochen wird, der von der unterbrechenden Maßnahme Kenntnis erlangt (vgl. ebenso § 78 c Abs. 1 Nr. 10 und 11 StGB).

Beschränkung der ArbGHaftung: Diese Rspr. hat allerdings eine Beschränkung der ArbGHaftung zur Folge. Da in der AO die Verjährung zum Erlöschen des Steueranspruchs führt (§§ 37, 232 AO), profitiert auch der ArbG hiervon, der mit Verjährungseintritt beim ArbN gem. § 191 Abs. 5 Nr. 1 AO nicht mehr in Haftung genommen werden kann (BFH v. 1. 12. 95 VI R 76/91, BStBl. II 1996 S. 239). § 171 Abs. 4 AO kann damit sein Ziel, bei rechtzeitiger Anordnung einer LStAußenprüfung das Verwaltungsverfahren nicht wegen Verjährungseintritts gegenstandslos werden zu lassen, wegen § 191 Abs. 5 AO nicht erreichen. Es besteht auch kein Anlaß, diese Lücke durch Gesetzesauslegung zu schließen, denn der Gesetzgeber hat einen Referentenentwurf zum AOÄG 1992 zur Änderung des § 191 Abs. 5 Satz 2 AO (Einfügung: „... oder der Haftungsschuldner eine Steuer für Rechnung eines anderen einzubehalten und abzuführen hatte“) nicht übernommen.

36 b) Keine Drittwirkung von Festsetzungshemmnissen beim ArbG zugunsten des ArbN

Werden nach einer LStAußenprüfung beim ArbG neue Tatsachen bekannt, die wegen einer Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO nicht mehr gegenüber dem

ArbG durchgesetzt werden können, ist eine Nachforderung beim ArbN nicht ausgeschlossen. Denn der Zweck des § 173 Abs. 2 AO, Rechtsfrieden bei demjenigen eintreten zu lassen, der sich bereits den Mühen einer Außenprüfung unterzogen hat, schließt eine Auswertung gegenüber Dritten nicht aus (BFH v. 9. 11. 84 VI R 157/83, BStBl. II 1985 S. 191; VON GROLL, DStJG 9 [1986] S. 431, 440; OFFERHAUS, StBp. 1985 S. 70). Etwas anderes gilt nur dann, wenn bei einem ArbN vor der LStAußenprüfung bereits eine Betriebsprüfung vorgenommen wurde. Die erhöhte Bestandskraft der Prüfungsfolgebescide hindert dann auch die Berücksichtigung neuer Erkenntnisse, die bei einer anschließenden LStAußenprüfung beim ArbG gewonnen werden (BFH v. 13. 1. 89 VI R 153/85, BStBl. II S. 447). Auch auf eine dem ArbG erteilte unrichtige Anrufungsauskunft kann sich der ArbN nicht berufen (BFH v. 9. 10. 92 VI R 97/90, BStBl. II 1993 S. 166). Wird eine rechtswidrige Prüfungsanordnung aufgehoben, soll das Verwertungsverbot der bei der Prüfung erlangten Kenntnisse nur zugunsten des ArbG gelten. Eine Auswertung beim ArbN soll nach BFH v. 9. 11. 84 (VI R 157/83, BStBl. II 1985 S. 191, zust. TIPKE/KRUSE, § 196 Tz. 9 a) zulässig sein (uE zweifelhaft, da die „Früchte des verbotenen Baumes“ auch nicht über den Umweg ArbN verwertet werden dürfen).

Einstweilen frei.

37

II. Rechtsfolgen nach Abschluß einer LStAußenprüfung

1. Reaktionsmöglichkeiten des FA

38

Prüfung ohne Mehrergebnis: Führen die Prüfungsfeststellungen im Rahmen einer LStAußenprüfung zu keiner Abweichung von den LStAnmeldungen des ArbG, muß das FA den Vorbehalt der Nachprüfung, unter dem die LStAnmeldungen kraft Gesetzes (§ 168 AO) stehen, aufheben (§ 164 Abs. 3 Satz 3 AO) mit der Folge, daß die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO wirksam wird.

Prüfung mit Mehrergebnis: Führen die Prüfungsfeststellungen zu Abweichungen, ist nach Auswertung der Feststellungen ebenfalls der Vorbehalt der Nachprüfung aufzuheben. Steuernachforderungen kann das FA gegenüber dem ArbG auf vier verschiedene Arten realisieren (eingehend THOMAS, DStR 1992 S. 838):

- ▷ *Änderung von LStAnmeldungen:* Es kann die einzelnen noch unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden LStAnmeldungen nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO ändern (GOSCH, FR 1991 S. 130);
- ▷ *LStHaftungsbescheid:* Es kann einen LStHaftungsbescheid (§ 42 d) erlassen;
- ▷ *Pauschalierungsbescheid:* Es kann einen Pauschalierungsbescheid (§ 40 Abs. 1 Nr. 2, auch Nachforderungsbescheid genannt) erlassen, wenn LSt. in einer größeren Zahl von Fällen nachzuerheben ist und der ArbG die Pauschalierung beantragt hat (mit der gesetzlichen Folge, daß er die LSt. für die ArbN übernehmen muß, § 40 Abs. 3);
- ▷ *ArbGAnerkenntnis:* Eines Haftungsbescheids und Leistungsgebots bedarf es nicht, wenn der ArbG nach Abschluß der LStAußenprüfung ein schriftliches Anerkenntnis über seine Zahlungsverpflichtung abgegeben hat (§ 42 d Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Nachdem der Gesetzgeber mit Wirkung vom 30. 12. 93 durch Einfügung von § 167 Abs. 1 Satz 3 AO das Arbeitgeberanerkenntnis einer Steueranmeldung gleichgestellt hat (StMBG v. 21. 12. 93, BGBl. I S. 2310, 2345), kann seither aus dem Arbeitgeberanerkenntnis auch vollstreckt werden. Die gegenteilige frühere Rspr. des BFH (Urt. v. 14. 11. 86 VI R 214/83, BStBl. II 1987 S. 198) ist daher überholt. Ein Widerruf des Anerkenntnisses ist

nicht möglich, da eine Steueranmeldung nur mit Zustimmung des FA geändert werden kann (§ 168 Satz 2 AO, BTDrucks. 12/5630 S. 98).

39 2. Verhältnis von Nachforderungsbescheid und Änderung der Steuerfestsetzung beim ArbN

Das FA kann die Nacherhebung von LSt. beim ArbN entweder durch Änderung des bereits ergangenen EStBescheids (gem. § 173 AO) durchführen oder durch gesonderten Nachforderungsbescheid. Da Nachforderungsbescheid und EStBescheid dasselbe Ziel verfolgen, nämlich die nach individuellen Merkmalen zu berechnende ESt. zu erfassen, greift der Nachforderungsbescheid in den Regelungsgehalt eines zuvor ergangenen EStBescheids ein. Zur Vermeidung unnötiger Förmlichkeiten wird gleichwohl keine gleichzeitige Änderung des Steuerbescheids für notwendig angesehen, da der Nachforderungsbescheid den Steuerbescheid zumindest konkludent ändert (BFH v. 21. 2. 92 VI R 141/88, BStBl. II S. 565). Eine derartige konkludente Änderung liegt vor, wenn der Nachforderungsbescheid erkennbar auf der Grundlage des Steuerbescheids berechnet worden ist und ein Hinweis auf § 173 AO erfolgt (v. BORNHAUPT, FR 1991 S. 371).

40 3. Zuständigkeit für Nachforderung von Lohnsteuern

Zuständig für die Nachforderung gegenüber „jedem Gesamtschuldner“ (also ArbG und ArbN) ist nach einer LStAußenprüfung grundsätzlich das BetriebsstättenFA (§ 42d Abs. 3 Satz 2). Ist aber bereits ein EStBescheid ergangen, wird wegen des engen Sachzusammenhangs mit der EStFestsetzung für die Nachforderung gegenüber dem ArbN allein das WohnsitzFA des ArbN zuständig (BFH v. 21. 2. 92 VI R 141/88, BStBl. II S. 565; vgl. auch LStR 139 Abs. 3).

III. Bindungswirkung von Vereinbarungen und Auskünften anlässlich einer LStAußenprüfung

41 1. Verbindliche Zusage (§§ 204–207 AO)

Im Anschluß an eine Außenprüfung, also auch die LStAußenprüfung, soll das FA auf Antrag des Stpfl. eine verbindliche Zusage erteilen (wegen der Voraussetzungen siehe § 205 AO; eingehend RICHTER/BREUER, NWB F. 6 S. 3635). Die Möglichkeit zur Beantragung einer LStAnrufungsauskunft (§ 42e) bleibt unbenommen.

Erteilung der Zusage und Bindungswirkung: Zuständig für die verbindliche Zusage ist das für die Auswertung der Prüfungsfeststellungen zuständige FA, also das BetriebsstättenFA (AEAO zu § 204; SCHICK in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, § 204 AO Rn. 5; TIPKE/KRUSE, § 204 AO Tz. 3). Die Zusage ist auch dann wirksam, wenn sie zu Lasten des FA gegen geltendes Recht verstößt (§ 206 Abs. 2 AO), es sei denn, der Stpfl. hat durch Täuschung, Drohung, Bestechung oder in anderer unlauterer Weise auf das FA eingewirkt (§ 207 Abs. 3 AO, § 130 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 AO). Demgemäß kommt es für die Wirksamkeit einer verbindlichen Zusage gem. § 204 AO (anders als nach Treu und Glauben) nicht darauf an, ob der Stpfl. die Rechtswidrigkeit der verbindlichen Zusage kennt oder erkennen konnte. Die Ablehnung der Zusage ist Verwaltungsakt und kann mit einem Einspruch angefochten werden (§ 348 Abs. 1 Nr. 6 AO). Die Erteilung der Auskunft liegt im Ermessen der Behörde. Seitdem durch das StBereinG v. 19. 12. 85

(BGBI. I S. 2436) in § 204 AO „kann“ durch „soll“ ersetzt wurde, ist sie im Regelfall zu erteilen. Ausnahmen gelten, wenn zB die Rechtslage eindeutig ist, die Klärung einer zweifelhaften Rechtslage durch den BFH bevorsteht oder in Angelegenheiten, in denen (wie zB bei Anfragen nach den Grenzen eines Gestaltungs- mißbrauchs) die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht (BMF v. 24. 6. 87, BStBl. I S. 474).

2. Treu und Glauben

42

Auch außerhalb des Anwendungsbereichs von § 204 AO kann sich eine Bindung des FA an Auskünfte während der Außenprüfung nach den Grundsätzen von Treu und Glauben ergeben (BFH v. 13. 12. 89 X R 208/87, BStBl. II 1990 S. 274). Dies ist der Fall, wenn das Vertrauen des Stpfl. in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig ist, daß demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (BFH v. 3. 5. 91 V R 36/90, BFH/NV 1992 S. 221). Da § 204 AO mit seinen strengen Voraussetzungen Maßstäbe setzt, führt nicht bereits jede Äußerung eines Prüfers zur Bindung des FA nach Treu und Glauben.

3. Tatsächliche Verständigung

43

Inhalt und Voraussetzungen: Eine Bindungswirkung nach Treu und Glauben kann sich bei einer im Rahmen der Schlußbesprechung häufig stattfindenden Einigung über schwer aufzuklärende Sachverhalte ergeben (sog. tatsächliche Verständigung, grundlegend BFH v. 11. 12. 84 VIII R 131/76, BStBl. II 1985 S. 354; zur praktischen Bedeutung vgl. SCHICK in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, § 201 AO Rn. 167). Voraussetzung für eine Bindungswirkung ist nach der Rspr., daß an der Schlußbesprechung ein Amtsträger teilnimmt, der für die Entscheidung über den Steueranspruch zuständig ist (BFH v. 23. 5. 91 V R 1/88, BFH/NV S. 846; v. 13. 12. 89 X R 208/87, BStBl. II 1990 S. 274). Dies sollen nach der Rspr. lediglich der Vorsteher, sein Stellvertreter, der Veranlagungs-Sachgebietsleiter und uU der Sachgebietsleiter der Rechtsbehelfsstelle sein (zusammenfassend OFD München, 2. 6. 98, DStR 1635). Andererseits sollen auch mündliche Vereinbarungen wirksam sein (BFH v. 31. 7. 96 XI R 78/95, BStBl. II S. 625).

Stellungnahme: UE muß die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung wie bei der verbindlichen Zusage nach § 205 AO an die *Schriftform* geknüpft werden (SEER in TIPKE/KRUSE, § 85 AO Tz. 60). Die Rekonstruktion einer Schlußbesprechung durch Vernehmung von Zeugen – wie sie BFH v. 31. 7. 96 aaO anspricht – dürfte in der Praxis wenig ergiebig sein. Unnötige Streitigkeiten über die Frage, ob überhaupt und ggf. über welche Punkte eine tatsächl. Verständigung erzielt worden ist, könnten vermieden werden. Nicht jede einvernehmliche beendete Schlußbesprechung enthält eine tatsächliche Verständigung. Das Schriftformerfordernis schützt zudem vor übereilem Abschluß.

Andererseits ist uE auch eine tatsächliche Verständigung, die mit den Sachgebietsleitern der Betriebsprüfungsstellen oder der LStAußenprüfung im Rahmen einer Schlußbesprechung erzielt wird, als wirksam anzuerkennen, denn es kann keinen Unterschied begründen, ob der Vorsteher selbst teilgenommen hat oder er den nach § 9 FAGO geschäftsplanmäßigen Betriebsprüfungs- Sachgebietsleiter mit der Wahrnehmung beauftragt hat. Ansonsten blieben die Ergebnisse oft mühevoller, langwieriger Verhandlungen im Unverbindlichen und es würde der Schlußbesprechung ihre Befriedigungsfunktion beraubt. Würden sich Bevollmäch-

tigte strikt weigern, Schlußbesprechungen durchzuführen, an der (neben dem BP-Sachgebietsleiter) nicht auch zusätzlich der Veranlagungssachgebietsleiter teilnimmt, wäre die Verwaltung zur Umorganisation des gesamten Betriebsprüfungsdienstes veranlaßt (glA FG Hamburg v. 22. 5. 97, EFG 1997 S. 1355, nrkr., Rev. I R 93/97; SEER in TIPKE/KRUSE, § 85 AO Tz. 62 und BB 1999 S. 78; SCHICK in HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, § 201 AO Rn. 174; OFFERHAUS, StBp. 1991 S. 17; IVANEK, DStR 1993 S. 1394). Tatsächliche Verständigungen mit Betriebsprüfern oder Sachbearbeitern unterhalb der Sachgebietsleiter-Ebene sind nicht verbindlich (BFH v. 26. 11. 97 III R 109/93, BFH/NV 1998 S. 808).