

Protokoll zum
121. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 21.06.2013*

Dipl.-Finw., Dipl.-Jur. Diana Klesen

(Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum)

Marion Stiastry, Msc.

(Assistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht,
WU Wien)

**„Die zeitnahe Betriebsprüfung - Kooperation zwischen
Finanzbehörden und Unternehmen
(enhanced relationship)“**

* Dipl.-Jur. Dirk Schäfers, Doktorand am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einleitung	2
A. Die zeitnahe Betriebsprüfung aus deutscher Sicht (Klesen)	2
I. Begriffsbestimmung	3
II. Anstoß für das Beschleunigungsstreben.....	4
1. Praktikabilitätserwägungen.....	5
2. Verfassungsrechtlicher Rahmen der Außenprüfung.....	6
3. Internationaler Einfluss.....	7
III. Entwicklung der „zeitnahen Betriebsprüfung“ in Deutschland.....	8
1. Das Bielefelder Modell	8
2. Das Osnabrücker Modell	9
3. Der nordrhein-westfälische Ländererlass vom 11.6.2008	9
IV. Die Neuregelung des § 4a BpO auf dem Prüfstand – Möglichkeiten und Grenzen „zeitnaher Betriebsprüfung“ in Deutschland	10
V. Fazit	12
B. Horizontal Monitoring in Österreich (Stiastny)	13
C. Diskussion.....	18

Einleitung

Einleitend begrüßt *Prof. Seer* die Teilnehmer des Bochumer Steuerseminars und stellt die beiden Referentinnen vor. Sie würden heute zu dem Oberthema „enhanced relationship“ aus zwei national verschiedenen Perspektiven vortragen. Kooperatives Verwaltungshandeln sei nicht etwa in Deutschland erfunden worden, sondern finde viele Vorbilder im Ausland vor. Zu denken sei vor allem an das sog. „real-time-auditing“ in den USA, das „Horizontal Monitoring“ in Österreich oder auch die Annäherungen („approach“) der OECD an eine verbesserte Beziehung („enhanced relationship“) zwischen Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden. Die Entwicklung in Deutschland hin zu einer zeitnahen Betriebsprüfung beschreibt *Prof. Seer*, als „zögerlich“. In Modellversuchen sei im Rahmen einer Experimentierphase aus den einzelnen Finanzverwaltungen heraus „von unten“ verschiedene Systeme eruiert worden, die im bundeseinheitlichen § 4a der BpO seine vorerst endgültige Form gefunden hätten.

A. Die zeitnahe Betriebsprüfung aus deutscher Sicht (Klesen)

Frau Klesen begrüßt die Teilnehmer und stellt den Ablauf Ihres Vortrags vor, wobei sie vor allem einen Überblick über die sog. „zeitnahe Betriebsprüfung“ in Deutschland geben werde.

Der Vortrag gebe den derzeitigen Zwischenstand ihrer noch nicht fertiggestellten Dissertation zu diesem Thema wider.

Erforderlich sei zunächst eine Begriffsbestimmung, bei der geklärt werde was die „zeitnahe Betriebsprüfung“ überhaupt bedeute. Der Vortrag solle klären, welche Hintergründe dazu geführt hätten, dass die zeitnahe Betriebsprüfung in den Fokus der wissenschaftlichen Diskussion gerückt sei. Sie werde darauf eingehen, wie sich die zeitnahe Betriebsprüfung in den Pilotprojekten der einzelnen Bundesländer entwickelt habe. Vor allem werde abschließend die Neuregelung des § 4a BpO beleuchtet und auf einzelne Problempunkte gesondert eingegangen. Sie freue sich darauf, Anregungen und Praxiserfahrungen in der anschließenden Diskussion zu erhalten.

I. Begriffsbestimmung

Zur Begriffsbestimmung weist *Frau Klesen* zunächst darauf hin, dass der Begriff der „zeitnahen Betriebsprüfung“ kein Gesetzbegriff der Abgabenordnung (AO) sei. § 193 AO verwende den Begriff der „Außenprüfung“ als eine besondere Ermittlungsmaßnahme des Steuervollzugs. Daneben sei in der Praxis der Begriff der „Betriebsprüfung“ gebräuchlich für die Fallgruppe des § 193 Abs. 1 AO. Danach sei eine Außenprüfung bei Steuerpflichtigen zulässig, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, die freiberuflich tätig seien und bei Steuerpflichtigen im Sinne des § 147a AO.

Den Begriff der „zeitnahen Betriebsprüfung“ habe nun bundeseinheitlich die BpO in § 4a² aufgenommen und erstmals definiert. Die Neuregelung sei zum 30.7.2011 mit Wirkung zum 1.1.2012 eingeführt worden. Die BpO stelle eine untergesetzliche, das Ermessen im Sinne der §§ 193, 194 AO lenkende und beschränkende Verwaltungsvorschrift dar, die sich insbesondere auf oben genannte Betriebsprüfungen beziehe.

² § 4a BpO:

(1) Die Finanzbehörde kann Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 für eine zeitnahe Betriebsprüfung auswählen. Eine Betriebsprüfung ist zeitnah, wenn der Prüfungszeitraum einen oder mehrere gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume umfasst.

(2) Grundlage zeitnaher Betriebsprüfungen sind die Steuererklärungen im Sinne des § 150 der Abgabenordnung der zu prüfenden Besteuerungszeiträume (Absatz 1 Satz 2). Zur Sicherstellung der Mitwirkungsrechte des Bundeszentralamtes für Steuern ist der von der Finanzbehörde ausgewählte Steuerpflichtige dem Bundeszentralamt für Steuern abweichend von der Frist des § 21 Absatz 1 Satz 1 unverzüglich zu benennen.

(3) Über das Ergebnis der zeitnahen Betriebsprüfung ist ein Prüfungsbericht oder eine Mitteilung über die ergebnislose Prüfung anzufertigen (§ 202 der Abgabenordnung).

Der Begriff der zeitnahen Betriebsprüfung sei nach Ansicht von *Frau Klesen* vor allem von zwei Elementen geprägt. Zum einen von einem Beschleunigungselement und einem Kooperationsselement.

Bezüglich der zeitlichen Komponente definiert der neue § 4a BpO die Zeitnähe damit, dass es sich um die Prüfung „gegenwartsnaher Besteuerungszeiträume“ handeln müsse und benutze damit selbst einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dieser müsse seine Ausprägung durch die Auslegung noch erfahren. Auch sehe sie eine Verkürzung der Prüfungsdauer als prägendes Merkmal des Beschleunigungselements der zeitnahen Betriebsprüfung.

Zum anderen beinhalte das Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung aber auch ein Kooperationsselement. *Frau Klesen* vertritt dabei die These, dass dieses Kooperationsselement eine ungeschriebene, aber notwendige Voraussetzung für das Gelingen einer zeitnahen Betriebsprüfung darstelle. Das Kooperationsverhältnis basiere auf einer erhöhten Mitwirkungsbereitschaft der Unternehmen.

In negativer Hinsicht grenzt *Frau Klesen* die zeitnahe Betriebsprüfung von anderen, oft missverständlich synonym verwendeten Begriffen ab. Die zeitnahe Betriebsprüfung sei insb. nicht gleichzusetzen mit der vom üblichen 3-Jahres-Turnus abweichenden „Jahrestaktprüfung“, bei der der Prüfungszeitraum jeweils nur einen Besteuerungszeitraum umfasse. Auch sei sie nicht gleichzusetzen mit einer „veranlagungsbegleitenden Betriebsprüfung“. Beide Begriffe seien je nur eine mögliche Variante des weit zu verstehenden Begriffs der zeitnahen Betriebsprüfung.

II. Anstoß für das Beschleunigungsstreben

Im Folgenden zeigt *Frau Klesen* auf, warum und woraus sich die Idee einer zeitnahen Betriebsprüfung in Deutschland entwickelt habe. Seit Mitte der 1990er Jahre habe sich der Trend zur zeitnahen und kooperativen Betriebsprüfung mehr und mehr durchgesetzt. Grund dafür seien mehrere Auslöser.

Die drei Hauptimpulse seien ein Bedürfnis für eine verbesserte Praktikabilität der Außenprüfung, verfassungsrechtliche Vorgaben sowie ein internationaler Einfluss auf die Prüfungsmodalitäten in Deutschland.

1. Praktikabilitätserwägungen

Frau Klesen zeigt zunächst die bisherige Prüfungspraxis bei der Betriebsprüfung auf. Unternehmen bekämen häufig (Dauer-)Fristverlängerungen zur Abgabe der Steuererklärung gewährt, was bereits zu einer zeitlichen Verzögerung führe. Bei Einreichung der Steuererklärung durch die Unternehmen (Deklarationsprinzip) erfolge nach nur überschlägiger Plausibilitätsprüfung eine „automatische Veranlagung“ unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) entsprechend den Angaben in der Steuererklärung. Erst lange Zeit später erfolge eine ex-post Verifikation des deklarierten Sachverhalts. Das Problem liege dabei darin, dass der Rekonstruktionsaufwand mit dem Schwinden der Informationen im Laufe der Zeit steige.

Das Verhältnis zwischen der Finanzverwaltung und dem Unternehmen sei zudem hoheitlich geprägt und werde oftmals als „konfrontativ“ empfunden. Die Betriebsprüfung sei eine Maßnahme der Eingriffsverwaltung. Die Finanzbehörde lege einseitig durch den Verwaltungsakt der Prüfungsanordnung den Umfang und Zeitpunkt der Maßnahme fest. Die Prüfung werde von den Unternehmen als Zusatzbelastung zum laufenden Geschäftsbetrieb aufgefasst. Das belastete Verhältnis lasse sich häufig, jedoch nicht in allen Fällen finden.

Frau Klesen verdeutlicht die Prüfungspraxis grafisch noch einmal anhand eines Zeitstrahls. Zu beachten sei vor allem die lange hinausgeschobene Festsetzungsverjährung. Sei das Jahr der Steuerentstehung z.B. das Jahr 01, so könne bis zur Abgabe einer Steuererklärung zunächst die Anlaufhemmung nach § 170 II Nr. 1 AO bis zu drei Jahre dauern. Die reguläre Festsetzungsfrist würde sodann grundsätzlich weitere vier Jahre betragen, § 169 II Nr. 2 AO. In der Praxis würde die Steuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt. Eine später begonnene Betriebsprüfung würde schließlich die Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist bewirken, wodurch auch der Vorbehalt der Nachprüfung weiter bestehen bleibe, §§ 171 IV, 164 IV AO. Da keine absolute Begrenzung der Festsetzungsfrist im Gesetz vorgesehen sei, werde die Finanzverwaltung nicht zur Eile angetrieben. Die Fälle würden lange „offen“ bleiben und keine materielle Bestandskraft eintreten. Dies führe vor allem zum Problem der Rechtsunsicherheit. Diese Zeitferne sei zwar wohl in der Praxis nicht der Regelfall, trete aber durchaus auf.

Die sich aus der zeitfernen Prüfungspraxis ergebenden Probleme stellt *Frau Klesen* im Folgenden vor:

Es ergäben sich ein gesteigerter Kosten- und Zeitaufwand durch einen erhöhten Rekonstruktionsaufwand wegen erschwelter Beschaffung bereits archivierter Daten, der Einarbeitung in zurückliegende Rechtslagen bei geänderter Steuerrechtslage, Verlust von Informationen und Unterlagen insb. durch Personalfluktuation und damit von historischem Wissen. Des Weiteren bestehe auch ein höheres Risiko durch Rechtsunsicherheit und mangelnder Planungssicherheit wegen fehlender materieller Bestandskraft. Dabei sei das Risiko gleichermaßen auf Seiten der Finanzverwaltung wegen der haushaltsrechtlichen Dimensionen für den Fiskus, als auch auf Seiten des Unternehmens vorhanden. Es bestehe ein unternehmerisches Dispositionshemmnis. Auch Fremdinvestoren würden auf Klarheit über steuerliche „Altlasten“ bestehen. Schließlich bestehe für das Unternehmen die Gefahr von antizyklischer Steuerbelastung durch Steuernachforderungen und nicht kapitalmarktorientierten Nachzahlungszinsen (§ 233a AO). Bei unzutreffender steuerlicher Beurteilung durch das Unternehmen könne es zu einer Perpetuierung von Fehlern über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg kommen. Es bestehe Unsicherheit bei der Ermittlung latenter Steuern (s. § 274 HGB n.F.) und der Aufwand bei der Anpassung der Handels- und Steuerbilanz nach einem zeitfernem Abschluss der Außenprüfung sei erhöht.

Spiegelbildlich würde sich bei einer zeitnahen Prüfung eine „Win-Win“-Situation für den Fiskus und die Unternehmen ergeben. Die Sach- und Rechtslage sei noch präsent, es würden Zeit und Kosten erspart, das Unternehmen würde schnell Rechtssicherheit erhalten, das Nachzahlungs- und Erstattungsrisiko würde verringert und künftige Fehler könnten noch vermieden werden.

Im Einzelfall könne die zeitnahe Betriebsprüfung jedoch auch Nachteile für das Unternehmen darstellen, da kurze Prüfungszeiträume eine häufigere Prüfung bedeuten können und damit Synergieeffekte fehlen können, was zu einer stärkeren Belasten führen könne.

2. Verfassungsrechtlicher Rahmen der Außenprüfung

Zum verfassungsrechtlichen Rahmen der Außenprüfung gibt *Frau Klesen* einen kursorischen Überblick, den sie in ihrer schriftlichen Arbeit weiter ausführe. Es lasse sich zwar ein verfassungsrechtliches Prinzip zeitnaher Besteuerung herleiten. Es gebe aber einen weiten gesetzgeberischen Spielraum. Aus der Verfassung ließe sich aber wohl kein Prinzip zeitnaher Betriebsprüfung ableiten und keinesfalls konkrete, bezifferbare Angaben in Jahren für den Abschluss des Besteuerungsverfahrens ziehen lassen. Auch das Prinzip freiheitsschonender Besteuerung ergebe sich aus der Verfassung. Es würde insbesondere über das Verfahrensermessen der Exekutive Einfluss in die Praxis finden. Vor diesem Hintergrund seien eine zeitnahe Betriebsprüfung und

das Kooperationsverhältnis zwar nicht verfassungsrechtlich zwingend, aber sicherlich zu begründen.

3. Internationaler Einfluss

Ein weiterer auf die Entwicklung der zeitnahen Betriebsprüfung in Deutschland Einfluss nehmender Faktor sei die parallelen Entwicklungen im Ausland. Zu nennen seien zunächst die Bestrebungen der OECD, die zur Entwicklung eines kooperativen Ansatzes zur Verbesserung der Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen (sog. „enhanced relationship“) ermutigen würden. Diese Bemühungen seien von der International Fiscal Association (IFA) unterstützt worden. Dabei bedeute „enhanced relationship“ ein kooperativer Ansatz des Steuervollzugs, eine Veränderung der Art und Weise sowie Häufigkeit der Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden hin zur erhöhten „tax compliance“ sowie zu einer effizienteren Verwaltung, indem beide Seiten offen und partnerschaftlich zusammenarbeiten würden, um durch offene Diskussionen im gegenseitigem Einvernehmen Lösungen zu finden.

Unabhängig von der OECD-Initiative habe es bereits in anderen Ländern Ansätze zum kooperativen Verwaltungsverfahren gegeben, was das Thema in den Fokus wissenschaftlicher Diskussion gebracht habe. Neben Ansätzen z.B. in Australien, Großbritannien und den Niederlanden sei vor allem die kooperativen Instrumente in den USA hervorzuheben. Es sei dort eine Serie von Initiativen zur Vorverlagerung von Betriebsprüfungen gestartet worden, die auf einer kooperativen und transparenten Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Internal Revenue Service (IRS), der amerikanischen Finanzverwaltung, basieren würden. *Frau Klesen* weist dazu kurz auf die Instrumente der „pre-filing agreements“ (PFA) aus dem Jahr 2001 und den „Limited Issue Focused Examinations“ (sog. „LIFE-audit“) aus dem Jahr 2002 hin und widmet sich sodann schwerpunktmäßig dem seit 2005 bestehenden „Compliance-Assurance-Process“ (CAP). Es gehe inhaltlich dabei um eine Betriebsprüfung noch vor Abgabe einer Steuerklärung, die in den USA zu einer Selbstveranlagung führe. Dabei habe der Steuerpflichtige alle relevanten Geschäftsvorfälle offenzulegen. Ein beidseitig bindendes Abkommen („Memorandum of Understanding“) lege die Prüfungsschwerpunkte fest. Das Verfahren werde sodann durch eine abschließende Verständigung („Closing Agreement“ in Form des „Issue Resolution Agreement“) beendet, in dem die geklärten und gelösten Streitpunkte aufgenommen würden. Soweit der Steuerpflichtige die dort getroffenen Vereinbarungen bei der Selbstveranlagung befolge, entwickle die Vereinbarung eine Sperrwirkung für spätere Überprüfungen („Post-Filing Examination“) der Feststellungen.

Die Veränderung beim CAP von einer konfrontativen zu einem kooperativen Verhältnis von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung habe einen wesentlichen Einfluss auf die deutsche Entwicklung hin zur zeitnahen Betriebsprüfung genommen.

III. Entwicklung der „zeitnahen Betriebsprüfung“ in Deutschland

Im Folgenden widmet sich Frau Klesen den Entwicklungen in Deutschland und stellt als Ausgangspunkt kurz den rechtlichen Rahmen der Außenprüfung als Maßnahme des Steuervollzugs dar. Im Besteuerungsverfahren gelte allgemein § 85 AO, als einfachgesetzliche Ausprägung des verfassungsrechtlichen Prinzips der Gesetzmäßigkeit (Art. 2 I, 20 III GG) und Gleichmäßigkeit (Art. 3 I GG) der Besteuerung. Aus § 88 AO ergebe sich die Verfahrensmaxime des Amtsermittlungsgrundsatzes und des Untersuchungsgrundsatzes. Diese würden im Sinne einer sphärenorientierten Mitverantwortung ergänzt durch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, z.B. in § 90 AO. Steuerpflichtiger und Finanzbehörde würden eine Verantwortungsgemeinschaft hinsichtlich der Sachaufklärung in kooperativer Arbeitsteilung bilden. Das Steuerschuldverhältnis sei geprägt von der Kooperationsmaxime.

Diese allgemeinen Verfahrensvorschriften würden ergänzt durch die speziell für die Außenprüfung geltenden §§ 193 ff. AO, die den rechtlichen Rahmen für die Außenprüfung abstecken würden. §§ 193, 194 AO sähen einen Ermessensspielraum hinsichtlich des Prüfungsgegenstandes und des Verfahrens vor. In ihnen enthalten sei die zeitnahe Betriebsprüfung nicht explizit vorgesehen, im Rahmen des Ermessens sei eine solche aber durchaus denkbar. In diesen Ermessensspielraum würden unterhalb des Gesetzes stehende ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften eingreifen, wie z.B. die Betriebsprüfungsordnung (BpO). Das Prinzip der Anschlussprüfungen bei Großbetrieb nach § 3 BpO und des regelmäßig dreijährigen Prüfungszeitraums hätten die zeitferne Prüfungspraxis geprägt. Die AO und die BpO hätten zunächst explizit keine Regelung zur zeitnahen Betriebsprüfung vorgesehen. Es sei jedoch in den einzelnen Bundesländern Modelle, z.B. in Form von Erlassen regional mit auf kleinere Verwaltungseinheiten begrenztem Risiko erprobt worden. Diese Pilotprojekte stellt *Frau Klesen* im Folgenden vor.

1. Das Bielefelder Modell

Mitte der 1990er Jahre sei das sog. „Bielefelder Modell“ in NRW als Vorreiter der zeitnahen Betriebsprüfung vorgestellt worden. Es sei dadurch gekennzeichnet, dass eine Betriebsprüfung auch ohne unterschriebene Steuererklärung auf der Basis vorläufiger Steuererklärung und Bilanzen, aber nach einer Prüfungsanordnung erfolge. Bei unstreitigen Prüfungsfeststellungen werde kein formaler BP-Bericht, sondern nur ein tabellarischer Ergebnisvermerk ohne Begründung der

einzelnen Punkte gefertigt. Beibehalten worden sei in diesem Modell das Prinzip der Anschlussprüfung und der Jahrestaktprüfung. Schon damals habe das Projekt auf einem freiwilligen Kooperationsverhältnis basiert, was sich insbesondere in einer Vereinbarung über die Prüfungsmodalitäten gezeigt habe. Der große Vorteil dieses Modells habe darin bestanden, dass eine unmittelbare und endgültige Veranlagung durch den Veranlagungsbezirk erfolgen könne.

Wegen Zweifel an der Gesetzmäßigkeit sei das Modell eingestellt worden. Kritik sei an diesem Modell insbesondere mit Hinblick auf die Vereinbarkeit mit der Verifikationspflicht der Finanzbehörden und der Abgrenzbarkeit zur unzulässigen Hilfe in Steuersachen geäußert worden.

2. Das Osnabrücker Modell

Das Osnabrücker Modell sei dem Bielefelder Modell sehr ähnlich. Unterschiede ergäben sich vor allem beim verwaltungsinternen Ablauf. Die nicht unterschriebene Steuererklärung des Steuerpflichtigen werde direkt zum Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung weitergeleitet, wodurch die Festsetzungsämter entlastet würden.

3. Der nordrhein-westfälische Ländererlass vom 11.6.2008

Der Erlass des Finanzministeriums von 2008 habe nun von den zwei zuvor genannten Modellen insoweit abgewichen, als dass die unterschriebene Steuererklärung und ein Steuerbescheid vorliegen „sollen“. Auf einen formalen BP-Bericht solle nicht verzichtet werden. Die Auswahl der für die zeitnahe Betriebsprüfung zugelassenen Unternehmen erfolge nicht starr nach Größenklassen, sondern aufgrund einer Einzelfallentscheidung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung. Zugelassen würden jedoch insb. „steuerloyale“ Unternehmen, insb. solche, die keine fragwürdigen Steuergestaltungsmodelle nutzen würden. Dies halte *Frau Klesen* für diskussionswürdig und stellt dieses Auswahlkriterium im Anschluss an die Vorträge zur Diskussion.

Gemeinsam hätten alle drei Modelle, dass sie auf einem der zeitnahen Betriebsprüfung immanenten Kooperationsverhältnis beruhen würden. Es würden Verfahrensverständigungen getroffen, die das Ziel hätten, Rahmenbedingungen für eine gute und effiziente Zusammenarbeit zwischen Prüfern und Unternehmen zu gewährleisten. Sie würden insb. den Ablauf, den zeitlichen Rahmen und Ansprechpartner festlegen sowie Modalitäten des Datenzugriffs regeln. Teilweise würden solche Absprachen zusätzlich eine Klausel enthalten, bei der sich das Unternehmen zu einer „steuerlichen Selbstauskunft“ verpflichte. Dabei solle das Unternehmen selbst, ohne gesonderte Aufforderung Informationen über bedeutende Änderungen offenlegen und aus Unter-

nehmenssicht wesentliche prüfungsrelevante Sachverhalte benennen. Die Steuerliche Selbstauskunft werde zur Grundlage für die Prüfungsschwerpunktauswahl. Während sich der Verifikationsaufwand der Finanzbehörde damit verringere, verschiebe sich die Deklarationspflicht des Unternehmens ggf. über das gesetzlich geforderte Maß der §§ 90 ff. AO hinaus. Dies hält *Frau Klesen* für bedenklich und stellt dies anschließend zur Diskussion.

Die dargestellten Modelle würden Gemeinsamkeiten aufzeigen, aber auch Unterschiede. Nicht alle Modelle seien ohne Kritik geblieben. Einerseits bestehe ein Vorteil im regional isolierten Erproben der besten Vollzugsstrategie mit begrenztem Risiko. Aber im Spannungsfeld dazu stehe das Bedürfnis eines bundeseinheitlichen, gleichheitsgerechten Vollzugs, bei dem ein Mindestmaß an Homogenität gewährleistet werde. Nunmehr lege die bundeseinheitliche Neuregelung des § 4a BpO für nach dem 1.1.2012 angeordnete Außenprüfungen bundeseinheitliche Standards fest, nach denen eine zeitnahe Betriebsprüfung erfolgen könne. Allerdings gebe die ermessenslenkende Vorschrift nur einen Rahmen vor, wobei eine weitergehende Konkretisierung durch Erlasse, OFD-Verfügungen etc. auf Länderebene weiterhin möglich sei. Indem § 4a BpO u.a. das Vorliegen einer vollständigen und unterschriebenen Steuererklärung und die Erstellung eines Prüfungsberichts verlange, sei dem Osnabrücker Modell in Form des dargestellten Pilotprojekts eine Absage erteilt worden. *Frau Klesen* weist noch beispielhaft auf einen neuen Ländererlass Nordrhein-Westfalens vom 10.9.2012 hin, der insb. Konkretisierungen des neuen § 4a BpO vornehme. Zudem stellt sie kurz das Modell einer „kooperativ ausgerichteten Konzernbetriebsprüfung“ der OFD Niedersachsen vor, das seit dem Jahr 2012 erprobt werde. Diskussionswürdig sei hier insb. das im zugehörigen Merkblatt³ verlangte Erfordernis einer „über das gesetzliche Maß hinausgehenden Mitwirkung des Konzerns“ (Merkblatt S.2).

IV. Die Neuregelung des § 4a BpO auf dem Prüfstand – Möglichkeiten und Grenzen „zeitnaher Betriebsprüfung“ in Deutschland

Die Pilotphase der bisher regionalen Modelle habe durch die Einführung des § 4a BpO geendet. § 4a BpO als ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift gebe nun den Rahmen für eine zeitnahe Betriebsprüfung vor. Eine solche sei zulässig zur Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse (§ 194 I 1 AO) und umfasse ein oder mehrere Besteuerungszeiträume. Damit sei eine Jahrestaktprüfung zwar grundsätzlich zulässig. Die Prüfung müsse jedoch verhältnismäßig bleiben,

³ www.ofd.niedersachsen.de/download/63788/Merkblatt_fuer_die_kooperativ_ausgerichtete_Konzernbetriebspruefung.pdf.

was in einem Fall vor dem FG Köln⁴ verneint worden sei. Die zeitnahe Betriebsprüfung umfasse „gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume“. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff sei für das Land Nordrhein-Westfalen durch den Erlass des Finanzministeriums NRW v. 10.9.2012⁵ konkretisiert worden:

„Dabei sind nur die Besteuerungszeiträume als gegenwartsnah anzusehen, bei denen zum Zeitpunkt des vorgesehenen Prüfungsbeginns das letzte Jahr des angeordneten Prüfungszeitraums nicht länger als zwei Jahre zurückliegt und der Prüfungszeitraum zudem nicht mehr als zwei Veranlagungszeiträume umfasst.“

Aus dem eingeräumten Entschließungsermessen in § 4a BpO ergebe sich für den Steuerpflichtigen kein subjektiver Anspruch auf eine zeitnahe Betriebsprüfung (vgl. § 2 III 2 BpO), das Verfahrensermessen ermögliche einen kooperativen Steuervollzug auch durch Verfahrensvereinbarung. In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei ein formaler BP-Bericht nach der Neuregelung zwingend.

Kritisch hinterfragt *Frau Klesen* das Ermessensauswahlkriterium eines „steuerloyalen“ Unternehmens, wie es im Ländererlass NRW v. 10.9.2012 u.a. gefordert werde. Zwar halte sie die Steuervita grundsätzlich als zulässiges Auswahlkriterium im Rahmen eines Risikomanagements. Jedoch sei insb. der Passus diskussionswürdig, dass „keine fragwürdigen Steuergestaltungsmodelle“ genutzt werden dürften. Insgesamt seien nur solche Ermessensauswahlkriterien zulässig, die vom Zweck der Ermächtigungsgrundlage getragen würden.

Im Hinblick auf die Frage, ob eine veranlagungsvorgreifende Betriebsprüfung zulässig sei, erklärt *Frau Klesen*, dass § 4a II BpO eine Steuererklärung fordere, dies aber nach dem Wortlaut der AO nicht vorausgesetzt sei. So sei nach bisheriger Rechtsprechung eine Betriebsprüfung auch zulässig auf der Basis von Schätzungsbescheiden, wenn keine Steuererklärung abgegeben worden sei. Da § 4a BpO keine Veranlagung verlange, sondern nur eine Steuererklärung, sei eine veranlagungsvorgreifende Betriebsprüfung möglich.

Ein Hauptproblem in der Praxis bestehe darin, die Übergangsphase von einer zeitfernen hin zu einer zeitnahen Betriebsprüfung zu bewältigen, auch wenn nicht die Masse der Fälle von extremer Zeitferne betroffen sei. Es würden bei gleichbleibendem Personalbestand an Prüfern dabei

⁴ FG Köln, Beschluss vom 7.7.2009 – Az. 13 V 1232/09, EFG 2009, 1802.

⁵ Az. S 0401–10–V A 5.

grundsätzlich zwei Ansätze diskutiert. Zum einen sei es möglich, weiterhin alle noch ausstehenden Jahre zu prüfen, jedoch die Prüfungsintensität zu reduzieren. Andererseits könne man auch einige Jahre von der Prüfung auslassen, die übrigen aber weiterhin intensiv prüfen. Beide Ansätze hält *Frau Klesen* für vertretbar. Das Prinzip der Anschlussprüfung bei Großbetrieben sei zudem nicht zwingend nach den §§ 193, 194 AO vorgegeben. Wie auch der NRW-Erlass vom 10.9.2012 spricht sich *Frau Klesen* für eine risikoorientierte Fallauswahl zur Prüfung aus, also gegebenenfalls eine Kombination von Schwerpunktbildung und qualifiziertem Absetzen vom Prüfungsplan einiger Besteuerungszeiträume mit geringerem Risiko.

Sodann geht *Frau Klesen* auf rechtliche Probleme im Zusammenhang mit der Verfahrensverständigung und dem Kooperationsverhältnis ein. Es würden sich dabei insb. folgende Fragen stellen, die sie zur anschließenden Diskussion freigebe. Umstritten sei, ob die Verfahrensvereinbarung eine zulässige Handlungsform der Verwaltung darstelle. Sie tendiere dazu, dies zu bejahen, da der Verwaltung insoweit Verfahrensermessen eingeräumt sei. Auch die rechtliche Qualität einer Verfahrensverständigung sei zu erörtern, insbesondere, inwieweit ihr Bindungswirkung zukomme und inwieweit das Vereinbarte (zwangsweise) durchsetzbar sowie gerichtlich überprüfbar sei. Auch seien gleichheitsrechtliche Bedenken gegenüber einer „zeitnahen und kooperativen Betriebsprüfung“ als privilegierendes Incentive für „steuerloyale“ Unternehmen zu untersuchen. Ein großes Problem sehe sie zudem in der oftmals verlangten „Steuerlichen Selbstauskunft“, sofern eine Verpflichtung zur überobligatorischen Mitwirkung verlangt werde, also die Grenzen der §§ 90 ff. AO überschritten würden. Dies sei etwa der Fall, wenn eine Pflicht zur Benennung prüfungsrelevanter Sachverhalte begründet und das Risikomanagement auf das Unternehmen ausgelagert werde. Weitere rechtlich-praktische Probleme seien, dass Grundvoraussetzung die Kooperationsbereitschaft des Unternehmens sei. Allerdings sei Kooperation personalintensiv und Personal kostenintensiv, weshalb eine Kooperationsbereitschaft nicht selbstverständlich sei. Der Kooperationswille müsse jedoch sowohl auf unternehmerischer Seite bei allen Betrieben im Konzern, als auch bei allen Landesfinanzbehörden, die von bundeslandübergreifenden Konzernstrukturen betroffen seien, gegeben sein. Zudem sei trotz der Möglichkeit, Zwangsmittel einzusetzen, eine freiwillige, vertrauensvolle Kooperation (faktisch) nicht erzwingbar. Das „gute Klima“ dürfe durch Rechtsbehelfsverfahren nicht belastet werden, da das Unternehmen sonst ggf. in einen faktischen Rechtsmittelverzicht gedrängt werde.

V. Fazit

Abschließend hält *Frau Klesen* fest, dass die zeitnahe Betriebsprüfung für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen eine Win-Win-Situation sei. Die bundeseinheitliche Beschleunigung

der Betriebsprüfung sei zu begrüßen. Zu bedenken sei jedoch immer, dass ein Kooperationsverhältnis nicht erzwingbar sei und deswegen nicht für jeden Fall tauglich sei. Ihrer Ansicht nach solle das Beschleunigungsstreben durch verfahrensrechtliche Rahmenbedingungen für beschleunigte und kooperative Betriebsprüfungen flankiert werden, indem z.B. die Festsetzungs- und Aufbewahrungsfristen verkürzt werden.

B. Horizontal Monitoring in Österreich (Stiastny)

Frau Stiastny leitet ihren Vortrag mit einem Zitat von Jeffrey Owens aus dem Jahr 2012 ein: „Today, we stand on the threshold of a change in the relationship between tax administration, taxpayers – especially large MNCs which account for the bulk of corporate revenues – and tax advisors. The question is, can we pass over this threshold to move towards a relationship which is more open and one characterized by trust and understanding?“ Dieses stelle den Zweck von Horizontal Monitoring sehr gut dar.

Der Grundgedanke hinter dem Horizontal Monitoring in Österreich gehe zurück auf OECD-Studien zu den Themen „Tax Compliance“ und „Enhanced Relationship“. Sich compliant zu verhalten, bedeute auf Seiten des Steuerpflichtigen, steuerliche Angaben zu machen und diese müssten auch richtig sein.

Zur Umsetzung dieser Studien seien grundsätzlich drei verschiedene Handlungsformen möglich: Die Festlegung einer Charta zwischen Behörden und Steuerpflichtigen, formelle und informelle Vereinbarungen oder einseitig von der Behörde angeordnete Maßnahmen. In Österreich habe man sich dafür entschieden, die proaktive Kooperation zwischen der Finanzverwaltung und Großbetrieben in Form einer begleitenden Kontrolle auf partnerschaftlicher Basis mit Hilfe von formellen und informellen Vereinbarungen zu erreichen. Es sei dazu ein Handbuch geschaffen worden, das als lebendes Arbeitspapier aufzufassen sei. Dies beruhe auf den Grundprinzipien des gegenseitigen Vertrauens, der Offenheit und der Transparenz. Für die Verwaltung in Österreich bedeute Horizontal Monitoring einen großen Paradigmenwechsel von einer ex-post-Verifikation durch eine Außenprüfung hin zu einem kooperativen Ansatz.

Frau Stiastny stellt im Folgenden die Umsetzungen und Modelle in verschiedenen Ländern zur Erreichung einer „enhanced relationship“ vor. Dabei ließen sich die Modellversuche nach den Handlungsformen der Behörde kategorisieren.

- So würden vor allem die Niederlande, USA, Slowenien, Neuseeland und Südkorea einen Ansatz über Vereinbarungen zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen wählen, dem auch Österreich gefolgt sei.
- In Irland hingegen finde sich das Modell einer einseitigen Erklärung durch die Steuerbehörde, zu der der Steuerpflichtige aber zustimmen müsse.
- In Großbritannien und Australien hingegen erfolge ein Risikomanagementprozess. Die Prüfungsintensität hänge hier vom Compliance-Verhalten des Steuerpflichtigen ab. Ähnliche risikoorientierte Modelle würden sich auch Finnland, Norwegen und Schweden finden.
- Spanien und die Schweiz hätten demgegenüber den Weg eines Verhaltenskodex zwischen Steuerpflichtigen und der Verwaltung eingeschlagen.

Die Ziele des Horizontal Monitorings beschreibt *Frau Stiastry* in der Förderung der Tax Compliance und der Gewährung einer zeitnahen und rechtsrichtigen Abgabenerhebung. Zudem sei eine mittelfristigen Ressourcenverlagerung der Finanzverwaltung zu Risikobereichen in den Unternehmen bezweckt, die noch nicht am Horizontal Monitoring teilnahmen. Zudem werde eine Rechts- und Planungssicherheit angestrebt. Dies werde durch eine zeitnahe Abklärung steuerlicher Fragen, also durch die rasche Sachverhaltsklärung, Vorarbeiten und zeitnaher Erledigung erreicht. Weitere Mittel seien die förmlichen und verbindlichen Auskunftsbescide nach §§ 118, 118a BAO sowie die sog. Treu- und Glauben-Auskünfte. Schließlich sei ein Ziel des Horizontal Monitorings die Reduktion der Compliance-Costs.

Die vom Horizontal Monitoring umfassten Abgaben seien sehr umfassend. Sie betreffen Körperschaftsteuer (incl. Prämien), Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und andere Abzugssteuern, Energieabgaben, KFZ-Steuer, Werbeabgabe, Kammerumlage I, Kapitalverkehrsteuern (GesSt), Rechtsgeschäftsgebühren.

Sodann erläutert *Frau Stiastry* den Verfahrensablauf des Horizontal Monitorings. Es beginne mit einer Interessensbekundung seitens des Unternehmens. Voraussetzung für die Teilnahme am Pilotprojekt sei unter anderem, dass die Zuständigkeit für die Großbetriebsprüfung und die Pflicht zur Abschlussprüfung nach § 236 des Unternehmensgesetzbuchs bestehe. Zudem müsse das Unternehmen über ein Steuerkontrollsystem verfügen. Das Steuerkontrollsystem bestehe aus einer umfassenden Risikoanalyse und solle eine kooperative Weiterentwicklung im Rahmen des laufenden Horizontal Monitoring Prozesses erfahren.

Im weiteren Verlauf erfolge eine Abstimmung mit der Projektleitung beim Horizontal Monitoring und eine finanzinterne Abstimmung. Wenn diese einen positiven Abschluss finden würden, so komme es zu einem Erstgespräch, bei dem eine Eingangsprüfung vereinbart werde. Bei der Eingangsprüfung würden nur die noch niemals geprüften Zeiträume geprüft. Bereits vorgenommene Prüfungen (z.B. WP-Prüfungen, Berichte der internen Revision) würden nicht erneut geprüft. Auffälligkeiten würden nur schwerpunktmäßig geprüft. Den rechtlichen Rahmen des Horizontal Monitorings bilde der Abschluss einer Erklärung. Trotz der Bezeichnung „Erklärung“ stelle diese jedoch eine Zweiparteienvereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt dar. Sie werde auf unbestimmte Zeit geschlossen, aber regelmäßig evaluiert. Eine Beendigung sei jedem Beteiligten mit sofortiger Wirkung möglich. Erfolge sie nicht im Konsens, so seien die Parteien jedoch verpflichtet, in einer schriftlichen Mitteilung die Gründe anzugeben. Die Erklärung sei lediglich eine Absichtserklärung. Eine Verankerung im Gesetz sei zunächst noch abzuwarten. Sie löse keine Rechte und Pflichten aus. Somit seien auch Zusagen, die ein Abgabeverpflichteter in einer „Erklärung“ abgebe, nicht verpflichtend und könnten auch nicht eingeklagt werden.

Nehme ein Unternehmen einmal am Horizontal Monitoring Prozess teil, so durchlaufe es einen Qualifizierungsworkshop. Dabei müsse das Unternehmen umfassende Unterlagen bereitstellen. Insbesondere müsste es der Finanzverwaltung einen Einblick in ihre EDV in Form einer Leseberechtigung gewähren. Ebenso seien Aufsichtsratsprotokolle vorzulegen. Daneben habe das Unternehmen die Berichte der internen und externen Revision zur Prüfung von Steuersachverhalten, die Managementletter des Wirtschaftsprüfers oder Bewertungsgutachten sowie Vereinbarungen mit ausländischen Finanzverwaltungen offenzulegen. In regelmäßigen Sitzungen (quartalsweisen Besprechungen) würden die Ergebnisse besprochen und Protokolle angefertigt werden, die beide Seiten unterzeichnen würden.

Die Großbetriebsprüfung kläre die steuerlichen Fragen somit zeitnah ab. Sie bearbeite die Anträge auf Erteilung von Auskunftsbeseiden nach §§ 118, 118a BAO zügig. Sie lege die Vorgangsweisen mit Auswirkung auf Folgeperioden fest, an die sie nur im Rahmen von Treu und Glauben gebunden sei. Das Unternehmen habe auf der anderen Seite das Steuer-IKS fortzuführen.

Frau Stiastry widmet sich nun ausgewählten Problembereichen aus dem Horizontal Monitoring. Es bestünde bei der „Erklärung“ das Problem, inwieweit durch die Offenlegung wichtiger Informationen das Steuergeheimnis gewahrt bleibe. Zu beachten seien das österreichische Daten-

schutzgesetz, die Geheimhaltungspflichten sowie der Grundsatz der Amtsverschwiegenheit. Auch sei noch nicht abschließend geklärt, wie mit Informationen nach einer Kündigung der Vereinbarung zu verfahren sei. Problematisch sei, ob die gewonnenen Informationen im weiteren Verfahren desselben Steuerpflichtigen verwendet, oder ob gar Informationen über Dritte von der Finanzverwaltung genutzt werden dürften. Dies sei noch zu klären.

Ein weiteres Problemfeld bestehe beim Zugang zum Horizontal Monitoring. Die Teilnahme stehe im Ermessen der Behörde. *Frau Stiašny* fordere jedoch, dass es klare Grundlagen geben solle, auf denen die Entscheidung der Projektleitung des Horizontal Monitoring beruhe. Zudem seien im Pilotprojekt nur Großbetriebe erfasst. Aus gleichheitsrechtlicher Sicht sei die Erweiterung auch auf andere Größenklassen zu diskutieren. Auch bei Joint Ventures gebe es Probleme, wenn ein Partner am Horizontal Monitoring teilnehme, der andere jedoch nicht. Es sei zu erörtern, ob Informationen auch über den nichtteilnehmenden Partner gewonnen und verwertet werden dürften.

Frau Stiašny erörtert im Zusammenhang mit dem Horizontal Monitoring die Arten von Auskünften, die die österreichischen Finanzbehörden geben könnten. Allgemein sei darauf hinzuweisen, dass die Auskünfte keine Willens-, sondern nur bloße Wissenserklärungen seien. Gleichwohl seien in vielen Gesetzen Verpflichtungen der Behörden zur Abgabe von Auskünften vorgesehen. Zu nennen seien vor allem Art. 12 ZK, § 90 öEStG (Lohnsteuerauskunft), § 113 BAO und § 57 (3) FinStRG, § 118 BAO/ § 118a BAO. Eine allgemeine Auskunftspflichtung für die gesamte österreichische Verwaltung ergebe sich auch aus § 1 des Auskunftspflichtgesetz für Behörden. Dabei bestünde aber kein Rechtsanspruch auf Beurteilung eines noch zu verwirklichenden Sachverhalts.

Speziell für das Steuerrecht sei daneben das Instrument des Auskunftsbescheids nach § 118 BAO vorgesehen. Es handele sich hierbei um eine bescheidförmliche Auskunft, die sich nur auf die abgabenrechtliche Beurteilung eines im Zeitpunkt des Antrags noch nicht verwirklichten Sachverhalts beziehe. Vornehmlich würden Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreise Inhalt eines solchen Auskunftsbescheides. Es würde ein Verwaltungsbeitrag in Höhe von 1.500 bis 20.000 € erhoben in Abhängigkeit vom Umsatzerlös.

Es sei den Finanzbehörden aber auch möglich, sog. Treu und Glauben Auskünfte zu erteilen. Dies seien formlose Auskünfte, die sich aus der Rechtsprechung des VwGH entwickelt hätten. Das Legalitätsprinzip könne jedoch den Grundsatz von Treu und Glauben überwinden. Der

Grundsatz von Treu und Glauben bringe nur einen Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen im österreichischen Recht. Eine Bindungswirkung hätten wegen der Geschlossenheit des Rechtsquellensystems im österreichischen Recht nur die bescheidförmigen Auskünfte. Nach Einwürfen aus dem *Publikum* erläutert *Frau Stiastry*, dass aus dem Treu und Glauben-Schutz ein Schadensersatzanspruch des Steuerpflichtigen in Höhe des Vertrauensschadens erwachse, wenn entgegen der Auskunft entschieden werde.

Beim Horizontal Monitoring gehe es immer um den Zwiespalt zwischen Offenlegung von Informationen und der Rechtssicherheit. Das Handbuch zum Horizontal Monitoring gehe davon aus, dass Horizontal Monitoring sachverhaltstechnisch klärende Vorarbeit liefern könne, den kostenpflichtigen Auskunftsbescheid aber nicht ersetzen könne.

Des Weiteren beschreibt *Frau Stiastry* das Problem, wie zu verfahren sei, wenn der Steuerbescheid vom im Horizontal Monitoring abgeklärten und in der Vereinbarung fixierten Sachverhalt abweiche. Es sei strittig, ob das Finanzamt an die Entscheidung im Horizontal Monitoring Prozess gebunden sei.

Für die Zukunft stünden diskussionswürdige Änderungen des Horizontal Monitorings an. Es bedürfe einer Änderung der rechtlichen Grundlage. Auch die Definition von Aufnahmebestimmungen müsse klarer strukturiert werden. Schließlich sei eine Erweiterung auch auf SME (small and medium-sized enterprises) zu überdenken.

Eine stufenförmige Rechtserzeugung, also die Schaffung von Gesetzen und Verordnungen zum Horizontal Monitoring, sei erforderlich. Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des österreichischen VwGH zum öffentlich-rechtlichen Vertrag sei das Horizontal Monitoring und die darin enthaltenen Vereinbarungen als individuelle Rechtsquellen im Rechtsquellensystem zu akzeptieren. Daneben spricht sich *Frau Stiastry* dafür aus, die Vereinbarung in die BAO aufzunehmen und sie somit auf eine gesetzliche Grundlage zu stellen. Damit würde sie zu den generellen Rechtsquellen gehören.

Für die Erweiterung des Horizontal Monitorings auch auf SMEs erwägt *Frau Stiastry* eine Orientierung an den Regelungen aus den Niederlanden. Dort würden Steuererklärungen, die durch Anbieter von Steuerdienstleistungen angefertigt worden seien, weniger intensiv geprüft.

Frau Stiastry fasst abschließend zusammen, dass es sich beim Horizontal Monitoring um ein Pilotprojekt handele, und dass es auf einer Kooperation zwischen großen Unternehmen und der Finanzverwaltung basiere. Es gebe auch vergleichbare Konzepte in anderen Ländern. Die Einordnung in juristische Strukturen sei noch nicht hinreichend geklärt. Jedes Unternehmen müsse selbst abwägen, ob die Reduktion der Compliance Costs und die Rechts- und Planungssicherheit schwerer wiegen als die Bereitstellung umfangreicher Unterlagen. *Frau Stiastry* begrüßt es, dass Österreich sich zu diesem Pilotprojekt entschlossen habe.

C. Diskussion

Prof. Seer bedankt sich bei den beiden Referentinnen und möchte einzelne Problempunkte herausgreifen und mit dem Publikum diskutieren. Vor allem interessiere ihn, wie die Regelung des § 4a BpO in der Praxis gelebt werde. Er fragt, nach welchen Kriterien beispielsweise die Auswahl der Unternehmen erfolge.

Herr Wilkesmann schildert seine Eindrücke aus der Praxis. Es würden mit allen Unternehmen Gespräche darüber geführt, ob ein Interesse an einer zeitnahen Betriebsprüfung bestehe. Die Motivation auf beiden Seiten entstehe aus einem Pragmatismus heraus. Die Betriebsprüfung effizient, pragmatisch und zeitnah durchzuführen, sei kein Widerspruch. Zwar gebe es naturgemäß auch Unternehmen, die an der zeitnahen Betriebsprüfung kein Interesse hätten. Die Unternehmen jedoch, zu denen schon gute Kontakte bestünden und mit denen die besten Ergebnisse erzielt würden, würden auch ohne eine schriftliche Vereinbarung schon kooperativ handeln. In Prüfungsrichtlinien und Angeboten seitens der Verwaltung, z.B. Prüfungsschwerpunkte zu vereinbaren, würde der Wunsch nach Zeitnähe schon jetzt berücksichtigt. Die „richtige“ zeitnahe Betriebsprüfung werde bis jetzt nur mit einigen Unternehmen durchgeführt.

Prof. Seer stimmt zu, dass der Kontakt zwischen Großbetrieben und der Finanzverwaltung wegen des Prinzips der Anschlussprüfungen ohnehin sehr gut sei. Er fragt, ob es Unternehmen gebe, die besonders kooperativ seien, oder ob auch alle anderen Unternehmen eine zeitnahe Betriebsprüfung angeboten werde.

Nach Einschätzung von *Herrn Wilkesmann* würde jedes Unternehmen grundsätzlich nach seinem Interesse an einer zeitnahen Betriebsprüfung gefragt. *Herr Loermann* räumt ein, dass die G1-Betriebe in den Schlussbesprechungen regelmäßig auf eine zeitnahe Betriebsprüfung angesprochen würden. Das Interesse sei groß. Es bestehe jedoch ein logistisches Problem auf Seiten der Verwaltung, dem Interesse flächendeckend nachzukommen. Bei kleineren Betrieben finde

fast keine zeitnahe Betriebsprüfung statt, weil es keine Anschlussprüfungen gebe. Man beschränke sich dort auf eine risikoorientierte Fallauswahl.

Prof. Seer sehe eine Möglichkeit darin, dass man auch bei den Großbetrieben vom Prinzip der Anschlussprüfung Abstand nehme und sich auf eine Risikoauswahl beschränke. *Herr Loermann* weist insoweit darauf hin, dass man ohne Absetzungen vom Prüfungsplan in zeitlicher Hinsicht nicht eine zeitnahe Betriebsprüfung erreichen könne. *Prof. Seer* beschreibt die Situation bei G1-Betrieben als eine „Dauerkooperation“ und fragt, wie hingegen die Situation bei kleineren Betrieben aussehe, nach welchen Risikokriterien eine Absetzung erfolgen könne, damit aber rechtzeitig und zeitnah die Steuer festgesetzt werde und gleichwohl schnelle Sanktionen möglich seien.

Herr Loermann skizziert einen Fall aus der Praxis, in dem die Steuerfahndung bereits ermittelt habe. Das Mittel der zeitnahen Betriebsprüfung biete sich hier an, um im Folgejahr den Sachverhalt zeitnah und intensiv zu prüfen, um zu evaluieren, ob der Steuerpflichtige sich nun steuerlich verhalten habe. *Frau Klesen* fragt, inwieweit nach den Praxiserfahrungen solche Unternehmen trotz vorheriger Steuerfahndungsprüfung kooperativ an der anschließend zeitnahen Betriebsprüfung mitwirken würden oder ob sie dann in ihrer Informationsbeschaffung „mauern“ würden. Nach *Herrn Loermann* sei die Betriebsprüfung befugt, im Rahmen ihres Ermessens frei über den Prüfungszeitraum und die Zeit der Prüfung zu entscheiden. Die Betriebsprüfung sei für den Steuerpflichtigen immerhin das weniger eingriffsintensive Mittel gegenüber der Steuerfahndung, weswegen gegebenenfalls eine vergleichsweise höhere Kooperationsbereitschaft gegeben sei.

Frau Kramer berichtet von einem Fall aus der Praxis, in dem sich ein mittelständisches Unternehmen um eine zeitnahe Betriebsprüfung bemüht habe, der Antrag jedoch abgelehnt worden sei. Das Gros der Steuerpflichtigen, die weder zu den G1-Betrieben gehörten noch steuerstrafrechtlich auffällig geworden seien, würden somit faktisch von der zeitnahen Betriebsprüfung ausgeschlossen. *Prof. Seer* geht noch weiter und fragt, ob nicht sogar ein Anspruch der Steuerpflichtigen bestehe. Es müsse belastbare Ermessenskriterien geben.

Herr Loermann erwidert, dass es zunächst eines funktionierenden Risikomanagements bedürfe, um rund 3.500 Fälle in drei Jahren zu erledigen. Die Kapazität für eine zeitnahe Betriebsprüfung müsse also zuerst geschaffen werden. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass selbst bei breiter Absetzung von Fällen, es nicht möglich sei, jedem Steuerpflichtigen eine zeitnahe Betriebsprü-

fung zukommen zu lassen. *Herr Loermann* weist darauf hin, dass die Kapazität natürlich sehr stark von der Absetzungsquote abhängig sei.

Die bis jetzt aufgestellten Ermessenskriterien kritisiert *Herr Dr. Peus*. Besonders kritisiert er das Merkmal der „fragwürdigen Steuergestaltung“. Er frage sich, ob darunter auch legale Steuergestaltungen fallen, bei denen die Gewinne in Niedrigsteuerländer transferiert würden. *Prof. Seer* halte diesen Begriff zwar nicht für subsumierbar. Er gebe jedoch zu bedenken, dass es sich nicht um Tatbestandsmerkmale handle. Eventuell sei im Rahmen eines Risikomanagements auch eine unschärfere Trennung im Sinne von einzelnen Faktoren möglich.

Prof. Seer geht im Weiteren auf die Frage ein, ob eine zeitnahe Betriebsprüfung auch schon vor Abgabe einer Steuererklärung beginnen könne. Er sehe darin kein Widerspruch zu den gesetzlichen Regelungen der AO und würde dies auch begrüßen. De lege ferenda könne sich *Prof. Seer* vorstellen, dass die zeitnahe Betriebsprüfung zu einer Nachschau im Ertragsteuerrecht führen könne. Eine solche gebe es zumindest bereits im Bereich der Umsatzsteuer und auch wohl zukünftig bei der Lohnsteuer.

Der Aspekt der Belohnung des Steuerpflichtigen bei der zeitnahen Betriebsprüfung sei nach *Herrn Loermann* in der Diskussion zu stark bewertet. Zwar könne sich eine Win-Win-Situation bei Vorteilen auf beiden Seiten ergeben. Das Mittel der zeitnahen Betriebsprüfung gebe der Finanzverwaltung aber auch die Möglichkeit, schnell auf Veränderungen beim Steuerpflichtigen zu reagieren, auch wenn dieser kein Interesse an einer jetzigen Kooperation habe. *Prof. Seer* entgegnet, dass die internationalen Vorbilder die Sichtweise eines Kooperationsverhältnisses geprägt hätten. Dies sei auch nicht falsch, stelle aber eben nur eine Seite dar.

Zur Kapazitätsproblematik merkt *Herr Dr. Weckerle* an, dass es nicht nur die Möglichkeit der Absetzung gebe, sondern dass auch die Prüfung an sich gestrafft werden müsse, was selbst bei der zeitnahen Betriebsprüfung nicht immer gelinge. Er schlägt eine Konzentration der Prüfung vor. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass dies in der Praxis bereits geschehe. So werde insbesondere auf die abgekürzte Außenprüfung nach § 203 AO verwiesen. *Prof. Seer* halte diesen Aspekt für interessant, denn § 203 AO habe bis jetzt eher ein „Schattendasein“ geführt. Die abgekürzte Außenprüfung könne ein Mittel zur Erreichung der zeitlichen Nähe der Betriebsprüfung sein. Aus dem *Publikum* wird § 203 AO eher als eine „mentale Selbstbeschränkung“ der Prüfer charakterisiert. Eine Schwerpunktsetzung gebe es schließlich auch in jeder „normalen“

Außenprüfung. *Prof. Seer* stimmt zu, dass die von § 193 AO ideologisch vorgesehene umfassende Intensivprüfung nicht zu bewältigen sei.

Herr Wilkesmann beschreibt das Ziel der GKBP, innerhalb von drei Jahren alle Fälle im Bestand einmal durchzuarbeiten. Die zeitnahe Betriebsprüfung gehöre dabei zu den Elementen der ökonomischen Organisation der Verwaltung. Dazu wird aus dem *Publikum* weiter angemerkt, dass Absetzung nicht bloßes Nichtstun bedeute, sondern eine bewusste Abwägung anhand von Risikoelementen darstelle, weshalb auch von qualifizierter Absetzung gesprochen werde.

Im *Publikum* wird die Anwendbarkeit einer zeitnahen Betriebsprüfung auch auf Einkommensmillionäre diskutiert. *Herr Loermann* relativiert dies als Problem der zeitnahen Betriebsprüfung, da dort kein flächendeckendes Problem der Zeitferne existiere.

Prof. Seer spricht sich dafür aus, dass die zeitnahe Betriebsprüfung kein reines Instrument für die Groß- und Konzernbetriebsprüfung sein solle. Das Prinzip der Anschlussprüfung halte er für den falschen Weg. Er frage sich, ob vielleicht in einigen Jahren die E-Bilanz ein Vehikel sein könne, die Prüfungen sowie die Prüfungsvorbereitung und Fallauswahl zu beschleunigen. Hingegen halte er die Anlage EÜR für eine misslungene Neuerung mit sinnlosem Bürokratieaufwand.

Im Hinblick auf das Verfahren fragt *Frau Kramer* nach der Einbeziehung des Bundeszentralamts für Steuern. Aus ihrer Erfahrung sei die Beteiligung in der Praxis eher hinderlich. *Herr Loermann* gibt zu, dass die Beteiligung anderer Behörden immer mit der Verschiedenheit der zeitlichen Planungen zu kämpfen habe. Der sehr enge Zeitplan der zeitnahen Betriebsprüfung könne dabei Kollisionen hervorrufen.

Prof. Seer fragt, ob von Seiten der Finanzverwaltungen der Länder nicht doch Sympathien für die Einrichtung einer Bundes-GKBP bestünden. Aus dem *Publikum* wird dieser Ansatz als diskussionswürdig begrüßt. *Prof. Seer* gibt jedoch zu bedenken, dass die Chance auf eine solche Einrichtung im Zuge der Wiedervereinigung 1990 nicht genutzt worden sei und seither auf Widerstand der Länder stoße.

Prof. Seer schließt die Diskussion und bedankt sich für die rege Beteiligung. Er halte auch in Bezug auf die zeitnahe Betriebsprüfung den Austausch zwischen Verwaltung, Beraterschaft und Wissenschaft für wichtig.