

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN e.V.

IFSt-Schrift Nr. 467

Tagungsbericht

Tanja Dahlmanns

Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung

23. November 2010

in Berlin

Veranstalter:

Institut Finanzen und Steuern und
Institut der Wirtschaftsprüfer

IFSt INSTITUT FINANZEN
UND STEUERN

Berlin, im Januar 2011

Zitierhinweis:

Dahlmanns, Tagungsbericht zum Kolloquium zur Beschleunigung der
Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 467 (2011)

© Institut Finanzen und Steuern e.V.
Alle Rechte vorbehalten.

Preis: 15,00 €
(darin enthalten 7 % USt = 0,98 €)

ISBN 978-3-89737-011-1

Internet: www.ifst.de

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN e.V.

IFSt-Schrift Nr. 467

Tagungsbericht

Tanja Dahlmanns

Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung

23. November 2010

in Berlin

Veranstalter:

Institut Finanzen und Steuern und
Institut der Wirtschaftsprüfer

IFSt INSTITUT FINANZEN
UND STEUERN

Berlin, im Januar 2011

INHALT

I. Begrüßung (<i>Prof. Dr. Johanna Hey, Köln</i>)	4
II. Probleme und Reformbedarf bei der Betriebsprüfung (<i>WP/StB Dr. Martin Lenz, Düsseldorf</i>)	5
III. Zeitnahe Betriebsprüfung: Modell Niedersachsen	9
1. Perspektive der Finanzverwaltung (<i>StS Cora-Jeanette Hermenau, Hannover</i>)	9
2. Perspektive eines mittelständischen Unternehmens (<i>Dipl.-Kfm. Christof Rekers, Spelle</i>)	11
IV. Modell Nordrhein-Westfalen	14
1. Perspektive der Finanzverwaltung (<i>MR Michael Fahrenbach, Düsseldorf</i>)	14
2. Perspektive eines Unternehmens (<i>RA Robert Risse, Düsseldorf</i>)	17
V. „Horizontal Monitoring“ in den Niederlanden (<i>Theo Schmit, Amsterdam</i>)	19
VI. Instrumentarien für Konsens und Verfahrensbeschleunigung	20
1. Eignung und Grenzen der tatsächlichen Verständigung (<i>StB/WP Prof. Dr. Hubertus Baumhoff, Bonn</i>)	20
2. Mediation (<i>RA/FASr Ralf Herbener, Bitburg</i>)	22
VII. Gesetzlicher Regelungsbedarf (<i>Prof. Dr. Klaus-Dieter Drißen, Düsseldorf</i>)	24
VIII. Diskussion mit den Referenten	27
IX. Fazit	36
<i>Materialien und weiterführende Informationen</i>	38

I. Begrüßung

(*Prof. Dr. Johanna Hey*, Köln¹)

Zunächst begrüßte Frau *Prof. Dr. Johanna Hey*, wissenschaftliche Direktorin des Instituts Finanzen und Steuern, die gemeinsam mit Herrn *Hamannt*, geschäftsführendes Vorstandsmitglied des Instituts der Wirtschaftsprüfer, zum Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung geladen hatte, die Teilnehmer und Teilnehmerinnen.

Frau *Prof. Dr. Hey* zeigte den Rahmen des Kolloquiums im Lichte politischer Vorhaben, laufender Modellversuche und aktueller Rechtsprechung auf. Das Kolloquium fokussiere die Wege und Möglichkeiten, den Gedanken der zeitnahen Betriebsprüfung, wie er im Koalitionsvertrag niedergelegt sei, in die Praxis umzusetzen. Dabei werde auf bereits gesammelte Erfahrungen zurückgegriffen, um insbesondere den Abstand zwischen Veranlagungszeitraum und bestandskräftiger Festsetzung zu verkürzen. Es sei keine Möglichkeit gegeben, seitens der Finanzverwaltung die personellen Ressourcen zu erweitern, andererseits diene eine effektivere Betriebsprüfung nicht weiteren Personaleinsparungen. Vielmehr müsse das Ziel einer zeitnahen, endgültigen Festsetzung der Steuern mit den vorhandenen Ressourcen angestrebt werden. Bereits um dem gesetzlichen Anspruch der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, wie er sich aus § 85 der Abgabenordnung (AO) ergebe, gerecht zu werden, sei eine Kooperation zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen unerlässlich. Gleichzeitig bedeute dies auch eine stärkere Einbindung des Steuerpflichtigen in das Besteuerungsverfahren. Frau *Prof. Dr. Hey* verwies insofern ausdrücklich auf die 37. Berliner Steuergespräche, die unter dem Motto „Kooperationsformen im Besteuerungsverfahren“ am Vortag stattfanden.

Den Verlauf der Veranstaltung skizzierte Frau *Prof. Dr. Hey* im Zusammenhang mit der Vorstellung der geladenen Podiumsgäste, beginnend mit Herrn *WP/StB Dr. Martin Lenz*, Mitglied des IDW Steuerfachausschusses. Herr *Dr. Lenz* werde die Probleme und den Reformbedarf bei der Betriebsprüfung aufzeigen. Im Folgenden werden Modelle der zeitnahen Betriebsprüfung aus Niedersachsen und Nordrheinwestfalen vorgestellt. Hierzu seien Frau *Herme-nau*, Staatssekretärin im niedersächsischen Finanzministerium, und Herr

1 *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln und des Instituts Finanzen und Steuern e.V.

Rekers, Geschäftsführer der Rekers Betonwerke GmbH & Co KG geladen. Das nordrhein-westfälische Modell werden Herr Ministerialrat *Michael Fahrenbach*, Referatsleiter der Außenprüfung im Finanzministerium NRW, sowie Herr *Risse*, Head of Global Tax & Trade Group Henkel AG & Co. KGaA, vorstellen. In den Niederlanden sei die Trennung von Veranlagung und Prüfung bereits überwunden. Ein Blick über die Grenze gewähre hier Herr *Theo Schmit*, Vertreter der niederländischen Philips Electronics N.V. Als Instrumentarien zur allgemeinen Konfliktbewältigung und -vermeidung werden die tatsächliche Verständigung sowie die steuerlich bislang wenig praktizierte, innovative Mediation vorgestellt. Hierzu seien Herr *WP/StB Prof. Dr. Baumhoff*, Mitglied des IDW Arbeitskreis Außensteuerrecht, Herr *WP/StB Schwamberger*, Vizepräsident der Steuerberaterkammer Niedersachsen, Mediator, sowie Herr *RA/FAStR Ralf Herbener*, Bereichsleiter Steuern der Bitburger Gruppe, Wirtschaftsmediator, geladen. Schließlich habe das Finanzgericht Köln aufgezeigt, dass eine Beschleunigung der Betriebsprüfung auch Nachteile für Unternehmen mit sich bringen könne. Grundsätzlich basierten die bisher getesteten Verfahren allerdings auf dem Freiwilligkeitsprinzip. Grenzen der Kooperation ergäben sich zudem aus dem Verifikationsprinzip. Zu der Gesetzes- und Verfassungsmäßigkeit einzelner Vorschläge sowie einem eventuell bestehenden gesetzlichen Reformbedarf nehme schließlich Herr *Prof. Dr. Drißen*, Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Stellung.

II. Probleme und Reformbedarf bei der Betriebsprüfung

(*WP/StB Dr. Martin Lenz*, Düsseldorf²)

Herr *Dr. Lenz* verschaffte den Kolloquiums-Teilnehmern einen Überblick über die aktuellen Problembereiche der Betriebsprüfung und zeigte den bestehenden Reformbedarf auf.

1. Ausgangslage

Wesentliches Merkmal der Betriebsprüfung in Deutschland sei die ausschließliche Konzentration auf bereits abgeschlossene Besteuerungszeiträume. Deklarations- und Verifikationsphase werden klar getrennt. Das heißt,

2 *WP/StB Dr. Martin Lenz* ist Partner von KPMG und leitet dort die Service Line International Corporate Tax Services; er ist Mitglied des IDW Steuerfachausschusses.

Veranlagungsverfahren und Betriebsprüfung werden separat und mit zeitlichem Abstand vorgenommen, wobei sich die Außenprüfung in der Regel auf zurückliegende, abgeschlossene Jahre beziehe. Ziel sei die Aufklärung aller steuerlichen Verhältnisse. Gleichzeitig räume die Abgabenordnung der Finanzbehörde einen Ermessensspielraum ein, was Art und Umfang der Außenprüfung betreffe. So könne die Finanzverwaltung eine oder mehrere Steuerarten und Besteuerungszeiträume prüfen oder gar die Prüfung auf bestimmte Sachverhalte begrenzen. Dieses nach § 194 Abs. 1 S. 2 AO gewährte Auswahlermessen werde durch die Betriebsprüfungsordnung (BpO) beschränkt (Selbstbindung der Verwaltung). Die BpO nimmt eine Einteilung der Betriebe in Größenklassen vor. Anhand dessen werden Prüfungshäufigkeit und Intensität der Außenprüfungen bestimmt. So sollten Großbetriebe anschlussgeprüft werden, das heißt dass der Prüfungszeitraum sich stets nahtlos an den vorhergehenden anschließt. Bei anderen Betrieben soll der Prüfungszeitraum nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen. Auch kürzere Prüfungszeiträume könnten jedoch problematisch sein, wie der Beschluss des Finanzgerichts Köln von 7. Juli 2009 (Az.: V 1232/09) zeige. Aus den Prüfungsgrundsätzen sei zudem zu entnehmen, dass sich die Prüfung auf das Wesentliche und das notwendige Maß zu beschränken habe. Im Zentrum der Betrachtung sollten Sachverhalte stehen, die zu einem endgültigen Steuerausfall bzw. zu bedeutenden Gewinnverlagerungen führen. Aus den Ergebnissen der steuerlichen Betriebsprüfung 2009 werde zum einen deutlich, in welchem unterschiedlichem Turnus Großbetriebe (alle vier Jahre), gegenüber Klein- (alle 26 Jahre) und Kleinstbetrieben (alle 92 Jahre im Durchschnitt) geprüft werden. Zum anderen zeige sich, dass $\frac{3}{4}$ des steuerlichen Mehrergebnisses auf Großbetriebe entfalle. Die Körperschaftsteuer spiele dabei eine erhebliche Rolle, obwohl die Rechtsform der Personengesellschaft in Deutschland häufig anzutreffen sei. Aus praktischer Sicht sei vor allem problematisch, dass im Jahr 2009 3,5 Mrd. € Mehrsteuern auf Nachzahlungszinsen nach § 233a AO entfielen. Dabei sei insbesondere die Steigerung von 46 % binnen zwei Jahren erschreckend. Es könne nicht sein, dass bei Außenprüfungen teils mehr über Zinsimplikationen als über steuerliche Auswirkungen geredet werde.

2. Problembereiche der Betriebsprüfung

Die Auswahl der zu prüfenden Unternehmen stelle die erste Problematik dar. Art. 3 Grundgesetz (GG) gebe als verfassungsrechtlichen Rahmen vor, dass alle Steuerpflichtigen in gleichem Umfang Gegenstand einer Prüfung sein sollen. Tatsächlich werde eine schematische Einteilung in Größenklassen vor-

genommen, deren Prüfungsturnusse erheblich auseinander driften. Ein weiterer Schwachpunkt des aktuellen Prüfungssystems sei der zeitliche Aspekt. Das Verwaltungsverfahren sei durch Festsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung sowie umfangreiche An- und Ablaufhemmungen sehr langsam. Faktisch gebe es keine Begrenzung der Betriebsprüfungsfrist. In der Folge blieben Veranlagungszeiträume offen, so gebe es heute noch Betriebsprüfungen die sich auf Veranlagungszeiträume der 90er Jahre erstreckten. Das Prinzip der zeitnahen Besteuerung werde nicht verwirklicht. Dies verursache zusätzliche administrative Kosten bei den Unternehmen wie auch bei der Finanzverwaltung. Es stelle sich die Frage ob Anschlussprüfungen auch bei Unternehmen mit geringem Steuerausfallrisiko nötig seien oder ob hierdurch nicht unnötig Ressourcen der Finanzverwaltung beansprucht werden.

Zudem sei der Aufwand, Sachverhalte für zurückliegende Veranlagungszeiträume aufzuklären, ungemein größer; man bedenke allein die Fluktuation der Mitarbeiter mit betriebshistorischem Wissen. Um einem Wissensverlust vorzubeugen, stiegen der Dokumentationsaufwand und damit auch die administrativen Kosten an. Letztlich koste die Gewährung des unmittelbaren Datenzugriffs größere Unternehmen häufig Millionenbeträge. Weiterhin sei der Anpassungsaufwand der Bilanz nach erfolgter Außenprüfung zu beachten. Vor allem werde eine Würdigung der Sachverhalte bei zwischenzeitlichen Rechtsänderungen kompliziert, ein Beispiel sei das Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren.

Die Prüfung weit zurückliegender Zeiträume berge ein erhöhtes Maß an Unsicherheit in sich. Rechts- und damit auch Planungsunsicherheit treffe zum einen den Unternehmer. Rückstellungen könnten dieses Risiko nur begrenzt vermindern, zudem steigerten sich diese aufgrund des Zinsrisikos von Jahr zu Jahr. Andererseits treffe die Planungsunsicherheit auch den öffentlichen Haushalt. Zwar mögen erhebliche Nachzahlungszinsen realisiert werden, das eigentliche Ziel bliebe aber eine zeitnahe Steuererhebung.

Weitere finanzielle Risiken entstünden durch fehlerhaft gewürdigte Dauer Sachverhalte, besonders gravierend in Verbindung mit einem antizyklischen Nachzahlen von Steuern. Nicht zuletzt sei auch die Nichtabzugsfähigkeit der Nachzahlungszinsen als Betriebsausgabe zu erwähnen.

Insgesamt führe die missliche Situation zu erhöhtem Konfliktpotential. Dem Steuerpflichtigen stehe es nämlich zur Wahl, sich entweder kooperativ zu zeigen oder die Gegenposition einzunehmen und durch taktisches Verhalten die Prüfung zu erschweren.

Vor allem bei der Sachverhaltsaufklärung werde das Problem deutlich. Zu erwähnen sei hier die Tendenz des Gesetzgebers zur Erweiterung von Zwangsmaßnahmen. Problematisch sei beispielsweise das durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführte Verzögerungsgeld von bis zu 250.000 €. Die Einordnung steuerlicher Konsequenzen weit zurückliegender Sachverhalte, wie sie sich etwa bei der Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags über zehn offene Veranlagungsjahre ergebe, berge Schwierigkeiten und Risiken in sich – insbesondere dann, wenn die Rechtsprechung noch unklar sei. Faktisch würden sich künftig zu erwartende Erkenntnisse aus Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen nur zu Lasten der Unternehmen auswirken. Letztlich erschwere das langsame Verwaltungsverfahren auch eine Abstimmung mit ausländischen Behörden bei grenzüberschreitenden Fallgestaltungen. Im Ausland sei häufig die absolute Verjährung bereits eingetreten, sodass das Unternehmen letztlich dem Risiko einer Doppelbesteuerung ausgesetzt sei.

3. Reformbedarf

Dass Reformbedarf bei der Durchführung von Betriebsprüfungen bestehe, sei in der Politik allgemein anerkannt. Im Koalitionsvertrag vom 26. Oktober 2009 heiße es hierzu, zur Erhöhung der Planungssicherheit von Unternehmen und Verwaltung sei die zeitnahe Betriebsprüfung voran zu bringen. Betriebsprüfungen müssten danach innerhalb von fünf Jahren nach Beginn bzw. dann abgeschlossen sein, wenn eine neue Betriebsprüfung beginne. Dies sei kein sonderlich ambitioniertes Ziel. Gegebenenfalls könne man die fünf Jahre durch drei ersetzen.

Festzuhalten sei, dass die Betriebsprüfung ein belastender Eingriff durch die Finanzverwaltung sei. Dabei gelte der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel. Die Finanzverwaltung müsse Ermessensentscheidungen im Sinne eines geringst möglichen Eingriffs treffen. Ziel einer Reform sollte es demnach sein, den Zeitraum zwischen Abgabe der Steuererklärung und finaler Steuerfestsetzung möglichst zu begrenzen. Es sei eine Selektion zu treffen, welche Unternehmen in welchem Umfang für welche Jahre geprüft werden. Dabei sei kritisch zu hinterfragen, ob tatsächlich eine Prüfung aller Jahre, aller Sachverhalte und aller Steuerarten nötig sei. Zudem stelle sich die Frage, welchen Einfluss die E-Bilanz habe und ob es nicht möglich sei, den Umfang der zu prüfenden Unternehmen durch dieses Instrumentarium einzuschränken.

Eine wesentliche Ursache für die aufgezeigten Problemfelder seien zeitliche Aspekte. Als Lösungsansatz könnte die zeitnahe Betriebsprüfung oder eventu-

ell auch eine Echtzeitprüfung mit erhöhter Bestandskraft der anschließenden Veranlagung in Betracht kommen. Vergleichsfälle fänden sich im Ausland, so etwa der Compliance Assurance Process (CAP) in den USA, welcher allerdings nur etwa 100 Unternehmen umfasse.

Es sei zu hinterfragen, welcher Reformbedarf bei den Verfahrensvorschriften bestehe. Die tatsächliche Verständigung wie auch die Mediation diene der Konfliktlösung. Zudem seien Änderungen der Betriebsprüfungsordnung hinsichtlich der Kriterien der Prüfungsauswahl (Scoring Modell) und der zeitlichen Vorgaben zu überdenken. Weiter sei eine Überprüfung der Zuständigkeiten insbesondere bei Konzernfällen sinnvoll.

III. Zeitnahe Betriebsprüfung: Modell Niedersachsen

1. Perspektive der Finanzverwaltung

(Staatssekretärin Cora-Jeanette Hermenau, Finanzministerium Niedersachsen)

Frau *Staatssekretärin Hermenau* berichtete über die niedersächsischen Erfahrungen mit dem Osnabrücker Modell. Aus ihrer Sicht spiegle der Koalitionsvertrag nur wieder, was uns alle beschäftige. Der demographische Wandel und der Personalmangel in den Behörden erfordere wirtschaftliches Arbeiten, verbunden mit zeitnahen Ergebnissen. Das Steuerrecht lege die Steuerpflicht einseitig auf und fordere zugleich erhebliche Mitwirkungspflichten. Da wundere es kaum, dass Rechtsstreitigkeiten vor Gericht geklärt werden müssten. Als besonders belastend werde der lange Zeitraum zwischen Veranlagungszeitraum und abschließender Festsetzung empfunden. Die Steuerpflichtigen müssten über den gesamten Zeitraum in der Lage sein die tatsächlichen Verhältnisse lückenlos zu dokumentieren und sich gleichzeitig auch gesprächsbereit zeigen. Die durch die Betriebsprüfung bedingte hohe Nachzahlung berge große Risiken in sich. Bei der Suche nach Lösungen dafür, den maßgeblichen Zeitraum bis zur bestandskräftigen Festsetzung zu verringern, sei Ende der 90er Jahre in Nordrhein-Westfalen das Bielefelder Modell als erstes Modell der zeitnahen Betriebsprüfung entwickelt worden. Hierbei wurde auf eine unterschriebene Steuererklärung und einen förmlichen Betriebsprüfungsbericht verzichtet. Wegen rechtlicher Bedenken sei das Modell allerdings eingestellt worden. Zahlreiche andere Modelle, wie das Münsteraner oder das Darmstädter Modell, seien entwickelt worden und befänden sich teilweise noch in der Probephase. In Niedersachsen werde nach Pilotieren unterschiedlicher Modelle hauptsächlich das Osnabrücker Modell praktiziert. Für den

Steuerpflichtigen bestehe freiwillig die Möglichkeit, sich vor Abgabe einer unterschriebenen Steuererklärung prüfen zu lassen. Damit greife es den Kerngedanken des Bielefelder Modells auf. Die Verfahrensweise sei einfach und zugleich äußerst praxisgerecht. Bescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung und Änderungsbescheide entfielen. Es sei nur ein einziger Steuerbescheid erforderlich. Ein neuer Aspekt des Osnabrücker Modells sei die Entlastung der Festsetzungsfinanzämter. Die nicht unterschriebene, aber komplett ausgefüllte Steuererklärung gehe unmittelbar beim Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ein. Am Ende der Prüfung stünde die unterschriebene Steuererklärung, sodass auf einen Betriebsprüfungsbericht verzichtet werden könne. Man arbeite vertrauensvoll und freiwillig zusammen, durch Verständigungen im Vorfeld sei ein Rechtsbehelfsverfahren in der Regel entbehrlich. Die scheinbar marginalen Veränderungen zum Bielefelder Modell seien tatsächlich bedeutend. Die Resonanz der Beteiligten sei positiv. Das Modell habe sich als praxisnah erwiesen, führe zu Planungs- und Rechtssicherheit sowie zu Rationalisierungseffekten auf beiden Seiten. Die Rechtssicherheit fördere zudem die Bonität der Unternehmen und deren Investitionsbereitschaft.

Leider sei die „Begeisterung“ über das Osnabrücker Modell nicht ungeteilt vorhanden. Steuerrecht basiere auf Bundesrecht, als zwischen Bund und Ländern abgestimmten Regeln. Es bestehe die verfahrensrechtliche Vorgabe der gleichmäßigen Steuerfestsetzung, daher sei sich Niedersachsen bewusst, dass ein Alleingang nicht möglich sei. Auch das Bielefelder Modell habe keine Mehrheit gefunden. Beiden Modellen werde entgegengehalten, dass nur eine unterschriebene Steuererklärung die Verantwortlichkeit klar mache und nicht allgemein auf einen Betriebsprüfungsbericht verzichtet werden könne. Der Sinn und Zweck der Betriebsprüfung als Verifikationsinstrument spreche zudem gegen eine Prüfung im Veranlagungsverfahren. Eine Veränderung der BpO – wie geplant – würde wohl „das Aus“ für das Osnabrücker Modell bedeuten.

Die bisherige Gesetzeslage lasse allerdings eine Außenprüfung auch dann zu, wenn keine Steuererklärung vorliege, so beispielsweise in Schätzungsfällen. Das Osnabrücker Modell setze auf Tax Compliance. Das bedeute keine besondere Großzügigkeit gegenüber den Steuerpflichtigen, sondern primär eine Verantwortung beider Seiten gegenüber dem Staat. Man könne allerdings davon ausgehen, dass ein seriöses und gesundes Unternehmen, das die zeitnahe Betriebsprüfung wünsche, nicht zugleich absichtlich gegen geltendes Recht verstoße.

Nach den bestehenden gesetzlichen Vorschriften sei weiterhin nicht zwingend ein Betriebsprüfungsbericht nötig. Ein formloser Bericht oder eine Tabelle reichten aus.

Sollte eine strafrechtlich relevante Situation auftreten, werde das Osnabrücker Modell sofort abgebrochen.

Sei rechtlich tatsächlich eine unterschriebene Steuererklärung vor Prüfungsbeginn notwendig, wären die niedersächsischen Unternehmen auch hierzu bereit. Weiter könne man die BpO dahingehend ändern, so Frau *Staatssekretärin Hermenau*, dass ein Betriebsprüfungsbericht ausdrücklich auch bei zeitnaher Betriebsprüfung anzufertigen sei. Allerdings müsse man sich der Kosten bewusst sein. Sie selbst werde weiter für das Osnabrücker Modell in der jetzigen Form werben und auch beantragen, es als Diskussionspunkt in die Tagesordnung der Finanzminister-Konferenz aufzunehmen. Durch das Osnabrücker Modell sei man dem gemeinsamen Ziel einer effizienten, bürgernahen Verwaltung einen gewaltigen Schritt näher gekommen. Sie hoffe, dass ein länderübergreifender Konsens so gestaltet werde, dass dieser Weg gangbar bleibt.

2. Perspektive eines mittelständischen Unternehmens

(Dipl.-Kfm. Christof Rekers, Spelle³)

Herr *Rekers* stellte die Erfahrungen mit dem Osnabrücker Modell aus der Sicht des mittelständischen Familienunternehmens *Rekers Betonwerke GmbH & Co. KG* dar. Die Firma *Rekers* habe im Jahre 2009 an vier deutschen Standorten in den Geschäftsbereichen Betonwaren, Winkelstützwände, Beton-Fertigaragen und Betonfertigteilen einen Umsatz von knapp über 100 Mio. € erzielt. Anhand unterschiedlicher Projekte der Firma hat Herr *Rekers* die Problematik einer zeitlich versetzten Betriebsprüfung dargestellt. So seien bei einem Tunnelbau in Köln 130 Tonnen Beton verwendet worden. An dem Projekt sei zwei Jahre lang gearbeitet worden, wobei jeweils am Jahresende notwendigerweise eine Bewertung zu erfolgen hatte. Diese Bewertung nach vier oder fünf Jahren als richtig oder falsch einstufen zu wollen, sei aus seiner Sicht äußerst problematisch.

a) Einführung der „zeitnahen Betriebsprüfung“

Im Jahr 2004 sei letztmals eine Außenprüfung für den regelmäßigen Prüfungszeitraum von fünf Jahren (1999-2004) bei der Firma *Rekers Beton-*

³ *Dipl.-Kfm. Christof Rekers* ist Geschäftsführer der *Rekers Betonwerk GmbH & Co. KG*.

werke GmbH & Co. KG erfolgt. Im Jahr 2006 habe sich die Geschäftsführung nach einem Gespräch mit der Finanzbehörde, vermittelt durch den Wirtschaftsprüfer, für die Durchführung der zeitnahen Betriebsprüfung entschieden. Die Rekers Betonwerke GmbH & Co. KG sei ausgewählt worden, weil sie in der Vergangenheit nicht negativ aufgefallen und Erklärungen stets zeitnah eingereicht habe. Zudem habe auch der Steuerberater dem Projekt der zeitnahen Betriebsprüfung positiv gegenüber gestanden. Anders als in dem vom Finanzgericht Köln zu entscheidenden Fall, habe sich das Unternehmen freiwillig für die zeitnahe Betriebsprüfung entschieden, insbesondere um frühzeitig Rechtssicherheit zu erlangen. Noch in 2006 habe man ein Auftaktgespräch mit dem Finanzamt für Großbetriebsprüfung Osnabrück geführt. 2007 habe eine Aufholprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 stattgefunden. Im Jahr 2008 sei dann die erste zeitnahe Betriebsprüfung für das Geschäftsjahr 2007 gefolgt. Sie habe mit einem bestandskräftigen Steuerbescheid 2007 geendet, sodass die Prüfungsfeststellungen bereits bei Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31.12.2008 eingearbeitet werden konnten. Den Prüfungsturnus habe man auch für die folgenden Geschäftsjahre beibehalten; so sei im Jahre 2009 das Geschäftsjahr 2008 geprüft worden – und so weiter.

b) Ablauf der zeitnahen Betriebsprüfung

Die Handelsbilanz 2007 sei sehr zeitnah aufgestellt worden, so habe bereits am 8. Februar 2008 ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers vorgelegen. Im Mai/Juni 2008 habe man diese zusammen mit einer Selbstauskunft sowie den Steuerbilanzen und Steuererklärungen 2008 als Entwurf an das Finanzamt für Großbetriebsprüfung Osnabrück weitergeleitet. Nach nur knapp drei Wochen Betriebsprüfung habe im Juli 2008 eine Besprechung der Prüfungsergebnisse stattgefunden, auf welche man in den Folgejahren habe verzichten können. Anschließend seien endgültige Steuererklärungen dem Finanzamt für Großbetriebsprüfung Osnabrück vorgelegt worden. Die endgültigen Veranlagungen seien im September / Oktober 2008 durch das zuständige Finanzamt erfolgt. In Form einer Selbstauskunft teile die Rekers Betonwerke GmbH & Co. KG neue und problematische Sachverhalte, wie beispielsweise die mit der Gründung einer Tochtergesellschaft in Polen verbundene Verrechnungspreis-Problematik, zeitnah dem Finanzamt für Großbetriebsprüfung mit.

c) Bewertung der zeitnahen Betriebsprüfung

Herr *Rekers* bewertet die zeitnahe Betriebsprüfung sehr positiv. Gerade in der Baubranche, die mit umfangreichen Bewertungsfragen zu unfertigen Erzeug-

nissen und aktivierten Eigenleistungen konfrontiert werde, sei frühzeitige Rechtssicherheit außerordentlich wichtig. Ein Antrag auf verbindliche Auskunft stelle keine Alternative dar. Die Rechtssicherheit sei für den Betrieb mit einer größeren Planungssicherheit verbunden. Zum einen könnten Liquiditätsprobleme aufgrund hoher Nachzahlungen für lange Prüfungszeiträumen vermieden werden. Andererseits begünstige die Risikoreduzierung durch zeitnahe Verifikation auch die Bewertung des Unternehmens durch Kreditinstitute. Letztlich fielen auch interne Entscheidungen, beispielsweise bei Überlegungen zur Gewinnthesaurierung, leichter. Durch eine zeitnahe Betriebsprüfung könnten Nachzahlungszinsen vermieden werden. Ein Geschäftserfolg durch selbige könne nicht Ziel der Gebietskörperschaften sein. Aktuelle Sachverhalte nach aktuellem Steuerrecht zu beurteilen, führe zu einer effizienten und wirtschaftlichen Abwicklung der Außenprüfung auf beiden Seiten. Das Personal im Unternehmen sei mit den Sachverhalten vertraut und könne besser und schneller Auskünfte geben, zumal im Rahmen der zeitnahen Betriebsprüfung kein Zugriff auf bereits archivierte Daten nötig sei. Zudem werde ein Beraterwechsel erleichtert. Die gesamte Abwicklung könne effizienter gestaltet werden. Mit dem Ordner für den Wirtschaftsprüfer werde bei der *Rekers Betonwerke GmbH & Co. KG* sogleich ein weiterer für den Betriebsprüfer angelegt, da sich zumeist ähnliche Fragen stellen würden. Durch frühzeitige Prüfung sei es außerdem möglich, Folgefehler zu vermeiden. Wie bereits dargestellt, erfolge eine einfache Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen im Jahresabschluss des Folgejahres. Die zeitnahe Betriebsprüfung führe insgesamt zu einer vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen der Finanzbehörde und dem Unternehmen und zu einem besseren Prüfungsklima. Der Betriebsprüfer kenne teilweise die Sachverhalte bereits aus dem Vorjahr und finde sich schneller zurecht. Auch für den Steuerberater sei die zeitnahe Betriebsprüfung von Vorteil. Man stelle sich allein den Fall vor, der Berater habe vor vier Jahren dazu Stellung genommen, warum und in welcher Höhe eine Rückstellung gebildet werden müsse. Nach der Betriebsprüfung müsse er dann erneut Stellung nehmen mit der Erklärung, warum seine damalige Auffassung falsch gewesen sei. Herrn *Rekers* seien keine wesentlichen Nachteile der zeitnahen Betriebsprüfung bekannt. Die Möglichkeit eines Rechtsbehelfs bestehe weiterhin. Rechtsprechungsänderungen nach Bestandskraft der Steuerbescheide zugunsten des Unternehmens würden sich mit der gegenläufigen Wahrscheinlichkeit aufheben. Zudem sei Rechtssicherheit deutlich gewichtiger als eine spekulative Hoffnung auf günstige Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit.

Der Osnabrücker Mittelstand wolle die zeitnahe Betriebsprüfung. Herrn *Rekers* sei kein Fall bekannt, in dem man das Verfahren der zeitnahen Be-

etriebsprüfung wieder eingestellt habe. Natürlich sei eine zeitnahe Betriebsprüfung branchenabhängig mehr oder weniger sinnvoll, so stelle sich die Frage wohl weniger für ein reines Vermietungsunternehmen.

d) Erwartungen/Anregungen

Abschließend wünsche sich Herr *Rekers* eine gesicherte Rechtsgrundlage mit Vertrauensschutz für die zeitnahe Betriebsprüfung, die momentan auf doppelter Freiwilligkeit fuße. Denn eine gedachte Einstellung der zeitnahen Betriebsprüfung durch die Finanzbehörden würde zu einem Imageverlust des Unternehmens, beziehungsweise zumindest zu Erklärungsnot gegenüber den Kreditinstituten, führen. Im Blickwinkel unserer Interessen sollten nicht historische Vorgänge stehen. Viel interessanter sei es doch – vor allem aus Sicht des Unternehmers – sich mit der Gegenwart und Zukunft zu beschäftigen.

IV. Modell Nordrhein-Westfalen

1. Perspektive der Finanzverwaltung

(*Ministerialrat Michael Fahrenbach*, Finanzministerium Düsseldorf⁴)

Herr MR *Fahrenbach* stellte den nordrhein-westfälischen Standpunkt zur zeitnahen Betriebsprüfung und deren Entwicklung über die letzten 15 Jahre dar.

In Nordrhein-Westfalen gäbe es 1,7 Millionen Betriebe, darunter circa 40.000 Großbetriebe. Die 3.300 vorhandenen Prüfer führten 44.000 Betriebsprüfungen durch, davon 8.700 bei Großbetrieben. Nicht alle Großbetriebe würden anschlussgeprüft; circa 4.400 Betriebe dieser Größenklasse wurden mangels Risikos qualifiziert abgesetzt. Im Fall einer qualifizierten Absetzung erhielten die Veranlagungsbeamten die Akten unter Hinweis auf gegebenenfalls noch zu berücksichtigende Aspekte zurück. Insgesamt habe die Betriebsprüfung 2009 in Nordrhein-Westfalen ein Mehrergebnis von 5,8 Mrd. € eingebracht.

In Nordrhein-Westfalen würden einerseits individuelle Maßnahmen zur Beschleunigung der Betriebsprüfung, wie Verständigungen über Zeitkorridore, Prüfungsschwerpunkte und Datenzugriffsrechte, mit einzelnen großen Unternehmen getroffen. Gleichzeitig erfolge auch ein flächendeckender Einsatz der zeitnahen Betriebsprüfung nach den Grundsätzen des Erlasses des Finanzmi-

⁴ MR *Michael Fahrenbach* ist Referatsleiter Außenprüfung im Finanzministerium NRW.

nisteriums Nordrhein-Westfalen vom 11. Juni 2008, welcher der erste und einzige Ländererlass zu diesem Thema sei.

a) Zeitliche Entwicklung

(1) Entwicklung des Bielefelder Modells

Im Jahre 1996 habe die Entwicklung hin zur zeitnahen Betriebsprüfung mit dem Bielefelder oder auch Münsteraner Modell begonnen. Bei diesem Modell sei die Betriebsprüfung in Absprache mit dem Festsetzungsfinanzamt auf der Basis „vorläufiger“ Steuererklärungen und Bilanzen erfolgt. Die Prüfungsergebnisse seien dann in eine endgültige Steuererklärung eingearbeitet worden, weshalb man von einem Betriebsprüfungsbericht habe absehen können. Bis auf verwaltungsinterne Abläufe ergäben sich keine Unterschiede zum Osnabrücker Modell. Die Vorteile eines solchen Modells für Unternehmen und Finanzverwaltung lägen auf der Hand. Der Aufwand zur Sachverhaltsaufklärung könne für beide Seiten erheblich reduziert und Kosten für die Datenarchivierung minimiert werden. Für die Unternehmen bedeute die zeitnahe Betriebsprüfung Planungs- und Rechtssicherheit. Die Gefahr antizyklischer Steuernachzahlungen werde vermieden. Zudem könnten die Nachzahlungszinsen reduziert werden. Die Finanzverwaltung profitiere ebenfalls von der schnellen haushaltswirksamen Realisierung der zutreffenden Steuer.

(2) Rechtliche Bedenken

Ab 2002 sei eine Diskussion auf Bundesebene über das Bielefelder Modell entbrannt. Die „Begeisterung“ für das Bielefelder Modell habe sich vor allem wegen rechtlicher Bedenken bei Bund und anderen Ländern in Grenzen gehalten. Das Modell setze die Steuerloyalität in den Vordergrund. Die Vereinbarkeit des Modells mit der Verifikationspflicht der Finanzbehörde im Sinne der §§ 85, 199 Abs. 1 AO sei fraglich gewesen. Man habe die Schwierigkeit der Abgrenzung von Verwaltungshandeln zur unzulässigen Hilfe in Steuersachen bemängelt. Zudem habe man befürchtet, die steuerstrafrechtliche Verfolgbarkeit durch das Modell zu behindern. Auch die Kostenpflichtigkeit einer verbindlichen Auskunft hätte man im Lichte einer zeitnahen Betriebsprüfung nach dem Bielefelder Modell wohl in Frage stellen müssen.

(3) Kompromiss 2006

Das Kernproblem des Modells, nämlich die vorläufige, nicht unterschriebene Steuererklärung, sei für eine zeitnahe Betriebsprüfung zweitrangig. Deshalb

habe man in Nordrhein-Westfalen nicht weiter darauf gedrängt, die rechtlichen Zweifelsfragen endgültig zu klären. Vielmehr sei es im Jahr 2006 zu einem einstimmigen Beschluss der Referatsleiter gekommen, künftig Prüfungen nur noch aufgrund unterschriebener Steuererklärungen vornehmen zu lassen, und nicht mehr auf einen Betriebsprüfungsbericht zu verzichten. Als neuen Aspekt habe man beschlossen, dass die Mitwirkungspflichten der Bundesbetriebsprüfer durch die zeitnahe Betriebsprüfung nicht eingeschränkt werden dürften. Nur unter diesen Voraussetzungen sei eine zeitnahe Betriebsprüfung zulässig.

(4) Erlass des Finanzministeriums NRW vom 11. Juni 2008

Durch den Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 11. Juni 2008 sollte die zeitnahe Betriebsprüfung im ganzen Bundesland etabliert werden. Der Erlass zeige für die zeitnahe Betriebsprüfung geeignete Fallgruppen auf. In Einzelfällen könnte danach eine zeitnahe Prüfung auch in Betrieben mit niedrigem Compliance Faktor und hohem Steuerausfallrisiko sinnvoll sein. Der Erlass liefere Maßnahmen, um die Heranholensphase zu meistern, wie Verlagerung der Prüfung von Dauersachverhalten in andere Prüfungszeiträume und noch stärkere Schwerpunktsetzung in der Heranholensphase. Absichtlich habe man keine bestimmte Anzahl von zeitnah zu prüfenden Fällen und keine Prüfungsquote festgelegt. Dies könnte nämlich zu dem unerwünschten Ergebnis führen, bisher abgesetzte Fälle künftig zeitnah zu prüfen.

Womit Herr *Fahrenbach* nicht gerechnet hätte, war dass ein Prüfungsamt sich einen Fall gegen den Willen des Unternehmens oder jedenfalls nicht in Übereinkunft mit dem Unternehmen für die zeitnahe Betriebsprüfung ausgesucht habe. In dem entsprechend ergangenen Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung des Finanzgerichts Köln vom 7. Juli 2009 werde explizit darauf hingewiesen, dass ein verkürzter Prüfungszeitraum auch belastend wirken könne. Zurzeit warte man insofern noch das Hauptverfahren ab.

(5) Aktueller Sachstand Oktober 2010

Ausgelöst durch den Koalitionsvertrag der Bundesregierung sei eine Bestandsanalyse der Betriebsprüfung gemacht worden. Die zeitnahe Außenprüfung sei in aller Munde. In fast allen Bundesländern erprobe man auf unterschiedliche Weise die zeitnahe Betriebsprüfung. In der Oberfinanzdirektion Münster seien im Jahre 2009 20 % der Großbetriebe zeitnah geprüft worden. Im Jahr 2006 seien es – ohne unterschriebene Steuererklärung – unter 10 % gewesen. Dies zeige, dass die Modifizierung der zeitnahen Betriebsprüfung keinesfalls deren Anwendung beeinträchtigt hat.

Herr *Fahrenbach* stellte die Ergebnisse einer von einem nordrhein-westfälischen Prüfungsfinanzamt durchgeführten Befragung von Großbetrieben zum bevorzugten Prüfungsturnus vor. Man habe die Umfrage gesondert nach der Umsatzstärke der Großbetriebe in Anlehnung an § 267 HGB ausgewertet. Erste Erkenntnis sei gewesen, dass die überwiegende Mehrheit der Betriebe an einem dreijährigen Prüfungsturnus festhalten möchte. Ferner sei das Interesse an einem kürzeren Prüfungsturnus eher bei großen als bei kleinen und mittelgroßen Großbetrieben anzutreffen. Etwa 40 % der „großen Großbetriebe“ favorisierten einen Prüfungsturnus von weniger als drei Jahren. Eventuell hofften aber kleinere Großbetriebe darauf, letztlich gar nicht geprüft zu werden. Herr *Fahrenbach* hält die Ergebnisse für sehr interessant, zumal der Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen zur zeitnahen Betriebsprüfung sich eher auf „kleinere Großbetriebe“ beziehe.

b) Fazit

Aus den bisherigen Prüfungserfahrungen lasse sich ableiten, dass eine zeitnahe Betriebsprüfung auch unter der Voraussetzung einer unterschriebenen Steuererklärung realisierbar ist. Der Erfolg dieser Prüfungsmethode hänge allerdings in hohem Maße von der Kooperationsbereitschaft auf beiden Seiten ab. Eine zeitnahe Betriebsprüfung auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen durchzuführen sei rechtlich derzeit nicht gesichert. Gesetzliche Regelungen wie eine Befristung der Prüfungsdauer seien kontraproduktiv. Zur Durchsetzung derartiger Fristen bräuchte man im Zweifel Maßnahmen wie das Verzögerungsgeld, die ihrerseits zur Verhärtung der Fronten führen, und somit sehr kritisch zu beurteilen seien.

2. Perspektive eines Unternehmens

(*RA Robert Risse, Düsseldorf*⁵)

Herr *Risse* konnte das nordrhein-westfälische Modell aus Sicht der Henkel AG & Co. KGaA beleuchten. Die äußeren Umstände einer Betriebsprüfung hätten sich verändert. Durch zahlreiche gesetzliche Vorgaben unterliege der Großbetrieb heutzutage bereits aktien- und handelsrechtlich vorgeschriebenen Prüfungen und müsse Risikomanagementsysteme integrieren. Entwicklungen in der globalen Steuerwelt in Bezug auf das Risikomanagement seien zu beachten. Zudem ergäben sich Anhaltspunkte aus internationalen Vergleichen, zum

⁵ *RA Robert Risse* ist Head of Global Tax & Trade Group der Henkel AG & Co. KGaA.

Beispiel mit Australien und den USA. Dabei sei zu bedenken, dass das Ziel einer Steuerabteilung legitimerweise die Barwertminimierung der Steuerlast sei. Eine Auslegungspflicht der Gesetze zugunsten der Finanzverwaltung bestehe nicht. Compliance setze vielmehr beim zwischenmenschlichen Umgang und zeitgerechtem Informationsaustausch an.

a) Bisherige steuerliche Außenprüfungen

Der Prüfungszeitraum bei der Henkel KGaA habe vor den Absprachen mit dem Prüfungsfinanzamt jeweils drei bis vier Jahre umfasst. Während der laufenden Prüfung habe das Prüfungsfinanzamt ermittelt, insbesondere durch Inaugenscheinnahme des Rechnungssystems und der Belege. Dies habe dazu geführt, dass sich das Unternehmen selbst passiv verhalten und nur auf Nachfragen Auskünfte erteilt habe.

b) Paradigmenwechsel

An die Stelle des konfrontativen Steuerstaates müsse der kooperative Steuerstaat treten. Unternehmen könnten nicht weiter in ihrer passiven Stellung verharren, sondern müssten pro-aktiv mitwirken. Dies beginne bereits bei der Einbindung in die Prüfungsvorbereitungen. Prüfungszeitraum und Prüfungsdauer könnten unter Eröffnung der Möglichkeit einer überlappenden Betriebsprüfung (zum Beispiel bei Verrechnungspreis-Problematiken) verkürzt werden. Unternehmen und Prüfungsamt könnten ex ante individuelle Verständigungen zu Verfahrensfragen treffen.

(1) Inhalt der Verfahrensverständigung

Zwischen dem Prüfungsfinanzamt und der Henkel KGaA sei man dazu übergegangen, terminliche Absprachen zu treffen. Den Prüfungszeitraum habe man auf zwei Jahre festgelegt. Zudem habe man auch Verständigungen über den Umfang des unmittelbaren Datenzugriffs getroffen und die Prüfer in die Unternehmenssoftware eingeführt. Weiterhin sei eine wechselseitig einsehbare BP-Datenbank eingerichtet worden, mit deren Hilfe die Steuerbilanz gemeinsam zeitnah dem aktuellen Prüfungsstand angepasst und ein Betriebsprüfungsbericht entwickelt werde. Durch Partizipation an der Prüfung und regelmäßige Besprechungen sei das Unternehmen laufend über den Stand der Prüfung informiert. Mitwirkungspflichten würden durch Mitwirkungsrechte ergänzt.

(2) Resultate

Der Prüfungsabstand habe von zehn Jahren bei Prüfungen Anfang der 90er Jahre auf derzeit gut drei Jahre verringert werden können. Den Prüfungszeitraum habe man gemäß den Absprachen von vier auf zwei Jahre verkürzt. Die Betriebsprüfung sei wesentlich effizienter geworden. Dies ergebe sich aus der von den Prüfern festgehaltenen Vermerk-Anfragen-Quote. Diese konnte beinahe verdoppelt werden.

V. „Horizontal Monitoring“ in den Niederlanden

(*Theo Schmit*, Amsterdam⁶)

Herr *Schmit* hat aus der Sicht der multinationalen Philips Electronics N.V. das niederländische System der Betriebsprüfung aufgezeigt. Den Grundsatz „Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser“ habe man in den Niederlanden überwunden. Basierend auf Transparenz, Verständnis und gegenseitigem Vertrauen, setze die Steuerverwaltung auf unternehmensinterne Kontrollmechanismen (Tax Control System). In 2006 sei man mit einem Pilotprojekt auf vertraglicher Basis, an dem 20 multinationale niederländische Betriebe, die allesamt bereits ein Tax Control Framework eingerichtet hatten, gestartet. Im Mittelpunkt der Interessen der Finanzbehörde stünden dabei die Qualitätskontrolle der Steuerabteilung und die Gewährleistung ihres Einflusses auf die unterschiedlichen Unternehmensbereiche. Der Betriebsprüfer untersuche die Effektivität der internen Kontrollmechanismen, insbesondere dahingehend, ob und wie diese zu verbessern seien. Einzelne Sachverhalte würden den Prüfer hingegen meistens nicht interessieren, jedenfalls dann nicht, wenn das interne Kontrollsystem insoweit nicht zu bemängeln sei. Nach dem Zwiebelschalenprinzip bedürften die bereits durch das Unternehmen selbst sichergestellten Bereiche keiner weiteren Verifikation durch die Finanzverwaltung. Weiterhin sei ein reger Informationsaustausch gegeben. Bei problematischen Sachverhalten kontaktiere das Unternehmen die Finanzverwaltung und bekomme eine zeitnahe Rückmeldung. Das Niederländische System habe zu einer Win-Win Situation auf beiden Seiten geführt.

⁶ *Theo Schmit* ist Leiter Steuerpolitik, Philips Corporate Fiscal.

VI. Instrumentarien für Konsens und Verfahrensbeschleunigung

1. Eignung und Grenzen der tatsächlichen Verständigung

(WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff, Bonn⁷)

Herr *Prof. Dr. Baumhoff* zeigte Eignung und Grenzen der tatsächlichen Verständigung als Instrumentarium der Verfahrensbeschleunigung auf.

Erstrecke sich eine Betriebsprüfung auf weit zurückliegende Veranlagungszeiträume, sei mit Problemen hinsichtlich der Sachverhaltsaufklärung zu rechnen. Derartige Probleme seien so alt wie die Steuerprüfung selbst. Die tatsächliche Verständigung diene im Rahmen der Betriebsprüfung dem zeitnahen Verfahrensabschluss und damit gleichzeitig der Rechtssicherheit. Sie werde dem Bedürfnis der Beteiligten, sich in Zweifelsfällen außergerichtlich zu einigen, gerecht.

a) Historische Entwicklung

Bereits der Reichsfinanzhof habe die Notwendigkeit einer tatsächlichen Verständigung in Sachverhaltsfragen gesehen. Einen Vergleich über Steueransprüche habe er jedoch im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung abgelehnt. Der BFH habe diese Rechtsauffassung fortentwickelt. Die bis heute gesetzlich nicht verankerte tatsächliche Verständigung sei durch das BMF – Schreiben vom 30. Juli 2008 umfassend geregelt worden.

b) Rechtscharakter

Überwiegend werde die tatsächliche Verständigung als öffentlicher – rechtlicher Vertrag und damit auch als nachträglich genehmigungsfähig angesehen. Die tatsächliche Verständigung könne aus allen Gründen unwirksam sein, die das BGB zur Unwirksamkeit von Willenserklärungen und Verträgen anführt (z.B. Scheingeschäft, offener Dissens, Anfechtung). Zudem sei § 130 Abs. 2 AO anwendbar. Die tatsächliche Verständigung entfalte nicht erst bei Berücksichtigung im Steuerbescheid, sondern bereits bei Unterzeichnung Bindungswirkung zwischen den Parteien. Eine Drittwirkung ergebe sich allerdings

⁷ *WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff* ist Partner von Flick Gocke Schaumburg und Mitglied des IDW Arbeitskreises Außensteuerrecht.

nicht. Aufgrund der Bindungswirkung dürfe die Finanzverwaltung ihrer rechtlichen Würdigung nur noch den vereinbarten Sachverhalt zugrunde legen, der Steuerpflichtige müsse sich bewusst sein, im Rechtsbehelfsverfahren keine Einwendungen mehr gegen die Richtigkeit des zugrunde gelegten Sachverhalts vorbringen zu können.

c) Anwendungsbereich

Die tatsächliche Verständigung könne in jedem Stadium des Veranlagungsverfahrens getroffen werden. Die bedeutendsten Anwendungsbereiche seien die Betriebsprüfung, das Rechtsbehelfsverfahren, und das Außensteuerrecht, wenn es beispielsweise um Gewinnabgrenzungen zwischen inländischem Stammhaus und ausländischen Betriebsstätten ginge. Voraussetzung für eine tatsächliche Verständigung sei das Vorliegen eines Sachverhaltes, der nur unter erschwerten Bedingungen ermittelt werden kann. Im angeführten BMF Schreiben werde die tatsächliche Verständigung auch für die rechtliche Beurteilung einer Vorfrage zum Sachverhalt als zulässig angesehen. Aus Sicht des BFH sei die Einigung über Rechtsfragen im Einzelfall im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung möglich. Dies fördere die praktische Anwendbarkeit der tatsächlichen Verständigung, zumal in der Praxis die Grenze zwischen Sachverhalts- und Rechtsanwendungsfragen fließend sei.

Die tatsächliche Verständigung beziehe sich zeitlich nur auf bereits verwirklichte Sachverhalte und sei von der verbindlichen Auskunft oder einer verbindlichen Zusage auf Grund einer Außenprüfung abzugrenzen. Allerdings könnten sich beispielsweise bei Dauersachverhalten die Ergebnisse einer tatsächlichen Verständigung auch auf die Zukunft auswirken. Eine Abgrenzung sei zudem von der Schätzung nach § 162 AO nötig, da diese nur in Betracht komme, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten verletzt habe.

d) Vorteile der tatsächlichen Verständigung

Die tatsächliche Verständigung habe für die Praxis herausragende Bedeutung. Durch eine tatsächliche Verständigung könne Rechtsfrieden erzielt, die Amtsermittlungspflicht und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen auf ein vertretbares Maß beschränkt und Gerichte entlastet werden.

Herr *Prof. Dr. Baumhoff* sieht dank der pragmatischen Regelungen des BMF Schreibens vom 30. Juli 2008 keinen gesetzlichen Regelungsbedarf für die tatsächliche Verständigung.

2. Mediation

(RA/FAStR Ralf Herbener, Bitburg⁸)

Herr *Herbener* führte die Kolloquiumsteilnehmer in die Mediation als alternatives Verfahren zur Konfliktbewältigung und Prozessbeschleunigung ein.

a) Konflikte bei der Betriebsprüfung

Mögliche Ursachen für Konflikte bei einer Betriebsprüfung lägen auf der Hand, so versuchten die Parteien entgegenlaufende Interessenslagen durchzusetzen. Weiter seien Sachverhaltskonflikte an der Tagesordnung. Dem Betriebsprüfer fehlten Informationen, wohingegen das Unternehmen meine, es könne nicht verlangt werden, alles bis ins letzte Detail offen zu legen. Weiter ergäben sich aus der Natur der Eingriffsverwaltung Strukturkonflikte aufgrund ungleicher Machtverteilung. Letztlich könnten Rollenkonflikte auftreten, beispielsweise wenn ein Prüfer das Gefühl bekommt, nicht ernst genommen zu werden. An dieser Stelle könne die Mediation als handfeste Verhandlungsmethode eingesetzt werden.

b) Verhandlungsmethoden

Zur Zeit werde positionsbezogen nach der Basarmethode verhandelt, dabei nehme jeder Verhandlungspartner eine relativ feste Position im Gespräch ein und versuche diese so gut wie möglich zu verteidigen. Meist ginge man mit 200 % ins Gespräch hinein, um noch ein akzeptables Ergebnis erzielen zu können. Das Feilschen um Positionen verhindere die Verhandlung und sei ineffizient. Die verhandelnden Personen identifizierten sich mit ihrer jeweiligen Position. Dies könne die Beziehung zwischen den Verhandlungspartnern belasten. „Nettsein“ sei dabei auch keine Lösung. Ziel müsse es sein, zu einer sachbezogenen Verhandlungsmethode (Harvard Konzept) überzugehen. Das Motto der Mediation sei „Hart in der Sache – weich zu den Menschen“. Das Harvard Konzept basiere auf vier Grundprinzipien und arbeite letztlich die Interessen der Beteiligten heraus. Erstmals sei es im Sinai Konflikt eingesetzt worden. Bereits im Vorfeld einer Betriebsprüfung müssten objektive Kriterien definiert werden, die den Umgang miteinander regelten. Für „Versteck spielen“ oder „Eier legen“ sei kein Raum mehr. Man müsse Probleme vom Menschen entkoppelt behandeln. Interessen, nicht Positionen müssten im Vordergrund stehen. Grundsätzlich sei es natürlich bei einer Außenprüfung

⁸ RA/FAStR Ralf Herbener ist Leiter Steuern der Bitburger Gruppe und Wirtschaftsmediator.

schwierig Lösungsmöglichkeiten zu entwickeln, selbst wenn allein die Interessen im Vordergrund stünden. Eventuell könnten aber Mehrsteuern im Prüfungszeitraum verbunden mit insgesamt moderater Steuerlast akzeptabel erscheinen. Wichtig sei aber eine gemeinsame Erarbeitung, eventuell in Form eines Brainstormings, bei der jede Partei nach möglichen Lösungen suche. Zumeist gebe es mehr Möglichkeiten als man zunächst annimmt. Ziel sei jedenfalls ein sachliches Ergebnis, welches durch einen fairen Verhandlungsprozess, der die Kommunikation fördere und damit die wechselseitigen Beziehungen aufrecht erhalte, hohe Akzeptanz von beiden Seiten erfahre.

c) Einsatzmöglichkeiten der Mediation

Ein Vergleich oder Vertrag über die Höhe der festzusetzenden Steuern sei abgeschlossen. Möglich sei die Mediation in Bereichen, in denen die Exekutive Ermessensspielraum habe, so beispielsweise bei Stundung und Erlass von Steuern. Ergebnis einer Mediation könnten verbindliche Zusagen, Advance Pricing Agreements und die tatsächlichen Verständigung sein.

Eine Mediation könne vor allem in Bereichen mit wenigen Beteiligten, in denen Sachverhaltsarbeit zu leisten ist, eingesetzt werden. Sinnvoll sei die Anwendung im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung. Bereits im Vorfeld könne individuell die Organisation der Prüfung mit dem Unternehmen abgestimmt werden. Eventuell könne man bereits bei den Vorverhandlungen ein Gremium bestimmen, das für Eskalationsbewältigung zuständig sein soll. So könnten spezielle, konfliktbelastete Punkte auf der Ebene der Geschäftsleitung mit dem Sachgebietsleiter oder dem Vorsteher des Prüfungsfinanzamtes diskutiert werden. Wobei der Prüfer parallel weiterarbeiten könnte. Mediation in einer Schlussbesprechung sei weniger sinnvoll. Diese könne durch Zwischenbesprechungen weitestgehend entlastet werden. Ein Einsatz der Mediation nach gescheiterter Schlussbesprechung beziehungsweise vor oder während einer gerichtlichen Auseinandersetzung sei zwar generell möglich, müsse allerdings vereinbart sein und freiwillig ablaufen. Es sei zu bedenken, dass am Ende einer Mediation kein Richterschluss stünde, sondern die Beteiligten sich freiwillig an das Vereinbarte hielten.

Abschließend bliebe festzuhalten, dass eine Betriebsprüfung durch geregelte Verhandlungsmethoden unter Vermeidung von Basar-Situationen erheblich beschleunigt werden könnte.

VII. Gesetzlicher Regelungsbedarf⁹

(Prof. Dr. Klaus-Dieter Drißen, Düsseldorf¹⁰)

Herr Prof. Dr. Drißen bezog abschließend zum gesetzlichen Regelungsbedarf Stellung. Einleitend betonte er, dass der Gesetzgeber stets vor einer schwierigen Entscheidung stehe: Jede Kodifizierung von informalen und kooperativen Handeln bedeute einerseits einen Gewinn an Standardisierung und Rechtssicherheit, andererseits aber einen Verlust an Flexibilität.

1. Tatsächliche Verständigung: Kodifikationslücke?

An erster Stelle stehe die Frage, ob die tatsächliche Verständigung bereits ihre Kodifikationsreife erreicht habe. Wie bereits dargestellt, sei die Grenze zwischen Sachverhalts- und Rechtsfragen fließend und werde flexibel gehandhabt. Eine Kodifizierung könnte hier Klarheit schaffen und diese umstrittene Grenze regeln. Zudem könnte eine Abstimmung mit den Korrektornormen erfolgen. Andererseits würden natürlich ihre flexible Einsatzmöglichkeit und der bisher freie richterliche Zugriff eingeschränkt. Aufgrund der geschilderten Vor- und Nachteile bliebe das Bedürfnis einer gesetzlichen Regelung relativ offen. Herr Prof. Dr. Drißen selbst fände mehr Klarheit wünschenswert und sieht die Kodifikationsreife erreicht.

2. Verfahrensfragen zur Betriebsprüfung

Eine Kodifikation spezieller Verfahrensverständigungen im Rahmen der Außenprüfung sei derzeit nicht geboten. Man solle zunächst den Wettstreit der Modelle abwarten, bevor – eventuell sogar auf europäischer Ebene – eine Kodifikation erfolgen könne. Den Gesetzgeber treffe aber derzeit eine Beobachtungspflicht, um gegebenenfalls später die Praxisergebnisse abschöpfen zu können. Momentan sei durch das in den §§ 193, 200 ff. AO eingeräumte Ermessen ausreichend Spielraum gegeben.

Nach § 194 Abs. 1 S. 2 AO könne eine Betriebsprüfung eine oder mehrere Steuerarten und einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken. Dieses durch den Gesetzgeber

⁹ Vgl. auch Drißen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011), erscheint demnächst.

¹⁰ Prof. Dr. Klaus-Dieter Drißen ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

eingerräumte weite Ermessen werde durch die BpO gesteuert und bei Großbetrieben praktisch auf eine Anschlussprüfung mit regelmäßig dreijährigem Prüfungszeitraum beschränkt. Die Vorgaben der BpO seien fragwürdig und auch aus gleichheits- und freiheitsrechtlichen Erwägungen angesichts bestehender Prüfungsdivergenzen verfassungsrechtlich nur schwer zu begründen.

Eine Prüfung müsse sich nach dem Verifikationsbedürfnis in Abhängigkeit von und basierend auf gesetzlich vorgeschriebenen Vorprüfungen der Unternehmen richten. Dies bedeute ein Aufsetzen auf die bereits erfolgte Kontrolle durch den Wirtschaftsprüfer sowie interne Risikoerkennungs- und Steuerungsmaßnahmen nach dem Corporate Governance-Kodex und Tax Compliance-Strategien. Das Gesetz verlange keine Vollverifikation. Daher sei es angezeigt, sich von der Fehlsteuerung durch die BpO zu verabschieden und den Regelungsinhalt des § 194 AO ernst zu nehmen.

3. Verzicht auf Steuererklärung und Prüfungsbericht

Das Vorliegen einer Steuererklärung sei keine zwingende Vorbedingung für eine Außenprüfung. Anderenfalls könne der Pflichtige durch Obstruktion, also Nichtabgabe der Erklärung, eine Außenprüfung als effizientes Instrumentarium der Verifikation verhindern. Eine Außenprüfung ohne vorliegende Erklärung stelle aber einen Notbehelf dar und dürfe zur Wahrung der Verantwortungsklarheit und Korruptionsprävention nicht zum Normalfall werden.

Bei dem Osnabrücker Modell sei – anders als im nordrhein-westfälischen Erlass vorgesehen – ein Betriebsprüfungsbericht mit Prüferbilanzen, Mehr- und Weniger-Rechnungen etc. grundsätzlich entbehrlich. Die Behörde erteile bei unstreitigen Feststellungen – mit Zustimmung des Steuerpflichtigen – lediglich einen formlosen Ergebnisvermerk. Nach der gesetzlichen Regelung des § 202 Abs. 1 S. 1 AO ergehe über das Ergebnis der Außenprüfung grundsätzlich indes ein Prüfungsbericht, der für die Besteuerung erhebliche Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht beinhalte. Der Gesetzestext lasse keine Ermessensentscheidungen des Prüfers zu. Der Prüfungsbericht diene unmittelbar der Information des Steuerpflichtigen, aber auch verwaltungsinterner Stellen.

Aus § 202 Abs. 1 S. 3 AO sei zumindest die Argumentation der Anhänger des Osnabrücker Modells nachvollziehbar. Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen, so genüge es, wenn dies dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt werde. Allerdings impliziere dies nur, dass bei ergebnisloser Außenprüfung geringere Formanfordernisse an den Prüfungsbe-

richt zu stellen sind, beziehungsweise dieser nicht zwangsläufig ergehen müsse. Gerade wenn auf eine vorangehende Steuererklärung verzichtet werde, müsse aber das Ergebnis der Außenprüfung klar ablesbar sein, denn rechtsstaatlich wie auch gleichheitsrechtlich sei Transparenz und die Sicherstellung der Verantwortungsbereiche geboten. Auch praktisch könne wohl nur auf diesem Wege eine effektive Kontrollmöglichkeit durch den Rechnungshof gewährt werden. Das Osnabrücker Modell finde jedenfalls bei verfassungskonformer Auslegung der Verfahrensvorschriften keine Stütze in der Abgabenordnung. Eine gesetzliche Änderung erschiene insoweit auch weder angezeigt noch möglich.

4. Schaffung der Rahmenbedingungen für die zeitnahe Außenprüfung

Die verfahrensrechtlichen Regelungen der Abgabenordnung hinsichtlich der Betriebsprüfung seien zukunfts offen, allerdings ergebe sich bezüglich der Rahmenbedingungen Reformbedarf. Im Falle der Betriebsprüfung könne sich wegen der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO eine unendliche Offenheit eines Steuerbescheides ergeben, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sei. Hier müssten aufgrund des Bedürfnisses der Rechtssicherheit Voraussetzungen und Länge einer vorläufigen Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung überdacht werden.

Die Verzinsung nach § 233a AO sei zwar nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts verfassungskonform. Allerdings werde die Regelung vor allem wegen der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen als Betriebsausgabe nicht akzeptiert. Hier bestehe jedenfalls hinsichtlich der Höhe der Nachzahlungszinsen Reformbedarf. Anlehnend an das Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG) sei es angemessen, einen marktgerechten Zinssatz zugrunde zu legen.

Weiterhin scheitere der Abschluss der Außenprüfung in einer Vielzahl der Fälle an ein bis zwei Punkten. Sinnvoll seien darum die Fertigung eines Teilberichtes und die Beschränkung des Streitverfahrens auf die strittigen Aspekte. Eine derartige Beschränkung sehe die Abgabenordnung bei den Änderungsvorschriften in § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO vor. Grundsätzlich werde allerdings häufig ein Einspruch wegen der Möglichkeit der Aussetzung der Vollziehung dem Änderungsantrag vorgezogen. Allgemein müsse das Einspruchsverfahren modernisiert werden. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO könne als Modell dienen, allerdings mit der Möglichkeit der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes einschließlich einer Aussetzung der Vollziehung.

VIII. Diskussion mit den Referenten

Herr *Prof. Dr. Haarmann*, Vorsitzender des IDW-Steuerfachausschusses, eröffnete als Moderator die anschließende Fachdiskussion. Die durch Herrn *Fahrenbach* vorgestellte Statistik habe gezeigt, dass eine große Anzahl der befragten Unternehmen überraschend an dem dreijährigen Prüfungsturnus festhalten wolle. Damit stelle sich die Frage, was das wirkliche Interesse der Unternehmen ist.

Herrn *WP/StB Gerald Schwamberger*, Mediator und Vizepräsident der Steuerberaterkammer Niedersachsen, der auf seinen Vortrag zu Mediation aus zeitlichen Gründen verzichtet hatte, wurde zunächst das Wort erteilt. Die Frage sei von der Größe der Unternehmen abhängig. Kleine Betriebe hofften wahrscheinlich, dass sie gar nicht geprüft werden und stünden so einer zeitnahen Betriebsprüfung eher negativ gegenüber.

Er möchte allerdings auch noch die Gelegenheit nutzen, ein werbendes Wort für die Mediation einzulegen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung ergäben sich genügend Ansatzpunkte für die Mediation. Wegen einzelner streitiger Punkte gehe die Diskussion teils über die Rechtsbehelfsstelle weiter zum Finanzgericht, wo sich ein langwieriger Prozess anschließe. Auch nach der Schlussbesprechung sei der Einsatz eines Mediators noch sinnvoll. Dabei müsse es stets darauf ankommen die Beziehungsebene von der Sachebene zu trennen. Nur so könne man auf die Punkte stoßen, die den eigentlichen Grund des Konflikts darstellen. Häufig ginge es – wie bei verdeckten Gewinnausschüttungen – darum, Ergebnisse zu erzielen, die für beide Parteien akzeptabel sind. Aber auch wenn es nur eine richtige Lösung gebe und ein Kompromiss nicht in Frage komme, könne durch Mediation Streit geschlichtet werden. So habe er beispielsweise einen Prozess beim Zivilgericht erlebt, in dem die Mediation zum Einsatz kam. Letztlich sei der Kläger zufrieden gewesen, weil ihm verdeutlicht wurde, dass er bei diesem Gegner keine Chance habe, überhaupt nur einen Cent zu bekommen.

Zurück zur von Herrn *Fahrenbach* vorgestellten Statistik, gab auch Herr *Rekers* an, dass ihn die Ergebnisse überrascht hätten. Es sei allerdings zu klären, wen man befragt habe. Es komme entscheidend darauf an, ob die Unternehmen bisher überhaupt an der zeitnahen Betriebsprüfung teilgenommen hätten. Er sei sich sicher, dass eine Befragung der Unternehmen, die an dem Osnabrücker Modell teilnehmen, ein völlig anderes Resultat ergeben hätte.

Herr *Schmitz von Hülst*, Finanzpräsident der Oberfinanzdirektion Rheinland, gab zu bedenken, dass man eine zeitnahe Betriebsprüfung von einer zeitnahen Betriebsprüfung im verkürzten Takt zu unterscheiden habe. Bisher habe man überwiegend über die zeitnahe Prüfung im verkürzten Takt gesprochen. Diese sei nur dort einzusetzen, wo sie im Ausnahmefall übereinstimmend als sinnvoll erachtet werde. Unter einer zeitnahen Betriebsprüfung verstehe er allgemein eine Betriebsprüfung aufgrund vorliegender Erklärungen, welche zeitnah nach Abgabe der Steuererklärungen beginnen solle und in der Regel auf drei Prüfungszeiträume zu beschränken sei. Eine Betriebsprüfung solle zudem binnen drei Jahren abgeschlossen werden. Dies erachte er als einen sinnvollen Zeitraum. Er verspreche für Nordrhein-Westfalen, dass bei pünktlicher Abgabe der Steuererklärungen – bis Ende Mai 2011 – und zeitnaher Terminabsprache für den Zeitraum 2008-2010 die Außenprüfung bereits im Jahre 2011 beginnen werde.

Herr *Risse* warf ein, dass es nicht darum gehe, jedes Unternehmen zeitnah zu prüfen. Für börsennotierte Unternehmen, die mit ihren Bilanzen an die Öffentlichkeit treten und von denen aufgrund anderer Vorschriften hohe Transparenz gefordert werde, sei zeitnahe Rechtssicherheit von großer Bedeutung. Zudem ermöglichten die eigenen Kontrollmechanismen und die bestehenden Aufzeichnungspflichten eine völlig andere Außenprüfung, als das bei den „BMW- Betrieben“ (Becker, Metzger oder Wirte) der Fall sei.

Dr. Ulrich Ransch, RA/StB in Frankfurt, betreue Mandanten in Hessen sowohl bei der abgekürzten als auch bei der zeitnahen Betriebsprüfung. Ein Beispiel seien die Tochtergesellschaften eines börsennotierten amerikanischen Großunternehmens. Als er vor fünf Jahren in das Mandat kam, habe die Zusammenarbeit einem verdunischen Grabenkrieg geglichen. Nun stehe für die Prüfungsjahre 2007-2009 die Schlussbesprechung bereits im Januar 2011 an. Im Sommer 2011 werde man mit 2010 beginnen und 2011 einschließen, damit sei man in Hessen noch schneller als in Osnabrück.

Herr *Dr. Ransch* fragte Frau *Hermenau*, wie man reagiere, wenn sich das Bundeszentralamt ankündige, um die Verrechnungspreise zu prüfen. Seiner Erfahrung nach sei dies das Ende der abgekürzten Betriebsprüfung. Zudem fragte er, wie Niedersachsen die Zuständigkeit der Großbetriebsprüfung für die Veranlagung begründe, insbesondere dann, wenn die Großbetriebsprüfung in einem anderen Finanzamt als das Veranlagungsfinanzamt angesiedelt sei. Eine weitere Frage ging an Herrn *Schwamberger*: Wer zahle eigentlich den Mediator?

Matthias Gerner, Leiter der Steuergruppe von der Oetker Gruppe Bielefeld, stellte klar, dass sein Vorgänger, Herr *Stein*, das Bielefelder Modell entwickelt und mit nach Osnabrück genommen habe. Das Bielefelder Modell lebe und werde weiterentwickelt. Zunächst habe man sich mit dem Modell den ersten Veranlagungsgang sparen wollen, da dieser meist keine Erhellung bringe. Als in Nordrhein-Westfalen Bedenken gegen die nicht unterschriebene Steuererklärung aufgekommen seien, habe es für die Oetker-Gruppe kein Problem dargestellt, die Steuererklärungen zu unterschreiben. Ihrem Gehalt nach hätten sich diese auch zuvor nicht von Steuererklärungen unterschieden. Auch den Betriebsprüfungsbericht habe man recht einfach den Formalien anpassen können.

Die Kernpunkte der zeitnahen Betriebsprüfung seien allerdings noch gar nicht zum Tragen gekommen. Zunächst ginge es darum, Informationsgleichheit herzustellen. Konflikte reduziere die Oetker-Gruppe dadurch, dass sie freiwillig eine Selbstauskunft erteile. Den Betriebsprüfern lege man damit sämtliche „kritischen“ Themen offen. Das seien Sachverhalte, deren rechtliche Würdigung schwierig oder umstritten sei. Zum Beispiel lege man Umbaumaßnahmen offen und erkläre, in welchem Umfang sie aktiviert und inwieweit sie als Aufwand behandelt worden seien. Dabei habe man keine Scheu, über rechtliche Punkte zu diskutieren, es seien diesbezüglich auch zahlreiche Rechtsbehelfsverfahren anhängig. Im Gegensatz zur rechtlichen Ebene bräuchte man sich über Sachverhaltsfragen nicht mehr zu streiten. Die Zeiten des „Versteck Spiels“ seien endgültig überwunden. Im Gegenzug könnten die Finanzämter garantieren, schneller zu prüfen.

Weiterhin müsse das Ziel einer Betriebsprüfung eine materiell richtige Steuerfestsetzung und nicht ein möglichst hohes Mehrergebnis sein.

Herr *Dr. Haarmann* gab zunächst die Frage nach dem Verhältnis der Zuständigkeiten zwischen Großbetriebsprüfung, Betriebsprüfung, Veranlagung und Bundeszentralamt für Steuern an Frau *Staatssekretärin Hermenau* weiter.

Mit dem Bundeszentralamt für Steuern liefen – so Frau *Hermenau* – gerade Gespräche. Dieses habe die Bereitschaft gezeigt, sich auf die niedersächsische Taktung einzulassen. Sie sei diesbezüglich zuversichtlich, dass man eine Lösung finden werde.

Das Problem der Zuständigkeit des Prüfungsfinanzamtes für den Erlass von Steuerbescheiden werde derzeit durch die nicht unterschriebene Steuererklärung umschifft. Das Prüfungsfinanzamt überprüfe, ob die Datengrundlagen

richtig ermittelt worden seien und könnte somit sehr frühzeitig in den Prozess eingebunden werden. Von allen beteiligten Unternehmen könne Frau *Hermenau* sagen, dass sie kein Problem damit hätten, die Steuererklärungen zu unterschreiben. Bei entsprechender Änderung der BpO könne man auch einen förmlichen Bericht schreiben. Allerdings müsste man dann das organisatorische Problem lösen, die Festsetzungszuständigkeit beim Prüfungsfinanzamt zu begründen.

Herr *Schmit* bestätigte schließlich aus niederländischer Perspektive die Aussage Herrn *Gerners*. Auch bei ihm zulande lege man sehr viel Wert darauf, einen gleichen Informationsstand herzustellen.

Herr *Prof. Dr. Drüen* warf ein, dass an der lösbaren und verwaltungsinternen Frage der Zuständigkeit die Sicherstellung der Verantwortlichkeiten nicht scheitern dürfe. Die Zuständigkeit für Körperschaften ergebe sich beispielsweise aus § 20 AO. Richte man das Prüfungsfinanzamt als Unterabteilung des lokalen Finanzamtes ein, sei das Problem der Zuständigkeit bereits geklärt.

Rein rechtlich stimmte Frau *Hermenau* Herrn *Prof. Dr. Drüen* zu, allerdings sei zu beachten, dass man hier über die Strukturen einer gewachsenen Verwaltung spreche.

Herr *Prof. Dr. Haarmann* warf die weitere Frage auf, wie damit umzugehen sei, steuerloyale Unternehmen, die bereit sind Sachverhalte offen zu legen, als seriöse Unternehmen bevorzugt zu behandeln. Seien damit gleichzeitig Unternehmen, die bis an die Grenze des Missbrauchs gingen, indem sie etwa Double Dips oder hybride Strukturen anwendeten unseriös?

Zu dieser verfassungsrechtlichen Frage nahm Herr *Prof. Dr. Drüen* Stellung. Aufgrund des Gleichheitssatzes des Art. 3 GG sei die Privilegierung einzelner Unternehmen ein verfassungsrechtliches Problem. Die zeitnahe Besteuerung sei ein hohes Gut. Es stelle sich die Frage, ob und nach welchen Kriterien man hiervon Unternehmen ausschließen dürfe. Es sei legitim, die zeitnahe Betriebsprüfung zunächst in Zusammenarbeit mit kooperativen Unternehmen zu testen. Allerdings dürfe man nicht dort stehen bleiben. Das nordrhein-westfälische Modell zeige, dass es durchaus sinnvoll sein kann, gerade bei Unternehmen, die ihre Gestaltungsspielräume ausreizen oder sich weniger kooperativ zeigen, eine zeitnahe Betriebsprüfung durchzuführen, um so möglichst frühzeitig Informationen erhalten zu können.

Insgesamt sei jeder Versuch der Veränderung des verfassungswidrigen Istzustands der Betriebsprüfung, wenn zunächst auch nur in Pilotprojekten, zu

begrüßen. Denn es könne nicht sein, dass aufgrund der Einordnung in Größenklassen einzelne Unternehmen ganz genau und anschlussgeprüft werden, während andere durchschnittlich nur alle 90 Jahre auf dem Prüfungsplan stünden.

Herr *Risse* merkte zu den Verrechnungspreisen noch an, dass ihre Anwendung keine steuerrechtliche Wissenschaft darstelle und die Diskussion hierüber nicht dem Telos des Kolloquiums gerecht werde.

Herr *Prof. Dr. Haarmann* knüpfte nochmals an die freiwillige Offenlegung an. Qualifizierten sich Unternehmen, die erst auf Nachfrage ihren Mitwirkungspflichten nachkommen und darüber hinaus nicht freiwillig sämtliche kritischen Sachverhalte offen legen, auch für eine zeitnahe Betriebsprüfung nach dem Osnabrücker Modell?

Das Osnabrücker Modell basiere, so Frau *Staatssekretärin Hermenau*, gerade auf der Freiwilligkeit und dem Entgegenkommen der Steuerpflichtigen, Sachverhalte offen zu legen – sei es, weil eine Darlegung bereits für den Wirtschaftsprüfer nötig war oder weil handelsrechtlich Transparenzpflichten bestehen. Für Unternehmen, die den Wunsch haben, zügig Rechtsicherheit zu erlangen, die sich auch in der Vergangenheit steuerehrlich gezeigt haben und ordnungsgemäß sämtliche Daten offen legen, sei das Osnabrücker Modell der richtige Weg, nicht hingegen für Unternehmen, die nicht bereit für eine offene und ehrliche Kooperation sind. Insoweit sei weiterhin auf das herkömmliche Verfahren zurückzugreifen.

Herr *Prof. Dr. Haarmann* merkt dazu an, dass offen und ehrlich nicht immer dasselbe bedeute. Nicht alle Unternehmer, die Gestaltungspielräume nutzen ohne diese offen zu legen, seien gleichzeitig unehrlich. Noch gebe es nicht wie in England die Verpflichtung zur Offenlegung extremer oder kritischer Punkte. Ein derartiges Vorhaben sei in der letzten Legislaturperiode gescheitert, was nicht hieße, dass es nicht noch komme. Offenbar werde zurzeit ein Mittelweg praktiziert. Man bewege sich hin zum englischen System. Hier stelle sich wieder die Frage der Verfassungsmäßigkeit einer solchen Handhabung.

Eine umfassende Offenlegungspflicht bedürfe einer gesetzlichen Grundlage. Sie sei nicht von den bisherigen Mitwirkungspflichten gedeckt. Es sei legitim darüber zu diskutieren, allerdings dürfe es nicht darum gehen, so Herr *Prof. Dr. Driien*, die reguläre Betriebsprüfung unattraktiv zu gestalten, um die zeitnahe Betriebsprüfung verbunden mit erhöhten Mitwirkungspflichten auf kaltem Wege einzuführen. Zudem stelle sich die Frage, was auf freiwilliger

Basis offen gelegt werde. Ob nicht gerade die Punkte betont dargestellt werden, zu denen man sich bereits eine rechtliche Meinung gebildet habe. Eventuell handle es sich eher um eine Modifikation der früheren „Nebelbomben“.

Natürlich bedürfe es keiner Vollverifikation. Klarstellend gab Herr *Prof. Dr. Drüen* zu verstehen, dass auch er – wie Herr *Gerner* – § 199 AO entnehme, dass der Außenprüfer die Besteuerungsgrundlagen zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen habe. Nur sei das Verständnis in den Finanzbehörden jedenfalls teilweise noch anders. Verfassungsrechtlich ergebe sich also eine differenzierte Sicht.

Herr *Bauer*, ein Mitarbeiter der Steuerabteilung der Audi AG aus Ingolstadt, merkte an, dass die Nachzahlungszinsen den Ländern – so die Auskunft eines Betriebsprüfers – selbst zugute kommen und nicht in den Länderfinanzausgleich einbezogen würden. In Österreich lege man übrigens einen Zinssatz von 2 % über dem Basiszinssatz, also derzeit 2,5 % zugrunde. Auch die Behandlung der Aufwendungen als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe sei zumindest im Konzernbereich zu überdenken. Ein dreijähriger Prüfungsturnus sei auch für die Audi AG ein angestrebtes Ziel. Derzeit werde noch im Fünf-Jahres-Turnus geprüft. Eine unterschriebene Steuererklärung abzugeben, stelle für die Audi AG kein Problem dar. Weiterhin frage er sich, ob ein Betriebsprüfer das Recht habe, interne Revisionsberichte anzufordern.

Herr *Dr. Eisgruber* vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen stellte bezüglich der verfassungsrechtlichen Frage der Steuerloyalität klar, dass es aus tatsächlichen Gründen nicht möglich sei, ein Unternehmen, das nicht mitspielt, schnell zu prüfen. Auch würden keine Prüfungen zurückgehalten. Man habe eher Probleme, überhaupt einen Prüfungstermin bei weniger kooperativen Unternehmen zu bekommen. Weiterhin plädiere er für einen dreijährigen Prüfungszeitraum. Aus der Übersicht Herrn *Risses* ergebe sich, dass eine dreijährige Prüfung 2 Jahre 3 Monate, eine zweijährige Prüfung 1 Jahr 10 Monate gedauert habe. Demnach habe man für ein Prüfungsjahr nur fünf Monate einsparen können. In Bayern stünden nicht ausreichend gute Prüfer zur Verfügung, um sie ineffizient einsetzen zu können. Anderenfalls müsse der Haushalt mehr Mittel für die Beamtenbezahlung zur Verfügung stellen.

Herr *Herbener* bestärkte Herrn *Gerner* hinsichtlich des Punktes Konfliktreduktion durch Selbstauskunft. Auch die Bitburger Gruppe erteile vor der Betriebsprüfung eine Selbstauskunft. Was darunter zu verstehen ist und wie diese inhaltlich ausgestaltet werde, könne man auf der Internetseite der OFD

Koblenz nachlesen. Allerdings habe man nicht alle Punkte dieses Entwurfs umgesetzt. Letztlich sei die Ausgestaltung individuell mit dem Prüfungsfinanzamt verhandelbar. Auch Anträgen auf Verlagerung der Prüfungszuständigkeiten für die Lohnsteuer sei zumeist gefolgt worden. Durch Kooperation habe die Bitburger Gruppe passable Prüfungsmodalitäten erreicht, auch mit der Bundesbetriebsprüfung. Ein Unternehmen habe keinen Rechtsanspruch auf eine zeitnahe Betriebsprüfung. Sie beruhe auf einem Entgegenkommen beider Seiten. Das Unternehmen müsse seinerseits die Bedingungen für eine zügige Betriebsprüfung gewährleisten. Die Offenlegung von kritischen Sachverhalten stelle dabei keinen Nachteil dar, denn der Betriebsprüfer wäre früher oder später sowieso darauf gestoßen. Die zeitnahe Betriebsprüfung basiere also auf einem Geben und Nehmen.

Herr *Hartmut Wolter*, Leiter Konzernsteuern der Deutschen Lufthansa AG, Köln, merkte an, dass Offenheit und Ehrlichkeit für einen deutschen Konzern keinerlei Probleme darstellen. Das Finanzamt erhalte online und in Echtzeit Zugriff auf die Systeme der Lufthansa. Selbstverständlich erteile man wahrheitsgemäß Auskunft. Handlungs- und Interpretationsspielräume nutze man zu seinen Gunsten, allerdings bleibe man dabei deutlich innerhalb der Grenzen des Zulässigen und scheue daher keine rechtliche Diskussion. Er habe die Vermutung, dass Prüfer mit der gewaltigen Weiterentwicklung im betriebswirtschaftlichen Bereich überfordert seien. Daher müsse man überlegen, ob die wirklich hervorragende steuerrechtliche Ausbildung, die er als ehemaliger Finanzbeamter und Großbetriebsprüfer kenne, nicht um eine auch betriebswirtschaftlich qualifizierte Ausbildung ergänzt werden müsse. Werden Sachverhalte nicht verstanden, sei das Gefühl, lückenhaft informiert zu werden, vorhersehbar.

Weiterhin kritisierte Herr *Wolter* interne Anweisungen übergeordneter Behörden zur Nichtanwendung der Rechtsprechung. Er frage sich, wie man eine nicht zur Bekanntgabe geeignete Anweisung mit Kooperation vereinbaren könne. Vor allem treffe dies das Vertrauensverhältnis, wenn man in langer Diskussion gerade eine Einigung erzielt habe, der dann genau diese Verfügung zuwider laufe.

Bezüglich des Prüfungszeitraums halte er ein Jahr für zu kurz. Bei zwei Jahren sei er völlig offen. Empfehlen würde er, an dem dreijährigen Prüfungsturnus festzuhalten, aber zeitnah mit der Betriebsprüfung zu beginnen. Die Begründung ergebe sich aus praktischen Erwägungen. Arbeitsabläufe endeten zumeist nicht am Stichtag, so dass es sinnvoller sei, mehrere Jahre gemeinsam zu diskutieren.

Herr *Hasselmann* aus dem niedersächsischen Finanzministerium merkte zu den Nachzahlungszinsen (Wortmeldung *Bauer*) an, dass sie sehr wohl in den Länderfinanzausgleich flössen und somit kein Bundesland Interesse daran habe, eine Betriebsprüfung hinauszuzögern.

Herr *Prof. Dr. Haarmann* richtete als Vertreter des Instituts der Wirtschaftsprüfer das Augenmerk auf die Art und Weise der Betriebsprüfung. Die Wirtschaftsprüfung sei stark risikoorientiert. Im Rahmen eines Ideenaustausches zwischen Betriebsprüfern und Wirtschaftsprüfern könne eventuell der eine vom anderen lernen. Allerdings dürfte dies nicht so weit gehen, Wirtschaft- und Betriebsprüfung gleichzeitig stattfinden zu lassen.

Herr *Gerner* möchte angesichts der Bemerkung Herrn *Prof. Dr. Driens*, ob nicht gerade die Punkte betont dargestellt würden, zu denen man sich bereits eine rechtliche Meinung gebildet habe, klarstellen, dass man keine „Nebelbomben“ lege. Man schildere Sachverhalte vollständig. Zum Glück habe man Prüfer, die genügend Rückgrat haben, auch ohne Mehrergebnis eine Prüfung zu beenden. Zeitnahe Betriebsprüfung bedeute mehr Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen, der nicht Erlasse der Ministerien oder den Ausgang langwieriger Gerichtsverfahren abwarten müsse, um dann gegebenenfalls beurteilen zu können, ob seine rechtliche Würdigung dem Recht entspreche oder nicht.

Herr *Fahrenbach* berichtete, dass man in Nordrhein-Westfalen seit Jahren an einem Risikomanagementsystem arbeite. Bezüglich der technischen Umsetzung kooperiere man mit der bayrischen Finanzverwaltung. Vor allem werde es künftig darum gehen, auch die E-Bilanz in die Risikoanalyse einzubeziehen, um insbesondere nicht prüfungswürdige Fälle besser erkennen zu können. Insoweit sei die Finanzverwaltung für Anregungen offen und dankbar, ob von Seiten der Wirtschaftsprüfer oder von Finanzmathematikern, mit denen man ins Gespräch kommen möchte.

Bei einer Anschlussprüfung im Groß- und Konzernbereich kenne der Betriebsprüfer das Unternehmen derart gut und sei so nah dran, dass man sich nicht mehr über Rückstellungen et cetera unterhalten müsse und es auch keine Bewertungsüberraschungen gebe, so Herr *Risse*. Es gehe hier um singuläre Sachverhalte, über die der Prüfer aufgeklärt werden müsse. Dies sei nicht mit einer Prüfung von Kleinbetrieben vergleichbar. Für verfassungsrechtliche Erwägungen unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes sei hier kein Raum.

Herr *Hans-Christoph Seewald*, Präsident des Deutschen Steuerberaterverbands, knüpfte an die Aussage Herrn *Risses* an. In Großbetrieben, in denen die

Betriebsprüfer tagtäglich ein- und ausgehen, könne sich ein anderes Vertrauensverhältnis zwischen Prüfern und Betrieb entwickeln, als das bei Mittel- beziehungsweise Kleinbetrieben der Fall sei. Der Informationsaustausch mit dem Mittelstand müsse verbessert werden. Dies gelinge nur, wenn man über Verfahren spreche und dem Mittelstand die Kriterien für eine anlassbezogene Betriebsprüfung näher bringe. Er nehme an, dass das Resultat der von Herrn *Fahrenbach* vorgestellten Statistik historisch bedingt sei. Man müsse den Mittelstand über die zeitnahe Betriebsprüfung und deren Vorzüge aufklären. Zudem wünsche er sich eine zukunftsorientierte Betriebsprüfung, die über das Prinzip der Abschnittsbesteuerung hinaus Rechtssicherheit für die Zukunft schaffe.

Herr *Prof. Dr. Haarmann* wirft zum Abschluss die Frage auf, ob Nachzahlungszinsen und die Kostenpflichtigkeit von verbindlichen Auskünften nicht kontraproduktiv unter dem Aspekt der Kooperation seien, ob nicht der Zinssatz wenigstens auf das österreichische Niveau herabgesetzt und verbindliche Auskünfte kostenfrei erteilt werden müssten.

Herr *Prof. Dr. Driien* hält eine marktgerechte Verzinsung für nötig. Dass dies umsetzbar ist, zeige sich im Handelsrecht. Verbindliche Auskünfte sollten nach dem Koalitionsvertrag auf wesentliche Fälle begrenzt werden. Ihm seien hierzu keine aktuellen gesetzgeberischen Vorstöße bekannt. Zu Herrn Gerner bemerkte er, dass auch er für mehr Rechtsschutz eintrete. Alle Punkte, die man während der Betriebsprüfung klären könne, sollten kooperativ und zeitnah geprüft werden. Rechtsbehelfsverfahren sollten anschließend nur noch bezüglich der Punkte durchgeführt werden, die tatsächlich streitig seien. Zu der Aussage von Herrn Risse möchte Herr *Prof. Dr. Driien* klarstellen, dass der Gleichheitssatz gerade nicht realitätsfremd sei, die Intensität und Art der Prüfung müsse gerade auf die eigenen Kontrollmechanismen aufsetzen und diese berücksichtigen, um dem Gleichheitssatz gerecht werden zu können. Weiterhin rege er an, seitens des IDW eine repräsentative Befragung der Unternehmen durchzuführen, in der gesondert nach der zeitlichen Nähe und dem gewünschten Prüfungstakt gefragt werde. Auch er nehme an, dass für die allermeisten Unternehmen ein dreijähriger Prüfungstakt – aber in einer zeitnahen Prüfung – eine sinnvolle Lösung darstelle.

Herr *Prof. Dr. Haarmann* schloss damit die Diskussionsrunde und erteilte Herrn *Hamann* das Schlusswort.

IX. Fazit

(RA *Manfred Hamannt*, Düsseldorf)

Herr *Hamannt*, Rechtsanwalt und Mitglied des geschäftsführenden Vorstands des IDW, resümierte die wichtigsten Aspekte. Im Koalitionsvertrag sei Handlungsbedarf bezüglich der Betriebsprüfung festgelegt worden. Im Januar 2011 sei mit einem Gesetzesentwurf zu rechnen. Das Kolloquium sei daher an der passenden Stelle angesetzt worden. Die bisherigen Erfahrungen in den einzelnen Bundesländern und mögliche Lösungsansätze seien erörtert worden, so dass man nun für eine Diskussion mit dem Gesetzgeber gewappnet sei.

Aus dem Vortrag von Herrn *Dr. Lenz* könne mitgenommen werden, dass Kooperation eng mit Datenzugriff und Informationsgewährung verbunden sei. Eine Beschränkung der Betriebsprüfung auf bestimmte Sachverhalte oder Steuerarten sei zudem von der Abgabenordnung gedeckt. Frau *Staatssekretärin Hermenau* habe dargelegt, wie die zeitnahe Betriebsprüfung auf der Basis der Freiwilligkeit funktioniere. Auf Formalien wie eine unterschriebene Steuererklärung oder einen förmlichen Prüfungsbericht komme es nicht an. Herr *Rekers* bestätigte das Bedürfnis der Unternehmen nach einer zeitnahen Prüfung über Sachverhalte, die dem Personal noch bekannt sind und unter Vermeidung von Nachzahlungszinsen. Durch Herrn *Fahrenbach* und die in Nordrhein-Westfalen durchgeführte Befragung habe sich überraschend gezeigt, dass das Interesse an einer Betriebsprüfung im verkürzten Takt geringer sein könnte als zunächst angenommen und eher bei größeren Unternehmen vorhanden sei. Ob eine weitere Umfrage seitens des IDW gestartet werde, sei indes fraglich. Herr *Fahrenbach* habe betont, dass die bewusste Entscheidung zur Kooperation und deren Umsetzung wesentlich sei. Auch Herr *Risse* habe beleuchtet, dass man den Prozess gemeinsam in die Hand nehmen und sich von Abschreckungsgesetzgebung verabschieden müsse. Zudem sei Risikomanagement für die Betriebsprüfung wichtig. Das deutsche Risikomanagement gehe allerdings nicht so weit wie in den Niederlanden, wie Herr *Schmit* verdeutlichen konnte. Dort arbeite man mit Risikoprognosen und übertrage die Verifikation größtenteils den Steuerabteilungen der Unternehmen. Herr *Prof. Dr. Baumhoff* habe die Bedeutung der tatsächlichen Verständigung aufgezeigt und von einer Kodifizierung abgeraten. Herr *Herbener* habe das Instrument der Mediation und Anwendungsmöglichkeiten während der Betriebsprüfung vorgestellt. Um den laufenden Prüfungsprozess effektiv zu gestalten, sei es vorteilhaft, strittige Punkte an vorab bestimmte Dritte übertragen zu können. Schließlich habe Herr *Prof. Dr. Driien* aufgezeigt, dass gesetzlicher Hand-

lungsbedarf nur eingeschränkt gegeben sei. Es gehe eher um die Schaffung der Rahmenbedingungen für eine zeitnahe Betriebsprüfung. Schließlich bedankte sich Herr *Hamannt* für die rege Teilnahme an der Diskussion.

Gegen die Vorstöße, den risikoorientierten Prüfungsansatz der Wirtschaftsprüfer der Finanzverwaltung näher zu bringen, werde man sich seitens des IDW offen zeigen. Eine Übernahme der Betriebsprüfung durch die Wirtschaftsprüfer halte er indes für ausgeschlossen.

Herr *Hamannt* bedankte sich für die gute Zusammenarbeit mit dem Institut Finanzen und Steuern sowie bei allen Teilnehmern und wünschte eine gute Heimreise.

MATERIALIEN UND WEITERFÜHRENDE INFORMATIONEN

Zeitnahe Prüfung von Großbetrieben – Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 27.01.2006	39
Zusammenfassender Vermerk zur zeitnahen BP – Niedersächsisches Finanzministerium	43
Eignung und Grenzen der tatsächlichen Verständigung (<i>WP/StB Prof. Dr. Baumhoff, Bonn</i>)	50
Horizontal Monitoring in the Netherlands (<i>Theo Schmit, Amsterdam</i>)	62

Zeitnahe Prüfung von Großbetrieben

Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 27.01.2006 – S 0401 – 10 – V A 5

Die bisherige Prüfungspraxis bei Großbetrieben zeigt, dass oftmals sehr große zeitliche Abstände zwischen den jeweiligen zu prüfenden Besteuerungszeiträumen und dem aktuellen Veranlagungsjahr bestehen. Ich halte die in Nordrhein-Westfalen entwickelte Strategie der sogenannten „zeitnahen Betriebsprüfung“ oder „Prüfung im Jahrestakt“ für geeignet, hier zu Verbesserungen zu gelangen. Die für Fragen der Betriebsprüfung zuständigen Referatsleiter des Bundes und der Länder haben in ihren Sitzungen Bp II/06 und Bp I/07 (jeweils TOP 8) die Zulässigkeit der Vorgehensweise in Nordrhein-Westfalen unter folgenden Voraussetzungen bestätigt:

- Zu Beginn der Prüfung soll eine Steuererklärung vorliegen.
- Auf einen Bp-Bericht soll nicht verzichtet werden.
- Die Mitwirkungsrechte der Bundesbetriebsprüfung dürfen nicht beeinträchtigt werden.

Die Rahmenbedingungen, unter denen zeitnahe Betriebsprüfungen durchgeführt werden, unterscheiden sich damit nicht von denen der herkömmlichen Prüfung. Insbesondere soll auch die zeitnahe Betriebsprüfung nur auf der Grundlage einer eingereichten und veranlagten Steuererklärung und einer Prüfungsanordnung (§ 5 BpO) durchgeführt und mit einem förmlichen Prüfungsbericht abgeschlossen werden (§ 12 BpO). Die Regelung des § 4 Abs. 2 BpO (Grundsatz der Anschlussprüfung) steht der Durchführung einer zeitnahen Betriebsprüfung nicht entgegen.

Folgende Gründe sprechen für eine größere Zeitnähe bei Prüfungen:

1. Die Prüfung weit zurückliegender Veranlagungszeiträume verursacht in Verwaltung und in den zu prüfenden Unternehmen einen deutlich höheren Aufwand als die Prüfung aktueller Veranlagungszeiträume, weil fortgesetzte komplexe Steuerrechtsänderungen und strategische Umorganisationen in den großen Unternehmen zu merkbaren Effizienzverlusten auf beiden Seiten führen.
2. Moderne Prüfungsmethoden wie der Einsatz des Datenzugriff gem. § 146 Abs. 5 AO sind für beide Seiten leichter einzusetzen, wenn es sich um Veranlagungszeiträume handelt, die bei Durchführung der Prüfung noch nicht

lange zurück liegen. So kann der Rückgriff auf bereits archivierte Daten vermieden werden.

3. Kompetente Ansprechpartner auf Seiten der Unternehmen sind häufig im Zeitpunkt der Prüfung schon nicht mehr im Unternehmen tätig, was zu Verzögerungen z.B. bei der Abwicklung von Prüferanfragen führt.
4. Steuernachforderungen aufgrund von Prüfungsmaßnahmen können schneller haushaltswirksam festgesetzt und erhoben werden.
5. Die Folgeprüfung wird von den bisher häufig zeitaufwändigen Kontrollen der Bilanzanpassungen der Unternehmen an die Vorprüfung entlastet.

Ich bitte daher, ab sofort in allen Finanzämtern für Groß- und Konzernbetriebsprüfung aus dem Fallbestand einen Anteil von geeigneten Fällen auszuwählen, in denen zukünftig zeitnahe Betriebsprüfungen erfolgen sollen. Für die Auswahl geeigneter Fälle erscheinen starre Abgrenzungskriterien wie z.B. bestimmte Umsatzgrößen nicht sinnvoll. Die Entscheidung, in welchen Fällen eine zeitnahe Betriebsprüfung durchgeführt wird, trifft das GKBP-FA im Einzelfall (ggf. im Benehmen mit den an der Prüfung beteiligten Prüfungsstellen für konzernabhängige Unternehmensteile) spätestens im Zeitpunkt der Aufstellung des Prüfungsgeschäftsplans. Da die Grundlage für eine zeitnahe Betriebsprüfung das Heranführen des Falles an aktuelle Zeiträume ist, hat es sich im Einzelfall als sinnvoll erwiesen, dem zu prüfenden Unternehmen bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der Vor-Betriebsprüfung mitzuteilen, dass der Fall für eine zeitnahe Betriebsprüfung vorgesehen ist.

Geeignete Fälle für eine zeitnahe Betriebsprüfung

Besonders geeignet sind nach den bisherigen Erfahrungen

- *Fälle mit bedeutenden Einkünften,*
- *konzernunabhängige Betriebe und*
- *Fälle mit einfachen Konzernstrukturen.*

Auch *Fälle mit Verrechnungspreisproblematiken* können sich für die zeitnahe Betriebsprüfung anbieten, verbunden mit dem Ziel, die Verrechnungspreise frühzeitig festzulegen. Es hat sich in Einzelfällen gezeigt, dass damit zugunsten des inländischen Ergebnisses ein Verrechnungspreis vorgegeben wird, der die Durchsetzungschancen in etwaigen Verständigungsverfahren für den deutschen Fiskus erhöht.

Gut für eine zeitnahe Betriebsprüfung eignen sich außerdem *steuerloyale Unternehmen*, die sich beispielsweise durch folgende Merkmale auszeichnen:

- Sie haben sich in der Vergangenheit steuerlich verhalten.
- Sie haben bei vorangegangenen Prüfungen aktiv bei der Informationsbeschaffung mitgewirkt.
- Die steuerlichen Pflichten wurden ernst genommen (z.B. Anpassungsanträge der Vorauszahlungen zur Vermeidung hoher Abschlusszahlungen).
- Es werden keine fragwürdigen Steuergestaltungsmodelle genutzt.

Im Einzelfall kann eine zeitnahe Betriebsprüfung aber auch bei *hohem Risiko- und geringem Compliance-Faktor* angezeigt sein, damit gerade in diesen Fällen die zutreffende Steuer rechtzeitig festgesetzt und steuerliches Fehlverhalten zeitnah sanktioniert werden kann.

Organisatorische Gründe und die Personalausstattung werden es nicht zulassen, dass die Mehrzahl der Betriebsprüfungsfinanzämter kurz- und mittelfristig einen wesentlichen Teil des jeweiligen Fallbestandes in einem verkürzten Rahmen (< drei Prüfungsjahre) zeitnah prüft. Um sich jedoch diesem Ziel zu nähern, ist es erforderlich, bei allen Betriebsprüfungen von Großbetrieben nachdrücklich eine größere Zeitnähe zu den zu prüfenden Veranlagungszeiträumen anzustreben. Die risikoorientierte Fallauswahl sowie ein konsequent nach Schwerpunkten gebildeter Prüfungsansatz, verbunden mit einer effizienten Zeitplanung – möglichst im Einvernehmen mit dem Unternehmen (Ver Vereinbarung von Zeitkorridoren zur Prüfungsabwicklung) – sind hierfür geeignete Maßnahmen. Denkbar ist es auch, die Prüfung von Dauersachverhalten (wie z.B. Bewertungen des Warenbestandes) in spätere für die zeitnahe Betriebsprüfung vorgesehene Jahre zu verschieben. Als zusätzliche Maßnahme bietet sich auch die vorübergehende personelle Verstärkung des Prüferinsatzes an, um den Fall an aktuelle Veranlagungszeiträume heranzuführen.

Es ist davon auszugehen, dass zukünftig verstärkt Anträge von Unternehmen auf Durchführung von zeitnahen Prüfungen eingehen werden. Ich weise daher ausdrücklich darauf hin, dass ein Rechtsanspruch auf eine zeitnahe Prüfung nicht besteht (§ 2 Abs. 3 BpO). Ich bitte, über entsprechende Anträge im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 AO) zu entscheiden.

Sicherstellung der Beteiligungsrechte der Bundesbetriebsprüfung

Die Entscheidung wird mit der Planaufstellung bis spätestens Mitte Februar eines Jahres dokumentiert. Hierzu bitte ich in den ausgewählten Fällen in BPI den neuen Prüfungsgrund „98 – Fall der zeitnahen Bp“ aufzunehmen. Diese Information wird im Rahmen der Vorgaben der §§ 20, 21 BpO im üblichen Verfahren durch das RZF dem BZSt spätestens bis Ende Februar eines Jahres

übermittelt. Das BZSt erhält damit die Möglichkeit, frühzeitig über eine Beteiligung an Fällen einer zeitnahen Betriebsprüfung zu entscheiden.

Abstimmungsbedarf mit anderen Prüfungsdiensten

Die Durchführung einer zeitnahen Betriebsprüfung kann dazu führen, dass der Abschluss der Prüfung erfolgt, bevor die Lohnsteuer-Außenprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung über die Durchführung einer eigenen Prüfung entschieden bzw. ihre Prüfung beendet hat. Zur Vermeidung von Steuerausfällen bitte ich in diesen Fällen, die Prüfungen aufeinander abzustimmen. Ich werde das RZF beauftragen, eine automatisierte Übermittlung der Fälle mit Prüfungsgrund 98 an die jeweiligen Innendienstsysteme der Lohnsteuer-Außenprüfung und Umsatzsteuer-Sonderprüfung sicherzustellen. Nähere Einzelheiten zur Zusammenarbeit der Prüfungsdienste werde ich mit gesondertem Erlass auf der Grundlage des noch ausstehenden Abschlussberichts der Arbeitsgruppe „Neuorganisation der ZALSt“ regeln.

Sollte es in Fällen einer zeitnahen Betriebsprüfung zu Abstimmungsschwierigkeiten mit dem BZSt oder den Prüfungsstellen der anderen Länder kommen, bitte ich um Bericht.

Statistische Erfassung der zeitnahen Betriebsprüfung

Anhand der Kennzahlen „Zeitnähe der Prüfungen bei Großbetrieben“ und „durchschnittlicher Umfang der Prüfung bei Großbetrieben“ sowie durch Auswertung der o.g. Kennzeichnung als zeitnah geprüfter Fall wird der Einsatz des Mittels einer zeitnahen Betriebsprüfung bereits hinreichend abgebildet.

Für die statistische Erfassung zeitnah geprüfter Fälle bestehen keine Besonderheiten. Von weitergehenden Aufzeichnungen bitte ich daher abzusehen.

Eventuelle Auswirkungen im Bereich Controlling (ggf. Anstieg der Fälle im geringen Mehregebnisbereich, da eine Prüfung weniger Zeiträume umfasst) werde ich im Rahmen der endgültigen Einführung des Controllings in den GKBP-FÄ berücksichtigen.

Der Bezugserrlass wird hiermit aufgehoben.

Im Auftrag

Dr. Neumann

Zusammenfassender Vermerk zur zeitnahen BP

(Niedersächsisches Finanzministerium, Hannover)

I. Einleitung

II. Bedeutung des Begriffs „zeitnahe Betriebsprüfung“

III. Verschiedene Modelle der „zeitnahen Betriebsprüfung“

IV. Niedersachsen: „Osnabrücker Modell“

V. Vorteile des Osnabrücker Modells

1. Vorteile für die Unternehmen
2. Vorteile für die Verwaltung

VI. Rechtliche Bedenken gegen das Osnabrücker Modell

1. Nichtunterschiedene Steuererklärung
2. Verzicht auf einen Betriebsprüfungsbericht

VII. Ziel

I. Einleitung

Das Thema „zeitnahe Betriebsprüfung“ findet in jüngster Zeit eine verstärkte Beachtung in der wissenschaftlichen, aber auch in der politischen Diskussion. Da eine niedersächsische Variante der zeitnahen Betriebsprüfung mit ursächlich dafür ist, dass diesem Verfahren in Fachkreisen derzeit soviel Aufmerksamkeit gewidmet wird, soll in der folgenden Abhandlung kurz der Standpunkt Niedersachsens zu diesem in der Unternehmenspraxis so außerordentlich bedeutsamen Thema erläutert werden.

II. Bedeutung des Begriffs „zeitnahe Betriebsprüfung“

Die steuerliche Betriebsprüfung in ihrer herkömmlichen Form bedeutet für die betroffenen Unternehmen eine tiefgreifende Maßnahme und erfordert ein erhebliches Maß an Mitwirkung der Steuerpflichtigen.

Eine besondere Herausforderung für Unternehmen stellt der lange Zeitraum dar, der zwischen Abgabe der Steuererklärung und rechtsverbindlicher Steuerfestsetzung nach dem Abschluss der Betriebsprüfung liegt. Während dieser Zeit muss das Unternehmen in der Lage sein, längst abgeschlossene Geschäftsvorgänge lückenlos zu dokumentieren. Dies bindet unternehmerische Ressourcen. Nach Abschluss der Betriebsprüfung drohen für das Unternehmen zudem oft Nachforderungen, die zusätzlich noch zu verzinsen sind.

Für die Steuerverwaltung stellt sich regelmäßig das Problem, dass es schwierig ist, steuerlich relevante Sachverhalte komplikationslos aufzuklären, weil häufig in den Unternehmen die steuerlich verantwortlich Handelnden sich nicht mehr konkret erinnern können oder auch gar nicht mehr im Betrieb vorhanden sind. Auf beiden Seiten müssen sich oft neue Personen einarbeiten.

Dem entgegenzuwirken, ist bereits seit längerer Zeit Ziel verschiedener Reformansätze, die unter dem Begriff „zeitnahe Betriebsprüfung“ zusammengefasst werden. Allen Ansätzen liegt die Absicht zugrunde, den steuerlichen Veranlagungszeitraum und die dazugehörige Betriebsprüfung zeitlich näher zusammenzuführen. Umgesetzt werden soll dieses Ziel in Form eines kooperativen Zusammenwirkens der Finanzverwaltung mit den Steuerpflichtigen.

III. Verschiedene Modelle der „zeitnahen Betriebsprüfung“

Die Bundesländer erproben im Rahmen von Modellversuchen verschiedene Möglichkeiten.

Eine führende Rolle nahm dabei zunächst Nordrhein-Westfalen ein, wo Ende der Neunziger Jahre im Finanzamt Bielefeld die zeitnahe Betriebsprüfung probeweise durchgeführt wurde. Grundidee des „Bielefelder Modells“ war es, auch ohne unterschriebene Steuererklärung eine Betriebsprüfung durchzuführen und diese bei unstrittigen Feststellungen auch ohne formalen Betriebsprüfungsbericht enden zu lassen. Auf der Verwaltungsebene wurde dieses Modell jedoch wieder verworfen, weil es als problematisch angesehen wurde, auf die Vorlage einer unterschriebenen Steuererklärung und die Erstellung eines Betriebsprüfungsberichts zu verzichten.

Als eine Art Nachfolger des „Bielefelder Modells“ kann das „Münsteraner Modell“ gelten. Dieses versucht insbesondere das Verfahren der Jahrestaktprüfungen voranzutreiben, indem unter Einhaltung des Prinzips der Anschlussprüfung jährliche Betriebsprüfungen stattfinden. Geprüft wird hier anhand einer unterschriebenen Steuererklärung. Über das Ergebnis der Prüfung wird ein förmlicher Betriebsprüfungsbericht erstellt.

Ein weiteres Verfahren zur Heranführung an eine „zeitnahe Betriebsprüfung“ ist das in Hessen entwickelte und auch in Niedersachsen in einer Variante in Erprobung befindliche „Darmstädter-Modell“. Dieses Modell ist als modifizierte Teambetriebsprüfung für multinationale Konzerne gedacht. Die Prüfung verläuft in drei Phasen: In der ersten Phase werden gemeinsam mit dem Unternehmen die Prüfungsschwerpunkte festgelegt, zu denen die zu prüfenden Unterlagen durch das Unternehmen bereitzustellen sind. In der zweiten, vorbereitenden Phase erhält das Unternehmen Zeit, um die angeforderten Unterlagen vollständig bereitzustellen, damit die Prüfer in der dritten Phase ohne zeitliche Verzögerungen die zuvor festgelegten inhaltlichen Prüffelder prüfen können.

Weitere Modellversuche ließen sich aufzählen. Festzuhalten ist aber, dass sich bisher kein Modell als führend herausgestellt hat.

IV. Niedersachsen: „Osnabrücker Modell“

In Niedersachsen wurde nach Auswertung der bisher bundesweit projektierten Modelle der Entschluss gefasst, in verschiedenen Finanzämtern für Großbetriebsprüfung unterschiedliche eigene Modelle der zeitnahen Betriebsprüfung auszuprobieren

Ein Modellversuch, der aktuell besonders in den Blickpunkt geraten ist, ist das Pilotverfahren zur zeitnahen Betriebsprüfung am Finanzamt für Großbetriebs-

prüfung in Osnabrück, welches das „zeitnaheste“ aller bundesweiten Modelle darstellt:

Wesentliches Merkmal der in Osnabrück praktizierten zeitnahen Betriebsprüfung ist es, den interessierten Unternehmen die freiwillige Möglichkeit einzuräumen, sich bereits vor Abgabe einer unterschriebenen Steuererklärung vom Finanzamt prüfen zu lassen und damit einen erheblichen Teil des bürokratischen Aufwands zu vermeiden.

Weiteres Kernelement dieses Modells ist, dass in der Regel auf die arbeitsintensive Aufstellung eines Betriebsprüfungsberichts verzichtet wird und stattdessen das Prüfungsergebnis in einem Ergebnisvermerk in tabellarischer Form dokumentiert wird.

Eine grundlegende Neuerung stellt beim „Osnabrücker Modell“ die Tatsache dar, dass keine unmittelbare Einbindung der Festsetzungsfinanzämter erfolgt, sondern eine vorläufige Steuerbilanz und ein Entwurf der Steuererklärung unmittelbar beim zuständigen Ansprechpartner des Finanzamts für Großbetriebsprüfung abgegeben werden. Dadurch werden Verwaltungswege und Zeitaufwand deutlich verkürzt.

V. Vorteile des Osnabrücker Modells

1. Vorteile für die Unternehmen

Die Rückmeldungen der teilnehmenden Unternehmen zum „Osnabrücker Modell“ sind durchweg positiv. Für die Unternehmen stellt das „Osnabrücker Modell“ ein besonders praxisgerechtes Verfahren mit bedeutenden Effizienzgewinnen dar.

Bedeutendster Vorteil ist der Zugewinn an Planungs- und Rechtssicherheit für den Unternehmer durch die zeitnahe steuerliche Klärung der abgeschlossenen Sachverhalte. Dadurch ergeben sich erkennbare Rationalisierungseffekte. Für die Unternehmer ist insbesondere bedeutsam, dass das Risiko von unerwarteten Steuernachzahlungen sinkt und damit deren Bonität steigt, was die Investitionsbereitschaft dieser Unternehmen fördert.

2. Vorteile für die Verwaltung

Auch für die Steuerverwaltung hat das „Osnabrücker Modell“ erkennbare Vorteile: Durch das kooperative Zusammenwirken von Unternehmen und Steuer-

verwaltung kommt in der Regel ein Prüfungsergebnis zustande, dass für beide Seiten Vorteile bringt. So werden aufwändige Rechtsbehelfsverfahren, die für beide Seiten Personal und Kosten binden, vermieden. Zudem bedeutet der schnellere Abschluss der Prüfung auch, dass die Steuerforderungen nicht nur zügiger, sondern auch effektiver realisiert werden können, denn das Risiko, dass ein Unternehmen in der bisher langen Zeitspanne zwischen Veranlagungszeitraum und Steuerfestsetzung in die Insolvenz geht, sinkt.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass durch die auf Freiwilligkeit basierende zeitnahe Betriebsprüfung nach dem Osnabrücker tax compliance mit Vorteilen für beide Seiten gelebt wird.

VI. Rechtliche Bedenken gegen das Osnabrücker Modell

Das „Osnabrücker Modell“, welches aus niedersächsischer Sicht das erfolgversprechendste Projekt zur zeitnahen Betriebsprüfung darstellt, ist allerdings keineswegs unumstritten. Die Gründe, die gegen dieses Modell vorgebracht werden, beziehen sich im Wesentlichen auf die Frage des Verzichts auf eine unterschriebene Steuererklärung und einen Betriebsprüfungsbericht.

1. Nichtunterschriebene Steuererklärung

Hauptargument der Gegner des „Osnabrücker Modells“ ist, dass es nicht zulässig sei, vor Abgabe einer unterschriebenen Steuererklärung mit der Betriebsprüfung zu beginnen. Das Besteuerungsverfahren sei klassischer Teil der staatlichen Eingriffsverwaltung. Sinn- und Zweck der Betriebsprüfung als hoheitliche Maßnahme im Rahmen dieser Eingriffsverwaltung sei es, die Angaben des Steuerpflichtigen, die er in seiner verbindlichen Erklärung abzugeben habe, zu überprüfen. Beim Osnabrücker Modell würden aber die Besteuerungsgrundlagen nicht hoheitlich festgestellt, sondern gemeinsam mit dem Steuerpflichtigen entwickelt. Dies widerspreche dem Gedanken der staatlichen Eingriffsverwaltung. Zudem steige die Gefahr der Korruption in einem kooperativen Modell.

Das „Osnabrücker Modell“ geht einen neuen Weg und setzt dabei stark auf das Prinzip von tax compliance, also auf einen kooperativen Umgang zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen. Das kooperative Miteinander von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen setzt ein vertrauensvolles Miteinander, höchste Zuverlässigkeit des beteiligten Unternehmens und dessen freiwillige, von ihm erwünschte Mitwirkung voraus.

Die Prüfung nach dem „Osnabrücker Modell“ bietet sich nur in den Fällen an, in denen das zu prüfenden Unternehmen zu fairer Mitwirkung bereit ist. Diese Mitwirkungsbereitschaft kann bei seriösen Unternehmen unterstellt werden, denn bei einem modernen Verständnis vom Verhältnis zwischen Staat und (Steuer-)Bürger sollte kein Generalverdacht das Handeln prägen: So wie der Bürger zunächst einmal davon ausgehen kann, dass sich der Staat korrekt verhält, so sollte der Staat auch davon ausgehen, dass der Bürger korrekt handelt.

Rechtliche Bedenken gegen die zeitnahe Betriebsprüfung nach dem „Osnabrücker Modell“ gibt es nicht. Die Durchführung einer Betriebsprüfung vor Abgabe einer unterschriebenen Steuererklärung ist im Rahmen der bestehenden gesetzlichen Vorschriften zulässig und wird zum Beispiel unstrittig bei Schätzungsfällen durchgeführt.

2. Verzicht auf einen Betriebsprüfungsbericht

Auch das Argument, dass nach den bestehenden gesetzlichen Vorschriften ein förmlicher Betriebsprüfungsbericht erforderlich sei, überzeugt nicht.

Die entsprechenden Vorschriften der Betriebsprüfungsordnung verlangen keinen förmlichen Prüfungsbericht. Ein formloser Ergebnisvermerk oder eine tabellarische Übersicht reichen aus, da die gesetzlichen Vorschriften bereits jetzt den Verzicht auf einen Prüfungsbericht zulassen, wenn die Prüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen führt. Dies gilt umso mehr, wenn wegen der zuvor erfolgten Verständigung auch kein Rechtsbehelfsverfahren zu erwarten ist.

VII. Ziel

Wegen der großen Akzeptanz bei Unternehmen und Steuerverwaltung hat sich Niedersachsen mit Nachdruck für die flächendeckende Zulassung des „Osnabrücker Modells“ eingesetzt.

Der Erfolg dieses Werbens war bisher begrenzt: Die jüngsten Beschlüsse auf Bundes- und Länderebene zur zeitnahen Betriebsprüfung sprechen sich wieder für eine Rückkehr zu einem formalistischeren Verfahren aus, bei dem eine unterschriebene Steuererklärung und ein förmlicher Betriebsprüfungsbericht zwingend vorgeschrieben werden. Niedersachsen sieht diese Entwicklung sehr kritisch.

Das gemeinsame Ziel aller Modelle einer zeitnahen Betriebsprüfung muss es sein, die Finanzverwaltung zu einer effizienten, bürgernahen Verwaltung umzugestalten, die dem Bürger Vertrauen entgegenbringt und so die Bürger dafür gewinnt, ihre steuerlichen Pflichten ohne Vorbehalt zu erfüllen. Das „Osnabrücker Modell“ wird einen bedeutenden Beitrag dazu leisten.

Eignung und Grenzen der tatsächlichen Verständigung

(WP/StB Prof. Dr. Baumhoff, Bonn¹)

I. Problemstellung

II. Rechtscharakter der tatsächlichen Verständigung

1. Historische Entwicklung
2. Öffentlich-rechtlicher Vertrag?
3. Bindungswirkung und Rechtsschutz

III. Anwendungsbereiche der tatsächlichen Verständigung

1. Voraussetzungen
2. Grenzen
3. Zeitlicher Bezug
4. Eignung

IV. Vorteilhaftigkeit der tatsächlichen Verständigung aus Sicht des Steuerpflichtigen

1. Herstellung des Rechtsfriedens und Vermeidung von Rechtsbehelfen
2. Risiken für den Steuerpflichtigen

V. Form der tatsächlichen Verständigung

VI. Durchführung der tatsächlichen Verständigung

VII. Fazit

¹ WP/StB Prof. Dr. Baumhoff ist Partner von Flick Gocke Schaumburg und Mitglied des IDW Arbeitskreises Außensteuerrecht.

I. Problemstellung

In der Praxis der steuerlichen Außenprüfung bei Groß- und Konzernunternehmen ist es nicht ungewöhnlich, dass sich die Prüfungen über Jahre hinziehen. Oft stehen dabei Sachverhalte auf dem steuerlichen Prüfstand, die bereits vor zehn Jahren oder gar länger verwirklicht wurden. Eine häufige Ursache hierfür ist, dass im Rahmen der Betriebsprüfung sowohl die Sachverhaltsaufbereitung als auch die Steuerrechtsanwendung Schwierigkeiten bereiten.

Die Notwendigkeit der Beschleunigung von Betriebsprüfungen ist vor diesem Hintergrund sowohl von Seiten der Finanzverwaltung als auch der Steuerpflichtigen unbestritten, zumal bei zeitlich lang zurückliegenden BP-Zeiträumen die Zinsen gem. § 233a AO auf korrekturbedingte Mehrsteuern erheblich sein können. Auch tragen zeitnahe Betriebsprüfungen zur Erhöhung der Steuerplanungssicherheit bei. Häufig besteht daher das Bedürfnis dieser Beteiligten, sich außergerichtlich „zu einigen“, auch um langwierige finanzgerichtliche Streitigkeiten zu vermeiden. Umso wichtiger ist es daher für die Praxis, über Instrumentarien zu verfügen, die einerseits zu einem außergerichtlichen Konsens und andererseits zur Verfahrensbeschleunigung führen.

Eines dieser – in der Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung höchst bedeutsamen und effektiven – Instrumente ist das Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung. Im Folgenden soll daher auf die Eignung und die Grenzen der tatsächlichen Verständigung im Besteuerungsverfahren eingegangen werden.

II. Rechtscharakter der tatsächlichen Verständigung

1. Historische Entwicklung

Die Tatsache, dass in steuerlichen Betriebsprüfungen häufig Streit über tatsächlich abgeschlossene Sachverhalte und deren steuerlichen Behandlung besteht, ist so alt wie die steuerliche Außenprüfung selbst. Solche Streitigkeiten können in der Regel dadurch vermieden werden, dass man sich bei erschwerter Sachverhaltsermittlung auf einen bestimmten Sachverhalt und die entsprechende steuerliche Sachbehandlung² einigt. Man spricht dann in diesen Fällen von einer „tatsächlichen Verständigung“.

2 Vgl. AEAO, Nr. 1 zu § 88 AO.

Schon der Reichsfinanzhof³ stellte seinerzeit fest, dass die Finanzbehörden vielfach genötigt seien, „tatsächliche Verständigungen“ einzugehen, wenngleich Vergleiche über Steueransprüche im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unzulässig seien. Der BFH ist dieser Rechtsauffassung – unter Berufung auf die Grundsätze von Treu und Glauben⁴ – gefolgt, wobei insbesondere der VIII. Senat⁵ das Rechtsinstitut der „tatsächlichen Verständigung“ im Steuerrecht eindeutig anerkannt und systematisch fortentwickelt hat⁶. Seitdem wurde die Rechtsprechung „senatsübergreifend“ angewendet und fortentwickelt⁷.

Da es sich also bei der tatsächlichen Verständigung um ein von der Rechtsprechung entwickeltes Rechtsinstitut handelt, das nicht in der AO gesetzlich geregelt ist, ist es sehr zu begrüßen, dass das BMF in seinem Schreiben vom 30.7.2008⁸ zu den Voraussetzungen und den Folgen der tatsächlichen Verständigung in einem recht umfangreichen Papier ausführlich Stellung genommen hat.

2. Öffentlich-rechtlicher Vertrag?

In der Literatur wird die Frage kontrovers diskutiert, ob es sich hinsichtlich der Rechtsnatur einer tatsächlichen Verständigung um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag⁹ oder um einen Ausfluss des allgemeinen Rechtsinstituts von Treu und Glauben handelt¹⁰. Eigentlich ist diese Frage eher akademisch. Praktisch relevant ist sie allerdings hinsichtlich der „Bindungswirkung“ einer tatsächlichen Verständigung; insbesondere dann, wenn ein Unzuständiger die tatsächliche Verständigung herbeigeführt hat. Handelt es sich um einen Vertrag, kann nach der Vertragstheorie eine nachträgliche Genehmigung einer durch einen Vertre-

3 Vgl. RFH-Urteil v. 20.10.1925 – II A 453/25, RFHE 18 S. 92.

4 Vgl. BFH-Urteil v. 31.1.1956 – I 111/54 U, BStBl. III 1956 S. 86.

5 Vgl. BFH-Urteil v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985 S. 354.

6 Vgl. *Offerhaus*, DStR 2001 S. 2093.

7 BFH-Urteil v. 5.10.1990 – III R 19/88, BStBl. II 1991 S. 45; v. 6.2.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991 S. 673; v. 8.9.1994 – V R 70/91, BStBl. II 1995 S. 32; v. 13.12.1995 – XI R 43-45/89, BStBl. II 1996 S. 232 und v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996 S. 625.

8 BStBl. I 2008 S. 831.

9 So z.B. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, vor § 118 AO, Rn. 523 ff.; *Frotscher*, in: *Schwarz*, AO, § 162 AO, Tz. 87; *Klein/Brockmeyer*, AO, § 78, Rn. 5; *Birk*, in: *Hübschmann/Hepp/Spittaler*, § 4 AO, Rn. 330.

10 So der BFH in seinem Urteil v. 28.7.1993 – XI R 68/92, BFH/NV 1994 S. 290.

ter ohne Vertretungsmacht abgeschlossenen Vereinbarung erfolgen. *Offerhaus*¹¹ betont in diesem Zusammenhang, dass für den Fall, dass es sich nicht um einen Vertrag handeln sollte, zumindest wechselseitige Erklärungen vorlägen, für die nirgendwo bestimmt sei, dass sie nur bei persönlicher Anwesenheit abgegeben werden könnten.

Viele Senate des BFH setzen sich mit der Frage der Rechtsnatur einer tatsächlichen Verständigung nicht wirklich auseinander, verwenden allerdings in ihren Urteilen die Begriffe „Einigung“, „Vereinbarung“, „einvernehmliche Regelung“ oder „Einvernehmen“, worunter jedenfalls wechselseitige und übereinstimmende Willenserklärungen zu verstehen sind.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass die tatsächliche Verständigung nach fast einhelliger Auffassung des Schrifttums sowie des III. und VIII. Senats des BFH als öffentlich-rechtlicher Vertrag anzusehen ist, der auch einer nachträglichen Genehmigung zugänglich ist¹². Das BMF nimmt in seinem Schreiben vom 30.7.2008¹³ unter Tz. 6.1 zwar eine pragmatische, aber dogmatisch kaum haltbare Zwischenposition ein¹⁴, indem es feststellt, dass die Beteiligten mit Abschluss der tatsächlichen Verständigung „an die vereinbarte Tatsachenbehandlung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden“ sind.

3. Bindungswirkung und Rechtsschutz

Grundsätzlich gilt, dass eine tatsächliche Verständigung aus all den Gründen unwirksam sein kann, die nach dem BGB zur Unwirksamkeit von Willenserklärungen und Verträgen führen können¹⁵. Unwirksamkeit kann auch bei Vorliegen der Tatbestände des § 130 Abs. 2 AO gegeben sein, wonach ein Verwaltungsakt nur dann zurückgenommen werden darf, wenn

1. er von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist,
2. er durch unlautere Mittel wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist,

11 DStR 2001 S. 2098.

12 Vgl. *Offerhaus*, ebenda, S. 2098.

13 BStBl. I 2008 S. 831.

14 Ebenso *Dißars*, NWB 27/2010 S. 2142.

15 Vgl. Tz. 8.2 des BMF-Schreibens v. 30.7.2008, BStBl. I 2008 S. 831: Scheingeschäft, § 117 BGB; Anfechtung, §§ 119, 120, 123 BGB; offener Einigungsmangel, § 154 BGB; Vertretungsmängel, z.B. nach §§ 164 ff. BGB; Störung der Geschäftsgrundlage, § 313 BGB.

3. ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren,
4. seine Rechtswidrigkeit dem Begünstigten bekannt oder in Folge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung ergibt sich nicht erst durch deren Berücksichtigung im Steuerbescheid¹⁶. Vielmehr sind die Beteiligten bereits mit dem Abschluss (rechtswirksame Unterzeichnung) daran gebunden.

Die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung wird auch nicht dadurch beeinträchtigt, dass nachträglich Tatsachen bekannt werden, die die tatsächliche Verständigung hätten beeinflussen können, wenn sie vorher bekannt geworden wären. Sie wird allerdings dann unwirksam, wenn sie unter Ausübung unzulässigen Drucks auf den Steuerpflichtigen oder durch dessen unzulässige Beeinflussung zu Stande gekommen ist. Außerdem wird sie unwirksam, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt¹⁷, was dann der Fall ist, wenn die Vereinbarung gegen die Regeln der Logik oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt.

So kann z.B. die tatsächliche Verständigung dann keine Bindungswirkung entfalten, wenn vom Steuerpflichtigen bei den zu Grunde liegenden Erörterungen der Sachverhalt bewusst verfälscht oder verschleiert wird oder die für die Besteuerung wesentlichen Tatsachen gegenüber der Finanzbehörde verschwiegen werden.

Hinsichtlich der Rechtsfolgen in diesen Fällen geht das BMF-Schreiben vom 30.7.2008 unter Tz. 8.3 davon aus, dass bei Vorliegen der vorstehend genannten Gründe die weitere Behandlung der tatsächlichen Verständigung davon abhängen soll, ob diese bereits in einem Verwaltungsakt berücksichtigt worden ist oder nicht.

Sofern dies noch nicht geschehen ist und der Steuerpflichtige die Unwirksamkeit der tatsächlichen Verständigung mit zutreffenden Gründen geltend macht und dem Finanzamt mitteilt, gilt diese einvernehmlich als aufgehoben.

Hält die Finanzverwaltung die tatsächliche Verständigung für unwirksam, teilt sie dies dem Steuerpflichtigen mit und gibt ihm Gelegenheit zur Stellungnah-

¹⁶ BFH-Urteil v. 6.2.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991 S. 673; v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996 S. 625.

¹⁷ BFH-Urteil v. 6.2.1991 – I R 13/86, BStBl. II 1991 S. 673.

me. In diesem Fall wird das Ergebnis der tatsächlichen Verständigung bei der Steuerfestsetzung nicht berücksichtigt mit der Folge, dass der Steuerpflichtige seine Rechtsauffassung in einem anschließenden Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid weiterverfolgen kann. Ist bereits die Berücksichtigung der Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung in einem Verwaltungsakt erfolgt, kann dieser nur noch nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Bestimmungen (z.B. gem. §§ 164, 172 ff., 367 Abs. 2 Satz 2 AO) korrigiert werden. Auch kann der aus einer tatsächlichen Verständigung erwachsene Steuerbescheid gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt steuererhebliche Tatsachen bei Abschluss der tatsächlichen Verständigung verschweigt.

Hinsichtlich der Reichweite der tatsächlichen Verständigung wird die Finanzbehörde in der Weise gebunden, dass der rechtlichen Würdigung nur der vereinbarte Sachverhalt zu Grunde gelegt werden darf. Im BMF-Schreiben vom 30.7.2008 wird ausdrücklich festgelegt, dass die Bindung bereits vor dem Erlass der Steuerbescheide eintritt; allerdings nur zwischen den Beteiligten mit der Folge, dass Dritte (mit Ausnahme von Gesamtrechtsnachfolgern) nicht in die Bindungswirkung einbezogen werden.

Infolge des BFH-Urteils v. 7.7.2004¹⁸ steht nunmehr fest, dass sich die Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung allein auf das Finanzamt beschränkt, welches die tatsächliche Verständigung vereinbart hat. Eine Drittwirkung für andere Finanzbehörden ist insoweit ausgeschlossen¹⁹.

Von praktischer Relevanz ist der Umstand, dass sich der Steuerpflichtige mit dem Abschluss einer tatsächlichen Verständigung bewusst sein muss, dass er zwar nicht auf einen Rechtsbehelf in der gesamten Steuerangelegenheit verzichtet, er jedoch im Rechtsbehelfsverfahren keine Einwände gegen die Richtigkeit des einvernehmlich angenommenen Sachverhalts mehr vorbringen kann.

III. Anwendungsbereiche der tatsächlichen Verständigung

Eine tatsächliche Verständigung kann in jedem Stadium des Veranlagungsverfahrens (praktisch wichtigster Fall ist allerdings die steuerliche Außenprüfung), aber auch während eines anhängigen Rechtsverfahrens bzw. Rechts-

¹⁸ X R 24/03, BStBl. II 2004 S. 975.

¹⁹ Vgl. hierzu auch *Gosch*, StBP 2005 S. 29, sowie *Dißbars*, NWB 27/2010 S. 2146.

mittelverfahrens getroffen werden. Selbst bei Steuerfahndungsprüfungen bzw. nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens kann von einer tatsächlichen Verständigung Gebrauch gemacht werden²⁰.

1. Voraussetzungen

Voraussetzung für eine tatsächliche Verständigung ist das Vorliegen eines Sachverhalts, der nur unter erschwerten Umständen ermittelt werden kann. Nach Auffassung des BMF ist dies z.B. dann der Fall, wenn sich einzelne Sachverhalte nur mit einem nicht mehr vertretbaren Arbeits- oder Zeitaufwand ermitteln lassen, wobei allein die Kompliziertheit des Sachverhalts für sich allein noch nicht die Annahme einer erschwerten Sachverhaltsermittlung begründet. Ob eine erschwerte Sachverhaltsermittlung vorliegt, kann auch anhand des Verhältnisses zwischen voraussichtlichem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg beurteilt werden; ferner kann berücksichtigt werden, in welchem Maß die Finanzbehörde durch ein zu erwartendes finanzgerichtliches Verfahren belastet wird, sofern der Sachverhalt weiterhin streitig gestellt ist. Im Ergebnis stellt sich dann die tatsächliche Verständigung als die „einernehmliche Annahme eines fiktiven Sachverhalts“²¹ dar – wenn auch mit relativ hohem Annäherungswert an den tatsächlichen Sachverhalt –, an den die Besteuerung als Rechtsfolge anknüpft.

2. Grenzen

Eine tatsächliche Verständigung soll allein im Bereich der Sachverhaltsermittlung zulässig sein. Sie soll sich weder auf Rechtsfragen beziehen noch auf den Eintritt bestimmter Rechtsfolgen oder die Anwendung bestimmter Rechtsvorschriften. Allerdings ist in der Praxis die Grenze zwischen einer Einigung über einen bestimmten Sachverhalt und eine rechtliche Beurteilung fließend; denn das BMF erkennt in seinem Schreiben vom 30.7.2008 eine tatsächliche Verständigung auch für den Fall an, dass im Rahmen einer rechtlichen Beurteilung über eine Vorfrage zum Sachverhalt entschieden wird. Auch der BFH hat in einem Urteil aus 1997 eine Einigung über Rechtsfragen im Einzelfall anerkannt, wo es um die Höhe der Angemessenheit eines Geschäftsführergehalts ging und der Inhalt der tatsächlichen Verständigung bereits eine rechtliche Würdigung darstellte²². Insofern ist hier bereits eine „vorsichtige Öffnung“

20 Vgl. Tz. 1 des BMF-Schreibens v. 30.7.2008.

21 So *Greite*, IWB Fall 2 – Tatsächliche Verständigung (2004), S. 8405.

22 BFH-Urteil v. 13.8.1997 – I R 12/97, BFH/NV 1998 S. 498.

durch den BFH erkennbar. Faktisch ist es so, dass man in der Praxis oft nicht umhinkommt, nicht nur bei unklaren Sachverhalten, sondern auch und insbesondere bei wirklich umstrittenen Rechtsfragen im Hinblick auf zwingende praktische Bedürfnisse (insbes. Beendigung einer steuerlichen Betriebsprüfung) Vergleiche in Form von tatsächlichen Verständigungen zuzulassen, will man sich nicht auf „Sachverhaltsverbiegungen“ einlassen. Ohnehin stellt sich in diesem Zusammenhang überhaupt die Frage, ob man in Besteuerungsverfahren zwischen steuerlich relevanten Sachverhaltsfragen und „reinen“ Rechtsfolgen eine klare Trennlinie ziehen kann²³.

3. Zeitlicher Bezug

Im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO oder der verbindlichen Zusage nach einer Außenprüfung gem. §§ 204 ff. AO bezieht sich eine tatsächliche Verständigung immer nur auf bereits verwirklichte Sachverhalte. Das schließt nicht aus, dass sich die Ergebnisse einer tatsächlichen Verständigung auch auf die Zukunft auswirken, sofern sich die zu beurteilenden Verhältnisse nicht wesentlich verändern bzw. ein sog. Dauersachverhalt vorliegt.

4. Eignung

Eine tatsächliche Verständigung ist vor allen Dingen für solche Fälle geeignet, in denen sich die Sachverhalte schwierig ermitteln lassen. Daher spielt sie in der überwiegenden Zahl der Betriebsprüfungsfälle eine wichtige Rolle, insbesondere bei zeitlich lang zurückliegenden Betriebsprüfungssachverhalten oder bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen; hier lassen sich erfahrungsgemäß die Sachverhalte im Ausland schwerer aufklären als im Inland. Der wichtigste Anwendungsbereich der tatsächlichen Verständigung liegt allerdings in Schätzungsfällen. Das BMF nennt weitere Beispiele im Bewertungsbereich oder bei der Festlegung der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts oder der Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwendungen. Bei Zweifelsfragen, z.B. der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen, der Höhe von Lizenzgebühren oder der Angemessenheit von Avalprovisionen sind tatsächliche Verständigungen ebenfalls üblich.

²³ Vgl. ebenda, S. 8411.

IV. Vorteilhaftigkeit der tatsächlichen Verständigung aus Sicht des Steuerpflichtigen

1. Herstellung des Rechtsfriedens und Vermeidung von Rechtsbehelfen

Das BMF betont in seinem Schreiben vom 30.7.2008, dass das primäre Ziel der tatsächlichen Verständigung die Herstellung von Rechtsfrieden und Vermeidung von Rechtsbehelfen ist, indem der Arbeits- und Zeitaufwand für die Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts auf ein vertretbares Maß beschränkt werden soll. Hierbei ist allerdings zu konstatieren, dass zunächst einmal die Finanzverwaltung gem. dem Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO verpflichtet ist, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Zwar treffen den Steuerpflichtigen hierbei gem. § 90 AO bestimmte Mitwirkungspflichten (bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sogar erhöhte Mitwirkungspflichten i.S.d. § 90 Abs. 3 AO); dies darf allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Finanzbehörde grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen trägt.

Das bedeutet nach h.M., dass durch eine tatsächliche Verständigung die Beweisforderungen bzw. die objektive Beweislastverteilung nicht unterlaufen werden dürfen²⁴. Im Ergebnis führt dies dazu, dass eine tatsächliche Verständigung erst dann zum Zuge kommen kann, wenn die Amtsermittlungspflicht der Finanzverwaltung gem. § 88 AO endet.

Zwar kann die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dies gilt allerdings insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung gibt oder seine Mitwirkungspflichten verletzt. Ist dies nicht der Fall, wird – wenn überhaupt – eine vorsichtige Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nur unter engen Voraussetzungen möglich sein.

Vorzugswürdig gegenüber einer Schätzung wäre in diesem Fall dann allerdings das – einvernehmliche – Herbeiführen einer tatsächlichen Verständigung.

²⁴ Vgl. *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 78 AO, Rz. 129.

2. Risiken für den Steuerpflichtigen

Für den Steuerpflichtigen und dessen Berater kann sich deshalb die Frage stellen, ob – bei unterstellter Erfüllung der Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen – er überhaupt einer tatsächlichen Verständigung zustimmen soll. Dies deshalb, als die tatsächliche Verständigung auch Risiken birgt, insbesondere im Hinblick auf kaum lösbare Bindungswirkungen, die faktisch einem Rechtsmittelverzicht gleichkommen. Zwar ist die Finanzverwaltung gem. BMF-Schreiben vom 30.7.2008 gehalten, sich bei der Einigung mit dem Steuerpflichtigen an der Bedeutung des Gesamtsteuerfalles zu orientieren und hierbei „nicht kleinlich“ zu verfahren. Es ist allerdings zumindest bei Dauersachverhalten nicht auszuschließen, dass die Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung auch in Zukunft entsprechend angewendet werden und man so entsprechende steuerliche Präjudizien schafft.

Auch könnten für ein Scheitern der Verhandlungen über eine tatsächliche Verständigung faktisch Rechtspositionen aufgegeben werden, die im Rahmen eines finanzgerichtlichen Verfahrens verteidigt werden müssen.

V. Form der tatsächlichen Verständigung

Die Frage, ob eine tatsächliche Verständigung für ihre Wirksamkeit stets der schriftlichen Form bedarf, ist umstritten. Nach Auffassung des BMF ist der Inhalt einer tatsächlichen Verständigung in einfacher, aber beweissicherer Form unter Darstellung der Sachlage schriftlich festzuhalten und von den Beteiligten aus Beweisgründen zu unterschreiben. Dabei sollen die Beteiligten in eindeutiger und zweifelsfreier Form auf die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung hingewiesen werden. Die Schriftform sollte allein schon aus Beweisgründen gewählt werden, da alle Beteiligten ein Interesse an einer schriftlichen Fixierung und Dokumentation der Ergebnisse haben werden. Der Schriftform soll bereits dann Genüge getan sein, wenn ein Protokoll oder ein Schriftwechsel existiert, aus dem der beiderseitige Bindungswille zum Ausdruck kommt²⁵.

VI. Durchführung der tatsächlichen Verständigung

Die schriftlich fixierte tatsächliche Verständigung sollte von den Beteiligten unterschrieben sein, wobei die Unterzeichner über die entsprechende Befug-

²⁵ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 85 AO Rdnr. 63.

nis verfügen müssen. Wird der Steuerpflichtige durch einen Bevollmächtigten (z.B. einen Rechtsanwalt oder Steuerberater) vertreten, muss eine entsprechende Vollmacht vorliegen. Auf Seiten des Finanzamtes muss mindestens der für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständige, d.h. der zur abschließenden Zeichnung des Steuerfalls berechnigte Amtsträger beteiligt sein. Dies sollte entweder der Amtsleiter (Vorsteher des Finanzamtes) oder der zuständige Innendienst (Sachgebietsleiter) der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde sein. Grundsätzlich sollten im Zusammenhang mit der Unterzeichnung der tatsächlichen Verständigung die befugten Bevollmächtigten bzw. Amtsträger persönlich anwesend sein. Ist dies nicht der Fall, lässt die Finanzverwaltung im Interesse einer höheren Praxistauglichkeit aber nun auch eine Heilung des Vertretungsmangels zu; denn gem. Tz. 5.3 des BMF-Schreibens vom 30.7.2008 kann für den Fall, dass der für die Steuerfestsetzung zuständige Amtsträger nicht beteiligt war, dieser Mangel durch ausdrückliche nachträgliche Zustimmung gegenüber allen Beteiligten geheilt werden. Rechtlich bedeutet dies, dass die tatsächliche Verständigung in solchen Fällen zunächst unwirksam bleibt. Die Wirksamkeit tritt erst „ex nunc“ ein, also nicht rückwirkend. Das bedeutet für den Steuerpflichtigen im Gegenzuge, dass er bis zur Einholung der Zustimmung beim zuständigen Amtsträger sein Einverständnis jederzeit widerrufen kann.

VII. Fazit

In der Praxis der steuerlichen Außenprüfung sind tatsächliche Verständigungen gar nicht mehr weg zu denken. Würde dieses Rechtsinstitut nicht existieren, würden die Finanzgerichte mit einer Fülle von Verfahren überschwemmt, die die Gott Lob mittlerweile wieder deutlich reduzierten Verfahrensdauern erneut erheblich verlängern würden. Bei der Prüfung grenzüberschreitender Sachverhalte würde die Anzahl der ohnehin schon unerledigten DBA-Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren um ein Mehrfaches steigen. Der Rechtsfrieden würde also in eine Schieflage geraten, wenn nicht sogar ernsthaft gefährdet.

Wenngleich nach Auffassung des BFH Vereinbarungen über den Steueranspruch bzw. über die Höhe der Steuer (also Steuerverträge, Steuervergleiche, Steuerabsprachen) im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zulässig sind²⁶ und sich allein auf den Bereich der Sach-

26 Vgl. das BFH-Urteil v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985 S. 354; BFH-Urteil v. 31.7.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1986 S. 625.

verhaltsermittlung beziehen sollen, darf jedoch nicht verkannt werden, dass die Grenze zwischen einer Einigung über einen bestimmten Sachverhalt und einer rechtlichen Beurteilung fließend und im Einzelfall kaum praktikabel ist. Auch lässt sich in der neueren BFH-Rechtsprechung eine gewisse Öffnung hinsichtlich einer Vermischung von Sachverhaltselementen und Rechtsfolgen im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung beobachten; dies vor dem Hintergrund, dass eine klare Trennung zwischen reinen Rechtsfragen und Sachverhaltsfragen angesichts der Komplexität des geltenden Steuerrechts kaum noch möglich ist.

Begrüßenswert ist es umso mehr, dass das BMF in seinem Schreiben vom 30.7.2008 dieses Rechtsinstitut pragmatisch geregelt hat und die Finanzbehörden darin auffordert, sich bei Aushandlung der tatsächlichen Verständigung an der Bedeutung des Gesamtsteuerfalles zu orientieren und hierbei nicht zu kleinlich zu verfahren. Mit dieser Regelung und der darin erkennbaren Grundhaltung hinsichtlich einer Wahrung des Rechtsfriedens und einer großzügigen Einigungsbereitschaft kann die Praxis gut leben, so dass es m.E. keiner eigenständigen gesetzlichen Regelung bezüglich des Rechtsinstituts der tatsächlichen Verständigung bedarf.

Horizontal Monitoring in the Netherlands

(Theo Schmit, Amsterdam¹)

I. Background

II. Covenant and Horizontal Monitoring in The Netherlands

III. High level approach used by the Dutch Tax Authorities to introduce the covenant.

IV. Further Roll out of Horizontal Monitoring to business

V. Conclusion

¹ *Theo Schmit* is Executive VP Philips Corporate Fiscal.

I. Background

In 2002, after several financial scandals, Sarbanes Oxley-rules (SOx) were introduced which ask companies (quoted on the NYSE) to show that they are “in control” (and consequently that the reported figures can be trusted). The relevant companies have to describe and test their business processes. If thereafter the external auditor discovers a (major) deficiency in the reporting this has to be reported to the Supervisory Board and disclosed in the Annual Report.

Especially for the in-house tax department the impact of the Sox-rules was major. Until that point in time the tax function mainly focussed on planning and compliance. Audit and control were less in the top of their priorities. And, last but not least, many of the existing processes were not on paper and the analyses and decision making were only registered in the heads of the tax people. The statistics at that point in time show tax as one of the major deficiencies under SOx, mainly because of this lack of registration. Therefore it was clear the in house tax departments had to refocus and include tax control in their daily activities.

Most of the in house tax departments had to start with a detailed description on paper of the tax processes involved and how these relate to the business processes, who takes what kind of decisions, etc, etc and the most important of all establish a so called risk and control matrix for the tax function. The latter describes for each major tax risk the company is running the controls in place to manage the specific risk.

Further it became obvious that tax control is not only an issue between the tax function and the CFO but that also the (Supervisory) Board has to play a role here. The latter should also invite on a regular basis the head of tax and question him/her about the tax control framework for the function, the outcomes of the audits and the corrective measures taken. In most cases this is considered to be a task for the Audit Committee of the Supervisory Board. In certain cases the members of the Audit Committees had to upscale their knowledge in the tax area to be able to execute a proper control job.

Shortly after SOx the Fin 48 rules were issued, asking for additional (tax) disclosures in the external reporting. The aim was to get more insight and make the tax position much more transparent.

Parallel to Sox and Fin 48 we see changes in the behaviour of companies and society. Social Codes of Conduct, self regulations are introduced asking and expecting from companies to behave like good tax citizens.

Against this background certain tax authorities in the world offer companies a new way of working based on mutual trust. They break with the automatism of stricter rules as the only possible reaction on a financial or tax scandal. Especially relevant here is the opportunity to conclude a so called covenant in The Netherlands.

II. Covenant and Horizontal Monitoring in The Netherlands

In 2006 the Dutch tax authorities start a pilot with 20 Dutch multinational companies (later extended to 40 large businesses). All the MNE were public companies having a tax control framework in place and bound by reporting rules and self regulation agreements as described above. These 20 companies were invited to enter into a so called “covenant” with the Dutch tax authorities.

This covenant is an agreement on “the way of working” between the MNE and the Dutch tax authorities. It is not a facility allowing the MNE special tax benefits nor does it give additional obligations to the tax payer. It is an agreement on the way the MNE and the tax authority approach each other. A way of working based on transparency, understanding and mutual trust. The tax laws, regulations and case law remain the boundaries within which the covenant will be executed.

The covenant covers all taxes including Customs and Excise but with the exception of community taxes and -levies.

Main characteristics of the way of working under the Dutch covenant:

- Find as soon as possible a solution for the pending tax issues from the past to allow both, tax authorities as well as MNE, to free up resources to work on the contemporaneous tax issues.
- Tax authorities provide timely certainty regarding their view with regard to the tax position of the company. This allows the company to de-risk the tax positions in their Quarterly and Annual Reports. In this process the company is evenly obliged to submit the facts and their fiscal views real time to the tax authorities.
- Both parties avoid extreme position taking during the negotiation process. They try to find a common solution.
- When considering tax audits the tax authorities take into account the tax control framework already in place in the company. The company discloses the risks as it sees them and the controls in place to the tax authorities. The

company further discloses the outcomes of their own audits and self assessments as well as the possible corrective actions taken. Consequently the tax authorities may reduce the number and content of their audits and focus only on risks not effectively covered by the internal control systems of the company (horizontal monitoring or control of the internal control-system of the company).

- Though all tax risks are made transparent to the tax authorities, there is no obligation to disclose internal or external tax advice. The latter remains a private domain to be respected.

Apart from the above mentioned issues the covenant contains the usual formal clauses on duration, periodic evaluation and termination etc.

III. High level approach used by the Dutch Tax Authorities to introduce the covenant.

A covenant based on transparency, understanding and trust was a new vehicle for both the tax authorities as well as for the MNE. Both sides saw the advantages as mentioned above. But both sides saw also risks. As the tax authorities would reduce the number of tax audits substantially, how could the tax authorities be sure that the company discloses all risks and liabilities honest and that the control system of the company is effective? In case of a possible scandal in the future, how would the public and politicians react on this approach? As companies disclose their tax positions and risks in full to the tax authorities, how could the companies be sure the transparency would not appear to be a Trojan horse?

The answer to these questions is to build mutual trust between the companies and the tax authorities, not only at the level of the tax inspector and the tax department of the company, but also at the level of the Board of the company and the highest tax management in the Ministry of Finance.

To build trust on all levels the tax authorities started interviews with the tax department (what exactly is the position and the power of this department within the company), the internal and external auditors, the Board/CFO and the audit committee. Apart from the working of the internal control systems they were very interested in the so called „the tone at the top”. What exactly is the attitude of the top of the company with regard to taxes? Is the top committed to an open and honest approach? At the same point in time they made clear to the board that they would trust the information from the company and will deal

real time with tax issues to provide certainty to the company. Finally the covenant was signed by the tax inspector and the tax department and at high(est) level within the company and the ministry of finance.

IV. Further Roll out of Horizontal Monitoring to business

The pilot with the MNE was evaluated very positively and further roll out to other large businesses (1.500 large businesses) took place. At the same point in time it was clear that the approach of Horizontal Monitoring with regard to middle and small businesses (11.000 MSB and 1.200.000 small businesses) had to be organized in a different way given the numbers involved.

Horizontal monitoring for small businesses was organized in a more indirect way:

- Common compliance issues were solved up front with industry organizations;
- introduction of “trusted administrative bookkeeping software”;
- involvement of tax intermediaries like tax accountants who audit the small businesses already for commercial reasons. With the tax intermediaries a standardized work process was agreed. If the tax intermediary within this approach signs off on a tax return the tax authorities will in principle do no further audits.

V. Conclusion

At this point in time the package of gives and takes of Horizontal Monitoring is in general considered as a win-win for tax authorities and companies. Please note however that the tax authorities as well as companies cannot be forced to conclude a covenant in which case the good old (vertical) monitoring remains in place.

IFSt-Schriften 2010 / 2011

2 0 1 0

Nr. 460	Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland	15,00 €
Nr. 461	Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung	17,00 €
Nr. 462	Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht	13,00 €
Nr. 463	Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen	17,00 €
Nr. 464	Bilanzberichtigung und Bilanzbildung für die Finanzverwaltung – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand	15,00 €
Nr. 465	Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009	15,00 €
Nr. 466	Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland von 1999–2009	15,00 €

2 0 1 1

Nr. 467	Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung von IDW und IFSt	15,00 €
---------	---	---------

ISBN 978-3-89737-011-1