

IFSt

SCHRIFT NR. **469**
Berlin, Februar 2011

Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen,
Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht
an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitierhinweis:

Driien, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung,
IFSt-Schrift Nr. 469 (2011)

ISBN 978-3-89737-017-3

15,00 € inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de

Tel.: (0800) 0001637, Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird
ein Rabatt in Höhe von 20% eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR. **469**
Berlin, Februar 2011

Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen,
Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht
an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die IFSt-Schrift Nr. 469:

Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung

Zwischen dem zu prüfenden Besteuerungszeitraum und dem Zeitraum der Betriebsprüfung liegen nach der bisherigen Prüfungspraxis viele Jahre. In dieser Zeitspanne bleiben alte Jahre „offen“ und die Steuerbescheide können mit der Folge der Nachverzinsung geändert werden. Der Zustand zeitferner Betriebsprüfung bindet immense Ressourcen von Unternehmen und Finanzverwaltung mit der Verarbeitung der „Steuervergangenheit“ und führt auf beiden Seiten zu finanzieller Unsicherheit. Seit Mitte der 1990er Jahre erproben daher die Finanzverwaltungen der Länder verschiedene Modelle, um die Betriebsprüfung zu beschleunigen. Nach einem Modell zeitnaher Betriebsprüfung prüft die Finanzverwaltung bestimmte Unternehmen abweichend vom bisher dreijährigen Prüfungssturnus im Jahrestakt. Andere Modelle offerieren „steuerloyalen“ Unternehmen eine auf wenige Wochen konzentrierte Prüfung, die auf dem Entwurf der Steuererklärung basiert und auf die Dokumentation der mit dem Unternehmen abgestimmten Prüfungsergebnisse in einem herkömmlichen Prüfungsbericht verzichtet. Die Vereinbarkeit einzelner Modellelemente mit der Abgabenordnung und der Betriebsprüfungsordnung wird seit Jahren innerhalb der Finanzverwaltung diskutiert. Nachdem die Forderung nach zeitnäheren Betriebsprüfungen Eingang in die politische Diskussion und sogar in den Koalitionsvertrag gefunden hat, werden Vor- und Nachteile der Modelle verbreitet diskutiert. Das 37. Berliner Steuergespräch behandelte im November 2010 unter dem Generalthema „Kooperationsformen im Besteuerungsverfahren“ auch diese Thematik, die im nachfolgenden gemeinsamen Kolloquium des Instituts Finanzen und Steuern e.V. und des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. zur „Beschleunigung der Betriebsprüfung“ vertieft wurde. Begleitend und vertiefend zu dieser Fachdiskussion soll diese Schrift den rechtlichen Rahmen für zeitnähere Betriebsprüfungen in Deutschland aufzeigen. Sie legt Impulse und (verfassungs-)rechtliche Grenzen zeitnaher Betriebsprüfungen dar und prüft den gesetzlichen Regelungsbedarf zur Verwirklichung des Ziels.

Mit freundlicher Empfehlung
Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin, im Februar 2011

INHALT

I. Einleitung: Der derzeitige Zustand einer vielfach zeitfernen Betriebsprüfungspraxis	5
1. Die Forderung nach zeitnäheren Betriebsprüfungen	5
2. Status quo zeitferner Betriebsprüfungen	7
II. Impulse für zeitnahe Betriebsprüfungen	11
1. Vorteile zeitnaher Betriebsprüfungen	11
2. Verfassungsrechtliche Impulse für rechtzeitigen Steuervollzug	14
a) Rechtsstaatliches Gebot rechtzeitigen Verwaltens	14
b) Das Gebot zeitnaher Besteuerung	17
3. Internationale Impulse und Vorbilder	19
III. Begriff und Modelle zeitnaher Betriebsprüfung in Deutschland	23
1. Terminologie: Zeitnähe der Betriebsprüfung	23
2. Diskussionsleitende Modelle in Deutschland	24
a) Das frühere Bielefelder Modell	26
b) Fortführung als Osnabrücker Modell	26
c) Nordrhein-westfälisches Modell	28
IV. Zentrale Rechts- und Verfassungsfragen der Modelle zeitnaher Betriebsprüfung	30
1. Zulässigkeit einer Betriebsprüfung im Jahrestakt?	30
2. Veranlagungsvorgreifende Betriebsprüfung auf der Basis eines Steuererklärungsentwurfes?	33
3. Zulässiger Verzicht auf einen förmlichen Betriebsprüfungsbericht?	38
4. Verfassungsfragen zeitnaher Betriebsprüfung	40
a) Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Einsatz begrenzter Betriebsprüfungsressourcen	40
b) Zulässige Privilegierung „steuerloyaler“ Unternehmen?	43

V. Regelungsbedarf zur Verwirklichung des Ziels zeitnaher Betriebsprüfung	45
1. Kodifikation des Ziels der Zeitnähe der Betriebsprüfung in der Abgabenordnung?	46
a) Gesetzliche Höchstfrist für die Länge einer Betriebsprüfung?	46
b) Gesetzliches Antragsrecht auf zeitnahe Betriebsprüfung?	47
2. Kodifikation von Verständigungen im Rahmen der Außenprüfung?	48
a) Rechtspolitische Frage einer Kodifikation tatsächlicher Verständigungen	48
b) Fehlendes Bedürfnis einer Kodifikation von Verfahrensverständigungen	50
3. Untergesetzliche Änderungen zur Verwirklichung zeitnaher Betriebsprüfung?	51
a) Bundeseinheitlicher Standard zeitnaher Betriebsprüfung in der Betriebsprüfungsordnung	51
b) Änderung der Ermessensleitlinien der Betriebsprüfungsordnung	52
4. Gesetzliche Rahmenbedingungen für zeitnahe Betriebsprüfungen	54
a) Zumindest marktgerechte Vollverzinsung	54
b) Verkürzung der Offenheit von Steuerfestsetzung und der Verjährungshemmung	55
c) Aufnahme eines expliziten Beschleunigungsgebots in die Abgabenordnung	55
d) „Kanalisation“ von Rechtsstreiten aufgrund der Betriebsprüfung	56
e) Verkürzung digitaler Aufbewahrungsfristen	56
VI. Zusammenfassung und Fazit	58
VII. Materialien zur zeitnahen Betriebsprüfung	60

I. Einleitung: Der derzeitige Zustand einer vielfach zeitfernen Betriebsprüfungspraxis¹

1. Die Forderung nach zeitnäheren Betriebsprüfungen

Die Forderung nach zeitnäheren Betriebsprüfungen² ist nicht neu. Bereits die von den Finanzverwaltungen in Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen Mitte der 1990er Jahre erarbeiteten „Grundsätze zur Rationalisierung der Betriebsprüfung“³ dienten insbesondere dem Ziel, „zu einer zügigeren Abwicklung der Betriebsprüfungen“, „zu zeitnahen Betriebsprüfungen und zu einer schnelleren Auswertung der Prüfungsfeststellungen“ zu kommen. Da die Realität bislang vielfach aber anders aussah (s. I. 2.), blieb das Ziel auf der Agenda. Spätestens seit seiner Aufnahme in den Koalitionsvertrag der aktuellen Bundesregierung⁴ wird über zeitnahe Betriebsprüfung⁵ verbreitet diskutiert⁶.

1 Der Verfasser dankt seiner früheren Mitarbeiterin Dipl.-Jur. *Anne Keller* für ihre tatkräftige Unterstützung bei der Materialsichtung und -aufbereitung.

2 Die Abgabenordnung verwendet im Vierten Abschnitt „Außenprüfung“ (§§ 193-207 AO) statt dem Begriff der Betriebsprüfung zu Recht den Oberbegriff der „Außenprüfung“, weil ihr nicht nur Betriebe, sondern auch andere Steuerpflichtige wie insbesondere Steuerertrichtungspflichtige (§ 193 Abs. 2 Nr. 1 AO) sowie (unter weiteren Voraussetzungen) Bezieher von Überschusseinkünften (§ 193 Abs. 1 a.E., Abs. 2 Nr. 2 AO) unterfallen. Die Betriebsprüfung ist folglich nur ein Ausschnitt, aber zugleich die HAUPTerscheinungsform der „allgemeinen Außenprüfung“ (§ 1 Abs. 1 BpO). Da es in dieser Studie aber ausschließlich um gewerbliche oder land- und forstwirtschaftliche Betriebe bzw. um Freiberufler geht (Fallgruppen des § 193 Abs. 1 AO a.F.), ist der in der Praxis gebräuchliche Begriff der Betriebsprüfung rechtlich zutreffend und darum hier vorzugswürdig.

3 Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Erlass v. 13.6.1995, S 1502-4-V C 5; Niedersächsisches Finanzministerium, Erlass v. 6.2.1995, S 1535-7-33, gemeinsam abrufbar bei juris.

4 „Wachstum. Bildung. Zusammenhalt.“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP v. 26.10.2009, 17. Legislaturperiode, S. 13: „Wir werden insbesondere ... zur Erhöhung der Planungssicherheit auf Seiten der Unternehmen und der Finanzverwaltung dafür sorgen, dass der Gedanke der zeitnahen Betriebsprüfung verwirklicht wird. Betriebsprüfungen müssen grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren nach Beginn bzw. dann abgeschlossen sein, wenn die neue Betriebsprüfung beginnt“.

5 Zuvor anlässlich der Aussetzungsentscheidung des FG Köln, Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, 1891, bereits grundlegend *Seer*, Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben, Ubg 2009, 673 sowie die Entscheidungsanmerkungen von *Bauhaus*, AO-StB 2009, 327 f. und *Baumann*, Zulässigkeit einer „Betriebsprüfung im Jahrestakt“, NWB 2009, 3338.

6 Vgl. nur *Endres*, Zeitnahe Betriebsprüfung auf dem Vormarsch, pwc: Steuern+Recht, Oktober 2009, 3; *Drißen*, 2010: Der Aufbruch zu einer neuen Steuerkultur?, DStR 2010, 2 (5 f.).

Die FDP-Fraktion im Deutschen Bundestag und ihr damaliger stellvertretender Vorsitzender Dr. *Carl-Ludwig Thiele*, MdB aus Osnabrück, haben zu Beginn des Jahres 2010 in einer Veranstaltung im Deutschen Bundestag mit dem Titel „Zeitnahe Betriebsprüfung – Ein neuer Weg für ein vereinfachtes Steuerungsverfahren“⁷ für dieses Projekt geworben. Dabei sprach sich auch der Parlamentarische Staatssekretär beim Bundesminister der Finanzen, Dr. *Hartmut Koschyk* (CSU), für zeitnahe Betriebsprüfungen aus⁸. In der Folge behandelte das 37. Berliner Steuergespräch am 22. November 2010 unter dem Generalthema „Kooperationsformen im Besteuerungsverfahren“ insbesondere auch diese spezielle Thematik⁹. Der „Beschleunigung der Betriebsprüfung“ war am Folgetag ein Kolloquium gewidmet, das das Institut Finanzen und Steuern gemeinsam mit dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Berlin ausgerichtet hat¹⁰. Die dortige Diskussion über zeitnahe Betriebsprüfung erreichte sogar die Tagespresse¹¹. Inzwischen bekennt sich auch der Regierungsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen für das Steuervereinfachungsgesetz 2011 zum Ziel zeitnaher Betriebsprüfung und kündigt untergesetzliche Maßnahmen zu seiner Verwirklichung an¹².

Im Zentrum der bisherigen Diskussion stehen verschiedene Modelle zeitnaher Betriebsprüfung, die im föderalen Finanzverwaltungssystem Deutschlands von einzelnen Ländern, Finanzministerien, Mittelbehörden oder Prüfungsfinanzämtern entwickelt und praktisch erprobt wurden. Dabei steht das aus dem Bielefelder Modell fortentwickelte Osnabrücker Modell im besonderen Fokus der politischen Diskussion, aber auch der Kritik innerhalb wie außerhalb der

7 *FDP im Deutschen Bundestag*, Betriebsprüfer willkommen! Zeitnahe Betriebsprüfung – ein Weg in ein vereinfachtes Steuersystem, Tagungsband zur Veranstaltung am 18.2.2010 im Deutschen Bundestag.

8 *Koschyk*, im vorzitierten Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 53 (55 ff., 60).

9 Ein Tagungsbericht und die einzelnen Vorträge sind veröffentlicht in FR 2011, 101 ff.

10 Dazu der Tagungsband *Dahlmanns*, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 467 (2011).

11 *Jahn*, Wo Firmen und Fiskus ein Herz und eine Seele sind, FAZ v. 1.12.2010, Recht und Steuern, S. 21.

12 Bundesministerium der Finanzen (BMF), Regierungsentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011 S. 3, 38 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

Finanzverwaltungen¹³. Diese Schrift greift die aktuelle Diskussion auf. Sie verfolgt das Ziel, den rechtlichen Rahmen für zeitnähere Betriebsprüfungen in Deutschland aufzuzeigen. Ausgehend von dem bislang vielfach zu beklagenden Zustand zeitferner Betriebsprüfungen (s. I. 2.) werden zum Auftakt die verfassungsrechtlichen und rechtspolitischen Impulse für mehr Zeitnähe einschließlich ausländischer Vorbilder dargestellt (s. II.). Denn die Forderung nach zeitnahen Betriebsprüfungen in Deutschland wird gerade aus der Sicht eines internationalen Rechtsvergleichs erhoben¹⁴. Auf dieser Basis gilt es, die Forderung nach zeitnaher Betriebsprüfung terminologisch zu präzisieren (s. III. 1.) und ihre diskussionsleitenden Modelle in Deutschland vorzustellen (s. III. 2.). Der Kern der Schrift liegt in der Analyse zentraler Verfassungs- und Rechtsfragen, die die verschiedenen Modelle zeitnaher Betriebsprüfung aufwerfen (s. IV.) und der Frage nach gesetzlichem oder untergesetzlichem Regelungsbedarf zur Verwirklichung des Ziels zeitnaher Betriebsprüfung (s. V.).

2. Status quo zeitferner Betriebsprüfungen

Den aufgezeigten Ruf nach zeitnäheren Betriebsprüfungen vermag nur ein Blick auf die derzeitige Betriebsprüfungspraxis zu erklären. Das traditionelle Modell der Betriebsprüfung ist ein mehrphasiges Stufenmodell mit einer Steuererklärungsphase (§§ 149 f. AO), der nachfolgenden Steuerfestsetzungsphase (§ 155 AO) und der späteren Betriebsprüfungsphase (§§ 193 ff. AO). Die herkömmliche Betriebsprüfung beruht auf einer ex post-Verifikation bereits abgeschlossener Besteuerungszeiträume¹⁵. Nachdem der Steuerpflichtige seine Steuererklärung abgegeben hat, setzt das zuständige Veranlagungsfinanzamt nach einer allenfalls kursorischen Plausibilitätskontrolle die Steuer regelmäßig durch Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) fest¹⁶. Kraft dieser Festsetzung kann die Steuer auch bereits vor abschließender Prüfung des Steuerfalls erhoben werden (§ 218 Abs. 1 AO). An diese Fest-

13 Das Osnabrücker Modell wurde im Rahmen einer Masterarbeit an der Fachhochschule Osnabrück, Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften (Betreuer: Prof. Dr. *Tonner*) von *Martina Schmidt* im Frühjahr 2009 näher untersucht. Die Masterarbeit mit dem Titel „Die zeitnahe Betriebsprüfung – Ein geeignetes Modell für Unternehmen und Verwaltung?“ ist nicht veröffentlicht.

14 Namentlich *Seer*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Vor § 193 AO Tz. 42 (Sept. 2009), § 194 AO Tz. 26 (Jan. 2010), unter Hinweis auf das US-amerikanische Modell einer Echtzeitprüfung.

15 *Seer*, *Ubg* 2009, 673.

16 *Seer*, *Ubg* 2009, 673 (674).

setzung schließt sich oftmals erst nach Jahren die Prüfungsphase durch das zuständige Prüfungsfinanzamt an. Dabei eröffnet das Gesetz der Finanzverwaltung Ermessen hinsichtlich der Anordnung einer Betriebsprüfung und der Auswahl von zu prüfenden Steuerpflichtigen und Prüfungszeiträumen. Die Betriebsprüfungsordnung¹⁷ als allgemeine Verwaltungsvorschrift schränkt das der Behörde hinsichtlich des zeitlichen Prüfungsrahmens eingeräumte pflichtgemäße Ermessen ein¹⁸. Die Prüfungshäufigkeit hängt bislang entscheidend von der Einteilung der Betriebe nach Größenklassen ab. § 3 BpO unterteilt die zu prüfenden Betriebe in Großbetriebe (G), Mittelbetriebe (M), Kleinbetriebe (K) und Kleinstbetriebe (Kst). Die obersten Finanzbehörden der Länder nehmen im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen im dreijährigen Abstand diese Einteilung vor, die sich durch Umsatz und Gewinn der Steuerpflichtigen bestimmt. Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht jährlich eine Prüfungsstatistik. Für das Jahr 2009 betrug der Prüfungsturnus für Großbetriebe rechnerisch 4,36 Jahre, bei Mittelbetrieben 13,74 Jahre¹⁹. Bei Kleinbetrieben vergehen nach dem Stand des Jahres 2009 26,16 Jahre und bei Kleinstbetrieben 91,94 Jahre, bis diese erneut einer Außenprüfung unterliegen²⁰. Bei der Anschlussprüfung werden die Großunternehmen, Konzerne und sonstigen zusammenhängenden Unternehmen ohne besonderen Anlass lückenlos geprüft (§ 4 Abs. 2 Satz 1 BpO), um eine durchgehende Prüfung sämtlicher Veranlagungszeiträume zu ermöglichen²¹. Bei allen übrigen prüfbaren Steuerpflichtigen weist der Prüfungsturnus bedeutend größere Abstände zwischen den Prüfungsintervallen auf. Bislang haben die Gerichte diese Ermessenspraxis toleriert und darin keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG erblickt²². Allerdings mehren sich die kritischen Stimmen, die in der ungleichen

17 BpO 2000 v. 15.3.2000, BStBl. I 2000, 368 mit Änderungen v. 11.12.2001, BStBl. I 2001, 984 und v. 22.1.2008, BStBl. I 2008, 274.

18 Zur Ermessensbindung durch die Betriebsprüfungsordnung vgl. BFH, Urteil v. 2.7.1969 – I B 10/69, BStBl. II 1969, 636; *Bilsdorfer/Weyand*, Der Steuerberater in der Betriebsprüfung², 2000, S. 9; *Intemann*, in Pahlke/Koenig, AO², 2009, § 193 Rn. 58 f., § 194 Rn. 18; *Seer*, in Tipke/Kruse, Vor § 193 AO Tz. 7 (Sept. 2009).

19 Monatsbericht des BMF, April 2010, S. 66 (68).

20 Monatsbericht des BMF, April 2010, S. 66 (68). Zum Vergleich: Im Jahre 2007 betrug der Prüfungsturnus für Großbetriebe 4,39 Jahre und 88,63 Jahre bei Kleinstbetrieben (Monatsbericht des BMF, Juni 2008, S. 50).

21 So Monatsbericht des BMF, April 2010, S. 66 (68).

22 BFH, Urteil v. 14.9.1993 – VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677 (678 f.) m.w.N.; zuletzt BFH, Beschluss v. 3.2.2009 – VIII B 114/08, BFH/NV 2009, 887.

Verteilung knapper Verifikationsressourcen der Finanzverwaltung einen Gleichheitsverstoß erblicken. Denn die bisherige Ermessenspraxis mit der schematischen Einteilung in Größenklassen ist verfassungsrechtlich durchaus fragwürdig²³. *R. Seer* hält die Verwaltungsvorschriften der §§ 3, 4 BpO sogar für ermessenfehlleitend und rechtswidrig²⁴. Darauf ist später zurückzukommen²⁵. Eingangs mag die Einschätzung ausreichen, dass gerade die rigide Einteilung aller Betriebe als potentielle Prüfungsobjekte²⁶ nach Größenmerkmalen und vor allem das Prinzip der Anschlussprüfung als Verschwendung wertvoller Verwaltungskapazitäten angesehen werden²⁷, die auch eine Ursache für den zum Teil beklagenswerten Status quo sind.

Den bisherigen Zustand der Betriebsprüfungspraxis kennzeichnet, dass Kontrollzeitraum und kontrollierter Zeitraum vielfach und erheblich auseinanderfallen. Das räumt auch jüngst das Bundesministerium der Finanzen ein: „Die Betriebsprüfung bedeutet häufig die steuerliche Bewältigung weit zurückliegender Jahre“²⁸. Oft liegt zwischen dem Veranlagungszeitraum und dem Abschluss der Außenprüfung eine Zeitspanne von fünf oder mehr Jahren²⁹. Das sollen exemplarische Fälle „zeitferner“ Betriebsprüfung veranschaulichen. Dabei können einzelne, „gerichtspathologische“ Fälle natürlich kein vollständiges Bild der Betriebsprüfungswirklichkeit zeichnen, werfen aber Schlaglichter auf die Praxis und können so den Handlungsbedarf identifizieren. In einem aktuellen Fall hatte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg über eine die Streitjahre 1994 bis 1998 betreffende Betriebsprüfung zu entscheiden, die im Dezember 1999 begonnen und erst im Jahre 2005 beendet wurde (abschließender Betriebsprüfungsbericht: 21.6.2005; geänderte Bescheide nebst Zins-

23 Kritisch bereits *Kruse*, Der Standort der Finanzgerichtsbarkeit gegenüber der Finanzverwaltung und der Steuergesetzgebung, in Trzaskalik (Hrsg.), Der Rechtsschutz in Steuersachen, DStJG 18 (1995), S. 115 (120); *Seer*, Ubg 2009, 673 (674) und in Tipke/Kruse, § 193 AO Tz. 41 ff. (Sept. 2009).

24 *Seer*, in Tipke/Kruse, § 194 AO Tz. 25 (Jan. 2010); a.A. aber (dezidiert) *Eckhoff*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 194 AO Rn. 77 ff. (Sept. 2003) und auch *Intemann*, in Pahlke/Koenig, AO², 2009, § 194 Rn. 18.

25 Dazu unter IV. 4. a) und V. 3 b).

26 Ebenso Klein/Rüsken, AO¹⁰, 2009, § 193 Rn. 35; demgegenüber spricht namentlich *Seer*, in Tipke/Kruse, § 193 AO Tz. 11 ff. (Sept. 2009), von „Prüfungssubjekten“.

27 So *Seer*, in Tipke/Kruse, § 194 AO Tz. 18 (Jan. 2010).

28 BMF, Referentenentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (Bearbeitungsstand: 20.12.2010), S. 34 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

29 *Selch/Fleißner*, Neues aus der Betriebsprüfung, pwc: Steuern+Recht, Oktober 2009, S. 6.

festsetzung: 14.10.2005). Nach seiner Ansicht führt auch eine sich über fünf-einhalb Jahre erstreckende Außenprüfung nicht zwangsläufig zu einem Erlass der Nachzahlungszinsen (§ 233a AO) aus Billigkeitsgründen³⁰. Zahlreiche Rechtsstreite zur Frage, womit die Ablaufhemmung der Verjährung im Falle einer Außenprüfung nach § 171 Abs. 4 AO beginnt und wann sie endet, belegen, dass in der Praxis Betriebsprüfungen – tatsächlich oder nur pro forma – zum Teil erst kurz „vor Toresschluss“, also dem regulären Verjährungseintritt nach §§ 169, 170 AO, begonnen werden oder während der Prüfung zum Teil mehrjährig unterbrochen werden³¹. Pathologische Fälle illustrieren das verbreitete Problem, dass Betriebsprüfungen nicht zeitnah abgeschlossen werden und aus verschiedenen Gründen vielmehr zeitlich „versanden“. Dies veranschaulicht ein aktueller Fall aus der Rechtsprechung, bei dem der Bundesfinanzhof 25 Jahre nach dem ersten Streitjahr (1984!) die Frage zur Aufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen hat, wann aus der Sicht des Betroffenen die „letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung“ stattgefunden haben und die Ablaufhemmung endete³². Die Reihe der Exempel für zeitferne Betriebsprüfungen ließe sich verlängern. Aus der Prüfungspraxis hört man von einzelnen Betriebsprüfungen, die sich Ende des Jahres 2010 auf Veranlagungszeiträume der 1990er Jahre erstrecken. Die rechtliche Möglichkeit zur Durchführung und Auswertung von Betriebsprüfungen auch noch nach Jahren eröffnen dabei die Vorbehaltsfestsetzung (§ 164 AO) und die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO. Echten Schutz vor zeitfernen Prüfungen bieten selbst nicht die Grundsätze von Treu und Glauben. Denn bislang hat die Rechtsprechung keine Verwirkung des Steueranspruchs allein wegen überlanger Dauer des Verfahrens und somit schlicht wegen Zeitablaufs bejaht³³.

Der zeitliche Verzug zwischen dem Zeitraum der Betriebsprüfung und dem zu prüfenden Zeitraum hat erhebliche rechtliche und wirtschaftliche Folgen. In dieser Zeitspanne bleiben alte Jahre „offen“ und die Steuerbescheide können mit der Folge der Nachverzinsung (§ 233a AO) geändert werden. Der Zustand zeitferner Betriebsprüfung bindet immense Ressourcen von Unternehmen und

30 FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 4.5.2010 – 5 K 7219/06 B, EFG 2010, 1953.

31 Zur Rechtsprechungsübersicht vgl. Tipke/Kruse, § 171 AO Tz. 37 ff., 39, 45 ff. (April 2007).

32 BFH, Urteil v. 8.7.2009 – XI R 64/07, BStBl. II 2010, 4 unter Aufhebung von FG Köln, Urteil v. 15.3.2005 – 5 K 2696/00, EFG 2008, 505.

33 Ablehnend BFH, Urteil v. 22.8.2006 – I R 42/05, BFH/NV 2007, 404 (405); BFH, Beschluss v. 9.5.2007 – X B 33/05, BFH/NV 2007, 1466; weitere Nachweise bei *Drüen*, in Tipke/Kruse, § 4 AO Tz. 173 (Okt. 2006).

Finanzverwaltung mit der Verarbeitung der „Steuervergangenheit“ und führt auf beiden Seiten zu finanzieller Unsicherheit. Der bisherige Zustand zeitferner Betriebsprüfungen ist darum aus Sicht vieler Unternehmen und der Finanzverwaltung ein Missstand³⁴.

II. Impulse für zeitnahe Betriebsprüfungen

Verschiedene Gründe rechtlicher wie faktischer Natur sprechen dafür, den zeitlichen Abstand zwischen dem Zeitraum der Betriebsprüfung und dem zu prüfenden Zeitraum zu verkürzen.

1. Vorteile zeitnaher Betriebsprüfungen

Der nordrhein-westfälische Erlass stellt die Vorteile größerer Zeitnähe von Betriebsprüfungen deutlich heraus³⁵:

- „Die Prüfung weit zurückliegender Veranlagungszeiträume verursacht in der 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.
- Moderne Prüfungsmethoden wie der Einsatz des Datenzugriffs nach § 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 werden³⁶.
- Kompetente Ansprechpartner auf Seiten der Unternehmen sind häufig im Zeitpunkt der Prüfung schon nicht mehr im Unternehmen tätig³⁷, was zu Verzögerungen z.B. bei der Abwicklung von Prüferanfragen führt.

34 Zu den Gründen und Impulsen für zeitnahe Betriebsprüfungen sogleich unter II.

35 Finanzministerium Nordrhein-Westfalen (FinMin NRW), Zeitnahe Prüfung von Großbetrieben, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5, abrufbar bei juris.

36 Bei frühzeitiger Betriebsprüfung sind die relevanten Unterlagen oftmals noch im laufenden System vorhanden, so dass ein zeitnaher Datenzugriff die Probleme regelmäßig vermeidet, die durch technische Archivierungsroutinen oder Programm-, System- oder Betreuerwechsel auftreten.

37 Ebenso zum Problem der Personalfuktuation auf Seiten von Unternehmen, ihren Beratern und der Finanzverwaltung bereits *Seer, Ubg* 2009, 673 (674).

- Steuernachforderungen aufgrund von Prüfungsmaßnahmen können schneller haushaltswirksam festgesetzt und erhoben werden³⁸.
- Die Folgeprüfung wird von den bisher häufig zeitaufwändigen Kontrollen der Bilanzanpassungen der Unternehmen an die Vorprüfung entlastet.“

Damit im Einklang begründet das Bundesministerium der Finanzen im Referentenentwurf für das Steuervereinfachungsgesetz 2011 seinen geplanten Vorstoß für zeitnahe Betriebsprüfung damit, dass „lange Zeiträume zwischen der Entstehung der Steuer und der Betriebsprüfung ... sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch auf Seiten der öffentlichen Haushalte grundsätzlich nachteilig (sein). Die Unternehmen stehen zeitnahen Prüfungen durchaus aufgeschlossen und kooperativ gegenüber, da sie sich davon insbesondere zügige Rechts- und Planungssicherheit, die Vermeidung antizyklischer Steuerbelastungen und von Zinsen auf Steuernachzahlungen versprechen. Die Finanzverwaltung erwartet von einer Nutzung dieses Instruments insbesondere eine bessere Zusammenarbeit mit den Unternehmen³⁹, weil die Sachverhaltsaufklärung leichter ist und die Steuer zeitnah endgültig veranlagt wird“⁴⁰. Dazu verweist das Bundesministerium der Finanzen auf ein von ihm in Auftrag gegebenes Forschungsgutachten zur „gefühlten Steuerbelastung“⁴¹, wonach Unternehmen vor allem fehlende Rechts- und Planungssicherheit beklagen, beispielsweise wenn im Rahmen von Betriebsprüfungen weit zurückliegende Jahre nochmals aufgearbeitet werden müssen⁴².

Aus Sicht der Unternehmen positiv ist die frühzeitige Rechts- und Planungssicherheit durch zeitnahe Klärung realisierter Sachverhalte, durch die das Risiko von Nachzahlungszinsen ausgeräumt wird, aber zugleich auch die Verhandlungsbasis mit Kreditgebern in Folge der zeitnahen bestandskräftigen

38 Die zeitnahe Realisierung der endgültig festgesetzten Steuer erhöht auch die Planungssicherheit der Gebietskörperschaften, was insbesondere für die Kommunen besonders wichtig ist (zutreffend *Klumpe*, Die zeitnahe Betriebsprüfung aus Sicht des Finanzamtes für Großbetriebsprüfung, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung [Fn. 7], S. 12 [20]).

39 Zur Verbesserung des Prüfungsklimas und der Stärkung des kooperativen Steuervollzugs bereits *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (13 ff.).

40 BMF, Referentenentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (Bearbeitungsstand: 20.12.2010), S. 34 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

41 *Kiesewetter et al.*, Gefühlte Steuerbelastung; Schlussbericht zu dem Forschungsvorhaben des Instituts für Standortforschung und Steuerpolitik, Magdeburg, Dezember 2009.

42 BMF, Regierungsentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, S. 33 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

Steuerbescheide verbessert wird⁴³. Ein zeitnaher Abschluss der Betriebsprüfung entlastet die Unternehmen und ihre Steuer- und Rechnungslegungsabteilungen. Denn nachträgliche Abstimmungen der Prüfungsfeststellungen mit der Handelsbilanz werden begrenzt und latente Steuern (§ 274 HGB), denen nach der jüngsten Bilanzrechtsmodernisierung mit ihrer weiteren Zurückdrängung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes gesteigerte Bedeutung zukommt⁴⁴, können frühzeitiger berechnet werden⁴⁵.

Liegt demnach das Ziel des zeitnäheren Beginns und Abschlusses von Betriebsprüfungen grundsätzlich im gemeinsamen Interesse von Unternehmen und Staat⁴⁶, so dürften gleichwohl einzelne Nachteile aus Sicht der geprüften Unternehmen nicht ausgeblendet werden⁴⁷. Der Vorteil, dass die Betriebsprüfung auf der Basis des Steuerrechts in seiner Konkretisierung durch den aktuellen Stand von Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen abgewickelt wird, schließt freilich aus, an späteren für den Steuerpflichtigen günstigen Entscheidungen der Rechtsprechung zu partizipieren⁴⁸. Insoweit ist mithin eine Abwägung geboten, die sicherlich – vor allem bei größeren Unternehmen – zugunsten der Rechts- und Planungssicherheit ausfallen wird. Dasselbe gilt für die kooperative Form der Erfüllung der steuerlichen Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen. Die zeitnahe Betriebsprüfung setzt – quasi als Preis der frühzeitigen Sicherheit – natürlich die frühzeitige Abgabe der Steuererklärungen und der „Begleitung“ der Prüfung voraus. Das bedeutet eine frühzeitige und bei der Jahrestaktprüfung ggfs. auch eine zusätzliche Arbeitsbelastung des Unternehmens⁴⁹. Allgemein erfordert der Wechsel zur zeitnahen

43 *Rekers*, Erfahrungsbericht, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 37 (41 f.).

44 Zu den praktischen Auswirkungen vgl. nur *Petersen/Zwirner/Künkels*, Umstellung auf das neue deutsche Bilanzrecht: Fallstudie zu den Auswirkungen des Übergangs auf die Rechnungslegungsvorschriften nach dem BilMoG, DB 2009, Beilage 6, 3 (15).

45 *Seer*, Ubg 2009, 673 (674, 677); *ders.*, in *Tipke/Kruse*, § 194 AO Tz. 25 (Jan. 2010).

46 So bereits *Driën*, Das Verzögerungsgeld als neue und fragwürdige Sanktion im Steuerverfahren, Ubg 2009, 549 (554).

47 Für eine Abwägung von Vor- und Nachteilen *Baumann*, NWB 2009, 3338 (3342 f.); kritisch insbesondere *Janssen*, Die zeitnahe Betriebsprüfung – wirklich ein Vorteil für das Unternehmen?, GStB 2010, 148, nach dem die Vorteile einer zeitnahen Betriebsprüfung in Form der Jahrestaktprüfung (!) für die Finanzverwaltung regelmäßig größer seien als für das Unternehmen.

48 Dies einräumend auch *Seer*, Ubg 2009, 673 (674).

49 *Henning/Pankoke*, Vor- und Nachteile einer „zeitnahen“ Betriebsprüfung, BBK 2009, 1175 (1178); kritisch allgemein *Eckstein*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 61 (66).

Betriebsprüfung ein hohes Maß an Kooperation von beiden Seiten⁵⁰. Damit sind zuspitzender „Konfliktdeklaration“ aber ebenso Grenzen gesetzt⁵¹ wie herkömmlichen Strategien des Taktierens im Rahmen der Betriebsprüfung⁵². Allerdings darf auch beim kooperativen Steuervollzug der Rechtsschutz in streitigen Rechtsfragen nicht verhindert werden⁵³.

2. Verfassungsrechtliche Impulse für rechtzeitigen Steuervollzug

Ist die frühzeitige Rechts- und Planungssicherheit der zentrale Vorteil zeitnaher Betriebsprüfung, so streiten dafür auch Wertungen von Verfassungsrang. An erster Stelle sind allgemeine Vorgaben zur Zeitnähe staatlichen Handelns zu nennen, denen zum Teil verfassungsrechtliches Gewicht zukommt.

a) Rechtsstaatliches Gebot rechtzeitigen Verwaltens

Im allgemeinen Verwaltungsrecht misst *E. Schmidt-Aßmann* unter der Überschrift „Der Grundsatz der Rechtzeitigkeit“ zu Recht dem Zeitfaktor des Verwaltungshandelns besondere Bedeutung zu, weil Recht nur dann wirksam werde, wenn es rechtzeitig umgesetzt wird⁵⁴. Denn Zeit ist ein „Instrument des Verwaltens“, dem aus dem Aspekt der Gleichheit in der Zeit entscheidende gleichheitsrechtliche Bedeutung zukommen kann⁵⁵. *P. Kirchhof* formuliert die verfassungsrechtliche Relevanz im Handbuch des Staatsrechts markant: „Gleichheitsgerechtes Verwalten ist rechtzeitiges Verwalten. Die Gegenwartsgebundenheit der Verwaltung beschränkt die Verfügung über die Zeit und setzt der Verwaltung – auch wenn das Gesetz keine Fristen nennt – deutliche Zeitgrenzen“⁵⁶. In formeller Hinsicht beschreibt *H. W. Kruse* anschaulich die praktischen Gründe dafür aus dem Blickwinkel der Verjährung: „Die Beweisbar-

50 Zutreffend *Selch/Fleißner*, pwc: Steuern+Recht, Oktober 2009, 3 (6).

51 Zur Forderung nach „Steuerloyalität“ als Voraussetzung für zeitnahe Betriebsprüfung vgl. unten unter IV. 4. b).

52 Vgl. *Eckstein*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 61 (66 f.); *Selch/Fleißner*, pwc: Steuern+Recht, Oktober 2009, 3 (7); *Soehner*, Betriebsprüfung: Neue Methoden, neue Schwerpunkte, Steuerconsultant 2010, 17 (18).

53 Näher *Drüen*, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 98 (unter V.).

54 *Schmidt-Aßmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidea², 2006, Kap. 1 Rn. 30.

55 Vgl. *P. Kirchhof*, Gleichheit in der Funktionenordnung, in HStR, Bd. V², 2000, § 125 Rn. 56. Der Abschnitt „Gleichheit in der Zeit“ ist nicht mehr in der kompletten Neubearbeitung in *ders.*, Allgemeiner Gleichheitssatz, HStR, Bd. VIII³, 2010, § 181 enthalten.

56 *P. Kirchhof*, in HStR, Bd. V², 2000, § 125 Rn. 55.

keit von Ansprüchen wird um so schwieriger, je älter sie werden. Die anspruchsbegründenden Tatsachen schwinden aus dem Gedächtnis der Beteiligten, Bücher und Belege können nicht unbegrenzt aufbewahrt werden⁵⁷. Selbst wenn sie aufbewahrt werden müssen, so steigt auch bei der Verwaltungsbehörde das Risiko des Verlusts von Unterlagen im Laufe der Zeit⁵⁸.

Die Praxis folgt der zutreffenden Einsicht in die Gegenwartsgebundenheit des Verwaltungshandelns freilich nicht immer. Ein jüngstes Beispiel für fehlende zeitliche Sensibilität ist der apodiktische Satz des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg, dass „die Länge der Außenprüfung bei der Entscheidung über den Erlass der Zinsen nicht weiter ins Gewicht fallen (kann).“⁵⁹ Dabei hätte es gerade im Billigkeitsverfahren über den Erlass von Nachzahlungszinsen, die aus einer im Dezember 1999 begonnenen Betriebsprüfung der Streitjahre 1994 bis 1998 resultieren, die erst im Jahr 2005 abgeschlossen und ausgewertet wurde, durchaus nahegelegen, jenseits eines „bewussten Verschleppens der Betriebsprüfung“ nach behördlicherseits zu vertretenden Verzögerungen zu fragen⁶⁰. Die gerichtliche Zurückhaltung bei einer Durchsetzung des Grundsatzes der Rechtzeitigkeit des Verwaltungshandels belegt auch die Rechtsprechung zur Rüge einer überlangen Verfahrensdauer⁶¹. Für sie soll allein die Dauer des gerichtlichen Verfahrens⁶², nicht aber die des behördlichen Verfahrens maßgeblich sein⁶³. Namentlich die verfassungsrechtliche Garantie wirksamen Rechts-

57 *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 200 f.

58 Vgl. nur BFH, Urteil v. 8.7.2009 – XI R 64/07, BStBl. II 2010, 4 (8), wo Unterlagen der Finanzbehörde nach einer langwierigen Betriebsprüfung nicht mehr auffindbar waren.

59 FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 4.5.2010 – 5 K 7219/06 B, EFG 2010, 1953.

60 Zumal der Tatbestand der Entscheidung die langwierige Erkrankung des beteiligten Prüfers vom Bundesamt für Finanzen und den späteren Prüfertausch erkennen lässt (vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 4.5.2010 – 5 K 7219/06 B, EFG 2010, 1953). Hinzu kommen die allgemeinen Bedenken an der Rechtsprechung, die einen Erlass von Nachzahlungszinsen aus sachlichen Billigkeitsgründen generell ablehnt (dagegen bereits *Loose*, Funktion der steuerlichen Nebenleistungen für den Steuervollzug, DStJG 31 [2008], 203 [212] m.w.N.).

61 Dazu kritisch jüngst *A. Müller*, Die Verfahrensverzögerung im Steuerprozess – Ein ungelöstes Problem, AO-StB 2010, 21 (26).

62 Vgl. darauf beschränkt auch den Referentenentwurf zum Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren v. 15.3.2010, S. 1; abrufbar unter http://www.bmj.bund.de/files/-/4467/RefE_Rechtsschutz_ueberlange_verfahren.pdf.

63 So für den Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO: BFH, Beschluss v. 26.9.2007 – VII B 75/07, BFH/NV 2008, 126 (zum Zollrecht); zustimmend BFH, Beschluss v. 27.5.2009 – I B 5/09, n.v.

schutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) soll sich nur auf die Länge des Gerichtsverfahrens beziehen⁶⁴. Ob dies zutrifft oder nicht zumindest das behördliche Vorverfahren in die entscheidende Gesamtdauer des Verfahrens einzubeziehen ist⁶⁵, mag hier dahinstehen⁶⁶. Wenn das Bundesverfassungsgericht bei überlangen Zivilrechtsstreitigkeiten aus Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip ableitet, dass im Interesse der Rechtssicherheit strittige Rechtsverhältnisse in angemessener Zeit geklärt werden müssen⁶⁷, so hat dies durchaus Bedeutung für überlange Verwaltungsverfahren⁶⁸. Der Rechtsstaat verlangt nicht nur für gerichtliche Verfahren, sondern auch für administrative Verfahren, dass sie in angemessener Zeit abgeschlossen werden⁶⁹. Auch der unionsrechtliche Anspruch auf eine gute Verwaltung⁷⁰ schließt die Behandlung in angemessener Frist ein⁷¹. Dabei ist das Beschleunigungsgebot Ausdruck eines ungeschriebenen, allgemeinen Verfahrensgrundsatzes, weshalb der gesetzlichen Aussage von § 10 Satz 2 VwVfG und § 9 SGB X, dass Verwaltungsverfahren „zügig“ durchzuführen sind, nur deklaratorische Bedeutung zukommt⁷².

Die „Zeitgerechtigkeit“ einer Entscheidung hängt allerdings nicht allein von ihrer Dauer, sondern vor allem von den betroffenen Rechtsgütern und zugrundeliegenden Problemlagen ab⁷³. Darum fallen abstrakte Aussagen zur zeitli-

64 BFH, Beschluss v. 1.4.2009 – X B 90/08, BFH/NV 2009, 1135, betreffend die Streitjahre 1980 bis 1990 (!).

65 Vgl. dazu A. Müller, AO-StB 2010, 21 (22).

66 Immerhin lässt der jüngere stattgebende Kammerbeschluss des BVerfG v. 2.9.2009 – 1 BvR 3171/08, VersR 2010, 1617 (1618) m.w.N. eine Tendenz zur Gesamtbetrachtung staatlichen Handelns erkennen, weil „sich *der Staat* nicht auf solche Umstände berufen (kann), die in seinem Verantwortungsbereich liegen“ und „die Gerichte auch die *Gesamtdauer des Verfahrens* zu berücksichtigen“ haben (Hervorhebung durch Verf.).

67 Stattgebender Kammerbeschluss des BVerfG v. 20.7.2000 – 1 BvR 352/00, NJW 2001, 214 m.w.N.

68 Zur Übertragbarkeit der Argumente für zeitnahe Gerichtsverfahren auf Verwaltungsentscheidungen bereits Bullinger, Beschleunigte Genehmigungs- und Planungsverfahren für eilbedürftige Vorhaben, in Blümel/Pitschas, Reform des Verwaltungsverfahrensrechts, 1994, S. 127 (131 f.).

69 Zutreffend Schmidt-Aßmann (Fn. 54), Kap. 1 Rn. 30.

70 Zu Inhalt, Anwendungsbereich und Verpflichtungsadressaten vgl. nur Grzeszick, Das Grundrecht auf eine gute Verwaltung, EuR 2006, 161 (166 ff.).

71 Stober, in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht I¹², 2007, § 17 Rn. 17.

72 Pitschas, Maßstäbe des Verwaltungshandels, in Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts (GVwR), Bd. II, 2008, § 42 Rn. 140.

73 Pitschas, GVwR, Bd. II, 2008, § 42 Rn. 144.

chen Angemessenheit eines Verfahrens schwer. Die zulässige Dauer eines (Verwaltungs-)Verfahrens ist eine Frage des Einzelfalls. Angemessenheit ist ein Relationsbegriff. Umfang und Komplexität der Verwaltungsaufgabe bestimmen hierfür das Maß. Bezogen auf die Betriebsprüfung wird die Prüfung einer ganzen Unternehmensgruppe sicherlich länger dauern als die eines Einzelunternehmens⁷⁴. Aber auch große und schwerwiegende Verwaltungsaufgaben müssen rechtzeitig erfüllt werden. Der höchstrichterliche Satz, dass die Gesamtdauer des Verfahrens zu berücksichtigen ist und man sich mit zunehmender Dauer nachhaltig um eine Beschleunigung des Verfahrens bemühen muss⁷⁵, gilt nicht nur für die Gerichte, sondern auch für die Verwaltung. Diese muss den Zeitfaktor des Verwaltungshandelns vor allem bei ihrer Ermessensausübung berücksichtigen⁷⁶. Rechtzeitiges Handeln ist demnach eine Maxime, die im gesamten Verwaltungsrecht Beachtung verlangt⁷⁷ und deren Kern auch verfassungsgeschützt ist⁷⁸.

b) Das Gebot zeitnaher Besteuerung

Zusätzlich zu diesem allgemeinen Prinzip der Rechtzeitigkeit des Verwaltungshandelns sprechen im Steuerrecht weitere Argumente für eine Zeitnähe. Die Ertragsteuern werden für die Vergangenheit veranlagt und erhoben⁷⁹. Der Zeitraum, für den die Steuerpflicht besteht, und der Zeitpunkt, in dem die Steuer erhoben wird, fallen auseinander⁸⁰. Dabei kommt dem bekannten Streit, ob das Abschnittsprinzip ein nur technisches oder (auch) ein materielles Prinzip ist⁸¹, keine Bedeutung zu, weil die zeitliche Zäsur nicht materiell die Ermitt-

74 Insoweit auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 4.5.2010 – 5 K 7219/06 B, EFG 2010, 1953.

75 So, gemünzt auf die Gerichte, der stattgebende Kammerbeschluss des BVerfG v. 2.9.2009 – 1 BvR 3171/08, VersR 2010, 1617 (1618) m.w.N

76 Allgemein *Pitschas*, GVwR, Bd. II, 2008, § 42 Rn. 151 ff.; speziell zur Zeitgebundenheit der Ermessensausübung im Rahmen der Außenprüfung bereits *Drüen*, Ermessensfragen der digitalen Außenprüfung, StuW 2003, 365 (373).

77 Explizit *Schmidt-Aßmann* (Fn. 54), Kap. 1 Rn. 30; ebenso *Pitschas*, GVwR, Bd. II, 2008, § 42 Rn. 139 ff.

78 Vgl. bereits *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 195 f.

79 Dazu *Sachse*, Das Abschnittsprinzip im deutschen Ertragsteuerrecht, 1977, S. 29 ff. sowie *Birtel*, Die Zeit im Einkommensteuerrecht, 1985, S. 192, 197 ff., 210.

80 *Drüen*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999, S. 90.

81 Dazu deutlich *Tipke*, Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer, StuW 2002, 148 (165 ff.); zuletzt *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰, 2010, § 9 Rn. 44 m.w.N. sowie differenzierend *Drüen* (Fn. 80), S. 85 ff., 126 ff.

lung und Bemessung des Einkommens, sondern allein die verfahrensrechtliche Seite der periodischen Besteuerung betrifft⁸². Statt der umstrittenen materiellen Frage einer „gegenwartsgerechten Besteuerung“⁸³, geht es beim Steuervollzug mit den treffenden Worten von *R. Seer* um das „Prinzip zeitnaher Besteuerung“:

„Einem kooperativen Steuerrechtsverhältnis entspricht das *Prinzip zeitnaher Besteuerung*. Die zeitliche Verknüpfung von Einnahmeerzielung und Steuerzahlung besitzt nicht nur fiskalische Gründe im Sinne der Sicherung der Staatseinnahmen, sondern basiert auch auf dem Grundgedanken, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzuschöpfen, solange sie in Form von Liquidität noch aktuell vorhanden ist. Wer im Rahmen eines Selbstveranlagungsverfahrens kooperiert, hat einen legitimen Anspruch darauf, dass nach einer bestimmten Frist (maximal 3 oder 4 Jahren) die Steuer spätestens endgültig abgerechnet worden ist“⁸⁴.

Diese spezifisch steuerrechtliche Fundierung und Verdichtung des allgemeinen Gebots rechtzeitigen Verwaltens hat Tradition. Diese Forderung lässt sich bereits auf eine der vier klassischen Besteuerungsmaximen der Nationalökonomie zurückführen, die *A. Smith* formuliert hat⁸⁵, nämlich die Bequemlichkeit der Besteuerung, wonach die Steuer zu der Zeit und in der Weise erhoben werden soll, die für den Bürger am bequemsten ist. Seit langem besteht die Überzeugung, dass Steuern im Zeitpunkt der Erhebung als Opfer empfunden werden⁸⁶. Zeitgerecht erscheint darum der staatliche Zugriff, der auf aktuelles Einkommen und aktuelle Liquidität zugreift⁸⁷.

Allerdings basiert das Prinzip zeitnaher Besteuerung nicht allein auf philosophischen Einsichten oder steuerpolitischen Appellen, denn auch insoweit lässt sich der Kernbestand verfassungsrechtlich fundieren. Die Freiheitsrechte der Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG schützen die vom Steuer-

82 Zur Differenzierung *Birtel* (Fn. 79), S. 192 sowie übereinstimmend *Drüen* (Fn. 80), S. 24, 88 f. und *Tipke/Lang* (Fn. 81), § 9 Rn. 45.

83 *Kirchhof*, EStG⁹, 2010, § 2 Rn. 18.

84 *Seer*, Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 2003, 40 (55), Hervorhebung im Original.

85 *Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776; zitiert nach der deutschen Ausgabe von *Recktenwald*, *Der Wohlstand der Nationen*⁵, 1990, S. 703-705. Diese sind noch heutzutage paradigmatisch vgl. nur *Tipke/Lang* (Fn. 81), § 8 Rn. 2 ff.

86 Z.B. bereits *Strutz*, Kommentar zum EStG 1925, 1927, § 10 Anm. 6.

87 *Drüen* (Fn. 80), S. 90; *Hey* (Fn. 78), S. 787; *Seer*, *Ubg* 2009, 673 (674).

pflichtigen getroffenen Dispositionen vor nachträglicher staatlicher Entwertung⁸⁸. Je höher die steuerliche Teilhabe des Steuerstaats und damit die freiheitsrechtlich zu rechtfertigende Belastung des Steuerpflichtigen ist, umso nachdrücklicher ist das Bedürfnis der Steuerpflichtigen, zeitnah Klarheit und Rechtssicherheit über die Höhe des Steuerzugriffs auf das erworbene Vermögen zu erlangen. Dieser im Kern verfassungskräftige Anspruch ist nicht nur rückwärts auf die Vergangenheit gerichtet, vielmehr sind Bestehen und Höhe staatlicher Ansprüche zugleich die unverzichtbare Grundlage für künftige Dispositionen kommender Jahre und damit die freiheitliche Betätigung, an der der Steuerstaat partizipiert. Wenngleich Voraussetzungen und Reichweite des freiheitsrechtlichen Dispositionsschutzes verfassungsgerichtlich noch nicht ausjudiziert sind, so sprechen grundrechtliche Erwägungen für das proklamierte Prinzip zeitnaher Besteuerung. In dieselbe Richtung weisen aus unterschiedlicher Schutzrichtung staatliche Interessen von Verfassungsrelevanz. Denn auch der schonende Umgang mit Verwaltungsressourcen ist ein verfassungsrechtlich abgestütztes Prinzip⁸⁹, so dass ein zeitfernes, ressourcenbelastendes Besteuerungsverfahren kaum als verfassungsgeschuldet zu bezeichnen ist. Darum streiten aus Sicht des Bürgers sowie des Staates verfassungsrechtliche Impulse für das proklamierte Prinzip zeitnaher Besteuerung. Folglich kommt dem konstatierten Verstoß der gegenwärtigen Prüfungspraxis gegen das Prinzip zeitnaher Besteuerung⁹⁰ auch eine verfassungsrechtliche Bedeutung zu. Dadurch wird nicht die Institution der Außenprüfung als solche ins verfassungsrechtliche Zwielicht gerückt⁹¹, aber die zeitferne Ausgestaltung der Prüfungspraxis gehört verfassungsrechtlich auf den Prüfstand⁹².

3. Internationale Impulse und Vorbilder

Die nationalen Bestrebungen zur Beschleunigung der Außenprüfung sind nicht singulär, sondern vielmehr auch die Reaktion auf eine internationale Tendenz, das Verfahren steuerlicher Prüfungen neu zu konzipieren und zu beschleuni-

88 Grundlegend *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 305 ff.; *Hey* (Fn. 78), S. 146 ff., 195 f.

89 *Schmidt-Aßmann* (Fn. 54), Kap. 6 Rn. 69.

90 *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 AO Tz. 42 (Sept. 2009).

91 Dagegen übereinstimmend *Drüen*, Neue Pflichten zur Vorlage von Unterlagen bei der Betriebsprüfung von Kapitalgesellschaften und Konzernen, *StbJb* 2006/2007, 273 (275) und *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 AO Tz. 20 (Sept. 2009) m.w.N.

92 Dazu noch unter IV. 4. a).

gen. Entsprechende Bemühungen lassen sich in zahlreichen Staaten ausmachen und werden von der OECD vorangetrieben⁹³. Sie haben auf mittlere Sicht Einfluss auf die nationalen Gesetzgeber und die Finanzverwaltungen, weil im globalen Steuerwettbewerb nicht allein das materielle Steuerrecht, sondern auch das jeweilige Steuerverfahren zu einem Wettbewerbsfaktor wird. Tax audit ist dabei ein wichtiger Bestandteil übergreifender Risikomanagement-Strategien der Steuerverwaltungen⁹⁴. An dieser Stelle sollen – ohne jeden Anspruch auf Vollständigkeit – nur die wichtigen internationalen Impulse und Modelle angerissen werden, die Einfluss auf die Diskussion über zeitnahe Betriebsprüfung in Deutschland haben⁹⁵.

Das gilt primär für das in den USA seit dem Jahre 2005 praktizierte Modell einer Echtzeitprüfung (Compliance Assurance Process [CAP]/Real-time audit⁹⁶), welches auf einer engen Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem beruht⁹⁷. Zu Beginn jedes Veranlagungszeitraums findet ein Austausch zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde statt. Die laufenden Transaktionen des Unternehmens beleuchtet die Behörde kontinuierlich auf ihre steuerlichen Auswirkungen hin. Die Prüfung setzt also schon vor Abgabe der Steuererklärung ein. Dabei schließen Steuerpflichtiger und Finanzbehörde ein standardisiertes „Memorandum of Understanding“ (MOU), in welchem die Ziele der Prüfung, organisatorische Maßnahmen sowie ein Bekenntnis zur Kooperation niedergelegt werden. Die Prüfung schließt mit einem beide Parteien bindenden „Issue Resolution Agreement“ (IRA) ab. Im Rahmen dieser Einigung garantiert die amerikanische Finanzbehörde, dass keine weiteren Prüfungen erfolgen. Dies hat zur Folge, dass sich der Umfang für die eigentliche Prüfung verringert und die Unternehmen eine erhöhte

93 Vgl. OECD (Forum on Tax Administration's Compliance Sub-group), *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, 2006; jüngst zu gemeinsamen Steuerprüfungen OECD, Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Joint Audit Report, 2010 (abrufbar unter www.oecd.org).

94 Dazu Europäische Kommission, Generaldirektion Steuern und Zollunion, Leitfaden – Risikomanagement für Steuerverwaltungen, Fiscalis-Projektgruppe Risikoanalyse, 2006 (abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/Risk_Management_Guide_for_tax_administrations_de.pdf).

95 Vgl. bereits *Eckstein*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 61 (68 ff.).

96 Zu Funktion sowie Vor- und Nachteilen aus US-amerikanischer Sicht *Cleareland/Epps/Bradley*, Real-Time Corporate Tax Audits and Their Impact on Financial Reporting, *The CPA Journal* 2010, 46.

97 Dazu *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 Tz. 42 (Sept. 2009); *ders.*, *Ubg* 2009, 673 (677).

Rechtssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen ihrer Vorgänge verzeichnen können⁹⁸.

Überdies praktizieren auch die Niederlande mit dem sog. horizontal monitoring⁹⁹ ein Modell zeitnaher Betriebsprüfung, das sich durchaus an der in den USA erprobten Echtzeitprüfung orientiert. Dahinter steht folgende Einsicht: „Horizontal monitoring is the outcome of a desire of the Netherlands tax administration to work in the future instead of only conducting audits that refer to the past.“¹⁰⁰. Ziele und Schritte der Umsetzung des niederländischen Modells haben *G. Meussen*¹⁰¹ und *Th. Schmit*¹⁰² auf den eingangs erwähnten Berliner Veranstaltungen im November 2010 präsentiert. Essentialie des Modells ist ein „agreement“ der Finanzverwaltung mit dem einzelnen Steuerpflichtigen über Steuerfragen wie die Bewertung, Abschreibungsfragen oder den Fremdvergleich¹⁰³. Dieses basiert auf dem gegenseitigen Vertrauen der Parteien. Mit ihm „erkauft“ sich der Steuerpflichtige Sicherheit für die Zukunft und hat den Vorteil, dass er grundsätzlich in Zukunft nicht mit einer Steuerprüfung rechnen muss, sofern er sich an das „agreement“ hält¹⁰⁴. Das niederländische Modell wird nicht nur wegen der unmittelbaren räumlichen Nähe und der Wettbewerbssituation zwischen den Staaten, sondern auch darum die deutsche Diskussion beeinflussen, weil bereits die Fortentwicklung zum risikoorientierten Steuervollzug nachhaltig von der niederländischen Praxis inspiriert wurde¹⁰⁵. Wenngleich ein Rechtsvergleich auch im Steuerverfahrensrecht anregend sein kann, so gilt es doch der Versuchung zu widerstehen, aufgrund einer selektiven Vergleichsperspektive willkommene Instrumente isoliert zu kopieren. Ein echter Rechtsvergleich setzt einen Systemvergleich des einfa-

98 *Seer*, Ubg 2009, 673 (677).

99 Eingehend dazu der Tagungsband herausgegeben von *Brouwers/Dekkers/Kuijpers/de Zeeuw*, *De onstuitbare opmars van horizontaal toezicht*, 2010. Aus Sicht der Finanzverwaltung *Netherlands Tax and Customs Administration, Co-ordination group on the treatment of very large businesses (TCF Working Group)*, *Tax Control Framework, From a focus on risks to being in control: a different approach*, 2008, S. 7 ff.

100 *v. Eijdsden/Killmann/Meussen*, General Part, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law*, *Alphen aan den Rijn*, 2010, S. 1 (12).

101 *Meussen*, FR 2011, 114.

102 *Th. Schmit*, *Horizontal Monitoring in the Netherlands*, *IFSt-Schrift* Nr. 467 (2011), S. 62.

103 *v. Eijdsden/Killmann/Meussen* (Fn. 100), S. 1 (12).

104 *Ebenda*, S. 12.

105 Grundlegend *Ahrens*, *Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung*, 2005.

chen Rechts sowie seiner höherrechtlichen Vorgaben voraus¹⁰⁶. Daher bedürfen Instrumente anderer Rechtsordnung vor ihrem Import einer „Eingangskontrolle“ und ggfs. der Ein- und Anpassung an das nationale System¹⁰⁷. Dieser Vorbehalt erscheint gerade im Steuerverfahrensrecht angebracht, weil hier in jüngerer Zeit zahlreiche Gesetzesinitiativen wie die digitale Außenprüfung, Dokumentationszuschläge und aktuell die E-Bilanz mit ausländischen Vorbildern begründet werden. Die inhaltliche Berechtigung des Vorbehalts belegt die niederländische Diskussion über das horizontal monitoring. Dort stellen sich durchaus Fragen nach der Gleichbehandlung, der Einschränkung des Steuergeheimnisses¹⁰⁸, dem Rechtsschutz für den Steuerpflichtigen für den Fall des Scheiterns des „agreements“ sowie der Bindungswirkung beim Unternehmensverkauf¹⁰⁹. Diese Fragen sind trotz aller Anziehungskraft des pragmatischen niederländischen Modells freilich in Deutschland allein auf dem Boden des Grundgesetzes zu beantworten.

Allerdings entfalten ausländische Betriebsprüfungsmodelle wegen der fortschreitenden Globalisierung der Wirtschaft mittelbar Druck auf die deutsche Betriebsprüfungspraxis. Erfolgen Außenprüfungen im Ausland häufig zeitnäher, so fällt es bei grenzüberschreitenden Sachverhalten schwer, die Prüfungszeiträume für Simultanprüfungen¹¹⁰ zu koordinieren, und selbst nach einem Verständigungsverfahren ist nach zeitfernen Betriebsprüfungen nicht stets die Korrektur des Steuerbescheids nach deutschem Recht sichergestellt¹¹¹. Insgesamt belegt die internationale Perspektive, dass der Pflichtenkreis der Unternehmen, Informationen für Kapitalmärkte, Börsenaufsicht und andere Stellen zeitnah zu publizieren, genau wie die internationalen Rechnungslegungsstandards¹¹² zugleich mittelbar ein wirkmächtiger Impuls für zeitnahe Betriebsprüfungen ist.

106 Grundlegend zum Vergleich des Besteuerungsverfahrens in den Vereinigten Staaten von Amerika und Deutschland bereits *Seer*, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA – Deutschland, 2002.

107 In der Sache ebenso zum US-amerikanischen Modell *Eckstein*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 61 (69).

108 Denn die „agreements“ werden zu gegebener Zeit publiziert.

109 v. *Eijdsden/Killmann/Meussen* (Fn. 100), S. 1 (12).

110 Dazu *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 Tz. 43 (Sept. 2009); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, 2011, Rn. 19.95.

111 *Seer*, Ubg 2009, 673 (674).

112 Vgl. *Seer*, Ubg 2009, 673 (677).

III. Begriff und Modelle zeitnaher Betriebsprüfung in Deutschland

1. Terminologie: Zeitnähe der Betriebsprüfung

Der Begriff der zeitnahen Betriebsprüfung ist kein Gesetzesbegriff und er bedarf terminologischer Klärung. Denn die bisherige Diskussion über „Vor- und Nachteile einer ‚zeitnahen‘ Betriebsprüfung“¹¹³ mit der zugespitzten Frage, ob „Die zeitnahe Betriebsprüfung – wirklich ein Vorteil für das Unternehmen“¹¹⁴ ist, offenbart verschiedene Begriffsverständnisse. Sowohl der einschlägige Erlass des Landes Nordrhein-Westfalen¹¹⁵ als auch der Koalitionsvertrag¹¹⁶ verwenden den Begriff der zeitnahen Betriebsprüfung ohne den Versuch einer abstrakten Definition.

Eine Begriffsklärung muss bei dem Gesetzesbegriff der „Außenprüfung“ als Oberbegriff der Betriebsprüfung¹¹⁷ ansetzen, der als gesetzlicher Typusbegriff von anderen finanzbehördlichen Ermittlungsmaßnahmen wie der sog. betriebsnahen Veranlagung abzugrenzen ist¹¹⁸. Die betriebsnahe Veranlagung führt nicht die Betriebsprüfungsstelle, sondern die Veranlagungsstelle des Finanzamts durch. Diese klärt beim einzelnen Steuerpflichtigen an Ort und Stelle gestützt auf die Einzelermittlungsbefugnisse der §§ 90 ff. AO punktuelle Sachverhalte und Rechtsfragen, die nicht unbedingt eine Betriebsprüfung erfordern¹¹⁹. Da die betriebsnahe Veranlagung keine Außenprüfung ist, finden die §§ 193 ff. AO keine Anwendung, insbesondere bedarf es keiner Prüfungsanordnung nach § 196 AO. Zu unterscheiden von der betriebsnahen Veranlagung ist allerdings die veranlagende Betriebsprüfung durch die Betriebsprüfungsstelle der Festsetzungsfinanzämter bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben¹²⁰.

113 *Henning/Pankoke*, BBK 2009, 1175.

114 So bereits der Titel von *Janssen*, GStB 2010, 148.

115 FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

116 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP (Fn. 4), S. 13.

117 S. bereits Note 2.

118 *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 AO Tz. 10 (Sept. 2009).

119 Vgl. *Bilsdorfer/Weyand*, *Der Steuerberater in der Betriebsprüfung*², 2000, S. 13; *Burchert*, Die wichtigsten Aspekte der neuen BpO und des neuen Anwendungserlasses zu §§ 193-207 für die Praxis (Teil I), INF 2000, 257 (260).

120 *Braun/Günther*, *Das Steuer-Handbuch, Außenprüfung*, Stichwort: Abgrenzung zu sonstigen Ermittlungen, Rn. 7 (April 2004).

Der veranlagende Außenprüfer verfügt über Ermittlungs- und Festsetzungsbefugnis und wertet seine Prüfungsfeststellungen durch geänderte (endgültige) Bescheide selbst aus, so dass sich weitere Festsetzungsarbeiten der Veranlagungsstelle erübrigen¹²¹. Entscheidend für die Abgrenzung von Außenprüfung und Veranlagung, die vor allem Rechtsfolgen für den Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 171 Abs. 4 AO) sowie die Korrekturmöglichkeiten (§ 164 Abs. 3 Satz 3, § 173 Abs. 2 AO) haben, sind allein materielle Kriterien, nicht dagegen die formale Bezeichnung¹²².

Das Attribut „zeitnah“ ist mehreren Verständnissen offen. Zeitnähe meint allein das zeitliche Verhältnis zwischen dem Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bzw. der anschließenden regelmäßig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgenden Steuerfestsetzung und dem Zeitpunkt der nachfolgenden Überprüfung durch die Betriebsprüfung. Zum Teil wird „zeitnahe“ mit „veranlagungsbegleitender“ Betriebsprüfung¹²³ oder gar mit dem früheren Bielefelder oder späteren Osnabrücker Modell gleichgesetzt. Andere begreifen zeitnahe Betriebsprüfung als vom üblichen dreijährigen Prüfungsturnus abweichende „Jahrestaktprüfung“¹²⁴. Da die verschiedenen Modelle der Testphase entstammen und noch im Fluss sind, ist eine terminologische Gleichsetzung mit einem praktizierten Modell oder einzelnen Elementen daraus nicht opportun. Ein neutrales Verständnis der zeitnahen Betriebsprüfung sollte nicht auf der instrumentalen Ebene ansetzen und diese zum Begriffsmerkmal erheben. Zielbezogen ist ein weiterer Begriff der zeitnahen Betriebsprüfung vorzugswürdig, worunter alle Prüfungen fallen, bei denen zwischen dem zu prüfenden Besteuerungszeitraum und der Durchführung der Betriebsprüfung und ihrem Abschluss eine möglichst geringe Zeitspanne liegt. Dieses weite Verständnis der zeitnahen Betriebsprüfung eröffnet Raum für verschiedene Modelle.

2. Diskussionsleitende Modelle in Deutschland

Das Ziel größerer Zeitnähe der Betriebsprüfung verfolgen die für die Verwaltung der Gemeinschaftsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie

121 *Mösbauer*, Steuerliche Außenprüfung², 2005, S. 84.

122 *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 AO Tz. 10 (Sept. 2009).

123 So *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 AO Tz. 16 (Sept. 2009).

124 Gleichsetzend *FinMin NRW*, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5; ebenso *Janssen*, *GStB* 2010, 148.

Umsatzsteuer) im Auftrag des Bundes zuständigen Länder (Art. 108 Abs. 3 GG) seit rund 15 Jahren in verschiedenen Projekten und Modellen. Hierin kommen einerseits die eigene Verantwortlichkeit der Länder und andererseits ein kompetitiver Verwaltungsföderalismus zum Ausdruck. Das Beispiel des Ringens um zeitnahe Betriebsprüfung zeigt, dass die auf Druck der Alliierten seit 1949 föderal organisierte Finanzverwaltung, die manchen allein als „alliierte, föderalistische Hypothek“¹²⁵ gilt, trotz mancher Gefahren für die Gleichheit des Steuervollzugs auch Vorteile hat¹²⁶. Stehen die Länder im richtig verstandenen Konkurrenzföderalismus¹²⁷ miteinander in einer Art Innovationswettbewerb¹²⁸ um die besten vollzugssichernden Konzepte, so können alternative Vollzugsmodelle regional erprobt und dadurch das Vollzugsniveau insgesamt erhöht werden. Dabei bleiben Modellentwicklung, -beobachtung sowie Risiken zunächst auf kleinere Verwaltungseinheiten begrenzt und auch die administrativen Innovationskosten werden minimiert. Im durchaus positiven Wettstreit verschiedener Modelle¹²⁹ wurden seit den 1990er Jahren verschiedene, zum Teil konkurrierende Modelle zum Abbau des zeitlichen Abstandes zwischen Verlangungszeitraum und Prüfungsjahr entwickelt und erprobt. Die für die Diskussion paradigmatischen Modelle aus Bielefeld, Osnabrück sowie der nordrhein-westfälische Erlass sollen näher betrachtet werden, weil sie der Schlüssel zu den dahinterstehenden Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung sind. Daneben gibt es eine Vielzahl weiterer Modelle in Deutschland wie das Darmstädter Modell einer „Turboprüfung“ oder das Konzept für Rheinland-Pfalz¹³⁰, die zum Teil nur Varianten der diskussionsleitenden Modelle sind und vor Ort ohne größere öffentliche Resonanz und Kritik praktiziert werden.

125 So *Hidien*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 106 Rn. 615 (Juni 2002); kritisch auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, S. 1129 m.w.N.

126 Dazu näher *Driien*, Die föderale Steuerverwaltung aus der Sicht des Grundgesetzes, FR 2008, 295 (300 f.).

127 Gegen zum Teil anzutreffende Fehlverständnisse und Fehlanreize bereits *Driien*, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Steuerstaat, *StuW* 2007, 112 (117 ff.).

128 Allgemein *Färber*, Effizienzprobleme des Verwaltungsföderalismus, *DÖV* 2001, 485 (489).

129 Ebenso *Koschyk*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 53 (58 f.).

130 Oberfinanzdirektion (OFD) Koblenz, Eckpunkte für die Durchführung einer zeitnahen Prüfung von Großbetrieben und Konzernen (ohne Datum); vgl. dazu *Janssen*, *GStB* 2010, 148.

a) Das frühere Bielefelder Modell

Nachdem bereits der sog. Rationalisierungserlass für Nordrhein-Westfalen das Ziel einer zeitnahen Betriebsprüfung proklamierte¹³¹, entwickelte die Oberfinanzdirektion Münster das erste Modell zeitnaher Betriebsprüfung (insoweit „Münsteraner Modell“), das von dem Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Bielefeld als zuständigem „Versuchsamt“ ab dem Jahre 1996 in der Prüfungspraxis erprobt wurde. Kennzeichen dieses Modells war, dass die Betriebsprüfung in Absprache mit dem Festsetzungsfinanzamt nach einer Prüfungsanordnung vor regulärer Erklärungsabgabe auf der Basis „vorläufiger“ Steuererklärungen und Bilanzen erfolgte. Unter Beibehaltung des Prinzips der Anschlussprüfung fanden in Absprache mit dem zu prüfenden Unternehmen jährliche Betriebsprüfungen statt. Die Prüfungsergebnisse der Betriebsprüfung wurden vom Unternehmen in die endgültige Steuerbilanz und die unterschriebenen Steuererklärungen eingearbeitet. Ein förmlicher Betriebsprüfungsbericht unterblieb regelmäßig, außer in seltenen Fällen streitiger Prüfungsfeststellungen. Der Veranlagungsbezirk veranlagte endgültig unmittelbar im Anschluss an die Betriebsprüfung.

Gegen das Bielefelder Modell kamen Anfang der 2000er Jahre aus anderen Ländern rechtliche Bedenken auf, die auf Bundesebene diskutiert wurden. In Frage standen die Vereinbarkeit des Modells mit der Verifikationspflicht der Finanzbehörde, die Abgrenzung der Betriebsprüfung zur unzulässigen Hilfe in Steuersachen sowie die Sorge einer Erschwerung der steuerstrafrechtlichen Verfolgbarkeit¹³². Wegen der rechtlichen Zweifel an der Gesetzeskonformität wurde dieses Modell in Nordrhein-Westfalen eingestellt.

b) Fortführung als Osnabrücker Modell

In Niedersachsen wurden zunächst unterschiedliche Modelle zeitnaher Betriebsprüfung entwickelt, später hauptsächlich das sog. Osnabrücker Modell praktiziert¹³³. Dieses übernimmt die wesentlichen Elemente des Bielefelder

131 FinMin NRW, Erlass v. 13.6.1995, Grundsätze zur Rationalisierung der Betriebsprüfung, S 1502-4-V C 5, abrufbar bei juris.

132 Zur rechtlichen Zulässigkeit der zeitnahen Betriebsprüfung wurde vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Bielefeld als zuständigem „Versuchsamt“ für die OFD Münster ein *internes* „Gutachten zur rechtlichen Zulässigkeit der zeitnahen Betriebsprüfung“ erstellt.

133 Dazu insbesondere die Beiträge von *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 und *Hermenau*, Erläuterungen zum Osnabrücker Modell der zeitnahen Betriebsprüfung, ebenda (Fn. 7), S. 93.

Vorbilds, variiert es aber im verwaltungsinternen Ablauf: Beim Osnabrücker Modell geht die nicht unterschriebene, aber komplett ausgefüllte Steuererklärung unmittelbar beim für die Prüfung zuständigen Groß- und Konzernbetriebsprüfungsfinanzamt ein, wodurch der Prüfungsbeginn beschleunigt und zugleich die Festsetzungsfinanzämter entlastet werden. Eine erstmalige Veranlagung unter Vorbehalt der Nachprüfung und spätere Änderungsbescheide entfallen, weil erst am Ende der Betriebsprüfung die unterschriebene Steuererklärung eingereicht wird. Mit ihr deckt sich der endgültige Steuerbescheid, weshalb auch auf einen Betriebsprüfungsbericht verzichtet wird. Wie das Bielefelder Modell basiert auch das Osnabrücker Modell auf Kooperation mit dem Unternehmen, wobei dessen „Steuerloyalität“ ein entscheidendes Kriterium ist¹³⁴.

Da über die rechtliche Zulässigkeit des Osnabrücker Modells in den föderalen Leitungszirkeln der Finanzverwaltung bis hinauf zur Finanzministerkonferenz diskutiert wurde, soll der Ablauf der zeitnahen Betriebsprüfung nach diesem Modell im Folgenden näher illustriert werden¹³⁵. Sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung (Betriebsprüfer) als auch des zu prüfenden Unternehmens wird zu Beginn der Betriebsprüfung ein für die einzelnen Steuerfälle zuständiger Ansprechpartner (Bearbeiter aus der Steuerabteilung oder Steuerberater) benannt. Im Vorfeld der Betriebsprüfung erstellen die Unternehmen zunächst ihre Handels- und Steuerbilanz. Vor Beginn der Betriebsprüfung geben die Unternehmen eine Art „steuerliche Selbstauskunft“ ab, in der entscheidungserhebliche Unterlagen wie Verträge, aber auch Gutachten und Pläne vorgelegt werden und über alle steuerlich bedeutsamen Änderungen in gesellschaftsrechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht informiert wird. Auf Grundlage dieser Informationen sowie eigener Erkenntnisse der Finanzverwaltung legt die Betriebsprüfung ihre Prüfungsschwerpunkte fest. Während der Betriebsprüfung legen die Unternehmen gewünschte Unterlagen vor. Prüfungsanfragen während der Betriebsprüfung erfolgen in der Regel schriftlich und sind innerhalb eines mitgeteilten Zeitrahmens umfassend und vollständig zu beantworten. Bei zweifelhaften Rechtsfragen erläutert die Steuerabteilung die steuerrechtliche Behandlung des Sachverhalts. Zum Ende der Prüfung teilt die Betriebsprüfung dem Unternehmen einvernehmlich erzielte Prüfungsergeb-

134 *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (16 f.).

135 Zum Ablauf im Einzelnen vgl. den Bericht des zuständigen Vorstehers des Finanzamts für Großbetriebsprüfung Osnabrück *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (25 ff.).

nisse bzw. Änderungen in Form von Prüfungsfeststellungen schriftlich mit. Ein förmlicher Betriebsprüfungsbericht unterbleibt, sofern nicht Feststellungen ausnahmsweise streitig bleiben. Das Unternehmen übernimmt prüfungsbedingte Änderungen in die Steuerbilanzen und Steuererklärungen und überreicht diese dem zuständigen Festsetzungsfinanzamt.

Exemplarisch soll der Übergang zur zeitnahen Betriebsprüfung nach dem Osnabrücker Modell am Beispiel der Fa. Rekers Betonwerk aufgezeigt werden, bei der im Jahre 2007 die Umstellung auf dieses Modell erfolgte¹³⁶: In einem Jahreszeitplan erstellt die Firma Rekers bis März den handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. Dezember und lässt diesen anschließend durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft prüfen. Auf dieser Basis fertigt sie die vorläufigen Steuerbilanzen und -erklärungen und reicht die Erklärungen (Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Investitionszulage) im Mai/Juni als Entwurf beim Betriebsprüfungsfinanzamt verbunden mit einer Selbstauskunft ein. Im Juni erfolgt dann die zeitnahe Betriebsprüfung über einen Zeitraum von zwei bis drei Wochen. Im Juli werden die Prüfungsfeststellungen besprochen und im Anschluss in die endgültigen Steuererklärungen eingearbeitet. Im September/Okttober erfolgt eine Veranlagung durch das zuständige Festsetzungsfinanzamt ohne Vorbehalt der Nachprüfung. Bereits zehn Monate nach Ende des Kalenderjahres sind demnach der Bestandskraft fähige Steuerbescheide erlassen. Aus Sicht des Unternehmens, das regelmäßig mit schwierigen Bewertungsfragen, der Differenzierung zwischen nachträglichen Herstellungskosten und Reparaturaufwendungen sowie Verrechnungspreisfragen konfrontiert ist, verspricht eine zeitnahe Betriebsprüfung damit frühzeitige Rechtssicherheit.

c) Nordrhein-westfälisches Modell

Nordrhein-Westfalen verfolgte, wie auch andere Länder, das Ziel einer zeitnäheren Betriebsprüfung bereits im Rationalisierungserlass aus dem Jahre 1995¹³⁷. Nach den Diskussionen über das Bielefelder Modell erließ das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen am 11. Juni 2008 entsprechend den im Jahr 2006 auf Bundesebene abgestimmten Kriterien und Verfahren den ersten und bislang einzigen Ländererlass zur zeitnahen Betriebsprüfung von Großbetrieben. Diese soll unter folgenden Voraussetzungen zulässig sein:

¹³⁶ Einzelheiten bei *Rekers*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 37 (38 ff.).

¹³⁷ FinMin NRW, Erlass v. 16.5.1995 – S 1502 – 4 – V C 5.

- „Zu Beginn der Prüfung soll eine Steuererklärung vorliegen.
- Auf einen Bp-Bericht soll nicht verzichtet werden.
- Die Mitwirkungsrechte der Bundesbetriebsprüfung dürfen nicht beeinträchtigt werden“¹³⁸.

Im Gegensatz zum beschriebenen Bielefelder Modell erfolgt die zeitnahe Betriebsprüfung auf Grundlage einer eingereichten und veranlagten Steuererklärung und schließt mit einem Prüfungsbericht (§ 12 BpO) ab¹³⁹.

Zur Auswahl geeigneter Steuerpflichtiger bestimmt der nordrhein-westfälische Erlass: „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 (scil. Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung) im Einzelfall (ggf. im Benehmen mit den an der Prüfung beteiligten Prüfungsstellen für konzernabhängige Unternehmensteile) spätestens im Zeitpunkt der Aufstellung des Prüfungsgeschäftsplans. [...] 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 [...].¹⁴⁰

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

- Sie haben sich in der Vergangenheit steuerehrlich 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.

138 FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5, abrufbar bei juris.

139 Explizit FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

140 Zum Teil kritisch zur Fallengruppeneinteilung *Seer*, Ubg 2009, 673 (676); *ders.*, in *Tipke/Kruse*, § 194 AO Tz. 26 (Jan. 2010).

Im Einzelfall kann eine zeitnahe Betriebsprüfung aber auch bei *hohem Risiko- und geringem Compliance-Faktor*¹⁴¹ angezeigt sein, damit gerade in diesen Fällen die zutreffende Steuer rechtzeitig festgesetzt und steuerliches Fehlverhalten zeitnah sanktioniert werden kann.¹⁴²

Dem nordrhein-westfälischen Erlass kommt ebenso wie der Betriebsprüfungsordnung der Status einer Verwaltungsvorschrift zu, die die Ermessensausübung der Verwaltung vorprägt¹⁴³. Die Bindungswirkung des Erlasses und insbesondere die Ermessensleitlinien für die Fallauswahl sind freilich auf die Landesgrenzen Nordrhein-Westfalens beschränkt.

IV. Zentrale Rechts- und Verfassungsfragen der Modelle zeitnaher Betriebsprüfung

Die diskussionsleitenden Modelle zeitnaher Betriebsprüfung werfen zahlreiche rechtliche Fragen auf, die innerhalb der Finanzverwaltung seit längerem diskutiert werden. Erst in jüngerer Zeit wurde ein Teilausschnitt der Problematik gerichtsanhängig¹⁴⁴. Den aufgeworfenen Rechts- und Verfassungsfragen zeitnaher Betriebsprüfung soll nunmehr abstrakt, also ohne Fixierung auf ein bestimmtes Modell, nachgegangen werden.

1. Zulässigkeit einer Betriebsprüfung im Jahrestakt?

An erster Stelle steht die Frage der Zulässigkeit einer Verkürzung des Prüfungszeitraums gegen den Willen des geprüften Unternehmens auf ein Jahr (sog. Jahrestaktprüfung), weil sich damit bereits eine Aussetzungsentscheidung des Finanzgerichts Köln beschäftigt hat¹⁴⁵. Im zugrundeliegenden Streitfall hatte das zuständige Finanzamt eine zeitnahe Betriebsprüfung für einen einjährigen Prüfungszeitraum wegen eines gesteigerten Risikopotenzials angeordnet. Dagegen wendete das Unternehmen ein, dass ihm wegen des begrenzten Prüfungszeitraums bedeutend höhere Mitwirkungskosten im Vergleich zu einer gebündelten Prüfung des herkömmlichen Dreijahreszeitraums

141 Zur Risiko- und Compliance Einstufung vgl. nur *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DSzJG Band 31 (2008), 7 (29 ff.).

142 FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5 (Hervorhebung im Original).

143 Vgl. FG Köln, Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, 1891; dazu noch IV. 1.

144 Vgl. FG Köln, Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, 1891.

145 FG Köln, Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, 1891.

entstünden. Als Ausgangspunkt bestätigte das Finanzgericht Köln im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung die konventionelle Einteilung der zu prüfenden Betriebe in Größenklassen und die damit einhergehende unterschiedliche Prüfungshäufigkeit. „Für die Entscheidung, ob ein Betrieb nach § 4 Abs. 2 BpO der Anschlussprüfung unterliegt, ist grundsätzlich die Größenklasse maßgebend, in die der Betrieb im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eingeordnet ist (§ 4 Abs. 4 BpO). Diese in der BpO getroffene Regelung ist nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht zu beanstanden.“¹⁴⁶ Wenn die Finanzverwaltung im Wege einer zeitnahen Betriebsprüfung von § 4 Abs. 3 BpO und der dadurch begründeten Verwaltungspraxis abweichend einen verkürzten Prüfungszeitraum anordne, so bedürfe es hierfür gewichtiger Gründe. Denn eine Verkürzung des Prüfungszeitraums könne bei einem Großbetrieb – anders als bei Mittelbetrieben und Kleinbetrieben – nicht als nur vorteilhafte Maßnahme angesehen werden. Vielmehr bedürfe es jeweils einer Abwägung der Vor- und Nachteile im Einzelfall, weshalb die Einordnung als Großbetrieb allein ein Abweichen von der Ermessenspraxis nicht zu begründen vermöge.

Für die Angemessenheit einer Abkehr von der etablierten Verwaltungspraxis stellte das Finanzgericht Köln im summarischen Verfahren in entscheidender Weise auf die Kriterien des Erlasses des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen für die Auswahl des zeitnah zu prüfenden Unternehmens ab. Die im Erlass genannten Gründe, die für eine größere Zeitnähe bei Außenprüfungen sprechen¹⁴⁷, lägen konkret nicht vor: Einen durch Umorganisation entstandenen höheren Aufwand bei der Prüfung weit zurückliegender Veranlagungszeiträume konnte das Finanzgericht vorliegend nicht feststellen. Überdies war ein Rückgriff auf bereits archivierte Dateien im Rahmen des § 146 Abs. 5 AO nicht erforderlich, weil das Unternehmen noch alle Dateien im Produkivsystem führte. Weiterhin seien Reibungsverluste durch Personalfluktuaton bei mittelständischen Betrieben nicht in entscheidendem Ausmaß zu erwarten. Seien zudem erhebliche Steuernachforderungen und Bilanzanpassungen nicht zu erwarten, so taue schließlich auch dieses Auswahlkriterium nicht. Aus diesen Gründen hatte das Finanzgericht Köln ernstliche Zweifel, ob die mit der Prüfungsanordnung für eine Anschlussprüfung bei einem Großbetrieb angeordnete Verkürzung des Prüfungszeitraums auf nur einen Veranlagungszeitraum verhältnismäßig und ermessensgerecht war¹⁴⁸. Daraus ergibt sich aber

146 FG Köln, Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, 1891.

147 FinMin NRW v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5; s. bereits oben unter III. 2. c).

148 FG Köln, Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, 1891.

keinesfalls eine generelle Unzulässigkeit einer Jahrestaktprüfung¹⁴⁹. Die Entscheidung in der Hauptsache steht noch aus.

Die Frage der Zulässigkeit einer Jahrestaktprüfung betrifft dem Grunde nach sowohl das nordrhein-westfälische wie auch das Osnabrücker Modell. Da freilich das Letztgenannte auf Freiwilligkeit beruht, liegt es nahe, dass der Streit nach der einseitigen Festlegung des verkürzten Prüfungszeitraums durch ein nordrhein-westfälisches Finanzamt entbrannt ist. Allein mit Blick auf die gesetzlichen Vorgaben der Abgabenordnung überrascht der Streit allerdings. Denn § 194 Abs. 1 Satz 2 AO bestimmt zum Umfang der Außenprüfung explizit, dass diese „einen oder mehrere Besteuerungszeiträume“ umfassen kann. Danach können bei periodischen Steuern ein oder mehrere Besteuerungszeiträume geprüft werden, ohne dass § 194 Abs. 1 AO mehr über den Prüfungszeitraum aussagt¹⁵⁰, einen Dreijahresturnus vorschreibt oder einen Jahrestakt verbietet. Die Finanzbehörde ist nicht gesetzlich an einen bestimmten Prüfungsrhythmus gebunden¹⁵¹. Sowohl die Bestimmung des Steuerpflichtigen wie auch des sachlichen und zeitlichen Umfangs einer Betriebsprüfung stehen im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde¹⁵². Die Entscheidung über den Prüfungszeitraum ist eine (Auswahl-)Ermessensentscheidung¹⁵³. Bei behördlichen Ermessensentscheidungen richten – wie auch der Aussetzungsbeschluss des Finanzgerichts Köln zeigt – die Finanzgerichte ihre richterliche Kontrolle an den zugrundeliegenden ermessensleitenden Verwaltungsvorschriften aus, ohne diese als solche in Frage zu stellen¹⁵⁴. Dieser Maßstab ist aber gerade bei den Verwaltungsvorschriften der §§ 3, 4 BpO fragwürdig¹⁵⁵, worauf später beim Regelungsbedarf zur Gewähr zeitnaher Betriebsprüfungen einzugehen ist¹⁵⁶. Auf der Grundlage der Verwaltungsanweisung leitet § 4 Abs. 2

149 *Bauhaus*, AO-StB 2009, 327 (328).

150 Treffend *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 194 AO Tz. 6 (Jan. 2010).

151 *Intemann*, in *Pahlke/Koenig*, AO², 2009, § 193 Rn. 59, § 194 Rn. 26.

152 BFH, Beschluss v. 3.2.2009 – VIII B 114/08, BFH/NV 2009, 887.

153 Explizit *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 194 AO Tz. 6 (Jan. 2010); ebenso *Intemann*, in *Pahlke/Koenig*, AO², 2009, § 194 Rn. 18.

154 BFH, Urteil v. 14.9.1993 – VIII R 56/92, BFH/NV 1994, 677 (678 f.) m.w.N.; zuletzt BFH, Beschluss v. 3.2.2009 – VIII B 114/08, BFH/NV 2009, 887; *Klein/Rüsken*, AO¹⁰, 2009, § 194 Rn. 18.

155 Kritisch namentlich *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 194 AO Tz. 25 (Jan. 2010): „ermessenfehlleitend und rechtswidrig“.

156 Wie stets ist zwischen dem gerichtlichen Kontrollauftrag und Handlungsauftrag der Exekutive zu differenzieren. Zu letzterem näher unter V. 3. b).

Satz 1 BpO die Ermessensauswahl derart, dass bei Großunternehmen, Konzernen und sonstigen zusammenhängenden Unternehmen eine Anschlussprüfung vorgesehen ist, um eine durchgehende Prüfung sämtlicher Veranlagungszeiträume zu ermöglichen. Für alle übrigen Unternehmen gilt nach der Betriebsprüfungsordnung keine Anschlussprüfung, wobei der Prüfungsturnus bedeutend größere Abstände zwischen den Prüfungsintervallen aufweist¹⁵⁷. Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 BpO soll der Prüfungszeitraum, wenn keine Anschlussprüfung durchgeführt wird, nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen. Damit legt die Betriebsprüfungsordnung aber nur eine Obergrenze und keine Untergrenze der Prüfungshäufigkeit fest. Schon der Wortlaut der ermessensleitenden Verwaltungsvorschrift („soll“/„in der Regel“) eröffnet Abweichungen vom dreijährigen Regelprüfungszeitraum. Folglich stehen auch die Vorgaben der Betriebsprüfungsordnung und insbesondere der Grundsatz der Anschlussprüfung einer zeitnahen Außenprüfung im Jahrestakt nicht entgegen¹⁵⁸.

Eine andere Frage ist, ob mit dem Finanzgericht Köln¹⁵⁹ bei Abweichung von der bisherigen Ermessenspraxis des Dreijahresrhythmus im Einzelfall besondere Ermessenserwägungen angestellt und vor allem die individuelle Verhältnismäßigkeit von der Finanzverwaltung begründet werden müssen. Dies setzt voraus, dass die Prämissen der Betriebsprüfungsordnung (noch) richtig sind, was aber mehr als fraglich ist¹⁶⁰.

Zwischenergebnis: Weder die Abgabenordnung noch die Betriebsprüfungsordnung verhindern eine Betriebsprüfung im Jahrestakt. Allerdings statuiert derzeit § 4 BpO Begründungsanforderungen für die Abweichung vom regulären Dreijahresturnus im Einzelfall.

2. Veranlagungsvorgreifende Betriebsprüfung auf der Basis eines Steuererklärungsentwurfes?

Der entscheidende Unterschied zwischen den präsentierten Modellen zeitnaher Betriebsprüfung liegt darin, dass der nordrhein-westfälische Erlass die Abgabe der Steuererklärung voraussetzt, während beim früheren Bielefelder und

157 S. bereits oben unter I. 2.

158 Ebenso *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (20 f.); *Seer*, Ubg 2009, 673 (679) sowie *ders.*, in Tipke/Kruse, § 194 AO Tz. 26 (Jan. 2010). Davon geht auch FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5, aus.

159 FG Köln, Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, 1891.

160 Dazu noch unter IV. 4. a) und V. 3. b).

beim nachfolgenden Osnabrücker Modell die Prüfung auf dem Entwurf einer Steuererklärung und einer vorläufigen Steuerbilanz basierte (s. III. 2.). Für die Zulässigkeit des *Procedere* einer veranlagungsvorgreifenden Betriebsprüfung spricht *prima vista*, dass weder Abgabenordnung noch Betriebsprüfungsordnung die Abgabe der Steuererklärung zur rechtlichen Voraussetzung für die Anordnung und Durchführung einer Betriebsprüfung erheben¹⁶¹. Denn Gegenstand einer Außenprüfung ist nach § 194 Abs. 1 Satz 1 AO „die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen“. Auf untergesetzlicher Ebene spricht § 2 Abs. 1 Satz 1 BpO von der „Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte“. Allerdings ist das Obstruktionsargument, der Steuerpflichtige könne bei anderer Deutung durch Nichtabgabe der Steuererklärung die Außenprüfung vereiteln¹⁶², keineswegs zwingend. Denn die Finanzbehörde kann die Abgabe der Erklärung erzwingen (§ 328 AO) und – ohne größeren Zeitverzug – die Besteuerungsgrundlagen schätzen (§ 162 AO). Dass Außenprüfungen quasi als Notbehelf stattfinden, weil der Steuerpflichtige keine Erklärung abgegeben hat, rechtfertigt es aber nicht, den Verzicht auf die Erklärung zum Regelverfahren zu machen. Dagegen sprechen nämlich verschiedene Einwände.

Der Verzicht auf die förmliche Steuererklärung vor Prüfungsbeginn und die spätere Übernahme der Prüfungsergebnisse in die endgültige Steuererklärung provoziert den Einwand einer unzulässigen steuerberatenden Tätigkeit der prüfenden Finanzbehörde, den Kritiker sowohl dem früheren Bielefelder als auch dem nachfolgenden Osnabrücker Modell entgegengehalten haben¹⁶³. Sicherlich haben Finanzbehörden keine Steuerberatungsfunktion¹⁶⁴. Zudem besteht die Gefahr einer Interessenkollision, wenn Steuerbehörden zugleich Beratungs- und Kontrollaufgaben wahrnehmen¹⁶⁵. Diese besteht indes, wenn der

161 So auch *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (21 f.); *Seer*, Ubg 2009, 673 (679) sowie *ders.*, in Tipke/Kruse, Vor § 193 AO Tz. 16, § 193 AO Tz. 4 (Sept. 2009), § 194 AO Tz. 26 (Jan. 2010); ebenso *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 193 AO Rn. 8 (Juli 2001); *Kühn/v. Wedelstädt*, AO/FGO¹⁹, 2008, § 193 Rn. 3, § 194 Rn. 12.

162 Vgl. *Seer*, in Tipke/Kruse, § 193 AO Tz. 4 (Sept. 2009); *Eckhoff*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 193 AO Rn. 41 (Sept. 2003).

163 Gegen diesen Vorwurf bereits *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (23 f.).

164 Jakob, *Abgabenordnung*⁵, 2010, Rn. 101; *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89 AO Rn. 39 (Nov. 2008).

165 Vgl. bereits *Verbeek*, *Steuerberatung außerhalb der steuerberatenden Berufe: Rechtliche Grenzen und praktische Erscheinungsformen des Steuerberatungsangebots durch Träger beschränkter Steuerberatungsbefugnis*, 1986, S. 48.

Betriebsprüfer die noch nicht verbindliche Steuererklärung „im Dialog mit dem Steuerpflichtigen“ auswertet und derart mittelbar oder gar unmittelbar Einfluss auf den Inhalt der Steuererklärung nimmt. Dadurch wird der Betriebsprüfer bereits in kaum durchsichtiger Weise in das Verfahrensstadium der Deklaration integriert. Dass im Rahmen der Betriebsprüfung allein Rechtsfragen geklärt werden¹⁶⁶ und der Prüfer seine Einschätzungen und Feststellungen nicht selbst in einer steuererklärungstauglichen Form aufbereitet, ändert nichts. Auch der Hinweis auf § 89 Abs. 1 AO und die allgemeine Fürsorgepflicht der Finanzbehörde im Rahmen des Besteuerungsverfahrens löst das Problem nicht. Wenn vom Leiter des zuständigen Prüfungsfinanzamtes in Osnabrück betont wird, dass die Prüfer in Gestaltungen „einbezogen“ werden oder „Gestaltungsentwürfen“ „wegen abweichender Rechtsauffassung nicht zustimmen“¹⁶⁷, so illustriert dies gerade, wie nahe eine zeitnahe, veranlagungsvorgreifende Betriebsprüfung der Steuerberatung und der verbindlichen, gebührenpflichtigen (!) Auskunft nach § 89 Abs. 2-5 AO stehen kann. Gerade der letzte Aspekt der Gebührenpflicht und ihrer Umgehung im Rahmen zeitnaher Betriebsprüfung dürfte nach den Diskussionen auf Bundesebene ein Auslöser für Absetzungsbewegungen der Ministerialbürokratie vom Bielefelder Modell gewesen sein¹⁶⁸. Diese Nähe bedeutet aber nicht, dass eine zeitnahe Betriebsprüfung vor Abgabe einer Steuererklärung stets unzulässige steuerberatende Tätigkeit wäre. Vielmehr leiten die im Einzelfall fließenden Grenzen über zu gewichtigeren rechtsstaatlichen Bedenken.

Das rechtsstaatliche Gebot der Transparenz bei Kooperation zwischen Verwaltung und Bürger¹⁶⁹ spricht gegen eine generelle Abkehr von der eingereichten und unterschriebenen Steuererklärung als Grundlage der Betriebsprüfung. Es fordert nämlich, dass bei der Kooperation die einzelnen Verfahrensstufen, ihr jeweiliger Beginn und ihr Ende sichtbar bleiben müssen¹⁷⁰. Diese sind indes beim früheren Bielefelder und beim nachfolgenden Osnabrücker Modell nicht ohne Weiteres erkennbar, weil sowohl auf die unterschriebene Steuererklärung als Anfangspunkt als auch auf den die Prüfung

166 So *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (24).

167 So *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (23).

168 Vgl. *Fahrenbach*, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 467 (2011), S. 17.

169 Dazu allgemein *Fehling*, Informelles Verwaltungshandeln, in Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts (GVWR), Bd. II, 2008, § 38 Rn. 111; *Gusy*, Kooperation als staatlicher Steuerungsmodus, ZUR 2001, 1 (5).

170 Näher begründet bei *Driën*, FR 2011, 98 (unter II. 2. und IV. 3.).

abschließenden Bericht als Endpunkt der finanzbehördlichen Verifikation planmäßig verzichtet wird. Dadurch verschwimmen die Verfahrensschritte des Systems von Deklaration durch den Steuerpflichtigen und nachvollziehender Verifikation durch die Finanzbehörde¹⁷¹. Zutreffend ist zwar, dass durch eine derart zeitnahe, „veranlagungsbegleitende“ Betriebsprüfung schon im laufenden Veranlagungszeitraum Fehler vermieden werden und das Ziel einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung optimal verwirklicht werden kann¹⁷². Allerdings blendet diese Sichtweise die zumindest begleitende Steueraufsichtsfunktion der Außenprüfung aus. Zumindest innerhalb des seit einigen Jahren praktizierten risikoorientierten Steuervollzugs liegt die Funktion der Betriebsprüfung neben der Sicherstellung einer zutreffenden Besteuerung auch in der Überprüfung, ob und inwieweit der Steuerpflichtige die Besteuerungsgrundlagen wahrheitsgemäß erklärt hat¹⁷³. Denn die finanzbehördliche Einschätzung des persönlichen Risikos in Form einer sog. Steuervita basiert maßgeblich auf den internen Daten der Finanzbehörde, die sich aus dem Verkehr mit dem Steuerpflichtigen, vor allem Steuererklärungen und Ergebnissen bisheriger Prüfungen, ergeben¹⁷⁴. Darum kommt es nicht allein auf die Endrichtigkeit an, vielmehr ist der Vergleich der vom Steuerpflichtigen allein verantworteten Steuererklärung mit dem behördlichen Prüfungsergebnis auch ein wesentlicher Baustein künftiger Risikoanalyse und Prüfungsmaßnahmen¹⁷⁵.

Eine veranlagungsvorgreifende Betriebsprüfung lässt sich insgesamt nicht bruchlos in Muster und gesetzliche Abläufe des Verifikationsprinzips einfügen. Dabei sind auf das System von Deklaration und Verifikation sowohl das Korrektursystem der Abgabenordnung (vgl. §§ 129, 173 AO) als auch das der Bilanzberichtigung (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG: „nach ihrer Einreichung beim Finanzamt“) zugeschnitten¹⁷⁶. Das gesamte System basiert stillschweigend auf

171 Dazu monographisch *Frißen*, Das Deklarationsprinzip im Einkommensteuerrecht. Steuer-
ehrlichkeit, Sachverhaltsverantwortung und Kontrolle, 2009.

172 Zur nachvollziehenden Amtsermittlung *Kobor*, Kooperative Amtsermittlung im Verwal-
tungsrecht – Mitwirkungspflichten und Informationshilfe im Lichte des verfassungsdiri-
gierten Leitbildes des Untersuchungsgrundsatzes, 2009, S. 127.

173 So *Seer*, Ubg 2009, 673 (679).

174 A.A. aber *Burkhard/Adler*, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, 2001, § 193 Rn. 14.

175 So explizit und zutreffend *Huber/Seer*, Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikoma-
nagement und Compliance, *StuW* 2007, 355 (365); *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 33 (Okt.
2008).

176 Zur Bestimmung des Prüfungsbedürfnisses anhand des finanzbehördlichen Risikoma-
nagements vgl. nur *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 193 AO Tz. 44 (Sept. 2009) m.w.N.

der vorherigen Abgabe einer Steuererklärung, die der Steuerpflichtige rechtlich verantwortet¹⁷⁷. Wird davon abgewichen, so treten auch Folgefragen geminderter strafrechtlicher Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen und etwaiger Mitverantwortung des Prüfers auf. So stellt sich die Frage, ob die Vorlage unrichtiger vorläufiger Bilanzen und eines unrichtigen Entwurfs der Steuererklärung bei der veranlagungsvorgreifenden Betriebsprüfung bereits Tathandlung im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO ist und zur Strafbarkeit wegen versuchter Steuerhinterziehung führt¹⁷⁸. Diese Fragen mögen hier dahinstehen, zumal die gerügte Beeinträchtigung des Gebots rechtsstaatlicher Verantwortungsklarheit keineswegs zwingend ist.¹⁷⁹

Der Grund für die Prüfung vor Abgabe der endgültigen Steuererklärung liegt darin, dass auf diese Weise eine zeitverzögernde, vorbehaltliche Steuerfestsetzung durch das zuständige Festsetzungsfinanzamt vermieden wird und das Prüfungsfinanzamt unmittelbar und ohne vorgehenden Erstbescheid mit der Betriebsprüfung beginnen kann¹⁸⁰. Dem zugrundeliegenden und unterstützungswürdigen Ziel der Beschleunigung könnte aber auf verschiedenen anderen Wegen Rechnung getragen werden. Einer läge in einer „Schnellveranlagung“ unmittelbar nach Erklärungseingang durch das zuständige Festsetzungsfinanzamt ohne vorherige Prüfung, wofür das bewährte Verfahren der Steueranmeldung (§§ 167, 168 AO) das Vorbild wäre. Andere Wege könnten bei der innerbehördlichen Organisation ansetzen: Das Prüfungsfinanzamt könnte organisatorisch dem Festsetzungsfinanzamt (§ 20 AO) zugeordnet oder umgekehrt dem Prüfungsfinanzamt als zuständige Lokalbehörde auch der Auf-

177 Dies gilt namentlich unter Zugrundelegung des subjektiven Fehlerbegriffs der bisherigen Rechtsprechung (dazu eingehend und kritisch *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand, IFSt-Schrift Nr. 464 [2010]), S. 20 ff.).

178 Zum Erfordernis der „Autorisierung“ der Steuererklärung allgemein *Heuermann*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 150 AO Rn. 34 (März 2010).

179 Dafür lässt sich anführen, dass die Vorlage falscher Unterlagen, die nach der Vorstellung des Täters direkt in eine unzutreffende Besteuerung münden soll, zur Versuchsstrafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO führen kann. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn Bücher und Aufzeichnungen in einer Betriebsprüfung vorgelegt werden, damit der Betriebsprüfer aus ihnen die Besteuerungsgrundlagen für einen Prüfungszeitraum ableitet, für den noch *keine* Steuererklärung abgegeben wurde (Franzen/Gast/Joeks, *Steuerstrafrecht*⁷, 2009, § 370 Rn. 153; *Kohlmann*, *Steuerstrafrecht*, § 370 AO Rn. 1206 [Okt. 2005] m.w.N.).

180 Deutlich *Hermenau*, Modell Niedersachsen – Perspektive der Finanzverwaltung, IFSt-Schrift Nr. 467, (2011), S. 31 f., 48; vgl. auch *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (19 f.).

gabenkreis der Veranlagung zugewiesen werden oder zumindest könnte das Prüfungsfinanzamt als beauftragte Finanzbehörde mit Festsetzungsbefugnis im Namen der zuständigen Finanzbehörde tätig werden (§ 195 Sätze 2 und 3 AO)¹⁸¹. Dass derartige Neustrukturierungen innerhalb der betroffenen Finanzbehörden auf Widerstand stoßen und gewachsene Strukturen sicherlich nur mit Schwierigkeiten zu überwinden sind¹⁸², beschreibt nur das verwaltungsinterne Organisationsproblem, ohne die fragwürdige Praxis rechtfertigen zu können.

Zwischenergebnis: Insgesamt sprechen danach durchgreifende, auch verfassungsrechtliche Einwände gegen einen strukturellen Verzicht auf die Abgabe vom Steuerpflichtigen verbindlich verantworteter Steuererklärungen vor Prüfungsbeginn.

3. Zulässiger Verzicht auf einen förmlichen Betriebsprüfungsbericht?

Ein wesentliches Kennzeichen des Bielefelder und des Osnabrücker Modells ist, dass ein Betriebsprüfungsbericht, in dem Prüferbilanzen, Mehr-und-Weniger-Rechnungen etc. enthalten sind, grundsätzlich entbehrlich ist. Stattdessen erteilt das Prüfungsfinanzamt bei unstreitigen Feststellungen – mit Zustimmung des Steuerpflichtigen – lediglich einen formlosen, ggfs. auch nur tabellarischen Ergebnisvermerk¹⁸³. Fraglich ist, ob diese Verfahrensvereinfachung im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben steht. Nach der gesetzlichen Regelung *ergeht* über das Ergebnis der Außenprüfung ein Prüfungsbericht (§ 202 Abs. 1 Satz 1 AO). In diesem *sind* die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht sowie die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen darzustellen (§ 202 Abs. 1 Satz 2 AO). Der Prüfungsbericht steht folglich nicht etwa im Ermessen des Prüfers. Nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO kann von einem schriftlichen Bericht aber abgesehen werden, wenn die Prüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hat. Ob bei einer zeitnahen Betriebsprüfung auch dann, wenn die Prüfungsfeststellungen zu Änderungen gegenüber dem Steuererklärungsentwurf führen, einvernehmlich auf einen formellen Betriebsprüfungsbericht verzichtet werden kann, ist umstritten¹⁸⁴.

181 Vgl. bereits *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (35).

182 *Hermenau*, IFSt-Schrift Nr. 467 (2011), S. 32.

183 *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (22).

184 Dafür *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (22 f.)

Die Antwort auf die Frage muss bei der Funktion des Prüfungsberichts¹⁸⁵ ansetzen. Der Prüfungsbericht hat Informations- und Dokumentationsfunktion¹⁸⁶. Er ist an verschiedene Adressaten gerichtet. Der Prüfungsbericht soll den Steuerpflichtigen, aber auch verwaltungsinterne Stellen über die in der Prüfung getroffenen Feststellungen informieren¹⁸⁷. Mit dem Prüfungsbericht soll durch die Information des Steuerpflichtigen zugleich die verfassungsrechtliche Garantie rechtlichen Gehörs verwirklicht werden¹⁸⁸. Da die verfassungswahrende Gehörgewährung aber nicht in einer besonderen Form erfolgen muss¹⁸⁹, lassen sich aus ihr keine besonderen oder gesteigerten Formerfordernisse ableiten. Aus den genannten Funktionen lässt sich als Mindestinhalt eines Berichts i.S.d. § 202 Abs. 1 AO ableiten, dass bei einer Änderung von Besteuerungsgrundlagen durch die Prüfung die Sach- und Rechtslage so detailliert wiedergegeben werden muss, dass der Steuerpflichtige erkennen kann, warum die Änderung vorgenommen wurde, und er in der Lage ist, sie sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu überprüfen¹⁹⁰. Diese Funktionen sind aber nicht nur durch einen förmlichen Betriebsprüfungsbericht erfüllbar. Vielmehr kann auch ein informeller Ergebnisvermerk die relevanten Informationen für die Adressaten enthalten und dokumentieren. § 202 Abs. 1 AO statuiert nicht zwingend einen förmlichen Prüfungsbericht¹⁹¹. Dass aber bei der zeitnahen Betriebsprüfung bei Einigung und Übernahme der Feststellungen in die Steuererklärungen mitunter sogar auf die Erstellung eines schriftlichen Ergebnisberichts im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen verzichtet wird, begegnet wiederum erheblichen Bedenken. Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Bekanntgabe eines Prüfungsberichts¹⁹², schließt nicht den Dispens

185 Dazu Schwarz/Frotscher, AO, § 202 Rn. 2 (Juni 2001), wobei die dort genannten Funktionen nicht von der folgenden Differenzierung nach Funktionen und Adressaten abweichen.

186 Vgl. Schick, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 202 AO Rn. 16 (Juli 1991): Dokumentations- und Protokollfunktion.

187 Intemann, in Pahlke/Koenig, AO², 2009, § 202 Rn. 1; Schwarz/Frotscher, AO, § 202 Rn. 2 (Juni 2001); Sauer, in Beermann/Gosch, § 202 AO Rn. 2 (Dez. 2002).

188 In diesem Sinne Intemann, in Pahlke/Koenig, AO², 2009, § 202 Rn. 1; Schwarz/Frotscher, AO, § 202 Rn. 2 (Juni 2001).

189 Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, GG, Art. 103 Abs. 1 Rn. 84 (27. Lfg.).

190 Schwarz/Frotscher, AO, § 202 Rn. 6 (Juni 2001); ebenso Klumpe, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (22).

191 Zwank, in Koch/Scholtz, AO⁵, 1996, § 202 Rn. 5.

192 Für ein subjektiv-öffentliches Recht Intemann, in Pahlke/Koenig, AO², 2009, § 202 Rn. 6; Seer, in Tipke/Kruse, § 202 Tz. 1 (Mai 2010); a.A. zum Teil Klein/Rüsken, AO¹⁰, 2009, § 202 Rn. 1c.

darauf ein, weil der Bericht weitere Funktionen und Adressaten hat. Darum stehen einer so weit reichenden teleologischen Reduktion des § 202 Abs. 1 AO die am rechtsstaatlichen Transparenzgebot ansetzenden Einwände entgegen (s. bereits IV. 2.).

Zwischenergebnis: Wenn die Betriebsprüfung auf der Grundlage einer Abgabe vom Steuerpflichtigen verbindlich verantworteter Steuererklärungen vor Prüfungsbeginn basiert (s. IV. 2.), ist gegen einvernehmliche Erleichterungen beim Prüfungsbericht nichts einzuwenden. Auf einen schriftlichen Ergebnisbericht kann indes nicht gänzlich verzichtet werden.

4. Verfassungsfragen zeitnaher Betriebsprüfung

Die praktizierten Modelle zur zeitnahen Betriebsprüfung werfen punktuell auch verfassungsrechtliche Fragen auf. Wenn im Osnabrücker Modell nach den geschilderten Praxiserfahrungen die Prüfung eines Großunternehmens in zwei bis drei Wochen durchgeführt wird (s. III. 2. b)), so stellt sich die Frage einer verfassungskonformen Ausgestaltung der Betriebsprüfung (dazu sogleich a)). Da dieses Modell zudem auf „steuerloyale“ Unternehmen beschränkt ist, stellt sich überdies die Frage einer gleichheitswidrigen Privilegierung (dazu b)).

a) Verfassungsrechtliche Vorgaben für den Einsatz begrenzter Betriebsprüfungsressourcen

Sind die finanzbehördlichen Verifikationsressourcen allgemein und speziell die der Betriebsprüfung begrenzt, so ist der Blick zunächst auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben für ihre Verteilung zu richten. Sowohl gleichheits- als auch freiheitsrechtliche Vorgaben sind zu achten. Ausgangspunkt für die finanzbehördliche Verteilung der Betriebsprüfungsressourcen muss das Ziel der Betriebsprüfung sein. Dieses liegt nicht darin, Mehrergebnisse bei der Prüfung zu maximieren, wie auch § 88 Abs. 2 und § 199 Abs. 1 AO belegen¹⁹³. Art. 3 Abs. 1, Art. 20 Abs. 3 GG und § 85 AO fordern Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung und schließen das Vollzugsziel eines höchst-

¹⁹³ Nach zutreffender Ansicht darf die Verwaltungsspitze nicht durch Zielvereinbarungen über Mehrergebnisse von Betriebsprüfungen Fehlanreize setzen (*Seer*, in Tipke/Kruse, Vor § 85 Tz. 4 [Okt. 2008]). Allerdings zum Teil abweichend *Eckhoff*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 193 AO Rn. 118 (Sept. 2003), § 199 AO Rn. 23 (Juni 2007), der indes auch betont, dass der Prüfer nicht einseitig als „Steuereintreiber“ zugunsten des Staates fungiere.

möglichen fiskalischen Ertrags aus¹⁹⁴. Die Betriebsprüfung ist nicht am fiskalischen Ausfallrisiko oder am erwarteten Mehrergebnis, sondern allein am Prüfungsbedürfnis auszurichten¹⁹⁵. Dieses allein ist der Maßstab für die Verteilung der begrenzten Prüfungsressourcen. Die aus der Betriebsprüfungsordnung mit ihrer Einteilung der Unternehmen in Größenklassen resultierende ungleichmäßige Verteilung und Fehlallokation von Prüfungsressourcen ist nach zutreffender Ansicht¹⁹⁶ gleichheitsrechtlich fragwürdig¹⁹⁷. Vor allem ist das dort etablierte Prinzip größenklassenabhängiger Anschlussprüfung bestimmter Unternehmen verfassungsrechtlich keineswegs zwingend¹⁹⁸. Darum sollte die Finanzverwaltung ihre in der Betriebsprüfungsordnung fixierten Ermessensleitlinien dringend überdenken (dazu noch V. 3 b)). An die Stelle des bisherigen Schematismus muss eine Ausrichtung am Kontrollbedürfnis treten. Freilich muss zur Generalprävention¹⁹⁹ stets ein Teil der Prüfungsfälle nach dem Zufallsprinzip ausgewählt werden²⁰⁰. Das die Betriebsprüfung leitende Verhältnismäßigkeitsgebot²⁰¹ spricht aber gegen die Illusion einer steuerlichen „Totalprüfung“ von Unternehmen bestimmter Größenordnungen²⁰². Wenn das Prüfungsbedürfnis in einem Unternehmen in Teilen bereits durch vorangehende Prüfungen gestillt ist, gebietet es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit,

194 Gegen ein falsch verstandenes Wirtschaftlichkeitsprinzip bereits *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 26, 28 (Okt. 2008) m.w.N.

195 *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 26 (Okt. 2008), § 88 AO Tz. 12 (Okt. 2008), § 193 AO Tz. 44 (Sept. 2009), § 194 AO Tz. 18 (Jan. 2010), § 199 AO Tz. 5 (Mai 2010); insoweit zustimmend *Söhn*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 88 AO Rn. 196 (März 2010).

196 A.A. aber namentlich *Klein/Rüsken*, AO¹⁰, 2009, § 194 Rn. 18, 23; vgl. weitere Nachweise in Note 24.

197 Zuletzt *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 193 AO Tz. 21, § 193 AO Tz. 42 (Sept. 2009), § 194 AO Tz. 18 ff., 24 (Jan. 2010). Auch die Rechtsprechung hält bei Kleinbetrieben nach Maßgabe des Einzelfalls eine zweite (!) Anschlussprüfung für zulässig (so jüngst BFH, Beschluss v. 9.11.2010 – VIII S 8/10, n.v. m.w.N.).

198 *Seer*, Ubg 2009, 673 (674, 678 f.).

199 Ebenso *Eckhoff*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 193 AO Rn. 79 (Sept. 2003).

200 So schon FinMin NRW, Erlass v. 16.5.1995 – S 1502 – 4 – V C 5.

201 Vgl. nur *Eckhoff*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 199 AO Rn. 25 f. (Juni 2007); *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 199 AO Tz. 6 (Mai 2010). Dieses läuft freilich praktisch leer, wenn und soweit die Ermessensentscheidung am Mehrergebnis ausgerichtet wird (dies einräumend *Klein/Rüsken*, AO¹⁰, 2009, § 194 Rn. 17c).

202 Dagegen bereits *Seer*, Ubg 2009, 673 (674); in der Sache allgemein auch *Beermann/Gosch*, § 194 AO Rn. 101 (Aug. 2001).

darauf mit ergänzenden Teil- oder Schwerpunktprüfungen²⁰³ auf der Basis von Vorprüfungserfahrungen und Kontrollmaterial oder auch durch abgekürzte Außenprüfungen (§ 203 AO)²⁰⁴ zu reagieren. Dabei kommen im Gedanken der Effizienz das grundrechtliche Gebot der Verhältnismäßigkeit und das verfassungsrechtlich abgestützte Prinzip des schonenden Umgangs mit Verwaltungsressourcen aus unterschiedlichen Schutzrichtungen zusammen²⁰⁵. Sowohl das individualbezogene Gebot der Begrenzung des Ermittlungseingriffs und der damit verbundenen Kosten als auch das staatliche Verbot der Verschwendung wertvoller Verwaltungskapazitäten streiten für die Ausrichtung der Prüfung am konkreten Kontrollbedürfnis²⁰⁶. Daran gemessen ist verfassungsrechtlich grundsätzlich gegen die konzentrierte, auf Vorprüfungen und Kontrollmaterial basierende Prüfung eines Großunternehmens in einem Zeitraum weniger Wochen nichts einzuwenden²⁰⁷. Dies kann so weit gehen, dass ein „ausgeprüftes“ Unternehmen, bei dem die Prüfungsvorbereitung ergibt, dass nach allgemeinen Kriterien für den betreffenden Zeitraum kein Prüfungsbedarf besteht, vom Prüfungsgeschäftsplan abgesetzt wird. Freilich statuiert der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit für die Prüfungsaktivitäten auch ein Untermaßverbot²⁰⁸.

Die Ausrichtung am Prüfungsbedürfnis und das Untermaßverbot gelten selbstverständlich auch für das Übergangsproblem der „Aufholprüfung“ für zurückliegende Veranlagungszeiträume. Das Ziel größerer Zeitnähe der Betriebsprüfung setzt die Bewältigung der „Altlasten“ voraus. Als Beispiel einer vorausgehenden Aufholprüfung sei wiederum auf die Fa. Rekers Betonwerk in Niedersachsen verwiesen, bei der sich an eine normale turnusmäßige Betriebsprüfung bis zum Veranlagungszeitraum 2003 im Jahre 2007 nach vor-

203 Dazu *Eckhoff*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 193 AO Rn. 119 (Sept. 2003), § 199 AO Rn. 20 (Juni 2007) und *Seer*, in Tipke/Kruse, Vor § 193 AO Tz. 9, § 193 AO Tz. 44 (Sept. 2009), § 199 AO Tz. 6 f. (Mai 2010).

204 Eine abgekürzte Außenprüfung kommt zum Zuge, wenn eine periodisch wiederkehrende Prüfung nicht von Nöten ist (§ 203 Abs. 1 Satz 1 AO). Nach der Gesetzesbegründung ist die abgekürzte Außenprüfung namentlich für kleinere Betriebe und Steuerpflichtige gedacht, die keine betrieblichen Einkünfte erzielen (BT-Drucks. VI/1982, S. 164 zu § 184 AO).

205 *Schmidt-Aßmann* (Fn. 54), Kap. 6 Rn. 68 f.

206 Näher, auch zum „Aufsetzen“ auf Vorprüfungen und Risikoanalysen des Unternehmens *Drüen*, FR 2011, 98 (unter III. 3.).

207 Ob die konkrete Betriebsprüfung in Anlage und Länge am Prüfungsbedürfnis ausgerichtet ist, entzieht sich freilich einer abstrakten Beurteilung.

208 Dazu *Eckhoff*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 199 AO Rn. 27 (Juni 2007).

bereitenden Gesprächen eine Aufholprüfung für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 anschloss, so dass ab dem Jahre 2008 eine zeitnahe Betriebsprüfung für den jeweils vergangenen Veranlagungszeitraum erfolgen konnte²⁰⁹. Liegen die aufzuholenden Prüfungszeiträume dagegen noch weiter zurück, so fällt der Übergang zur zeitnahen Betriebsprüfung deutlich schwerer. Dabei erscheint eine kurzfristige Aufstockung der Prüfungsdienste in der gegenwärtigen Haushaltslage wenig realistisch. Überdies können qualifizierte Betriebsprüfer nicht eigens für den Übergang „aus dem Hut gezaubert“ werden, um sie später wieder anderweitig einzusetzen. Darum stellt sich die Frage, ob die Aufholprüfung auch einzelne Veranlagungszeiträume nur „notdürftig“ prüfen oder gar überspringen darf. Die Finanzverwaltung wird die Praxis auf dem Weg zu zeitnäherer Betriebsprüfung voraussichtlich an den befürchteten Steuerausfällen ausrichten²¹⁰. Kommt es dagegen auch bei Aufholprüfungen allein auf die Prüfungsbedürftigkeit an, so sind gleichwohl bei der Bewältigung der bisherigen Zeitferne der Betriebsprüfung großzügigere Maßstäbe anzulegen. Der Wechsel vom bisher verfassungskritischen zu einem deutlich verfassungskonformerem Zustand der Betriebsprüfung spricht dafür, bei der „Übergangsgerechtigkeit“ Abstriche hinzunehmen. Diese sind der Preis einer verfassungs- und zeitfernen Betriebsprüfungspraxis in der Vergangenheit.

b) Zulässige Privilegierung „steuerloyaler“ Unternehmen?

Bringt die zeitnahe Betriebsprüfung eine Reihe von Vorteilen für den Steuerpflichtigen wie namentlich den frühzeitigen Eintritt von Rechtssicherheit und die Minimierung von Nachzahlungszinsen mit sich (s. II. 1.), so fragt sich, ob nicht im Wege der zeitnahen Betriebsprüfung „herkömmlich“ geprüfte Steuerpflichtige durch einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss benachteiligt werden. Der Gleichheitssatz gilt bereits für die Auswahl der Kooperationspartner²¹¹ und ein Ausschluss bedarf einer Rechtfertigung²¹². Stößt

209 *Rekers*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 37 (38 f.).

210 Vgl. zum Ziel der Vermeidung von Steuerausfällen bei der zeitnahen Betriebsprüfung bereits FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

211 *Gusy*, ZUR 2001, 1 (5); in der Sache auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 452.

212 Ob Anreize beim Gesetzesvollzug auch dann als rechtfertigungsbedürftige Grundrechtseingriffe anzusehen sind, wenn sie Begünstigungen vorsehen, die keine unmittelbare Auswirkung auf Dritte haben (so *Sacksofsky*, Anreize, in Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts [GVwR], Bd. II, 2008, § 40 Rn. 77 ff., 79, 81), kann hier dahinstehen, weil in jedem Fall Verteilungsentscheidungen bei limitierten Ressourcen einer Rechtfertigung bedürfen.

zeitnahe Betriebsprüfung an Kapazitätsgrenzen²¹³, so sind die Prüfungsressourcen gleichmäßig nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO)²¹⁴ zu verteilen²¹⁵. Die Auswahlkriterien für die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde müssen nachprüfbar und sachangemessen sein. Zu Recht betont der nordrhein-westfälische Erlass, dass für die Auswahl geeigneter Fälle starre Abgrenzungskriterien, wie z.B. bestimmte Umsatzgrößen, nicht sinnvoll sind²¹⁶. Über einzelne Kriterien mag man im Detail streiten²¹⁷. Besondere verfassungsrechtliche Relevanz hat aber die Frage, ob die sog. Steuerloyalität überhaupt ein zulässiges und geeignetes Auswahlkriterium ist. Das Osnabrücker Modell soll gezielt steuerloyale Unternehmen honorieren und nicht hinreichend zuverlässige Unternehmen von der zeitnahen Betriebsprüfung ausschließen. Darin sehen die Initiatoren gerade das Ziel des Modells und zugleich die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung der Unternehmen²¹⁸. Auch der nordrhein-westfälische Erlass verwendet dieses Auswahlkriterium, betont aber, dass die zeitnahe Betriebsprüfung auch ein geeignetes Instrument sei, um „steuerilloyale Unternehmen“ mit hohem Risikofaktor zeitnah zu sanktionieren²¹⁹. Dabei soll sich die Steuerloyalität insbesondere in der Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen zeigen und darin, dass dieser keine fragwürdigen Steuergestaltungen nutzt²²⁰.

Abgesehen von rechtskräftigen Verurteilungen wegen Steuerverfehlungen ist das Kriterium der Steuerloyalität deutungs offen und problematisch²²¹. Der

213 Vgl. FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5, wonach „organisatorische Gründe und die Personalausstattung es nicht zulassen, dass die Mehrzahl der Betriebsprüfungsfinanzämter kurz- und mittelfristig einen wesentlichen Teil des jeweiligen Fallbestandes in einem verkürzten Rahmen, also unter drei Prüfungsjahren, zeitnah prüft“.

214 Da die gesetzlichen Vorschriften der Finanzbehörde generell ein Auswahlermessen bei der Betriebsprüfung einräumen (§§ 193 f. AO), stellt sich die Frage des Gesetzesvorbehalts für privilegierende Anreize (dafür *Sacksofsky*, GVwR, Bd. II, 2008, § 40 Rn. 83 f.) nicht.

215 Ebenso FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

216 FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

217 Vgl. zur Kritik an der Fallgruppeneinteilung des nordrhein-westfälischen Erlasses *Seer*, Ubg 2009, 673 (676); *ders.*, in *Tipke/Kruse*, § 194 AO Tz. 26 (Jan. 2010).

218 *Klumpe*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 12 (24).

219 FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

220 FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

221 Immerhin hat der Gesetzgeber den früheren Plan einer Anzeigepflicht für bestimmte (grenzüberschreitende) Steuergestaltungen nach erhitzter Diskussion (vgl. nur *Flämig*, Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat – Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen, Beiheft zu DStR 44/2007, 2; *Kessler/Eicke*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008, BB 2007, 2370) fallengelassen.

Steuerpflichtige schuldet nur Rechtstreue²²². Unter dem Deckmantel der Steuerloyalität drohen ihm aber Verhaltenspflichten abgenötigt zu werden, die über das Gesetz hinausgehen. Die bewusst aufgebaute Diskrepanz zwischen dem „Übel“ einer zeitfernen Betriebsprüfung und dem Modell zeitnaher Prüfung baut einen „Zwang zur Kooperation“²²³ für die Unternehmen auf. Erzwungene Kooperation ist aber ein staatlicher Freiheitseingriff und keine Grundrechtsausübung mehr²²⁴. Darum müssen trotz der Kooperation Instrumente gefunden werden, Rechtsstreite zu riskieren und auszutragen, ohne von der Fortsetzung der Kooperation ausgeschlossen zu werden²²⁵. Erscheint die Auswahl besonders kooperationswilliger Unternehmen in der Testphase zeitnaher Außenprüfung noch erklärlich, um Voraussetzungen, Vorteile und Probleme auszutesten²²⁶, so lässt sich jedenfalls nach Abschluss dieser Phase die Steuerloyalität nicht mehr als alleiniges Differenzierungskriterium für die Auswahlentscheidung über die Kapazitäten rechtfertigen. Darum bestehen auch insoweit durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber dem Osnabrücker Modell. Zu Recht vermeidet daher der nordrhein-westfälische Erlass die *alleinige* Fixierung auf dieses Kriterium.

V. Regelungsbedarf zur Verwirklichung des Ziels zeitnaher Betriebsprüfung

Enthält der Koalitionsvertrag der Bundesregierung die Ankündigung, „zur Erhöhung der Planungssicherheit auf Seiten der Unternehmen und der Finanzverwaltung dafür zu sorgen, dass der Gedanke der zeitnahen Betriebsprüfung verwirklicht wird“²²⁷, so steht damit die Frage nach dem gesetzlichen und untergesetzlichen Regelungsbedarf auf der politischen Tagesordnung. Konkrete Reformvorschläge der Bundesregierung liegen öffentlich noch nicht vor. Der Regierungsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen für das

222 Vgl. bereits *Drüen*, FR 2011, 98 (unter III. 2.).

223 So auch *Stein*, Thesenpapier zur zeitnahen Betriebsprüfung, IHK Osnabrück-Emsland, 30.11.2006, Folie 7, abrufbar unter http://www.osnabrueck.ihk24.de/produktmarken/standortpolitik/steuer_finanzipolitik/Downloads/Dr_Stein_IHK_OS_Zeitnahe_BP_30_11_2006_.pdf.

224 Näher *Fehling*, GVwR, Bd. II, 2008, § 38 Rn. 61, 107 f.

225 Dazu noch V. 4. b).

226 Um ein repräsentatives Bild zu gewinnen, müssten allerdings auch Vergleichsbetriebe nach Zufallsauswahl sowie ohne Zustimmung im Wege zeitnaher Betriebsprüfung geprüft werden.

227 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP (Fn. 4), S. 13.

Steuervereinfachungsgesetz 2011 kündigt lediglich als untergesetzliche „flankierende Maßnahme“ an, dass in der Betriebsprüfungsordnung das Institut der „zeitnahen Betriebsprüfung“ erstmals für Unternehmen und Steuerverwaltung definiert und ein bundeseinheitlicher Standard formuliert werde²²⁸. Im Folgenden werden darum losgelöst von einem konkreten Reformentwurf oder einem bestimmten Modell zeitnaher Betriebsprüfung wichtige Einzelfragen eines gesetzlichen Handlungsbedarfs zur Verwirklichung des Ziels der Zeitnähe behandelt.

1. Kodifikation des Ziels der Zeitnähe der Betriebsprüfung in der Abgabenordnung?

a) Gesetzliche Höchstfrist für die Länge einer Betriebsprüfung?

Die apodiktische Aussage im Koalitionsvertrag, dass „Betriebsprüfungen grundsätzlich innerhalb von fünf Jahren nach Beginn bzw. dann abgeschlossen sein (müssen), wenn die neue Betriebsprüfung beginnt“²²⁹, ließ eine gesetzliche Festschreibung der maximalen Dauer einer Betriebsprüfung vermuten. Dagegen bestehen Bedenken. Abgesehen von der immer noch lang bemessenen Fünfjahresfrist bis zum Abschluss der Betriebsprüfung würde, ohne zeitgleiche Änderung der Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO, der Finanzbehörde praktisch weiterhin eine vierjährige Auswertungsfrist für die Prüfungsfeststellungen nach Abschluss der Betriebsprüfung zukommen. Die Kombination aus Höchstfrist für die Prüfung und fortbestehender Auswertungsfrist kann im Einzelfall zu noch zeitferneren Änderungsfestsetzungen nach einer Betriebsprüfung führen²³⁰. Zudem mag man gegen gesetzliche Regelungen zur Befristung der Prüfungsdauer anführen, sie seien kontraproduktiv, weil die Durchsetzung einer solchen Frist durch Sanktionen wie das Verzögerungsgeld abgesichert werden müsse, die ihrerseits „zur Verhärtung der Fronten“ führten²³¹. Dies bestätigt die Kritik an der auf die Beschleunigung der Betriebsprüfung nicht zugeschnittenen Nebenleistung des Verzögerungs-

228 BMF, Regierungsentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, S. 3, 38 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

229 S. Note 227.

230 Kritisch bereits *Drüen*, DStR 2010, 2 (6).

231 *Fahrenbach*, IFSt-Schrift Nr. 467 (2011), S. 19.

geldes nach § 146 Abs. 2b AO²³². Auch die Rechtsprechung zur Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO, die zu ergründen sucht, ob Verzögerungen und Verschiebungen bei und von Betriebsprüfungen in der Sphäre der Finanzverwaltung oder des Steuerpflichtigen ressortieren²³³, warnt vor einer absoluten gesetzlichen Begrenzung der Prüfungsdauer. Darum sind aber absichernde Maßnahmen zur Beschleunigung von Betriebsprüfungen zu erwägen (dazu V. 4.).

b) Gesetzliches Antragsrecht auf zeitnahe Betriebsprüfung?

Ein deutliches legislatives Bekenntnis zum Ziel zeitnaher Betriebsprüfungen wäre mit der gesetzlichen Verankerung eines Antragsrechts der Unternehmen auf zeitnahe Betriebsprüfung verbunden. Allerdings würden damit Erwartungen geweckt, die die Finanzverwaltungen mit ihrer bisherigen Personalausstattung der Prüfungsdienste kaum erfüllen könnten. So betont bereits der nordrhein-westfälische Erlass, dass organisatorische Gründe und die Personalausstattung es nicht zulassen, dass die Mehrzahl der Betriebsprüfungsfinanzzämer kurz- und mittelfristig einen wesentlichen Teil des jeweiligen Fallbestandes in einem verkürzten Rahmen zeitnah prüft²³⁴. Da in dieser Hinsicht aber keine Änderung in der derzeitigen Haushaltslage zu erwarten ist²³⁵, sollte von einem auf längere Sicht nur zum Teil realisierbaren Antragsrecht abgesehen werden²³⁶. Vermeidbare Enttäuschungen sollte auch der Gesetzgeber vermeiden. Besteht kein Rechtsanspruch auf eine zeitnahe Prüfung, so hat die Finanzverwaltung über derartige Anträge nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) zu entscheiden²³⁷. Der Anspruch auf ermessensgerechte Entscheidung befriedigt – trotz eingeschränkter finanzgerichtlicher Kontrolle (§ 102 FGO) – auch, sofern die Kriterien für die Auswahlentscheidung stimmen²³⁸.

232 Zuletzt *Drüen*, Verzögerungsgelder im Rahmen der Außenprüfung, JbFStR 2010/2011, 876 m.w.N.

233 Vgl. nur die Rechtsprechungsübersicht bei *Tipke/Kruse*, § 171 AO Tz. 40 ff., 46 f. (April 2007).

234 FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

235 Zur Frage eines bereits bestehenden strukturellen Vollzugsdefizits vgl. *Eckhoff*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 193 AO Rn. 120 (Sept. 2003), § 199 AO Rn. 22 (Juni 2007).

236 Gegen einen Rechtsanspruch auf zeitnahe Prüfung auch *Fahrenbach*, Vortrag am 23.11.2010, Folie 14.

237 So auch FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5.

238 Dazu V. 3. b).

2. Kodifikation von Verständigungen im Rahmen der Außenprüfung?

a) Rechtspolitische Frage einer Kodifikation tatsächlicher Verständigungen

Eine rechtspolitische Frage ist, ob der Gesetzgeber das richterrechtlich entwickelte Institut der sog. tatsächlichen Verständigung²³⁹ in der Abgabenordnung eigens normieren sollte. Dies birgt Vor- und Nachteile, was nicht überrascht, weil die Verrechtlichung informellen und kooperativen Handelns den Gesetzgeber stets vor einen „schwierigen Balanceakt“ zwischen dem Gewinn an verfahrenssicherer Förmlichkeit und dem Verlust an administrativer Flexibilität stellt²⁴⁰. Prima vista spricht für eine Kodifikation, dass sich das Rechtsinstitut bewährt hat und – auch wenn noch nicht gewohnheitsrechtlich verfestigt²⁴¹ – aus dem praktischen Alltag der Betriebsprüfung kaum mehr wegzudenken ist²⁴². Die praktischen Erfahrungen der letzten 25 Jahren belegen eine gewisse „Kodifikationsreife“. Durch eine Normierung würde vermutlich mehr Rechtsförmlichkeit und vielleicht auch mehr Rechtssicherheit geschaffen²⁴³. Die Zuständigkeiten bei tatsächlichen Verständigungen könnten ebenso gesetzlich ablesbar geregelt werden wie die Pflicht zur schriftlichen Dokumentation der Verständigung²⁴⁴. Freilich ginge damit zugleich einiges an flexibler Handhabung verloren, die die bisherige Rechtsprechung erkennen lässt. Fraglich erscheint auch das dringende Kodifikationsbedürfnis. Zweifel

239 Grundlegend BFH, Urteil v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354 (357 f.).

240 So *Fehling*, GVwR, Bd. II, 2008, § 38 Rn. 83 ff., 89. Ein Beispiel aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht belegt dies, wo eine Erweiterung des Verwaltungsverfahrensgesetzes um allgemeine Regelungen zu Kooperationsverhältnissen, insbesondere Erscheinungsformen der sog. Public Private Partnership, vorgeschlagen, aber angesichts kritischer Gegenstimmen letztlich nicht verwirklicht wurde (vgl. *Voßkuhle*, Das Verwaltungsverfahren im Spiegel der Neuen Verwaltungsrechtswissenschaft, in Burgi/Schönenbroicher, Die Zukunft des Verwaltungsverfahrenrechts, 2010, 13 [29 m.w.N.]).

241 Zutreffend unter Hinweis auf den literarischen Streit über die dogmatischen Grundlagen *Englisch*, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen, IFSt-Schrift Nr. 417 (2004), S. 13.

242 Vgl. auch *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 78 AO Rn. 112, 120 (Nov. 2009).

243 A.A. *Dißars*, Ungeklärte Rechtsfragen der tatsächlichen Verständigung, NWB 2010, 2141(2146).

244 Für ein Schriftformgebot BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831 (832) Tz. 5.5; näher *Seer*, in Tipke/Kruse, Vor § 118 AO Tz. 26 (Okt. 2010) m.w.N.

an der Zulässigkeit tatsächlicher Verständigungen sind zwar nicht gänzlich verstummt²⁴⁵, haben aber vor allem nach der rechtsdogmatischen Fundierung durch *R. Seer*²⁴⁶ deutlich an Gewicht verloren²⁴⁷. Die Praxis hat sich auf der Basis des BMF-Schreibens²⁴⁸ trotz der dogmatisch fragwürdigen Abgrenzung zwischen Tatsachen und Rechtsfragen²⁴⁹ auf partielle Verständigungen eingestellt²⁵⁰. Die Zahl höchstrichterlich zu entscheidender Rechtsstreite über Zulässigkeit, Bindungswirkung und Grenzen einer tatsächlichen Verständigung²⁵¹ sind überschaubar²⁵². Eine klaffende „Kodifikationslücke“ besteht offenbar nicht. Gleichwohl sollte der Gesetzgeber eine Kodifikation der tatsächlichen Verständigung erwägen²⁵³, zumal er damit sicherlich ein Signal zugunsten des kooperativen Steuervollzuges setzen würde. Aber auch wenn man Vor- und Nachteile anders gewichtet, so ist die Frage einer gesetzlichen Normierung der tatsächlichen Verständigung in der Abgabenordnung nicht speziell auf die Thematik *zeitnaher* Betriebsprüfungen begrenzt. Sie stellt sich allgemein und übergreifend, weshalb sie hier nicht weiter zu vertiefen ist.

245 Strikt ablehnend namentlich *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 186 ff.

246 *Seer* (Fn. 88), aus dem Jahre 1996.

247 So lehnte noch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I¹, 1993, S. 168, die Rechtsprechung zur sog. tatsächlichen Verständigung mangels einer Rechtsgrundlage ab („Vielmehr macht sich offenbar die normative Kraft des faktisch Unvermeidbaren geltend.“). Diesen Vorwurf hat er später in Anschluss an *Seer* fallengelassen (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 134 ff.).

248 BMF v. 30.7.2008, Tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt, BStBl. I 2008, 831.

249 Zur „Abgrenzung“ vgl. nur *Englisch*, IFSt-Schrift Nr. 417 (2004), S. 15 ff., 23 ff.; *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 118 AO Tz. 11, 13 f. (Okt. 2010).

250 *Baumhoff*, Eignung und Grenzen der tatsächlichen Verständigung, IFSt-Schrift Nr. 467 (2011), S. 21, 63.

251 Eine inhaltliche gerichtliche Kontrolle scheidet regelmäßig aus, weil die Parteien die von der „tatsächlichen“ Verständigung erfassten Sachverhalte und ihre rechtliche Würdigung gezielt streitfrei stellen.

252 Vgl. BFH, Urteil v. 13.8.1997 – I R 12/97, BFH/NV 1998, 498 (499) sowie aus jüngerer Zeit BFH, Beschluss v. 20.9.2007 – IV R 20/05, BFH/NV 2008, 532 (534 f.); BFH, Urteil v. 22.7.2008 – IX R 74/06, BFH/NV 2008, 1908 (1910); BFH, Urteil v. 8.10.2008 – I R 63/07, BStBl. II 2009, 121 (122 f.); BFH, Beschluss v. 11.8.2010 – VIII B 68/10, BFH/NV 2010, 2009; umfassende und aktuelle Analyse der Rechtsprechung zur tatsächlichen Verständigung bei *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 118 AO Tz. 10 ff. (Okt. 2010).

253 Für eine Kodifikation *Söhn*, Steuervereinbarungen und Verfassungsrecht, in *Festschrift Selmer*, 2004, S. 911 (924); ebenso nach ihrer Vorbereitung durch die Wissenschaft *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², 2000, S. 136.

b) Fehlendes Bedürfnis einer Kodifikation von Verfahrensverständigungen

Dagegen ist der Teilausschnitt der sog. Verfahrensverständigungen²⁵⁴, mittels derer in der Prüfungspraxis vermehrt Prüfungsbeginn, -ablauf, -dauer und -unterlagen sowie -formen zwischen Prüfungsfinanzamt und dem geprüften Unternehmen vorab abgestimmt werden, zentral für die zeitnahe Betriebsprüfung. Gerade die erste gerichtliche Entscheidung zur zeitnahen Betriebsprüfung²⁵⁵ illustriert Bedürfnis und Vorteile vorheriger Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen. Verfahrensverständigungen sind auf der Basis der Abgabenordnung zulässig²⁵⁶, auch wenn diese im Gegensatz zum allgemeinen Verwaltungsrecht keine gesetzliche Generalermächtigung²⁵⁷ dazu enthält²⁵⁸. Rechtsgrundlage für Verfahrensverständigungen im Rahmen der Betriebsprüfung sind die einzelnen gesetzlichen Ermessensvorschriften über die Auswahl der Prüfungsobjekte (§ 193 AO), des Prüfungszeitraums (§ 194 Abs. 1 Satz 2 AO) und die Mitwirkungsverlangen (§ 200 Abs. 1 AO). Räumt die Abgabenordnung der Finanzbehörde insoweit ein Verfahrensermessen ein, um im Einzelfall sachgerechte Lösungen zu treffen, so umfasst diese auch eine konkludente Verständigungsermächtigung²⁵⁹. Was die Finanzbehörde im Rahmen ihres Verfahrensermessens bei der Auswahl der Prüfungsobjekte, des Prüfungszeitraums und der Prüfungskomplexe sowie zur Organisation der Prüfung einseitig qua Verwaltungsakt anordnen kann, darf sie aber auch mit dem betroffenen Steuerpflichtigen abstimmen. Der Argumentation, die aus der eher unbedachten Formulierung des § 78 Nr. 3 AO und dem Verwaltungsakt als obligatorischer Handlungsform bei der Steuerfestsetzung (§§ 155 ff. AO) ein generelles Vertragsformverbot im Steuerrecht ableitet²⁶⁰, lässt sich sogar für

254 Dazu *Seer*, Ubg 2009, 673 (677).

255 FG Köln, Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09, DStRE 2009, 1334.

256 Ebenso *Seer*, Ubg 2009, 673 (677).

257 Für das allgemeine Verwaltungsrecht normiert § 10 VwVfG das Verfahrensermessen („Das Verwaltungsverfahren ist an bestimmte Formen nicht gebunden, soweit keine besonderen Rechtsvorschriften für die Form des Verfahrens bestehen. Es ist einfach, zweckmäßig und zügig durchzuführen.“, gleichlautend § 9 SGB X), woraus die grundsätzliche Zulässigkeit von Verfahrensabsprachen abgeleitet wird (vgl. nur *Schoch*, HStR, Bd. III3, 2005, § 37 Rn. 163).

258 Vgl. zur Verfahrenskooperation bereits *Driien*, FR 2011, 98 (unter IV. 2.).

259 Vor allem bei Verfahrensverständigungen ist der Forderung nach einer expliziten gesetzlichen Ermächtigung (so *Müller-Franken* [Fn. 245], S. 211 ff., 223), entgegenzuhalten, dass es dieser nur dann auch für die Handlungsform bedarf, soweit dieser ein eigener vom Entscheidungsinhalt unabhängiger Eingriffscharakter zukommen würde, was aber zu verneinen ist (näher *Fehling*, GVwR, Bd. II, 2008, § 38 Rn. 69, 71, 75).

260 Zuletzt *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 78 AO Rn. 160, 167 (Nov. 2009).

Verständigungen über das materielle Steuerrecht einiges entgegenhalten²⁶¹. Ein Vertragsformverbot überzeugt jedenfalls nicht, soweit das Steuerverfahrensrecht Verfahrensermessen einräumt. Vielmehr eröffnen verfahrensrechtliche Ermessensspielräume informelle Absprachemöglichkeiten sowie Vorverhandlungen²⁶². Aus der Normierung der Schlussbesprechung (§ 201 AO) lässt sich kein Verbot vorausgehender oder begleitender „Vorbesprechungen“ ableiten. Diese Absprachen mit dem Betroffenen gewährleisten in besonderem Maße, dass die Finanzbehörde bei der Ausübung ihres Verfahrensermessens die erforderliche Abwägung der Vor- und Nachteile im Einzelfall anstellt. Einer gesetzlichen Änderung bedarf es daher nicht. Sie wäre wohl auch kontraproduktiv, weil sie bisherige administrative Flexibilität ohne erkennbaren Mehrwert begrenzen würde. Da das Spektrum denkbarer Verfahrensverständigungen zur Beschleunigung der Betriebsprüfung in der Modellphase noch nicht überschaubar ist, sollte der Gesetzgeber sich darauf beschränken, die Entwicklung zu beobachten.

3. Untergesetzliche Änderungen zur Verwirklichung zeitnaher Betriebsprüfung?

a) Bundeseinheitlicher Standard zeitnaher Betriebsprüfung in der Betriebsprüfungsordnung

Wenn der Regierungsentwurf für das Steuervereinfachungsgesetz 2011 als untergesetzliche Maßnahme ankündigt, dass in der Betriebsprüfungsordnung das Institut der „zeitnahen Betriebsprüfung“ definiert und ein bundeseinheitlicher Standard formuliert werde²⁶³, so steht dahinter offenbar die Einschätzung, dass die Modellphase nunmehr abschlossen werden kann und die zeitnahe Betriebsprüfung inzwischen die Reife zur einheitlichen Regelung erreicht hat. Damit wäre der beschriebene Wettbewerb zwischen verschiedenen Modellen beendet. Zur Gewähr der Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs im Bundesgebiet erscheint in der Tat nach Abschluss der Erprobungsphase, in der die Spielräume für Gesetzgeber und Verwaltung größer sind²⁶⁴, eine Harmonisierung

261 Vgl. nur *Seer*, in *Tipke/Kruse*, Vor § 118 AO Tz. 16 ff. (Okt. 2010) m.w.N.

262 *Fehling*, *GVwR*, Bd. II 2008, § 38 Rn. 72.

263 BMF, Regierungsentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, S. 3, 38 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de).

264 Vgl. allgemein *F. Reimer*, Das Parlamentsgesetz als Steuerungsmittel und Kontrollmaßstab, in *Hoffmann-Riem/Schmidt-Abmann/Voßkuhle*, *Grundlagen des Verwaltungsrechts* (GVwR), Bd. I, 2006, § 9 Rn. 67.

oder Standardisierung geboten, wie sie jüngst das Bundesfinanzministerium angekündigt hat. Durch das zu konzipierende „Berliner Modell“ sollte ein gemeinsamer Rahmen für zeitnahe Betriebsprüfungen eröffnet werden, der bei der Festlegung des Prüfungszeitpunktes und -zeitraumes eine ermessensgerechte Bestimmung im Einzelfall ermöglicht (dazu b)). Dabei sollte neben einer Definition (s. III. 1.) auch der Rechtsrahmen zeitnaher Betriebsprüfung beispielhaft abgesteckt werden (s. IV.). Allerdings bleiben trotz der angekündigten Standardisierung zeitnahe Betriebsprüfungen in erster Linie eine Frage adäquater Verwaltungsressourcen und ihrer Organisation.

b) Änderung der Ermessensleitlinien der Betriebsprüfungsordnung

Die Abgabenordnung schreibt keinen dreijährigen Prüfungszeitraum fest, sondern eröffnet durch § 194 Abs. 1 Satz 2 AO eine ermessensgerechte und flexible Auswahl für das zu prüfende Unternehmen (s. IV. 1.). Abstrakt sind danach Betriebsprüfungen im Jahrestakt oder im Zweijahrestakt ebenso zulässig wie solche im herkömmlichen Dreijahresturnus. Bedarf es insoweit keiner gesetzlichen Änderung, so drängt sich zur Verwirklichung größerer Zeitnähe der Betriebsprüfungen eine Änderung des in der Betriebsprüfungsordnung festgelegten allgemeinen Ermessensrichtmaßes auf. Wenngleich die Rechtsprechung aus der Warte ihres gerichtlichen Kontrollauftrages die typisierende Einteilung der zu prüfenden Betriebe in Größenklassen bislang nicht beanstandet hat, so hat die Kritik an ihr²⁶⁵ angesichts der Prüfungsdivergenzen an Gewicht gewonnen. Für die Verwaltung bedeutet die gesetzliche Einräumung des Ermessens mehr als die Hoffnung, weiterhin die eingeschränkte gerichtliche Kontrolle unbeanstandet zu passieren²⁶⁶. Die legislative Ermessensermächtigung ist vielmehr für die Exekutive ein Handlungsauftrag²⁶⁷. Dabei ergeben sich die Ermessensdirektiven der Verwaltung nicht nur aus dem Zweck der Ermächtigungseinräumung, sondern aus höherrangigem Recht, weil die Freiheitsrechte, namentlich in Gestalt des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, und der allgemeine Gleichheitssatz die Ausübung des Ermessens dirigieren²⁶⁸. Darum scheint im Zuge der Etablierung der zeitnahen Betriebsprüfung in der

265 S. Nachweise in Noten 23 f.

266 Das gilt vor allem, weil die Rechtsprechung sich nicht zum „Reparaturbetrieb“ für unzulängliches Handeln des Gesetzgebers oder der Verwaltung degradieren lassen sollte (so, just im hiesigen Kontext, *Drenseck*, *Laudatio*: Heinrich Wilhelm Kruse – Leben und Werk, in *Festschrift Kruse*, 2001, S. 3 [13])

267 *Drüen*, *StuW* 2003, 365 (367) m.w.N.

268 *Jestaedt*, in *Erichsen/Ehlers*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*¹⁴, 2010, § 11 Rn. 63.

Betriebsprüfungsordnung die rechte Zeit gekommen, sich auf die ständige Kritik an der bisherigen Ausgestaltung einzulassen²⁶⁹. An die Stelle des Fiskalprinzips muss das Prinzip des Prüfungsbedürfnisses als Auswahlprinzip treten²⁷⁰. In Abkehr davon entwickeln Arbeitsgruppen der Finanzverwaltung zu Recht neue Kriterien²⁷¹. Die Anschlussprüfung bestimmter Unternehmen ist weder verfassungsrechtlich zwingend noch einfachgesetzlich durch die Abgabenordnung vorgegeben²⁷². Sie gehört auf den Prüfstand!²⁷³ Den Abschied von dem – im praktischen Vollzug ohnehin nicht durchzuhaltenden – Dogma der Anschlussprüfung²⁷⁴ mag erleichtern, dass mit ihm zugleich die Grundlage für den Vorbehalt gegenüber der E-Bilanz bei Großunternehmen²⁷⁵ entfällt. Anstelle des dreijährigen Betriebsprüfungsturnus sollte es die Betriebsprüfungsordnung in Zukunft ermöglichen, dass auch bei Großbetrieben nach den Umständen des Einzelfalls und ohne besondere Argumentationslasten entschieden werden kann, ob sich eine Prüfung im Jahrestakt anbietet, oder aber ein mehrjähriger Prüfungszeitraum mit der konzentrierten Vorlage und Prüfung der steuerrelevanten Unterlagen das Unternehmen weniger belastet²⁷⁶. Insbesondere bei einfach strukturierten Betrieben oder kleineren Betrieben kann die Jahrestaktprüfung mit der jährlichen Pflicht, Unterlagen und Räumlichkeiten zur Verfügung stellen und die Kosten für die externe Begleitung der Betriebsprüfung durch einen steuerlichen Berater tragen zu müssen, nachteiliger als eine geblockte Prüfung für zwei oder drei Jahre²⁷⁷ sein. Die Betriebsprüfungsordnung sollte darum verschiedene Varianten zeitnaher Betriebsprüfung (Dreijahres-, Zweijahresturnus und Jahrestaktprüfung) für die ermessensgerechte Auswahl im Einzelfall beschreiben.

269 So bereits *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 193 AO Tz. 40 (Sept. 2009).

270 *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 193 AO Tz. 44 (Sept. 2009); a.A. *Eckhoff*, in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 193 AO Rn. 118, § 194 AO Rn. 80 (Sept. 2003), § 199 AO Rn. 23 (Juni 2007).

271 Vgl. *Schmidt*, *Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug*, DStJG 31 (2008), 37 (40 f., 43, 50).

272 *Seer*, *Ubg* 2009, 673 (674, 678 f.).

273 Zur Begründung vgl. bereits *Drüen*, *StuW* 2007, 112 (113) unter Hinweis auf den Bundesrechnungshof sowie *ders.*, *FR* 2011, 98 (unter II. 3. und III. 3.).

274 Vgl. zur zahlenmäßig relevanten „Absetzung“ von Großbetrieben vom Prüfungsplan nur *Fahrenbach*, *IFSt-Schrift* Nr. 467 (2011), S. 16, wonach in Nordrhein-Westfalen von circa 40.000 Großbetrieben rund 4.400 Betriebe mangels Risikos qualifiziert abgesetzt werden.

275 *Jonas*, *Bürokratieaufbau durch E-Bilanz*, *Ubg* 2010, 601 (602).

276 Vgl. nochmals *FG Köln*, *Beschluss v. 7.7.2009 – 13 V 1232/09*, *BB* 2009, 1891.

277 Ähnlich *Baumann*, *NWB* 2009, 3338 (3340); *Seer*, in *Tipke/Kruse*, § 194 AO Tz. 25 (Jan. 2010).

4. Gesetzliche Rahmenbedingungen für zeitnahe Betriebsprüfungen

Ins thematische Schnittfeld zeitnaher Betriebsprüfung ragen weitere Reformanliegen zum Steuerverfahrensrecht, die das Ziel zeitnaher Betriebsprüfung unterstreichen könnten, aber weit darüber hinausgehen. Darum reichen abschließend nur einige Hinweise zu verbesserungswürdigen Rahmenbedingungen für zeitnahe Betriebsprüfungen.

a) Zumindest marktgerechte Vollverzinsung

Die gesetzliche Ausgestaltung der Vollverzinsung (§ 233a AO) und vor allem die Höhe des Zinssatzes (§ 238 AO) wurde bereits mehrfach kritisiert²⁷⁸. Aus dem Blickwinkel der zeitnahen Betriebsprüfung ist zu betonen, dass Nachzahlungszinsen nach dem Wegfall der zeitlichen Limitierung der Vollverzinsung ein noch relevanterer Faktor der Außenprüfung geworden sind²⁷⁹. Manche Konflikte bei Betriebsprüfungen sind weniger auf die zutreffende materielle Periodenzuordnung zurückzuführen, als allein durch die Last der Nachzahlungszinsen zu erklären. Auch wenn die Verzinsung nach § 233a AO nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts²⁸⁰ und der Finanzrechtsprechung verfassungskonform ist²⁸¹, so findet die Vollverzinsung vor allem wegen der Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen als Betriebsausgabe kaum Akzeptanz. In einem aktuellen Urteil geht auch das Finanzgericht Düsseldorf von der Verfassungsmäßigkeit der Vollverzinsung nach § 233a AO aus und betont, dass der Gesetzgeber bei der Einführung der Vollverzinsung einen festen Zinssatz zugrundelegen dürfe und nicht verpflichtet sei, diesen an die Entwicklung der Zinsen am Kapitalmarkt anzupassen²⁸². Das mag verfassungsrechtlich so sein, wengleich viel für eine gesetzgeberische Beobachtungs- und Anpassungspflicht spricht. Von der Verfassungsfrage ist die rechtspolitische Entscheidung des Gesetzgebers zu trennen. Allein das Schielen des Fiskus auf haushaltswirksame Nachzahlungszinsen nach Betriebsprüfungen in Millionenhöhe²⁸³

278 Stellvertretend *Loose*, DStJG 31 (2008), 203 (207 ff.) m.w.N.

279 *Seer*, DStJG, 31 (2008), 1 (5).

280 BVerfG, Beschl. v. 3.9.2009 – I BvR 2539/07; dazu *Baum*, Vollverzinsung und steuerlicher Zinssatz verfassungsgemäß, NWB 2010, 1901.

281 Ebenso *Loose*, in Tipke/Kruse, § 238 Tz. 2 (Okt. 2010) m.w.N., „verfassungsgemäß, aber nicht zeitgemäß“.

282 FG Düsseldorf, Urteil v. 13.7.2010 – 6 K 4585/07 AO, StE 2010, 663, Revision eingelegt (Az. des BFH: I R 80/10).

283 Vgl. *Fahrenbach*, Vortrag am 23.11.2010, Folie 8, der unter „wirtschaftlichen Bedenken“ auch den „Zinsverlust für den Fiskus“ anspricht.

legt eine Fehlsteuerung durch das geltende Recht offen. De lege ferenda sollte den Nachzahlungszinsen zumindest ein marktgerechter Zinssatz zugrunde gelegt werden²⁸⁴.

b) Verkürzung der Offenheit von Steuerfestsetzung und der Verjährungshemmung

Beeinträchtigen zu verzinsende Steuernachzahlungen aufgrund von Betriebsprüfungen die Rechts- und Planungssicherheit der Steuerpflichtigen, so eröffnen zeitnahe bestandskräftige Steuerfestsetzungen einen Planungsschutz²⁸⁵. Die Länge der Vorbehaltsfestsetzung nach § 164 AO, die zur völligen Offenheit der Steuerfestsetzung führt, muss allgemein verkürzt werden²⁸⁶. Sollten die Ablaufhemmungstatbestände insgesamt deutlich verkürzt werden²⁸⁷, so gilt dies in besonderem Maße für die Ablaufhemmung bei Außenprüfungen (§ 171 Abs. 4 AO), die im Zusammenwirken mit dem Vorbehalt zu „unerträglich langer“ Rechtsunsicherheit führt²⁸⁸. Diese Vorschriften sind kein Anreiz dafür, Außenprüfungen zeitnah anzuordnen *und* abzuschließen²⁸⁹.

c) Aufnahme eines expliziten Beschleunigungsgebots in die Abgabenordnung

Als eher kosmetische Randkorrektur kommt überdies die Aufnahme einer Parallelvorschrift zu § 10 VwVfG und § 9 SGB X in Betracht²⁹⁰. Zwar kommt diesen Verfahrensvorschriften und vor allem dem Beschleunigungsgebot ohnehin nur deklaratorische Bedeutung zu²⁹¹. Ihr Fehlen könnte aber bei einem Vergleich der Verfahrensordnungen zu dem Fehlschluss verleiten, dass das allgemeine Gebot der Rechtzeitigkeit des Verwaltungshandelns (s. II. 2. a)) nicht für das Steuerverfahren gilt. Eine allgemeine Aussage zum Gebot der Verfahrensbeschleunigung in der Abgabenordnung erscheint darum erwägenswert, aber nicht zwingend.

284 Dafür auch *Eckstein*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 61 (62).

285 *Drüen*, DStR 2010, 2 (5).

286 *Drüen*, Vorbehaltsfestsetzung und Vertrauensschutz, StuW 2009, 97 (101 ff.) m.w.N.

287 Zu Recht *Seer*, StuW 2003, 40 (55).

288 *Seer*, in Tipke/Kruse, § 164 AO Tz. 2, 53 (Febr. 2009).

289 *Drüen*, DStR 2010, 2 (6).

290 Vgl. Text in Note 257.

291 S. Note 72.

d) „Kanalisierung“ von Rechtsstreiten aufgrund der Betriebsprüfung

Aus der Betriebsprüfungspraxis ist immer wieder zu hören, dass begonnene und fast vollendete Prüfungen nicht abgeschlossen werden, weil in einem kleinen Teilbereich Streit besteht und keine Einigung erzielt werden kann. Die Ursache hierfür kann darin liegen, dass der Steuerpflichtige und sein Berater die Einschlägigkeit oder Richtigkeit von Verwaltungsvorschriften oder im Bundessteuerblatt veröffentlichten höchstrichterlichen Entscheidungen für ihren Fall bestreiten, an die der Betriebsprüfer aber gebunden ist. Umgekehrt liegt die Situation bei Nichtanwendungserlassen. Schließlich kann eine Verzögerung darauf beruhen, dass die Beteiligten angekündigte BMF-Schreiben oder den Ausgang anhängiger Verfahren beim Bundesfinanzhof in einer Parallelsache abwarten müssen oder wollen. Mit derartigen legitimen Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde muss die Betriebsprüfung umgehen können, ohne einen Konsens erzwingen zu können. Dies ist aber eine Schwäche des Bielefelder bzw. Osnabrücker Modells, bei denen die Nichtzustimmung zu den Prüfungsergebnissen zum Ausnahmefall erklärt (s. III. 2. a) und b)) und mitunter wohl auch zum Ausschlusskriterium gegen die Fortsetzung zeitnaher Betriebsprüfung erhoben wurde. Um in streitigen Prüfungssituationen gleichwohl die Betriebsprüfung ganz oder zum Teil abschließen zu können, sollte über Wege einer Kanalisierung des anstehenden Rechtsstreites nachgedacht werden. Die Anerkennung und konsequente Ausgestaltung der in der Praxis anzutreffenden sog. Teilberichte ist ebenso bedenkenswert wie ein allgemeiner Übergang zu einem echten Teileinspruchsverfahren, bei dem der Rechtsstreit nur über streitige Teilkomplexe geführt wird, während im übrigen bezogen auf konkrete Sachverhalte eine Bestandskraft der Steuerfestsetzung eintritt²⁹². Freilich ist die Beförderung der Zeitnähe der Betriebsprüfung nur ein kleiner Ausschnitt aus dem schwierigen Thema der Reform des steuerlichen Einspruchsverfahrens insgesamt.

e) Verkürzung digitaler Aufbewahrungsfristen

Als letzter Punkt sind Länge und Intensität von Archivierungslasten zur Gewährung digitaler Betriebsprüfungen anzusprechen. Der Umstand, dass die Personalausstattung der Finanzbehörden vielfach keine zeitnäheren Prüfungen erlaubt, darf nicht allein auf dem Rücken der Unternehmen ausgetragen werden. Je zeitferner der Datenzugriff der Finanzbehörde erfolgt, umso größer

292 Vgl. *Driien*, FR 2011, 98 (unter V.).

sind aber die Probleme und Lasten für die Unternehmen²⁹³. Vielfach sind Computer, Datenverarbeitungssysteme oder einzelne Programme im Zeitpunkt einer nach Jahren stattfindenden Betriebsprüfung schon technisch überholt und ausgetauscht. Diese und sachkundiges Bedienungspersonal müssen aber ungeachtet des technischen Fortschrittes über die gesamte Aufbewahrungsfrist bis zur potentiellen Betriebsprüfung vorgehalten werden, wenn nicht die Kompatibilität der Nachfolgeanlagen gewährleistet ist²⁹⁴. Bei zeitfernen Betriebsprüfungen befinden sich die relevanten Daten häufig nicht mehr im Aktivsystem, so dass das Unternehmen kostenintensiv auf bereits archivierte Bestände zurückgreifen muss. Mit Blick auf die immensen Archivierungslasten zur Gewähr der gesetzlich geforderten maschinellen Auswertbarkeit digitaler Daten erscheint die Aufbewahrungsfrist von sechs bzw. zehn Jahren, die sich infolge von Ablaufhemmungen bei Betriebsprüfungen bis „zum Sankt-Nimmerleins-Tag“ zu verlängern droht (§ 147 Abs. 3 AO)²⁹⁵, dringend überprüfungsbedürftig. Den Gesetzgeber trifft eine Beobachtungspflicht²⁹⁶. Im Zuge der Einführung der digitalen Betriebsprüfung wurde von Seiten der Finanzverwaltung eine Verkürzung der Aufbewahrungspflichten in Aussicht gestellt. Auch der Koalitionsvertrag erneuert unter der Flagge des Bürokratieabbaus das Versprechen, Aufbewahrungsfristen zu verkürzen²⁹⁷. Daran ist zum Schluss nochmals²⁹⁸ mahrend zu erinnern. Denn für die Verkürzung digitaler Aufbewahrungsfristen spricht wegen greifbarer Unzumutbarkeit in vielen Fällen zeitferner Betriebsprüfung durchaus ein verfassungsrechtlicher Impuls²⁹⁹.

293 Dazu *Drüen*, in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 41 a und b (Sept. 2009).

294 Vgl. nur BMF v. 16.7.2001, Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, BStBl. I 2001, 416; *Kuhse/Kaesler*, Bemerkungen zum BMF-Schreiben betreffend den Datenzugriff der Finanzverwaltung ab 1.1.2002, DB 2001, 1583 (1584); *Schaumburg*, Der Datenzugriff und andere Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung, DStR 2002, 829 (831); zuletzt *Schüßler*, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, 2010, S. 90 ff., 182.

295 *Drüen*, in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 54 (Sept. 2009).

296 Ähnlich *Schultz-Söderlund*, Der Datenzugriff – Anlass zur Sorgfalt, nicht zur Sorge, BB 2003, 1201 (1203)

297 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP (Fn. 4), S. 16; dazu auch *Koschyk*, Tagungsband zur zeitnahen Betriebsprüfung (Fn. 7), S. 53 (55).

298 Vgl. bereits *Drüen*, DStR 2010, 2 (5).

299 *Drüen*, in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 46 f. (Sept. 2009).

VI. Zusammenfassung und Fazit

1. Zeitnahe Betriebsprüfung dient dem Ziel, den zeitlichen Abstand zwischen dem zu prüfenden Besteuerungszeitraum und der Durchführung der Betriebsprüfung und ihrem Abschluss zu minimieren. Unter diese zielbezogene Definition der zeitnahen Betriebsprüfung fallen verschiedene praktizierte und noch konzipierbare Modelle.

2. Für zeitnahe Betriebsprüfungen sprechen im Ausgangspunkt Vorteile für Unternehmen und den Staat. Sie erfordern aber von beiden Seiten ein erhöhtes Maß an Kooperation. Je nach Ausgestaltung des Modells kann die zeitnahe Betriebsprüfung gerade bei kleineren und mittleren Unternehmen zu früheren und gesteigerten Mitwirkungslasten führen.

3. Für einen zeitnahen Steuervollzug spricht neben dem allgemeinen Grundsatz der Rechtzeitigkeit des Verwaltungshandelns insbesondere das Prinzip zeitnaher Besteuerung. Beide sind im Kern verfassungsrechtlich fundiert. Außer einem generellen Beschleunigungsgebot sind präzise positive Vorgaben aus diesen Grundsätzen aber kaum abzuleiten. International ist ein deutlicher Trend zur Beschleunigung der Betriebsprüfung auszumachen.

4. Innerhalb der föderalen Steuerverwaltung versuchen verschiedene Modelle das Ziel der Zeitnähe der Betriebsprüfung zu verwirklichen. Das Bielefelder Modell wurde nach verwaltungsinternen Diskussionen aufgegeben und in Osnabrück fortentwickelt. Seine Kennzeichen sind der Verzicht auf die Einreichung einer endgültigen Steuererklärung vor Prüfungsbeginn einerseits und auf einen Betriebsprüfungsbericht andererseits. Ein Gegenmodell sieht der nordrhein-westfälische Ländererlass mit der Prüfung im Jahrestakt vor. Wenngleich das Ziel der Zeitnähe der Betriebsprüfung vielfach auf Zustimmung stößt, begegnet seine Verwirklichung durch die verschiedenen Modelle (verfassungs-)rechtlichen Bedenken.

5. Die Abgabenordnung schreibt keinen dreijährigen Prüfungsturnus fest, sondern eröffnet durch § 194 Abs. 1 Satz 2 AO eine ermessensgerechte und flexible Auswahl des Prüfungszeitraums. Danach kommen sowohl Betriebsprüfungen im Ein- oder Zweijahrestakt oder auch im herkömmlichen Dreijahresturnus in Betracht.

6. Gegen eine veranlagungsvorgreifende zeitnahe Betriebsprüfung, die auf die Abgabe einer vom Unternehmen verantworteten Steuererklärung verzichtet und eine gemeinsame Erklärung und Prüfung der Besteuerungsgrundlagen propagiert, sprechen durchgreifende Gründe. Da auch nur verwaltungsinterne Organisationsfragen für dieses Modell sprechen, sollte es modifiziert werden.

7. Gegen einvernehmliche Erleichterungen beim Prüfungsbericht spricht nichts, solange die hinter § 202 AO stehende Informations- und Dokumentationsfunktion erfüllt wird. Darum kann auf einen schriftlichen Ergebnisbericht nicht insgesamt verzichtet werden.

8. Die begrenzten Prüfungsressourcen müssen gleichheitsgerecht und freiheitsschonend verteilt werden. Maßstab dafür ist nicht das fiskalische Mehrergebnis, sondern das konkrete Prüfungsbedürfnis der Unternehmen. Dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und dem verfassungskräftigen Schutz knapper Verwaltungsressourcen widersprechen schematische Festlegungen wie eine größenklassenabhängige Anschlussprüfung, die ohne Rücksicht auf das Prüfungsbedürfnis zu Prüfungsredundanzen und zur Verschwendung von Prüfungskapazitäten führen. Zeitnahe Betriebsprüfungen als Belohnung „steuerloyaler“ Unternehmen können zu einem gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss führen.

9. Der Gesetzgeber plant keine gesetzliche Kodifikation, aber im Rahmen der Betriebsprüfungsordnung soll das „Institut zeitnaher Betriebsprüfung“ erstmals definiert und bundeseinheitlich standardisiert werden. Dies ist zu begrüßen, zumal gesetzliche Änderungen der Vorschriften über die Außenprüfung (§§ 193 bis 207 AO) nicht erforderlich sind. Bei diesem Anlass sollte das finanzbehördliche Ermessensrichtmaß allgemein überprüft und risikoorientiert fortentwickelt werden.

10. Schließlich sind außerhalb der Vorschriften über die Außenprüfung gesetzliche Änderungen angezeigt, die das Ziel zeitnaher Betriebsprüfung und (endgültiger) Steuerfestsetzung wirksam befördern können. Zentral sind dabei die Verkürzung der Dauer des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) sowie eine Neukonzeption der Ablaufhemmung für Betriebsprüfungen nach § 171 Abs. 4 AO. Neben diesen Weichenstellungen sind weitere punktuelle Gesetzesänderungen erwägenswert, um den zeitlichen Verzug zwischen dem Zeitraum der Betriebsprüfung und dem zu prüfenden Zeitraum merklich zu verkürzen.

VII. Materialien zur zeitnahen Betriebsprüfung

Baumann, Zulässigkeit einer „Betriebsprüfung im Jahrestakt“, NWB 2009, 3338;

Bundesministerium der Finanzen, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2009, Auswertung der Ländermeldungen zu den Besitz-, Verkehrs- und Gewerbesteuern, Monatsbericht des BMF April 2010, S. 66 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de);

Bundesministerium der Finanzen, Regierungsentwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, S. 3, 33, 38 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de):

Dahlmanns, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung, veranstaltet vom Institut Finanzen und Steuern und vom Institut der Wirtschaftsprüfer am 23. November 2010 in Berlin, IFSt-Schrift Nr. 467 (2011), mit Beiträgen von *Hey, Lenz, Hermenau, Rekers, Fahrenbach, Risse, Schmit, Baumhoff, Herbener* und *Drüen*;

Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 98;

Endres, Zeitnahe Betriebsprüfung auf dem Vormarsch, pwc: Steuern+Recht, Oktober 2009, 3;

FDP im Deutschen Bundestag, Betriebsprüfer willkommen! Zeitnahe Betriebsprüfung – ein Weg in ein vereinfachtes Steuersystem, Tagungsband zur Veranstaltung am 18.2.2010 im Deutschen Bundestag, mit Beiträgen von *Thiele, Klumpe, Rekers, Mutsaers, Koschyk, Eckstein, Lenger, Kesselböhrmer* und *Hermenau*;

Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Zeitnahe Prüfung von Großbetrieben, Erlass v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 – V A 5 (abrufbar bei juris).

Henning/Pankoke, Vor- und Nachteile einer „zeitnahen“ Betriebsprüfung, BBK 2009, 1175;

Janssen, Die zeitnahe Betriebsprüfung – wirklich ein Vorteil für das Unternehmen?, GStB 2010, 148;

Seer, Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben, Ubg 2009, 673;

Seer, in *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Vor § 193 AO, § 193 AO (Sept. 2009), § 194 AO (Jan. 2010);

Selch/Fleißner, Neues aus der Betriebsprüfung, pwc: Steuern+Recht, Oktober 2009, S. 6;

Soehner, Betriebsprüfung: Neue Methoden, neue Schwerpunkte, Steuerconsultant 2010, 17.

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 €
Nr. 468	Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union	15,00 €
Nr. 469	Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung	15,00 €

ISBN 978-3-89737-017-3