

# VERANLAGUNGSNAHE BETRIEBSPRÜFUNG

Rechts- und Planungssicherheit | geringere  
Liquiditätsnachteile | Wettbewerbsfähigkeit

## INHALT

<b>Management Summary</b>	<b>3</b>
<b>1. Einleitung</b>	<b>5</b>
<b>2. Status Quo und (inter)nationale Entwicklungen</b>	<b>6</b>
2.1 Aktuelle Rechtslage	6
2.2 Voraussetzungen für die Nutzung des verkürzten Verfahrens	8
2.3 Dauer von Betriebsprüfungen	9
2.4 Vorteile der zeitnahen Betriebsprüfung	9
2.5 Nachteile der aktuellen zeitnahen Betriebsprüfung	10
2.6 Nationale Entwicklungen	12
2.7 Internationale Entwicklungen	12
<b>3. Quo vadis Betriebsprüfung – Reformvorschläge zur zeitgemäßen Ausgestaltung</b>	<b>15</b>
<b>4. Rechtsanspruch auf eine veranlagungsnahe Betriebsprüfung zweier Veranlagungszeiträume</b>	<b>17</b>
4.1 Zugangsvoraussetzungen	18
4.2 Prozessualer Ablauf der vorgeschlagenen veranlagungsnahe Betriebsprüfung	19
<b>5. Rechtsanspruch auf eine veranlagungsnahe Betriebsprüfung eines Veranlagungszeitraums</b>	<b>21</b>
5.1 Zugangsvoraussetzungen	22
5.2 Prozessualer Ablauf der vorgeschlagenen veranlagungsnahe Betriebsprüfung	22
<b>6. Weitere Maßnahmen zur zeitnäheren Gewährung von Rechtssicherheit</b>	<b>25</b>
6.1 Verfahrensrechtliche Reformmaßnahmen	25
6.2 Verbesserung der Prüfungsorganisation und der Prüfungsprozesse	26
<b>7. Fazit</b>	<b>28</b>



## MANAGEMENT SUMMARY

Im vorliegenden Positionspapier legt das IDW aus Sicht des Berufsstands der Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer eigene Vorschläge für eine dringend benötigte Reform des Außenprüfungsrechts vor. Wesentliches Kernelement ist die Einführung einer antragsgebundenen veranlagungsnahe Betriebsprüfung über ein oder zwei Veranlagungszeiträume. Unsere Überlegungen sollen die Entscheidungsträger dabei unterstützen, teilweise lang diskutierte Maßnahmen und Reformen, v.a. die im Ausland bereits vielfach genutzten kooperativen Betriebsprüfungsmodelle, nunmehr zeitnah aufzugreifen und umzusetzen. Das IDW erläutert im Folgenden zwei Modelle für die veranlagungsnahe Betriebsprüfung und weitere, flankierende Maßnahmen, die wir als notwendig erachten, um die in der Praxis oftmals vorkommenden (über)langen Prüfungs-

dauern mit positiven Effekten für die Verfahrensbeteiligten deutlich zu verkürzen. Wir regen an, bestehende Verwaltungsprozesse moderner (d.h. straffer und vor allem kooperativer) auszugestalten. Wir erwarten, dass unser Vorschlag sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die prüfende Behörde vorteilhaft ist, v.a. aufgrund der zeitnäheren Rechtssicherheit, durch Hebung von Effizienzen und aufgrund geringerer Liquiditätsnachteile durch Verringerung der Zinslast und Ersparnis von Kosten (u.a. für die Informationsbeschaffung, für Beratungsleistungen oder das Vorhalten von Alt-ERP-Systemen). Da ein etabliertes Tax Compliance Management-System in unserem Vorschlag eine Antragsvoraussetzung ist, werden die Grundsätze guter Unternehmensführung gefördert, was einen weiteren positiven Nebeneffekt darstellt.

## Kernforderungen

### 1. Reform der Betriebsprüfung dringend erforderlich

Das Außenprüfungsrecht für (inter-)national tätige Unternehmen in Deutschland ist grundlegend reformbedürftig. Die deutsche Außenprüfung ist aktuell wegen des zeitverzögerten Beginns und der teilweise sehr langen Prüfungsdauern mit erheblichen Steuerplanungsunsicherheiten und hohem Kostenaufwand verbunden. Die Rechtsunsicherheiten aufgrund langer Prüfungsdauern können aus Sicht ausländischer Investoren einen echten Standortnachteil bedeuten. Das vorhandene Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung wird in der Praxis nicht in ausreichendem Maß genutzt, um effizient Abhilfe zu schaffen.

### 2. Antragsgebundenes Modell einer veranlagungsnahen Betriebsprüfung einführen

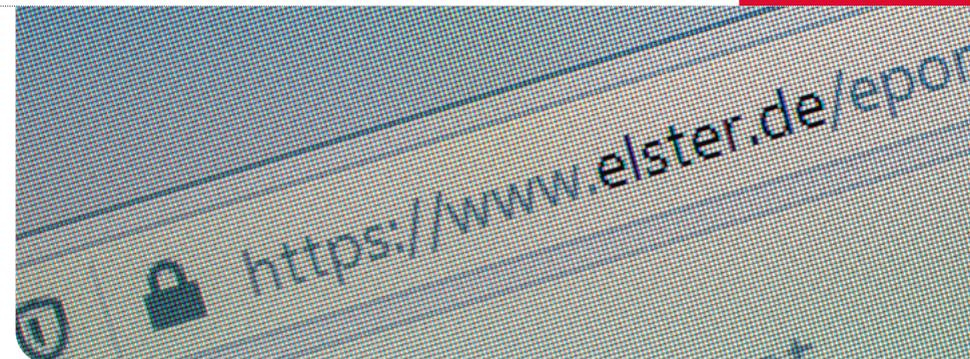
Den internationalen Entwicklungen zur vermehrten Nutzung von kooperativen Betriebsprüfungsmodellen folgend sollte den Steuerpflichtigen – unabhängig von Größenkriterien oder grenzüberschreitender Tätigkeit – die Möglichkeit eingeräumt werden, eine veranlagungsnahen Betriebsprüfung über ein oder zwei Veranlagungszeiträume zu beantragen. Wesentliche Voraussetzung sollte neben der Steuerloyalität des Steuerpflichtigen das Vorhalten eines etablierten Tax Compliance Management-Systems sein.

### 3. Ergänzende Maßnahmen zur zeitnäheren Gewährung von Rechtssicherheit

Neben der grundsätzlichen Reform des Außenprüfungsrechts sollten zur zeitnäheren Gewährung von Rechtssicherheit ergänzende Reformmaßnahmen des Verfahrensrechts und Maßnahmen zur Verbesserung der Prüfungsorganisation und der Prüfungsprozesse vorgenommen werden.

#### Wir schlagen vor,

- verstärkt Prüfungsschwerpunkte zu bilden,
- die Regelungen der verbindlichen Zusage und der Selbstanzeige zu reformieren,
- den Auswahlmechanismus für prüfungsrelevante Steuerpflichtige zu ändern,
- antragsgebundene Schwerpunktprüfungen zu ermöglichen,
- Joint Audits mit EU-Mitgliedstaaten verstärkt zu nutzen,
- die Nachbereitung der Prüfungshandlungen zur Vermeidung von anschließenden Rechtsbehelfsverfahren zu verbessern und
- zeitnah die Schlussberichte zu übermitteln.



## 1. EINLEITUNG

Die Kritik sowohl der Steuerpflichtigen als auch von Seiten der Finanzverwaltung an Beginn, Ausgestaltung und Dauer von Betriebsprüfungen reicht lange zurück. Einigkeit besteht jedenfalls darin, dass es einer Reform bedarf. International setzen vermehrt Länder – teils sehr erfolgreich – auf kooperative Betriebsprüfungsmodelle. Auch hierzulande beginnt ein Umdenken, wie ein neuerliches Angebot des Finanzministeriums des Saarlands an Großbetriebe und Konzerne zur zeitnahen Betriebsprüfung zeigt. Zu prüfende Steuerpflichtige haben – nicht nur aufgrund der Verzinsung gemäß § 233a AO von nachzuerhebenden Steuerbeträ-

gen – ein erhebliches Interesse an einer Verkürzung der Prüfungsdauer. Die Rechtsunsicherheiten langer Prüfungsdauern können aus Sicht ausländischer Investoren für Deutschland einen echten Standortnachteil bedeuten. Oftmals sind für die Steuerpflichtigen auch die hohen Aufwendungen für die Vorhaltung oder Reaktivierung von (zwischenzeitlich nicht mehr verwendeten) IT-Systemen oder die Beschaffung und Aufarbeitung von Informationen (beispielsweise aufgrund des zwischenzeitlichen Ausscheidens ehemals handelnder Personen) ein nicht unwesentlicher Kostenfaktor, dies gilt teilweise auch für die Verwaltung.

Kürzere und vor allem zeitnah durchgeführte Außenprüfungen würden im Ergebnis die Planungs- und Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen deutlich verbessern und den Arbeitsaufwand sowie die Ressourcen der an der Prüfung Beteiligten schonen.



## 2. STATUS QUO UND (INTER)NATIONALE ENTWICKLUNGEN

### 2.1 Aktuelle Rechtslage

Die Außenprüfung ist in §§ 193-203 AO und der BpO geregelt. Sie dient der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, vgl. § 194 Abs. 1 S. 1 AO. Der von der Finanzverwaltung verwendete (engere) Begriff der Betriebsprüfung ist die turnusgemäße Prüfung von Gewerbetreibenden, Land- und Forstwirten und Freiberuflern. Sie kann nach pflichtgemäßem Ermessen der Behörde eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume oder nur bestimmte Sachverhalte umfassen, vgl. § 194 Abs. 1 S. 2 AO.

Der Umfang der Außenprüfung wird von der zuständigen Finanzbehörde in der schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung bestimmt (§§ 195 S. 1 AO, 196 AO, nicht begünstigender Verwaltungsakt). Die Finanzbehörde orientiert sich bei der Festlegung des Prüfungszeitraumes an den Größenklassen der Betriebe (vgl. § 4 BpO in Verbindung mit § 3 BpO).

- Großbetriebe sollen der Anschlussprüfung gemäß § 4 Abs. 2 BpO unterliegen. Die Prüfungszeiträume, die regelmäßig drei Veranlagungszeiträume umfassen sollen, sollen dabei lückenlos aufeinander folgen.

- Bei den anderen Größenklassen (Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe) enthält die BpO keine Vorgabe hinsichtlich des Prüfungsturnus'. Die Finanzbehörde kann die zu prüfenden Mittel- und Kleinbetriebe im Sinne des § 3 BpO auch im Rahmen einer zufallsgesteuerten Stichprobe auswählen. Der Prüfungszeitraum soll jedoch regelmäßig nicht mehr als drei Veranlagungszeiträume umfassen (§ 4 Abs. 3 S. 1 BpO). Die Prüfung kann insbesondere dann mehr als drei Veranlagungszeiträume umfassen, wenn (nach § 4 Abs. 3 S. 2 AO)
  - der Verdacht einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit besteht oder
  - mit nicht unerheblichen Abweichungen der Besteuerungsgrundlagen (zugunsten oder zu lasten des Steuerpflichtigen) zu rechnen ist.

Die Finanzverwaltung hat im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes einen Ermessensspielraum hinsichtlich der Bestimmung des Prüfungszeitraumes (§ 88 Abs. 1 S. 2, 3 AO in Verbindung mit § 193 Abs. 1 AO).

Darüber hinaus besteht mit § 4a BpO seit dem Jahr 2012 eine Verwaltungsanweisung, nach der eine zeitnahe Betriebsprüfung möglich ist. Zeitnah ist danach eine Betriebsprüfung, wenn der Prüfungszeitraum einen oder mehrere gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume umfasst.

Voraussetzung für die Durchführung einer zeitnahen Betriebsprüfung ist, dass die Steuererklärungen im Sinne von § 150 AO der zu prüfenden Besteuerungszeiträume abgegeben wurden (§ 4a Abs. 2 S. 1 BpO). Über das Ergebnis der zeitnahen Betriebsprüfung ist ein Prüfungsbericht oder eine Mitteilung über die ergebnislose Prüfung anzufertigen (§ 4a Abs. 3 BpO). Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der zeitnahen Betriebsprüfung sind in §§ 193 ff. AO geregelt. Das Verwaltungsverfahren der zeitnahen Betriebsprüfung weist einige verfahrensrechtliche Besonderheiten auf und weicht auch in organisatorischer Hinsicht von dem Regelverfahren ab. So umfasst der Prüfungszeitraum einen oder mehrere gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume (§ 4a Abs. 1 S. 2 BpO).

Der wohl häufigste Anwendungsfall einer zeitnahen Prüfung umfasst nur einen gegenwartsnahen Besteuerungszeitraum. Die Finanzbehörde kann Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen für eine zeitnahe Betriebsprüfung auswählen (§ 4a Abs. 1 S. 1 BpO). Die Regelung des § 4 Abs. 2 BpO (Grundsatz der Anschlussprüfung) steht der Durchführung einer zeitnahen Betriebsprüfung nicht entgegen (FM Nordrhein-Westfalen 10.9.2012, Beck-Verw 264740).

Die weitere Regelung des § 4a Abs. 2 BpO dient der Sicherstellung der Mitwirkungsrechte des Bundeszentralamtes für Steuern. Danach ist der von der Finanzbehörde ausgewählte Steuerpflichtige dem Bundeszentralamt für Steuern abweichend von der Frist des § 21 Abs. 1 S. 1 BpO unverzüglich zu benennen.

## 2.2 Voraussetzungen für die Nutzung des verkürzten Verfahrens

Damit der gewünschte Beschleunigungseffekt der Prüfungshandlungen sichergestellt werden kann, ist ein erhöhter organisatorischer Aufwand der Beteiligten erforderlich. Diese erhöhten Anforderungen an die Kooperationsbereitschaft der Beteiligten führt in der Praxis dazu, dass die Finanzverwaltung eine zeitnahe Prüfung regelmäßig nur bei sog. steuerloyalen, d.h. kooperationsbereiten Steuerpflichtigen durchführt. Es handelt sich dabei zumeist um Steuerpflichtige, die bei vergangenen Prüfungen aktiv mitgewirkt und ihre steuerlichen Pflichten erfüllt und sich keiner unerwünschten Steuergestaltungen bedient haben.

Den Beteiligten verlangt das verkürzte Verfahren eine gesteigerte Sorgfalt bei der Prüfungsplanung ab. Damit tatsächlich eine Verkürzung der Verfahrensdauer eintreten kann, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- zeitnahe, umfassende Festlegung und Abstimmung von Prüfungsschwerpunkten,
- realistische und sorgfältige zeitliche Planung der Prüfung,
- fristgerechte Übermittlung der prüfungsrelevanten Unterlagen und Informationen durch den Steuerpflichtigen und

- effiziente Zusammenarbeit der Beteiligten während der Prüfungsdurchführung.

Die effiziente Zusammenarbeit zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigem sollte neben der umfassenden Bereitstellung der Daten (mittels eines funktionierenden Datenzugriffs) regelmäßig auch eine auf dem Kooperationsgedanken basierende Zusammenarbeit der Beteiligten durch Einhaltung von Besprechungsterminen und Fristen einschließlich einer zeitnahen Änderung von Steuerbescheiden umfassen. Die von den Beteiligten angestrebten Effizienzvorteile des verkürzten Verfahrens hängen im Wesentlichen davon ab, wie effizient die jeweiligen Arbeitsschritte von Finanzbehörde und Steuerpflichtigen ineinandergreifen. Die Finanzbehörde trifft zur Einhaltung der vorstehenden Voraussetzungen mit den Steuerpflichtigen eine Verfahrensverständigung über die Prüfungsdauer, den Prüfungszeitraum, das Prüfungsfeld und den Umfang des unmittelbaren Datenzugriffs nach § 147 Abs. 5 AO. Weiterhin können die gemeinsame Nutzung von Auswertungsprogrammen oder die Führung gemeinsamer Prüfungsdateien Gegenstand der Verständigung sein.

### Status Quo:

Das der Verkürzung der Außenprüfung dienende, bereits normierte Verfahren der „zeitnahen Betriebsprüfung“ wird in der Praxis wegen hoher Einstiegshürden kaum angewandt.

## 2.3 Dauer von Betriebsprüfungen

Betriebsprüfungen beginnen in Deutschland häufig erst viele Jahre nach Abschluss des Veranlagungszeitraums und dauern nach aktuellen Erkenntnissen im Durchschnitt deutlich länger als ein Jahr. Dadurch kann es vorkommen, dass Unternehmen endgültige Steuerbescheide erst viele Jahre nach dem Veranlagungszeitraum erhalten. Oft wird durch die Veranlagungsstellen der Finanzämter ohne nennenswerte Prüfung erklärungsgemäß und unter Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt. Kurz vor Ablauf der vierjährigen Festsetzungsverjährungsfrist wird dann mit einer steuerlichen Betriebsprüfung begonnen, sodass der zu prüfende Veranlagungszeitraum oft zu Beginn der Außenprüfung bereits fünf Jahre zurück liegt.

Der Beginn einer Außenprüfung hemmt den Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist (§ 171 Abs. 4 S. 1 AO). Entsprechendes gilt, wenn der Prüfungsbeginn auf Antrag des Steuerpflichtigen verschoben wird. In diesen Fällen läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor

- die auf Grund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind oder
- nicht drei Monate nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 S. 3 AO – wenn die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hat – verstrichen sind.

Die Festsetzungsfrist endet jedoch spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat (oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben), die regelmäßig vierjährige Festsetzungsfrist verstrichen ist (§ 171 Abs. 4 S. 3 AO).

## 2.4 Vorteile der zeitnahen Betriebsprüfung

Das höhere Maß an früherer Rechts- und Planungssicherheit, das den ausgewählten Steuerpflichtigen durch die Teilnahme an der zeitnahen Betriebsprüfung gewährt werden könnte, ist als wesentlicher Vorteil für die Steuerpflichtigen anzusehen.

Die zeitnahe Betriebsprüfung kann daneben auch eine frühzeitige Sicherheit der Steuerpflichtigen in Bezug auf ihre Steuerlast herbei-

führen und die Zinslast aus der steuerlichen Vollverzinsung nach § 233a AO bei einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen zulasten des Steuerpflichtigen vermeiden oder minimieren helfen. Die Vollverzinsung (§ 233a AO) führt bei gestreckten Betriebsprüfungen regelmäßig zu einer erheblichen Liquiditätsbelastung mit Nachzahlungszinsen, die zudem nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.

Nicht zu vernachlässigen sind auch mögliche Kosteneinsparungen in der Administration des Steuerpflichtigen, die sich beispielsweise dadurch ergeben können, dass EDV-Systeme, die der Steuerpflichtige mittlerweile nicht mehr nutzt, in betriebsbereiten Zustand gebracht oder supportet werden müssen. Auch sinkt der Bedarf an Beratungskosten, die dadurch entstehen, dass in der Vergangenheit liegende Sachverhalte beispielsweise aufgrund zwischenzeitlichen Personalwechsels oder Outsourcings von Aufgaben auf andere – ggf. im

Ausland ansässige – Serviceeinheiten (Shared Service Center), Umstrukturierungen oder Prozessänderungen aufgearbeitet und / oder rechtlich beurteilt werden müssen.

Auch die Finanzverwaltung profitiert von einer kooperativen, verbesserten Vorbereitung der Prüfung und von kürzeren Prüfungsdauern (beispielsweise durch Steigerung der Anzahl der Prüfungen und Vermeidung von Rechtsbehelfsverfahren).

#### Wesentliche Vorteile auf Seiten des Steuerpflichtigen und ggf. des Finanzamtes:

- Frühzeitige Rechts- und Planungssicherheit
- Frühzeitige Sicherheit über die Steuerlast
- Reduktion der Zinsbelastung bei betriebsprüfungsbedingten Änderungen der festzusetzenden Steuerbeträge
- Kosteneinsparungen

## 2.5 Nachteile der aktuellen zeitnahen Betriebsprüfung

Andererseits kann die Beschleunigung des Verfahrens im Vergleich zu denen eines gestreckten Verfahrens über beispielsweise einen Dreijahreszeitraum zu erhöhten Mitwirkungskosten des zu prüfenden Steuerpflichtigen führen (vgl. FG Köln 7.7.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, Seite 1891).

Da die zeitnahe Betriebsprüfung in der Praxis regelmäßig nur bei Konzern- und Großbetrieben durchgeführt wird, ist der praktische Anwendungsbereich aktuell sehr eingeschränkt. Wünschenswert und möglich wäre es jedoch, für die zeitnahe Betriebsprüfung – neben der Schaffung eines bundeseinheitlichen Standards – ein Antragsverfahren einzuführen und Anträge der Steuerpflichtigen in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzverwaltung zu stellen. Ergänzend sollte zudem das Verfahren besser an die spezifischen Bedürfnisse von kleinen und mittleren Unternehmen angepasst werden, um auch die Akzeptanz bei diesen Unternehmen zu fördern. Dies könnte zu einer Erhöhung der Fallzahlen führen und das Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung stärken.

Eine zeitnahe Betriebsprüfung wird in der Praxis selten durchgeführt, da in § 4 BpO das Prinzip der Anschlussprüfung geregelt ist. Die Einführung einer Möglichkeit, auf Antrag des Steuerpflich-

tigen den vorgegebenen Dreijahreszeitraum zu kürzen, könnte dazu beitragen, dass die zeitnahe Betriebsprüfung öfter genutzt wird.

In der Praxis hindern oftmals tatsächliche Restriktionen die Durchführung einer zeitnahen Betriebsprüfung. Dieses kann zum einen der Größe oder der Komplexität von Konzernstrukturen oder zum anderen der Komplexität des Sachverhaltes geschuldet sein. Mitunter treten im Laufe der Prüfung auch Konfliktsituationen (bspw. bei grundsätzlicher unterschiedlicher Auslegung von wesentlichen Rechtsfragen mit wirtschaftlich erheblicher Bedeutung) auf, die sich im weiteren Verlauf der Prüfung nicht einvernehmlich lösen lassen und damit entweder einen kurzfristigen Abschluss verhindern oder eine Klärung im (außer-) gerichtlichen Verfahren unvermeidbar machen.

Zusätzliche Hinderungsgründe können Differenzen bei der Bestimmung von Prüfungsschwerpunkten, mangelnde Vorbereitung oder fehlendes Management der zeitnahen Betriebsprüfung sein. Werden zu Beginn der Prüfung formale Grundregeln zum Umgang miteinander sowie bei Interessenwiderstreit nicht ausreichend konkret festgelegt oder im Verlaufe der Prüfungshandlungen nicht befolgt, so werden die Bereitschaft des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung oder auf Seiten der Betriebsprüfer die Informationsbereitschaft über den jeweiligen Stand der Sachverhalte und über Rechtsmeinungen im Laufe der Prüfung abnehmen und der geplante effiziente Ablauf verzögert sich.

#### Nachteile:

- Hohe Einstiegshindernisse in der Folge äußerst eingeschränkter Anwendungsbereich in der Praxis
- Auswahlermessungen des Finanzamtes hinsichtlich des Steuerpflichtigen und damit auch der Durchführung der zeitnahen Betriebsprüfung (Fehlen eines Antragsverfahrens)
- Fehlen eines bundeseinheitlichen Standards
- Faktischer Ausschluss von kleinen und mittleren Unternehmen aus dem Anwendungsbereich
- Tatsächliche Durchführungshindernisse oder Restriktionen aufgrund Komplexität des Sachverhaltes, der Konzernstrukturen oder wegen auftretender Konfliktsituationen und Differenzen bei der Bestimmung von Prüfungsschwerpunkten, aufgrund mangelnder Vorbereitung oder fehlenden Managements

## 2.6 Nationale Entwicklungen

Seit Mitte der 90er Jahre wurden von verschiedenen Landesfinanzverwaltungen Modelle für eine zeitnahe Betriebsprüfung vorgestellt. So haben beispielsweise Niedersachsen (sog. Bielefelder Modell“ / später: „Osnabrücker Modell“) und Nordrhein-Westfalen („Nordrhein-westfälisches Modell“) verschiedene Modelle in unterschiedlicher Ausprägung veröffentlicht und in der Prüfungspraxis genutzt. Mit Wirkung

zum 01.01.2021 hat das Ministerium für Finanzen und Europa des Saarlandes das Projekt „zeitnahe Betriebsprüfung bei Großbetrieben und Konzernen“ gestartet. Das Ministerium geht davon aus, dass dieses Verfahren für 10% der Unternehmen zur Anwendung kommen wird. Das Verfahren richtet sich an Großbetriebe, die der Anschlussprüfung unterliegen und soll konzerneinheitlich durchgeführt werden.

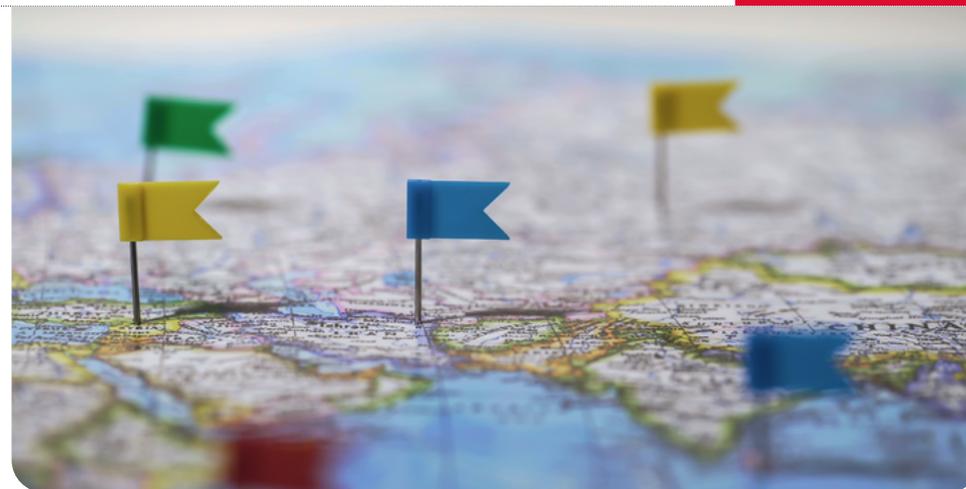
## 2.7 Internationale Entwicklungen

Anlass für weitere Reformbemühungen der deutschen Finanzverwaltung hinsichtlich der steuerlichen Betriebsprüfung sind auch Entwicklungen auf internationaler Ebene. Besonders in den letzten Jahren ist ein internationaler Trend zu verzeichnen, der auf die verstärkte Kooperation von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen durch die Einführung von kooperativen, veranlagungs begleitenden Außenprüfungen setzt. In diesem Zusammenhang lässt sich vermehrt auch ein Trend zur Einführung von kooperativen Betriebsprüfungsmodellen feststellen.

So haben verschiedene Länder Verfahren der begleitenden Kontrolle bzw. des „horizontal monitorings“ eingeführt, beispielhaft sind hier die Niederlande, Österreich und Kroatien oder die Kooperationsmodelle in Italien und auf OECD-Ebene zu nennen.

Diese Modelle basieren auf einer Kooperation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltungen, die die Unternehmen zu weitgehenden Offenlegungspflichten verpflichtet. Diese Kooperation soll geprägt sein von wechselseitigem Vertrauen, Offenheit und Transparenz. Grundlage für die begleitende Kontrolle ist ein etabliertes Tax Compliance Management-System. Im Gegenzug für seine Kooperation erhält der Steuerpflichtige schnelle Rechts- und Planungssicherheit hinsichtlich seines Steueraufkommens und kann somit mögliche hohe Nachzahlungszinsen vermeiden. Steuern werden demnach richtig und rechtzeitig gezahlt, es findet eine begleitende Kontrolle und keine ex post-Überprüfung statt.

Im Rahmen der BEPS-Initiative der OECD-Staaten ist derzeit eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten im Gespräch. Sollte es diesbezüglich zu einer Einigung kommen und sollten sich die im Gespräch befindlichen Vorschläge durchsetzen, bedarf es zur Umsetzung der Neuverteilung ei-



ner verfahrensrechtlich, international abgestimmten Einigung zwischen den besteuerten Staaten, auf welchen Teil des Gruppengewinns der Staat des Absatzmarktes mit seiner Besteuerung zugreifen darf. Die Ansässigkeitsstaaten müssen insoweit die Besteuerung vermeiden.

Hier bietet sich eine internationale begleitende Kontrolle, eine veranlagungsnahe Betriebsprüfung mit internationaler Beteiligung oder ein anderes international abgestimmtes kooperatives Tax Compliance Programm an.

Kernelemente des TAX-Compliance-Ansatzes der OECD sind

- Kooperation und
- Transparenz.

Danach haben die Steuerpflichtigen gegenüber den Finanzbehörden proaktiv und unverzüglich alle Sachverhalte mit hohem steuerlichen Risikopotential offenzulegen. Im Gegenzug verpflichten sich die Finanzbehörden zu einer zeitnahen Beurteilung der offengelegten Sachverhalte. Als Voraussetzung für die effiziente Durchführung sieht die OECD das Vorhandensein eines Tax Control Frameworks (TCF) auf Ebene der Steuerpflichtigen an.

Im Jahr 2018 hat die OECD mit dem „International Compliance Assurance Programme“ (I-CAP) ein Pilotprojekt ins Leben gerufen: Multinationale Unternehmen können sich danach in den Bereichen Verrechnungspreise und Betriebsstätten definition von beteiligten Finanzverwaltungen, die sie überprüfen und bewerten, bestätigen lassen, dass keine schwerwiegenden steuerlichen Risiken bestehen. Am 28.3.2019 kündigte die OECD ein überarbeitetes, zweites ICAP-Pilotprojekt (ICAP 2.0) an, an dem nunmehr – neben 16 weiteren Ländern – auch Deutschland teilnimmt. Der

Schwerpunkt liegt hier zwar noch auf der Herbeiführung internationaler Einigungen auf Verrechnungspreise, Betriebsstätten, Quellensteuern und hybride Strukturen. Gleichwohl lässt sich auch international erkennen, dass elementare Voraussetzung für den Zugang zu solchen kooperativen verkürzten Außenprüfungen und für die zeitnahe Gewährung von Rechtssicherheit die Compliance-Bereitschaft des Steuerpflichtigen, nachgewiesen durch ein Tax CMS, ist.

In Österreich und in den Niederlanden hat ein entsprechender Kulturwandel bereits stattgefunden und Steuerwiderstände verringert. Beide Länder bieten mit der begleitenden Kontrolle bereits eine Alternative zur ex-post-Betriebsprüfung an. Dies kann ein Vorbild für Deutschland sein. Aufgrund der bestehenden international guten Erfahrungen mit kooperativen Modellen der Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung im Rahmen der Verifikation von Erklärungen begrüßen wir die deutschen Reformüberlegungen hin zur veranlagungsnahen Betriebsprüfung sehr. Die deutsche Teilnahme an ICAP 2.0 spiegelt bereits ein erstes Umdenken bei Vertretern der Finanzverwaltung wider.

- Auf internationaler Ebene wird verstärkt auf den Einsatz kooperativer, veranlagungsnaher Außenprüfungen zur Förderung der Transparenz gesetzt.
- Voraussetzung für die Durchführung der kooperativen verkürzten Außenprüfungen ist regelmäßig die Compliancebereitschaft des Steuerpflichtigen, nachgewiesen durch ein Tax CMS.



### 3. QUO VADIS BETRIEBSPRÜFUNG – REFORMVORSCHLÄGE ZUR ZEITGEMÄSSEN AUSGESTALTUNG

In der Praxis besteht – unabhängig von dem Ausgang der Reformbestrebungen – bei jeder Art von Betriebsprüfung grundsätzlich ein „strukturelles Konfliktpotential“. Der Prüfer ist zwar gesetzlich verpflichtet, „zugunsten wie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen“ zu prüfen (§ 199 Abs. 1 AO). In der praktischen Realität werden jedoch üblicherweise Mehr- oder Nullergebnisse erzielt. Mehrergebnisse wird der betroffene Steuerpflichtige versuchen zu ver-

meiden oder zumindest zu minimieren (ggf. im Rahmen eines „Deals“ während der Abschlussbesprechung gemäß § 201 AO). In dieser bereits im Grundsatz konfligierenden Ausgangssituation ist ein kooperatives Betriebsprüfungsmodell nur effizient umsetzbar, wenn sich alle Beteiligten (unter Wahrung ihrer eigenen Aufgaben) dazu verpflichten, einen konsensualen Umgang miteinander zu erreichen.

Die Steuerpflichtigen sollten daher antragsgebundene, gesetzliche Rechtsansprüche auf die nachfolgend erläuterten, veranlagungsnahen Betriebsprüfungsformen erhalten.

Wir schlagen dafür ein zweigeteiltes Modell veranlagungsnaher Betriebsprüfungen vor:

- Veranlagungsnaher Betriebsprüfung zweier Veranlagungszeiträume
- Veranlagungsnaher Betriebsprüfung eines Veranlagungszeitraumes

Steuerpflichtige sollten – unabhängig von Größenkriterien oder grenzüberschreitender Tätigkeit – für eine veranlagungsnahe Betriebsprüfung in Betracht kommen, wenn sie „freiwillig“ eine besondere Transparenz gegenüber den Finanzbehörden walten lassen, d.h. im Hinblick auf eine Mitwirkung bei den Prüfungshandlungen intrinsisch motiviert sind.

Dazu gehören Steuerpflichtige, die steuerliche Compliance nachweislich und umfänglich in ihrem Unternehmen beachten umgesetzt haben: Organisiert sich ein Unternehmen in einer Weise, dass es auf freiwilliger Basis angemessene und wirksame Kontrollen zur vollständigen und zeitgerechten Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten ein- und durchführt, sollte die Finanzverwaltung dies mit einer positiven Grundhaltung diesem Unternehmen gegenüber „honorieren“.

Die veranlagungsnahe Betriebsprüfung sollte konzerneinheitlich durchgeführt werden. Antragsberechtigt für die Unternehmensgruppe sollte der führende Steuerpflichtige mit Sitz oder Wohnsitz im Inland für die verbundenen Unternehmen sein. Verbundene Unternehmen in diesem Sinne liegen vor, wenn zwischen den Gesellschaften eine direkte oder indirekte Beteiligung am Kapital und an den Stimmrechten von mindestens 50% besteht. Sind die Gesellschaften organschaftlich verbunden, muss der Antrag alle Gesellschaften des Organkreises umfassen.

In Abhängigkeit vom Grad der freiwilligen Transparenzbemühungen regen wir an, Steuerpflichtigen durch endgültige Veranlagungen Rechtsicherheit

- in Bezug auf zwei zu prüfende Veranlagungszeiträume bis spätestens zum Ablauf des übernächsten Kalenderjahres nach Ablauf des letzten der beiden zu prüfenden Veranlagungszeiträume zu gewähren oder

- in Bezug auf einen zu prüfenden Veranlagungszeitraum innerhalb eines Jahres nach Erlass der ersten Bescheide zu gewähren.

Mit Blick auf die steuerliche Compliance des Unternehmens sollte erwogen werden, die Anforderungen des *IDW Praxishinweis 1/2016* zur Ausgestaltung und Prüfung von Tax Compliance Management Systemen gemäß *IDW PS 980* anzulegen. Solche Tax CMS sind bei angemessener Ausgestaltung und wirksamer Anwendung nicht nur in der Lage, ein Indiz dafür darzustellen, dass bei Fehlern in den Steuerklärungen kein Eventualvorsatz, keine Fahrlässigkeit oder Leichtfertigkeit vorgelegen hat. Vielmehr kann ein solches geprüftes Tax CMS, das der Finanzverwaltung zur Kenntnis gebracht wird, nach Würdigung durch Amtsträger eine erneute Prüfung der vom Tax CMS behandelten Einzelsachverhalte durch die Finanzverwaltung entbehrlich machen.



## 4. RECHTSANSPRUCH AUF EINE VERANLAGUNGSNAHE BETRIEBSPRÜFUNG ZWEIER VERANLAGUNGSZEITRÄUME

Für die veranlagungsnahe Betriebsprüfung zweier Veranlagungszeiträume ergibt sich folgender zeitlicher Ablauf:



## 4.1 Zugangsvoraussetzungen

Für die veranlagungsnahe Betriebsprüfung zweier Veranlagungszeiträume sollten die folgenden Voraussetzungen vorgesehen sein:

- Frühzeitige Abgabe der Steuererklärungen
- Steuerloyalität
- Überlassung der relevanten Daten (Z3 Datenzugriff)
- Bestehen eines TAX CMS
- Ordnungsgemäßer Antrag auf Teilnahme an der veranlagungsnahe Betriebsprüfung zweier Veranlagungszeiträume

### Frühzeitige Abgabe der Steuererklärungen

Die folgenden Steuererklärungen werden durch den Steuerpflichtigen bis spätestens zum 30.09. des Folgejahres abgegeben:

- Ertragsteuererklärungen,
- Feststellungserklärungen und
- Umsatzsteuerjahresanmeldung.

Bis zu diesem Zeitpunkt erfolgt auch die elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen gem. § 5b EStG.

### Steuerloyalität

In den letzten fünf Kalenderjahren vor dem Jahr der Abgabe der oben aufgeführten Steuererklärungen hat der Steuerpflichtige

- keine steuerstraf- oder steuerordnungswidrigkeitsrechtlich relevante Verfehlung begangen und
- fällige Steuerzahlungen nicht verspätet geleistet (die Nutzung der dreitägigen Zahlungsschonfrist gem. § 240 Abs. 3 AO gilt nicht als Säumnis in diesem Sinne).

### Freiwillige Bereitstellung der Z3-Daten zusätzlich zur Steuererklärung und zur E-Bilanz

Der Steuerpflichtige überlässt dem für die Prüfung zuständigen Finanzamt im Rahmen eines rechtlich geschützten und an § 147 Abs. 6 AO orientierten Verfahrens bis spätestens zum 30.09. des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahres die für die Außenprüfung relevanten steuerlichen Daten sowie die für die Auswertung notwendigen Informationen (wie beispielsweise Informationen über die Datenstruktur, Verknüpfungen und Datenfelder) auf einem maschinell verwertbaren Datenträger (sog. Z3-Datenzugriff).

### Dokumentation eines wirksamen Tax CMS

Der Steuerpflichtige verfügt über ein wirksames (und mithin auch angemessenes) innerbetriebliches Kontrollsystem Steuern (Tax CMS). Er reicht die Tax CMS-Beschreibung und die Kontrolldokumentation für den Veranlagungszeitraum bis spätestens zum 30.09. des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahres beim zuständigen Finanzamt ein.

### Antragsbindung

Der Steuerpflichtige hat bis zum 30.09. des Kalenderjahres nach Ablauf des ersten Veranlagungszeitraums (von den zwei aufeinanderfolgenden Prüfungszeiträumen) beim zuständigen Finanzamt einen schriftlichen Antrag auf Teilnahme an der veranlagungsnahe Betriebsprüfung zweier Veranlagungszeiträume für diese Zeiträume gestellt.

## 4.2 Prozessualer Ablauf der vorgeschlagenen veranlagungsnahe Betriebsprüfung

### Es ergibt sich folgender, prozessualer Ablauf:

- Der Steuerpflichtige reicht bis zum 30.09. des VZ 2, die unter 4.1. aufgeführten Informationen und Erklärungen für VZ 1 bei der zuständigen Finanzbehörde ein und stellt den Antrag auf veranlagungsnahe Betriebsprüfung zweier (aufeinanderfolgender) Veranlagungszeiträume (VZ 1 und VZ 2).
- Die zuständige Finanzbehörde veranlagt die eingereichten Steuererklärungen für VZ 1 innerhalb eines Monats (bis zum 31.10. des VZ 2) und erlässt Steuerbescheide, die unter einer Nebenbestimmung stehen. Ein – ggf. neu zu schaffender – Vorläufigkeitsvermerk könnte mit der Teilnahme am Antragsverfahren der zweijährigen veranlagungsnahe Betriebsprüfung begründet werden.
- Die zuständige Finanzbehörde wertet die erhaltenen Daten maschinell aus, legt Prüfungsfelder fest und trifft hinsichtlich der Prüfungsdurchführung eine Verfahrensverständigung (im Sinne eines öffentlich-rechtlichen Vertrages, soweit keine eigenständige verfahrens-

rechtliche Kodifizierung erfolgt) mit dem Steuerpflichtigen, in der auch die jeweiligen Konsequenzen bei Verstößen der Verfahrensbeteiligten geregelt sind.

- Der Steuerpflichtige sollte sich verpflichten, Prüfungsanfragen innerhalb von vier Wochen nach Zugang schriftlich oder in Textform zu beantworten.

- Die Steuerbehörde sollte sich verpflichten, die Prüfungshandlungen binnen eines Jahres nach Eingang der Steuererklärungen des letzten zu prüfenden Veranlagungszeitraums (VZ 2) abzuschließen.

• Die Finanzbehörde entscheidet auf der Grundlage des Ergebnisses der Datenanalyse sehr frühzeitig – spätestens innerhalb von vier Monaten nach Erfüllung der Zugangsvoraussetzung und Antragstellung (letztes Ereignis relevant) – ob Prüfungen an Amtsstelle für den jeweiligen Veranlagungszeitraum hinreichend sind.

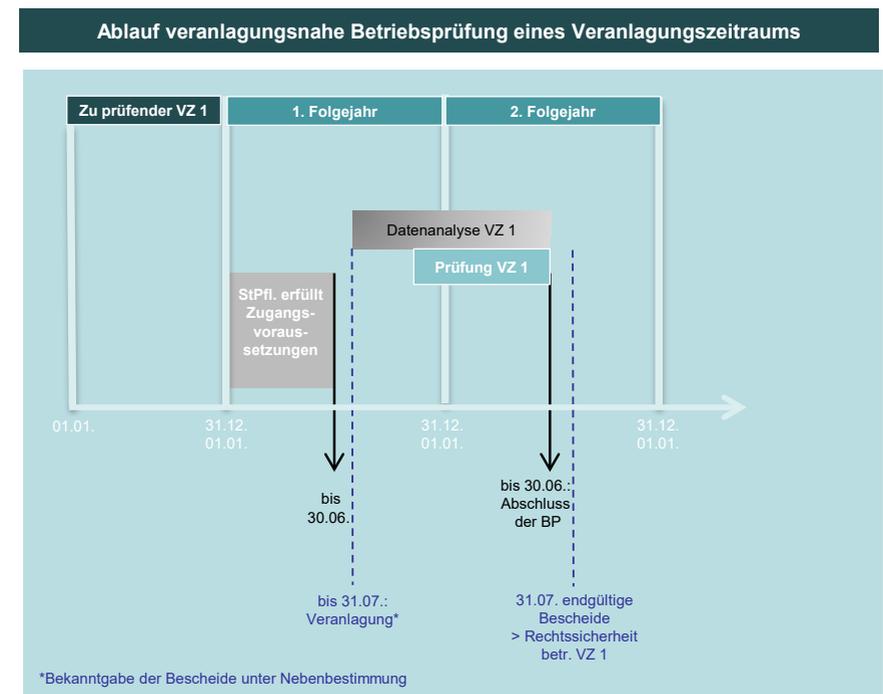
<sup>1</sup> Die nachfolgenden Angaben verstehen sich unter der Annahme der maximalen Fristnutzung. Verspätungen gehen zu Lasten der Partei, in deren Verantwortungsbereich die Verzögerung fällt und verlängern die jeweilige Frist.

- Sind Prüfungen an Amtsstelle nicht ausreichend, sollte dies durch Erlass einer Prüfungsanordnung mitgeteilt werden. Die Betriebsprüfung kann für den VZ 1 ggf. nach erfolgter Auswertung der Daten angeordnet werden, wenn eine erhebliche Prüfungstätigkeit für den VZ 1 zu erwarten ist.
- Im Regelfall ist davon auszugehen, dass sich Synergien insbesondere bei anschlussgeprüften Steuerpflichtigen ergeben, wenn während der Betriebsprüfung für den VZ 1 parallel Gespräche über die wesentlichen steuerrelevanten Ereignisse des VZ 2 geführt werden. Auf diese Weise ist die Finanzverwaltung sehr zeitnah über aktuelle Sachverhalte informiert und kann während der Prüfung für den VZ 1 bereits die Prüfungsplanung für den VZ 2 in Kooperation mit dem Steuerpflichtigen vornehmen.
- Der Steuerpflichtige reicht bis zum 30.09. des 1. Folgejahres bei der zuständigen Finanzbehörde die unter 4.1. aufgeführten Informationen und Steuererklärungen für VZ 2 ein.
- Die Finanzbehörde veranlagt die Steuererklärungen des VZ 2 binnen eines Monats nach Eingang und erlässt unter einer Nebenbestimmung stehende Steuerbescheide (31.10. des 1. Folgejahrs).
- Die zuständige Finanzbehörde wertet die erhaltenen Daten für den VZ 2 maschinell aus und erlässt gegebenenfalls eine Prüfungsanordnung. Durch die im Rahmen der Prüfung des VZ 1 vorweggenommene Prüfungsplanung verkürzt sich die Prüfungszeit für VZ 2. Dies gibt der Betriebsprüfung die Möglichkeit, in Kooperation mit dem Steuerpflichtigen Dokumentationsanforderungen im laufenden Prozess zu kommunizieren, sodass der Steuerpflichtige Betriebsprüfungs-Anfragen in der Prüfung des VZ 2 frühzeitig vorbereiten und zeitnah erfüllen kann. Zudem können erforderliche Prozessanpassungen im Rahmen des Tax CMS laufend kooperativ erörtert werden, sodass über die Prüfung durch einen sachverständigen Dritten hinausgehende Intensivprüfungen in den betreffenden Prüfungsfeldern entfallen können.
- Nach Ablauf der jeweiligen Überprüfungsfrist sollten – in beiden Fällen – innerhalb von einem Monat endgültige Steuerbescheide oder eine Mitteilung über die ergebnislose Prüfung nach § 202 Abs. 3 AO ergehen. Die Nebenbestimmungen sind aufzuheben.



## 5. RECHTSANSPRUCH AUF EINE VERANLAGUNGSNAHE BETRIEBSPRÜFUNG EINES VERANLAGUNGSZEITRAUMS

Für die veranlagungsnahe Betriebsprüfung eines Veranlagungszeitraumes ergibt sich folgender zeitlicher Ablauf:



## 5.1 Zugangsvoraussetzungen

**Für die veranlagungsnahe Betriebsprüfung eines Veranlagungszeitraumes sollten die folgenden Voraussetzungen vorgesehen sein:**

- Frühzeitige Abgabe der Steuererklärungen
- Steuerloyalität
- Überlassung der relevanten Daten (Z3 Datenzugriff)
- Dokumentation des Bestehens eines TAX CMS
- Ordnungsgemäßer Antrag auf Teilnahme an der veranlagungsnahe Betriebsprüfung eines Veranlagungszeitraumes.
- Zusätzlich zu der Dokumentation eines Tax CMS legt der Steuerpflichtige der zuständigen Finanzbehörde eine Bescheinigung eines sachverständigen Dritten über die Prüfung des innerbetrieblichen Kontrollsystems Steuern (Tax CMS) vor.
- Bei der erstmaligen Antragstellung muss die Bescheinigung für den Zeitraum ab der Einrichtung des Tax CMS gültig sein. Bei Folgeanträgen ist die Bescheinigung alle drei Jahre vorzulegen. Es ist – auch bei wesentlichen Änderungen in der Zwischenzeit – nicht erforderlich, eine Prüfung durch einen Sachverständigen vornehmen zu lassen, wenn der Steuerpflichtige das Kontrollsystem an die neuen Umstände angepasst hat und die nächste turnusmäßige Bescheinigung über die Prüfung dies bestätigt. Dies beurteilt der Amtsträger bei Eingang der Kontrolldokumentation.

## 5.2 Prozessualer Ablauf der vorgeschlagenen veranlagungsnahe Betriebsprüfung

**Es ergibt sich folgender, prozessualer Ablauf<sup>2</sup>:**

- Der Steuerpflichtige erfüllt die Zugangsvoraussetzungen bis spätestens zum 30.06. des auf den Veranlagungszeitraum folgenden Jahres. Bis spätestens zu diesem Zeitpunkt wird auch die einjährige veranlagungsnahe Betriebsprüfung beantragt.
- Die zuständige Finanzbehörde erlässt binnen eines Monats nach Eingang der Steuererklärungen und der übrigen Daten maschinell Steuerbescheide, die unter einer Nebenbestimmung stehen (Erlass am 31.07. des 1. Folgejahres). Ein – ggf. neu zu schaffender – Vorläufigkeitsvermerk könnte mit der Teilnahme am Antragsverfahren der einjährigen veranlagungsnahe Betriebsprüfung begründet werden.
- Die zuständige Finanzbehörde wertet die erhaltenen Daten maschinell aus, legt Prüfungsfelder fest und trifft hinsichtlich der Prüfungsdurchführung eine Verfahrensverständigung (im Sinne eines öffentlich-rechtlichen Vertrages, soweit keine eigenständige verfahrensrechtliche Kodifizierung erfolgt) mit dem Steuerpflichtigen, in der auch die jeweiligen Konsequenzen bei Verstößen der Verfahrensbeteiligten geregelt sind.

- Der Steuerpflichtige sollte sich verpflichten, Prüfungsanfragen innerhalb von vier Wochen nach Zugang schriftlich oder in Textform zu beantworten.

- Die Steuerbehörde sollte sich verpflichten, die Prüfungshandlungen binnen eines Jahres nach Eingang der Steuererklärungen abzuschließen.

- Die Finanzbehörde entscheidet auf der Grundlage des Ergebnisses der Datenanalyse sehr frühzeitig – spätestens innerhalb von vier Monaten nach Erfüllung der Zugangsvoraussetzung und Antragstellung (letztes Ereignis relevant) – ob Prüfungen an Amtsstelle für den jeweiligen Veranlagungszeitraum hinreichend sind.
- Sind Prüfungen an Amtsstelle nicht ausreichend, ist eine Prüfungsanordnung zu erlassen.
- Nach Ablauf der jeweiligen Überprüfungsfrist sollten innerhalb von einem Monat endgültige Steuerbescheide ergehen, die nicht mehr unter einer Nebenbedingung wegen einer

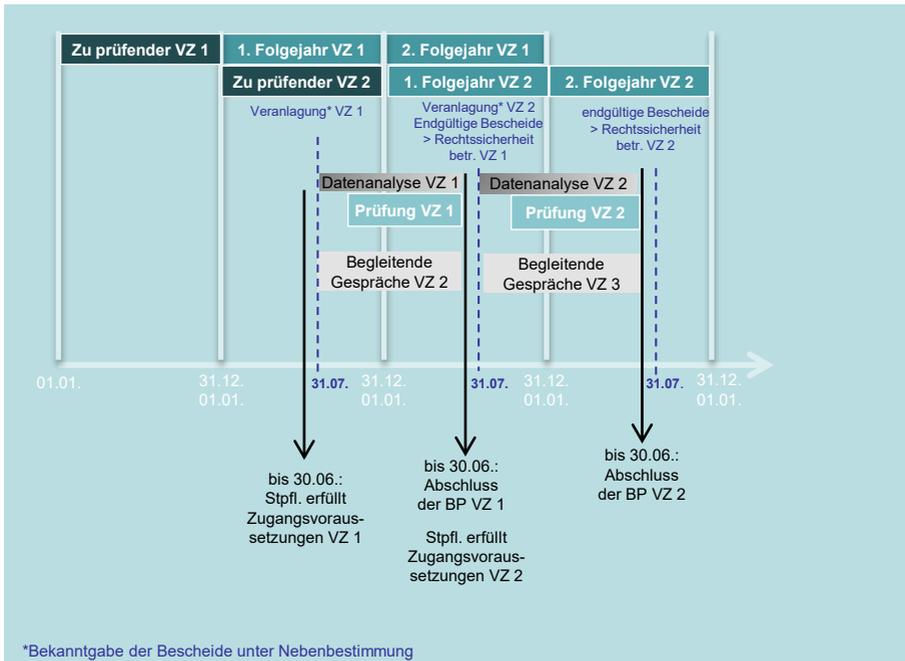
einjährigen veranlagungsnahe Betriebsprüfung stehen und insoweit Rechtssicherheit herstellen.

Stellt der Steuerpflichtige einen Antrag auf veranlagungsnahe Betriebsprüfung eines Veranlagungszeitraums auch für den folgenden Veranlagungszeitraum, sollten zwischen der zuständigen Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen während der Prüfung des ersten Veranlagungszeitraumes begleitende Gespräche zur effizienten Vorbereitung der Prüfung für den zweiten Veranlagungszeitraum stattfinden (sog. rollierende veranlagungsnahe Betriebsprüfung eines Veranlagungszeitraumes).

In diesen Gesprächen sollte der Steuerpflichtige den Amtsträgern bereits Informationen über steuerlich relevante oder für den zweiten Veranlagungszeitraum geplante Änderungen aus wirtschaftlicher oder gesellschaftsrechtlicher Sicht geben. Zu diesen Änderungen gehören beispielsweise Gesellschafterwechsel, Umstrukturierungen, Umstellungen der Geschäftsmodelle oder die Erschließung neuer Geschäftsfelder.

<sup>2</sup> Die nachfolgenden Angaben verstehen sich unter der Annahme der maximalen Fristnutzung. Verspätungen gehen zu Lasten der Partei, in deren Verantwortungsbereich die Verzögerung fällt und verlängern die jeweilige Frist.

## Übersicht rollierende veranlagungsnahe Betriebsprüfung eines Veranlagungszeitraums



## 6. WEITERE MASSNAHMEN ZUR ZEITNÄHEREN GEWÄHRUNG VON RECHTSSICHERHEIT

### 6.1 Verfahrensrechtliche Reformmaßnahmen

Nachfolgende Reformmaßnahmen können (ggf. kurzfristiger) dazu dienen, schneller Rechtssicherheit bei Außenprüfungen zu erlangen.

- **Bildung von Prüfungsschwerpunkten (§ 7 BpO):**

Die Prüfungsdauer könnte durch eine im Vorfeld stattfindende Fokussierung auf wesentliche Sachverhalte durch die kooperative Bestimmung von Prüfungsschwerpunkten verkürzt werden. Diese Maßnahme ermöglicht es dem Steuerpflichtigen und dem Prüfer sich auf die Prüfung effizient vorzubereiten. Die Verwaltungsanweisung (§ 7 BpO; sog. Wesentlichkeitsgebot) impliziert diese Möglichkeit, da dort geregelt ist, dass die Außenprüfung auf das Wesentliche zu beschränken ist und sich dabei auf solche Sachverhalte zu erstrecken hat, die zu endgültigen Steuerausfällen, Steuererstattungen, -vergütungen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können.

- **Reform der Verbindlichen Zusage (§ 204 AO)**

In der Regelung der Verbindlichen Zusage sollte sich der kooperative Aspekt einer Außenprüfung besser widerspiegeln. Zudem sollte die Regelung zur effizienteren Nutzung des Instruments in der Praxis reformiert werden. Dafür sollten zumindest Fristen (sowohl für die Antragstellung als auch für die Antragserteilung) in das Gesetz aufgenommen werden.

- **Reform der Selbstanzeige (§ 371 AO)**

Eine Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung (§ 371 AO) sollte bei einer veranlagungsnahen Prüfung auch dann straffrei möglich sein, wenn der Steuerpflichtige im Zuge der Vorbereitung der Selbstauskunft Fehler aufgrund des Tax CMS erkennt (und diese berichtet). Die Ausschlussgründe in § 371 Abs. 2 AO sollten entsprechend angepasst werden.

## 6.2 Verbesserung der Prüfungsorganisation und der Prüfungsprozesse

Die nachfolgend aufgeführten Maßnahmen können ebenfalls zu einer Verbesserung der Prüfungsorganisation und der Durchführung der Prüfungsprozesse beitragen und somit helfen, die Prüfungsdauern zu verkürzen.

- **Änderung des Auswahlmechanismus für prüfungsrelevante Steuerpflichtige**

Die Finanzverwaltung sollte prüfungsrelevante Steuerpflichtige nach risikoorientierten Kriterien unter Einbeziehung der Informationen aus den E-Bilanzdatensätzen und der eingereichten Steuererklärungen auswählen. In der Folge könnte sich die Anzahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen reduzieren.

- **Antragsgebundene Durchführung von Schwerpunktprüfungen**

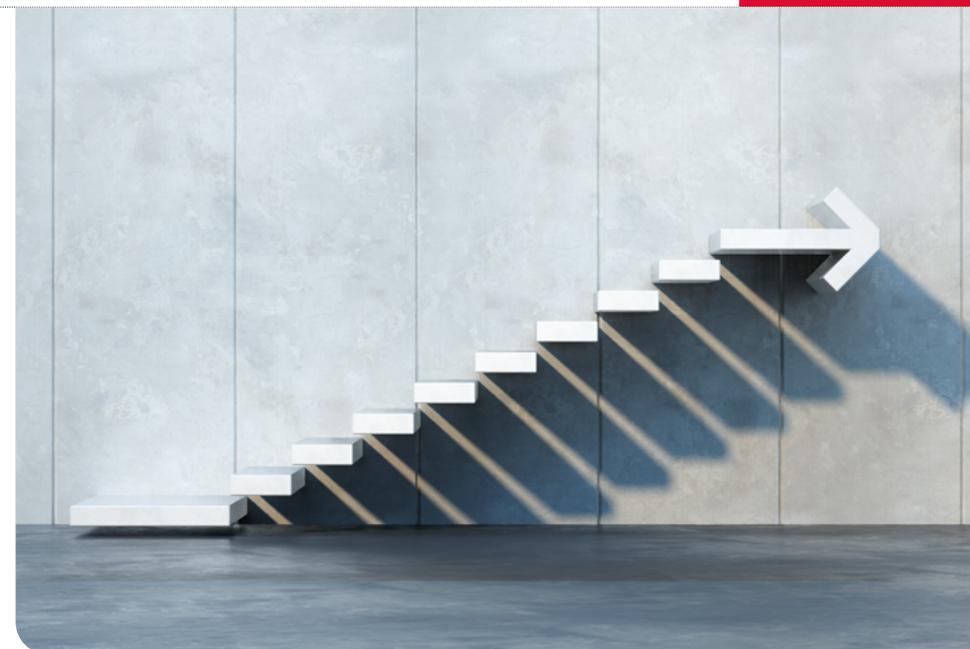
Steuerpflichtigen sollte zur Erlangung frühzeitiger Rechtssicherheit eine Antragsbefugnis zur Durchführung einer Schwerpunktprüfung in Fällen mit besonderer steuerlicher Relevanz (beispielsweise bei Umstrukturierungen, Betriebsaufgaben oder Änderungen

der Beteiligungsverhältnisse) zuerkannt werden. Die Entscheidung über den Antrag sollte in das pflichtgemäße Ermessen der zuständigen Finanzbehörde gestellt werden.

- **Verstärkte Nutzung von Joint Audits mit EU-Mitgliedstaaten**

Durch Joint Audits können internationale Besteuerungskonflikte und aufwendige Verständigungsverfahren im Vorfeld effizient vermieden werden. Daher sollte mit allen EU-Mitgliedstaaten ein gegenseitiges aktives Prüfungsrecht vereinbart und dieses Instrument verstärkt genutzt werden.

Die Prüfung des Bundeszentralamts für Steuern über die rechtliche Zulässigkeit der eingehenden und ausgehenden Prüfungsvorschläge sollte unseres Erachtens nicht mehr als einen Monat nach Eingang erfordern und der Steuerpflichtige über die Entscheidung informiert werden.



- **Verbesserte Nachbereitung der Prüfungshandlungen zur Vermeidung von anschließenden Rechtsbehelfsverfahren**

Durch den verstärkten Einsatz von automatisierten, IT-gestützten Prüfungsverfahren sind aufgefundene Ergebnisse oftmals erläuterungsbedürftig. Diese Erläuterung sollte bestenfalls bereits vor der Schlussbesprechung erfolgen und dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werden, die (maschinell generierten) Prüfungsergebnisse zu widerlegen.

Sachverhaltsfeststellungen, die entscheidungserheblich für die steuerliche Streitfrage sind, sollten bereits im Rahmen der Betriebsprüfung umfassend und konsensual dokumentiert werden. Dem Steuerpflichtigen sollte dann vor Ergehen entsprechender Steuerbescheide noch die Möglichkeit gegeben werden, alternative Sachverhaltsdarstel-

lungen, bzw. Ergänzungen oder Korrekturen vorzutragen. Für Fälle, in denen möglicherweise ein Kompromiss zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung (bspw. im Rahmen der Transferpreisbestimmung) denkbar ist, sollte die Möglichkeit eines Vorab-Mediationsverfahrens entsprechend der finanzgerichtlichen Vorgaben eingeführt werden. Die streitigen Sachverhalte müssen aber für ein solches, nicht öffentliches gerichtliches Mediationsverfahren geeignet sein.

- **Zeitnahe Übermittlung der Schlussberichte**

Konzernbetriebsprüfer sollten zugunsten einer zeitnahen Auswertung und Erfassung der Ergebnisse einer Betriebsprüfung verpflichtet werden, die Berichte nach der Schlussbesprechung zeitnah zu übermitteln.



**Dieses Positionspapier wurde vom Steuerfachausschuss des IDW erarbeitet.**

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Sie können diese direkt an das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320580, 40420 Düsseldorf, oder an [maren.granzow@idw.de](mailto:maren.granzow@idw.de) senden.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2021.

Bildrechte: Seiten 3, 5, 6, 25, 28: NikWB@adobestock.com, Seiten 15, 17, 21: kornkun@adobestock.com, Seite 3: amnaj@adobestock.com, Seite 5: Stockfotos-MG@adobestock.com, Seite 6: metamorworks@adobestock.com, Seite 13: motortion@adobestock.com, Seite 15: tuyopon@adobestock.com, Seite 25: ARMMYPICCA@adobestock.com, Seite 27: auris@adobestock.com, Seite 28: Monster Ztudio@adobestock.com

**INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND E.V.**  
WIRTSCHAFTSPRÜFERHAUS

---

Tersteegenstr. 14  
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0  
Telefax: +49 (0) 211/4561097

Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

E-Mail: [info@idw.de](mailto:info@idw.de)  
Web: [www.idw.de](http://www.idw.de)

