

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

**Frau RDin Nadine Danewitz**  
**Leiterin Referat IV A 4**  
**Bundesministerium der Finanzen**  
**Wilhelmstr. 97**  
**10117 Berlin**

per E-Mail: IVA4@bmf.bund.de

14. August 2019

**Arbeitsgruppe „Fortentwicklung der Außenprüfung“**  
**Ihr Schreiben vom 27. Juni 2019**

Sehr geehrte Frau Danewitz,

für die Möglichkeit, zu der länderoffenen Arbeitsgruppe „Fortentwicklung der Außenprüfung“ Ihres Hauses einen Beitrag leisten zu können, bedanken wir uns ausdrücklich. Wir begrüßen sehr, dass sich das Bundesfinanzministerium zusammen mit den Ländern und dem Bundeszentralamt für Steuern der Thematik einer Fortentwicklung und Beschleunigung der steuerlichen Betriebsprüfungen annimmt. Aus zahlreichen Rückmeldungen vieler Unternehmen aus unterschiedlichen Branchen und von unterschiedlicher Größe entnehmen wir, dass diese Thematik für die betriebliche Praxis von großer Bedeutung ist. Wir wissen es daher sehr zu schätzen, dass Sie die Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft frühzeitig in die Erarbeitung von Reformvorschlägen einbeziehen.

## **I. Status quo der steuerlichen Betriebsprüfungen aus betrieblicher Perspektive**

Steuerliche Betriebsprüfungen dauern in Deutschland nach wie vor zu lange, verursachen für Unternehmen wie Finanzverwaltung unnötigen Aufwand und binden erhebliche finanzielle und personelle Kapazitäten. Unternehmen unterschiedlicher Größe sind von langen Betriebsprüfungsdauern betroffen, die insbesondere bei größeren Unternehmen oder Unternehmen mit internationalen Prüfungssachverhalten teilweise sogar zehn Jahre und länger betragen können. Diese langen Prüfungsdauern ziehen eine Vielzahl von rechtlichen und praktischen Problemen nach sich.

Von zentraler Bedeutung ist die fehlende Rechtssicherheit der Unternehmen aufgrund der langen Zeitspanne bis zum Erhalt eines bestandskräftigen Steuerbescheids. Eine nicht abgeschlossene „Steuervergangenheit“ birgt dabei auch erhebliche Unsicherheiten für zukünftige Unternehmensentscheidungen. Ein zu langer Zeitraum zwischen der Verwirklichung eines steuerlichen Sachverhalts und dessen Überprüfung durch die Finanzverwaltung verstärkt zudem alltägliche Probleme: So sind zwischenzeitliche Personalveränderungen in den Steuer- und Fachabteilungen der Unternehmen oftmals unvermeidlich. Die Überprüfung lange zurückliegender Zeiträume wird dadurch zusätzlich erschwert, da die Wissensträger nicht mehr zur Verfügung stehen. Dieses Problem stellt sich auch bei zwischenzeitlichen Veränderungen im Unternehmen- bzw. Konzernaufbau und bei damit verbundenen Änderungen der administrativen Zuständigkeiten und Abläufe (z. B. Zentralisierung von Tätigkeiten in Service Center). Schließlich übernehmen bisherige Mitarbeiter oftmals andere Aufgaben, und Abläufe verändern sich zwischenzeitlich so, dass eine Rekonstruktion von Abläufen und Vorgängen aus der Vergangenheit, die ggf. für das Sachverhaltsverständnis wichtig sind, nicht mehr erfolgen kann. Als weitere Probleme kommen die im Zeitablauf steigenden Archivierungskosten für relevante Unterlagen und die kostspielige Aufrechterhaltung der maschinellen Auswertbarkeit der Daten hinzu.

Außerdem beklagen zahlreiche Unternehmen die hohe Zinsbelastung beim Eintreten einer Steuernachzahlung (§ 233a AO) als Folgeproblem zu langer Prüfungsdauern, insbesondere wegen des hohen Zinssatzes von einem halben Prozent pro Monat und wegen der Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen als Betriebsausgabe.

Im internationalen Vergleich wird der zeitliche Abstand zwischen der Betriebsprüfung und dem zu prüfenden Zeitraum von vielen Unternehmen inzwischen als Wettbewerbsnachteil wahrgenommen. Dies gilt vor allem gegenüber Ländern wie Österreich und den Niederlanden, die mit Modellen einer kontinuierlichen, zeitnahen Prüfung („begleitende Kontrolle“ bzw. „horizontal monitoring“) eine Alternative zur nachgelagerten steuerlichen Betriebsprüfung anbieten.

In Deutschland existiert dagegen seit dem Jahr 2012 lediglich eine in das Ermessen der Finanzverwaltung gestellte „zeitnahe Betriebsprüfung“, die in § 4a BpO geregelt ist. Eine Betriebsprüfung ist demnach zeitnah, „wenn der Prüfungszeitraum einen oder mehrere gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume umfasst“ (§ 4a Abs. 1 Satz 2 BpO). Die „zeitnahe Betriebsprüfung“ ist zwar grundsätzlich ein richtiger Schritt, um den Aufwand der Prüfungen zu reduzieren. Fast acht Jahre nach ihrer Einführung zeigt sich aber, dass die „zeitnahe Betriebsprüfung“ leider noch immer nicht bundesweit zur Anwendung kommt. Als häufige Gründe dafür werden von Unternehmen personelle Engpässe und eine fehlende Bereitschaft der Finanzverwaltung genannt.

## **II. Verbesserungsvorschläge für eine schnelle und effiziente Betriebsprüfung**

Um die steuerlichen Betriebsprüfungen weiterzuentwickeln und im Interesse von Finanzverwaltung und Unternehmen zu beschleunigen, sollten unterschiedliche Reformmaßnahmen umgesetzt werden. Dazu zählen organisatorische Prozessoptimierungen ebenso wie verfahrensrechtliche Anpassungen. Wir schlagen dazu folgende konkrete Punkte vor:

### **Verkürzung der Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 Satz 2 und 3 AO)**

Von entscheidender Bedeutung für die Frage, wann Unternehmen Rechtssicherheit hinsichtlich steuerlicher Sachverhalte erhalten, ist die Begrenzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO. Diese bestimmt, dass die Festsetzungsfrist spätestens endet, wenn seit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat (oder, wenn die Schlussbesprechung unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben), die Festsetzungsfristen des § 169 Abs. 2 AO (vier Jahre bei allen Besitz- und Verkehrssteuern) verstrichen sind. Wenn gleich mit dieser Regelung – wie vom Gesetzgeber gewollt – eine Begrenzung der Dauer der Ablaufhemmung erreicht wird, ist die betriebliche Praxis noch immer mit langen Zeiträumen bis zum Erhalt eines bestandskräftigen Steuerbescheids konfrontiert. Eine schnellere Erlangung von Rechtssicherheit kann durch eine Verkürzung der Frist des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO erreicht werden. Denkbar ist auch, den Beginn der Ablaufhemmung anstatt an das Kalenderjahr der Schlussbesprechung an das Kalenderjahr der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zu knüpfen, um zusätzlich von vornherein Klarheit über die Dauer der Prüfung zu schaffen.

Außerdem sollte die Rückausnahme von der Ablaufhemmung bei Prüfungsunterbrechungen in § 171 Abs. 4 Satz 2 AO sachgerecht ausgeweitet werden. Nach § 171 Abs. 4 Satz 2 AO wird der Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist nicht gehemmt, wenn die Außenprüfung unmittelbar nach Beginn der Außenprüfung für mehr als sechs Monate unterbrochen wird und dies von der Finanzverwaltung zu vertreten ist. Dass die Ablaufhemmung nur dann eintritt, wenn die Prüfung unmittelbar nach Beginn der Prüfung unterbrochen wird, führt zu dem nicht nachvoll-

ziehbaren Ergebnis, dass spätere Prüfungsunterbrechungen unschädlich sind und zwar auch dann, wenn die Unterbrechung mehrere Jahre dauert. Zur Vermeidung derart widersprüchlicher Ergebnisse sollte die Rückausnahme von der Ablaufhemmung sachgerecht ausgedehnt werden. Bereits von der Finanzverwaltung zu vertretende Unterbrechungen ab drei Monate sollten der Ablaufhemmung entgegenstehen. Ferner sollte dies unabhängig davon gelten, mit welchem zeitlichen Abstand zum Beginn der Außenprüfung die Prüfung unterbrochen wird.

### **Verkürzung der Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO)**

Die Verkürzung der Ablaufhemmung sollte mit einer Verkürzung der Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO verbunden werden. Eine Verkürzung von vier auf zwei Jahre hätte zur Folge, dass das erste Jahr eines dreijährigen Prüfungszeitraumes mit Ablauf des dritten Folgejahres verjährt. Die Betriebsprüfung müsste folglich spätestens ein Jahr nach Ablauf des dreijährigen Prüfungszeitraumes begonnen werden. In diesem Fall ist es erforderlich, dass die Betriebsprüfung beginnen kann, ohne dass der Steuerbescheid vorliegt.

### **Beispiel:**

Der dreijährige Prüfungszeitraum umfasst die Jahre 2014, 2015 und 2016. Ein Unternehmen gibt die Steuererklärung für das Jahr 2014 im Jahr 2015 ab. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs in dem die Steuererklärung eingereicht wird (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Somit beginnt die Festsetzungsfrist für 2014 mit Ablauf des Jahres 2015. Die vorgeschlagene, verkürzte Festsetzungsfrist (von zwei Jahren) endet mit Ablauf des Jahres 2017. Somit verjährt das erste Jahr (2014) des dreijährigen Prüfzeitraums mit Ablauf des dritten Folgejahres (2017). Die Betriebsprüfung müsste spätestens ein Jahr nach Ablauf des dreijährigen Prüfungszeitraums (im Jahr 2017) begonnen werden.

### **Bildung von Prüfungsschwerpunkten (Konkretisierung § 7 BpO)**

Ein weiterer Anknüpfungspunkt für schnelle und effiziente Betriebsprüfungen ist die Fokussierung auf wesentliche Sachverhalte und die Bildung von Prüfungsschwerpunkten. Die Schwerpunkte sollten in einem gemeinsamen Auftaktgespräch festgelegt werden. Dann könnten die zu prüfenden Unterlagen vorbereitet werden, was sowohl dem Unternehmen als auch den Prüfern die Arbeit erleichtern würde. In den Prüfungsgrundsätzen in § 7 BpO ist das Wesentlichkeitsgebot bereits verankert. Dort heißt es, dass „die Außenprüfung auf das Wesentliche abzustellen [ist]“ und „sich in erster Linie auf solche Sachverhalte zu erstrecken [hat], die zu endgültigen Steuerausfällen oder Steuererstattungen oder -vergütungen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können.“ Diese Grundsätze sollten insbesondere bei Fragen der Gewinnverlagerung durch reine Periodenverschiebungen stärker beachtet werden.

Zur Auswahl von Prüffeldern können auch die Erkenntnisse aus innerbetrieblichen Kontrollsystemen der Unternehmen (Tax Compliance Management System, TCMS) genutzt werden, wo-

bei es einer Regelung über den Umfang und Tiefe des Zugriffs auf die internen Informationen des innerbetrieblichen Kontrollsystems bedarf. Zudem sollte bei großen Unternehmen eine stärker systemorientierte Prüfung anstelle der Belegprüfung erfolgen.

Mit Blick auf die Bildung von Prüfungsschwerpunkten erreichten uns kritische Rückmeldungen von Unternehmen hinsichtlich der von Seiten der Finanzverwaltung angewandten, neuen Prüfungsmethode „Monetary Unit Sampling“. Bei dieser Prüfungsmethode werden stichprobenartig Prüfungen vorgenommen, wobei die Auswahl der Prüfungspositionen zufällig erfolgt und jeder Beleg die gleiche Chance auf Prüfung hat. Dieser Grundgedanke ist nachvollziehbar. Es ist jedoch aus unserer Sicht weder sachgerecht noch rechtmäßig, wenn lediglich eine geringe Anzahl von Stichproben dazu genutzt wird, um Hinzuschätzungen vorzunehmen.

§ 7 BpO (Prüfungsgrundsätze) sollte wie folgt ergänzt werden:

„Zur Durchführung einer Betriebsprüfung ist ein mit dem Steuerpflichtigen abgestimmter Zeitplan aufzustellen, in dem wesentliche Prüfungsschwerpunkte festgelegt werden. Bei Steuerpflichtigen und Organkreisen, bei denen Finanzbehörden verschiedener Bundesländer beteiligt sind, sind die einzelnen Finanzbehörden gehalten, eine zeitliche Koordination der einzelnen Prüfungen herzustellen.“

Darüber hinaus ließen sich durch die Aufnahme von Materialitätsgrenzen die Kapazitäten gezielt auf wesentliche Prüfungsfälle lenken.

### **Einführung einer Höchstdauer von Betriebsprüfungen**

Die Festlegung einer Höchstdauer von Betriebsprüfungen eröffnet Unternehmen und Finanzverwaltung einen klaren Planungshorizont für den zeitlichen Prüfungsablauf. Denkbar ist die Einführung einer gesetzlichen Höchstdauer von Betriebsprüfungen durch eine entsprechende Regelung in der Abgabenordnung, die jedoch sinnvollerweise mit einer Verkürzung der Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 Satz 3 AO) kombiniert sein müsste.

### **Verbesserung der Prüfungsorganisation und der Prüfungsprozesse**

Durch eine verbesserte Prüfungsorganisation und verbesserte Prüfungsprozesse auf Seiten der Finanzverwaltung kann eine deutliche Optimierung der Prüfungen erreicht werden.

- Strukturierung und Planung der Prüfung gemeinsam mit den Steuerpflichtigen

In der betrieblichen Praxis werden teilweise bereits Zeitpläne zwischen Prüfern und Unternehmen abgestimmt. Diese Praxis sollte in der Abgabenordnung gesetzlich abgesichert werden. Zudem sollte gemeinsam mit den Unternehmensverantwortlichen eine Grobplanung der

Prüfungsmaßnahmen und -schwerpunkte besprochen werden. Hierdurch können gezielt Ressourcen im Unternehmen bereitgestellt und somit Verzögerungen vorgebeugt werden.

- Prüfungsunterbrechungen vermeiden

Zur Verbesserung der Prüfungsorganisation sind Prüfungsunterbrechungen zu vermeiden. Diese werden zum Beispiel dadurch hervorgerufen, dass zunächst nur eine Prüfungsanordnung erlassen wird, die Prüfer dann aber Außenprüfungen bei anderen Unternehmen fortsetzen. Ebenso werden Prüfungen unterbrochen, um bei anderen Unternehmen mit der Prüfung zu beginnen und eine Festsetzungsverjährung zu verhindern.

- Prüfungshandlungen der unterschiedlichen Finanzbehörden besser abstimmen

Zudem sollten die Prüfungshandlungen zwischen Bundes- und Landesfinanzbehörden besser aufeinander abgestimmt werden, um das mehrfache Aufgreifen des gleichen Sachverhalts und zeitliche Diskrepanzen zu vermeiden. Die Prüfer eines Landes tendieren nach Einschätzung der betrieblichen Praxis eher zu einer zügigen Abarbeitung der aufgeworfenen Themen und Fragen. Hingegen befassen sich die Prüfer des BZSt mit einzelnen grundsätzlichen Schwerpunkten, wobei die Rückfragen und die Ergebnisse aus der Prüfung sich über Monate erstrecken können. Auch im Rahmen der Vereinbarung zur Durchführung einer „zeitnahen Betriebsprüfung“ sind grundsätzlich nur die Prüfer des Landes verpflichtet. Die Prüfer des BZSt sind dabei nicht „Vertragspartner“. Insofern wäre es sinnvoll, dass federführend die Landesfinanzbehörden die Außenprüfung verpflichtend koordinieren und somit eine Durchführung der Außenprüfung in angemessener Zeit gewährleisten.

- Kommunikation von Fachthemen/Themenbearbeitung verbessern

Themen von Fachprüfertagungen des BZSt sollten offen und rechtzeitig kommuniziert werden. Gleiches gilt für Prüfungsfelder, die Prüfer bundeseinheitlich aufgreifen (z. B. gewerbesteuerliche Hinzurechnung von „Internetwerbung“, Passivierung von Genussscheinen / stille Beteiligungen, Begrenzung der Jubiläumsrückstellung auf den Handelsbilanz-Wert pro Mitarbeiter). Die Unternehmen könnten sich mit den Prüfungsfeldern frühzeitig auseinandersetzen und ggf. unternehmensübergreifende Probleme bei der Gesetzesanwendung zentral über einen Verband gegenüber der Finanzverwaltung adressieren und einer streitvermeidenden Lösung zuführen. Ein offener Umgang der Prüfer mit den Prüfungsthemen würde daher zu einem Rationalisierungseffekt führen.

Darüber hinaus kann durch ein Nachhalten von zeitlichen Vereinbarungen zur Themenbearbeitung – auf beiden Seiten – ein effizienter Prüfungsablauf unterstützt werden.

Grundsätzlich sollte während einer Außenprüfung ein regelmäßiger Austausch zwischen Prüfern und Unternehmensverantwortlichen vereinbart werden, z. B. durch regelmäßige Gesprächstermine, in denen der jeweilige Sachstand bzw. Prüfungsfortschritt besprochen wird.

Es kommt in der Praxis immer wieder vor, dass Steuerpflichtige gebeten werden, den Veranlagungsstand hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellungen von Personengesellschaften (veranlagt/noch nicht veranlagt) für die Prüfungsjahre zusammenzustellen und aufzubereiten. Dies sollte nach Möglichkeit vermieden werden, da es erheblichen Aufwand nach sich zieht.

- **Rechtzeitige Bereitstellung der Steuererklärungsformulare**

Auch die rechtzeitige Bereitstellung der Steuererklärungsformulare trägt zu verbesserten organisatorischen Rahmenbedingungen bei, da anderenfalls ein Engpass für die „zeitnahe Betriebsprüfung“ droht. In der Vergangenheit kam es hierbei zu Verzögerungen. So wurden z. B. die Formulare zur Körperschaftsteuererklärung in den vergangenen Jahren wiederholt erst Ende Juli der Folgejahre vollständig und korrekt im ElsterOnline-Portal zur Verfügung gestellt.

- **Effizienter Einsatz von Nachschau**

Mit der Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG), der Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG) sowie der Kassen-Nachschau (§ 146b AO) wurden eigenständige Prüfverfahren eingeführt, die eine zeitnahe Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte durch die Finanzverwaltung ermöglichen und dieser eine Vielfalt an punktuellen Kontrollmaßnahmen zur Verfügung stellen. Im Rahmen des automationsgestützten Risikomanagementsystems gem. § 88 Abs. 5 AO sollte die zielgerichtete Nutzung der Nachschau zur Steigerung der Effizienz der Fallauswahl eingesetzt werden. Die im Zuge der Nachschau erlangten Informationen (z. B. im Hinblick auf formale Aspekte sowie Compliance-Gesichtspunkte) sollten Eingang in die automationsgestützten Risikomanagementsysteme finden und eine Basis für die Beurteilung der tatsächlich bestehenden Prüfungsbedürftigkeit sowie in der Folge einer Ausweitung gegenseitigen Vertrauens bilden.

- **Zeitnahe Übermittlung von Schlussberichten**

Die Berichte nach der Schlussbesprechung sollten zeitnah übermittelt werden. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Konzern-Betriebsprüfung. Beendete Prüfungen werden mitunter nicht abgeschlossen, sondern – ohne Prüfungshandlungen – bis zum Ende der Betriebsprüfung der Obergesellschaft „offen gehalten“. Dies hat die Folge, dass dann von der Steuerabteilung Pakete mit allen Prüfungsberichten gleichzeitig auszuwerten und zu überprüfen sind.

In Bezug auf eine zeitnahe Auswertung der BP-Berichte und somit den Erlass der Änderungsbescheide berichten Unternehmen von positiven Erfahrungen, wonach die Veranlagungsbezirke die Kennzahlen und die dazugehörigen Werte inzwischen von der Groß- und Konzernbetriebsprüfung zur Verfügung gestellt bekommen. Eine händische Erfassung ist somit nicht mehr erforderlich, wodurch sich die Bearbeitungszeit verkürzt. Allerdings gibt es in einigen Bundesländern (z. B. NRW) bei Konzernunternehmen technische Schwierigkeiten verschiedene Steuerarten in sogenannten „Aufgabengruppen“ freizugeben. Dadurch ist es leider nicht möglich, alle erforderlichen Änderungsbescheide in einem Arbeitsschritt zu erlassen. Vielmehr müssen die Änderungsbescheide mit einem Zeitabstand von bis zu zwei Wochen angewiesen werden, sodass sich der Erlass aller Änderungsbescheide über mehrere Wochen hinziehen kann. Diese Problematik führt nicht nur zu einem Mehraufwand bei der Finanzverwaltung. Auch bei den Unternehmen zieht sich die Bescheidprüfung über einen längeren Zeitraum. So kann u. U. für eine Steuerfestsetzung bereits die Einspruchsfrist ablaufen, während die Änderungsbescheide für eine andere Steuerfestsetzung noch gar nicht bekanntgegeben wurden. Dies führt zu Problemen in der Praxis und sollte z. B. durch eine einheitliche Softwarelösung für alle Bundesländer gelöst werden.

### **Zeitnahe Betriebsprüfung bundeseinheitlich fortentwickeln**

Es ist nachvollziehbar, dass den Steuerpflichtigen angesichts beschränkter Prüfungskapazitäten kein allgemeiner Rechtsanspruch auf Durchführung einer zeitnahen Betriebsprüfung eingeräumt werden kann. Wünschenswert und möglich wäre es jedoch, einen dahingehenden Antrag des Steuerpflichtigen in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzverwaltung zu stellen. Dies könnte zu einer Steigerung der Fallzahlen führen und – durch positive Erfahrungen auf Seiten der Finanzverwaltung und der Unternehmen – im Ergebnis die Verbreitung der zeitnahen Betriebsprüfung erhöhen. Das Instrument der zeitnahen Betriebsprüfung sollte zudem an die spezifischen Bedürfnisse von kleinen und mittleren Unternehmen angepasst werden, um die Akzeptanz bei Unternehmen und die bundesweite Verbreitung zu fördern. Zugleich sollte das Instrument nach bundeseinheitlichen Standards ausgerichtet und von den Finanzverwaltungen gehandhabt werden.

Die in § 4a BpO vorgesehene Option einer zeitnahen Prüfung kommt auch deshalb weniger zum Einsatz, da das Prinzip einer Anschlussprüfung mit regelmäßig drei zusammenhängenden Besteuerungszeiträumen in § 4 BpO vorgegeben ist. Hier könnte eine Verkürzung des Dreijahreszeitraums auf Antrag des Unternehmens zugunsten ein- oder zweijähriger Prüfungszeiträume (ggf. mit Erweiterung um ein weiteres Jahr nach Abgabe der Steuererklärung) zu einer größeren Verbreitung beitragen.

### **Zusätzlichen Aufwand durch E-Bilanz vermeiden**

Teilweise verlangen Prüfer neuerdings, dass bei steuerlichen Abweichungen von Posten der E-Bilanz die Abweichungen in der Historie vollständig dargestellt werden. Dies ist sehr aufwändig und läuft faktisch darauf hinaus, dass nachträglich bis weit in die Vergangenheit Steuerbilanzen aufgestellt werden müssten. Zumindest bei Unternehmen, die zulässigerweise von § 60 Abs. 2 EStDV Gebrauch machen und keine Steuerbilanz aufstellen, ist diese Anforderung rechtswidrig. Insbesondere bei Beteiligung an einer Vielzahl von Personengesellschaften gibt es wegen häufig geänderter einheitlich und gesonderter Feststellungen und deren Auswirkung auf die Steuerbilanz des Gesellschafters (Spiegelbildmethode) keine über einen längeren Zeitraum als „richtig“ anzusehende Steuerbilanz.

### **Prüfung von Konzern- und Organschaftsfällen zentralisieren**

In Konzern- bzw. Organschaftsfällen verteilt sich die örtliche Zuständigkeit oft auf mehrere Finanzämter, die sich unter Umständen in verschiedenen Bundesländern befinden. Dem leitenden Konzernprüfer steht gegenüber den lokalen Prüfern weder ein organisatorisches noch inhaltliches Weisungsrecht zu. Dies kann zu langen und ineffizienten Verfahren führen, die sowohl für die Finanzverwaltung wie auch die Unternehmen belastend sind. Dies lässt sich vermeiden, indem Unternehmensgruppen auf Antrag die Möglichkeit eröffnet wird, die steuerliche Zuständigkeit (ggf. nur für die Betriebsprüfung) für sämtliche Gruppengesellschaften bei dem für die Konzernspitze zuständigen Finanzamt zu bündeln.

Wenn die Zuständigkeit weiterhin dezentral organisiert bleibt, sollte zumindest ein Weisungsrecht des Konzernprüfers sowohl hinsichtlich der organisatorischen und zeitlichen Durchführung der Prüfung als auch der rechtlichen Beurteilung von Sachverhalten geschaffen werden. Unternehmen haben ein großes Interesse an einem reibungslosen Ablauf zwischen den einzelnen Behörden, um nicht unverhältnismäßig lange auf den endgültigen Betriebsprüfungsbericht warten zu müssen. Deshalb ist ein geregelter Verfahrensablauf im Falle unterschiedlicher Auffassungen der Prüfer – beispielsweise bezüglich rechtlicher Würdigungen oder eines zeitlichen Ablaufs der Prüfung – vorzusehen.

### **Einsatz von einheitlichen IT-Lösungen bei der Durchführung von Außenprüfungen**

Die Kommunikation zwischen Außenprüfern und zuständigen Mitarbeitern der Unternehmen findet bisher größtenteils noch ohne den Einsatz von einheitlichen IT-Lösungen statt. Eine Automatisierung der Bearbeitung von Prüferanfragen, Übersendung von Unterlagen und Daten an die Außenprüfer sowie auch das Nachhalten von Terminen und Status ist dadurch nur eingeschränkt möglich.

Es sollten für die Abwicklung von Außenprüfungen effiziente IT-Lösungen bereitgestellt werden. Dazu gehört, dass Steuerpflichtige Prüferbilanzen als Datensatz in ihre IT-Systeme über-

nehmen können. Außerdem ist es wichtig, dass Betriebsprüfer unternehmensübliche Standard-IT-Lösungen beherrschen, um sich Fragen selbst aus dem System heraus beantworten zu können.

### **Einführung einer „verbindlichen Entscheidung“**

Häufig werden konkrete Rechtsfragen nicht über eine verbindliche Auskunft (§ 89 AO) geklärt, weil zum Beispiel ein Sachverhalt bereits verwirklicht ist oder die Zeit für ein Verfahren zur Beantragung einer verbindlichen Auskunft nicht zur Verfügung steht. Unternehmen wie auch Finanzverwaltung haben aber ein Interesse daran, konkrete Rechtsfragen zeitnah oder vor Abgabe der Steuererklärung zu klären. Dieses Ziel lässt sich durch ein Rechtsinstrument einer „verbindlichen Entscheidung“ erreichen. Dabei erläutert ein Unternehmen vollumfänglich einen Sachverhalt und seinen Bewertungsvorschlag. Das Finanzamt prüft die Rechtsfolge und entscheidet verbindlich über die Rechtsfrage. Eine spätere Betriebsprüfung müsste sich dann mit dieser Rechtsfrage nicht mehr beschäftigen und allenfalls prüfen, ob der verwirklichte Sachverhalt mit dem zur Entscheidung vorgelegten Sachverhalt übereinstimmt. Eine solche „verbindliche Entscheidung“ sollte gebührenfrei erfolgen.

Sehr hilfreich für eine zügige Bearbeitung wäre eine größere Entscheidungskompetenz der Betriebsprüfer, insbesondere auch für Absprachen für den zukünftigen Umgang mit den Prüfungsfeststellungen. Hier sollte es unterhalb der formellen verbindlichen Zusage die Möglichkeit für den Prüfer geben, im BP-Bericht die steuerliche Behandlung auch für die Zukunft darzulegen.

### **Freiwillige Vorauszahlungen gesetzlich regeln**

Die Höhe des Zinssatzes von „für jeden Monat einhalb Prozent“ (§ 238 AO) führt in Fällen von Steuernachzahlungen bei den Unternehmen zu gravierenden unverhältnismäßigen Belastungen. Im Rahmen des aktuellen Zinssystems können Fallkonstellationen, in denen Unternehmen freiwillige Vorauszahlungen auf Steueransprüche leisten, nur über Billigkeitserlasse gelöst werden. Für Unternehmen kann es insbesondere dann sinnvoll sein, die Möglichkeit einer freiwilligen Vorauszahlung zu nutzen, wenn aufgrund der Prüfungsfeststellungen die Nachzahlungshöhe in etwa ermittelbar ist. Die Zeitspanne von teilweise mehreren Monaten zwischen der Schlussbesprechung und dem Erhalt der Bescheide muss so nicht abgewartet werden. Diese Möglichkeit ist nicht gesetzlich vorgesehen, sie wird aber im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 31. Januar 2014 (BStBl I 2014 S. 290) im Abschnitt zu § 233a AO unter Textziffer 70 angesprochen:

„Zinsen nach § 233a AO sind auch dann festzusetzen, wenn vor Festsetzung der Steuer freiwillige Leistungen erbracht werden. Nachzahlungszinsen sind aber aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, soweit der Steuerpflichtige auf die sich aus der

Steuerfestsetzung ergebende Steuerzahlungsforderung bereits vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung freiwillige Leistungen erbracht und das Finanzamt diese Leistungen angenommen und behalten hat. Nachzahlungszinsen sind daher nur für den Zeitraum bis zum Eingang der freiwilligen Leistung zu erheben. Wurde die freiwillige Leistung erst nach Beginn des Zinslaufs erbracht oder war sie geringer als der zu verzinsende Unterschiedsbetrag, sind Nachzahlungszinsen aus Vereinfachungsgründen insoweit zu erlassen, wie die auf volle fünfzig Euro abgerundete freiwillige Leistung für jeweils volle Monate vor Wirksamkeit der Steuerfestsetzung erbracht worden ist (fiktive Erstattungszinsen). Ein Zinserlass scheidet dabei aus, wenn der zu erlassende Betrag weniger als zehn Euro beträgt (§ 239 Abs. 2 Satz 2 AO).“

Hierbei handelt es sich aber nur um eine notdürftige Reparatur der verfehlten Zinsregelungen. Zudem bindet die Erlassregelung nicht die Kommunen bei der Gewerbesteuererhebung. Wir regen an, dass generell die Möglichkeit der freiwilligen Vorauszahlung gesetzlich geregelt wird. Um zweckwidrige Überzahlungen zu verhindern, könnte die Verrechnung der freiwilligen Vorauszahlungen insoweit begrenzt werden, als überzahlte Beträge nicht zugunsten des Unternehmens zu verzinsen sind.

### **Zeitnahe Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums**

Streitfälle, die zur Verzögerungen einer Außenprüfung führen, entstehen oft durch Unsicherheiten bei der Gesetzesauslegung. Es besteht bisweilen der Eindruck, dass mit der Durchführung von Außenprüfungen abgewartet wird, bis Anwendungsschreiben veröffentlicht werden. Bei grundsätzlichen Neuregelungen sind daher zeitnahe Anwendungsschreiben des BMF hilfreich.

### **Möglichkeit eines Antrags auf (Teil-)Betriebsprüfungen in besonderen Fällen**

In besonderen Fällen wie z. B. Umwandlungen, Änderungen der Beteiligungsverhältnisse und anderen Kapitalmaßnahmen sollten Unternehmen die Möglichkeit erhalten, einen Antrag auf Durchführung einer (Teil-)Betriebsprüfung zu stellen, um frühzeitig Rechtssicherheit zu erhalten.

### **Mitprüfung von zwischenzeitlich abgegebenen Steuererklärungen auf Antrag**

Steuererklärungen, welche bei Beginn der Außenprüfung abgegeben wurden, jedoch nicht in den Prüfungszeitraum fallen, sollten auf Antrag des Steuerpflichtigen in die Prüfungsanordnung aufgenommen und mitgeprüft werden. In Hinblick auf die heutigen DV-gestützten Auswertungsmöglichkeiten des Betriebsprüfers könnte so eine künstliche Aufspaltung in mehrere Prüfungen vermieden und Ressourcen geschont werden.

## **Bestehen eines Tax Compliance Management Systems (TCMS)**

Wenn im Unternehmen nachweislich auf freiwilliger Basis ein wirksames TCMS für Ertragsteuern und Umsatzsteuer implementiert ist, sollte dies zu einem erhöhten Vertrauensschutz führen und die Anzahl der prüfungsrelevanten Einheiten und Themen sind im Hinblick auf deren Risikorelevanz zu reduzieren. Das Bestehen eines TCMS mit oder ohne Testat eines Wirtschaftsprüfers sollte daher zu einer beschleunigten Betriebsprüfung führen. Im umgekehrten Fall darf jedoch das Nichtvorliegen eines TCMS den Steuerpflichtigen nicht benachteiligen, z. B. indem eine mangelnde Compliance angenommen oder eine höhere Prüfintensität angesetzt wird.

## **Risikoorientierte Auswahl von prüfungsrelevanten Gesellschaften**

Prüfungsrelevante Gesellschaften sollten nach strengeren Kriterien ausgewählt werden, so dass sich die Anzahl der prüfungspflichtigen Einheiten reduziert. Dazu können ggf. auch die E-Bilanz Datensätze beitragen, so dass die Finanzverwaltung durch die Nutzung bereits vorliegender Daten und Informationen zu einer kleineren Auswahl bzw. Stichproben kommt. Hierzu könnten zudem Gespräche zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt zur Erläuterung von Besonderheiten in der Steuererklärung (bereits unmittelbar mit deren Abgabe) beitragen, so dass prüfungsbedürftige Gesellschaften sinnvoller identifiziert werden können.

## **Risiken und Grenzen der summarischen Risikoprüfung**

Die Finanzverwaltung Schleswig-Holstein hat Anfang 2019 das Handbuch für die summarische Risikoprüfung (SRP) veröffentlicht. Dieses Instrument wird auf Basis elektronisch vorliegender Unternehmensdaten in zunehmendem Umfang von den Außenprüfern angewendet, insbesondere um Prüffelder systematisch festzustellen und einzugrenzen. In Literatur und Rechtsprechung wurde jedoch auf Risiken und Grenzen dieser Methoden hingewiesen. So ist es zwingend erforderlich, dass zu Prüfungsbeginn eine fundierte betriebswirtschaftliche Analyse vorgenommen wird, um abseits von statistischen Auffälligkeiten den besonderen Aspekten des konkret geprüften Betriebs gerecht zu werden. Zudem sollte in jeder Außenprüfung geprüft werden, welche Einzelmethode im konkreten Fall sachgerecht ist und wo generell die Grenzen der SRP liegen. In jedem Fall ist sicherzustellen, dass das Unternehmen und ihre Berater alle relevanten Daten und Auswertungen der SRP elektronisch zur Verfügung gestellt bekommen. Nur so ist effektiver Rechtsschutz möglich.

## **Joint Audits mit EU-Mitgliedstaaten ausbauen**

Bei einem Joint Audit – einer gemeinsamen Betriebsprüfung im internationalen Kontext – handeln die beteiligten Staaten nicht getrennt voneinander, sondern bilden ein einheitliches Prüfungsteam. Dieses setzt sich aus Prüfungsleitern und Prüfern der beteiligten Staaten zusammen. Der Vorteil eines Joint Audit liegt insbesondere darin, internationale Besteuerungskonflikte und aufwendige Verständigungsverfahren von vornherein zu vermeiden.

Wir sprechen uns dafür aus, mit möglichst allen EU-Mitgliedsstaaten ein gegenseitiges aktives Prüfungsrecht zu vereinbaren. Dafür ist eine angemessene Personalausstattung des BZSt erforderlich, da das BZSt – als „zentrales Verbindungsbüro“ – die Aufgabe hat, Vorschläge ausländischer Steuerverwaltungen für koordinierte Außenprüfungen entgegenzunehmen und Prüfungsvorschläge der deutschen Steuerverwaltung an die betreffenden ausländischen Steuerverwaltungen zu übermitteln. Dabei prüft das zentrale Verbindungsbüro die rechtliche Zulässigkeit eingehender und ausgehender Prüfungsvorschläge. Eine entsprechende Entscheidung sollte unseres Erachtens innerhalb von 30 Tagen erfolgen. Der Steuerpflichtige sollte zudem über die Entscheidung informiert werden.

### **„Begleitende Kontrolle“ auch in Deutschland ermöglichen**

In Österreich wurde 2019 die „begleitende Kontrolle“ als antragsgebundene Alternative zur steuerlichen Betriebsprüfung eingeführt. Unternehmen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, werden dabei durch die Finanzverwaltung zeitnah, kontinuierlich und nach bestimmten Regeln kontrolliert und nicht mehr nachträglich geprüft. Damit vollzieht Österreich – wie zuvor zum Beispiel auch die Niederlande – einen Paradigmenwechsel, der zu mehr Kooperation und zu einem verbesserten Vertrauensverhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung führen kann. Die „begleitende Kontrolle“ bietet sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung eine Reihe wichtiger Vorteile. Von entscheidender Bedeutung ist dabei, dass zwischen dem geprüften Zeitraum und dem Prüfungszeitpunkt nur eine kurze Zeitspanne liegt. Dies erleichtert die Prüfung erheblich. Ein Nachvollziehen lange zurückliegender Zeiträume ist nicht erforderlich. Ein weiterer wesentlicher Vorteil ist, dass die Finanzverwaltung auftretende Rechtsfragen, z. B. bei Umstrukturierungen, nach Offenlegung des Sachverhalts durch den Steuerpflichtigen zeitnah durch eine verbindliche Entscheidung klärt.

Die positiven Erfahrungen Österreichs mit dem langjährigen Pilotprojekt „Horizontal Monitoring“ und der nunmehr in Österreich geschaffene gesetzliche Anspruch auf eine „begleitende Kontrolle“ sollten ein Vorbild für eine grundlegende Reform der steuerlichen Außenprüfung auch in Deutschland sein. Ausgangspunkt dafür sollte – wie in Österreich – ein Pilotprojekt sein. Keinesfalls darf die Einführung einer „begleitenden Kontrolle“ jedoch dazu führen, dass die kleinen und mittleren Unternehmen von einer zeitnahen Kommunikation mit der Finanzverwaltung abgeschnitten oder in sonstiger Weise benachteiligt werden. Denn auch diese Unternehmen haben das Bestreben, ihre Abgaben in der richtigen Höhe und zeitgerecht zu entrichten.

### **III. Zur Frage: Wie könnten bei Maßnahmen der Steuerpflichtigen sowie der Finanzverwaltung zur Förderung früherer und schnellerer Außenprüfungen die jeweiligen Interessen und die Praktikabilität in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen?**

Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen haben das Interesse, dass die Steueransprüche unter möglichst schonendem Einsatz der Ressourcen der Finanzverwaltung bzw. der Steuerpflichtigen festgestellt und durchgesetzt werden. Die oben vorgeschlagenen organisatorischen und technischen Maßnahmen für eine effizientere Außenprüfung dienen letztlich den insofern gleichlaufenden Interessen von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen. Die Vorschläge zur Verkürzung der Festsetzungsverjährung bzw. der Ablaufhemmung und zur Einführung einer Höchstdauer für Betriebsprüfungen bedeuten eine Einschränkung der Handlungsfreiheiten der Finanzverwaltung. Allerdings sollte die mittlerweile zunehmende Digitalisierung des Steuerverfahrens eine zügigere Abwicklung der Außenprüfung ermöglichen. Insofern erscheint vor dem Hintergrund der Belastungen der Steuerpflichtigen durch lange Außenprüfungen und später Erlangung von Rechtssicherheit eine Neu-Adjustierung des Interessenausgleichs zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen bei den Fristen angezeigt.

### **IV. Zur Frage: „Wann verhält sich ein Steuerpflichtiger compliant?“**

Ein Steuerpflichtiger verhält sich u. E. dann „compliant“, wenn er die gesetzlichen Anforderungen – insbesondere die gesetzlichen Mitwirkungspflichten während einer Außenprüfung – fristgerecht erfüllt. Eine darüber hinausgehende freiwillige Transparenz seitens des Steuerpflichtigen ist gesetzlich nicht gefordert und kann demzufolge nicht Maßstab dafür sein, ob ein Verhalten als „compliant“ anzusehen ist.

### **V. Sachgerechter Umgang mit in Betriebsprüfungen aufgedeckten Fehlern**

Trotz größter Sorgfalt der Unternehmen im Umgang mit steuerlichen Sachverhalten lassen sich Fehler nicht immer vermeiden, z. B. Arbeits- und Rechenfehler bei Umsatzsteuervoranmeldungen oder Vorsteuerberechnungen.

Immer wieder berichten Unternehmen davon, dass solche Fehler, die im Rahmen von Betriebsprüfungen aufgedeckt werden, trotz der anderslautenden Ausführungen des Anwendungserlasses zu § 153 AO vom 23. Mai 2016 (BStBl I 2016 S. 490) automatisch an die Bußgeld- und Strafsachenstelle weitergegeben werden. Dies führt bei den betroffenen Unternehmen sowie deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in der Steuerabteilung zu einer erheblichen Belastung – selbst dann, wenn die Untersuchungen am Ende keinen Hinweis auf eine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung ergeben.

Die Thematik gewinnt zusätzlich an Brisanz, da 2019 die im Einvernehmen mit dem Bundesfinanzministerium ergangenen gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu den „Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – AStBV (St) 2019“ (BStBl I 2018 S. 1235) verschärft wurden. Werden im Zuge einer laufenden Außenprüfung Nacherklärungen abgegeben, so sind diese nunmehr „grundsätzlich der Bußgeld- und Strafsachenstellen zur Prüfung vorzulegen“ (Nr. 131 Abs. 1 Satz 2 AStBV).

Ein solches Vorgehen steht nicht nur einem kooperativen und sachorientierten Prüfungsprozess entgegen. Es widerspricht auch der Zielsetzung des Anwendungserlasses zu § 153 AO – auf den die AStBV (St) 2019 in Nr. 131 Abs. 1 Satz 2 Bezug nehmen. Im Anwendungserlass zu § 153 AO ist in Textziffer 2.5 ausdrücklich dargelegt, dass „nicht jede objektive Unrichtigkeit den Verdacht einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nahe (legt).“ Vielmehr bedarf es „einer sorgfältigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde, ob der Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben ist.“ Vom Vorliegen eines Anfangsverdachts kann nicht automatisch „allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkungen der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung“ ausgegangen werden. Damit bringt der Anwendungserlass zu § 153 AO zum Ausdruck, dass der oben beschriebene Automatismus gerade vermieden werden soll.

Es muss daher sichergestellt werden, dass nicht jegliche Feststellung aus einer Betriebsprüfung an die Bußgeld- und Strafsachenstelle weitergegeben wird. Wir plädieren daher dafür, die Verschärfung der AStBV (St) 2019 zu korrigieren. Zudem müssen Betriebsprüfer dafür sensibilisiert werden, dass steuerliche Sachverhalte vor einer Weitergabe an die Bußgeld- und Strafsachenstellen sorgfältig geprüft werden. Arbeitsfehler – vor allem, wenn sie von Unternehmen selbst berichtet werden – dürfen nicht als Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung gewertet werden.

## **VI. Verfahren bei Altfällen**

In den Fällen, in denen noch weit zurückliegende Veranlagungszeiträume offen sind, sollte zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen ein risiko- und prozessorientierter Prüfungsansatz für einzelne Jahre gewählt werden, damit diese schneller abgeschlossen werden und somit eine zeitnahe Betriebsprüfung überhaupt ermöglicht wird.

Wir bitten Sie, unsere Vorschläge in den weiteren Beratungen der Arbeitsgruppe zu berücksichtigen. Die in Aussicht gestellte Anhörung in der Arbeitsgruppe begrüßen wir sehr.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Dr. Oliver Perschau

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Yokab Thomsen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr

Jochen Bohne

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber