

Roman Seer

Tax Compliance und Außenprüfung

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	1. Ignoranz der tatbestandlichen Voraussetzung des § 147 Abs. 6 AO
II. Tax Compliance aus der Perspektive der Unternehmen	2. Konkretisierung des Merkmals „im Rahmen einer Außenprüfung“ durch die Prüfungsanordnung im Sinne des § 196 AO
III. Tax Compliance aus der Perspektive der Finanzverwaltung	
IV. Tax Compliance-Win-Win-Situation bei zeitnaher Außenprüfung	VI. Folgerungen für den Abschluss einer Verfahrensverständigung über eine zeitnahe Außenprüfung
V. Keine Abhängigkeit der zeitnahen Außenprüfung von einem unbeschränkten Datenzugriff	VII. Fazit

I. Einleitung

Michael Streck besitzt ein sicheres Gespür für aktuelle steuerliche Fragestellungen. Dabei interessieren ihn offenbar besonders solche Praktiken, die sich nicht einfach normativ aus dem Gesetz heraus ablesen lassen. In der Vergangenheit haben mich zwei bemerkenswerte Beiträge aus der Feder des Jubilars inspiriert. 1982 hat er auf der bisher einzigen steuerstrafrechtlichen Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft den grundlegenden und heute noch höchst lesenswerten Beitrag zum „Recht des Verhältnisses von Steuer- und Strafverfahren“ geleistet¹. Gut 10 Jahre später reflektierte er in einem großen Aufsatz scharfsinnig die Praxis der sog. tatsächlichen Verständigung² und stieß damit die „wissenschaftliche Durchdringung der Einigungspraxis“, die „wissenschaftliche Erhellung des Dämmerlichts“³ an⁴. Ähnliches hat er im letzten Jahr auf der Jahrestagung des Fachinstituts der Steuerberater zu dem aktuell wissenschaftlich noch „unterbelichteten“ Thema der sog. „Tax Compliance“ getan⁵. Seine Gedanken entsprechen naturgemäß der Sicht und dem reichhaltigen Erfahrungsschatz eines Jahrzehnte lang praktisch tätigen Steueranwalts und Beraters. Wir haben es *Michael Streck* zu verdanken, dass ein unscharfer, anglistischer Begriff nicht einfach unreflektiert übernommen, sondern auf seine Herkunft, seinen Bedeutungsinhalt und die von ihm ab-

1 *Streck*, in Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, DStJG Bd. 6, Köln 1983, 217 ff.

2 *Streck*, Die „tatsächliche Verständigung“ in der Praxis, StW 1993, 366 ff.

3 So die ausdrückliche Forderung von *Streck*, Die Außenprüfung, 2. Aufl., Köln 1993, Rz. 495.

4 Dazu dann *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., Köln 1996, passim.

5 *Streck*, Steuercontrolling, Tax Compliance und Haftungsvorsorge, StJb. 2009/2010, 415 ff.; nun umfassend *Streck/Mack/Schwedhelm* (Hrsg.), Tax Compliance, Köln 2010, passim.

gebildete phänomenologische Reichweite hin kritisch untersucht und eingegrenzt worden ist. Dabei versteht der Jubilar Tax Compliance zutreffend als Unterbegriff der sog. *Corporate Compliance* im Sinne eines im Unternehmen geschaffenen strukturellen Systems, das die Rechtsbefolgung von Steuergesetzen zur Begrenzung der Risiken für das Unternehmen einschließlich dessen Vorstände und Beschäftigten strategisch absichert⁶. Gleichzeitig wendet er sich gegen die Verwendung des Begriffs „Tax Compliance“ durch die Finanzverwaltung als ein strategisches Konzept, die Steuerpflichtigen zur eigenmotivierten Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten zu anzureizen⁷. Tax Compliance im Sinne des von der Finanzverwaltung gepflegten Verständnisses ist in der Tat *kein Unterbegriff* der Corporate Compliance, sondern ein Begriff mit eigenständigem Inhalt⁸. Die Okkupation des Begriffs „Compliance“ durch die Finanzverwaltung mag man mit *Michael Streck* kritisieren. Unzulässig ist sie aber nicht, weil der Begriff „Compliance“ kein feststehender Rechtsbegriff ist, welcher der Kennzeichnung nur eines bestimmten Phänomens vorbehalten wäre. Er wird im internationalen Kontext gerade auch von der OECD zur Kennzeichnung eines modernen Steuervollzugs im Sinne der Finanzverwaltung verwendet⁹. Letztlich existieren damit zwei unterschiedliche Perspektiven von Tax Compliance, eine der Unternehmen und eine der Finanzverwaltungen. Ob und in welchen Grenzen beide Ansätze zur Deckung gebracht werden können, soll im Folgenden anhand des von der Finanzverwaltung jüngst eingeschlagenen Paradigmenwechsels hin zu einer *zeitnahen Außenprüfung*¹⁰ untersucht werden.

II. Tax Compliance aus der Perspektive der Unternehmen

Tax Compliance ist die Implementierung und Pflege eines Systems zur Sicherstellung der steuerlichen Rechtsbefolgung im Interesse des Unternehmens und seiner Mitarbeiter¹¹. Es besteht keine Rechtspflicht zur Einrichtung eines derartigen Systems¹². Zutreffend stellt *Michael Streck* fest: „Es gibt keine Pflicht oberhalb der Abgabenordnung, die gewissermaßen ungeschrieben (und nach der Phantasie der Finanzverwaltung) den Unternehmen vorschreibt, Organisationen und Strukturen zu schaffen, um bestmöglich Steuer-

6 *Streck*, StbJb. 2009/2010, 415 (417 f.); *Streck* in *Streck/Mack/Schwedhelm* (Fn. 5), Rz. 1.1 u. 1.4.

7 *Streck*, StbJb. 2009/2010, 415 (422 f.); *Streck* in *Streck/Mack/Schwedhelm* (Fn. 5), Rz. 1.13–1.15.

8 So richtig *Streck*, StbJb. 2009/2010, 415 (423).

9 S. *OECD*, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, Paris 2004; *OECD*, *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, Paris 2009; *OECD Forum on Tax Administration*, *Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, Paris 2010; s. den Überblick v. *Kaiser*, *Tax Compliance in ausländischen Finanzverwaltungen*, IWB 2010, 774 ff.

10 Dazu *Seer*, *Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben*, Ubg 2009, 673 ff.

11 S. *Streck*, StbJb. 2009/2010, 415 (425); *Streck* in *Streck/Mack/Schwedhelm* (Fn. 5), Rz. 1.16 ff.

12 S. *Hauschka*, *Corporate Compliance*, 2. Aufl. München 2010, § 1 Rz. 22 f.; *J. Wessing*, *Compliance – Ein Thema auch im Steuerstrafrecht?*, *Steueranwaltsmagazin* 2007, 175 (176).

pflichten zu erfüllen.“¹³ Der Einrichtung einer *Tax Compliance Organisation*¹⁴ liegt zunächst die unternehmerische Wertentscheidung zugrunde, die Steuerpflichten ohne Ausnahme zu erfüllen. Gleichzeitig dient eine Tax Compliance Struktur dazu, Steuerrisiken zu begrenzen und zu beherrschen, die Unternehmen als Steuerentrichtungspflichtige (§ 43 AO) treffende Haftungsrisiken sowie steuerstrafrechtliche Risiken für Vorstände und Mitarbeiter zu vermeiden. Dabei geht eine Tax Compliance-Struktur Konflikten mit den Finanzbehörden nicht a priori aus dem Weg. Qualitätssicherung im Steuerbereich meint nicht, zugunsten des Fiskus so „qualitätsvoll“ wie möglich Steuern zu zahlen¹⁵. Der Steuerstreit ist – dort, wo er zur Verteidigung einer legitimen Steuerposition des Unternehmens erforderlich wird – vielmehr sogar ein Bestandteil einer funktionsfähigen Tax Compliance-Struktur¹⁶.

III. Tax Compliance aus der Perspektive der Finanzverwaltung

Dagegen bezeichnet die Finanzverwaltung es als „Tax Compliance“-Strategie, strukturelle Anreize dafür zu geben, dass die Steuerpflichtigen von selbst (ohne unmittelbaren hoheitlichen Zwang) in Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten mitwirken. Dazu gehört die systematische Ausweitung von sog. Service-Leistungen ebenso wie ein kooperativer Steuervollzug, in dem verbindliche Auskünfte und Verständigungen das hoheitliche Eingriffsarsenal ergänzen¹⁷. Es handelt sich allerdings um eine *Doppelstrategie*: den Anreizen zur Kooperation stehen Sanktionen für den Fall der Nichtkooperation gegenüber. Das von der Finanzbehörde verfolgte Ziel besteht darin, möglichst viele Steuerpflichtige zu einer (ggf. unter Inanspruchnahme steuerlicher Berater realisierten) Selbstregulierung ihrer Steuerpflicht zu bewegen. Auf einen kurzen Nenner gebracht, besteht das Ziel in einer *hoheitlich kontrollierten Selbstregulierung des Steuervollzugs*¹⁸. Dass die Finanzbehörde damit letztlich einen Fiskalzweck erfüllt, diskreditiert dieses System nicht¹⁹, sondern versteht sich von selbst. Tax Compliance bedeutet allerdings auch aus Sicht der Finanzverwaltung nicht, dass der Steuerpflichtige devot die in Richtlinien und Verwaltungsanweisungen zum Ausdruck gelangende Verwaltungsauffassung zu befolgen hat. Auch ein Steuerpflichtiger, der Rechtsschutz gegen die

¹³ Streck, StbJb. 2009/2010, 415 (425).

¹⁴ Zu ihren Bestandteilen und Ausgestaltungsmöglichkeiten s. Streck, StbJb. 2009/2010, 415 (425–430); Besch/Starck in Hauschka (Fn. 12), § 34 Rz. 47 ff., 61 ff. (unter „Tax-Compliance“).

¹⁵ Plastisch Streck, StbJb. 2009/2010, 415 (431); s.a. Besch/Starck in Hauschka (Fn. 12), § 34 Rz. 7.

¹⁶ S. außerdem Streck/B.Binnewies, Tax Compliance, DStR 2009, 229 (232); Besch/Starck in Hauschka (Fn. 12), § 34 Rz. 60; Streck, in Streck/Mack/Schwedhelm (Fn. 5), Rz. 1.33–1.34.

¹⁷ S. Seer, Reform der Steuerveranlagung, StbJb. 2004/2005, 53 (57 ff.); zum Compliance-Konzept der Finanzverwaltung s.a. E. Schmidt, Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, DStJG Bd. 31, Köln 2008, S. 37 (41 f.); Kaiser (Fn. 9), IWB 2010, 774 (775 ff.).

¹⁸ Zu diesem Konzept näher Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG Bd. 31, Köln 2008, S. 7 (31 ff.).

¹⁹ Kritisch Streck, StbJb. 2009/2010, 415 (423): „Damit bekommt Tax Compliance eine Schlagseite, die ich ihr keinesfalls geben will.“

Verwaltungsmeinung sucht oder Gesetzeslücken ausnutzt, ist ein mitwirkungsbereiter Steuerpflichtiger („*compliant taxpayer*“), wenn er seine Aufzeichnungs- und Steuererklärungspflichten im Übrigen erfüllt. Insoweit ist die Kritik des Jubilars an diesem System überzogen²⁰.

IV. Tax Compliance-Win-Win-Situation bei zeitnaher Außenprüfung

Es besteht also grundsätzlich eine unterschiedliche Perspektive, je nachdem, ob Finanzverwaltungen oder Unternehmen von einem „Tax Compliance“-Konzept sprechen. Dies schließt allerdings nicht aus, dass zwischen beiden Compliance-Strukturen Schnittmengen existieren, die für beide Seiten vorteilhaft sind. Zwischen dem Fiskus und dem steuerpflichtigen Unternehmen besteht zwar im Ausgangspunkt ein natürlicher Interessengegensatz, den *Michael Streck* wie folgt artikuliert: „Der Fiskus will so viel Geld wie möglich, der Steuerpflichtige möchte so wenig wie möglich zahlen“²¹. Jedoch ist dieses Bild zu undifferenziert und holzschnittartig. Es blendet *Zeit-, Unsicherheits- und Kostenfaktoren* aus: Dem Fiskus kann das schnelle, sichere Geld lieber sein als der unsichere, lange und kostenintensive Streit um eine Höchstsumme. Umgekehrt kann der Steuerpflichtige den planungssicheren, früh bestandskräftigen Steuerbetrag dem langen, kostenbelasteten Rechtsstreit mit ungewissem Ausgang um die niedrigste Steuer deutlich vorziehen. Ebenso kann es für das Unternehmen sinnvoller sein, den sicheren, aber steuerlich ungünstigeren Gestaltungsweg zu wählen als steuerliches Grenzverhalten zur Steueroptimierung mit ungewissem Ausgang auszutesten²². Schließlich deckt sich mit einem finanzbehördlichen Risikomanagement²³ ein unternehmensinternes Tax-Risk-Management als Bestandteil einer Tax Compliance-Struktur, die vermeiden soll, dass „im unternehmerischen Keller steuerliche Leichen liegen“, deren spätere Entdeckung zur Unzeit zu überraschenden und hohen Steuernachforderungen und Zinsbelastungen führen können.

Vor diesem Hintergrund ist es möglich, zwischen beiden unterschiedlichen Tax Compliance-Ansätzen eine sog. *Win-Win-Situation* herzustellen, obwohl Finanzbehörden und Steuerpflichtige im Ausgangspunkt unterschiedliche Interessen verfolgen. Dazu sind zunächst die Interessen der Beteiligten offen zu artikulieren. Auf dieser Basis ist auszuloten, in welchem Umfang und auf welchen Gebieten kein Interessengegensatz (mehr) besteht²⁴. Eine Win-Win-Situation kann etwa auf dem Gebiet der Außenprüfung durch sog. zeitnahe Betriebsprüfungen hergestellt werden. Daher versuchen die Länderfinanzver-

²⁰ Zur kooperativen Einbindung des Steuerberaters in dieses System s. *Seer*, Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, DStR 2008, 1553 (1554 ff.).

²¹ *Streck*, StbJb. 2009/2010, 415 (431).

²² Zur Vermeidung von Risiken aus steuerlichem Grenzverhalten durch eine funktionsfähige Compliance-Struktur und ein unternehmensinternes Risikomanagement s.a. *Wessing*, Steueranwaltsmagazin 2007, 175 (177 und 179).

²³ Zum Risikomanagement in der Finanzverwaltung s. *Seer*, a.a.O., DStJG Bd. 31 (2008), S. 7 (29 ff.); *E. Schmidt*, a.a.O., DStJG Bd. 31 (2008), S. 37 (43 ff.).

²⁴ Zur Win-Win-Idee (Doppelsieg-Strategie) s. *Fischer/Ury/Patton*, Das Harvard Konzept: Der Klassiker der Verhandlungstechnik, 23. Aufl. 2009, S. 89 ff.

waltungen derzeit, durch eine veränderte Außenprüfungspraxis zu einer beschleunigten Prüfung von Groß- und Konzernbetrieben zu gelangen²⁵. Ziel ist es, eine *zeitnahe Besteuerung* durchzusetzen. Selbst die Regierungskoalition aus CDU/CSU und FDP hat die Realisierung zeitnaher Außenprüfungen unter der Rubrik „Steuervereinfachung“ in dem Koalitionsvertrag vom 26.10.2009 für diese Legislaturperiode auf die Agenda ihrer steuerpolitischen Maßnahmen gesetzt.

Worin liegt der *Mehrwert der zeitnahen Außenprüfung* für beide Seiten? Die bisher statisch dem Prinzip der Anschlussprüfung nach § 4 Abs. 2 BpO²⁶ folgende Prüfungspraxis beinhaltet sowohl für die Unternehmen als auch für den Staat eine Fülle von Nachteilen²⁷. Um nur einige zu nennen: Die lange Prüfungsdauer bewirkt auf beiden Seiten hohe Administrationskosten. Die bisher gepflegte Anschlussprüfungsmaxime erstreckt diese undifferenziert auch auf Unternehmen, die nur ein geringes Steuerausfallrisiko aufweisen. Dadurch werden überflüssigerweise Verwaltungsressourcen gebunden. Es tritt eine lange Phase der Rechts- und Steuerplanungsunsicherheit ein. Aus Sicht der Unternehmen wächst die Gefahr von Steuernachforderungen und erheblichen (nichtabzugsfähigen) Nachzahlungszinsen. Letztere engen zugleich den unternehmerischen Verhandlungsspielraum für konsensuale Lösungen ein. Bei noch ausstehenden bzw. laufenden Betriebsprüfungen bleibt die Unsicherheit über die Ermittlung latenter Steuern. Nach dem späteren, zeitfernen Abschluss der Außenprüfung entsteht ein gesteigerter Anpassungsaufwand für Handels- und Steuerbilanzen. Aufgrund der in den letzten Jahren sowohl in den Unternehmen als auch in der Finanzverwaltung gestiegenen Fluktuation von Mitarbeitern tritt ein Verlust historischen Wissens ein; ein erhöhter Rekonstruktionsaufwand ist die Folge. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wird die Abstimmung mit den ausländischen Finanzbehörden um so schwieriger, je länger der Besteuerungszeitraum zurückliegt.

Zur Realisierung einer zeitnahen Betriebsprüfung treffen die Prüfungs-Finanzämter mit mitwirkungsbereiten Unternehmen *einvernehmliche Verfahrensverständigungen*. Ihr Inhalt betrifft einen verkürzten Prüfungszeitraum, die Prüfungsdauer, den Umfang des unmittelbaren Datenzugriffs, die beiderseitige Nutzung von Auswertungsprogrammen, die Schulung der Betriebsprüfer in der Unternehmenssoftware sowie die offene Einsichtnahme in gemeinsame Prüfungsdateien. Aus Sicht der Finanzbehörde erleichtert die Verfahrensverständigung den ungehinderten Zugang auf die steuerlich relevanten Daten des Rechnungswesens und den offenen inhaltlichen Austausch mit der Steuerabteilung sowie den externen steuerlichen Beratern. Die Unternehmen sehen ihren Vorteil in einer Beschleunigung des Prüfungsprozesses und damit verbundener Kostenersparnis, der Gewinnung von Steuerplanungssicherheit, der

25 FinMin NRW v. 11.6.2008 – S 0401-10-V A 5; OFD Hannover v. 30.3.2009 – S 1502-7-StO 11 (Erlass und Verfügung abrufbar unter juris); außerdem „Leitfaden Zeitnahe Betriebsprüfung der OFD Hannover, März 2009 (abrufbar unter <http://www.ofd.niedersachsen.de>) und „Eckpunktepapier der OFD Koblenz“ (nicht veröffentlicht).

26 Betriebsprüfungsordnung v. 15.3.2000, BStBl. I 2000, 368.

27 Seer, (Fn. 10), Ubg 2009, 673 (674).

Vermeidung von Nachzahlungszinsen und der Entlastung von zeitaufwendigen und kostenintensiven Anpassungen der Handels- und Steuerbilanzen.

Dieser Liste von Vorteilen stehen selbst aus Sicht der Unternehmen kaum Nachteile gegenüber²⁸. Bei einem zeitnahen Abschluss der Außenprüfung mit einer sich anschließenden zeitnahen, endgültigen Steuerfestsetzung verkürzt sich ggf. die Zeit für die Ausübung von steuerbilanziellen Wahlrechten und für eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Allerdings sind bedeutende steuerliche Wahlrechte bereits mit der erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei der für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörde (s. § 3 Abs. 2 Satz 2, § 11 Abs. 3 UmwStG) und damit schon vor Durchführung der Außenprüfung weit vor Eintritt der materiellen Bestandskraft der Steuerbescheide auszuüben. Die bei einer längeren Außenprüfung schwebenden Unsicherheiten über Tatsachen und Rechtsfragen ist den Unternehmen wegen der dadurch verbleibenden Planungsunsicherheit in der Regel unwillkommen, mögen sie im Einzelfall auch einmal von einer zwischenzeitlich ergangenen günstigeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder des Europäischen Gerichtshofs wegen des ausbleibenden Eintritts der Bestandskraft der Steuerbescheide profitieren können.

Aus Sicht der Finanzbehörden bleibt die bisher noch nicht einhellig beantwortete Frage, mit welchen Unternehmen sie die eingangs genannten *Verfahrensverständigungen über eine zeitnahe Betriebsprüfung* sinnvollerweise abschließen können. § 194 Abs. 1 Satz 2 AO legt die Bestimmung des Zeitraumes und Umfangs einer Außenprüfung in das pflichtgemäße Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde. Nach der derzeit noch geltenden ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift des § 4 Abs. 2 BpO „soll“ bei Groß- und Konzernbetrieben der Prüfungszeitraum an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließen. Von einer derartigen Sollvorschrift darf in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden²⁹. Solche Ausnahmefälle liegen etwa vor, wenn ein zu prüfendes Unternehmen nur ein *geringes Steuerausfallrisiko* aufweist. Besteht kein gegenüber Klein- und Mittelbetrieben gesteigertes Steuerausfallrisiko, erweist es sich als gleichheitswidrig und unverhältnismäßig, durch schematische Anknüpfung an Größenklassen am Dogma der Anschlussprüfung festzuhalten. Derartige Unternehmen müssen dadurch nicht nur einen gleichheitswidrig gesteigerten Ermittlungseingriff erdulden, sondern auch noch erhöhte Mitwirkungskosten tragen³⁰. Zugleich verschwenden die Finanzbehörden in diesem Fall ihre knappen Verwaltungsressourcen. Für eine konsensuale Verfahrensverständigung eignen sich daher aus Sicht der Finanzbehörde *steuerloyale Unternehmen*, die sich nach Auffassung der Finanzverwaltung³¹ durch folgende Merkmale auszeichnen:

- steuerehrliches Verhalten in der Vergangenheit,
- aktive Mitwirkung bei vorangegangenen Betriebsprüfungen,

28 Seer, (Fn. 10), Ubg 2009, 673 (674).

29 Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 5 AO Tz. 11 (September 2009).

30 Seer in Tipke/Kruse, § 194 AO Tz. 18 (Januar 2010).

31 Nachweise in Fn. 25.

- pflichtbewusstes sonstiges steuerliches Verhalten (z.B. eigenmotivierte Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen zur Vermeidung hoher Abschlusszahlungen),
- keine Nutzung fragwürdiger Steuergestaltungsmodelle,
- Bereitschaft zu einer steuerlichen Selbstauskunft über neuere gesellschaftsrechtliche und wirtschaftliche Vorgänge mit steuerlicher Relevanz und aus Unternehmenssicht prüfungsrelevante Sachverhalte.

Als Teil ihrer Tax Compliance-Strategie gewährt die Finanzverwaltung damit den besonders mitwirkungsbereiten Unternehmen auf der Basis einer *positiven Steuervita* einen *Vertrauensvorschuss*³². Problematisch erscheint allerdings der Begriff „fragwürdige Steuergestaltungsmodelle“ und die Forderung, im Rahmen der Selbstauskunft prüfungsrelevante Sachverhalte selbst bezeichnen zu müssen. Letztlich kann es bei dem vierten Spiegelstrich ebenfalls nur um einen Bestandteil der Steuervita gehen, nämlich ob in der Vergangenheit durch aggressive steuerliche Grenzgestaltung (z.B. über sog. Steueroasen) steuerliche Vorteile gesucht worden sind. Im Übrigen kann es für die Frage einer positiven Steuervita nicht darauf ankommen, ob das Unternehmen in seiner Selbstauskunft aus seiner Sicht prüfungsbedürftige Sachverhalte bereits selbst benannt hat. Vorzugswürdig ist es stattdessen, bei der Ermessensentscheidung über die Durchführung einer zeitnahen Außenprüfung darauf abzustellen, ob das Unternehmen eine *Tax Compliance Organisation*³³ eingerichtet hat oder nicht. Damit hat das Unternehmen sein Selbstverständnis, die steuerlichen Vorschriften grundsätzlich einzuhalten, *strukturell* unter Beweis gestellt. Deckt sich diese strukturierte Unternehmensentscheidung mit der bisher im Kooperationsverhältnis zur Finanzbehörde gezeigten Steuervita, ist der Vertrauensvorschuss fundiert begründet.

V. Keine Abhängigkeit der zeitnahen Außenprüfung von einem unbeschränkten Datenzugriff

1. Ignoranz der tatbestandlichen Voraussetzung des § 147 Abs. 6 AO

Sowohl der sog. Leitfaden der OFD Hannover vom März 2009 als auch das bisher – soweit ersichtlich – unveröffentlichte Eckpunktepapier der OFD Koblenz³⁴ fordern für den Abschluss einer die zeitnahe Außenprüfung regelnden Verfahrensverständigung einen unbegrenzten elektronischen Zugriff nach den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen (GDPdU)³⁵. Der Datenzugriff soll sich dabei nicht auf den Prüfungszeitraum beschränken, sondern *zeitlich unlimitiert* sowohl auf die Vergangenheit als auch auf die Gegenwart bis hin zum aktuellen Prüfungstag erstrecken. Durch den umfassenden Verweis auf die GDPdU dokumentieren die beiden OFDen,

32 Seer, (Fn. 10), Ubg 2009, 673 (676).

33 Zu den Einzelheiten sei noch einmal auf Streck, StbJb. 2009/2010, 415 (425–430); Streck/Mack/Schwedhelm (Hrsg.), passim (Einzelheiten zu Tax-Compliance-Systemen), hingewiesen.

34 S. Fn. 25.

35 BMF-Schreiben v. 16.7.2001 – IV D 2 - S 0316 - 136/01, BStBl. I 2001, 415.

dass der Datenzugriff auch außerhalb des Prüfungszeitraums in allen drei von § 147 Abs. 6 AO eröffneten Varianten möglich sein soll. Gemäß I. 1. der GDPdU (dort letzter Absatz) soll die Finanzbehörde nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen entscheiden, von welcher der drei genannten Zugriffsmöglichkeiten sie Gebrauch macht. Dies soll sie auch kumulativ tun können.

Nach § 147 Abs. 6 AO darf die Finanzbehörde ihre Lese- und Datenzugriffsrechte aber nur „im Rahmen einer Außenprüfung“ ausüben. Das Ermessen des § 147 Abs. 6 AO ist mithin kein freies, sondern ist tatbestandlich gebunden. Bei einer Ermessensvorschrift sind die folgenden Ebenen zu unterscheiden³⁶:

- die tatbestandlichen Voraussetzungen der Ermessensermächtigung (1. Stufe),
- die Ausübung des Rechtsfolgeermessens (2. Stufe).

Die tatbestandlichen Voraussetzung einer Ermessensermächtigung sind gerichtlich in vollem Umfang überprüfbar³⁷. Liegen auf der ersten Stufe bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen der Ermessensermächtigung nicht vor, ist eine Ermessensausübung a priori ausgeschlossen. Es tritt eine *Ermessenssperre* ein³⁸; die zweite Stufe wird erst gar nicht erreicht. Auf der ersten Stufe müssen als Voraussetzung einer Ermessensausübung der sachliche, persönliche und zeitliche Anwendungsbereich der digitalen Außenprüfung erfüllt sein, damit die Finanzbehörde überhaupt ein Ermessen ausüben kann³⁹.

Ist die Ermessensausübung nach § 147 Abs. 6 AO eröffnet, muss die Finanzbehörde ihr Ermessen gemäß § 5 AO pflichtgemäß ausüben. Dabei beschreibt § 5 AO zwei Pflichten: Die Finanzbehörde hat „entsprechend dem Zweck“ der Ermessensermächtigung zu handeln (*innere Ermessensgrenze*) und dabei die „gesetzlichen Grenzen des Ermessens“ einzuhalten (*äußere Ermessensgrenze*)⁴⁰. Die Einhaltung dieser Ermessensgrenzen ist nach § 102 FGO justiziabel. Handelt eine Finanzbehörde außerhalb der von den tatbestandlichen Voraussetzungen einer Ermessensermächtigung gezogenen Grenzen, liegt der Fall einer (justiziablen) sog. *Ermessensüberschreitung* vor⁴¹. In diesem Fall hat die Finanzbehörde die vom Gesetz gezogene Ermessenssperre pflichtwidrig (s. § 5 AO) missachtet; die Ermessenshandlung ist vom Gericht aufzuheben.

³⁶ Kruse in Tipke/Kruse, § 5 AO Tz. 30a (September 2009).

³⁷ BFH v. 11.6.1997 – X R 14/95, BStBl. II 1997, 642 (644); BFH v. 14.6.2000 – X R 56/98, BStBl. II 2001, 60 (62); BFH v. 11.3.2004 – VII R 52/02, BStBl. II 2004, 579 (580).

³⁸ Prägnant BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553 (555); Kruse in Tipke/Kruse, § 5 AO Tz. 30, 37 (September 2009).

³⁹ Klarsichtig Drüen, Ermessensfragen der digitalen Außenprüfung, StuW 2003, 365 (369).

⁴⁰ Kruse in Tipke/Kruse, § 5 AO Tz. 33 (September 2009).

⁴¹ Kruse in Tipke/Kruse, § 5 AO Tz. 36 (September 2009).

2. Konkretisierung des Merkmals „im Rahmen einer Außenprüfung“ durch die Prüfungsanordnung im Sinne des § 196 AO

Diesen Sachzusammenhang haben die GDPdU auch zutreffend erkannt. Unter I. führen sie in der Einleitung Folgendes aus⁴²:

„Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu. Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) nicht erweitert; er wird durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO, § 5 BpO) bestimmt.“

Die GDPdU folgen damit dem Willen des subjektiven Gesetzgebers des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000, der in der Begründung zu § 147 Abs. 6 AO klarstellt⁴³:

„Nach Satz 1 steht der Finanzbehörde dieses Recht nur im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung nach den §§ 193 ff. AO zu, d.h. die Einsichtnahme und Nutzung müssen der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse der in §§ 193 und 194 AO genannten Personen dienen. Der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) wird dadurch nicht erweitert.“

Dies bedeutet zunächst, dass es sich überhaupt um eine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO handeln muss⁴⁴. Eine zeitnahe Außenprüfung ist ebenso wie eine abgekürzte Außenprüfung im Sinne des § 203 AO eine Außenprüfung⁴⁵ und fällt daher in den Anwendungsbereich des § 147 Abs. 6 AO. Dies gilt selbst dann, wenn sie sich auf nur einen Veranlagungszeitraum beschränkt⁴⁶. § 194 Abs. 1 Satz 2 AO geht nämlich keineswegs davon aus, dass der Prüfungszeitraum mehrere Jahre umfassen muss. Vielmehr nennt die Vorschrift sogar ausdrücklich die Möglichkeit, sich auf einen Besteuerungszeitraum und auf bestimmte Sachverhalte zu beschränken.

Die Finanzbehörde hat den nach § 194 Abs. 1, 2 AO eröffneten sachlichen Umfang einer Außenprüfung (eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume, Beschränkung auf einen oder mehrere Sachverhalte, Einbeziehung der steuerlichen Verhältnisse von Gesellschaftern) nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) näher zu bestimmen. Diese Entscheidung trifft sie – wie die GDPdU zutreffend hervorheben – verbindlich in der nach § 196 AO obligatorischen Prüfungsanordnung⁴⁷. Die Prüfungsanordnung bildet die formalisierte Grundlage für die Außenprüfung⁴⁸. Sie bestimmt den

42 BMF-Schreiben v. 16.7.2001 – IV D 2 - S 0316 - 136/01, BStBl. I 2001, 415.

43 Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/DIE GRÜNEN v. 15.2.2000, BT-Drucks. 14/2683, 130 zu Nr. 2 lit. c).

44 S. *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 70 (September 2009); dazu ausführlich *Panek*, Die steuerliche Außenprüfung – Digitale Außenprüfung unter Berücksichtigung der §§ 146, 147 und 200 AO, Diss. Würzburg, Hamburg 2008, S. 43 ff. (Außenprüfung als Datenzugriffsberechtigung).

45 *Seer* in Tipke/Kruse, vor § 193 AO Tz. 16, 42 (September 2009); s.a. *Panek*, (Fn. 44), S. 98.

46 *Seer*, (Fn. 10), Ubg 2009, 673 (678 f.).

47 S. auch *Drüen*, Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, *StuW* 2003, 205 (215); *Panek*, (Fn. 44), S. 48 ff.

48 *Eckhoff* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Kommentar, § 196 AO Rz. 19 (November 2005); *Frotscher* in Schwarz, AO, Kommentar, § 196 AO Rz. 1 (November 2008).

persönlichen (welcher Steuerpflichtige?), sachlichen (welche Steuerarten bzw. Sachverhalte?) und zeitlichen (welcher Steuerzeitraum?) Umfang, mithin den Rahmen der Außenprüfung⁴⁹. Nur in dem durch die Prüfungsanordnung abgesteckten sachlichen und zeitlichen Rahmen besitzt die Finanzbehörde das Datenzugriffsrecht des § 147 Abs. 6 AO⁵⁰. Bereits die tatbestandliche Voraussetzung des § 147 Abs. 6 AO grenzt den Datenzugriff damit so ein, dass sich dieser ex lege nicht auf alle verfügbaren Daten im Sinne des § 147 Abs. 1 AO erstreckt⁵¹.

Die Maßgeblichkeit der Prüfungsanordnung für den Umfang der Außenprüfung und des Datenzugriffs ist *kein bloßer Formalismus*. Vielmehr dient diese Formalisierung der Außenprüfung dem Schutz des Steuerpflichtigen, der wissen muss, worauf sich die Außenprüfung als eine umfassende, besonders intensive Ermittlungsmaßnahme bezieht⁵². Erst die Prüfungsanordnung legt dem betroffenen Steuerpflichtigen die Pflicht auf, den Ermittlungseingriff zu dulden⁵³. Die Prüfungsanordnung ist nicht bloß Mittel zur Unterrichtung des Steuerpflichtigen, die auch auf andere Weise erfolgen könnte, sondern konstitutive Grundlage für ein rechtsstaatliches Außenprüfungsverfahren⁵⁴. In dieser rechtsstaatlichen Grundrechtsschutz gewährenden Verfahrensfunktion bildet die Prüfungsanordnung auch die rechtliche Basis für die Verpflichtung zur Erfüllung der einzelnen Mitwirkungspflichten nach § 200 AO im Rahmen der Außenprüfung. Ohne bzw. außerhalb einer Prüfungsanordnung fehlt jeder Anforderung nach § 200 AO die Rechtsgrundlage⁵⁵; die Finanzbehörde kann sich dann allenfalls auf allgemeine Ermittlungsmaßnahmen im Sinne der §§ 93 ff. AO stützen. Daher ist der Steuerpflichtige nur in dem durch die Prüfungsanordnung bestimmten Umfang nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO verpflichtet, die Finanzbehörde bei der Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 AO zu unterstützen.

Die Finanzbehörde ist also außerhalb des durch die Prüfungsanordnung nach §§ 196, 194 AO vorgegebenen sachlichen und zeitlichen Rahmens nicht befugt, Datenzugriffsrechte im Sinne des § 147 Abs. 6 AO geltend zu machen. Damit korrespondierend ist der Steuerpflichtige außerhalb dieses Rahmens auch nicht verpflichtet, nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO Unterstützungsleistungen zu erbringen. Die von den beiden OFDen Hannover und Koblenz aufgestellten Voraussetzungen für die Anordnung einer zeitnahen Außenprüfung überschreiten hinsichtlich des geforderten umfassenden Datenzugriffs den von § 147 Abs. 6 AO eröffneten Rahmen, widersprechen damit zugleich den GDPdU und bleiben ohne Rechtsgrundlage.

49 Seer in Tipke/Kruse, § 196 AO Tz. 1 (Januar 2010).

50 Drüen, (Fn. 47), StuW 2003, 205 (215); Drüen, Ermessensfragen der digitalen Außenprüfung, StuW 2003, 365 (369); Panek, (Fn. 44), S. 48 ff., 55 f., 99 f.

51 Drüen, (Fn. 47), StuW 2003, 205 (215).

52 Seer in Tipke/Kruse, § 196 AO Tz. 1 (Januar 2010); Panek, (Fn. 44), S. 48 ff.

53 BFH v. 17.7.1985 – I R 214/82, BStBl. II 1986, 21 (22); BFH v. 13.10.2005 – IV R 55/04, BStBl. II 2006, 404 (405).

54 Frotscher in Schwarz, § 196 AO Rz. 3 (November 2008).

55 Zutreffend Frotscher in Schwarz, § 196 AO Rz. 2 (November 2008).

VI. Folgerungen für den Abschluss einer Verfahrensverständigung über eine zeitnahe Außenprüfung

Ein über den Prüfungszeitraum der zeitnahen Außenprüfung hinausgehender, sich sogar auf bereits geprüfte Besteuerungszeiträume erstreckender Datenzugriff widerspricht mithin bereits tatbestandlich der gesetzlichen Ermächtigung des § 147 Abs. 6 AO (s. V.1.). Die Eingriffsintensität des Datenzugriffs steigt, je weiter die Zeiträume zurückreichen. Der *Zeitfaktor des Abrufs ist ein Parameter der Verhältnismäßigkeit*⁵⁶. Wegen technisch oder wirtschaftlich notwendiger Archivierungsfunktionen des Datenverarbeitungssystems oder zwischenzeitlicher Systemwechsel können einzelne Auswertungsoptionen im Zeitablauf entfallen oder nur noch eingeschränkt verfügbar sein. Eine Reaktivierung („Reload“) von Originaldaten zur Wiederherstellung historischer Auswertungsmöglichkeiten ist technisch aufwendig, birgt Risiken und bedarf einer besonderen Zumutbarkeitsprüfung. Die Intensität der maschinellen Auswertbarkeit hängt immer von der Zeitnähe der Prüfung ab. Man kann von einem „Gesetz abnehmender digitaler Kontrollmöglichkeiten auf der Zeitachse“ sprechen⁵⁷. Das Ermessen ist bei der digitalen Außenprüfung daher nicht zeitkonstant, sondern zeitgebunden auszuüben.

Die OFDen Hannover und Koblenz verlangen die Eröffnung des Datenzugriffs auch in umgekehrter zeitlicher Richtung bis in die Gegenwart des aktuellen Prüfungstages. Dieses Ansinnen widerspricht ebenfalls § 147 Abs. 6 AO, wenn sich die Prüfungsanordnung – wie bisher üblich – auf bereits abgeschlossene Prüfungszeiträume der Vergangenheit beschränkt (s. oben V.1.). Da in diesem Fall der durch die Prüfungsanordnung vorgegebene „Rahmen der Außenprüfung“ ebenfalls überschritten ist, ist der ermessenseröffnende Tatbestand des § 147 Abs. 6 AO nicht erfüllt. Allerdings könnte die Finanzbehörde auch eine *Echtzeit-Außenprüfung*, die den laufenden Veranlagungszeitraum umfasst, anordnen⁵⁸. Weder die AO 1977 noch die BpO 2000 fordern, dass nur bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume geprüft werden dürfen oder der Steuerpflichtige bereits eine Steuerklärung abgegeben haben muss, bevor eine Außenprüfung beginnen darf. So ist es gerade bei Konzernbetriebsprüfungen vorstellbar, dass ein Quartalsabschluss zur Grundlage einer zeitnahen, problemorientierten Schwerpunkt-Außenprüfung gemacht wird. Sollte dies von den Beteiligten gewünscht sein, müsste aber aus Sicht des Unternehmens die Verfahrensverständigung auch die Zusage der Finanzbehörde beinhalten, dass sie die in Echtzeit geprüften Felder in einer späteren Außenprüfung des Gesamtzeitraums nicht wieder aufgreift.

Eine zeitnahe Außenprüfung löst sich von dem in § 4 Abs. 2 BpO 2000 für Groß- und Konzernbetriebe grundsätzlich vorgesehenen Prinzip der Anschlussprüfung. Dazu verlässt sie den in der Praxis bisher üblichen Regelprüfungszeitraum von drei zusammenhängenden Besteuerungszeiträumen. Ziel

56 *Drüen*, (Fn. 50), *StuW* 2003, 365 (373).

57 *Drüen*, (Fn. 50), *StuW* 2003, 365 (374); *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 147 AO Tz. 41b (September 2009); zustimmend *Burchert*, *Praxis der digitalen Betriebsprüfung*, *INF* 2006, 699 (704); *Panek*, (Fn. 44), S. 158 ff.

58 *Seer*, (Fn. 10), *Ubg* 2009, 673 (679).

der zeitnahen Außenprüfung ist es aus Sicht der Finanzverwaltung, von der bisher üblichen Praxis einer Prüfung im Drei-Jahres-Rhythmus abzugehen und einen Ein- oder Zwei-Jahres-Rhythmus anzustreben. Die Prüfungsphase soll so an aktuelle Veranlagungszeiträume herangeführt (sog. *Heranprüfungsphase*) und die Prüfungsdauer deutlich verkürzt werden⁵⁹. Zumindest während der Heranprüfungsphase muss die Finanzverwaltung auch *prüfungsfreie Zeiträume* in Kauf nehmen, um ihr selbst gesetztes Ziel zu erreichen. Gegenüber der bisherigen, unter dem Defizit „historischer Außenprüfung“ leidenden Prüfungspraxis besteht aus Sicht der Finanzverwaltung der Nachteil, dass sich nach § 147 Abs. 6 AO der Datenzugriff nur auf die zeitnahen (wenigen) Prüfungszeiträume beschränken darf (s. oben V.1.).

Beispiel:

Am 1.7.2010 beginnt eine zeitnahe Außenprüfung der Veranlagungszeiträume 2008 und 2009 unter Aufgabe des Prinzips der Anschlussprüfung. Abschließend geprüft sind die Zeiträume bis 2006 einschließlich.

Nach bisher üblicher Verwaltungspraxis hätte die Prüfungsanordnung sich auf die Zeiträume 2007–2009 erstreckt. Für diesen Zeitraum wäre nach § 147 Abs. 6 AO auch der Datenzugriff möglich gewesen. Da die Außenprüfung nur einen Prüfungszeitraum von 2008–2009 vorsieht, beschränkt sich der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO ebenfalls auf diesen kurzen Zeitraum. Hierin kann die Finanzverwaltung eine qualitative Verschlechterung ihrer Ermittlungsmöglichkeiten sehen. Dem könnte der Steuerpflichtige in der Verfahrensverständigung Rechnung tragen, indem er der Finanzbehörde über die von § 147 Abs. 6 AO in Bezug genommenen zeitlichen Grenzen der Prüfungsanordnung hinaus – freiwillig – den Datenzugriff eröffnet. Dadurch wäre sichergestellt, dass der Finanzbehörde dieselben Ermittlungsmöglichkeiten wie im Falle der Einhaltung des Regelprüfungszeitraums verbleiben.

VII. Fazit

Die zeitnahe Außenprüfung ist ein Instrument, das sich grundsätzlich sowohl in die Ziele einer unternehmerischen Tax Compliance-Struktur als auch in die einer finanzbehördlichen Tax Compliance-Strategie einfügt. Sie vermag eine Win-Win-Situation zu vermitteln, die sich in einer zwischen der Finanzbehörde und dem Unternehmen getroffenen Verfahrensverständigung äußert. Die Verfahrensverständigung umfasst u.a. den Prüfungszeitraum, die Prüfungsdauer, den Umfang des unmittelbaren Datenzugriffs, die beiderseitige Nutzung von digitalen Auswertungsprogrammen, die Einführung der Betriebsprüfer in die Unternehmenssoftware sowie die Einsichtnahme in eine zentrale Prüfungsdatei, aus der später sowohl Prüferbilanzen als auch die Anpassungen der Steuerbilanzen des Unternehmens abgeleitet werden können⁶⁰. Das Vorhalten einer Tax Compliance-Struktur weist ein Unternehmen in der Zusammenschau mit seiner vergangenheitsbezogenen Steuervita regelmäßig als ein steuerloyales Unternehmen aus, mit dem die Finanzbehörde

⁵⁹ S. Nachweise in Fn. 25.

⁶⁰ Seer, (Fn. 10), Ubg 2009, 673 (677).

eine Verständigung über eine zeitnahe Außenprüfung treffen kann. Von § 147 Abs. 6 AO ist es jedoch nicht mehr gedeckt, wenn die Finanzverwaltung den Abschluss einer solchen Verständigung von einem zeitlich unbeschränkten Datenzugriff abhängig macht. Ebenso wenig verlangen die Mitwirkungspflichten des § 200 AO, dass das Unternehmen der Finanzbehörde vorab aus seiner Sicht konkret prüfungsbedürftige Sachverhalte bereits nennt. Unternehmerische Tax Compliance bedeutet nicht – wie *Michael Streck* klar herausgearbeitet hat – devote Willfähigkeit des Unternehmens gegenüber allen Wünschen der Finanzverwaltung, sondern strukturell gesicherte Rechtsbefolgung im Bereich des Abgabenrechts. Überschreitet die Finanzverwaltung ihre gesetzlichen Ermächtigungen zulasten des Unternehmens, entspricht es gerade struktureller Tax Compliance, sich diesem Ansinnen zu verweigern.