

Ubg

Heft 10|2009 · Jahrgang 2 · Seiten 673 – 000

Die Unternehmensbesteuerung

Herausgeber Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. **Vorsitzende des Beirats** Prof. Dr. **Dietmar Gosch**, Vors. Richter am Bundesfinanzhof; Dr. **Steffen Neumann**, MinDirig., Finanzministerium NRW; Prof. Dr. **Thomas Rödder** WP/StB, Flick Gocke Schaumburg (geschäftsführend). **Beiratsmitglieder** Dr. **Martina Baumgärtel**, Allianz SE; **Eugen Bogenschütz** WP/StB, Allen & Overy; **Friedrich Brusch**, MinDirig., Hessisches Finanzministerium; **Peter Carstens**, Otto (GmbH & Co KG); **Dieter Cazonelli**, Deutsche Telekom AG; **Fritz Esterer**, WTS AG; Dr. **Ullrich Fechner**, Boehringer Ingelheim GmbH; **Brigitte Fischer**, Freudenberg & Co. KG; Prof. Dr. **Guido Förster**, Universität Düsseldorf; **Mathias Gerner**, Dr. August Oetker KG; **Manfred Günkel** WP/StB, Deloitte & Touche GmbH; Prof. Dr. **Wilhelm Haarmann** RA/WP/StB, Haarmann Partnerschaftsgesellschaft; Dr. **Wolfgang Haas**, BASF SE; Dr. **Anton Hauck**, Deutsche Post AG; Dr. **Jörg Hernler**, Bertelsmann AG; Prof. Dr. **Norbert Herzig** WP/StB, Universität zu Köln; Dr. **Paul J. Heuser** WP/StB, Karl Berg GmbH; **Bernd Jonas**, ThyssenKrupp AG; **Ralf Klabmann** WP/StB, BDO Deutsche Warentreuhand AG; Dr. **Michael Kröner**, Deutsche Bank AG; Dr. **Martin Lenz** WP/StB, KPMG AG; **Heinrich Montag**, E.ON AG; Dr. **Bernd Niess**, Daimler AG; Prof. Dr. **Manfred Orth** RA/WP/StB, Ernst & Young AG; **Robert Risse**, Henkel AG & Co. KGaA; **Florian Scheurle**, MinDir, Bundesministerium der Finanzen; **Eckehard Schmidt**, MinDirig., Bayerisches Staatsministerium der Finanzen; **Volker Schmidt-Fehrenbacher**, Vodafone Holding GmbH; Prof. Dr. **Michael Schmitt**, MinDirig., Finanzministerium Baden-Württemberg; Prof. Dr. **Christoph Spengel**, Universität Mannheim; Dr. **Roland Wacker**, Richter am Bundesfinanzhof; **Michael Wendt**, Richter am Bundesfinanzhof; Prof. Dr. **Norbert Winkeljohann** WP/StB, Pricewaterhouse Coopers AG.

Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben

Von Prof. Dr. Roman Seer*

Im internationalen Vergleich beschäftigt sich die finanzbehördliche Außenprüfung in Deutschland mit zu weit zurückliegenden Besteuerungszeiträumen. Diese Praxis widerspricht nicht nur dem im öffentlichen Interesse stehenden Prinzip zeitnaher Besteuerung, sondern belastet die betroffenen Unternehmen auf nicht zu unterschätzende Weise. Mit Erlass vom 11.06.2008 hat das Finanzministerium NRW nun einen Paradigmenwechsel hin zu einer zeitnahen Außenprüfung eingeleitet. Unter Auswertung des dazu jüngst ergangenen kritischen Beschlusses des Finanzgerichts Köln vom 07.07.2009 reflektiert der Autor das neue Prüfungskonzept. Er weist die erheblichen Vorteile einer zeitnahen Außenprüfung und eines Betriebsprüfungs-Risikomanagements nach, das sich von der starren Größenklasseneinteilung, dem damit verbundenen Prinzip der Anschlussprüfung und dem dreijährigen Regelprüfungsturnus löst.

1. Bedürfnis nach einer zeitnahen Außenprüfung

Die deutsche Außenprüfung ist bisher allein auf die *Ex post-Verifikation* bereits abgeschlossener Besteuerungszeiträume ausgerichtet. Zwar bestimmen die Finanzbehörden die Auswahl und den Umfang der Prüfungsfälle nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen (§ 5 AO). Dabei kann die Außenprüfung eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken (§ 194 Abs. 1 Satz 2 AO). Diese den Finanz-

behörden durch das Gesetz eingeräumte Flexibilität schränkt jedoch die Betriebsprüfungsordnung vom 15.03.2000 (BpO 2000)¹ als eine *ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift* wieder ein.² Anhand der Betriebsmerkmale der Umsatzerlöse und des steuerlichen Gewinns ordnet sie die Prüfungssubjekte nach § 3 BpO 2000 in Größenklassen ein³ und knüpft daran bestimmte Rechtsfolgen. § 4 Abs. 2 BpO 2000 statuiert für Großbetriebe, Konzerne und zusammenhängende Unternehmen das *Prinzip der Anschlussprüfung*. § 4 Abs. 3 BpO 2000 ergänzt, dass diese bei derartigen Betrieben auch mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume ausmachen darf. Inzident sagt die Verwaltungsvorschrift damit zugleich, dass der *Regelprüfungszeitraum* drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfasst. Die Praxis verfährt im Regelfall nach wie vor auch bei Groß- und Konzernbetrieben so.

* Prof. Dr. iur. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

1 BStBl. I 2000, S. 368.

2 Nach ständiger Rechtsprechung ist die in der BpO 2000 statuierte Selbstbeschränkung des Ermessens auch im gerichtlichen Verfahren zu beachten, siehe BFH-Urteil vom 26.02.1987 – IV R 109/86, BStBl. II 1986, S. 361; BFH-Urteil vom 21.06.1994 – VIII R 54/92, BStBl. II 1994, S. 678.

3 Die Größenklassen werden regelmäßig angepasst. Dies ist zuletzt für den Prüfungsturnus 2010-2012 zum Stichtag 01.01.2010 mit dem BMF-Schreiben vom 20.08.2009, BStBl. I, S. 886, geschehen.

Diese traditionelle Prüfungspraxis steht unter mehreren Gesichtspunkten in der Kritik. Die maßgeblich an der Betriebsgröße orientierte Prüfungsauswahl in Gestalt der schematischen Einteilung in Größenklassen widerspricht den sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Anforderungen an die *Rechtsanwendungsgleichheit*.⁴ Mit der Betriebsgröße mag die Komplexität und Fehleranfälligkeit der Gewinnermittlung und damit das Prüfungsbedürfnis in einem gewissen Umfang wachsen.⁵ Jedoch rechtfertigt dies nicht das seit Jahren eklatante Auseinanderfallen der Prüfungsturnusse in Abhängigkeit von der Größenklasse (für 2008: Großbetriebe 4,26 Jahre, Mittelbetriebe 13,3 Jahre, Kleinbetriebe 25,87 Jahre, Kleinstbetriebe 90,78 Jahre).⁶

Zum anderen leidet das Verwaltungsverfahren unter seiner *Langsamkeit*. Zunächst wird der Eingang der Steuererklärung bei dem Festsetzungs-Finanzamt abgewartet. Nach einer kursorischen Plausibilitätskontrolle setzt das Finanzamt die Steuern unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) fest, da bei Groß- und Konzernbetrieben die routinemäßige Anschlussprüfung ansteht. Die im Zusammenspiel von Anlauf- und Ablaufhemmungstatbeständen (§ 170 Abs. 2 Nr. 1, § 171 Abs. 4 AO) außerordentlich weit dimensionierte Festsetzungsfrist treibt die Finanzbehörden nicht zur Eile an. Im Unterschied zu einigen ausländischen Steuerrechtsordnungen (z. B. Frankreich oder Spanien) existiert auch keine davon abweichende kürzere Außenprüfungsfrist. Im Gegenteil, das Prinzip der Anschlussprüfung *suggestiert* eine (umfassende) *Totalprüfung*, deren Dauer nur durch die faktischen Kapazitäten der Betriebsprüfungsdienste begrenzt wird. Dadurch kommt es zum *Prüfungstau*, die Betriebsprüfer beschäftigen sich regelmäßig mit weit zurückliegenden Besteuerungszeiträumen und Sachverhalten.

Dieser Zustand widerspricht dem *Prinzip zeitnaher Besteuerung*. Die zeitliche Verknüpfung von Einnahmeerzielung und Steuerzahlung besitzt nicht nur fiskalische Gründe im Sinne der Sicherung der Staatseinnahmen. Vielmehr basiert sie auch auf dem Grundgedanken, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzuschöpfen, solange sie in Form von *Liquidität* noch aktuell vorhanden ist.⁷ Die langatmige Verfahrenspraxis beinhaltet sowohl für die Unternehmen als auch für den Staat eine *Fülle von Nachteilen*. Um nur einige weitere zu nennen: Die lange Prüfungsdauer bewirkt auf beiden Seiten hohe Administrationskosten. Die Anschlussprüfungsmaxime erstreckt diese undifferenziert auch auf Unternehmen, die nur ein geringes Steuerausfallrisiko aufweisen. Dadurch werden überflüssigerweise Verwaltungsressourcen gebunden. Es tritt eine lange Phase der Rechtsunsicherheit 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 für kapitalmarktorientierte Unternehmen die Unsicherheit über die Ermittlung der latenten 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. Da die Außenprüfungen im Ausland regelmäßig zeitnäher als in Deutschland erfolgen und häufig schon abgeschlossen sind, lassen sich mit dem deutschen Prüfungsergebnis korrespondierende Anpassungen nur noch mit Schwierigkeiten durchsetzen. Selbst wenn im Wege eines Verständigungsverfahrens im Sinne des Art. 25 OECD-MA oder eines EG-Schiedsverfahrens mühsam ein gemeinsames materielles Ergebnis konsentiert werden kann, ist nicht gesichert, dass die nationale Verfahrensordnung eine Korrektur der Steuerfestsetzung überhaupt noch zulässt.⁸ Liegen die Prüfungszeiträume weit in der Vergangenheit, ist es schließlich praktisch unmöglich, auf der Basis von Art. 8 b EG-Amtshilfe-Richtlinie abgeschlossenen Verwaltungsabkommen⁹ oder von entsprechenden bilateralen Verträgen aufeinander abgestimmte Simultan-Betriebsprüfungen durchzuführen.

Dieser *langen Mängelliste* stehen auch aus Sicht der Unternehmen kaum Vorteile gegenüber. 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 (siehe § 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 dauernden Unsicherheiten über die Tatsachen und Rechtsfragen sind den Unternehmen in der Regel wegen der dadurch verbleibenden Planungsunsicherheit 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.

4 Dem verfassungsrechtlichen Problem der Rechtsanwendungsgleichheit hat sich die Rechtsprechung beharrlich verweigert, siehe nur BFH-Urteil vom 21.06.1994 – VIII R 54/92, BStBl. II 1994, S. 678; BFH-Urteil vom 07.02.2002 – IV R 9/01, BStBl. II 2002, S. 269 (die dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde vom BVerfG mit Beschluss vom 26.01.2006 – 1 BvR 1176/04 nicht zur Entscheidung angenommen); zuletzt BFH-Urteil vom 03.02.2009 – VIII B 114/08, BFH/NV 2009, S. 887; dazu krit. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 193 AO Tz. 42 m.w.N. (Oktober 2009).

5 So Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Habil., Tübingen 2004, S. 350.

6 Siehe BMF-Monatsbericht, Juni 2009.

7 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., Köln 2002, S. 787, dort Fn. 432.

8 In Deutschland ist § 175 a AO einschlägig; zu dessen Anwendungsbereich siehe zuletzt Loh/Steinert, BB 2008, S. 2383; Lühm, BB 2009, S. 412.

9 Siehe Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 193 AO Tz. 43 (Oktober 2009).

2. Paradigmenwechsel in der finanzbehördlichen Außenprüfung

2.1. Einführung eines Risikomanagements in der Betriebsprüfung

Die Schwächen der überkommenen Praxis hat die Finanzverwaltung erkannt. Anstatt sich nur an den statistischen Größenklassen und dem dadurch rein äußerlich vermittelten (scheinbaren) steuerlichen Ausfallrisiko zu orientieren, versucht sie nun, die Prüfungsauswahl stärker am *konkreten Kontrollbedürfnis* auszurichten. Eine Arbeitsgruppe „Bp-Strategie“ hat neue Kriterien für eine am konkreten Steuerausfallrisiko orientierte Fallauswahl entwickelt.¹⁰ Sie stehen im inneren Zusammenhang mit dem länderübergreifenden Projekt „Koordinierte Neue Softwareentwicklung der Steuerverwaltung – KONSENS“, zu deren Realisierung sich alle Bundesländer in einem zum 01.01.2007 in Kraft getretenen Verwaltungsabkommen unter Federführung der bayrischen und nordrhein-westfälischen Finanzverwaltung verpflichtet haben. Eine wichtige technische Funktion soll ein *elektronisches Datenblatt* übernehmen.¹¹ Darin werden die relevanten Informationen des Steuerfalls zusammengefasst, die erkannten Risikobereiche genannt und eine Risikoklasseneinstufung vorgenommen. Das Datenblatt weist inzidenten Compliance-Faktor aus, der an das Vorverhalten (an frühere BP-Ergebnisse, die Erklärungsabgabe, das Zahlungsverhalten, das Erfordernis von Schätzungen bis hin zu früheren straf- und bußgeldrechtlichen Erkenntnissen) anknüpft. Gleichzeitig enthält es die wesentlichen betrieblichen Kennzahlen auf der Zeitschiene. Durch eine *Verkennzifferung der Gewinnermittlung* (Anlage EÜR, Steuerbilanz) soll es langfristig möglich sein, eine fundierte Vorab-Verprobung mittels in- und externen Betriebsvergleichs durchzuführen, um eine Prüfungsauswahl zielorientierter nach Maßgabe des Kontrollbedürfnisses zu gewährleisten. Auf der Basis der eingespeisten Daten bilden die Finanzbehörden Risikoklassen, die von einem geringen bis hin zu einem hohen Risiko reichen. Die Rechtsgrundlagen für den Datentransfer hat jüngst das sog. Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008¹² geschaffen. Für alle nach dem 31.12.2010 beginnenden Wirtschaftsjahre sind die Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen gemäß § 5b Abs. 1 EStG (i. V. m. § 52 Abs. 15a EStG) in Form eines *elektronischen Datensatzes* an die Finanzbehörde zu übermitteln. Entsprechendes gilt nach § 60 Abs. 4 EStDV für die Einnahmen-Überschussrechnung (Anlage EÜR).¹³ Damit einhergehend besteht ab dem Veranlagungszeitraum 2011 die Pflicht, die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen auf

elektronischem Weg einzureichen (§§ 25 Abs. 4 Satz 1 EStG, 31 Abs. 1a Satz 1 KStG, 14a Satz 1 GewStG).¹⁴ Wichtig für ein funktionierendes Risikomanagement ist die *permanente Systemüberprüfung*, welche die Ergebnisse der Risikosteuerung evaluiert. Eine ständige Stichprobenpraxis hat wertvolle Erkenntnisse für eine zeitnahe Anpassung der Risikoindikatoren zu liefern. Es handelt sich insoweit um ein „selbstlernendes“ System, wo die manuelle Stichprobenüberprüfung in einer ständigen Wechselbezüglichkeit zur computergesteuerten Kontrolle steht. Ziel ist es letztlich, die schematische Ausrichtung der Prüfungsauswahl an der bloßen Zuordnung zu einer Größenklasse zugunsten eines differenzierenden Risikomanagements zu überwinden.

2.2. Erlass des Finanzministeriums NRW vom 11.06.2008 zur zeitnahen Betriebsprüfung

Um gleichzeitig die Prüfung von Groß- und Konzernbetrieben zu beschleunigen, hat das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen sich nun auch von dem starren dreijährigen Regelprüfungsturnus gelöst und mit dem Erlass vom 11.06.2008 einen ersten Einstieg in eine *zeitnahe Betriebsprüfung* gewagt.¹⁵ In der Einleitung des Schreibens beklagt das Finanzministerium NRW ebenfalls die oftmals sehr großen zeitlichen Abstände zwischen den jeweils zu prüfenden Besteuerungszeiträumen und dem aktuellen Veranlagungsjahr. Das Finanzministerium nennt die folgenden Gründe für eine größere Zeitnähe bei Prüfungen:

- „1. Die Prüfung weit zurückliegender Veranlagungszeiträume verursacht in Verwaltung und in den zu prüfenden Unternehmen einen deutlich höheren Aufwand als die Prüfung aktueller Veranlagungszeiträume, weil fortgesetzte komplexe Steuerrechtsänderungen und strategische Umorganisationen in den großen Unternehmen zu merkbaren Effizienzverlusten auf beiden Seiten führt.
2. Moderne Prüfungsmethoden wie der Einsatz des Datenzugriffs gemäß § 146 Abs. 5 AO sind für beide Seiten leichter einzusetzen, wenn es sich um Veranlagungszeiträume handelt, die bei Durchführung der Prüfung noch nicht lange zurück liegen. So kann der Rückgriff auf bereits archivierte Daten vermieden werden.
3. Kompetente Ansprechpartner auf Seiten der Unternehmen sind häufig im Zeitpunkt der Prüfung schon nicht mehr im Unternehmen tätig, was zu Verzögerungen z. B. bei der Abwicklung von Prüferanfragen führt.
4. Steuernachforderungen aufgrund von Prüfungsmaßnahmen können schneller haushaltswirksam festgesetzt und erhoben werden.
5. Die Folgeprüfung wird von den bisher häufig zeitaufwändigen Kontrollen der Bilanzanpassungen der Unternehmen an die Vorprüfung entlastet.“

10 Siehe Schmidt, *Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug*, DStJG Bd. 31 (2008), S. 39, 50 f.

11 Siehe dazu Verf. der OFD Münster, RMS 5000 – Risikoorientierte Besteuerung von Unternehmen, Münster 2006; Seer, *Selbstveranlagung, Risikomanagement sowie andere Maßnahmen gegen Vollzugsdefizite im Steuerrecht*, in: Brandt (Hrsg.), *Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht*, DFGT Bd. 4, Stuttgart u. a. 2007, S. 99, 108 ff.

12 BGBl. I, S. 2850 = BStBl. I 2009, S. 124.

13 Das FG Münster, Urteil vom 17.12.2008 – 6 K 2187/08, EFG 2009, S. 818 (nrkr., Rev. X R 18/09), hält § 60 Abs. 4 EStDV nicht für eine hinreichende Ermächtigungsgrundlage für die Anforderung einer Anlage EÜR. Außerdem geht es in dem noch nicht abgeschlossenen Verfahren unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit um die Frage, warum sich die Finanzverwaltung nicht mit der detaillierten DATEV-EÜR begnügen kann und stattdessen die Steuerpflichtigen zur Erstellung einer abweichenden, sogar weniger detaillierten Anlage EÜR zwingt.

14 Siehe dazu näher Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 150 AO Tz. 36 ff. (Mai 2009).

15 Erlass des FinMin NRW vom 11.06.2008 – S 0401 – 10 – V A 5, veröffentlicht in <http://www.juris.de bzw. http://www.legios.de und http://www.5nwb-datenbank.de>.

Damit weist das Finanzministerium NRW auf die aus Sicht der Finanzverwaltung bestehenden Nachteile der derzeit späten Betriebsprüfungspraxis hin. Wie unter 1. aufgezeigt, entsprechen diesen Nachteilen auch erhebliche Nachteile auf Seiten der geprüften Unternehmen, so dass der Wandel der Außenprüfungspraxis grundsätzlich durchaus im Interesse der Steuerpflichtigen liegt (zu einer Ausnahmesituation siehe unten 3.1.).

Der Charakter der zeitnahen Betriebsprüfung besteht zunächst darin, die Prüfungszeiträume dem aktuellen Veranlagungszeitraum möglichst dicht anzunähern. Dabei wird der in § 4 Abs. 2 BpO 2000 unterstellte dreijährige Regelprüfungszeitraum unterschritten (1 oder 2-jähriger Prüfungszeitraum). Allerdings folgt das Finanzministerium nicht dem sog. Bielefelder Modell, das sogar die Möglichkeit von *veranlagungsbeigleitenden* Betriebsprüfungen vor Einreichung der Steuererklärung auf der Basis von vorläufigen Jahresabschlüssen vorsah (zum vergleichbaren amerikanischen Modell siehe unten 2.3.). Das Finanzministerium NRW betont vielmehr ausdrücklich, dass zu Beginn der Betriebsprüfung eine Steuererklärung vorliegen solle. Für die zeitnahe Prüfung löst sich das Finanzministerium NRW aber von der Vorstellung einer „umfassenden Totalprüfung“, die ohnehin realitätsfern ist. Stattdessen verfolgt es einen nach Schwerpunkten gebildeten Prüfungsansatz, der sich nach dem konkreten Prüfungsrisiko richtet. Konsequenterweise löst sich das Finanzministerium NRW damit auch von der Größeneinteilung und hält mit Recht starre Abgrenzungskriterien wie z.B. bestimmte Umsatzgrößen für nicht sinnvoll.

Die Entscheidung, in welchen Fällen eine zeitnahe Betriebsprüfung durchgeführt wird, trifft das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung spätestens im Zeitpunkt der Aufstellung des Prüfungsgeschäftsplans. Als besonders geeignet für eine zeitnahe Betriebsprüfung hält das Finanzministerium NRW die folgenden Fallgruppen:

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

Das Finanzministerium NRW spricht hier zunächst ein rein quantitatives Risiko an, scheint aber gleichzeitig eher an einfachere Unternehmensstrukturen zu denken. Andererseits sieht es mit Blick auf mögliche Verständigungsverfahren über Verrechnungspreisbestimmungen (siehe bereits oben 1.) ein Feld, das gerade bei komplizierten Verhältnissen einer frühzeitigen Klärung bedarf. Aber auch darüber hinaus ist eine zeitnahe Betriebsprüfung keineswegs einfach gelagerten Fällen vorbehalten. Eine Verkürzung des Prüfungszeitraums und eine Schwerpunktpflichtprüfung soll ebenso bei Konzernunternehmen möglich sein. Dies gilt vor allem bei *steuerloyalen Unternehmen*, die sich nach dem Erlass des Finanzministeriums durch folgende Merkmale auszeichnen:

- steuerehrliches Verhalten in der Vergangenheit,

- aktive Mitwirkung bei vorangegangenen Betriebsprüfungen,
- pflichtbewusstes sonstiges steuerliches Verhalten (z.B. eigenmotivierte Anpassungsanträge der Vorauszahlungen zur Vermeidung hoher Abschlusszahlungen),
- keine Nutzung fragwürdiger Steuergestaltungsmodelle.

Die Finanzbehörde gewährt damit diesen Unternehmen aufgrund einer *positiven Steuervita* (hoher Compliance-Faktor) einen gewissen *Vertrauensvorschuss* als Ausdruck einer sog. *Compliance-Strategie*.¹⁶ Mit steuerloyalen Unternehmen können vor Beginn der Betriebsprüfung Verständigungen getroffen werden, welche die Zeitdauer, den Prüfungsgegenstand und -modus betreffen (siehe näher unter 2.3.).

Das Finanzministerium NRW sieht in der zeitnahen Betriebsprüfung außerdem ein Instrument, um *steuerilloyalen Unternehmen*, die sich in der Vergangenheit als nicht mitwirkungsbereit gezeigt haben (negative Steuervita, niedriger Compliance-Faktor), zeitnah wirksam zu begegnen. Hier kann die zeitnahe Betriebsprüfung Steuerausfällen frühzeitig vorbeugen und durch rechtzeitige Präsenz der Finanzbehörden den Steuerpflichtigen deutlich machen, dass sie unter der *Aufsicht der Steuerverwaltung* stehen. Mit diesem Anliegen nähert sich die zeitnahe Betriebsprüfung der sog. Nachschau (*present observation*).¹⁷ In diesen Fällen wird die zeitnahe Betriebsprüfung allerdings nicht durch eine Verfahrensverständigung (siehe unten 2.3.) begleitet, sondern – im Gegenteil – im Wege einer Erweiterungsanordnung des Prüfungszeitraums auf drei oder sogar mehr Jahre hoheitlich auszudehnen sein.

In dem föderalen Steuerstaat bedarf es bei länderübergreifenden Betriebsprüfungen schließlich einer Abstimmung der beteiligten Landesfinanzbehörden. Nach § 19 Abs. 1 FVG hat das Bundeszentralamt für Steuern das Recht, an Außenprüfungen teilzunehmen. Die beiden Föderalismusreform-Begleitgesetze vom 05.09.2006¹⁸ und vom 10.08.2009¹⁹ haben die Rechte der Bundesbetriebsprüfung in § 19 FVG gestärkt, ohne damit bereits eine Bundes-Konzernbetriebsprüfung einzurichten.²⁰ Um die Mitwirkungs- und Steuerungsrechte des Bundes zu wahren, ordnet der Erlass des Finanzministeriums vom 11.06.2008 eine Information des Bundeszentralamts für Steuern über die geplanten zeitnahen Betriebsprüfungen bis spätestens Ende Februar eines Jahres an, damit das Bundeszentralamt für Steuern über eine Beteiligung an einer zeitnahen Betriebsprüfung entscheiden kann.

16 Dazu eingehend Seer, Reform des Veranlagungsverfahrens, *StuW* 2003, S. 40, 52 ff.; ders., Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, *DStJG* Bd. 31 (2008), S. 7, 29 f.; ders., Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Steuerverwaltung, *DStR* 2008, S. 1553, 1555 f.

17 Zum Unterschied zwischen der Außenprüfung und der Nachschau siehe Rüping, Die Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, Diss. Bochum, Frankfurt a.M. 2008, S. 89 ff.

18 BGBl. I, S. 2098.

19 BGBl. I, S. 2702.

20 Zu dieser rechtspolitischen Frage siehe Drüen, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Rechtsstaat, *StuW* 2007, S. 112, einerseits; Schmitt, Steuervollzug im föderalen Rechtsstaat, *DStJG* Bd. 31 (2008), S. 99, 119 ff., andererseits.

2.3. Verfahrensverständigungen in der Außenprüfung

Die Realisierung möglichst zeitnaher Außenprüfungen folgt dem internationalen Trend, den andere entwickelte Industriestaaten wie z.B. Australien, Frankreich, Großbritannien, Japan, Schweden oder die USA setzen (sog. *realtime audits – Echtzeitprüfung*). Ein prominentes Beispiel liefert seit 2005 der US-amerikanische *Compliance Assurance Process – CAP*. Dieser unterscheidet sich von der traditionellen retrospektiven Betriebsprüfung vor allem dadurch, dass die Prüfung bereits vor Abgabe der Steuererklärung einsetzt (sog. *Pre-Filing-Examination*).²¹ Dazu wählt die amerikanische Steuerverwaltung größere Unternehmen aus, um steuerliche Probleme bereits vor Erstellung und Einreichung der Steuererklärung kooperativ zu identifizieren und zu lösen. Voraussetzung dafür ist, dass das beteiligte Unternehmen sämtliche relevanten Informationen über die bereits abgeschlossenen Geschäftsvorfälle gibt und die beabsichtigte steuerliche Behandlung der relevanten Sachverhalte offenlegt. Die Finanzbehörde schließt mit dem zu prüfenden Unternehmen ein standardisiertes *Memorandum of Understanding (MOU)*, das die Ziele der Steuerprüfung, den Zeit- und Organisationsrahmen für die Offenlegung der Informationen setzt, die Kommunikationswege beschreibt sowie ein Bekenntnis zur Kooperation enthält. Mit Abschluss der Prüfung schließen die Beteiligten über die konsentierten Prüfungsergebnisse ein sog. *Issue Resolution Agreement (IRA)*, das die Beteiligten als sog. *Closing Agreement* bindet.²² Soweit die Einigung reicht, garantiert die amerikanische Finanzbehörde (Internal Revenue Service – IRS) durch Aushändigung eines Bestätigungsschreibens dem Unternehmen, dass es grundsätzlich zu keiner weiteren Nachprüfung (*Post-Filing Examination*) mehr kommt. Soweit Problemfelder nicht einvernehmlich geklärt werden können, behält sich der IRS eine weitere nachträgliche Prüfung auch nach Abgabe der Steuererklärung vor.

Zwar geht die deutsche Finanzverwaltung – vom sog. Bielefelder Modell abgesehen – derzeit grundsätzlich noch nicht so weit, bereits vor Einreichung der Steuererklärung konsentierende Außenprüfungen vorzunehmen.²³ Jedoch treffen sie zur Realisierung zeitnaher Betriebsprüfungen mit den ausgesuchten, mitwirkungsbereiten Unternehmen ebenfalls *einvernehmliche Verfahrensverständigungen*. Der Inhalt der Verständigung betrifft den 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 detaillierten 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 ei-

ner Beschleunigung des Prüfungsprozesses und damit verbundener Kostenersparnis, der Gewinnung von Steuerplanungssicherheit, der Vermeidung von Nachzahlungszinsen und der Entlastung der Steuerabteilungen von zeitaufwändigen und kostenintensiven Anpassungen der Handels- und Steuerbilanzen im Konzern (siehe bereits oben 1.). Bei börsennotierten Unternehmen besteht zudem ein *gesteigertes Interesse an aktuellen Steuerbilanzwerten für die Berechnung latenter Steuern*. Überhaupt verliert das Freund-Feind-Schema unter Berücksichtigung der IFRS-Standards bei kapitalmarktorientierten Unternehmen an Konturen. Der Kampf um die steuerliche Anerkennung einer bestimmten Rückstellung lohnt sich kaum, wenn bei deren Nichtanerkennung die IFRS-Bilanz wegen der damit verbundenen Aktivierung latenter Steuern verbessert wird. Jedes börsennotierte Unternehmen möchte jedenfalls möglichst rasch Gewissheit über die Höhe der latenten Steuern haben, so dass es ein großes Interesse am raschen Abschluss von Betriebsprüfungen besitzen. Vor diesem Hintergrund wird die steuerliche Außenprüfung zu einem Hilfsmittel der Unternehmen zur Verwirklichung eigener *Corporate Governance*.²⁴

Aus rechtswissenschaftlicher Sicht stellt sich die Frage, welchen Rechtscharakter die Verständigung besitzt. In Betracht kommt, sie als rechtlich unverbindliche Absprache oder als öffentlich-rechtlichen Vertrag einzuordnen. Für die Abgrenzung ausschlaggebend ist, ob in dem objektiven Erklärungstatbestand der Verständigung nach außen hin ein *Rechtsfolgenwillen* zum Ausdruck kommt, der als zwei übereinstimmende öffentlich-rechtliche Willenserklärungen zu kennzeichnen ist.²⁵ Unter Berücksichtigung der intendierten Rechtsfolgen ist m.E. davon nicht auszugehen. Den Beteiligten geht es vielmehr um eine *Absprache*. Sollte die Ermittlungsintensität der Finanzbehörde über den zunächst geplanten inhaltlichen und zeitlichen Umfang hinausgehen, so soll der Prüfungsakt nicht bereits deshalb rechtswidrig oder sogar unverwertbar werden. Umgekehrt ergeben sich mögliche Sanktionen gegen das zu prüfende Unternehmen nicht aus der Verständigung selbst, sondern nur aus dem Gesetz, wenn der Mitwirkungsbeitrag des Steuerpflichtigen hinter den der Verständigung zugrunde gelegten Erwartungen zurückbleibt. Die Absprache erzeugt keine unmittelbar rechtliche, sondern eine gewichtige *tatsächliche Wirkung*. Jeder Partner erwartet von seinem Gegenüber, dass dieser die Absprache – auch ohne Rechtsgründe – einhält, et vice versa. Wer diese in ihn gesetzte Erwartungshaltung enttäuscht, verstößt zwar gegen keine (aus der Verständigung selbst resultierende) Rechtspflicht, muss sich aber faktische Konsequenzen vergegenwärtigen.²⁶ In dem *Dauerrechtsverhältnis* Finanzbehörde – Unternehmen tritt eine Störung ein, die gegenüber der Vertragsverletzung kein Minus, sondern ein Aliud darstellt.

21 Zum Ganzen siehe näher IRS-Bulletin 2005-50 vom 12.12.2005; Announcement 2005-87-Compliance-Assurance-Process.

22 Ein *Closing Agreement* ist nach Sec. 7121 IRC ein die Beteiligten gegenseitig bindender Vertrag, siehe näher Seer, Besteuerungsverfahren USA-Deutschland, Heidelberg 2002, Rz. 71.

23 Der Erlass des FinMin NRW vom 11.06.2008, a.a.O. (Fn. 15), fordert zunächst die Abgabe einer Steuererklärung.

24 Zu diesem Zusammenhang siehe Schön (Hrsg.), Tax and Corporate Governance, Berlin 2008.

25 Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., Köln 1996, S. 104, 443.

26 Seer, a.a.O. (Fn. 25), S. 443 f.

3. Aussetzungsbeschluss des FG Köln vom 07.07.2009 zur zeitnahen Betriebsprüfung

3.1. Inhalt des Beschlusses

Nach kurzer Zeit liegt nun schon die erste gerichtliche Stellungnahme zur zeitnahen Betriebsprüfung vor. Das Finanzgericht Köln hat mit Beschluss vom 07.07.2009²⁷ die Vollziehung einer angefochtenen Prüfungsanordnung (§ 196 AO) wegen ernstlicher Zweifel an deren Rechtmäßigkeit ausgesetzt. Im Streitfall hatte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung auf der Grundlage des Erlasses des Finanzministeriums NRW vom 11.06.2008 (siehe oben 2.2.) eine zeitnahe Außenprüfung für nur einen Veranlagungszeitraum angeordnet. Seine Ermessensentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass es sich bei dem Prüfungsobjekt um einen konzernunabhängigen Großbetrieb handle und ein gesteigertes Risikopotenzial wegen höherer steuerlicher Mehrergebnisse der Vor-Betriebsprüfung bestünde. Dagegen wandte sich das betroffene Unternehmen u. a. mit dem Argument, dass ihm als nur kleiner Kapitalgesellschaft im Sinne des § 267 HGB bei einer Begrenzung des Prüfungszeitraums auf nur einen Veranlagungszeitraum um den Faktor 2,5 bis 3 höhere interne und externe Mitwirkungskosten gegenüber einer gebündelten Prüfung mehrerer Veranlagungszeiträume entstehen würden und daher die Begrenzung des Prüfungszeitraums unverhältnismäßig sei.

Das Finanzgericht Köln folgt für den Einzelfall der Argumentation des Antragstellers. Es verweist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die das für Groß- und Konzernbetriebsprüfung in § 4 Abs. 2 BpO 2000 vorgesehene Prinzip der Anschlussprüfung für sachgerecht und gleichheitskonform angesehen hat.²⁸ Bei diesen Betrieben seien die steuerlich erheblichen Verhältnisse so umfangreich und schwierig zu überschauen, dass sie ohne eine Außenprüfung nicht allein durch den Innendienst wirksam kontrolliert und zutreffend besteuert werden könnten. Die Gefahr von Steuerausfällen sei hier größer als bei anderen Betrieben. Würden *gegen den Willen* dieser Steuerpflichtige der Prüfungszeitraum auf nur einen Besteuerungszeitraum verkürzt, erfahre der mit jeder Außenprüfung verbundene belastende Eingriff eine weitere Steigerung. Aufgrund des unverändert geltenden Prinzips der Anschlussprüfung sei damit zu rechnen, dass der von der zeitnahen Außenprüfung betroffene Steuerpflichtige kurzfristig erneut mit einer Außenprüfung konfrontiert werde, so dass sich sein Mitwirkungsaufwand signifikant erhöhe. Bei einem der Anschlussprüfung unterliegenden Großbetrieb seien mit dem Vorteil der größeren Zeitnähe unabweisbar die Nachteile sich jährlich wiederholender Prüfungen und eines relativ höheren Aufwandes für die einzelne Prüfung verbunden. Anders als bei Mittel- und Kleinbetrieben könne die Verkürzung des Prüfungszeitraums deshalb nicht als nur vorteilhafte Maßnahme angesehen werden. Es bedürfe daher jeweils der Abwägung der Vor- und Nachteile im Einzelfall. Die Konzernunabhängigkeit des Steuerpflichtigen könne kein sachgerechter Grund

für einen belastenden Eingriff sein; die übrigen im Erlass des Finanzministeriums NRW vom 11.06.2008 genannten Gründe seien nicht einschlägig. Da in dem entschiedenen Einzelfall das Mehrergebnis der Vor-Betriebsprüfung aufgrund eines zwischenzeitlich veränderten Sachverhalts nicht mehr zu erwarten sei, bestünden auch erhebliche Zweifel an einem gesteigerten Steuerausfallrisiko und letztlich an der Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung in Gestalt der Prüfungsanordnung.

3.2. Würdigung des Beschlusses

Das Finanzgericht Köln macht in seinem Beschluss darauf aufmerksam, dass die Anordnung einer zeitnahen Prüfung *nicht a priori vorteilhaft* für das geprüfte Unternehmen sein muss. In der Tat werden die Mitwirkungskosten (sog. Compliance Costs) bei mehreren hintereinander geschalteten Anschlussprüfungen jeweils eines Veranlagungszeitraums häufig höher sein als die Kosten einer zusammenhängenden einmaligen Prüfung eines Dreijahres-Zeitraums. Ordnet die Finanzbehörde *gegen den Willen* des Steuerpflichtigen bei einem Großbetrieb eine zeitnahe, auf einen Veranlagungszeitraum beschränkte Betriebsprüfung an, so bedarf es einer besonderen Begründung, die das besondere Bedürfnis der Finanzbehörde nach der Abweichung von dem in der BpO 2000 vorausgesetzten Regelprüfungszeitraum deutlich werden lässt. Bei eher überschaubaren „Großbetrieben“²⁹, bei denen auch keine Anzeichen eines drohenden Steuerausfalls bestehen, erscheint ein Bedürfnis nach Durchführung einer zeitnahen Außenprüfung gegen den Willen des Steuerpflichtigen in der Tat nicht sehr dringend zu sein. Eine bloß formelhafte, standardisierte Begründung reicht in einem solchen Fall nicht aus.

Das Finanzgericht Köln erkennt im Übrigen das unter 1. dargelegte Bedürfnis für zeitnahe Außenprüfungen aber durchaus an. Anwendungsfälle zeitnaher Außenprüfungen sieht es neben einem hohen Steuerausfallrisiko gerade auch in komplexen Konzern-, Umwandlungs- und Verrechnungspreissachverhalten, bei aufwändigen Bilanzanpassungen, beim Zugriff auf bereits archivierte elektronische Buchführungsdaten und bei zu befürchtender hoher Fluktuation des Personals. Mit dem Finanzgericht Köln ist die zeitnahe Außenprüfung m.E. gerade nicht auf leicht überschaubare Organisationsstrukturen zu beschränken. Insoweit vermittelt die Fallgruppenaufzählung in dem Erlass des Finanzministeriums vom 11.06.2008 (siehe oben 2.2.) einen missverständlichen äußerlichen Eindruck.

Deutlich zu positiv fällt dagegen die nahezu unkritische finanzrichterliche Würdigung des Prinzips der Anschlussprüfung und der Zusammenfassung eines Mehrjahres-Zeitraums aus. Wie unter 1. dargelegt, sind deren Nachteile mannigfaltig. Das Finanzgericht Köln begnügt sich mit Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, welche die Außenprüfungspraxis aber inhaltlich nie richtig reflektiert und sich lediglich auf die ermessenslenkende BpO (St) bzw.

27 Urteil des FG Köln vom 07.07.2009 – 13 V 1232/09, BB 2009, S. 1891 (nur Leitsatz); der Volltext ist unter <http://www.juris.de> abrufbar.

28 Siehe Nachweise in Fn. 4.

29 In dem Streitfall ist strittig, ob die von der Außenprüfung betroffene Kapitalgesellschaft überhaupt noch ein Großbetrieb ist.

BpO 2000 zurückgezogen hat. Die Abgabenordnung 1977 lässt der Finanzverwaltung eine weite Ausgestaltungsfreiheit. § 194 Abs. 1 Satz 2 AO geht keineswegs davon aus, dass der Prüfungszeitraum mehrere Jahre umfassen müsste. Ganz im Gegenteil, die Vorschrift nennt sogar ausdrücklich die Möglichkeit, sich auf *einen Besteuerungszeitraum* und auf *bestimmte Sachverhalte* zu beschränken. § 203 Abs. 1 AO sieht darüber hinaus bewusst die Möglichkeit einer abgekürzten Außenprüfung vor, die sich auf wesentliche Besteuerungsgrundlagen beschränkt. Dem folgt auch § 4 Abs. 5 BpO 2000. Schließlich steht die Abgabenordnung 1977 auch keiner *Echtzeit* („*Realtime*“-)Außenprüfung entgegen. Nirgendwo fordert sie, dass der Steuerpflichtige eine Steuererklärung abgeben haben muss, bevor eine Außenprüfung beginnen darf. Auch die BpO 2000 beschränkt die Finanzbehörden in dieser Hinsicht nicht. Wenn eine Außenprüfung frühzeitig Fehler verhindern kann, so dass sie gar nicht erst in die Steuererklärungen eingehen, hat sie ihren Zweck, der in der Sicherstellung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung besteht,³⁰ sogar auf optimale Weise erfüllt. Insoweit hält sich der Erlass des Finanzministeriums vom 11.06.2008 zu weit zurück. Bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften bieten die obligatorischen Quartalsabschlüsse eine brauchbare Grundlage, um bereits vor Erstellung der Steuererklärung eine zeitnahe, problemorientierte Schwerpunkt-Außenprüfung im kooperativen Zusammenwirken mit dem Unternehmen durchzuführen.

Mit der Zulassung der Echtzeit-Außenprüfungen hätte die Finanzverwaltung einen weiteren Paradigmenwechsel einleiten müssen: Die Abkehr von der internen (fiskalisch geprägten) Mehrergebnis-Maxime! Die in der Praxis existierenden, auf *konkrete Mehrergebnisse ausgerichteten Zielvereinbarungen* zwischen Behördenleitung und Prüfer oder zwischen Finanzministerien bzw. Oberfinanzdirektionen und Prüfungs-Finanzämter setzen Fehlanreize zur einseitig-fiskalischen Prüfung und sind rechtswidrig. Sie missachten *strukturell* das in §§ 88 Abs. 2, 199 Abs. 1 AO normierte *Objektivitätsgebot* und verstoßen gegen die Fundamentalprinzipien der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Nicht die Erzielung größtmöglicher Steueraufkommen ist das Ziel der Steuerverwaltung, sondern die Sicherstellung der Gleich- und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.

4. Zusammenfassung der Ergebnisse

- (1) Die BpO 2000 ist nach knapp zehn Jahren reformbedürftig. Das an die rein schematischen Größenklassen anknüpfende Prinzip der generellen Anschlussprüfung bei Groß- und Konzernbetriebsprüfung ist zugunsten eines am konkreten individuellen Profil des Unternehmens ausgerichteten Risikomanagements aufzugeben. Ebenso ist der Regelprüfungszeitraum von drei zusammenhängenden Besteuerungszeiträumen zu überdenken. Die einseitige Mehr-Ergebnisorientierung der Finanzbehörden ist aufzugeben.
- (2) Die traditionelle Betriebsprüfungspraxis leidet unter ihrer Trägheit, indem sie an weit zurückliegende Zeiträume anknüpft. Diese im internationalen Vergleich „historische“ Betriebsprüfung birgt sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Unternehmen mannigfaltige Nachteile, die unter 1. im Zusammenhang aufgelistet sind. Es bedarf vielmehr zeitnaher Außenprüfungen, die für die Beteiligten frühzeitig Planungssicherheit schaffen, die die in- und externen Mitwirkungskosten begrenzen und bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die deutsche Außenprüfung adaptionsfähig machen.
- (3) Der mit dem Erlass des Finanzministeriums NRW vom 11.06.2008 eingeleitete Paradigmenwechsel zur zeitnahen Außenprüfung ist zu begrüßen. Über seinen Anwendungsbereich hinaus sollten aber auch veranlagungs begleitende Außenprüfungen (sog. Realtime-Außenprüfungen), die bereits vor Abgabe der Steuererklärungen einsetzen, durchgeführt werden. Ihnen steht weder die AO 1977 noch die BpO 2000 entgegen.
- (4) Missverständlich bleibt der im Erlass des Finanzministeriums NRW vom 11.06.2008 aufgeführte Katalog der Anwendungsfälle, wenn er die Konzernunabhängigkeit eines Betriebes zum Merkmal des Auswahlermessens macht. Wie das Verfahren vor dem Finanzgericht Köln (siehe oben zu 3.) zeigt, erweist sich eine zeitnah nur auf einen Besteuerungszeitraum fokussierte Außenprüfung gerade bei organisatorisch leicht überschaubaren „Pseudo-Großbetrieben“ als weniger geeignet.
- (5) Ein sinnvolles Instrument zur sachgerechten Beschleunigung von Außenprüfungen sind die im Erlass des Finanzministeriums NRW vom 11.06.2008 vorgesehenen Verfahrensverständigungen, die den Prüfungszeitraum, die Prüfungsdauer, den Umfang des unmittelbaren Datenzugriffs, die beiderseitige Nutzung von Auswertungsprogrammen, die Einweisung der Betriebsprüfer in die Unternehmenssoftware sowie die offene Einsichtnahme in gemeinsame Prüfungsdateien betreffen können. Sie sind Ausdruck eines kooperativen Steuervollzugs und fördern in dem Dauerrechtsverhältnis „Finanzbehörde – Unternehmen“ das gegenseitige Vertrauen. Der Anwendungsbereich der zeitnahen Außenprüfung beschränkt sich – wie der Erlass vom 11.06.2008 zutreffend erkannt hat – auf diese Fälle aber nicht. Vielmehr kann die zeitnahe Außenprüfung gerade auch bei nicht mitwirkungsbereiten („steuerilloyalen“) Unternehmen ein wirksames Instrument der allgemeinen Steueraufsicht sein.
- (6) Der Gesetzgeber sollte die ausladende Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO ebenso wie die damit zusammenhängende Ausdehnung des Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 Abs. 4 AO) deutlich reduzieren. Stattdessen sollte eine Außenprüfungsfrist eingeführt werden, welche die Finanzbehörden zu einer zeitnahen Prüfung und Abwicklung des Steuerfalls zwingt.

³⁰ Drißen, a.a.O. (Fn. 20), Stuw 2007, S. 102; ders., Stbjb. 2007/08, S. 273, 275; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 193 AO Tz. 20 (Oktober 2009).