

Herausgeber:

Dr. Horst-Dieter Höppner,
Vizepräsident des Bundesamtes
für Finanzen a. D., Bonn

StBp

Die steuerliche Betriebsprüfung

53. Jahrgang · Januar 2013

Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

Die kooperativ ausgerichtete Konzernbetriebsprüfung in Niedersachsen

Von Regierungsdirektor Andreas Kaiser, Oldenburg*)

I. Einleitung

Mit Beginn des Jahres 2012 startete in Niedersachsen das Pilotprojekt der kooperativ ausgerichteten Konzernbetriebsprüfung als eine Unterfallart der zeitnahen Betriebsprüfung. Der Begriff „zeitnahe Betriebsprüfung“ wurde von der Oberfinanzdirektion Niedersachsen erstmals mit Einführung der Jahrestaktprüfung im März 2009 verwendet und beschreibt folgende Zielrichtung: Die Prüfungsdienste sollen gegenwartsnahe Zeiträume untersuchen. Hierfür stehen mehrere Mittel zur Verfügung. Neben der Jahrestaktprüfung (Zweijahrestaktprüfung), das Darmstädter Modell, strukturierte Eröffnungsgespräche, konsequente Schwerpunktbildung und seit 2012 auch ein Vorgehen nach den Grundsätzen der kooperativ ausgerichteten Konzernbetriebsprüfung.

II. Wesensmerkmale

Zweck der Initiative ist die Steigerung der Effektivität von Großbetriebsprüfungen durch einen verbesserten und damit beschleunigten Umgang miteinander. Als Baustein einer bürgerorientierten Finanzverwaltung bringt sie zum Ausdruck, welche Möglichkeiten die Großbetriebsprüfung im Umgang mit großen, zur Betriebsprüfung anstehenden, Unternehmen hat. Auch wenn die Großbetriebsprüfung Teil der Eingriffsverwaltung ist, gilt es bei der Art der Ausübung der fiskalischen Kontrolle möglichst eine Konfrontation zu vermeiden. Entgegen der herkömmlichen Vorgehensweise zeigt die Kooperation für beide Seiten, die Unternehmen und die Betriebsprüfung, erhebliche Vorteile. Diese liegen im formellen Bereich, in der möglichst umfassenden Vermeidung von Konfrontation als Ursache für Reibungsverluste. Materielle Vorteile sind nicht vorgesehen. Im Ergebnis honoriert die Großbetriebsprüfung in Niedersachsen die Unternehmen, die dem Abschnitt 11, Besteuerung, der Leitsät-

ze OECD-Standard für multinationale Unternehmen¹⁾ genügen.

Für die Verwaltung bestehen die Vorteile in der höheren Wahrscheinlichkeit der frühzeitigen endgültigen Steuerveranlagung mit einem verminderten Rechtsbehelfsrisiko bei erleichterter Sachverhaltsaufklärung. Die Unternehmen erhalten eine frühzeitige Rechts- und Planungssicherheit und profitieren von der möglichen Verminderung bzw. Vermeidung von Zinsaufwand und antizyklischen Steuerbelastungen. Darüber hinaus erkennen sie, wie die Finanzverwaltung bei der Ermittlung von Risikobereichen vorgeht.

1. strategische Einbindung und frühzeitige Haushaltswirksamkeit

Als Erfolgskontrolle wird von Seiten der Großbetriebsprüfung besonders Wert gelegt auf Faktoren wie geprüftes Kontrollvolumen pro Zeit, Klima, Anzahl bzw. Zeitnähe der Prüfungen und die Frühzeitigkeit der Kassenwirksamkeit der Zahllast. „Harte Kriterien“, wie zum Beispiel das reine Mehrergebnis, scheiden als strategische Zielparameter aus, da die freiwillige Mitwirkung der Unternehmen zwar gefördert werden soll, aber nicht auf der Basis freiwillig bereit gestellter Mehrergebnisse (Ostereier). Die Unternehmen sind aufgefordert, freiwillig zutreffende Steuererklärungen abzugeben. Die strategische Einbindung des Konzeptes berücksichtigt folgende Aspekte:

Zur Erreichung des Leitbildes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach § 85 AO wird als Ziel der Großbetriebsprüfung definiert:

- Bewältigung des ermessensgerechten Kontrollbefugnis und

*) Der Verfasser ist Referatsleiter für Großbetriebsprüfung und internationales Steuerrecht bei der Oberfinanzdirektion Niedersachsen in Oldenburg.

1) www.oecd.org/fff/?404;http://www.oecd.org/80/de/leitsaetzemnu_vom_Oktober_2011.

- Motivation zur Mitwirkung bei der Gesetzeserfüllung sowie
- frühzeitige Kassenwirksamkeit des zutreffenden steuerlichen Ergebnisses.

Je frühzeitiger die Finanzverwaltung die zutreffende steuerliche Zahllast festsetzen kann, desto besser ist dies für den staatlichen Haushalt. Insofern wäre es kein Manko, wenn sich ergeben sollte, dass viele Prüfungen dieser Art als Nullfall enden. Eine erhöhte Nullfallquote würde in diesem Segment bestätigen, dass die steuerliche Zahllast bereits vor der Betriebsprüfung zutreffend ermittelt und über die Vorauszahlungen beglichen wurde. Die bei Erklärungsabgabe bereits absehbare, sodann zeitnah erfolgte Betriebsprüfung wird zu diesem Ergebnis erheblich beigetragen haben.

2. umfängliche Orientierungsphase

Der Anwendungsbereich der kooperativ ausgerichteten Konzernbetriebsprüfung in Niedersachsen betrifft primär die sechs Finanzämter für Großbetriebsprüfung. Konzipiert ist das Modell für Fallgruppen mit komplexen Strukturen mit Umsatz über 500 Mio. Euro Umsatz und größer. Eine Besonderheit des kooperativen Ansatzes liegt im Ablauf der Prüfung. Eine umfängliche Orientierungsphase dient

- zur Festlegung der Prüfungsschwerpunkte²⁾
- zur Erprobung der Kooperation
- zur Erstellung des Prüfungsablaufplanes und
- zur Beschleunigung der anschließenden Prüfungsphase.

Als direkte Vorbilder des Pilotprojekts sind zu nennen: das „Faltblatt der projektstrukturierten Konzernbetriebsprüfung“ des Finanzamts für Großunternehmen in Hamburg, 2008³⁾ und „The Audit Protocol“ (RC 4024) CCRA, Finanzverwaltung von Kanada, 2004⁴⁾.

3. innovative Elemente

Der Begriff der Kooperation wird bislang mit der Großbetriebsprüfung nicht unmittelbar in Verbindung gebracht. Die **kooperative Ausrichtung** stellt die Abstandnahme vom hoheitlich dominierten Vorgehen und ein Hinwenden zu einer bürgerorientierten und die Mitwirkung fördernden Außenprüfung dar.

Kooperative Verwaltung kennt aber auch Grenzen, denn die Entscheidungen sind letztlich von der Verwaltung zu treffen, die für das Ergebnis einer Vorgehensweise die rechtliche und politische Verantwortung trägt. Sie muss selbst bei weiten Beurteilungs-, Gestaltungs- oder Ermessensspielräumen am Ende rechtlich einwandfreie Entscheidungen treffen. Die Verwaltung trägt die Verantwortung, die Prinzipien des demokratischen Rechtsstaates und die Achtung der Grundrechte zu wahren. Im Bereich der gebundenen Verwaltung, also überall dort, wo das Gesetz der Verwaltung keine Spielräume lässt, sondern ihr strikte Vorgaben macht, beschränkt sich kooperati-

ves Verwaltungshandeln auf eine intensive Information und Beteiligung der Betroffenen. Ein Aushandeln des Ergebnisses kann nicht in Betracht kommen, weil der Gesetzgeber die Entscheidung vorgegeben hat. Die Steuerlast kann nicht ausgehandelt werden, sehr wohl aber einzelne Verfahrensweisen während der Prüfung. Dieser Paradigmenwechsel soll durch das Merkblatt dokumentiert und in der Beschreibung erläutert werden.

Die Großbetriebsprüfung versteht sich damit nicht nur als Kontrollinstanz, sondern regt zur steuerlichen Selbstkontrolle bei den Unternehmen an. Sie fordert eine Motivation zur Zusammenarbeit ein und ermöglicht

- Transparenz bei der Schwerpunktbildung,
- eine sichtbare Beschränkung auf Prüfungsfelder,
- den Abschluss eines Prüfungsablaufplanes sowie den Einsatz von modernen Kommunikationswegen.

Die Innovation des Modells ergibt sich weiter aus der Betonung von so genannten „**Softskills**“ für den Bereich der Großbetriebsprüfung. Der neue Ansatz fordert von den Beteiligten Methodenkompetenz im Bereich der

- Nutzwertanalyse,
- Projektmanagement,
- Konfliktmanagement und
- Regelkreisdanken.

4. Struktur

Das Merkblatt ist auf vier DIN A 4 Seiten niedergelegt, veröffentlicht⁵⁾ und beschreibt in 10 Schritten den möglichen Gang einer Großbetriebsprüfung:

- 1 – Grundsätze, 2 – Vorbereitung, 3 – Beginn, 4 – Orientierungsphase, 5 – Planung der Prüfung, 6 – Planabstimmung, 7 – Prüfungshandlungen, 8 – Fortgangsgespräche, 9 – Themenanpassungen, 10 – Schlussbesprechung.

III. Verfahrensschritte

Im Merkblatt sind die 10 Verfahrensschritte chronologisch erläutert.

1. Grundsätze einer kooperativ ausgerichteten Konzernbetriebsprüfung

In diesem ersten Abschnitt ist die Begrifflichkeit der kooperativ ausgerichteten Konzernbetriebsprüfung erläutert. Es soll die Einsicht gefördert werden, dass eine kooperative Ausrichtung allen Verfahrensbeteiligten Vorteile bringen kann. Dazu gilt es, mittels Transparenz und Verlässlichkeit unter Betonung der gemeinsamen Ziele, Vertrauen aufzubauen. Ziel der kooperativ ausgerichteten Konzernbetriebsprüfung ist es,

- zeitnah,
- in der Abwicklung zügig und
- mit dem kleinstmöglichen Aufwand für alle Beteiligten zu prüfen.

Dies setzt ein optimales Zusammenwirken aller Beteiligten voraus und erfordert die uneingeschränkte, freiwillige, über die bestehenden Pflichten hinausgehende Unterstützung durch die Leitung des geprüften Unternehmens sowie des Prüfungsamtes. Alle an der Betriebsprüfung Beteiligten bekunden ihre uneingeschränkte Mitwirkungsbereitschaft und fördern das gemeinsame

2) Die Beschränkung ist nur eine vorläufige, in diesem Stadium sich abzeichnende, Fixierung. Treten Probleme, insbesondere durch Kontrollmitteilungen, auf, ist auszudehnen.

3) Der Autor bedankt sich ausdrücklich bei allen Mitwirkenden an den Seminaren der Bundesfinanzakademie, die einen wesentlichen Einfluss auf die konkrete Gestaltung des Merkblattes genommen haben. Insbesondere bei Herrn Hinnerk Egge für die Leitung des Seminars „Kontinuierliche Verbesserung der Konzernbetriebsprüfung“.

4) http://www.cra-arc.gc.ca/menu/APAP_R-e.html.

5) http://www.ofd.niedersachsen.de/portal/live.php?navigation_id=17549&article_id=67842&psmand=110. Eine Übersetzung in die englische Sprache wird auf Anfrage zur Verfügung gestellt.