

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.pplaw.com

RA Berthold Welling
BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

37. Berliner Steuergespräch

Berlin, den 22. November 2010

„Kooperationsformen im Besteuerungsverfahren“
- Tagungsbericht -
von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Steuerrecht ist Eingriffsrecht, seine Durchsetzung setzt in der Regel hoheitliche Steuerbescheide voraus. Aus der Gesetzbindung der Finanzverwaltung folgt, dass Steueransprüche nicht zur Disposition der am Steuerschuldverhältnis Beteiligten stehen.

Aber trotz der weitreichenden Befugnisse des Staates wird ein Steuersystem ohne Kooperation der Beteiligten nicht funktionieren. Dies fängt bei den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen an, geht über verbindliche Auskünfte der Behörde bis zu Verständigungen über Bewertungsfragen und rechtlich relevante Gegebenheiten und umfasst schließlich auch kooperatives Verhalten bei der Sachverhaltsaufklärung, insbesondere der Prüfung der zurückliegenden Veranlagungszeiträume im Wege der Außenprüfung.

Die sog. zeitnahe Betriebsprüfung, an der wegen der Gefahr hoher Steuernachforderungen bei weit zurückliegenden Prüfungszeiträumen ein erhebliches Interesse insbesondere großer Unternehmen besteht, wird in Deutschland aktuell nur in Modellversuchen praktiziert. Andere Länder, wie etwa die Niederlande, haben intensivere Formen der Kooperation zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen entwickelt.

Das 37. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. Dieter Birk*² – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, Steuerpraxis und -politik, an dem neben den drei Referenten Herrn *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen*³, Herrn *Prof. Dr. Gerard Meussen*⁴ sowie *Herrn Robert Risse*⁵ auch Frau *Cora-Jeanette Hermenau*⁶ sowie Herr *Dr. h.c. Wolfgang Spindler*⁷ mitwirkten.

A. Referate

I. Kooperationsformen im Steuervollzug

Nach Ansicht von *Prof. Dr. Drüen* ist beim Steuervollzug der Kooperationsgedanke zwischen dem einzelnen Steuerpflichtigen und dem Fiskus zur Durchsetzung der Grundentscheidungen des materiellen Steuerrechts unumgänglich.

1. Kooperation als Grundlage des Besteuerungsverfahrens

Zwar gelte die Steuerverwaltung geradezu als Paradebeispiel staatlicher Eingriffsverwaltung und das Steuerrecht werde deshalb immer noch als klassisch eingriffsgeprägte Materie verstanden. Gleichwohl sei das Besteuerungsverfahren faktisch und rechtlich von einem kooperativen Gedankenansatz geprägt.

Das Kooperationsprinzip lasse sich als Strukturprinzip des Steuerverfahrens darstellen, weil die Steuerverwaltung zur Durchsetzung der Grundentscheidungen des materiellen Steuerrechts zwingend auf Kooperation mit dem Steuerpflichtigen angewiesen sei. Der den Finanzbehörden nach § 85 AO zugewiesene Auftrag, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, könne nur in Kooperation mit dem Steuerpflichtigen erfolgen. Neben dem Untersuchungsgrundsatz nach § 88 AO normiere die AO zahlreiche Mitwirkungspflichten (§ 90 ff. AO), deren Umfang deutlich über das Maß im allgemeinen Verwaltungsrecht hinausgeht. Nach der Grundkonzeption der AO sei der Steuervollzug gerade keine allein staatliche Aufgabe. Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen sei aber kein Notbehelf, sondern vielmehr notwendige Folge der materiellen Grundwertungen des Steuergesetzgebers. Je mehr das Steuergesetz eine Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit anstrebe, desto mehr bedürfe der Vollzug der Kooperation von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem. Denn die Steuerverwaltung sei regelmäßig gar nicht in der Lage, den gesetzlich zutreffenden Steueranspruch allein durchzusetzen. Deshalb sei die Kombination von hoheitlichen und kooperativen Besteuerungstechniken kein Ausdruck einer vorübergehenden staatlichen Schwäche, sondern vielmehr Kennzeichen des modernen Verwaltungsstaates.

2. Verifikationsverwaltung als Gegengewicht zum kooperativen Steuerstaat

Bedingungen für die Umsetzung des Kooperationsprinzips seien allerdings das Bestehen von Verantwortungstransparenz und -klarheit. Vertraue man allgemein der Kooperation als Grundprinzip, so bestünden gleichwohl Bedenken hinsichtlich der Kooperation zwischen Verwaltung und Privaten als arbeitsteiliger Gemeinwohlkonkretisierung. Schließlich habe der Private im Rahmen der Verantwortungsteilung andere Aufgaben und Pflichten als der Staat. Staatliche Gemeinwohlbindung und private Grundrechts-

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. Dieter Birk* ist Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Münster.

³ *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

⁴ *Prof. Dr. Gerard Meussen* ist Professor für Steuerrecht an der Radboud University Nijmegen.

⁵ *Robert Risse* ist Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung bei der Henkel AG & Co. KGaA, Düsseldorf.

⁶ *Cora-Jeanette Hermenau* ist Staatssekretärin des Niedersächsischen Finanzministeriums, Hannover.

⁷ *Dr. h.c. Wolfgang Spindler* ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München.

bindung müssten getrennt werden. Der Staat sei dem Gemeinwohl verpflichtet und unterliege hierbei der Gesetzesbindung. Der Private hingegen dürfe im Rahmen der Gesetze sein Eigenwohl verfolgen, wozu auch das Ziel einer möglichst geringen Steuerbelastung gehöre. Vor diesem Hintergrund müsse das Kooperationsprinzip mit einem anderen Strukturprinzip des Steuervollzuges, dem Verifikationsprinzip, verbunden werden. Steuerverwaltung sei im Kern als Verifikationsverwaltung zu verstehen. Um diese Aufgabe erfüllen zu können, brauche die Finanzverwaltung effektive Verifikationsinstrumente (z.B. Außenprüfung) als Gegengewicht zum Kooperationsprinzip. Insofern fungiere das Verifikationsprinzip als Regulativ.

3. Gesetzliche Rahmenbedingungen für Kooperation im Steuervollzug

Prof. Dr. Drüen führte aus, dass der Topos des kooperativen Staates beim Steuervollzug zum Teil auf scharfe Kritik stoße. Dem Steuerrecht soll demnach ein allein hoheitliches Modell des Steuervollzuges inhärent sein. Eine Kooperationsmaxime solle auf den Gesichtspunkt der Mitwirkung zugeschnitten werden, allenfalls könne vom mitwirkungs-offenen Verwaltungshandeln zur Aufklärung des Sachverhalts gesprochen werden. Nach § 88 AO gelte das Prinzip der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die Finanzbehörde trage nach dieser Ansicht nicht nur die letzte, sondern die alleinige rechtliche Verantwortung für die Tatsachenaufklärung und Tatsachenfeststellung. Jedenfalls könne Kooperation das hoheitliche Element des Steuerbescheides nicht ersetzen.

Nach Ansicht von *Prof. Dr. Drüen* greife dieser Ansatz jedoch zu kurz. Kernvorschriften für den Steuervollzug seien zwar §§ 155, 218 AO, wonach Steuern durch Steuerbescheid festgesetzt werden. Steuerbescheide seien die Grundlage für eine hoheitliche Vollziehung des Steueranspruchs. Daran vermag auch der Kooperationsgedanke nichts zu ändern. Der Steuerbescheid als Verwaltungsakt stehe nicht zur Disposition. Kooperation könne daher nicht als Surrogat für eine Festsetzung der Steuerschuld durch Steuerbescheid dienen. Vielmehr gehe es um Kooperation bei der Vorbereitung, also nicht als Ersatz ordnungsrechtlichen Handelns, sondern um dessen Vorbereitung und eine Kombination von hoheitlichem und kooperativem Handeln. Wichtig sei es, dass eine rechtlich gebundene Kooperation gewährleistet werde. Gefahr für die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung drohe weniger durch formalisierte, aktenkundige und nachprüfbare Verträge, sondern vielmehr durch informale, nicht dokumentierte Absprachen, deren gesetzeswidriger Inhalt nicht überprüft werden könne. Informalen kooperativen Handlungsformen wohne grundsätzlich ein strukturelles Gefährdungspotenzial inne. Deshalb bedürfe es zur Wahrung von Legalität und Egalität der Besteuerung beim kooperativen Steuervollzug Kontrollmöglichkeiten durch Aufsichtsbehörden und Rechnungshöfe sowie effektiver verfahrensrechtlicher Sicherungen, wie Schriftformerfordernissen und Zuständigkeitsregelungen.

Es müssten Vorkehrungen getroffen werden, um möglichen ungleichmäßigen privilegierenden Kooperationen vorzubeugen. Der Gleichheitssatz müsse hierbei auch schon bei der Auswahl der Kooperationspartner berücksichtigt werden. In einer Testphase, wie man es derzeit bei der zeitnahen Betriebsprüfung erlebe, könne noch toleriert werden, dass nur mit kooperationswilligen und steuerloyalen Unternehmen kooperiert werde. Aber sobald diese Phase beendet sei, müsse das Kriterium der Steuerloyalität aus gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten aufgegeben werden. Grundsätzlich schulde der einzelne Steuerpflichtige nämlich nur Rechtstreue und keine Steuerloyalität. Man müsse sich nicht positiv zur Steuerzahlung bekennen, um Kooperationen eingehen zu können. Schließlich seien die freiheitsrechtlichen Vorgaben des Grundgesetzes zu beachten.

Auch der kooperative Steuervollzug sei Freiheitseingriff und Freiheitsverkürzung. Darum müsse Schutz vor einem Zwangskonsens gewährleistet werden. Es finde nicht nur das Übermaßverbot, sondern auch das Verhältnismäßigkeitsgebot Anwendung; auch das Verifikationsprinzip sei anzuwenden. Insbesondere börsennotierte Unternehmen müssten bereits eigene Verifikationsmaßnahmen vornehmen. Die steuerliche Außenprüfung müsse als Verifikationsmaßnahme der Steuerverwaltung auf diesen aufbauen und sie ergänzen, soweit ein spezielles, darüber hinausgehendes Verifikationsbedürfnis bestehe. Das Vollprüfungsdogma müsse jedenfalls aufgegeben werden.

4. Steuerliche Außenprüfung als klassisches Kooperationsfeld

Ein wichtiger Bereich im Rahmen der Außenprüfung sei die Verständigung zwischen Betriebsprüfern und Steuerpflichtigen. Nach Ansicht von *Prof. Dr. Drüen* handele es sich hierbei sogar um eine materielle Verständigung, weil auch der BFH, der dieses Rechtsinstitut seit Jahrzehnten anerkenne, über die Verständigung in reinen Tatsachenfragen hinausgehe. Bestes Beispiel hierfür sei die zulässige Verständigung über die Angemessenheit von Gesellschafterbezügen eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft. Obwohl hier Tatsachen- und Rechtsfragen vermischt würden, halte der BFH eine solche Verständigung für wirksam. Gegen solche materiellen Verständigungen bestünden auch aus Sicht von *Prof. Dr. Drüen* keine Bedenken, vorausgesetzt, dass ihre Gesetzmäßigkeit, insbesondere durch Schriftformerfordernisse, gesichert würde. Verfahrenskooperationen zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigem seien demgegenüber ohne weiteres von den Ermessensvorschriften der §§ 193 und 200 AO gedeckt. Unternehmen und Finanzverwaltung würden sich im Rahmen von Verträgen über Prüfungszeiträume, Prüfungsdauer, Nutzung von Auswertungsprogrammen sowie beispielweise über eine digitale Betriebsprüfung einigen. Ausgeschlossen sei hingegen die kooperative Steuererklärung und -prüfung. Wenn Besteuerungsgrundlagen gemeinsam geprüft und festgestellt würden, unterliefe man den Grundsatz der Verantwortungsklarheit. Die klare Abgrenzung der Aufgabenverteilung zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen wäre nicht mehr gewährleistet und die Schwelle zur möglichen Korruption erreicht.

5. Fazit

Kooperation beim Steuervollzug sei zur Durchsetzung der Grundentscheidungen des materiellen Steuerrechts unumgänglich. Trotz der Kooperationsoffenheit bleibe das Steuerrecht der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit aber dennoch besonders verpflichtetes Eingriffsrecht, das letztlich durch staatlichen Zwang einseitig durchgesetzt werden könne. Zur Wahrung von Legalität und Egalität der Besteuerung bedürfe es beim kooperativen Steuervollzug struktureller Kontrollmöglichkeiten durch Aufsichtsbehörden und Rechnungshöfe und effektiver verfahrensrechtlicher Sicherungen wie Schriftförmlichkeit und Zuständigkeitsregelungen.

Das Kooperationsprinzip müsse auf die rechtliche Erfassung und Einhegung des Zusammenwirkens beim Steuervollzug abzielen, ohne die konträren Ausgangsinteressen von Steuerpflichtigen und Steuerverwaltung zu negieren und zwingend Konsens einzufordern. Kooperation erfordere und bedeute nicht immer Konsens, sondern setze vielmehr punktuellen Streit und Konfrontation voraus. Das Kooperationsprinzip gewährleiste das Recht zur Konfrontation. In umstrittenen Rechtsfragen müsse auch Rechtsschutz erlangt werden können. Aus diesem Grund sei es zwingend erforderlich, ein begrenztes bzw. kanalisiertes Rechtsschutzverfahren einzuführen. Mit der Teileinspruchs-

entscheidung sei dieses Problem nicht gänzlich gelöst worden.

II. Notwendigkeit einer zeitnahen Betriebsprüfung

Nach *Risse* müsse die Betriebsprüfung in Deutschland grundsätzlich beschleunigt werden. Essentielle Voraussetzung hierfür sei ein Paradigmenwechsel vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat.

1. Status Quo in der deutschen Betriebsprüfung

Das derzeit praktizierte Besteuerungsverfahren, die klassische Betriebsprüfung in der Form der Außenprüfung, führe sowohl beim Steuerpflichtigen als auch bei den Finanzbehörden zu erheblichen Nachteilen. Durch das lange Verfahren werde der einzelne Steuerpflichtige mit hohen Administrationskosten belastet. Große Unternehmen seien einer mangelnden Planungssicherheit ausgesetzt, sie könnten während der laufenden Betriebsprüfung die Belastung mit latenten Steuern nicht abschätzen. Außerdem bestehe die dauernde Gefahr, Steuernachforderungen, und damit einhergehend hohe Zinszahlungen, erfüllen zu müssen. Aufgrund des zeitlichen Abstandes zwischen Bilanzstellung und Abschluss der Außenprüfung, müssten Unternehmen regelmäßig unter hohem Arbeits- und Zeitaufwand ihre Handels- und Steuerbilanzen anpassen. Die Änderungen durch das BilMoG hätten diesen Anpassungsprozess verkompliziert. Schließlich führe die zeitliche Verzögerung der Betriebsprüfung dazu, dass notwendige Informationen über fragliche Geschäftsvorfälle nahezu nicht mehr ermittelt werden könnten. Aufgrund der hohen Fluktuation der Mitarbeiter stehe der Ermittlungsaufwand hierbei außer Verhältnis.

Ein Nachteil des klassischen Besteuerungsverfahrens der Betriebsprüfung bestehe für die Finanzbehörden insbesondere darin, dass der Steueranspruch erst zu einem viel späteren Zeitpunkt tatsächlich realisiert werden könne. Zwar böten Zinszahlungen einen Ausgleich für diesen Nachteil, zu bedenken sei jedoch, dass sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine sofortige Verfügbarkeit über Gelder als vorteilhafter erweisen würde. Durch das lange Verfahren würden auf Verwaltungsseite personelle Ressourcen gebunden, wodurch die Anzahl von Betriebsprüfungen stetig abnehme. Schließlich führe das teilweise seitens der Unternehmen bestehende Verzögerungs- und Verweigerungsverhalten zu Informationsdefiziten und weiteren Verzögerungen des Besteuerungsverfahrens. In einem konfrontativen Steuerstaat, in dem sich Finanzverwaltung und Steuerpflichtige gegenüberstehen und dem geprüften Unternehmen teilweise empfindliche Nachzahlungszinsen drohen, bestehe eine geringe Kooperationsbereitschaft.

2. Paradigmenwechsel zugunsten eines kooperativen Steuerstaates

Risse folgerte aus diesen Aspekten, dass ein Paradigmenwechsel in Bezug auf die Vornahme zeitnaher Betriebsprüfungen dringend erforderlich sei, um sowohl für die Steuerpflichtigen, als auch für die Finanzbehörden eine Verbesserung der Situation zu erreichen. Anstelle von Konfrontation solle der Gedanke kooperativen Verhaltens Platz greifen. Zwischen Unternehmen und Finanzbehörden müsse zum beiderseitigen Vorteil eine enge Zusammenarbeit auf Verständigungsbasis erfolgen. Musterbeispiel für eine erfolgreiche Umsetzung dieser Forderungen sei Australien. Es habe sich im Hinblick auf das Besteuerungsverfahren von einem konfrontativen zu einem kooperativen Steuerstaat entwickelt. Unternehmen würden dort nicht mehr reaktiv, sondern proaktiv han-

deln. Neben der Installierung eines verkürzten Besteuerungsverfahrens sei der Kooperationsgedanke durch die erhöhte Beteiligung einzelner Steuerpflichtiger bei der Vorbereitung von Betriebsprüfungen durch die Finanzämter berücksichtigt worden. Diese Ansätze müssten auch in Deutschland umgesetzt werden.

3. Modell der zeitnahen Betriebsprüfung zielführend

Insgesamt sprach *Risse* sich für das Modell der zeitnahen Betriebsprüfung aus, wobei er einen Prüfungszeitraum von zwei Jahren für angemessen hielt. Die zeitnahe Besteuerung führe für das Unternehmen zu einer hohen Planungssicherheit, auch in Bezug auf latente Steuern. Nachzahlungen würden vermieden. Auf beiden Seiten würden Administrationskosten verringert, insbesondere verringere sich für das Unternehmen der Steuererklärungsaufwand. Außerdem entfalle die Erforderlichkeit der zeitintensiven Anpassung von Handels- und Steuerbilanz nach langer Zeit. Dadurch, dass Finanzbehörden einen umfassenden Einblick in die im Unternehmen stattfindenden Prozesse hätten, sei insgesamt eine schnellere und qualitativ hochwertigere Außenprüfung möglich. Zur Erreichung dieses Ziels sei unter anderem die Errichtung einer gemeinsamen Betriebsprüfer-Datenbank erforderlich, die den einzelnen Betriebsprüfer zum unmittelbaren Datenzugriff auf besteuereungsrelevante Daten berechtige. Ziel einer zeitnahen Außenprüfung sei es schließlich, den zeitlichen Abstand zwischen dem Zeitraum, der geprüft wird, und dem Zeitraum, in dem geprüft wird, zu verkürzen. Prozessmanagement in der Finanzverwaltung sei schließlich der Schlüssel zum Erfolg.

III. Beispiel Niederlande: Traditionelle Betriebsprüfung abschaffen

Prof. Dr. Meussen stellte anschließend das niederländische Besteuerungssystem vor. Dort werde versucht, ein System zwischen dem Steuerpflichtigen und der Verwaltung zu implementieren, das von Vertrauen, Verständnis und Transparenz geprägt sei.

1. Das Besteuerungsverfahren in den Niederlanden

Ziel sei es, mehr Abstimmung im Vorfeld der Abgabe der Steuererklärungen zwischen den Beteiligten zu erzielen, damit die Kontrollen im Rahmen von Betriebsprüfungen reduziert werden könnten. Die Form und Intensität der Aufsicht durch die Steuerbehörde werde abgestimmt auf die Qualität der internen Kontrollen der Unternehmen. Durch einen starken Personalabbau bei der dortigen Finanzverwaltung finde eine schleichende Privatisierung statt, indem die Aufgaben auf die Steuerpflichtigen übertragen würden. Man habe sich in den Niederlanden somit für eine neue Form der Kooperation zusammen mit den Steuerpflichtigen entschieden. Anstelle einer repressiven Kontrolle durch die Finanzbehörden, sei ein System geschaffen worden, das auf Kooperation und Abstimmung basiere.

Grundsätzlich würden hierfür zivilrechtliche Verträge zwischen Steuerbehörden und Unternehmen geschlossen, die kooperative Verhaltensweisen und damit einhergehende Verpflichtungen und Berechtigungen auf beiden Seiten zum Gegenstand hätten. Das steuerpflichtige Unternehmen trage die Verantwortung für ein System, das auf interner (*Tax Control Framework*) und externer Kontrolle basiere. Angestrebtes Ziel sei es hierbei, eine korrekte Steuererklärung aufzustellen, um diese anschließend so schnell wie möglich bei den Steuerbehörden einzureichen. Außerdem werde den Steuerbehörden

aktive Einsicht in die besteuereungsrelevanten Daten des Unternehmens gewährt, wodurch ein ständiger Austausch zwischen Behörden und Steuerpflichtigen gewährleistet werde. Steuererklärungen würden hierdurch schneller und effektiver bearbeitet, die Steuerschuld schließlich schneller festgesetzt. Gleichzeitig seien die Steuerbehörden verpflichtet, für eine zeitige Bezahlung etwaiger Steuerrückerstattungen Sorge zu tragen. Da es sich grundsätzlich um ein Besteuerungsmodell handle, das auf Vertrauen und Miteinander beruhe, würden in periodischen Zeitabständen alle Finanzfragen mit den Unternehmen gemeinsam erörtert. Selbstverständlich könnten hierbei auch Meinungsverschiedenheiten über etwaig bestehende Steueransprüche bestehen. Allerdings würden diese nicht im Wege der Konfrontation, sondern auf kooperativer Basis bearbeitet. Termine zur Besprechung und Lösung solcher Meinungsverschiedenheiten würden gemeinsam festgelegt. Schließlich werde mit Unternehmen, die sich auf solche Verträge mit der Steuerverwaltung einlassen, ein Kompromiss ausgehandelt, der die Aufarbeitung bzw. die abschließende Beurteilung aller Steuerforderungen aus der Vergangenheit umfasse.

Die Praxis zeige, dass insbesondere multinationale Unternehmen über diese Entwicklung sehr erfreut seien. Es habe sich herausgestellt, dass ihre Steuerschuld ursprünglich wesentlich höher eingeschätzt worden sei, als sie schließlich durch den Kompromiss festgesetzt wurde. Insgesamt sei das Besteuerungssystem durch gegenseitige Rücksichtnahme geprägt. Dazu gehöre auch, dass steuerpflichtige Unternehmen nicht alle ihnen von Gesetzes wegen zustehenden Steuersparmodelle ausnutzten. Im Gegenzug hierfür würden diese Unternehmen weitaus weniger Betriebsprüfungen unterzogen. Letztendlich beruhe das gesamte Besteuerungssystem auf einer Verhandlungsbasis.

2. Fazit

Insgesamt führe das in den Niederlanden praktizierte Besteuerungsverfahren auf Kooperationsbasis für die beteiligten Parteien zu einer „Win-Win-Situation“. Sowohl die Finanzverwaltung, als auch die Steuerpflichtigen würden profitieren. Die Steuerverwaltung profitiere, weil sie nicht mit der Prüfung alter Steuerforderungen aus der Vergangenheit belastet werde. Man sei nicht mehr jahrelang damit beschäftigt, einzelne Altfälle zu bearbeiten. Gleichzeitig würden steuerpflichtige Unternehmen schnell Rechtssicherheit über etwaig bestehende Steuerforderungen erlangen, ein insbesondere aus betriebswirtschaftlicher Sicht als sehr hoch einzuschätzendes Gut. Kritikwürdig sei allerdings, dass bei Steuerberatungsbüros Unsicherheit über die Frage aufkomme, in welchem Maße es bei diesem Besteuerungsmodell noch Spielraum für Steuergestaltungen gebe. Insofern könne er sich vorstellen, dass viele Steuerberater bzw. Steuerexperten sich gegen die im Besteuerungsverfahren praktizierte Kooperationsmethode entscheiden würden.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate von *Prof. Dr. Drüen*, *Prof. Dr. Meussen* und Herrn *Risse* eröffnete *Prof. Dr. Birk* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

1. Zeitnahe Betriebsprüfung nach dem „Osnabrücker Modell“

Sts'in Hermenau stellte zum Thema der zeitnahen Betriebsprüfung das „Osnabrücker Modell“, das derzeit in Niedersachsen erprobt werde, vor. Grundgedanke dieses Mo-

dells sei die Beschleunigung des Veranlagungsverfahrens durch erhöhte Kooperationsbereitschaft zwischen Unternehmen und Finanzämtern. Nach diesem Modell würden die Besteuerungsunterlagen gemeinsam mit den steuerpflichtigen Unternehmen dergestalt ermittelt, dass die steuerpflichtigen Unternehmen die steuerlich relevanten Daten in einer Steuererklärung aufbereiteten und beim Finanzamt ohne Unterschrift einreichten. Die Betriebsprüfer kontrollierten auf dieser Grundlage, ob die steuerlich relevanten Daten richtig ermittelt worden seien. Ergäben sich bei dieser Überprüfung Differenzen, würden diese gemeinsam mit dem Unternehmen erörtert und verarbeitet. Endergebnis dieses Verfahrens sei die unterschriebene Steuererklärung sowie die Veranlagung.

Kritisiert werde an diesem Modell vor allem, dass auf Basis einer nicht unterschriebenen Steuererklärung geprüft werde, dass der Steuerpflichtige sich also zum Zeitpunkt der Steuererklärung noch nicht rechtsverbindlich auf die steuerlich relevanten Daten festlegen müsse, die er beim Finanzamt einreiche. Vorteil der mit der zeitnahen Betriebsprüfung einhergehenden Kooperation sei jedoch, dass auf beiden Seiten Synergien herbeigeführt würden. Auf Seiten der Unternehmen werde hinsichtlich der Veranlagung relativ schnell Rechts- und Planungssicherheit herbeigeführt. Langjährige Rechtsstreitigkeiten würden im Regelfall vermieden, da die für die Veranlagung steuerrelevanten Daten einvernehmlich zwischen Unternehmen und Finanzamt ermittelt würden. Insofern werde übereinstimmend auf formaljuristische Rechte verzichtet. Aus Sicht der Steuerverwaltung bestehe der Vorteil, dass etwaige Steuernachforderungen zeitnah generiert werden könnten. Insbesondere werde vermieden, dass sich über Jahre Steuerforderungen aufsummierten und Unternehmen im Rahmen der Tilgung dieser Verbindlichkeiten in finanzielle Schwierigkeiten gerieten. Insgesamt führe das „Osnabrücker Modell“ damit für die Beteiligten zu einer „Win-Win-Situation“.

Derzeit werde dieses Verfahren mit Unternehmen durchgeführt, die sich freiwillig auf diese Art der Prüfung einließen. Teilnahmeberechtigt seien allerdings nur solche Unternehmen, die sich in früheren steuerlichen Sachverhalten als seriös erwiesen hätten. Die Praxis zeige, dass gerade diese Unternehmen sich für die zeitnahe Betriebsprüfung entschieden, um zeitnah Rechts- und Planungssicherheit über zu begleichende Steuerverbindlichkeiten erreichen zu können.

2. Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung im Besteuerungsverfahren

Veränderungen im Besteuerungsverfahren dürften nicht zu Lasten des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung gehen, so *Dr. h.c. Spindler*. Ausgangspunkt seiner Überlegungen sei § 85 AO, wonach die Finanzbehörden Steuern nach Maßgabe der Steuergesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben. Dieser Grundsatz gelte auch für das von der Finanzverwaltung bundesweit geplante Projekt des Risikomanagements, mit dessen Hilfe prüfungsbedürftige Steuerfälle weitgehend automatisiert ausgewählt werden sollen.

Seit Jahrzehnten versuche man diesem Gesetzesauftrag gerecht zu werden. Es müsse jedoch festgestellt werden, dass diese Aufgabenstellung bis heute nur eingeschränkt umgesetzt worden sei, wobei der Finanzverwaltung hierbei kein Vorwurf gemacht werden könne. Man müsse sich nämlich die Frage stellen, ob die Steuergesetze von ihrer Art her überhaupt eine gleichmäßige und gesetzeskonforme Besteuerung gewährleisten könnten. Das Problem verdeutliche sich, wenn Landesfinanzminister, die mit ihrer Verwaltung für die Umsetzung der Steuergesetze zuständig seien, von nicht mehr administrierbarem Recht sprächen. Eine klare Sprache spreche ebenfalls die Aussage

des Bundesrechnungshofs aus dem Jahre 2006, dass der gesetzesmäßige und gleichmäßige Vollzug von Steuergesetzen nicht mehr gewährleistet werden könne. Der Prüfungsturnus der Außenprüfung zeige exemplarisch, dass man sich weit von dem in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts deklarierten Element der Verifikation durch die Steuerverwaltung entfernt habe. Bei Mittelbetrieben werde inzwischen im Turnus von 13 Jahren, bei Kleinbetrieben von 25 Jahren geprüft. Bei Kleinstbetrieben finde statistisch gesehen alle 90 Jahre eine Außenprüfung statt. Insofern könne nicht mehr von einer Verifikationsverwaltung gesprochen werden. Vielmehr seien diese Zahlen Ausdruck einer reinen Selbstveranlagung.

Unter diesen Aspekten sei es nicht nur sinnvoll, sondern ausgesprochen notwendig, darüber nachzudenken, auf welche Weise eine Verbesserung des Vollzugs in einem von Massenverfahren bestimmten Veranlagungsverfahren unter Beachtung der verfassungsrechtlichen Vorgaben erreicht werden könne. Illusionär sei es allerdings zu glauben, einen hundertprozentig gleichmäßigen Vollzug erreichen zu können. Die aktuell geführte Diskussion über Kooperationsformen im Besteuerungsverfahren sei aber ein Schritt in die richtige Richtung.

3. Überprüfbare Rahmenbedingungen für das Besteuerungsverfahren schaffen

Risse führte an, dass eine Überdehnung des beschriebenen Kooperationsgedankens auch problematische Züge aufweisen könne. Wichtig sei es aber, eine gemeinsame Grundlage zu haben, auf der zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen kommuniziert werden könne. Das von den Niederlanden praktizierte und von dem „Osnabrücker Modell“ vorgesehene System der engen Kooperation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt könne unter diesem Aspekt jedenfalls nicht überzeugen. In den USA gebe es zwar ein ähnliches Besteuerungsverfahren, in dem bereits im Vorfeld der Veranlagung einfache oder ausführlich zu prüfende Sachverhalte identifiziert würden. Trotzdem sei dort eine Steuerveranlagung notwendig.

Prof. Dr. Drüen schloss sich den Ausführungen von Herrn Risse aus rechtsdogmatischer Sicht an. Der Grundsatz der Verantwortungsklarheit müsse auch bei dem Wunsch, die Betriebsprüfung zeitnah durchzuführen, gewährleistet bleiben. Auf die Deklaration, also die Steuererklärung des Unternehmens, müsse die Verifikation durch die Finanzbehörde folgen. Schließlich sei das Korrektursystem der Abgabenordnung mit § 173 AO auf Tatsachen, die in der Steuererklärung vom Steuerpflichtigen erklärt werden, zugeschnitten.

Der Abgabenordnung sei nach *Prof. Dr. Drüen* zwar nicht zu entnehmen, dass die Außenprüfung nur vorgenommen werden könne, wenn zuvor eine Steuererklärung abgegeben werde. Dies sei auch überzeugend, da sonst der Steuerpflichtige durch Nichtklärung eine Außenprüfung schlicht verhindern könnte. Problematisch am „Osnabrücker Modell“ sei jedoch der Mangel an Transparenz der Teilschritte des Besteuerungsverfahrens. Der Wegfall des Betriebsprüfungsberichts sowie die gemeinsame Ermittlung und Prüfung der Besteuerungsgrundlagen bei einvernehmlichem Verzicht auf ein Rechtsschutzverfahren erschwere eine Fremdkontrolle durch Finanzgerichte und Rechnungshöfe.

4. Verantwortungsklarheit durch das „Osnabrücker Modell“ gewährleistet

Sts'in Hermenau war nicht der Ansicht, dass der Grundsatz der Verantwortungsklarheit durch das „Osnabrücker Modell“ konterkariert werde. Schließlich müsse der Steuerpflichtige die besteuersrechtlich relevanten Daten, die auch bei einer herkömmlichen Steuererklärung abgegeben werden, zunächst ermitteln und dem Finanzamt vortragen. Auf diese Weise verbleibe die Verantwortlichkeit hinsichtlich der Richtigkeit und Vollständigkeit der besteuersrelevanten Daten beim Steuerpflichtigen. Rechtlich nicht erforderlich sei in diesem Zusammenhang jedenfalls vor Durchführung einer Betriebsprüfung die Abgabe einer Steuererklärung. Unter diesem Aspekt seien auch die rechtlichen Rahmenbedingungen für ein Besteuerungsverfahren nach dem „Osnabrücker Modell“ gegeben. Außerdem verringere sich durch die umfangreichere Kooperation in Form der gemeinsamen Ermittlung der besteuersrelevanten Tatsachen die Gefahr von Korruption oder Bestechlichkeit. Sie sei deshalb nicht der Ansicht, dass ein Verfahren wie das „Osnabrücker Modell“, das zu mehr Miteinander führe, an sich steuerbetrugsresistente Steuerprüfer plötzlich dazu veranlasse, sich strafbar zu machen.

Es gebe auch Anknüpfungspunkte für eine Fremdkontrolle. Eine Betriebsprüfung werde auch nach dem „Osnabrücker Modell“ vollzogen; zwar falle diese kürzer aus, die Ergebnisse der Prüfung würden allerdings tabellarisch aufgelistet, so dass auch Dritten, z.B. dem Rechnungshof, die Möglichkeit der Kontrolle offenstehe. Schließlich werde in der Finanzverwaltung an einem Risikomanagement-System gearbeitet, welches unplausible Vorgänge identifizieren und Hinweise geben solle, wo Risiken bestehen könnten.

Grundsätzlich zeichne sich das „Osnabrücker Modell“ ganz wesentlich durch ein Vertrauensverhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Staat aus. Ein solches Verhältnis werde ausschließlich zu Unternehmen aufgebaut, die von ihrem Standing und ihrer Seriosität einen Vertrauensvorschuss rechtfertigten. Unter diesen Aspekten sei das „Osnabrücker Modell“ der richtige Weg für die Finanzverwaltung.

5. Risikomanagement-System erfordert bundeseinheitliche Grenzen

Nach *Dr. h.c. Spindler* sei rechtlicher Ausgangspunkt für ein bundeseinheitliches Risikomanagement die Verordnungsermächtigung des § 88 Abs. 3 AO, wonach das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung Anforderungen an Art und Umfang der Ermittlungen bei Einsatz automatischer Einrichtungen bestimmen könne. Eine solche Verordnung existiere zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht. Jedenfalls müssten sich die beauftragten Finanzverwaltungen (Nordrhein-Westfalen/Bayern) bei der Entwicklung eines solchen Risikomanagements an den Vorgaben des § 88 Abs. 1 AO orientieren. Die Verordnungsermächtigung des § 88 Abs. 3 AO lasse den Untersuchungsgrundsatz des § 88 Abs. 1 AO nicht obsolet werden. Vor allem dürfe das geplante Risikomanagement-System nicht zu Lasten des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung ausgestaltet werden. Hierzu müsse es ein bundesweit gleiches Entdeckungsrisiko für Steuersünder gewährleisten. Angesichts der Bemerkungen des Bundesrechnungshofs zur Haushalts- und Wirtschaftsführung aus dem Dezember 2009 könne hieran allerdings gezweifelt werden. Risikofiltereinstellungen könnten demnach von jedem Finanzamt individuell bestimmt werden. Die Intensität und Frequenz von Prüfungen dürfe nicht beispielsweise auf Grundlage von personellen Ressourcen einzelner Finanzämter im Bundesgebiet getroffen werden. Vielmehr müssten, um ein von der Finanzverwaltung institutionalisiertes Vollzugsdefizit zu vermeiden, bundeseinheitliche Kriterien geschaffen werden, an denen sich alle Finanzämter zu orientieren hätten.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Nach *Dr. Lamprecht*⁸ sei die Durchführung der Besteuerung primär keine Aufgabe des Staates, sondern der Bürger. Denn deren Pflicht zur Entrichtung der Steuer entstehe bereits kraft Gesetzes nach der AO. Der Bürger müsse insofern die Steuern an den Staat abführen, der Staat hingegen müsse diesen Prozess kontrollieren und unterstützen. Vor diesem Hintergrund fragte Dr. Lamprecht, ob nicht grundsätzlich ein Paradigmenwechsel von der hoheitlichen Veranlagung zur Selbstveranlagung erfolgen könne.

Prof. Dr. Drüen erörterte, dass im Bereich der anmeldungspflichtigen Steuern (z.B. Lohnsteuer/Umsatzsteuer) das Selbstveranlagungsverfahren seit Jahrzehnten praktiziert werde. Tatsächlich bestehe also in diesem Bereich nicht mehr das hoheitliche Vollzugsmodell, sondern ein Privatvollzug. Er stimmte *Dr. Lamprecht* darin zu, dass dieser Paradigmenwechsel rechtspolitisch gestärkt werden sollte, wodurch auch die Verantwortungsstrukturen im Besteuerungsverfahren noch deutlicher würden. Für die Entrichtung der Steuern sei ausschließlich der Bürger verantwortlich. Der Fiskus hingegen müsse nur dann tätig werden, wenn der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgebe oder das Geld nicht zahle. Der nächste Schritt müsse jedoch sein, die derzeit bestehenden Korrekturvorschriften für Steuerbescheide, die grundsätzlich auf nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen beruhen, an diesen Prozess faktischer Selbstverwaltung anzupassen.

*Eigenthaler*⁹ kritisierte am „Osnabrücker Modell“, dass die große Gefahr einer Zweiklassenbesteuerung bestehe. Während bestimmte Unternehmen, die nach Ansicht der Finanzverwaltung als seriös einzustufen seien, die zeitnahe Betriebsprüfung in Anspruch nehmen könnten, würden andere Unternehmen hiervon ausgeschlossen. Überrascht sei er von der Tatsache, dass die Steuerunterlagen zuerst ohne Unterschrift eingereicht würden. Er stelle sich die Frage, wer für deren Inhalt strafrechtlich verantwortlich sei und befürchte eine Verwischung der Verantwortlichkeiten. Grundsätzlich sei auch er für eine schnellere Betriebsprüfung, einstweilen fehle es hierbei allerdings teilweise an den personellen Ressourcen und teilweise an der Kooperationsbereitschaft der Unternehmen.

Ähnlich kritisierte *Müller-Gatermann*¹⁰ das „Osnabrücker-Modell“. Der Steuerpflichtige könne nicht derart von seiner Pflicht zur vollständigen Angabe aller steuerrelevanten Tatsachen in seiner Steuererklärung entlastet werden, dass auf seine Unterschrift verzichtet werde. Angesichts der Tatsache, dass bisweilen der Steuerpflichtige in seinen Erklärungen bei streitigen Rechtsfragen eine für ihn günstige Position einnehme und abwarte, ob die Finanzverwaltung überhaupt darauf aufmerksam werde, könne dieser Ansatz nicht überzeugen.

Nach *Dr. Eisgruber*¹¹ stelle das in Niedersachsen praktizierte Modell der zeitnahen Betriebsprüfung eine Mindermeinung in der Finanzverwaltung dar. Die herkömmliche Steuererklärung müsse Basis für Betriebsprüfungen bleiben. Die Etablierung des angesprochenen Risikomanagement-Systems gestalte sich einstweilen schwierig. Dieser Umstand sei durch die Tatsache bedingt, dass bereits auf regionaler Ebene extreme Unterschiede bei der Handhabung der Maßstäbe für das „Ob“ von Steuerprüfungen bestünden. Vor diesem Hintergrund erscheine es zum jetzigen Zeitpunkt fast unmöglich, bundeseinheitliche Kriterien für ein solches Risikomanagement-System aufzustellen.

⁸ *Dr. Philipp Lamprecht*, Berlin

⁹ *Thomas Eigenthaler* ist stellvertretender Bundesvorsitzender der Deutschen Steuergewerkschaft und Leiter eines Finanzamts in Baden-Württemberg.

¹⁰ *Gert Müller-Gatermann* ist Ministerialdirigent im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

¹¹ *Dr. Thomas Eisgruber* ist Ministerialrat im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

Insgesamt befinde sich die Entwicklung noch am Anfang; erste Ergebnisse seien in – fünf bis sechs Jahren zu erwarten.

*Dr. Stein*¹² befürwortete die zeitnahe Betriebsprüfung nach dem „Osnabrücker Modell“. Grundsätzlich sehe man sich als Steuerpflichtiger in Deutschland schwer verständlichen und wenig anwenderfreundlichen Steuergesetzen ausgesetzt. Unter diesem Aspekt müsse Deutschland als Wirtschaftsstandort zumindest insoweit attraktiv bleiben, als Steuerpflichtige den Eindruck haben, das Besteuerungsverfahren sei so ausgestaltet, dass man im Vollzug zu vernünftigen Ergebnissen gelange. Gerade angesichts der Komplexität des deutschen Steuerrechts überzeuge der von *Prof. Dr. Meussen* vorgestellte pragmatische niederländische Lösungsansatz. Mit dieser Herangehensweise würden Lösungen erreicht, die zwar nicht unmittelbar aus dem Gesetz ableitbar seien, aber dem gesunden Menschenverstand Rechnung trügen.

Risse sah ein Problem in den widersprüchlichen Zielen von steuerpflichtigen Unternehmen und Finanzverwaltungen. Während die Besteuerung aus Sicht der Steuerabteilung eines Unternehmens als betriebswirtschaftliche Belastung verstanden werde, wolle die Finanzverwaltung die freiwillige Veranlagung des Steuerpflichtigen zu einer maximalen Steuerzahlung erreichen. Offensichtlich ließen sich diese beiden Ziele nicht miteinander vereinbaren. Der Widerspruch könne im Wege der Kooperation überwunden werden, hierbei müssten beide Parteien allerdings fair und offen miteinander umgehen.

Prof. Dr. Drüen konstatierte, dass bestimmte Elemente des niederländischen Systems zum Besteuerungsverfahren auch in Deutschland Anwendung finden könnten. Nicht alles, was pragmatisch sei, widerspreche der Abgabenordnung. Die neueren Instrumente, sei es die zeitnahe Betriebsprüfung oder das Risikomanagement, dürften allerdings angesichts der Komplexität des deutschen Steuerrechts nicht eingesetzt werden, um Ressourcen bei der Finanzverwaltung abzubauen. Die Niederlande könnten in dieser Hinsicht nicht als Beispiel dienen. Eine Besteuerung nach Augenmaß sei durchaus zu begrüßen. Allerdings müsse Maßstab für dieses Augenmaß das Gesetz und nicht die Auslegung durch 16 Landesfinanzverwaltungen sein. Um den Steuervollzug als Standortvorteil im internationalen Wettbewerb zu begreifen und ihn so auch gegenüber ausländischen Investoren anführen zu können, müsse das Besteuerungsverfahren insgesamt auf Bundesebene vereinheitlicht werden. Abzulehnen sei ein Wettbewerb auf föderativer Ebene insofern, als Unternehmen sich dort ansiedelten, wo es beim Steuervollzug am wenigsten Widerstand gebe.

Prof. Dr. Meussen betonte, dass die Steuerbehörde durchaus als Wirtschaftsfaktor zu begreifen sei. Ihre Aufgabe bestehe nicht allein darin, Steuern einzutreiben, sondern sie müsse gleichzeitig auch für ein gutes steuerliches Klima für die Betriebswirtschaft Sorge tragen. Ein solches Verständnis sei nicht nur auf Steuergesetze und Steuertarife begrenzt, sondern auch auf das jeweilige Verhalten der Steuerbehörden zu übertragen. Ein wichtiger Faktor sei in diesem Zusammenhang die Planungssicherheit der Unternehmen in Bezug auf zukünftige Steuerbelastungen. Essentielle Aufgabe der Finanzbehörden sei es deshalb, in dieser Hinsicht ausreichende Vorkehrungen zu treffen.

D. 38. Berliner Steuergespräch

Prof. Dr. Birk dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 38. Berliner Steuergespräch zum Thema „Ausnahmen und Ermäßigungen

¹² *Dr. Klaus Stein* ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Osnabrück.

bei der Umsatzsteuer – Reformbedarf und Reformvorschläge“, das am 14. Februar 2011 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).