

DSTG-Stellungnahme

Geplante Einordnung in Größenklassen gemäß § 3 BpO 2000
zum 1. Januar 2024

Die steuerliche Betriebsprüfung ist 100 Jahre alt. Sie ist heute nötiger denn je. Nicht nur, dass sich unternehmerisches Handeln in dieser Zeit völlig gewandelt hat, auch die massive ökonomische Globalisierung, der europäische Binnenmarkt, wie auch die rasant fortschreitende Digitalisierung machen Betriebsprüfungen künftig nicht einfacher, sondern wesentlich komplexer und schwieriger.

Der „normale“ Betriebsprüfer reicht heute oft nicht mehr aus. Es müssen Prüferinnen und Prüfer mit Spezialkenntnissen aus dem IT-Bereich, des internationalen Steuerrechts, mit Kenntnissen der betrieblichen Altersversorgung bzw. mit anderem speziellem Fachwissen herangezogen werden. Wie komplex die Vorgänge geworden, zeigt die Vielfalt der Prüfer. Neben den Landesprüfern agieren Bundesprüfer und kommunale Mitprüfer.

Wer möglicherweise glaubt, diese erhebliche materielle Komplizierung durch eine radikale Verschiebung der Größenzuordnung wegzuschieren zu können, irrt nach Auffassung der DSTG.

Geplante Änderungen

Dem Vernehmen nach gibt es auf Seiten des BMF und der Länder Überlegungen, einen Teil der bisherigen „Großbetriebe“, die der regelmäßigen Anschlussprüfung unterliegen, zu „Mittelbetrieben“ herabzustufen, während die bisherigen „Mittelbetriebe“ zu „Kleinbetrieben“ werden sollen. Die derzeitigen Kleinbetriebe wiederum sollen in den restlichen Kleinstbetrieben aufgehen.

I. Rechtliche Bedenken

a) Zuständigkeit für die Änderung

Die wesentliche Funktion einer steuerlichen Betriebsprüfung ist die Sicherung des staatlichen und kommunalen Steueranspruchs im Rahmen der Gesetze und unter Beachtung des Gleichheitsgebots nach Art 3 GG. Dies bringt § 2 Abs. 1 BpO 2000 zutreffend zum Ausdruck.

§ 2 BpO enthält jedoch nur eine Konkretisierung der §§ 85, 199 AO und somit letztlich des Rechtsstaatsgebots und des Gleichheitsgebots nach unserem Grundgesetz. Jede Änderung der BpO – die ja kein Gesetz ist, sondern lediglich die Rechtsqualität einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift hat – muss sich an diesen grundrechtlichen und einfachrechtlichen Geboten messen lassen.

Die Betriebsprüfung ist daher kein hinzunehmendes Übel, und das „Ob“ einer Prüfung ist auch nicht freihändig definierbar. Eine Betriebsprüfung dient vielmehr dem verfassungsmäßigen Ziel der Herstellung von Steuergerechtigkeit. Effizienzgesichtspunkte, wie sie etwa in § 7 BpO zum Ausdruck kommen, dürfen daher nicht dominieren, sondern können allenfalls plausible Präzisierungen des Rechts sein.

Daraus folgt für die DSTG: Änderungen der Größenklassen i. S. von § 3 BpO sind „nur“ Verwaltungsentscheidungen und dürfen daher keinesfalls den gesetzgeberischen Willen nach Herstellung von Steuergerechtigkeit konterkarieren. Einer Änderung der Verwaltungsvorschrift § 3 BpO sind daher klare Grenzen der Regelungskompetenz gesetzt. Eine mehr oder weniger pauschale Zuordnung nach dem Motto „Die Guten ins Töpfchen, die Schlechten ins Kröpfchen“ muss rechtlichen Anforderungen genügen.

Wer die über Jahrzehnte tradierten Größenklassen, die Verwaltungspraxis und Finanzrechtsprechung akzeptiert haben, derart strukturell verändern möchte, müsste sich sehr deutlich fragen lassen, ob hierfür gar nicht die Finanzministerien, sondern vielmehr der Gesetzgeber i. S. der Wesentlichkeitstheorie des Bundesverfassungsgerichts zuständig ist.

Die DSTG vertritt die Auffassung, dass ohne parlamentarisches Eingreifen des Gesetzgebers eine Veränderung des tradierten Größenklassensystems nur im Sinne einer „Fortschreibung“, nicht aber im Sinne einer „Neukonfiguration“ möglich ist.

b) Einseitiger Eingriff in den Tarifvertrag

Betriebsprüfer, die keine Beamtinnen und Beamten sind, werden gemäß Teil II des Abschnitts 21 der Entgeltordnung des Tarifvertrags für den öffentlichen Dienst der Länder (TV-L) eingruppiert.

Die Tarifgemeinschaft deutscher Länder (TdL) hatte sich mit den Gewerkschaften darauf verständigt, die jeweilige Eingruppierung an den Größenklassen der zu prüfenden Betriebe festzumachen. Beide Seiten hatten bei dieser Festlegung die entsprechenden Betriebe mit ihren Herausforderungen vor Augen.

Wird nun von der Exekutive – ohne jegliche Beteiligung der Tarifparteien – derart massiv in die Betriebsgrößenklassen eingegriffen, würde es unausweichlich zu zahlreichen Herabgruppierungen kommen. Die DSTG vertritt die Auffassung, dass dies rechtlich so nicht haltbar ist.

**Dieses vorausgeschickt, plädiert die DSTG schon alleine aus rechtlichen Überlegungen für eine Beibehaltung der bisherigen Abgrenzungsmerkmale.
Gegen eine rein inflationsbedingte Anpassung der Betriebsmerkmale bestehen keine Bedenken.**

II. Weitere Auswirkungen

Im Folgenden möchten wir praktische Auswirkungen einer derart gravierenden Änderung bei den Betriebsgrößenklassen darstellen:

a) Allgemeines

Seit Jahren unterscheidet die BpO die Betriebe nach vier Größenklassen (G, M, K, Kst), abhängig vom Umsatz und Gewinn. Der BFH hat in mehreren Urteilen diese Praxis als rechtmäßig und zweckdienlich angesehen. So urteilte der VIII. Senat des BFH, es sei sachgerecht, für Großbetriebe generell eine sogenannte Anschlussprüfung vorzusehen, weil bei ihnen erfahrungsgemäß die steuerlich erheblichen Verhältnisse so umfangreich und schwierig zu überschauen sind, dass sie ohne eine Außenprüfung durch den Innendienst allein nicht wirksam kontrolliert und zutreffend besteuert werden können.¹

Betrachtet man die Jahresstatistiken der Betriebsprüfung, wird schnell klar, dass das durchschnittliche Mehrergebnis je Prüfertag bei Großbetrieben um ein Vielfaches höher ist als bei Mittel- und Kleinbetrieben. Interessant ist an dieser Stelle sicher auch, dass der Anteil an qualifizierten Absetzungen und sogenannten Bagatellfällen im Bereich der Großbetriebe geringer oder zumindest gleich denen bei Mittel- und Kleinbetrieben ist.

¹ BFH, 10.04.1990 - VIII R 415/83

Der immer wieder vorgetragene Einwurf, bei Großbetrieben komme es häufig zu einer qualifizierten Absetzung, da die Betriebe nur wegen dem Gebot der Anschlußprüfung auf den Prüfungsgeschäftsplan kommen, stimmt also nicht.

b) Finanzministerkonferenz 1997

Die Finanzministerkonferenz beschäftigte sich am 11. September 1997 mit der Frage, welche Folgen aus den unterschiedlichen Betriebsgrößenklassen im Hinblick auf die Sicherung des Steueranspruchs zu ziehen sind. Man einigte sich auf folgende Zielvorgaben für den durchschnittlichen Zeitabstand zwischen steuerlichen Betriebsprüfungen:

Großbetriebe: 4 Jahre

Mittelbetriebe: 8,4 bis 10,5 Jahre

Kleinbetriebe: 14,4 bis 20 Jahre

Die Personalausstattung der Steuerverwaltungen in den Ländern hat, seitdem der Bund die Hoheit über die Personalausstattung verloren und hier nur noch koordinierende Funktion hat, nicht im Entferntesten mit den steigenden Fallzahlen und Aufgabenzuwächsen schrittgehalten.

Besonders deutlich wird dieser Umstand in der Betriebsprüfung. In der Folge verschlechterten sich die tatsächlichen Prüfungsturnusse immer weiter und die Empfehlungen der angesprochenen Finanzministerkonferenz werden nicht erreicht.

Zur Verdeutlichung der Problematik bietet die folgende Tabelle einen Vergleich der Jahre 2006 und 2019 - exemplarisch für das Bundesland Bayern. In den anderen Bundesländern sind die Entwicklungen ähnlich.

Jahr	2006			2019		
	Zahl der Betriebe	durchgeführte Prüfungen	Prüfungsturnus	Zahl der Betriebe	Durchgeführte Prüfungen	Prüfungsturnus
Großbetriebe	30.161	6.367	4,53	36.854	6.726	5,48
Mittelbetriebe	145.294	9.121	15,08	151.147	6.475	23,34
Kleinbetriebe	189.876	6.594	29,88	198.540	4.545	43,68

Strukturiert man die Größenklassen wie eingangs erwähnt neu, würden sich bei identischem Prüfeinsatz die Turnusse den Empfehlungen der Finanzministerkonferenz aus dem Jahr 1997 annähern. Ohne jegliche Änderung der tatsächlichen Prüfungsintensität. Der Bund würde den Ländern das Signal geben, dass er mit dem stetigen Personalabbau in den Ländern einverstanden ist und keine Bedenken hinsichtlich der Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs hat.

c) Personalbedarfsberechnung

In der Arbeitsgruppe „Personalbemessung“ werden bundeseinheitliche Leitlinien für die Ermittlung des jeweiligen Personalbedarfs in den Steuerverwaltungen der Länder festgelegt. Der Arbeitsgruppe gehören Vertreter aller Länder und des Bundes an.

Der Personalbedarf in der Betriebsprüfung (und zum Teil im Veranlagungsbereich) wird nach derzeitigem Stand insbesondere über die Anzahl der Betriebe in den jeweiligen Größenklassen definiert (siehe Vordrucke 070/071).

Sofern es zu einer Neustrukturierung der Betriebsgrößenklassen nach dem oben genannten Muster kommen sollte, sinkt aufgrund der viel geringeren Anzahl an Groß- und Mittelbetrieben der Personalbedarf in eklatanter Weise. Aus einzelnen Bundesländern ist bereits zu hören, dass die Personalstärke in der Betriebsprüfung, aber auch in der Veranlagung abgesenkt werden soll. Ein solches Vorpreschen konterkariert übrigens von Anfang Überlegungen, Betriebsprüfungen zu beschleunigen.

Im Bundesland Sachsen-Anhalt² liegt beispielsweise bereits jetzt eine Personalbedarfsprognoseplanung vor, die wegen der möglichen Größenklassenänderung eine Einsparung von rund 20 Prozent der bisherigen Betriebsprüfer vorsieht. Auch im Veranlagungsbereich sollen wegen der geringeren Anzahl an Groß- und Mittelbetrieben knapp 130 Stellen wegfallen. Ohne jegliche Änderung der tatsächlichen Verhältnisse.

Dem Koalitionsvertrag zwischen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP ist folgende Ausführung zu entnehmen: „Es ist eine Frage der Gerechtigkeit und der Fairness, Steuerhinterziehung und aggressive Steuergestaltungen mit größtmöglicher Konsequenz zu verfolgen und zu unterbinden. Deutschland wird beim Kampf gegen Steuerhinterziehung und aggressiver Steuervermeidung eine Vorreiterrolle einnehmen.“

Ein Abbau von Personal in den Finanzämtern, insbesondere in der Betriebsprüfung, würde dieses Ziel jedoch massiv torpedieren. Steuereinnahmen würden verhindert und während Arbeitnehmer unverändert jährlich geprüft werden, würde die Prüfungsdichte bei Unternehmen auf das niedrigste je dagewesene Niveau sinken.

² Siehe Anlage 1

d) Dienstpostenbewertung, Einsatzbereitschaft und Nachwuchsgewinnung

Auch in der Dienstpostenbewertung spielen die Betriebsgrößenklassen eine ganz entscheidende Rolle. Abhängig von der Größenklasse der zu prüfenden Betriebe wird in der Regel eine entsprechende Dienstpostenbewertung ausgesprochen. Angefangen von der Betriebsprüfung von Mittel- und Kleinbetrieben (i.d.R. A11), über die Betriebsprüfung von Großbetrieben (i.d.R. A12) bis hin zur Betriebsprüfung von Konzernen und Größtbetrieben (i.d.R. A13). Sollte es zur oben dargestellten Änderung der Betriebsgrößenklassen kommen, würde ohne eine entsprechende Änderung der Dienstpostenbewertung die gleiche Arbeit schlechter bewertet. Die Tätigkeit von Prüfern, die über Jahre mit A12 oder A13 bewertet war, wäre über Nacht nur noch A11- bzw. A12-fähig.

Über Nacht würde damit gewiss auch die Motivation vieler engagierter Kolleginnen und Kollegen abflauen und sich Frustration über die geringe Wertschätzung ihrer Arbeit breitmachen

Die Gefahr, gut ausgebildetes Personal zu verlieren, würde noch einmal steigen. Immer mehr Kolleginnen und Kollegen würden sich mit der Frage beschäftigen, ob sie ihre Zukunft bei derart schlechten Karriereaussichten in der Steuerverwaltung sehen oder sich anderen Herausforderungen widmen. Bereits jetzt verliert die Steuerverwaltung jährlich eine enorme Zahl an gut ausgebildetem Personal. Neben den Kommunalverwaltungen, die mit besseren Beförderungsmöglichkeiten und heimatnahen Arbeitsplätzen werben, sucht auch die Steuerberaterschaft händeringend nach gutem Nachwuchs.

Auch im Hinblick auf die Nachwuchsgewinnung für die Steuerverwaltung ist es ein katastrophales Signal, wenn man sich als Verwaltung ohne Notwendigkeit selbst der guten Dienstposten und Beförderungsmöglichkeiten beraubt. Es besteht die Gefahr, dass der Auftrag des Grundgesetzes (Art 33 GG), die bestqualifizierten Bewerberinnen und Bewerber für den Staatsdienst zu gewinnen, nicht mehr erreicht wird.

Um es kurz zu machen: Die Steuerverwaltung kann es sich beim derzeitigen demographischen Wandel und der damit höchst problematischen Nachwuchsgewinnung nicht erlauben, Personal zu verlieren.

e) Risikomanagement BP

Von Befürwortern einer möglichen Änderung der Größenklasseneinteilung wird als Begründung oftmals ins Feld geführt, dass die Großbetriebsprüfer/-innen, die dann nicht mehr zwingend Anschlussprüfungen durchzuführen haben, zielgerichteter eingesetzt werden könnten. Ermöglichen soll dies eine RMS-gestützte Fallauswahl.

Seit dem Jahr 2015 wird in etlichen Bundesländern bei allen Fällen, die in den Prüfungsgeschäftsplan aufgenommen werden, ein Prüfungsgrund eingetragen. Betrachtet man die sich daraus ergebenden Jahresstatistiken für die Jahre 2015 bis 2020 wird schnell klar, dass regelmäßig die Fälle eines sogenannten Selbstaufgriffs (z.B. Anschlussprüfungen, Konzernaufrufe, Richtsatzprüfungen etc.), gefolgt von Fällen mit Prüfungsersuchen (z.B. von der Veranlagung gemeldete Fälle) die meisten Mehrergebnisse bringen. Erst danach reihen sich die sogenannten Risikofälle (Fallauswahl durch den Risikofilter) und dann wiederum die Zufallsauswahl ein.

Die Fallauswahl durch das Risikomanagementsystem funktioniert derzeit also mehr schlecht als recht.

Dies ist auch nicht weiter verwunderlich, da die bisherigen Daten aus den E-Bilanzen noch sehr wenig Tiefe aufweisen und oftmals fehlerbehaftet sind. Die DSTG ist jedoch überzeugt, dass das Risikomanagementsystem mittelfristig besser werden wird. Unsere Kolleginnen und Kollegen in der IT leisten hervorragende Arbeit und werden das System gerade durch den Einsatz künstlicher Intelligenz immer weiter verfeinern. Ganz entscheidend wird sein, inwieweit die Politik die Unternehmen zur Übermittlung von Buchführungsdaten verpflichten wird.

Zum jetzigen Zeitpunkt aber sind die technischen Entwicklungen noch nicht abzuschätzen. Das Argument, die Prüfer/-innen durch das RMS effektiver einzusetzen, ist derzeit mehr Wunsch als Wirklichkeit.

f) Entwicklungen in der Betriebsprüfung

Die Betriebsprüfung wird in den kommenden Jahren Änderungen unterliegen. Neben der zunehmenden Digitalisierung und Unterstützung durch künstliche Intelligenz werden auch internationale Projekte wie etwa ICAP Auswirkungen auf die Betriebsprüfung haben. Zudem wird derzeit das Projekt „Flexibilisierung der Betriebsprüfung“ im BMF beraten. Hierzu durfte die DSTG am 25. August 2021 ein erstes Gespräch mit Vertretern des BMF führen. Ein weiteres Gespräch ist für das erste Quartal 2022 vorgesehen. Aktuell ist also noch nicht absehbar, in welche Richtung die Entwicklungen gehen werden.

Mögliche Änderungen werden aber sicherlich mehrere Jahre benötigen.

g) Corona-Pandemie und die Auswirkungen

Die neue Einordnung in Größenklassen soll nun zum 01. Januar 2024 erfolgen. Wie in der Vergangenheit wird man hierbei auf Umsätze und Gewinne früherer Veranlagungszeiträume zurückgreifen müssen. Durch die im Zuge der Corona-Pandemie verlängerten Abgabefristen für Steuererklärungen wird mutmaßlich auf die Zahlen der Veranlagungszeiträume 2020 und 2021

abgestellt werden.

An dieser Stelle geben wir zu bedenken, dass genau diese Jahre durch die Corona-Pandemie geprägt sein werden und es deshalb zu Verzerrungen im Hinblick auf die post-pandemischen Verhältnisse kommen kann.

III. Fazit

Derzeit besteht aus Sicht der DSTG kein Grund, die Regelungen für die Einordnung in Betriebsgrößenklassen grundsätzlich zu verändern. Eine grundsätzliche Neufestlegung der Betriebsgrößenklassen wäre aus unserer Sicht ohnehin Aufgabe des parlamentarischen Gesetzgebers.

In der Zukunft sollte man sorgfältig überlegen, ob nach einer Implementierung eines funktionierenden Risikomanagementsystems und den angesprochenen organisatorischen und rechtlichen Änderungen im Bereich der Betriebsprüfung eine Änderung der Größenklasseneinteilung zielführend ist. Man sollte aber nicht den letzten Schritt vor dem ersten machen!

Falls es doch zu einer gravierenden Änderung bei den Betriebsgrößenklassen kommen sollte, fordert die DSTG, dass sich das BMF bei den Ländern klipp und klar dafür einsetzt, dass diese keine negativen Auswirkungen auf Personalbedarf, Dienstpostenbewertung und Eingruppierung hat.