



Heinz-Klaus Lippert

GLOBALISIERTES STEUERRECHT – ANSPRUCH UND VERANTWORTUNG

FESTSCHRIFT FÜR
HEINZ-KLAUS KROPPE
ZUM 60. GEBURTSTAG

herausgegeben von

Roman Seer
Jürgen Lüdicke †
Stephan Rasch

2020

ottoschmidt

Cooperative Compliance Program – Reform der Außenprüfung

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <p>I. Einführung</p> <p>II. Primat der Anschlussprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben</p> <p>III. Von „Enhanced Relationship“ zu „Cooperative Compliance“</p> <p>IV. Zeitnahe Außenprüfung als erster Schritt zu „Cooperative Compliance“</p> | <p>V. Nutzung unternehmensinterner Tax Compliance Managementsysteme zur „Cooperative Compliance“</p> <p>VI. Das neue österreichische Konzept einer sog. begleitenden Kontrolle</p> <p>VII. „Cooperative Compliance“ und KMU</p> <p>VIII. Schlussbemerkungen</p> |
|--|---|

I. Einführung

Der Jubilar stand dreißig Jahre im prallen Geschehen der internationalen Steuer- und Rechtsberatung von Groß- und Konzernunternehmen. Er hat sich in dieser Zeit, die durch die rasante Globalisierung und Digitalisierung der Märkte geprägt worden ist, wie kaum ein anderer mit den praktisch bedeutsamen Entwicklungen zur Verrechnungspreisbestimmung¹ und Betriebsstättenbesteuerung² beschäftigt. Auf der Grundlage seines langjährigen Erfahrungsschatzes bezeichnet er den Fremdvergleich, den er knapp zehn Jahre zuvor als sachgerechten Maßstab zwischenstaatlicher Steueraufteilung noch befürwortet hatte³, mittlerweile als „*Albtraum*“ für den Steuerpflichtigen⁴. Nach seinen Erfahrungen erweisen sich in diesem Zusammenhang die Betriebsprüfungen als zunehmend schwieriger und zieht dazu das folgende Resümee:⁵

1 Zuletzt als Erkenntnis aus der von ihm 2019 an der Wirtschaftsuniversität Wien gehaltenen sog. *Wolfgang Gassner* Gedächtnisvorlesung: *Kroppen/Dawid/Keil*, Die Zukunft der internationalen Verrechnungspreise, TPI 2019, 98 (*dies.*, IWB 2019, 590).

2 Zuletzt zur sog. Vertreterbetriebsstätte und zur digitalen Betriebsstätte *Kroppen/van der Ham*, IWB 2017, 257 u. IWB 2018, 334; s.a. *Kroppen*, Neues zur Betriebsstätte unter Berücksichtigung der Vorschläge der OECD vom 31.10.2014 und vom 15.5.2015, in Festschrift für Gosch, 2016, 221.

3 *Kroppen/Dawid/Schmidtke*, Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective, in Schön/Konrad (Hrsg.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Vol. 1, 2011, 267 (287 ff.).

4 *Kroppen/Dawid/Keil*, TPI 2019, 98 (= IWB 2019, 590 [592]).

5 *Kroppen/Dawid/Keil*, TPI 2019, 98 (103) = IWB 2019, 590 (601).

„Trotz erheblicher Mühen und Kosten für die Dokumentation⁶ wird diese in vielen Fällen nicht anerkannt. Daraus resultieren erhebliche Anpassungen der Verrechnungspreise und Mehrbelastungen, die häufig zu einer Doppelbesteuerung führen. Falls diese nicht akzeptiert werden, drohen langwierige Verfahren in internationalen Verständigungs- oder nationalen Gerichtsverfahren.“

Enttäuscht zeigt sich der Jubilar nach seinen Erfahrungen von der Nutzung und dem Umgang mit sog. Vorabverständigungen (Advance Pricing Agreements – APA) und Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Procedures – MAP). Er beklagt die ineffiziente, lange Verfahrensdauer und die Defizite an Rechtssicherheit für die involvierten Steuerpflichtigen⁷. Mit seinem Ruf nach mehr Rechtssicherheit im internationalen Steuerrecht steht der Jubilar nicht allein.⁸

Davon unbeeindruckt hat sich bisher das deutsche Recht der Außenprüfung gezeigt. Die seit Inkrafttreten der Abgabenordnung 1977 v. 16.3.1976⁹ geltenden Regelungen der §§ 193–207 AO sind weitgehend unverändert geblieben. Die dazu ergangene allgemeine Verwaltungsvorschrift im Sinne des Art. 108 Abs. 7 GG (sog. Betriebsprüfungsordnung – BpO) ist mittlerweile zwanzig Jahre alt¹⁰ und hat nur eine bemerkenswerte Ergänzung in Gestalt einer Öffnungsklausel zugunsten einer sog. *zeitnahen Außenprüfung* (dazu unten IV.) erfahren.¹¹ Demgegenüber haben nicht wenige ausländische Staaten einen bemerkenswerten Paradigmenwechsel hin zur Implementierung struktureller „Cooperative Compliance“ vorgenommen, welche bei Großunternehmen die Außenprüfung verändern (dazu unten V., VI.). Was diese Entwicklungen für das Recht der Außenprüfung in Deutschland bedeuten kann, soll dieser Beitrag aufzeigen.

II. Primat der Anschlussprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben

Eine Betriebsprüfung sahen bereits § 162 Abs. 8, 9 i.V. mit § 198 Reichsabgabenordnung (RAO) v. 13.12.1919 vor¹². Gegen die damit verbundene weitreichende behördliche Eingriffsbefugnis regte sich damals zunächst ein erbitterter Widerstand, der im Beschluss des 32. Deutschen Juristentages (DJT) gipfelte, diese Rechtsgrundlagen wieder aufzuheben¹³. Dazu kam es aber nicht. Ganz im Gegenteil, die sog. *Schließen-*

6 Einem internationalen Trend folgend hat auch Deutschland durch das sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG) v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660 (665) in § 90 Abs. 3 AO spezielle Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise eingeführt.

7 *Kroppen/Dawid/Keil*, TPI 2019, 98 (103) = IWB 2019, 590 (601 f.) u.a. mit einer Übersicht der offenen MAP-Verfahren, wobei Deutschland im internationalen Vergleich eine (wenig rühmliche) Spitzenposition einnimmt.

8 Zuletzt *Geberth*, IWB 2019, 838, wo er in seinem Plädoyer den Begriff der „Rechtssicherheit“ aber durch „Anwendungssicherheit“ ersetzt.

9 BGBl. I 1976, 613.

10 BpO v. 15.3.2000, BStBl. I 2000, 368.

11 Änderung der BpO v. 20.7.2011, BStBl. I 2011, 710.

12 RGBl. 1919, 1993 (2031, 2040).

13 Verhandlungen des 32. DJT, Bd. II, 1922, S. 230 ff. (Referat v. *Strutz*), Leitsatz B.I.1.

Popitzsche Steuerreform führte sogar den Grundsatz der Anschlussprüfung von Großbetrieben, die dem Prinzip einer *Totalprüfung* verpflichtet war, in das Gesetz ein (§ 162 Abs. 10 RAO 1925)¹⁴:

„Großbetriebe sind mindestens alle drei Jahre einmal einer ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung durch entsprechend vorgebildete Beamte oder Sachverständige der Reichsfinanzverwaltung zu unterwerfen. Die Prüfung hat sich auf alle Verhältnisse zu erstrecken, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können. Die Prüfung hat jeweils den Zeitraum bis zu der zuletzt erfolgten Prüfung zu umfassen;“

Auf dieser Grundlage entwickelte sich die turnusmäßig durchzuführende Betriebsprüfung für Großbetriebe.¹⁵ Zwar wurde später die Mussvorschrift in eine *Sollvorschrift* umgewandelt. Zudem wurde das Postulat einer Totalüberprüfung ersatzlos gestrichen.¹⁶ Das Motiv für diese Aufweichung lag schlicht darin, dass der Finanzverwaltung nicht überall über eine hinreichende Anzahl von Prüfern verfügte, um den aufgestellten Anforderungen zu genügen.¹⁷ Den Finanzbehörden sollte zugleich eine größere Flexibilität eingeräumt werden. Dieser Sollvorschrift entsprach schließlich die allgemeine Verwaltungsvorschrift des § 4 Betriebsprüfungsordnung (BpO) Steuern (St) v. 23.12.1965¹⁸.

Die Abgabenordnung vom 16.3.1976 regelte die Betriebsprüfung unter dem weitergehenden Begriff „Außenprüfung“ erstmals in einem eigenen Abschnitt (§§ 193–207 AO). Der Gesetzgeber verzichtete dabei – anders als die RAO 1925 – auf eine spezielle Vorschrift zur Anschlussprüfung. Vielmehr legte er sowohl die Anordnung einer Außenprüfung als auch deren Durchführung in das *pflichtgemäße Ermessen* (§ 5 AO) der Finanzbehörde (siehe insbesondere § 194 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Gesetzesbegründung wies erneut auf Verwaltungskapazitätsgrenzen hin, wonach es der Verwaltung unmöglich sei, alle Steuerpflichtigen, die der Außenprüfung unterliegen, auch tatsächlich zu prüfen.¹⁹ Die Sollvorschrift des § 162 Abs. 11 RAO (1959) behielt die Finanzverwaltung als (intern wirkende) allgemeine Verwaltungsvorschrift der BpO in § 4 bis heute bei.²⁰

Vor dem Hintergrund einer mehr als 90jährigen Tradition verwundert es nicht, dass sich das Anschlussprüfungsprinzip bei sog. Großbetrieben tief in das Bewusstsein der deutschen Betriebsprüfung eingebraunt hat. Durchbrechungen dieses Prinzips

14 Gesetz zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, 241 (243).

15 VO zur Durchführung der Buch- und Betriebsprüfung v. 9.11.1925, RStBl. 1925, 209; sog. Materialerlass v. 7.7.1927 – III bb 2000, dazu dessen „Architekt“ Grabower, Die Stellung der Buch- und Betriebsprüfung im Steuerwesen, Festgabe Grossmann, 1932, 95 (112 f.).

16 Beides durch das Gesetz zur Abkürzung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Aufbewahrungspflichten v. 2.3.1959, BGBl. I 1959, 77.

17 So ausdrücklich die Begründung des Rechtsausschusses zur Änderung, s. BT-Drucks. III/722, 1 (Bericht des Abgeordneten Bartels).

18 BStBl. I 1966, 46.

19 Begründung des Entwurfs der Bundesregierung einer AO 1974, BT-Drucks. VI/1982, 161.

20 § 4 Abs. 1 BpO (St) v. 27.4.1978, BStBl. I 1978, 195 (196); § 4 Abs. 2 BpO v. 17.12.1987, BStBl. I 1987, 802 (803); § 4 Abs. 2 BpO v. 15.3.2000, BStBl. I 2000, 368.

werden als rechtfertigungsbedürftige Ausnahmen betrachtet; ein schlechtes Gewissen, ihren Auftrag nicht vollständig nachgekommen zu sein, schwingt bei den Betriebsprüfungsdiensten mit. Das Bundesfinanzministerium (BMF) wird bei der jährlichen Präsentation der Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung nicht müde zu betonen, dass Großbetriebe grundsätzlich „lückenlos“ geprüft würden.²¹ § 4 Abs. 3 BpO 2000 ergänzt, dass diese bei derartigen Betrieben auch mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen dürften. Inzident sagt die Verwaltungsvorschrift damit zugleich, dass der *Regelprüfungszeitraum* drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfasst. Dabei schränkt die Finanzverwaltung ihr Ermessen im Wege der Selbstbindung nach § 4 Abs. 2 BpO für einen weiten Bereich der Betriebe durch ein niedrigschwelliges Verständnis des Begriffs „Großbetrieb“ ein.²²

Betriebsart	Merkmale	Großbetriebe	Mittelbetriebe	Kleinbetriebe
Handelsbetriebe (H)	Umsatz	> 8.600.000 € od.	> 1.100.000 €	> 210.000 €
	Gewinn	> 335.000 €	od. > 68.000 €	od. > 44.000 €
Fertigungsbetriebe (F)	Umsatz	> 5.200.000 € od.	> 610.000 €	> 210.000 €
	Gewinn	> 300.000 €	od. > 68.000 €	od. > 44.000 €
Freie Berufe (FB)	Umsatz	> 5.600.000 €	> 990.000 €	> 210.000 €
	Gewinn	od. > 700.000 €	od. > 165.000 €	od. > 44.000 €
Andere Leistungsbetr. (AL)	Umsatz	> 6.700.000 €	> 910.000 € od.	> 210.000 €
	Gewinn	od. > 400.000 €	> 77.000 €	od. > 44.000 €

Die in dieser aktuellen Tabelle genannten Umsatzzahlen sind Größen, die nach den bereits vor 15 Jahren geltenden quantitativen Maßstäben der EU-Kommission eher für *Kleinunternehmen* kennzeichnend sind²³. Als „Großunternehmen“ wären nach den damaligen Vorstellungen der EU-Kommission erst Unternehmen zu qualifizieren, die einen Umsatz von heute mehr als 50 Millionen Euro p.a. erzielen.

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 aus Art. 3 Abs. 1 GG

21 So zuletzt BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2018, BMF-Monatsbericht Okt. 2019.

22 BMF v. 13.4.2018, BStBl. I 2018, 614, einheitliche Abgrenzungsmerkmale für den 23. Prüfungsturnus (ab 1.1.2019).

23 Empfehlung der Kommission v. 6.5.2003 betr. die Definition der Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (2003/361/EG, ABl. EU L 124/36 v. 20.5.2003, Anhang Titel 1, Art. 2.

sich ergebenden Anforderungen an die *Rechtsanwendungsgleichheit*²⁴. Mit der Betriebsgröße mag die Komplexität und Fehleranfälligkeit der Gewinnermittlung und damit das Prüfungsbedürfnis in einem gewissen Umfang wachsen²⁵. Jedoch rechtfertigt dies nicht das seit Jahren eklatante Auseinanderfallen der Prüfungsdichte in Abhängigkeit von der Größenklasse (für 2018: Großbetriebe 71,9 %, Mittelbetriebe 18,9 %, Kleinbetriebe 9,9 %, Kleinstbetriebe 3 %)²⁶.

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 in den Steuer- bzw. Feststellungsbescheiden 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 überdies 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 *suggeriert* 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 ist²⁷. 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 überflüssiger Weise 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

24 Dazu nach wie vor krit. Seer, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 193 AO Rz. 42 m.w.N. (August 2019).

25 So Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Habil., 2004, 350.

26 Abgeleitet aus der BP-Statistik 2017, BMF-Monatsbericht, Nov. 2018, 40 (42).

27 Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., 2002, 787, dort Fn. 432.

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 (langwierigen, weitere Zeit in Anspruch nehmenden) Verständigungsverfahrens im Sinne des Art. 25 OECD-MA oder eines EU-Schiedsverfahrens mühsam ein gemeinsames materielles Ergebnis konsentiert werden kann, ist nicht gesichert, dass die nationalen Verfahrensordnungen eine Korrektur der Steuerfestsetzung überhaupt noch zulassen²⁸. Liegen die Prüfungszeiträume weit in der Vergangenheit, ist es schließlich praktisch unmöglich, auf der Basis der EU-Amtshilferichtlinie oder anderen bi- bzw. multinationalen aufeinander abgestimmte Simultan-Betriebsprüfungen oder gar gemeinschaftliche zwischenstaatliche Betriebsprüfungen (sog. Joint Audits)²⁹ durchzuführen.

III. Von „Enhanced Relationship“ zu „Cooperative Compliance“

Seit geraumer Zeit sind demgegenüber auf internationaler Ebene beachtliche Initiativen zu verzeichnen, die das Verhältnis zwischen international agierenden Unternehmen und den Finanzverwaltungen zum Nutzen beider Seiten verbessern sollen³⁰. Das im Jahr 2002 von der OECD gegründete sog. Forum on Tax Administration (FTA)³¹ empfahl in seiner im Jahre 2008 veröffentlichten Studie zur Rolle von sog. Tax Intermediaries, eine „enhanced relationship“ zwischen den Finanzverwaltungen

28 In Deutschland ist in Gestalt des § 175a AO immerhin eine Korrekturvorschrift geschaffen worden, die diesem Problem aus unilateraler deutscher Verfahrenssicht begegnet; s. dazu eingehend *Stiewe*, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen, Diss., 2010, 135 ff.

29 Rechtsgrundlagen sind Art. 11, 12 EU-AmtshilfeRL 2011/16/EU v. 15.2.2011; Art. 29, 30 VO (EU) Nr. 904/2010 (spezielle USt-ZusammenarbeitsVO); Art. 9 des multilateralen Abkommens über die gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen des Europarats/der OECD v. 25.1.1988; bilaterale Amtshilferegelungen der DBA (s. Nr. 9.1 des OECD-Musterkommentars zu Art. 26 OECD-MA) und spezielle TIEA (z.B. nach Art. 6 TIEA-Liechtenstein), s. *Seer*, International koordinierte Außenprüfungen, in *Festschrift für Lüdicke*, 2019, 577 (579 ff.); zum Ablauf koordinierter Außenprüfungen s. BMF-Merkblatt v. 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89.

30 Einen aktuellen Überblick über kooperative Tax Compliance Programme im internationalen Vergleich geben *Birkemeyer/Blaufus/Keck/Reineke/Trenn*, DStR 2019, 121 (Teil I), 178 (Teil II); früher *Hardeck*, Kooperative Compliance Programme zwischen Finanzverwaltungen und Unternehmen, Zukunft oder Sackgasse? – Eine international vergleichende Untersuchung, *StuW* 2013, 156.

31 Dem FTA gehören die Finanzverwaltung von insgesamt 53 Staaten an (s. www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about). Neben den 36 OECD-Staaten befinden sich da-

und derartigen Unternehmen zu etablieren.³² Nach der Studie gehören dazu auf Seiten der Finanzbehörden ein ökonomisches Verständnis für die Belange der jeweiligen Unternehmen, die Unparteilichkeit und Neutralität der Finanzbeamten, ein verhältnismäßiges Verwaltungshandeln sowie eine gegenseitige Offenheit und Reaktionsfähigkeit. Zur Steigerung der Transparenz sollen umgekehrt Unternehmen (und deren steuerliche Berater) unsichere bzw. risikobehaftete Steuerpositionen von sich aus offenlegen und im Dialog mit den Finanzbehörden möglichst frühzeitig klären. Unter dieser Voraussetzung verfolgt eine „enhanced relationship“ das Ziel, im Dauerrechtsverhältnis zwischen Staat und Unternehmen ein gegenseitiges Vertrauen zu bilden und früh Steuerrechtssicherheit („*early tax certainty*“) eintreten zu lassen. Das FTA gelangte unter Hinweis auf Erfahrungen in den USA, Irland und den Niederlanden zum Ergebnis, dass eine frühe („*real-time*“) Sachverhaltstransparenz und ein entsprechender Dialog zwischen Finanzbehörden und Unternehmen beiderseits von Vorteil sei.³³

Auf dem jährlichen Kongress der European Association of Tax Law Professors (EATLP) 2012 in Rotterdam fragte wenig später *Soler Roch* in ihrer „Manfred Mössner Lecture“, ob das Konzept der „Enhanced Relationship“ einem zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen abgeschlossenen „New Deal“ gleichkomme.³⁴ Sie ließ die Frage letztlich offen, forderte aber, dass sich dieser „New Deal“ nicht auf multinationale Unternehmen (Multinational Entities – MNE) beschränken dürfe, sondern auch kleineren Unternehmen (Small and Midsize Entities – SME) zugute kommen müsse (dazu unten VII.). Auf dem 66. Jahreskongress der International Fiscal Association (IFA) in Boston 2012 wurde zudem der Begriff der „enhanced relationship“ kritisiert³⁵. Um Missverständnissen im Sinne einer Privilegierung von Großunternehmen entgegenzuwirken, änderte die OECD ihre Begrifflichkeit in die treffendere Umschreibung „*Cooperative Compliance*“.³⁶ Zugleich hielt sie aber an der in der Studie aus dem Jahre 2008 herausgearbeiteten Konzeption fest, die sie auf den kurzen Nenner „*transparency in exchange for certainty*“ brachte.³⁷ Als ein essentielles Element eines sog. Cooperative Compliance Programs (CCP) erachtet die OECD die Installierung eines unternehmensinternen sog. Tax Control Frameworks – TCF (dazu unten V.)³⁸. Mittlerweile haben eine ganze Fülle von Staaten derartige CCP implementiert, die den Anwendungsbereich traditioneller Außenprüfungen zumindest

runter auch die sog. BRIC-Staaten (Brasilien, Russland, Indien und China) und große Schwellenländer wie etwa Indonesien.

32 FTA, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, 40 ff.

33 FTA, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, 42, 77.

34 *Soler Roch*, Forum: Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?, World Tax Journal (WTJ) 2012, 282 (292 ff.).

35 Siehe *Drüen*, Enhanced Relationship – Modell für den (inter-)nationalen Steuervollzug?, in: Lüdicke, Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen, 2013, 63 (74 f.).

36 OECD, Co-operative Compliance: A Framework – from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, 2013, 16.

37 OECD 2013 (Fn. 36), 29.

38 OECD, Co-operative Tax Compliance – Building Better Tax Control Frameworks, 2016, 10 ff.

im Bereich der MNE zurückdrängen³⁹. So finden sich CCP nicht nur etwa in Australien⁴⁰ und den USA⁴¹, sondern zunehmend auch in Europa, so etwa in Belgien⁴², Dänemark⁴³, Frankreich⁴⁴, Großbritannien⁴⁵, Irland⁴⁶, Italien⁴⁷, Kroatien⁴⁸, Niederlande⁴⁹, Österreich (dazu noch näher unter VI.) oder Schweden⁵⁰.

IV. Zeitnahe Außenprüfung als erster Schritt zu „Cooperative Compliance“

In Deutschland existiert nach wie vor kein CCP. Angesichts der unter I. und II. geschilderten Probleme der traditionellen Außenprüfung haben einige Bundesländer versucht, wenigstens zu einer *zeitnahen* Betriebsprüfung zu gelangen. Über die regionalen Grenzen hinaus wurden insbesondere die sog. *Bielefelder* und *Osnabrücker*

39 Zu den Konzepten ausführlich *Bronzewska*, Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations, Diss., 2016 (IBFD Doctoral Series, Vol. 38), 93 ff. (anhand der Referenzbeispiele Australien, Großbritannien, Niederlande, Polen und USA).

40 *Australian Taxation Office (ATO)*, Annual Compliance Arrangement (ACA), <https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/In-detail/Compliance-and-governance/Annual-Compliance-Arrangements---what-you-need-to-know> (abgerufen am 27.1.2020).

41 *Internal Revenue Service (IRS)*, Compliance Assurance Process (CAP), <https://www.irs.gov/businesses/corporations/compliance-assurance-process> (abgerufen am 27.1.2020).

42 Dazu *Cannas/Wauters*, The Rise of Cooperative Compliance Programmes and the Rule of Law: A Comparison between Belgium and Italy, *European Taxation (ET)* 2019, 561.

43 Dazu ausf. *Boll/Johansen*, Tax Governance – Corporate experiences with Cooperative Compliance in Denmark, *Fair Tax Working Paper Series No. 17*, 2018, 6 ff.

44 Dazu Colloque Entreprises et administration fiscale: une nouvelle relation de confiance (14.3.2019) mit einem Handbook, *Companies and French Tax Authorities: A new trust-based Relationship*, <https://www.economie.gouv.fr/files/files/2019/livret-essoc-anglais.pdf> (abgerufen am 27.1.2020).

45 Dazu im Vergleich mit Dänemark *de Widt/Oats*, Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context: A Dutch-UK Comparison, *British Tax Review (BTR)* 2017, 230.

46 Dazu *Revenue Irish Tax and Customs*, Co-Operative compliance, <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/cooperative-compliance/how-cooperative-compliance-works.aspx> (abgerufen am 27.1.2020); *McNally*, Ireland's „New“ Co-operative Compliance Framework: An International Comparison, *Irish Tax Review (ITR)* 2017, 100.

47 Dazu *Cannas/Wauters* (Fn. 42), *European Taxation (ET)* 2019, 561; *Manca*, The New Italian Cooperative Compliance Regime, *European Taxation (ET)* 2016, 152.

48 Dazu *Čičin-Šain*, A New Approach of the Croatian Tax Administration towards Taxpayers Based on Cooperation Instead of Repression: A True Change in Attitude, *Croatian and Comparative Public Administration*, 2016 (Vol. 16), 847.

49 *Belastingdienst*, Guide Horizontal Monitoring, Tax Service Providers, <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide-horizon-monitoring-service-providers-dv4071z3pl.pdf> (abgerufen am 27.1.2020); ausf. *Huiskers-Stoop/Gribnau*, Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, *Journal of Tax Administration (JOTA)* 2019 (Vol. 5), 66; s.a. *Meussen*, Horizontaal Toezicht – Eine neue Kooperationsform im Besteuerungsverfahren in den Niederlanden, *FR* 2011, 114.

50 Dazu *Hambre*, Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality, *Journal of Tax Administration (JOTA)* 2019 (Vol. 5), 6.

Modelle bekannt⁵¹. Das Land Nordrhein-Westfalen verfügte am 11.6.2008 einen landesweit die Betriebsprüfungsstellen bindenden Erlass.⁵² Wenig später konnte sich das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung der Bundesländer immerhin dazu durchringen, die zeitnahe Betriebsprüfung in der im gesamten Bundesgebiet gültigen allgemeinen Verwaltungsvorschrift BpO 2000 zu verankern. Die für nach dem 1.1.2012 angeordnete Außenprüfungen gültige Ergänzung in Gestalt des § 4a BpO 2000⁵³ ist denkbar knapp und inhaltlich eher konturenlos ausgefallen:

- (1) Die Finanzbehörde kann Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 für eine zeitnahe Betriebsprüfung auswählen. Eine Betriebsprüfung ist zeitnah, wenn der Prüfungszeitraum einen oder mehrere gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume umfasst.
- (2) Grundlage zeitnaher Betriebsprüfungen sind die Steuererklärungen im Sinne des § 150 AO der zu prüfenden Zeiträume (Abs. 1 Satz 2). Zur Sicherstellung der Mitwirkungsrechte des Bundeszentralamtes für Steuern ist der von der Finanzbehörde ausgewählte Steuerpflichtige dem Bundeszentralamt für Steuern abweichend von der Frist des § 21 Abs. 1 Satz 1 BpO unverzüglich zu benennen.
- (3) Über das Ergebnis der zeitnahen Betriebsprüfung ist ein Prüfungsbericht oder eine Mitteilung über die ergebnislose Prüfung anzufertigen (§ 202 AO).

§ 4a BpO lässt der Finanzbehörde im Einklang mit § 194 Abs. 1 Satz 2 AO einen weiteren Ermessensspielraum, welche Fälle sie in welchem Umfang für eine zeitnahe Außenprüfung auswählt. Eine deutliche Absage erteilt § 4a Abs. 2 BpO aber einer veranlagungsbegleitenden Außenprüfung (sog. *realtime audit*), die noch in den Bielefelder und Osnabrücker Modellen vorgesehen war. Diese Einschränkung wird mit dem Gebot rechtsstaatlicher Verantwortungsklarheit begründet⁵⁴. Jedoch ist nach dem Gesetz für die Durchführung einer Außenprüfung weder das Vorliegen einer Steuererklärung noch ein bereits ergangener Steuerbescheid Voraussetzung⁵⁵. Eine veranlagungsbegleitende Außenprüfung kann daher in geeigneten Fällen eine sinnvolle präventive, risikovorbeugende Funktion haben⁵⁶. Daher verkürzt § 4a Abs. 2 BpO unnötigerweise den gesetzlich eröffneten Ermessensspielraum. § 4a BpO ist als Ermessensvorschrift zudem so gestaltet, dass Steuerpflichtige *keinen Rechtsanspruch* auf eine zeitnahe Betriebsprüfung, sondern nur einen Anspruch auf Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 AO) bei der Entscheidung über die Prüfungsanordnung besitzen. Ein Antrag auf zeitnahe Betriebsprüfung muss aber von der Finanz-

51 Dazu näher *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469, 2011, 26 ff.; zu Reformansätzen in anderen Bundesländern s. *Wünnemann*, Gesetzlicher Regelungsbedarf für eine zeitnahe Betriebsprüfung, Ubg. 2011, 197 (199 ff.).

52 FinMin NRW v. 11.6.2008 – S 0401 – 10 V A 5, nach wie vor abrufbar in der juris-Datenbank; dazu eingehend *Seer*, Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben, Ubg. 2009, 673 (675 ff.).

53 Siehe Fn. 11.

54 So *Drüen* (Fn. 51), IFSt-Schrift Nr. 469, S. 36; *ders.*, FR 2011, 101 (111 f.).

55 *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, AO, Kommentar, Vor § 193 Rz. 17 (März 2014); *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, Vor § 193 AO Rz. 16 (August 2019).

56 Zutreffend *Kaiser*, Zur Terminologie „Risikomanagement“ aus Sicht der Finanzverwaltungen, Ubg. 2012, 631 (633); s.a. *Hermenau*, Rechtsstaatlichkeit und zeitnahe Betriebsprüfung – ein Widerspruch?, FR 2011, 120 (122).

behörde beschieden und dessen etwaige Ablehnung gem. § 121 Abs. 1 AO wenigstens begründet werden.

In einem Erlass zur Prüfung von Großbetrieben hat das Finanzministerium NRW die zeitnahe Betriebsprüfung darüber hinaus konturiert⁵⁷. Danach ist eine Betriebsprüfung zeitnah, wenn der Prüfungszeitraum einen oder mehrere gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume umfasst. Dabei sind nur die Besteuerungszeiträume als gegenwartsnah anzusehen, bei denen zum Zeitpunkt des vorgesehenen Prüfungsbeginns das letzte Jahr des angeordneten Prüfungszeitraums nicht länger als zwei Jahre zurückliegt und der Prüfungszeitraum zudem nicht mehr als zwei Jahre beträgt.

Bsp.: Vorgesehener Prüfungsbeginn = 1.6.2020. Eine zeitnahe Betriebsprüfung könnte danach die Veranlagungszeiträume 2018 und 2019 (zusammen oder jeweils allein), aber auch zusammen die Veranlagungszeiträume 2017 und 2018 umfassen.

Ob ein 1- oder 2-Jahreszeitraum sachgerecht ist, richtet sich nach der Größe und Art des Unternehmens. Bei kleineren Großbetrieben⁵⁸ wird ein 2-Jahres-Prüfungszeitraum in Betracht kommen, während bei MNE ein 1-Jahreszeitraum („all in one year“) Vorteile bieten kann⁵⁹. Als geeignete Fälle sieht die Finanzverwaltung vor allem die Prüfung *steuerloyaler* Großbetriebe an, die sich durch die folgenden Merkmale auszeichnen:

- Sie haben in vorangegangenen Prüfungen aktiv bei der Informationsbeschaffung mitgewirkt.
- Sie haben sich in der Vergangenheit steuerehrlich verhalten.
- Die steuerlichen Pflichten wurden ernst genommen (z.B. durch Anträge auf Anpassung von Vorauszahlungen zur Vermeidung hoher Abschlusszahlungen).
- Es wurden keine fragwürdigen Steuergestaltungsmodelle genutzt.

Im selben Atemzug will das Finanzministerium NRW ausweislich seines Erlasses vom 11.6.2012 die zeitnahe Betriebsprüfung aber auch als Instrument bei hohem Risiko- und geringem Compliance-Faktor einsetzen, damit die zutreffende Steuer rechtzeitig festgesetzt und steuerliches Fehlverhalten zeitnah sanktioniert werden kann⁶⁰. Damit versteht die Finanzverwaltung das Instrument einer zeitnahen Betriebsprüfung nicht als Teil eines Cooperative Compliance Programms (CCP), sondern eher schlicht als eine besondere Form der Außenprüfung (im Sinne einer Schwerpunktprüfung).

57 FinMin NRW v. 11.6.2012 – S 0401 – 10 VA 5, juris (StEK AO 1977 § 193 Nr. 58). Dieser Erlass hat den Erlass v. 11.6.2008 (Fn. 52) ersetzt.

58 Zur Größenklasseneinteilung s. bereits kritisch oben unter II.

59 Dorenkamp, *Zeitnahe Betriebsprüfung – Win Win für Unternehmen und Finanzverwaltung*, StbJb. 2015/16, 585 (589 ff.) mit Praxisbeispielen.

60 So ausdrücklich FinMin NRW v. 11.6.2012 (Fn. 57), a.a.O.

V. Nutzung unternehmensinterner Tax Compliance Managementsysteme zur „Cooperative Compliance“

Parallel zu den Bemühungen um eine zeitnahe Betriebsprüfung hat sich vor dem Hintergrund eines verschärfenden Steuerstrafrechts zunehmend das Bedürfnis gezeigt, die Unternehmensorgane durch ein unternehmensinternes Kontrollsystem (bzw. durch ein unternehmensinternes Tax Compliance Management) vor den Risiken der Strafverfolgung zu schützen⁶¹. Spätestens seit Inkrafttreten des sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes vom 28.4.2011⁶² und nachfolgend des AO-Änderungsgesetzes 2014 vom 22.12.2014⁶³ ist das steuerstrafrechtliche Risiko der Inhaber, Organe und Mitarbeiter von Unternehmen deutlich gestiegen. Angesichts einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen, komplexen Sachverhalten mit grenzüberschreitendem Charakter und einer nicht selten schwer überschaubaren Rechtslage ist die Steuerdeklaration dort tendenziell fehleranfällig⁶⁴. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben dies erkannt und versucht, im Anwendungserlass zur AO (AEAO) mittels einer Verwaltungsvorschrift zur Auslegung des § 153 AO der im Unternehmensbereich bestehenden *Gefahr einer Überkriminalisierung* entgegenzuwirken⁶⁵. Dazu dienen zwei Stellen im AEAO zu § 153, die auf eine zurückhaltende steuerstrafrechtliche Würdigung seitens der Finanzbehörden hindeuten:

Nr. 2.5 Sätze 4, 5 zu § 153 AO:

„... Es bedarf einer sorgfältigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde, ob ein Anfangsverdacht einer vorsätzlichen oder leichtfertigen Steuerverkürzung gegeben ist. Insbesondere kann nicht automatisch vom Vorliegen eines Anfangsverdachts allein aufgrund der Höhe der steuerlichen Auswirkung der Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung oder aufgrund der Anzahl der abgegebenen Berichtigungen ausgegangen werden.“

Nr. 2.6 Sätze 3–5 zu § 153 AO:

„... Nach der BGH-Rechtsprechung ist für die Annahme des bedingten Vorsatzes neben dem Für-Möglich-Halten der Tatbestandsverwirklichung zusätzlich erforderlich, dass der Eintritt des Taterfolges billigend in Kauf genommen wird. Für die billigende Inkaufnahme reicht es, dass dem Täter der als möglich erscheinende Handlungserfolg gleichgültig ist. Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“

61 Siehe etwa *Wulf*, Die Verschärfungen des Steuerstrafrechts – besondere Bedeutung für die Steuerabteilungen von Unternehmen?, AG 2009, 75; *Streck/Binnewies*, Tax Compliance, DStR 2009, 229; *Streck*, Steuercontrolling, Tax Compliance und Haftungsvorsorge, StbJb. 2009/2010, 415; schließlich monographisch *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, 1. Aufl., 2010.

62 BGBl. I 2011 S. 676.

63 BGBl. I 2014 S. 2415.

64 Zu den steuerlichen Problemfeldern in Unternehmen s. *Geberth/Welling*, DB 2015, 1742 f.

65 BMF v. 23.5.2016 – IV A 3-S 0324/15/10001, BStBl. I 2016, 490.

Außerdem hat der BGH mit Urteil vom 9.5.2017 in einem (Steuer-)Ordnungswidrigkeitenverfahren gegen eine Leitungsperson festgestellt, dass die Installation eines effektiven, auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegten Compliance-Systems zu einer Minderung der Geldbuße führen kann⁶⁶. Dabei soll es eine Rolle spielen können, ob die Leitungsperson in der Folge dieses Verfahrens entsprechende Regelungen optimiert und ihre betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen zukünftig jedenfalls deutlich erschwert werden. Zwar erscheinen beide Quellen angesichts des mehrfachen Gebrauchs des Wortes „kann“ zu vage zu sein, um aus der Existenz eines Tax Compliance Managementsystems (TCMS) in jedem Fall einen wirksamen Schutz zugunsten der Organe und Mitarbeiter des jeweiligen Unternehmens gegen steuerstrafrechtliche Vorwürfe abzuleiten. Ungeachtet dessen lässt sich aber festhalten, dass die Unterhaltung und permanente Pflege eines TCMS je nach Lage des Einzelfalls eine gewisse Schutzschirmfunktion zugunsten der Organe/Mitarbeiter sowohl gegenüber steuerstraf- und ordnungswidrigkeitsrechtlichen Risiken als auch gegenüber zusätzlich anzutreffenden haftungsrechtlichen Risiken ihres Handelns⁶⁷ bieten kann. Dementsprechend ist die Entwicklung und Ausgestaltung unternehmensinterner Tax Compliance mittlerweile zu einem wichtigen Geschäftsfeld der steuer- und wirtschaftsrechtlich beratenden Berufe geworden⁶⁸.

Die Basis für von den Steuerabteilungen der Unternehmen in Zusammenarbeit mit Beratungsunternehmen implementierten TCMS bildet der Praxishinweis 1/2016 des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)⁶⁹, den der IdW-Steuerausschuss verabschiedet hat und der an die Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung von Compliance Management Systemen (IdW Prüfungsstandard [PS] 980)⁷⁰ anknüpft. Unter einem Compliance Management System sind nach IdW PS 980 die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. von Dritten abzielen, d.h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von wesentlichen Verstößen. Ein Tax CMS ist ein abgegrenzter Teilbereich eines CMS, dessen Zweck die vollständige und zeitgerechte Erfüllung der steuerlichen Pflichten ist. Nach dem IdW-Praxishinweis 1/2016 hat ein angemessenes

66 BGH v. 9.5.2017 – 1 StR 265/16, ZWH 2017, 290 Rz. 118.

67 Dazu ausführlich *Gaspar*, Tax Compliance aus unternehmensrechtlicher Sicht – Die Pflichtenstellung des Vorstandes angesichts systemischer Steuerrisiken internationaler Unternehmen, Diss., 2015, 215 ff.

68 Nahezu in jedem Jahrgang der einschlägigen Fachzeitschriften finden sich seit einigen Jahren gleich mehrere Berater-Aufsätze, die sich mit der Ausgestaltung eines TCMS beschäftigen; statt dessen wird hier auf das ausführliche Sammelwerk v. *Rübenstahl/Idler* (Hrsg.), Tax Compliance: Prävention – Investigation – Remediation – Unternehmensverteidigung, 2018 verwiesen.

69 IDW Praxishinweis 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 (Stand 31.5.2017), IDW Fachnachrichten, IDW Life 7/2017, 837; dazu Erläuterungen von *Niemann/Dodos*, Tax Compliance Management System, 2019, 9 ff.

70 Abgedruckt im WPg-Supplement 2/2011, 78 ff.

Tax CMS die folgenden *sieben Grundelemente* aufzuweisen, die in die Geschäftsabläufe einzubinden sind: *Tax Compliance-Kultur, -Ziele, -Risiken, -Programm, -Organisation, -Kommunikation sowie -Überwachung und Verbesserung*⁷¹.

Eine Dokumentation der *Tax Compliance-Kultur* sagt etwas aus über die Bedeutung, die Mitarbeiter des Unternehmens der Beachtung steuerlicher Regeln und der ordnungsgemäßen Erfüllung steuerlicher Pflichten beimessen. Wie diese „Kultur“ im Unternehmen gepflegt wird, lässt sich zum einen an der regelmäßigen Kommunikation von Tax Compliance-Themen auf Leitungsebene („*tone at the top*“) sowie von der Leitungsebene (über die Steuerabteilung) in das Unternehmen hinein („*tone from the top*“) erkennen. Die *Zielbestimmung* ist aus der Unternehmensstrategie abzuleiten und kann sich über die Bedeutung z.B. folgender Ziele auslassen:⁷² zutreffende Erfüllung steuerlicher Pflichten (Tax Compliance), zutreffende Ermittlung der Steuerpositionen im Jahresabschluss (Tax Accounting), Risikominderung, Konzernsteuerquote, Minimierung der Steuerzahlung oder Kostenminimierung. Die *Tax Compliance-Risiken* unterscheiden sich je nach Größe, Art, Umfang und Internationalität des Unternehmens bzw. der Branche. Es bedarf einer prophylaktischen, systematischen Analyse der wesentlichen Geschäftsbereiche auf unternehmensspezifische Steuerrisiken. Auf Grundlage der Beurteilung der Tax Compliance-Risiken sind Grundsätze und Maßnahmen zu entwickeln, die den unternehmensspezifischen Tax Compliance-Risiken entgegenwirken und auf die Vermeidung von Compliance-Verstößen ausgerichtet sind. Der IdW-Praxishinweis 1/2016 nennt dazu beispielhaft elf Präventiv- und vier Detektivmaßnahmen⁷³. Aus dem *Tax Compliance-Programm* muss folgen, wie die Tax Compliance-Organisation i.E. aufgebaut ist. Dazu sind die Zuständigkeiten klar und zweifelsfrei sowohl im Hinblick auf die vertikale Delegation von Aufgaben auf nachgelagerte Unternehmensteile als auch im Hinblick auf die horizontale Delegation auf verschiedene Ressorts zu formulieren. Die Schnittstellen zu anderen Fachbereichen, die mit steuerlichen Belangen konfrontiert sind, sind eindeutig zu definieren und klaren Zuständigkeiten zu unterwerfen. Das Ganze ist sinnvollerweise in einer *Steuerrichtlinie* oder einem Organisationshandbuch festzuhalten⁷⁴. Die Tax Compliance-Kommunikation betrifft die Weitergabe der Handlungsanweisungen an die Mitarbeiter im Unternehmen und die systematische Sicherung von deren Bewusstsein für die Relevanz der Einhaltung des Tax Compliance-Programms⁷⁵. Schließlich muss die so umgesetzte Tax Compliance-Organisation fortlaufend *überwacht* und – soweit möglich – *verbessert* werden.

71 IDW PH 1/2016 (Fn. 69), Rz. 22 ff.

72 *Birkemeyer/Koch*, Ubg 2016, 90 (91).

73 IDW PH 1/2016 (Fn. 69), Rz. 43 und 44: Richtlinien, Checklisten, Schulungen, Kommunikation von Rechtsänderungen, Zuständigkeits-/Vertretungsregeln, Funktionstrennungen, Unterschriftenregelungen, Datenzugriffsberechtigungen, Dokumentationsanweisungen u.a.; außerdem 4-Augen-Prinzip, Verprobungen/Plausibilitätskontrollen, Stichprobenkontrollen u.a.

74 IDW PH 1/2016 (Fn. 69), Rz. 34. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich bei der Implementation einer Tax Compliance-Organisation bei Auslandstochtergesellschaften bzw. Auslandsbetriebsstätten, vgl. *Birkemeyer/Koch*, Ubg. 2016, 90 (93 f.).

75 In Abhängigkeit von Größe und Komplexität des Unternehmens nennt IDW PH 1/2016 (Fn. 69), Rz. 49, die Festlegung von Berichtsansätzen, -inhalten u. -zuständigkeiten, Instruk-

Wenn Unternehmen den nicht unbeträchtlichen Aufwand der Einrichtung und Pflege eines TCMS auf sich nehmen, werden sie es nach dem IDW-Standard PS 980 im Hinblick auf seine *Angemessen- und Wirksamkeit* von einem Wirtschaftsprüfer testieren lassen. Dabei kann der IDW-Standard PS 980 nicht auf alle Unternehmen gleichermaßen angewendet werden. Das Anforderungsprofil bei einem inhabergeführten mittelständischen Familienunternehmen ist ein anderes als das bei kapitalmarktorientierten Publikumsgesellschaften. Ein TCMS ist *angemessen*, wenn es geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern⁷⁶. Es ist darüber auch *wirksam*, wenn seine Grundsätze und Maßnahmen in den laufenden Geschäftsprozessen von den hiervon Betroffenen nach Maßgabe ihrer jeweiligen Verantwortung zur Kenntnis genommen und beachtet werden⁷⁷. Bei einer solchen Prüfung geht es nicht um das Erkennen oder Aufdecken von einzelnen Regelverstößen, sondern um eine *Systemprüfung*.⁷⁸ Treten trotz der Existenz eines für wirksam gehaltenen Tax CMS Verstöße auf, besteht eine Vermutung dafür, dass die handelnden Personen diesen Verstoß weder vorsätzlich noch leichtfertig begangen haben. Dies sollte sowohl im AEAO zu § 153 AO als auch im Abschnitt 4 der sog. Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) - AStBV(St)⁷⁹ über die Einleitung eines Strafverfahrens verdeutlicht werden. Zudem sind auch in ihren Aussagen gegenläufig erscheinende Verwaltungsanweisungen anzupassen⁸⁰.

Bevor im internationalen Kontext breitflächig Cooperative Compliance Programme (CCP) diskutiert worden sind (siehe vorstehend unter III.), hatte bereits *Risse* darauf hingewiesen, dass die unternehmensseitige Einrichtung eines Internen Kontrollsystems (IKS) oder eines ggf. weitergehenden TCMS im Rahmen der Betriebsprüfung zum gegenseitigen Nutzen sowohl des Staates als auch der Unternehmen verwendet werden kann. Unter dem Eindruck der für kapitalmarktorientierte Unternehmen durch das Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG)⁸¹ auch in Deutschland verwirklichten Anpassungen an die internationale Rechnungslegung wies er auf das Gebot zum Ausweis latenter Steuern (§ 274 HGB) sowie des Ausweises der wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems (RMS) im Lagebericht (§ 289 Abs. 4 HGB) hin⁸². Auch wenn der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) selbst noch kein verbindliches Außenrecht begründen kann, beeinflusst er die Maßstäbe der Sorgfaltspflicht von Vorständen (§§ 76 Abs. 1, 93 Abs. 1 AktG). Nach dem DCGK bedarf es für einen verantwortungsvollen Umgang mit den Risiken

tionsprozesse, Kommunikationsmittel (z.B. Newsletter, Mitarbeiterschulungen), Kommunikationsverantwortlichkeiten u.a.

76 So IdW PS 980 (Fn. 70), Rz. 20; IDW PH 1/2016 (Fn. 69), Rz. 15.

77 So IdW PS 980 (Fn. 70), Rz. 21; IDW PH 1/2016 (Fn. 69), Rz. 16.

78 IDW PH 1/2016 (Fn. 69), Rz. 59.

79 Derzeit gültig: AStBV (St) 2019 v. 1.12.2018, BStBl. I 2018, 1235.

80 Seer, DB 2016, 2192 (2197), mit Hinweis auf § 10 BpO 2000 sowie die dazu ergangenen gleichlautenden Ländererlasse v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 829.

81 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts v. 25.5.2009, BGBl. I 2009, 1102.

82 *Risse/Große-Allermann*, Tax Compliance auf der Grundlage handelsrechtlicher Risikomanagementsysteme, Ubg. 2010, 629 (633 f.).

der Geschäftstätigkeit eines geeigneten und wirksamen internen Kontroll- und Risikomanagementsystems. Der Vorstand hat für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der internen Richtlinien zu sorgen und wirkt auf deren Beachtung im Unternehmen hin (Compliance).⁸³ Dabei hat er den Aufsichtsrat regelmäßig, zeitnah und umfassend über die Risikolage, das Risikomanagement und die Compliance zu informieren⁸⁴. Vor diesem Hintergrund kann es sich kein Vorstand eines kapitalmarkt-orientierten Unternehmens leisten, auf die Etablierung von Compliance Management Systeme zu verzichten. Außerdem zwingt der obligatorische Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern (§§ 266 Abs. 2 D, E; 274 Abs. 1 Sätze 1, 2 HGB) das unternehmerische Tax Accounting zum Ausweis unsicherer Steuerpositionen, zu deren Dokumentation und permanenten Überwachung. In Zusammenschau dieser Vorgaben werden kapitalmarkt-orientierte Unternehmen praktisch dazu verpflichtet, auch ein steuerliches Risikomanagementsystem einzurichten⁸⁵. Diese Ressource kann und sollte zur Entlastung sowohl der Finanzverwaltung als auch der Unternehmen im Rahmen zeitnaher Außenprüfungen genutzt werden. In Übereinstimmung mit den Überlegungen Risses hat der Verf. diese Beitrages von einer *Win-Win-Situation* gesprochen⁸⁶ und einen Paradigmenwechsel der Außenprüfung von Einzelsachverhaltsermittlung hin zu Systemprüfungen angemahnt. Die mittlerweile in deutschen Konzernunternehmen verankerte TCMS entspricht dem von der OECD als Grundlage der Cooperative Compliance geforderten unternehmensinternen *Tax Compliance Framework* (TCF, siehe oben III.). Auf der Grundlage des IDW-Praxishinweises 1/2016 existiert mittlerweile auch eine konkrete Vorstellung darüber, wie ein TCF ausgestaltet sein sollte, um Prüfungserleichterungen gegenüber den Unternehmen zu rechtfertigen.

VI. Das neue österreichische Konzept einer sog. begleitenden Kontrolle

Unter Anknüpfung an den vom IDW entwickelten Praxishinweis 1/2016 zur Ausgestaltung eines TCMS hat jüngst Österreich ein CCP mit Wirkung von 1.1.2019 in der Bundesabgabenordnung (BAO) gesetzlich implementiert⁸⁷. Dieser Vorgang ist für

83 DCGK 2020 v. 16.12.2019, unter A.I. Grundsätze 4 und 5; zuvor sinngemäß im DCGK 2017 v. 7.2.2017 unter 4.1.3 u. 4.1.4.; beides abrufbar unter <https://www.dcgk.de/de/kodex.html> (abgerufen am 29.1.2020).

84 DCGK 2020 v. 16.12.2019, unter D.II.3. Grundsatz 15.; zuvor sinngemäß im DCGK 2017 v. 7.2.2017 unter 3.4; beides abrufbar unter <https://www.dcgk.de/de/kodex.html> (abgerufen am 29.1.2020).

85 Risse, Tax Compliance und steuerliches Risikomanagementsystem in der aktuellen Diskussion, Ubg. 2015, 9; grundlegend mit den praktischen Erfahrungen eines Leiters einer Steuerabteilung eines internationalen Konzerns Risse, Tax Compliance und Tax Risk Management – Eine rechtsvergleichende Analyse und Umsetzung in einem internationalen Konzern, Diss., 2015, passim.

86 Seer, Tax Compliance und Außenprüfung, Festschrift Streck, 2011, 403 (406 ff.); im Anschluss daran eingehend Schützler, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, Diss., 2015, 183 ff.

87 Art. 9 Nr. 10 des Jahressteuergesetzes 2018 – JStG 2018, BGBl. I 2018 Nr. 62 v. 14.4.2018, S. 22 ff.

die Fortentwicklung des deutschen Steuerverfahrensrechts rechtsvergleichend von besonderem Interesse, weil die BAO im historischen Kontext zur deutschen Reichs-abgabenordnung steht⁸⁸. Das JStG 2018 hat den Abschnitt über die Außenprüfung (§§ 147–153 BAO) in einen neuen Unterabschnitt (2a) um das Institut der sog. *begleitenden Kontrolle* (§§ 153a–g BAO) ergänzt. Nach § 153a Satz 1 BAO kann auf Antrag diese anstelle einer Ex post-Außenprüfung durchgeführt werden⁸⁹. Anders als bei der traditionellen Außenprüfung bilden keine vergangenen, sondern gegenwärtige Veranlagungszeiträume den Prüfungsgegenstand. *Laufende Interaktionen*, die in mindestens vier Besprechungen pro Jahr zwischen den Akteuren stattfinden müssen (§ 153a Satz 3 i.V. mit § 153 f Abs. 4 BAO), ersetzen die traditionelle Außenprüfung. Die Prüfung und Aufdeckung einzelner Positionen des Rechnungswesens (insbesondere die Belegprüfung) steht nicht mehr im Vordergrund, sondern die Funktionsfähigkeit eines Steuerkontrollsystems (SKS) und die von den teilnehmenden Unternehmen daraus gewonnenen steuerlichen Fragestellungen. Den Steuerpflichtigen trifft dazu gem. § 153a Satz 3 i.V. mit § 153f Abs. 1 BAO eine *erhöhte Offenbarungspflicht*. Unbeschadet anderer abgabenrechtlicher Offenbarungspflichten hat er jene Umstände unaufgefordert vor Abgabe seiner Steuererklärungen offenzulegen, hinsichtlich derer ein ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt besteht und die nicht bloß unwesentliche steuerliche Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben. Es besteht also eine Offenlegungspflicht hinsichtlich unsicherer Steuerpositionen (*Disclosure of Uncertain Tax Positions*)⁹⁰. Umgekehrt hat die Finanzbehörde dem beteiligten Unternehmen nach § 153a Satz 4 BAO jederzeit Auskünfte über bereits verwirklichte oder noch nicht verwirklichte Sachverhalte zu erteilen. Die Norm gibt den beteiligten Unternehmen einen Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft, der neben die Möglichkeit eines Auskunftsbescheides nach § 118 BAO tritt⁹¹. Während der begleitenden Kontrolle ist die reguläre Außenprüfung gem. § 148 Abs. 3a Nr. 1 BAO grundsätzlich insoweit ausgeschlossen, als die Steuerart und der Veranlagungszeitraum unter das Regime der begleitenden Kontrolle fällt (s.a. § 153f Abs. 2 BAO)⁹².

In den Genuss einer (bloß) begleitenden Kontrolle gelangen nur Unternehmen und Unternehmensgruppen, die Bücher führen und eine gewisse Mindestgröße aufweisen (§ 153b Abs. 4 Nr. 1, 3 BAO). Danach beschränkt sich der Anwendungsbereich der §§ 153a ff. BAO auf Unternehmen, die in den beiden Wirtschaftsjahren vor der Antragstellung Umsatzerlöse von mehr als 40 Millionen Euro erzielt haben⁹³. Hinzu

88 Zur historischen Entwicklung der BAO s. *Ehrke/Rabel*, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, Bd. II, 8. Aufl., 2019, Rz/ 1251 f.

89 Zur Alternativität s. *Macho/Oertel*, Tax Compliance Ansätze im Vergleich: die österr. begleitende Kontrolle und der deutsche Status quo, ISR 2019, 232 (234).

90 Dazu eingehend *Brandl*, in Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock (Hrsg.), Begleitende Kontrolle – Alternative zur Betriebsprüfung, SWK-Spezial Dez. 2018, 131 ff.

91 Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 190 der Beilagen XXVI. GP, S. 46.

92 § 148 Abs. 3a BAO erlaubt nur gewisse punktuelle Prüfungen (s. den dortigen Katalog).

93 Bei einer Unternehmensgruppe i.S.d. § 9 öKStG muss zumindest ein Mitglied der Unternehmensgruppe das Größenmerkmal erfüllen. Zur Antragstellung bei Unternehmensgruppen und einem sog. Kontrollverbund, s. *Gutmayer/Schrottmeyer*, in Brandl/Macho/

kommen weitere Voraussetzungen, welche auf die *Zuverlässigkeit* der Antragsteller schließen lassen. Gegen keinen der im Antrag aufgeführten Unternehmer darf in den letzten fünf Jahren vor der Antragstellung wegen eines in den letzten sieben Jahren vor Antragstellung vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens rechtskräftig eine Strafe oder Verbandsgeldbuße verhängt worden sein (§ 153b Abs. 4 Nr. 2 BAO). Außerdem muss ein *Steuerkontrollsystem* eingerichtet worden sein, dessen *Angemessenheit* durch ein Gutachten eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters bestätigt wird (§ 153b Abs. 4 Nr. 4, Abs. 6 BAO)⁹⁴. Das Steuerkontrollsystem darf nicht nur auf dem Papier stehen, sondern muss sich aus der Analyse aller steuerrelevanten Risiken ableiten und an geänderte Rahmenbedingungen laufend angepasst werden (so § 153b Abs. 6 Satz 2 BAO). Voraussetzung ist zudem die überprüfbare, laufend zu aktualisierende Dokumentation der Risikoanalyse, der daraus folgenden Prozesse und Prozessschritte sowie der erforderlichen Kontrollmaßnahmen (§ 153b Abs. 6 und 7 BAO). Das Gutachten des Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters ist spätestens nach einem Zeitraum von drei Jahren zu erneuern (§ 153b Abs. 7 Satz 2 BAO). Das Gutachten hat dann über die Angemessenheitsprüfung hinaus die *Wirksamkeit* des SKS zu prüfen und zu bestätigen (§ 153f Abs. 5 Satz 2 BAO).

Liegen die Voraussetzungen des § 153b BAO vor, ist zunächst nach § 153c Abs. 3 BAO eine *traditionelle Außenprüfung* durchzuführen, wenn (wohl gemeint: soweit) für die letzten fünf Jahre vor Antragstellung nicht bereits eine Außenprüfung stattgefunden hat. Ziel der Regelung ist es, ungeprüfte Zeiträume in den letzten Jahren vor der Antragstellung zu vermeiden und zwischen den Außenprüfungs-Veranlagungsjahren und den Jahren der begleitenden Kontrolle klar zu unterscheiden⁹⁵. Außerdem soll die Außenprüfung dazu beitragen, die nötige Vertrauensbasis für die begleitende Kontrolle herzustellen. Erst nach dieser ggf. notwendigen Außenprüfung tritt die zuständige Finanzbehörde gem. § 153c Abs. 4 BAO in die *konkrete Zuverlässigkeitsprüfung* ein. Dabei ist das generelle Verhalten des Unternehmens bzw. der Unternehmer der letzten fünf Jahre vor Antragstellung mit den folgenden in § 153c Abs. 4 Satz 2 BAO besonders hervorgehobenen Elementen in die Betrachtung einzubeziehen:⁹⁶

- das Verhalten während der für die letzten fünf Jahre vor Antragstellung durchgeführten Außenprüfungen und die dabei getroffenen Feststellungen,
- die selbständige und zeitnahe Befolgung der Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten,

Schrottmeyer/Vock (Hrsg.), *Begleitende Kontrolle – Alternative zur Betriebsprüfung*, SWK-Spezial Dez. 2018, 70 ff.

⁹⁴ Der Mindestinhalt des Gutachtens wird gem. § 153b Abs. 7 BAO durch eine Verordnung bestimmt (VO des BMF über die Prüfung des Steuerkontrollsystems – SKS-Prüfungsverordnung [SKS-PV]), BGBl. II 2018 Nr. 340 v. 18.12.2018. Für den Zeitpunkt der Antragstellung ist gem. § 12 Abs. 1 SKS-VO eine Angemessenheitsprüfung durchzuführen, die aus einer Konzeptionsprüfung und einer Umsetzungsprüfung besteht.

⁹⁵ Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 190 der Beilagen XXVI. GP, S. 49.

⁹⁶ Dazu Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 190 der Beilagen XXVI. GP, S. 50.

- die fristgerechte Einreichung der Steuererklärungen,
- die Anzahl und das Ausmaß von etwaigen Schätzungen im Sinne des § 184 BAO,
- das Zahlungsverhalten, eine etwaige Säumnis und die Anzahl von Stundungen oder Ratenzahlungen,
- anhängige oder noch nicht rechtskräftig abgeschlossene Finanzstrafverfahren und
- ein etwaiger Verdacht auf Vorliegen eines Scheinunternehmens.

Liegen keine der genannten oder vergleichbare Anhaltspunkte dafür vor, dass der jeweilige Unternehmer unzuverlässig ist, muss das Vorliegen der Voraussetzungen für die begleitende Kontrolle durch Bescheid festgestellt werden. Die Finanzbehörde besitzt kein Ermessen (s. § 153c Abs. 4 Satz 1 BAO); allerdings soll ihr ein gewisser Einschätzungsspielraum zukommen⁹⁷. Fehlt es an der Zuverlässigkeit, ergeht ein (negativer) Feststellungsbescheid, der rechtsbehelfsfähig ist. Die begleitende Kontrolle kann auf Antrag des Unternehmens gem. § 153g Abs. 1, 2 BAO durch Bescheid wieder beendet werden.⁹⁸ Nach § 153g Abs. 3 BAO kann auch die Finanzbehörde von Amts wegen das Verfahren der begleitenden Kontrolle durch Bescheid beenden, wenn deren Voraussetzungen nicht mehr vorliegen oder ein Unternehmer seine Pflichten aus § 153f BAO verletzt hat. Die Finanzbehörde besitzt dabei einen Ermessensspielraum, der sich insbesondere an der Risikobeurteilung des betroffenen Unternehmens sowie an der Schwere des Pflichtverstoßes ausrichtet⁹⁹.

VII. „Cooperative Compliance“ und KMU

Cooperative Compliance Programme (CCP) fokussieren sich bisher auf große kapitalmarktorientierte Unternehmen (zur internationalen Entwicklung siehe oben III.). Sind mit ihr substanzielle Verfahrenserleichterungen (wie z.B. bei der sog. begleitenden Kontrolle in Österreich) verbunden, wird man vor dem Hintergrund des Gebots der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 Abs. 1 GG) die Regelungen nicht auf kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264d HGB beschränken können¹⁰⁰. Vielmehr werden sie *rechtsformneutral* auszugestalten sein und auch Personenunternehmen offenstehen müssen. Da der Paradigmenwechsel von der traditionellen Ex-post-Außenprüfung hin zur Implementierung gegenwartsnaher CCP zumindest in einer Übergangsphase nicht nur für die beteiligten Unternehmen, sondern auch für die Finanzverwaltungen einen Mehraufwand bedeutet, kann aus Gründen der Verwaltungskapazität die Einführung eines CCP zunächst auf Großunternehmen beschränkt werden, um sie später auf KMU auszudehnen. Als Unter-

⁹⁷ So *Ehrke-Rabel* in Doralt/Ruppe (Fn. 88), Rz. 1288.

⁹⁸ Handelt es sich um eine Unternehmensgruppe, kann auch ein einzelnes Mitglied nach § 153g Abs. 2 BAO den Beendigungsantrag stellen. Dadurch verkleinert sich die der begleitenden Kontrolle weiterhin unterliegende Unternehmensgruppe.

⁹⁹ Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 190 der Beilagen XXVI. GP, S. 53.

¹⁰⁰ Siehe bereits *Seer/Hardeck*, Strukturelle Implementierung kooperativer Verfahrenselemente in das Unternehmensteuerrecht, *StuW* 2016, 366 (382).

scheidungskriterium bietet sich die Größe der Unternehmen an. Eine normative Anknüpfung kann der in § 267 Abs. 3 HGB getroffenen Unterscheidung zwischen sog. großen Kapitalgesellschaften und sonstigen Kapitalgesellschaften entnommen werden. Die in § 267 Abs. 2 HGB genannten Größenkriterien (mehr als 20 Mio. Bilanzsumme, 40 Mio. Umsatzerlöse, 250 Arbeitnehmer) entsprechen der Kategorisierung in Art. 3 Abs. 4 der EU-Bilanzrichtlinie¹⁰¹ und versprechen daher, auch im EU-Kontext auf Akzeptanz stoßen zu können¹⁰². Nach § 264a Abs. 1 HGB gelten sie ferner für haftungsbeschränkte Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG) ebenso wie für Genossenschaften (§ 336 Abs. 2 HGB). Unabhängig von den Schwellenwerten gelten kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften (s. § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB), Kreditinstitute (§ 340a Abs. 1 HGB) und Versicherungsunternehmen (§ 341a Abs. 1 HGB) als Großunternehmen im Sinne der Rechnungslegungsvorschriften. Bei dem nach Art. 3 Abs. 1 GG gebotenen rechtsformneutralen Verständnis wären schließlich auch nicht davon erfasste Unternehmen (andere Personengesellschaften, Einzelunternehmen, Stiftungen) dieser Größenordnung einzubeziehen. Für die Fälle der Organschaft wäre zu entscheiden, ob für die Größeneinteilung auf den Organkreis oder jedes einzelne Organmitglied abzustellen ist. Da für die Tax Compliance die Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaften sowie für die unter den Organgesellschaften von hoher Relevanz sind, sollte auf den Organkreis abgestellt werden. Dies entspräche auch der gesetzlichen Wertung des § 293 HGB hinsichtlich der größenabhängigen Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses.

Nicht an Kapitalmärkten gelistete Personenunternehmen verfügen häufig – trotz einer entsprechenden Größe – über kein TCMS, das dem IDW-Praxishinweis 1/2016 genügt. Eine von *Blaufus/Trenn* Anfang 2016 vorgenommene exemplarische Befragung von insgesamt 144 Unternehmen des Deutschen Maschinen- und Anlagenbaus ergab, dass von diesen nur 54 Unternehmen über eine eigene Steuerabteilung verfügten¹⁰³. Von diesen 54 Unternehmen waren 60 % Familienunternehmen. Im Durchschnitt betragen ihre Bilanzsumme 437,8 Mio., ihr Jahresumsatz 1,138 Milliarden Euro und ihre Beschäftigtenzahl 2.860 Arbeitnehmer. Im Mittelwert der vergangenen drei Geschäftsjahre verfügten diese Unternehmen über 64 Konzerngesellschaften, von denen sich ca. 50 im Ausland befanden¹⁰⁴. Selbst von diesen unzweifelhaft großen Unternehmen des sog. Mittelstandes gaben 2016 nur 11 % (= 6 Unternehmen) an, bereits ein TCMS zu nutzen. Immerhin erklärten 16 Unternehmen (ca. 30 %), dass die Einführung eines TCMS geplant sei¹⁰⁵. Zwar darf angenommen werden, dass im Jahr 2020 angesichts der unter V. genannten Risiken mittlerweile ein deutlich höherer Anteil von nicht kapitalmarktorientierten Großunternehmen ein TCMS imple-

101 RL 2013/34/EU v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss u.a., ABl. EU 2013, L 182/19 (28) v. 29.6.2013.

102 Dem entspricht es, dass Österreich sich bei der Einführung der sog. begleitenden Kontrolle mit der Umsatzgröße von 40 Mio. Euro zumindest an ein Kriterium des Merkmalkans orientiert hat (siehe vorstehend unter VI.).

103 *Blaufus/Trenn*, Tax Compliance Management – Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen, *StuW* 2018, 42 (46).

104 *Blaufus/Trenn* (Fn. 103), *StuW* 2018, 42 (46).

105 *Blaufus/Trenn* (Fn. 103), *StuW* 2018, 42 (49).

mentiert haben werden. Gleichwohl ist angesichts des nicht unbeträchtlichen Aufwandes, den ein dem IDW-Standard genügendes TCMS verursacht¹⁰⁶, immer noch zu vermuten, dass selbst Großunternehmen einem von der Finanzverwaltung offerierten CCP erst mit einer gewissen Verzögerung nach Implementierung eines TCMS beitreten werden.

Wenn schon mittelständische Großunternehmen den Aufwand eines TCMS in einer nicht unerheblichen Zahl scheuen, wie hoch muss der Widerstand bei sog. KMU sein, deren Größenmerkmale unterhalb der Schwellenwerte des § 267 Abs. 2 HGB verbleiben? Auch wenn das IDW in ihrem Praxishinweis 1/2016 darauf hinweist, dass sich die Ausgestaltung eines TCMS betriebsbezogen je nach Größe, Art und Umfang, Branche und Internationalität des Unternehmens richten muss, wird für viele KMU die Implementierung eines TCMS nicht in Betracht kommen¹⁰⁷. Dies hat auch die Bundessteuerberaterkammer erkannt und mit Blick auf die KMU Hinweise für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem (*Steuer-IKS*) herausgegeben¹⁰⁸. Zur Unterscheidung vermeiden die Hinweise den nicht selbst erklärenden Begriff des „Tax Compliance Management Systems“ und nennen es kurz „Steuer-IKS“. Anhand instruktiver Beispiele (Modul Umsatzsteuer, Modul Lohnsteuer) erläutern sie die Funktionsweise des Steuer-IKS, werden dabei richtigerweise aber nicht müde, die elementare Bedeutung der unternehmensindividuellen Risikoanalyse und -bewertung herauszustellen. Diese schließt sich an eine eingehende Bestandsaufnahme an und mündet in Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen. Bei der Bestandsaufnahme sind Aufbau- und Ablauforganisation zu untersuchen und die Verantwortlichkeiten eindeutig und klar zuzuweisen. Gerade bei KMU ist es außerdem wichtig, für Fälle von Krankheit und Urlaub eindeutige Vertretungsregeln vorzusehen; Checklisten, Verfahrensabläufe, Zuständigkeits- und Vertretungsregeln sind nachvollziehbar zu dokumentieren¹⁰⁹. Hinsichtlich der Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen unterscheiden die Hinweise zwischen präventiven und detektivischen Maßnahmen¹¹⁰. Die Prozessabläufe sind in dem Steuer-IKS nachvollziehbar zu dokumentieren.

Die BStBK-Hinweise beschäftigen sich naheliegender Weise auch mit der Rolle des Steuerberaters sowohl beim Aufbau als auch bei der Prüfung eines Steuer-IKS. Sie stellen praxisnah fest, dass Steuerberater für KMU in weiten Bereichen erste Ansprechpartner sind und bei kleinen Unternehmen regelmäßig die Steuerabteilung er-

106 Die Interviews ergaben, dass dies (naturgemäß) von der Größe und Ausstattung der jeweiligen Steuerabteilungen der Unternehmen abhängt, s. *Blaufus/Trenn* (Fn. 103), *StuW* 2018, 42 (49, 55).

107 *Seer/Hardeck* (Fn. 100), *StuW* 2016, 366 (374); zustimmend *Blaufus/Trenn* (Fn. 103), *StuW* 2018, 42 (55).

108 Mit dem Stand Juli 2018 abrufbar unter <https://www.bstbk.de/de/presse/publikationen> (abgerufen am 30.1.2020); dazu *Fischer/Schwab*, *DStR* 2018, 2040; *Konken*, *BBK* 2019, 182.

109 *Kamchen*, *Nachholbedarf kleiner und mittlerer Unternehmen in Sachen Compliance – Schritte zur Umsetzung eines maßgeschneiderten Tax Compliance Management Systems*, *NWB* 2017, 3954 (3957 f.).

110 BStBK-Hinweise (Fn. 108), Rz. 38; zur Struktur der Funktionsweise des Steuer-IKS mit Beispiel s. Rz. 42.

setzen¹¹¹. Zwar erfüllen sie als unabhängige Organe der Steuerrechtspflege¹¹² keine Funktion der Finanzverwaltung. Aufgrund ihrer unabhängigen Stellung können sie im Steuerrechtsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung aber eine zertifizierte Mittlerfunktion übernehmen, die auf der Grundlage eines vereinfachten Steuer-IKS ein besonderes Vertrauen in die Richtigkeit der Steuererklärungen des betreuten Unternehmens begründet¹¹³. In dieser Kombination könnte in einem zweiten Schritt ein für beide Seiten langfristig tragfähiges CCP auch für KMU eingeführt werden.

VIII. Schlussbemerkungen

Unter dem internationalen Einfluss der OECD und der Veränderungen in nicht wenigen Staaten der EU steht das Verfahren der Außenprüfung vor einem Paradigmenwechsel. Zumindest bei Großunternehmen werden an die Stelle von einzel-sachverhaltsorientierten Ex-post-Außenprüfungen gegenwartsnahe, risikoorientierte Kooperationsformen treten, die ein unternehmensinternes Tax Compliance Management System im Sinne einer kontrollierten Selbstregulierung in den Prüfungsprozess einbinden¹¹⁴. Der Paradigmenwechsel von der hoheitlichen Betriebsprüfung zur Corporate Compliance bietet im grenzüberschreitenden Prüfungswesen die weitere Möglichkeit zur Teilnahme an sog. International Compliance Assurance Programmen (ICAP), die zu einer frühzeitigeren Rechtssicherheit in internationalen Steuerfragen sowohl für die beteiligten Finanzbehörden als auch für multinational agierende Unternehmen führen sollen¹¹⁵. Dem wird sich Deutschland nicht entziehen können, wenn es anschlussfähig sein möchte. Um nicht zu gleichheitswidrigen Verwerfungen zu kommen, wird mit einer gewissen Verzögerung auch das für KMU geltende Außenprüfungsregime davon nicht unbeeinflusst bleiben.

111 BStBK-Hinweise (Fn. 108), Rz. 14.

112 So ausdrücklich nunmehr § 32 Abs. 2 Satz 1 StBerG in der Neufassung des Gesetzes v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 (2485). Damit soll die besondere Funktion des Steuerberaters festgehalten und ein Gleichklang mit § 1 BRAO hergestellt werden, s. Reg.Begr., BT-Drucks. 19/13436, 195 v. 23.9.2019.

113 Siehe bereits als für KMU geeignetes „Kooperationsmodell II“: *Seer/Hardeck* (Fn. 100), *StuW* 2016, 366 (379 ff.); zustimmend *Blaufus/Trenn* (Fn. 103), *StuW* 2018, 42 (55).

114 Zum Konzept einer kontrollierten Selbstregulierung s. *Seer*, Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert, *FR* 2012, 1000 (1002 ff.).

115 Siehe *FTA*, International Compliance Assurance Programme, Pilot Handbook 2.0, 2019.