

# Reform der Außenprüfung international tätiger Unternehmen

## Zeitnahe Prüfung und Beginn einer wirklichen Cooperative Compliance

Vertrauensprüfung und begleitende Kontrolle in Deutschland  
Prof. Dr. Roman Seer \*

Die Außenprüfung international tätiger Unternehmen ist in Deutschland aufgrund ihrer Dauer und Retrospektivität nach wie vor keine „zeitnahe“ Außenprüfung. Sie gefährdet die unternehmerische Steuerplanungssicherheit sowie die behördenseitige Anschlussfähigkeit an international koordinierte, grenzüberschreitende Außenprüfungen. Im internationalen Steuerwettbewerb verliert der Steuerstandort Deutschland nicht nur aufgrund eines hohen Steuerniveaus, sondern auch mangels Implementierung verfahrensrechtlicher Konzepte einer sog. Cooperative Compliance an Boden. In diesem Beitrag werden der Diskussionsstand aufgearbeitet und Schlussfolgerungen für eine grundlegende Reform des Außenprüfungsrechts gezogen.

### Kernaussagen

- ▶ Aufgrund ihrer ausschließlich retrospektiven Ausrichtung ist die traditionelle Außenprüfung eine „historische Außenprüfung“, mit der gerade bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine hohe Steuerplanungsunsicherheit verbunden ist. Zudem erschwert sie oder vereitelt sogar international koordinierte Außenprüfungen.
- ▶ Es besteht ein dringender Reformbedarf. Entsprechend den Vorarbeiten der OECD und Vorbildern ausländischer Staaten bietet es sich an, unternehmensinterne Tax Compliance Management Systeme zur Fortentwicklung einer kooperativen Außenprüfung im Sinne einer Cooperative Compliance zu nutzen.
- ▶ Ein konzeptionell taugliches Muster stellt dazu das mit Wirkung v. 1.1.2019 in der österreichischen Bundesabgabenordnung (BAO) kodifizierte Rechtsinstitut der sog. begleitenden Kontrolle dar. Es ließe sich mit überschaubaren Modifikationen auch in die deutsche Abgabenordnung implementieren und böte sowohl den teilnehmenden Unternehmen als auch dem Staat und seiner Verwaltung substantielle Vorteile im Sinne einer Win-Win-Situation.

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

## I. Einführung

Angesichts der vielfältigen Entwicklungen im Internationalen und Europäischen Steuerrecht hat sich die Außenprüfung zusehends internationalisiert. Grenzüberschreitende Sachverhalte bilden längst das Kerngeschäft zumindest der Groß- und Konzernbetriebsprüfung. Im bemerkenswerten

Das Kerngeschäft der Groß- und Konzernbetriebsprüfung bilden heute grenzüberschreitende Sachverhalte

\* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.

<sup>S. 144</sup> Kontrast dazu sind die verfahrensrechtlichen Regeln der §§ 193–207 AO weitgehend unverändert geblieben. Selbst die dazu ergangene allgemeine Verwaltungsvorschrift i. S. des Art. 108 Abs. 7 GG (die Betriebsprüfungsordnung – BpO) ist mittlerweile 20 Jahre alt. Sie hat seitdem lediglich eine erwähnenswerte Ergänzung in Gestalt einer Öffnungsklausel zugunsten sog. zeitnaher Außenprüfungen erfahren (s. unten III).<sup>1</sup>

Demgegenüber haben nicht wenige ausländische Staaten einen bemerkenswerten Paradigmenwechsel hin zur Implementierung struktureller Cooperative Compliance-Systeme vorgenommen, welche bei Großunternehmen die Außenprüfung verändern (s. unten V und VI). Sie binden unternehmensinterne Tax Compliance Management Systeme als wesentliches Element in das Außenprüfungsverfahren ein. Parallel dazu werden Außenprüfungen bei internationalen Konzernverflechtungen zunehmend international koordiniert.<sup>2</sup> Was diese Entwicklungen für das Recht der Außenprüfung in Deutschland bedeuten, soll dieser Beitrag aufzeigen.

In anderen Staaten blieb das Recht weniger statisch

## II. Anschlussprüfungsprinzip als Reformhindernis

Das BMF wird bei der jährlichen Präsentation der Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung nicht müde, es als einen Erfolg zu verkünden, dass Großbetriebe grds. „lückenlos“ geprüft würden.<sup>3</sup> Das Anschlussprüfungsprinzip entspricht dem Gedanken einer **Totalprüfung**, der bei Beginn der Betriebsprüfungsära in § 162 Abs. 10 RAO 1925 sogar in der Abgabenordnung verankert war.<sup>4</sup> Es findet sich heute nicht mehr im Gesetz, sondern nur noch in der Verwaltungsvorschrift des § 4 Abs. 2 BpO 2000. Dem Umkehrschluss aus § 4 Abs. 3 BpO 2000 ist zu entnehmen, dass der Prüfungszeitraum bei Groß- und Konzernbetrieben sogar mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen darf.

Überholte Idee einer Totalprüfung

Inzident sagt die Verwaltungsvorschrift zugleich, dass der Regelprüfungszeitraum drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen soll. Auf diesem Wege schränkt die Finanzverwaltung ihr Ermessen im Wege der Selbstbindung nach § 4 Abs. 2 BpO 2000 für einen weiten Bereich der Betriebe zudem durch ein sehr niedrigschwelliges Verständnis des Begriffs „Großbetrieb“ ein.<sup>5</sup> Die vom BMF fortgeführten Großbetriebsschwellen sind Größen, die nach den bereits vor 15 Jahren geltenden quantitativen Maßstäben der EU-Kommission eher für Kleinunternehmen kennzeichnend sind.<sup>6</sup> Als „Großunternehmen“ waren nach den damaligen Vorstellungen der EU-Kommission erst Unternehmen zu qualifizieren, die einen Umsatz von heute mehr als 50 Mio. € p. a. erzielen.

Schwellenwerte für „Großbetriebe“ sind in Deutschland sehr gering? zu viele Unternehmen gelten als groß

Die maßgeblich an der Betriebsgröße orientierte Prüfungsauswahl in Gestalt der schematischen Einteilung in Größenklassen widerspricht den sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebenden Anforderungen an die Rechtsanwendungsgleichheit.<sup>7</sup> Mit der Betriebsgröße mag die Komplexität und Fehleranfälligkeit der Gewinnermittlung und damit das Prüfungsbedürfnis in einem gewissen Umfang wachsen. Jedoch rechtfertigt dies nicht das seit Jahren deutliche Auseinanderfallen der Prüfungs-

Rechtsanwendungsgleichheit steht bei schlicht an die Betriebsgröße anknüpfender Prüfungsdichte infrage

1 Änderung der BpO v. 20.7.2011 (BStBl 2011 I S. 710).

2 Dazu BMF-Merkblatt v. 9.1.2017 (BStBl 2017 I S. 89).

3 So zuletzt BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2019, BMF-Monatsbericht Oktober 2020 S. 34, 36.

4 Eingeführt durch die sog. Schlieben-Popitzsche Steuerreform mit Gesetz v. 10.8.1925 (RGBl 1925 I S. 241, 243); zur Entwicklungsgeschichte s. näher Seer in Seer/Lüdicke/Rasch, Festschrift für Kroppen, 2020, S. 81, 82 ff.

5 Siehe die einheitlichen Abgrenzungsmerkmale für den 23. Prüfungsturnus (ab 1.1.2019) nach BMF, Schreiben v. 13.4.2018 - IV A 4 - S 1450/17/10001 NWB MAAAG-81686.

6 Empfehlung der EU-Kommission v. 6.5.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen - 2003/361/EG (ABl EU 2003 Nr. L 124 S. 36, Anhang Titel 1, Art. 2).

7 Dazu kritisch Seer in Tipke/Kruse, AO - FGO (157. Erg.-Lfg. 2019), § 193 AO Rz. 42 m. w. N.

s. 145 dichte in Abhängigkeit von der Größenklasse (für 2019: Großbetriebe 67 %, Mittelbetriebe 18 %, Kleinbetriebe 9 %, Kleinstbetriebe 2,9 %).<sup>8</sup>

Zusätzlich leidet das Verwaltungsverfahren unter seiner Langsamkeit. Zunächst wird der Eingang der Steuererklärung beim Festsetzungs-/Feststellungs-Finanzamt abgewartet. Ohne substanzielle Prüfung setzt dieses Finanzamt die Steuern bzw. Besteuerungsgrundlagen 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 AO; § 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. Es handelt sich um eine historische Prüfung.

Dieser Zustand widerspricht dem **Prinzip zeitnaher Besteuerung**.<sup>9</sup> Die langatmige Verfahrenspraxis beinhaltet sowohl für die Unternehmen als auch für den Staat eine Fülle von Nachteilen.<sup>10</sup> Die lange Prüfungsdauer bewirkt auf beiden Seiten hohe Administrationskosten. Die Anschlussprüfungsmaxime erstreckt diese undifferenziert auch auf Unternehmen, die nur ein geringes Steuerausfallrisiko aufweisen. Dadurch werden überflüssigerweise Verwaltungsressourcen gebunden. Es tritt eine lange Phase der Rechts- und Steuerplanungsunsicherheit ein. Aus Sicht der Unternehmen wächst die Gefahr von Steuernachforderungen und erheblichen (nichtabzugsfähigen) Nachzahlungszinsen. Letztere engen zugleich den unternehmerischen Verhandlungsspielraum für konsensuale Lösungen ein. Bei noch ausstehenden bzw. laufenden Betriebsprüfungen bleibt für kapitalmarktorientierte Unternehmen die Unsicherheit über die Ermittlung der latenten Steuern. Nach dem späteren, zeitfernen Abschluss der Außenprüfung entsteht ein gesteigerter Anpassungsaufwand für Handels- und Steuerbilanzen. Aufgrund der in den letzten Jahren sowohl in den Unternehmen als auch in der Finanzverwaltung gestiegenen Fluktuation von Mitarbeitern tritt ein Verlust historischen Wissens ein; ein erhöhter Rekonstruktionsaufwand ist die Folge.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten wird außerdem die Abstimmung mit den ausländischen Finanzbehörden umso schwieriger, je länger der Besteuerungszeitraum zurückliegt. Da die Außenprüfungen im Ausland regelmäßig zeitnäher als in Deutschland erfolgen, sind Simultanprüfungen oder gar gemeinsame Prüfungen (Joint Audits)<sup>11</sup> nur eingeschränkt möglich. Sie setzen einen gemeinsamen Prüfungszeitraum voraus. Liegen die Prüfungszeiträume der Außenprüfung weit zurück, lassen sich mit dem deutschen Prüfungsergebnis korrespondierende Anpassungen überdies nur noch mit Schwierigkeiten durchsetzen. Selbst wenn im Wege eines (langwierigen, weitere Zeit in Anspruch nehmenden) Verständigungsverfahrens i. S. des Art. 25 OECD-MA 2017 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 zulassen.

s. 146

Verfahren ist langsam und Fristen der Prüfung sind großzügig bemessen

Zeitferne Prüfungspraxis hat nicht allein für die Unternehmen Nachteile

Diese Praxis steht auch simultanen oder gemeinsamen Audits in grenzüberschreitenden Fällen im Weg

8 Abgeleitet aus der BP-Statistik 2019, BMF-Monatsbericht, Oktober 2020 S. 34, 36.

9 Dazu Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 787, dort Fußnote 432.

10 Dazu bereits Seer, Ubg 2009 S. 673.

11 Zum Unterschied s. Seer in Gosch/Schnitger/Schön, Festschrift für Lüdicke, 2019, S. 577, 578 f.

### III. Etablierung der sog. zeitnahen Außenprüfung als erster Schritt zur verbesserten Cooperative Compliance

Die vorgenannten Probleme sind der Finanzverwaltung seit Jahren bewusst. Außerhalb der BpO 2000 begannen schon vor ca. 20 Jahren einzelne Groß- und Konzernbetriebsprüfungs-Finanzämter, kooperative Verfahrensweisen zur Etablierung einer zeitnahen Außenprüfung zu entwickeln.<sup>12</sup> Das BMF konnte sich vor ca. zehn Jahren mit Zustimmung der Bundesländer wenigstens dazu durchringen, die zeitnahe Betriebsprüfung im für das gesamte Bundesgebiet gültigen § 4a BpO 2000 zu verankern.<sup>13</sup>

Regelung der zeitnahen Betriebsprüfung ist konturenlos

Jedoch ist der Regelungsgehalt der seit dem 1.1.2012 gültigen Ergänzung denkbar knapp und inhaltlich eher konturenlos ausgefallen: § 4a BpO lässt der Finanzbehörde im Einklang mit § 194 Abs. 1 Satz 2 AO einen weiten Ermessensspielraum, welche Fälle sie in welchem Umfang für eine zeitnahe Außenprüfung auswählt. Eine deutliche Absage erteilt § 4a Abs. 2 BpO einer veranlagungsbegleitenden Außenprüfung (sog. realtime audit), die noch in den Bielefelder und Osnabrücker Modellen vorgesehen war. Diese Einschränkung wird mit dem Gebot rechtsstaatlicher Verantwortungsklarheit begründet.<sup>14</sup>

Deutsche Finanzverwaltung verweigert sich veranlagungsbegleitender Außenprüfungen

Jedoch ist nach dem Gesetz für die Durchführung einer Außenprüfung weder das Vorliegen einer Steuererklärung noch eines bereits ergangenen Steuerbescheids Voraussetzung. Eine veranlagungsbegleitende Außenprüfung könnte in geeigneten Fällen eine sinnvolle präventive, risikoverbeugende Funktion haben.<sup>15</sup> Daher verkürzt § 4a Abs. 2 BpO unnötigerweise den gesetzlich eröffneten Ermessensspielraum. Der § 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 haben. Ein Antrag auf zeitnahe Betriebsprüfung muss aber von der Finanzbehörde beschieden und dessen Ablehnung gem. § 121 Abs. 1 AO wenigstens begründet werden.

Es gibt auch keinen Rechtsanspruch auf eine zeitnahe Außenprüfung

In einem Erlass zur Prüfung von Großbetrieben hat das Ministerium der Finanzen des Landes Nordrhein-Westfalen versucht, die zeitnahe Betriebsprüfung zu regeln.<sup>16</sup> Danach ist eine Betriebsprüfung zeitnah, wenn der Prüfungszeitraum einen oder mehrere gegenwartsnahe Besteuerungszeiträume umfasst. Dabei sind nur die Zeiträume 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.

#### Beispiel:

Vorgesehener Prüfungsbeginn = 1.6.2021. Eine zeitnahe Betriebsprüfung könnte danach die Veranlagungszeiträume 2019 und 2020 (zusammen oder jeweils allein), aber auch zusammen die Veranlagungszeiträume 2018 und 2019 umfassen. Ob ein Ein- oder Zweijahreszeitraum sachgerecht ist, richtet sich nach der Größe und Art des Unternehmens. Bei kleineren Großbe-

12 Zu den sog. Bielefelder und Osnabrücker Modellen s. Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, ifst-Schrift Nr. 469 (2011) S. 26 ff.; zu Reformansätzen in anderen Bundesländern s. Wünnemann, Ubg 2011 S. 197, 199 ff.

13 Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der BpO v. 20.7.2011 (BStBl 2011 I S. 710).

14 So Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, a. a. O., S. 36; ders., FR 2011 S. 101, 111 f.

15 Zutreffend Kaiser, Ubg 2012 S. 631, 633; s. auch Hermenau, FR 2011 S. 120, 122.

16 FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2012 - S 0401 - 10 VA 5, juris StEK AO 1977 § 193 Nr. 58.

trieben wird ein Zweijahresprüfungszeitraum in Betracht kommen, während bei multinationalen Unternehmen ein Einjahreszeitraum („all in one year“) Vorteile bieten kann.<sup>17</sup>

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 steuerlich 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.

Steuerloyalität als Voraussetzung der zeitnahen Außenprüfung

Jedoch will das Ministerium der Finanzen ausweislich seines Erlasses v. 11.6.2012 die zeitnahe Betriebsprüfung auch als Instrument bei hohem Risiko- und geringem Compliance-Faktor einsetzen, damit die zutreffende Steuer rechtzeitig festgesetzt und steuerliches Fehlverhalten zeitnah sanktioniert werden kann.<sup>18</sup> Damit versteht die nordrhein-westfälische Finanzverwaltung das Instrument einer zeitnahen Betriebsprüfung nicht als Teil eines Cooperative Compliance-Programms, sondern eher schlicht als eine besondere Form der Außenprüfung (im Sinne einer Schwerpunktprüfung).

FinMin NRW sieht im Verfahren letztlich eine Sonderform der Schwerpunktprüfung

## IV. OECD: Enhanced Relationship und Cooperative Compliance

In den Arbeiten der OECD finden sich Vorschläge, die über die zögerliche Entwicklung in Deutschland deutlich hinausgehen. Den Aufschlag machte das 2002 von der OECD gegründete Forum on Tax Administration<sup>19</sup> in seiner im Jahr 2008 veröffentlichten Studie zur Rolle von sog. tax intermediaries, in der es eine „enhanced relationship“ zwischen den Finanzverwaltungen und derartigen Unternehmen empfahl.<sup>20</sup>

Weiter reichende Ansätze der OECD für eine „verbesserte Beziehung“ von Unternehmen und Steuerbehörden

Dazu gehören nach Ansicht des Forum on Tax Administration aufseiten der Finanzbehörden ein ökonomisches Verständnis für die Belange der jeweiligen Unternehmen, die Unparteilichkeit und Neutralität der Finanzbeamten, ein verhältnismäßiges Verwaltungshandeln sowie gegenseitige Offenheit und Reaktionsfähigkeit.

Zur Steigerung der Transparenz sollten 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 Verhältnis zwischen Staat und Unternehmen gegenseitiges Vertrauen zu bilden und früh Steuerrechtssicherheit („early tax certainty“) eintreten zu lassen. Das Forum on Tax Administration gelangte unter Hinweis auf Erfahrungen in den USA, Irland und den Niederlanden zum Ergebnis, dass eine frühe („realtime“) Sachverhaltstransparenz und ein entsprechender Dialog zwischen Finanzbehörden und Unternehmen beiderseits von Vorteil sei.<sup>21</sup>

Ziel ist eine frühe Steuerrechtssicherheit nach dem Vorbild einzelner Staaten

17 Dorenkamp, StBj 2015/16, S. 585, 589 ff. mit Praxisbeispielen.

18 So ausdrücklich FinMin NRW, Erlass v. 11.6.2012 - S 0401 - 10 VA 5, juris StEK AO 1977 § 193 Nr. 58.

19 Dem Forum on Tax Administration gehören die Finanzverwaltungen von insgesamt 53 Staaten an, s. unter <https://go.nwb.de/wbfym>. Neben den 36 OECD-Staaten befinden sich darunter auch die sog. BRIC-Staaten (Brasilien, Russland, Indien und China) und große Schwellenländer wie Indonesien.

20 Forum on Tax Administration, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, S. 40 ff.

21 Forum on Tax Administration, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, S. 42, 77.

Um dem Missverständnis der „enhanced relationship“ als „Privilegierung“ von Großunternehmen entgegenzuwirken,<sup>22</sup> änderte die OECD ihre Begrifflichkeit in die treffendere Umschreibung Cooperative Compliance.<sup>23</sup> Zugleich hielt sie aber an der in der Studie aus dem Jahr 2008 herausgearbeiteten Konzeption fest, die sie auf den kurzen Nenner „transparency in exchange for certainty“ brachte.<sup>24</sup> Als ein essenzielles Element eines sog. Co-operative Compliance-Programmes (CCP) erachtet die OECD die Installierung eines unternehmensinternen sog. Tax Control Framework (s. unten V).<sup>25</sup>

Eingängige Formel: „Transparenz im Austausch für Sicherheit“

Mittlerweile hat eine Fülle von Staaten derartige Programme implementiert, die den Anwendungsbereich traditioneller Außenprüfungen zumindest im Bereich multinational tätiger Unternehmen zurückdrängen.<sup>26</sup> So finden sich CCP nicht nur etwa in Australien<sup>27</sup> und den USA,<sup>28</sup> sondern zunehmend auch in Europa, etwa in Belgien,<sup>29</sup> Dänemark,<sup>30</sup> Frankreich,<sup>31</sup> Großbritannien,<sup>32</sup> Irland,<sup>33</sup> Italien,<sup>34</sup> Kroatien,<sup>35</sup> den Niederlanden,<sup>36</sup> Österreich (s. dazu unten VI) und Schweden.<sup>37</sup>

Beispiele dafür liefern inzwischen Programme einiger Staaten

In engem Zusammenhang mit den auf Cooperative Compliance ausgerichteten Außenprüfungskonzepten steht das von der OECD pilotierte International Compliance Assurance Programme (ICAP). Als Element der Tax Certainty-Agenda der OECD startete das Pilotprojekt Anfang 2018 zunächst nur mit acht Staaten und einer Anzahl von multinational tätigen Unternehmen mit Sitz in den beteiligten Staaten.<sup>38</sup> In einer im Jahr 2019 erweiterten zweiten Pilotphase (ICAP 2.0) haben sich mittlerweile elf weitere Staaten, darunter auch Deutschland, dem Projekt angeschlossen.<sup>39</sup> Dementsprechend hat sich auch der Kreis der sich freiwillig beteiligenden Unternehmensgruppen deutlich erweitert.<sup>40</sup>

Fortsetzung des Cooperative Compliance-Ansatzes im Projekt ICAP 2.0

Im Rahmen des ICAP-Verfahrens werden die sog. Country-by-Country Reports der teilnehmenden Unternehmensgruppen (s. § 138a AO für Deutschland) bereits vor Eingang der Steuererklärungen im multilateralen Kontext analysiert und Risikoklassen zugeordnet.<sup>41</sup> Den an dem Programm teil-

22 Seer in Seer/Lüdicke/Rasch, Festschrift für Kroppen, a. a. O., S. 81, 87.

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

24 OECD, Co-operative Compliance: A Framework – from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance S. 29.

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

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

27 Australian Taxation Office (ATO), Annual Compliance Arrangement (ACA) unter <https://go.nwb.de/mr09h>.

28 Internal Revenue Service (IRS), Compliance Assurance Process (CAP) unter <https://go.nwb.de/dk268>.

29 Dazu Cannas/Wauters, European Taxation (ET), 2019 S. 561.

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

31 Dazu Companies French Tax Authorities: A new trust-based Relationship, Handbuch v. 14.3.2019 unter <https://go.nwb.de/igy7t>.

32 Dazu im Vergleich mit Dänemark de Widt/Oats, Risk Assessment in a Cooperative Compliance Context: A Dutch-UK Comparison, British Tax Review 2017 S. 230.

33 Dazu Revenue Irish Tax and Customs, Co-operative compliance unter <https://go.nwb.de/ahjes>; McNally, Ireland's „new“ co-operative compliance framework: an international comparison, Irish Tax Review 2017 S. 100.

34 Dazu Cannas/Wauters, The Rise of Cooperative Compliance Programmes and the Rule of Law: A Comparison between Belgium and Italy, ET 2019 S. 561; Manca, ET 2016 S. 152.

35 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 (Bd. 16) S. 847.

36 Belastingdienst, Guide Horizontal Monitoring, Tax Service Providers unter <https://go.nwb.de/z5h06>; ausführlich Huiskers-Stoop/Gribnau, Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model, Journal of Tax Administration 2019 (Bd. 5) S. 66; s. auch Meussen, FR 2011 S. 114.

37 Dazu Hambre, Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality, Journal of Tax Administration 2019 (Bd. 5) S. 6.

38 Australien, Großbritannien, Italien, Japan, Kanada, die Niederlande, Spanien und die USA, s. OECD, Forum on Tax Administration, International Compliance Assurance Programme (ICAP) unter <https://go.nwb.de/mq9jy>.

39 Hinzugekommen sind Belgien, Deutschland, Dänemark, Finnland, Frankreich, Irland, Luxemburg, Norwegen, Österreich, Polen und Russland, s. OECD, Forum on Tax Administration, Compliance Assurance Programme (ICAP) unter <https://go.nwb.de/hp5o8>.

40 Nach Kowallik, DB 2020 S. 412, 415 soll Deutschland mittlerweile mit vier Unternehmensgruppen sogar die meisten Teilnehmer stellen.

nehmenden Unternehmensgruppen wird die Möglichkeit eingeräumt, ihre jeweilige Position gegenüber den beteiligten Finanzverwaltungen darzulegen und zu erläutern. Kommt es in diesem dialogischen Prozess zu Anpassungen der Verrechnungspreisansätze, sind diese in allen betroffenen Jurisdiktionen nach deren jeweiligem nationalen Verfahrensrecht umzusetzen. Demgegenüber werden sog. Low-risk-Transaktionen, die keiner Überprüfung bedürfen, aus den Prüfungsplänen herausgenommen, was in einem sog. Outcome Letter dem jeweiligen Unternehmen auch bescheinigt wird.<sup>42</sup>

S. 149

Das ICAP-Verfahren beschränkt sich nicht mehr auf Verrechnungspreise und die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten, sondern erfasst auch andere grenzüberschreitende Sachverhalte (z. B. Quellensteuern, DBA-Probleme, hybride Gesellschafterstrukturen).<sup>43</sup> Das ICAP-Verfahren vermag damit nicht nur den Prüfungsprozess deutlich zu beschleunigen, sondern den Unternehmen auch eine gewisse Rechtssicherheit zu vermitteln. Allerdings liegt der Bindungscharakter des Outcome Letter unterhalb einer (verbindlichen) Zusage oder Verständigung.<sup>44</sup>

## V. Unternehmensinternes Tax Compliance Management System als Scharnier zur Cooperative Compliance

Parallel zu den Bemühungen um eine zeitnahe Betriebsprüfung hat sich vor dem Hintergrund eines sich verschärfenden Steuerstrafrechts zunehmend das Bedürfnis gezeigt, die Unternehmensorgane durch ein unternehmensinternes Kontrollsystem (bzw. durch ein unternehmensinternes Tax Compliance Management System) vor den Risiken der Strafverfolgung zu schützen.<sup>45</sup>

Spiegelbildliche Bemühungen begannen in den Unternehmen

Angesichts einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen, komplexen Sachverhalten mit grenzüberschreitendem Charakter und einer nicht selten schwer überschaubaren Rechtslage ist die Steuerdeklaration tendenziell fehleranfällig.<sup>46</sup> Die Unterhaltung und permanente Pflege eines Tax Compliance Management Systems vermag 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 Handelns<sup>47</sup> zu bieten. Dementsprechend ist die Entwicklung und Ausgestaltung unternehmensinterner Tax Compliance mittlerweile zu einem wichtigen Geschäftsfeld der steuer- und wirtschaftsrechtlich beratenden Berufe geworden.<sup>48</sup>

Die Basis für von den Steuerabteilungen der Unternehmen in Zusammenarbeit mit Beratungsunternehmen implementierten Tax Compliance Management Systemen bildet der Praxishinweis 1/2016 des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW),<sup>49</sup> den der IDW-Steuerausschuss verabschiedet hat und der an die Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung von Compliance Management Systeme

Geltender Standard für Tax CMS

41 Siehe Oertel, IWB 24/2019 S. 976, 978 NWB NAAAH-38303.

42 Oertel, IWB 24/2019 S. 976, 978 NWB NAAAH-38303; zum Ganzen s. OECD, Forum on Tax Administration, International Compliance Assurance Programme, Pilot Handbook 2.0, 2019.

43 Siehe Kowallik, DB 2020 S. 412, 415 f., mit einer beispielhaften Einschätzung des Verfahrens seitens einiger der beteiligten Unternehmensgruppen.

44 Oertel, IWB 24/2019 S. 976, 980 NWB NAAAH-38303. Im deutschen Verfahrensrecht fehlt es (noch) an einer treffenden verwaltungsrechtlichen Kategorie für „Assurance“ als einem Minus zur „Tax Certainty“.

45 Siehe etwa Wulf, AG 2009 S. 75; Streck/Binnewies, DStR 2009 S. 229; Streck, Steuercontrolling, Tax Compliance und Haftungsvorsorge, StbJb 2009/2010, S. 415.

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

47 Dazu ausführlich Gasper, Tax Compliance aus unternehmensrechtlicher Sicht – Die Pflichtenstellung des Vorstandes angesichts systemischer Steuerrisiken internationaler Unternehmen, 2016, S. 215 ff.

48 Siehe nur Rübenstahl/Idler, Tax Compliance: Prävention - Investigation - Remediation - Unternehmensverteidigung, 2018.

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

men (IDW Prüfungsstandard [PS] 980)<sup>50</sup> 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 vollständige und zeitgerechte Erfüllung der steuerlichen Pflichten. Nach dem IDW-Praxishinweis 1/2016 hat ein angemessenes Tax Compliance Management System die folgenden **sieben Grundelemente** aufzuweisen, die in die Geschäftsabläufe einzubinden sind: Tax Compliance-Kultur, -Ziele, -Risiken, -Programm, -Organisation, -Kommunikation sowie -Überwachung und -Verbesserung.<sup>51</sup>

Grundelemente eines Tax CMS

S. 150

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.

Kommunikation einer Tax Compliance-Kultur

Die Zielbestimmung ist aus der Unternehmensstrategie abzuleiten und kann sich über die Bedeutung z. B. folgender Ziele auslassen:<sup>52</sup> 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 Detektivmaßnahmen**.<sup>53</sup>

Aus dem Tax Compliance-Programm muss folgen, wie die Tax Compliance-Organisation im Einzelnen 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 festzuhalten.<sup>54</sup>

Organisatorische Antworten auf Tax Compliance im Unternehmen, z. B. über eine Steuerrichtlinie

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-Programms.<sup>55</sup> Schließlich muss die so umgesetzte Tax Compliance-Organisation fortlaufend überwacht und – soweit möglich – verbessert werden. Wenn Unternehmen den nicht unbeträchtlichen Aufwand der Einrichtung und Pflege eines Tax

Funktion eines WP-Testats im Hinblick auf Angemessenheit und Wirksamkeit eines Tax CMS

50 Abgedruckt in Beihefter zu WPg 2/2011 S. 78 ff.

51 IDW-Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Rz. 22 ff.

52 Birkemeyer/Koch, Ubg 2016 S. 90, 91.

53 IDW-Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Rz. 43, 44: Richtlinien, Checklisten, Schulungen, Kommunikation von Rechtsänderungen, Zuständigkeits-/Vertretungsregeln, Funktionstrennungen, Unterschriftenregelungen, Datenzugriffsberechtigungen, Dokumentationsanweisungen u. a., außerdem Vieraugen-Prinzip, Verprobungen/Plausibilitätskontrollen, Stichprobenkontrollen u. a.

54 IDW-Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Rz. 34; besondere Schwierigkeiten ergeben sich bei der Implementation einer Tax Compliance-Organisation bei Auslandstochtergesellschaften bzw. Auslandsbetriebsstätten, vgl. Birkemeyer/Koch, Ubg 2016 S. 90, 93 f.

55 In Abhängigkeit von Größe und Komplexität des Unternehmens nennt IDW-Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Rz. 49 die Festlegung von Berichtsanhängen, -inhalten und -zuständigkeiten, Instruktionsprozesse, Kommunikationsmittel (z. B. Newsletter, Mitarbeiterschulungen), Kommunikationsverantwortlichkeiten u. a.



Compliance Management Systems auf sich nehmen, werden sie es nach dem IDW Standard PS 980 im Hinblick auf seine Angemessenheit 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 Tax Compliance Management System ist **angemessen**, wenn es geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße zu verhindern.<sup>56</sup> 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 werden.<sup>57</sup>

Bei einer solchen Prüfung geht es nicht um das Erkennen oder Aufdecken von einzelnen Regelverstößen, sondern um eine **Systemprüfung**.<sup>58</sup> Treten trotz der Existenz eines für wirksam gehaltenen Tax Compliance Management Systems Verstöße auf, besteht eine Vermutung dafür, dass die handelnden Personen diesen Verstoß weder vorsätzlich noch leichtfertig begangen haben. Dies sollte sowohl im Anwendungserlass zu § 153 AO als auch im Abschnitt 4 der sog. Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) – AStBV<sup>59</sup> über die Einleitung eines Strafverfahrens verdeutlicht werden. Zudem sind auch in ihren Aussagen gegenläufig erscheinende Verwaltungsanweisungen anzupassen.<sup>60</sup>

Risse hat bereits früh aufgezeigt, dass die unternehmensseitige Einrichtung eines internen Kontrollsystems (IKS) oder eines ggf. weitergehenden Tax Compliance Management Systems 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<sup>61</sup> 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) hin.<sup>62</sup>

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 AktG; § 93 Abs. 1 AktG). Nach dem Deutschen Corporate Governance Kodex bedarf es für einen verantwortungsvollen Umgang mit den Risiken 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).<sup>63</sup> Dabei hat er den Aufsichtsrat regelmäßig, zeitnah und umfassend über die Risikolage, das Risikomanagement und die Compliance zu informieren.<sup>64</sup> Vor diesem Hintergrund kann es sich kein Vorstand eines kapitalmarktorientierten Unternehmens leisten, auf die Etablierung von Compliance Management Systemen zu verzichten.

Außerdem zwingt der obligatorische Ausweis aktiver und passiver latenter Steuern (§ 266 Abs. 2 D, E; § 274 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB) das unternehmerische Tax Accounting zum Ausweis unsicherer

Primat unternehmensindividueller Ausgestaltung des Tax CMS

Systemprüfung versus geschäftsvorfallbezogene Einzelprüfung

Die Verantwortung für Compliance trägt die Unternehmensführung

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen ist ein steuerliches Risikomanagementsystem de facto zwingend

S. 151

56 So IDW PS 980, a. a. O., Rz. 20; IDW-Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Rz. 15.

57 So IDW PS 980, a. a. O., Rz. 21; IDW-Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Rz. 16.

58 IDW-Praxishinweis 1/2016, a. a. O., Rz. 59.

59 Derzeit gültig AStBV (St) 2019 v. 1.12.2018 (BStBl 2018 I S. 1235).

60 Seer, DB 2016 S. 2192, 2197 mit Hinweis auf § 10 BpO 2000 sowie die gleichlautenden Ländererlasse v. 31.8.2009 NWB IAAAD-28011 dazu.

61 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) v. 25.5.2009 (BGBl 2009 I S. 1102).

62 Risse/Große-Allermann, Ubg 2010 S. 629, 633 f.

63 Deutscher Corporate Governance Kodex 2020 (BANz v. 20.3.2020 AT B3), unter A. I. Grundsätze 4 und 5.

64 Deutscher Corporate Governance Kodex 2020 unter D. II. 3. Grundsatz 15.

Steuerpositionen, zu deren Dokumentation und permanenten Überwachung. In Zusammenschau dieser Vorgaben werden kapitalmarktorientierte Unternehmen praktisch dazu verpflichtet, auch ein steuerliches Risikomanagementsystem einzurichten.<sup>65</sup>

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 Verfasser dieses Beitrags von einer Win-Win-Situation gesprochen<sup>66</sup> und einen Paradigmenwechsel der Außenprüfung von der Einzelsachverhaltsermittlung hin zu Systemprüfungen angemahnt. Die mittlerweile in deutschen Konzernunternehmen praktizierten Tax Compliance Management Systeme entsprechen dem von der OECD als Grundlage der Cooperative Compliance geforderten unternehmensinternen Tax Compliance Framework (s. oben IV). Auf der Grundlage des IDW-Praxishinweises 1/2016 existiert mittlerweile auch eine konkrete Vorstellung davon, wie ein Tax Compliance Framework ausgestaltet sein sollte, um Prüfungserleichterungen gegenüber den Unternehmen zu rechtfertigen.

Win-Win-Situation für die steuerliche Außenprüfung

## VI. Das österreichische Konzept einer sog. begleitenden Kontrolle

Unter Anknüpfung an den vom IDW entwickelten Praxishinweis 1/2016 hat auch Österreich mit Wirkung v. 1.1.2019 ein alternatives Cooperative Compliance-Konzept in der BAO gesetzlich implementiert.<sup>67</sup> Dieser Vorgang ist für die Fortentwicklung des deutschen Steuerverfahrensrechts rechtsvergleichend von besonderem Interesse, weil die BAO im historischen Kontext zur deutschen Reichsabgabenordnung steht.<sup>68</sup> Das österreichische 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.<sup>69</sup>

Österreichisches Konzept ist systematisch aus deutscher Sicht sehr interessant

Nach § 153a Satz 1 BAO kann auf Antrag diese anstelle einer Ex-post-Außenprüfung durchgeführt werden<sup>70</sup>. 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 2 BAO i. V. mit § 153f 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 und die von den teilnehmenden Unternehmen daraus gewonnenen steuerlichen Fragestellungen.

Mehrfach jährlicher Austausch anstelle traditioneller Außenprüfungen

Durch den Einblick der Finanzbehörde in laufende Vorgänge und den permanenten Austausch sollen wechselseitige Informationsasymmetrien abgebaut werden.<sup>71</sup> Das beteiligte Unternehmen trifft dazu gem. § 153a Satz 2 BAO i. V. mit § 153f Abs. 1 BAO eine erhöhte Offenbarungspflicht. Unbeschadet anderer abgabenrechtlicher Offenbarungspflichten hat es jene Umstände unaufgefordert vor Abgabe seiner Steuererklärungen offenzulegen, hinsichtlich derer ein ernsthaftes Risiko einer abweichenden Beurteilung durch das Finanzamt besteht und die nicht bloß unwesentli-

Offenlegungspflicht hinsichtlich unsicherer Steuerpositionen

65 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, 2015.

66 Seer in Binnewies/Spatscheck, Festschrift für Streck, 2011, S. 403, 406 ff.; im Anschluss daran eingehend Schützler, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, 2015, S. 183 ff.

67 Art. 9 Nr. 10 des österreichischen Jahressteuergesetzes 2018 (öBGB I Nr. 62/2018 S. 22 ff.).

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

69 Eingehend Schlögelhofer/Schrottmeyer/Schwab, IWB 4/2020 S. 145 NWB LAAA-42763.

70 Zur Alternativität s. Macho/Oertel, ISR 2019 S. 232, 234.

71 Gunacker-Slawitsch, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren, 2020, S. 629 (zur begleitenden Kontrolle), S. 397–540 mit einem Plädoyer für eine Kombination aus behördlichem Risikomanagement und verstärkter Kooperation mit den Steuerpflichtigen.

che steuerliche Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis haben. Es besteht also eine Offenlegungspflicht hinsichtlich unsicherer Steuerpositionen (Disclosure of Uncertain Tax Positions).<sup>72</sup> Umgekehrt hat die Finanzbehörde dem Unternehmen nach § 153a Satz 4 BAO jederzeit Rechtsauskünfte über prüfungsrelevante Sachverhalte zu erteilen. Die Norm gibt also einen Rechtsanspruch auf Auskunft, der neben die Möglichkeit eines formellen Auskunftsbescdeids nach § 118 BAO tritt.<sup>73</sup> Allerdings besitzt die Auskunft nicht die Verbindlichkeit eines Auskunftsbescdeids, sondern vermag die Finanzbehörde nur über den allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben zu verpflichten.<sup>74</sup> Während der begleitenden Kontrolle ist die reguläre Außenprüfung gem. § 148 Abs. 3a BAO grds. insoweit ausgeschlossen, als die Steuerart und der Veranlagungszeitraum unter das Regime der begleitenden Kontrolle fallen (s. auch § 153f Abs. 2 BAO).<sup>75</sup>

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 und 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 Mio. € erzielt haben.<sup>76</sup> Hinzu 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).

Mindestumsatz und Zuverlässigkeit des Unternehmens

Außerdem muss ein Steuerkontrollsystem eingerichtet worden sein, dessen Angemessenheit durch ein Gutachten eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters bestätigt wird (§ 153b Abs. 4 Nr. 4 und Abs. 6 BAO).<sup>77</sup> Das Steuerkontrollsystem darf nicht nur auf dem Papier stehen, sondern es 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 Steuerkontrollsystems zu prüfen und zu bestätigen (§ 153f Abs. 5 Satz 2 BAO).

Bestehendes Steuerkontrollsystem im Vollzug und dokumentierte Risikoanalyse

Liegen die Voraussetzungen des § 153b BAO vor, ist zunächst nach § 153c Abs. 1 Satz 2 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 unterscheiden.<sup>78</sup> Außerdem soll die Außenprüfung dazu beitragen, die nötige Vertrauensbasis für die begleitende Kontrolle herzustellen.

Traditionelle Außenprüfung als Abschluss vor dem Start des Verfahrens

<sup>72</sup> Dazu eingehend Brandl in Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock, Begleitende Kontrolle, SWK-Spezial, 2018, S. 131 ff.; Gunacker-Slawitsch, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren, a. a. O., S. 658 ff.

<sup>73</sup> Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum öJStG 2018 - 190 der Beilagen S. 46.

<sup>74</sup> Zur Bindungsschwäche s. näher Gunacker-Slawitsch, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren, a. a. O., S. 683 ff. Der Abgabepflichtige muss im Vertrauen auf die Auskunft weitergehende Dispositionen getätigt haben, s. auch Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, a. a. O., Bd. II, Rz. 44 ff.

<sup>75</sup> § 148 Abs. 3a BAO erlaubt nur gewisse punktuelle Prüfungen (s. den dortigen Katalog).

<sup>76</sup> Bei einer Unternehmensgruppe i. S. des § 9 öKStG muss zumindest ein Mitglied der Unternehmensgruppe das Größenmerkmal erfüllen. Zur Antragstellung bei Unternehmensgruppen und einem sog. Kontrollverbund s. Gutmayr/Schrottmeyer in Brandl/Macho/Schrottmeyer/Vock, Begleitende Kontrolle, SWK-Spezial, 2018, S. 70 ff.

<sup>77</sup> Der Mindestinhalt des Gutachtens wird gem. § 153b Abs. 7 BAO durch eine Verordnung bestimmt (VO des öBMF über die Prüfung des Steuerkontrollsystems – SKS-Prüfungsverordnung (öBGBI II Nr. 340/2018)).

Erst nach dieser ggf. notwendigen Außenprüfung tritt die zuständige Finanzbehörde gem. § 153c Abs. 2 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. 2 Satz 2 BAO besonders hervorgehobenen Elementen in die Betrachtung einzubeziehen:<sup>79</sup>

- ▶ 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,
- ▶ die fristgerechte Einreichung der Steuererklärungen,
- ▶ die Anzahl und das Ausmaß von etwaigen Schätzungen i. S. 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 (§ 153c Abs. 2 Satz 1 BAO); allerdings soll ihr ein gewisser Einschätzungsspielraum zukommen.<sup>80</sup> Fehlt es an der Zuverlässigkeit, ergeht ein (negativer) Feststellungsbescheid, der rechtsbehelfsfähig ist.

Die begleitende Kontrolle kann auf Antrag des Unternehmens gem. § 153g Abs. 1 und 2 BAO durch Bescheid wieder beendet werden.<sup>81</sup> 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 ausrichtet.<sup>82</sup>

## VII. Schlussfolgerungen für die Reform des deutschen Außenprüfungsrechts

Unter dem Eindruck der unter IV und VI geschilderten Entwicklung in europäischen Nachbarstaaten und weitergehend auf der Ebene der OECD ist offenbar auch auf der Ebene des deutschen BMF die Einsicht in eine überfällige Reform der Außenprüfung gewachsen. Seit 2019 befasst sich auf Bundesebene daher eine Arbeitsgruppe mit der „Flexibilisierung der Außenprüfung“.<sup>83</sup> Der Diskussions- und Erkenntnisprozess ist derzeit noch nicht abgeschlossen. Jedoch bietet es sich an, besonders die Übertragbarkeit des österreichischen Rechtsinstituts der begleitenden Kontrolle (s. oben VI) in das deutsche Verfahrensrecht in den Blick zu nehmen.

Der im Cooperative Compliance-Programme der OECD formulierte Grundgedanke „transparency in exchange for certainty“ (s. oben IV) trägt auch die begleitende Kontrolle. Die finanzbehördliche Zuverlässigkeitsprüfung, die Einrichtung eines durch Wirtschaftsprüfer/Steuerberater zertifizierten

Vertrauensvorschuss und Zuverlässigkeitsprüfung

Kein Ermessen der Finanzbehörde bei Zuverlässigkeit

Reformbedarf für die Außenprüfung besteht offensichtlich

Verfahren basiert im Kern auf einem Vertrauensvorschuss zugunsten der beteiligten Unternehmen

78 Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum öJStG 2018 - 190 der Beilagen S. 49.

79 Dazu Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum öJStG 2018 - 190 der Beilagen S. 50.

80 So Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht, a. a. O., Bd. II, Rz. 1288.

81 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.

82 Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum öJStG 2018 - 190 der Beilagen S. 53.

83 Federführend ist das Referat für Internationale Betriebsprüfung unter der Leitung von Eisgruber, s. Richter/Welling, FR 2020 S. 937, 938.

S. 155

Steuerkontrollsystems und die in dem Alternativverfahren zur traditionellen Außenprüfung bestehenden besonderen Offenbarungspflichten rechtfertigen einen besonderen Vertrauensvorschuss zugunsten der beteiligten Unternehmen. Mit den Worten von Gunacker-Slawitsch:<sup>84</sup> „Die Implementierung eines den rechtlichen Vorgaben entsprechenden Steuerkontrollsystems i. V. m. der Verpflichtung zu einer erweiterten Offenlegungspflicht rechtfertigen die Annahme eines geringeren staatlichen Kontrollbedürfnisses und damit die Gewährung eines größeren Vertrauensvorschlusses, sodass sich die Verwaltung noch stärker als im traditionellen Abgabenvollzug auf ihre Funktion einer Gewährleistungsverwaltung zurückziehen darf und das System der Selbstregulierung eine noch stärkere Bedeutung gewinnt.“

An die Stelle einzelsachverhaltsbezogener Ex-post-Außenprüfungen treten als Elemente einer kontrollierten Selbstregulierung unternehmensinterne Tax Compliance Management Systeme (s. oben V), die einer gegenwartsnahen Prüfung durch Wirtschaftsprüfer/Steuerberater unterliegen und die systematische Basis für einen risikoorientierten, permanenten Dialog mit den Finanzbehörden bilden.<sup>85</sup> Dieser von den Unternehmen zu leistende (erhebliche) Aufwand, um anstelle einer Außenprüfung „nur“ einer begleitenden Kontrolle zu unterliegen, rechtfertigt die Unterscheidung gegenüber Unternehmen, die kein entsprechendes attestiertes Steuerkontrollsystem vorhalten und sich keiner besonderen Offenbarungspflicht unterwerfen.

Vonseiten der deutschen Finanzverwaltung werden gegen die Übernahme des Systems einer begleitenden Kontrolle in die deutsche Abgabenordnung insbesondere Kapazitätsbedenken vorgebracht. Erfahrungen aus den USA hätten gezeigt, dass kooperative Prüfungsmethoden aus Verwaltungssicht sogar aufwendiger als die herkömmliche Außenprüfung seien. Deshalb könne die aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung niedrige österreichische Eingangsschwelle eines Jahresumsatzes von 40 Mio. € kein Vorbild sein.<sup>86</sup>

Der Sektionschef für Steuerpolitik und Steuerrecht im österreichischen BMF Mayr berichtete dagegen auch aus Sicht der Finanzverwaltung von durchaus positiven ersten Erfahrungen im Umgang mit dem neugeschaffenen Rechtsinstitut, das bis spätestens zum 31.12.2024 evaluiert worden sein soll.<sup>87</sup> In Österreich wird zudem die Forderung erhoben, das Rechtsinstitut der begleitenden Kontrolle unabhängig von Umsatzschwellen auf alle Unternehmen, die ein internes Steuerkontrollsystem einführen, sowie auf die Lohnsteuerprüfungen auszudehnen.<sup>88</sup>

Die begleitende Kontrolle dient zudem nicht der Ressourceneinsparung der Finanzverwaltung, sondern einer zeitnahen, möglichst früh Rechtssicherheit schaffenden Steuerveranlagung. Aus der Sicht eines außenstehenden, neutralen Beobachters verwundert es, dass die deutsche Finanzverwaltung einerseits bei Handelsbetrieben bereits eine Umsatzgröße von 8,6 Mio. € p. a., bei Fertigungsbetrieben sogar nur von 5,2 Mio. €, ausreichen lässt, um grds. eine personalintensive, zeitraubende traditionelle Anschlussprüfung anzuordnen (s. oben II), andererseits aber eine Umsatzgröße von 40 Mio. € als Schwelle für die Implementierung einer „begleitenden Kontrolle“ für deutlich zu niedrig hält. Dass weitaus mehr Unternehmen und Unternehmensgruppen in Deutschland die Umsatzschwelle von 40 Mio. € p. a. als im Nachbarland Österreich überschreiten, ist zweifellos richtig, aber kein überzeugendes Gegenargument. Denn es steht der Zahl von ca. 1.300 bis 1.400 österreichischen Betriebsprüfern auch die zehnfache Zahl von Betriebsprüfern in Deutschland gegenüber.<sup>89</sup>

Kontrollierte Selbstregulierung durch Verbindung der Außenprüfung mit dem Tax CMS

Deutsche Finanzverwaltung hat Bedenken wegen des zusätzlichen Aufwands

Ressourcen der Betriebsprüfung sind aber nicht geringer als in Österreich

S. 156

84 Gunacker-Slawitsch, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren, a. a. O., S. 657.

85 Zum Paradigmenwechsel von einer hoheitlichen Steuerveranlagung hin zu einer kontrollierten Selbstregulierung s. Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG 2008 (Bd. 31), S. 7, 31 ff.; Seer, FR 2012 S. 1000, 1002 ff.

86 So die von Eisgruber auf dem 75. Berliner Steuergespräch geäußerten Bedenken, s. Richter/Welling, FR 2020 S. 937, 939.

87 Mayr, FR 2020 S. 941, 942 f.

88 Siehe Schögelhöfer/Schrottmeyer/Schwab, IWB 4/2020 S. 145, 150 NWB LAAAH-42763; Gunacker-Slawitsch, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren, a. a. O., S. 676 f.

Im Sinne einer sog. Experimentierklausel könnte den Sorgen der Finanzverwaltung vor einer möglichen Überforderung gleichwohl durch eine signifikant über 40 Mio. € liegende Umsatzschwelle für eine zeitlich befristete Einführungsphase Rechnung getragen werden. Den Startschuss könnte in Verzahnung mit dem ICAP-Prozess (s. oben IV) die Einführung eines Antrags auf begleitende Kontrollen für solche Unternehmen geben, die den Country-by-Country Reporting-Pflichten i. S. des § 138a AO unterliegen.

Denkbar wäre ein Start mit einer höheren Umsatzschwelle

Aufbauend auf den dabei gewonnenen Erfahrungen ließe sich in einem zweiten Schritt die maßgebliche Umsatzschwelle absenken, zumal die Implementierung eines ständig anzupassenden Tax Compliance Management Systems unter betriebswirtschaftlichen Aspekten von vornherein nur für größere Unternehmen in Betracht kommt.

Dem Vertrauensvorschussprinzip entsprechend muss der Lohn für die aufwendige Selbstregulierung in einer möglichst weitgehenden Steuerplanungssicherheit der beteiligten Unternehmen bestehen. Das bedeutet für den jeweils von der Finanzbehörde aktiv begleiteten Veranlagungszeitraum einen Verzicht auf die traditionelle („historische“) Außenprüfung, gleichzeitig auf der Basis von zumindest vierteljährigen Besprechungen nicht mehr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergehende (materiell bestandskräftige) Steuerbescheide sowie die Erteilung (kostenfreier) verbindlicher Zusagen für veranlagungszeitraumübergreifende Sachverhalte.

Da die Finanzbehörde ihrerseits ein berechtigtes Interesse an der Rechtssicherheit und Bestandskraft besitzt, sollte sie die Verbindlichkeit der von ihr erteilten Zusage davon abhängig machen können, dass das Unternehmen seinerseits den Inhalt der Zusage nicht mehr durch einen späteren Rechtsbehelf gegen die zusagekonformen Steuerbescheide zur Disposition stellt. Eine zweiseitige Bindung entspricht der verwaltungsseitigen Konzeption der Advance Pricing Agreements im Verhältnis zwischen Staat und Unternehmen.<sup>90</sup> Zugleich würde sie den Finanzbehörden die Erteilung einer Zusage erleichtern und die in den Grenzbereichen wenig überzeugende Unterscheidung zwischen „tatsächlichen Verständigungen“ und Zusagen ebnen.<sup>91</sup> Zudem sollten Zuständigkeit und Form im Zusammenhang mit der Erteilung der zweiseitig-bindenden Zusage eindeutig geklärt sein. Aus Beweissicherungsgründen ist Schriftform zu fordern.<sup>92</sup>

Zweiseitige Bindung könnte auch die Finanzverwaltung vor Rechtsbehelfen schützen

Dem kooperativen Charakter der „begleitenden Kontrolle“ entspräche es, die Zuständigkeit für die Zusage dem Betriebsprüfungs-Finanzamt zu geben. Zur Absicherung des Gesetzmäßigkeitsprinzips ist es aber gut vorstellbar, an einem „Vier-Augen-Prinzip“ festzuhalten und zusätzlich die Zustimmung des Festsetzungs-Finanzamtes zu fordern. Dabei sollte aber auf ein Erfordernis der höchstpersönlichen Teilnahme eines zeichnungsbefugten Amtsträgers des Festsetzungs-Finanzamtes verzichtet werden.<sup>93</sup>

Auch in einem auf Kooperation ausgerichteten Verfahren einer „begleitenden Kontrolle“ werden sich nicht alle klärungsbedürftigen Fragen konsensual lösen lassen. Dann ist es nicht nur legitim, sondern sogar geboten, die Kontroverse offen auszuweisen und ggf. in einem „kooperativen Streit“<sup>94</sup> vor den Finanzgerichten auszutragen. Damit ist gemeint, dass der Streit über einzelne Fragen

Streit um Rechtsfragen muss weiterhin vor Gerichten entschieden werden

89 So die von Eisgruber/Mayr auf Nachfrage auf dem 75. Berliner Steuergespräch genannten Zahlen, s. Richter/Welling, FR 2020 S. 937, 939.

90 Siehe BMF, Schreiben v. 5.10.2006 - IV B 4 - S 1341 - 38/06 (APA-Merkblatt) NWB SAAAC-17323, Tz. 6.3 und 6.4.

91 Die verbindliche Zusage i. S. des § 204 AO betrifft einen bereits verwirklichten Sachverhalt, der in die Zukunft fortwirkt. Warum dessen steuerrechtliche Behandlung nur einseitig und nicht auch im zweiseitig-bindenden Konsens der Beteiligten festgelegt werden können soll, erschließt sich nicht, s. Seer in Tipke/Kruse, AO - FGO (142. Erg.-Lfg. 2015), Vor § 118 AO Rz. 14.

92 Zutreffend BMF, Schreiben v. 30.7.2008 - IV A 3 - S 0223/07/10002 NWB PAAAC-87390, Tz. 5.5, für die sog. tatsächliche Verständigung.

93 Die vom BFH, Urteil v. 28.7.1993 - XI R 68/92 NWB RAAAB-34384, unter II. 1.; BFH, Urteil v. 27.6.2018 - X R 17/17 NWB LAAAH-02100, Rz. 24 f. geforderte Anwesenheit des zeichnungsbefugten Amtsträgers bei Abschluss einer sog. tatsächlichen Verständigung widerspricht dem Organisationsrecht. Auch dessen nachträgliche Genehmigung des Zusageinhalts muss wirksam sein.

94 Begriff nach Peters, FR 2020 S. 944, 945.

S. 157 tatsächlicher und/oder rechtlicher Art das Verfahren nicht zwangsläufig verzögert. In diesen Verfahren könnte dem Unternehmen die sofortige Sprungklage i. S. des § 45 FGO ermöglicht werden.

Die Reform einer Außenprüfung wird sich zudem nicht auf eine gesetzliche Verankerung einer sog. begleitenden Kontrolle von Großunternehmen beschränken lassen. Vielmehr bedarf gerade auch das auf das Gros der Unternehmen weiterhin anwendbare traditionelle Außenprüfungsverfahren der Modernisierung. Dazu gehört zunächst der Abschied vom Anschlussprüfungsprinzip (s. oben II) zugunsten einer risikoorientierten Prüfungsauswahl anhand der finanzbehördlichen Risikomanagementsysteme unter Nutzung der Daten der sog. E-Bilanz und sonstiger Vergleichsdaten. Die zeitnahe Außenprüfung sollte im Gesetz verankert werden, mit einer Verkürzung der Festsetzungsfrist oder einer speziellen Außenprüfungsfrist.

Keine dauerhafte Beschränkung auf Großunternehmen

Soweit auch kleinere Unternehmen Tax Compliance Management Systeme implementieren, sollten auch sie nach einer positiven Evaluierung des Instituts der begleitenden Kontrolle Zugang zu diesem kooperativen Alternativverfahren erhalten.<sup>95</sup>

Parallel dazu ist der Vorbehalt der Nachprüfung zeitlich stärker zu begrenzen. Nach wie vor machen Zinsen (§ 233a AO) mit 2,5 Mrd. € p. a. einen wesentlichen Anteil (im Jahr 2019 = 16,7 %) des steuerlichen Mehrergebnisses aus.<sup>96</sup> Angesichts des kapitalmarktfernen Zinsniveaus des Zinssatzes i. H. von 0,5 % p. m. (§ 238 AO) verbirgt sich in den Mehrergebnissen eine zusätzliche verdeckte Steuerbelastung.<sup>97</sup> Dieser ist durch eine kapitalmarktkonforme Ausgestaltung der Vollverzinsung zu begegnen.<sup>98</sup> Außerdem ist den Unternehmen gesetzlich die Möglichkeit einzuräumen, jederzeit (also nicht nur innerhalb der in § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG i. V. mit § 31 Abs. 1 KStG genannten 15-monatigen Frist) durch eine freiwillige weitere Vorauszahlung den Anfall von Zinsen zu verhindern. Auch außerhalb der sog. begleitenden Kontrolle von Großunternehmen sollte generell das Institut der sog. tatsächlichen Verständigung mit dem der verbindlichen Zusage gesetzlich geregelt und verzahnt werden.

Kapitalmarktkonforme Ausgestaltung der Vollverzinsung ist dringend geboten

## Fazit

Die Reform der Außenprüfung hin zu einer zeitnahen, einem Cooperative Compliance-Konzept folgenden, Außenprüfung ist gerade für international tätige Unternehmen in Deutschland überfällig. Die in Österreich kodifizierte sog. begleitende Kontrolle gibt dazu modellhafte Anstöße. Ein der zeitnahen Rechtssicherheit verpflichtetes Steuerverfahrensrecht kann als Standortfaktor nicht hoch genug eingeschätzt werden.

95 Zu weiteren Möglichkeiten der Implementierung kooperativer Verfahrenselemente bei der Prüfung von KMU s. Seer/Hardeck, StuW 2016 S. 366, 373 ff.; zustimmend aus österreichischer Sicht Gunacker-Slawitsch, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren, a. a. O., S. 686 f.

96 BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2019, BMF-Monatsbericht Oktober 2020 S. 34, 37 f.

97 Seer, StuW 2019 S. 212, 221 ff.

98 Dazu der einer Ist-Besteuerung folgende Reformvorschlag v. Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, 2013, S. 109 ff.; ein weitergehender Reformvorschlag eines „Steuergirokontos“ findet sich bei Dust, Der Zinssatz im Steuerschuldverhältnis, 2019, S. 407 ff.

## AUTOR

---



### **Univ.-Prof. Dr. Roman Seer**

ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum. Er ist Herausgeber des EStG-Kommentars von Kirchhof/Seer (Otto Schmidt Verlag), Mitautor in Tipke/Kruse, AO - FGO und Tipke/Lang, Steuerrecht (beide Otto Schmidt Verlag), im Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA-Kommentar (NWB Verlag) sowie Autor von mehr als 250 wissenschaftlichen Beiträgen zum Steuerrecht.

### **Fundstelle(n):**

IWB 4/2021 Seite 143 - 157

NWB NAAAH-71899