

---

**Geschäftsführung**

---

**RA Berthold Welling**

VCI e.V.  
Neustädtische Kirchstraße 8  
10117 Berlin  
Tel. (030) 20 05 99 10  
Fax (030) 20 05 99 99  
welling@vci.de

---

**RA Dr. Andreas Richter**

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
berliner.steuergespraech@pplaw.info

---

Berlin, den 7. September 2020

**Online-Veranstaltung - 75. Berliner Steuergespräch**

**„Die begleitende Kontrolle (Horizontal Monitoring)“**

Tagungsbericht von *Berthold Welling*  
und *Dr. Andreas Richter LL.M.* <sup>1</sup>

Horizontal Monitoring soll Großbetrieben eine Alternative zu einer klassischen, vergangenheitsbezogenen Außenprüfung bieten. An deren Stelle soll ein internes Steuerkontrollsystem des Unternehmens in Verbindung mit einer erweiterten Offenlegungspflicht und einem laufenden Kontakt zur Finanzverwaltung treten. Hierdurch soll ein Anreiz geschaffen werden, freiwillig an der Erfüllung steuerlicher Pflichten mitzuwirken. So könne ein stetiger Dialog entstehen, ohne jedoch die Kontrollausübung durch die Behörde zu vernachlässigen.

Der zeitnahen Kontrolle, erhöhten Rechtssicherheit und besseren Planbarkeit steht bei den betroffenen Unternehmen jedoch auch ein Mehraufwand an Personalressourcen und Dokumentation eines Steuerkontrollsystems gegenüber. Durch hohe Transparenzanforderungen an die Unternehmen soll sich die Finanzverwaltung permanent ein ausreichendes Bild über unternehmensinterne Abläufe und deren steuerliche Konsequenzen machen können.

In Österreich wurde das Horizontal Monitoring durch das Jahressteuergesetz 2018 eingeführt. Man konnte hierbei bereits auf die Erfahrungen eines mehrjährigen Pilotprojekts zurückgreifen, an welchem insgesamt 17 Unternehmensgruppen mit insgesamt 249 Steuernummern mitwirkten.

Das 75. Berliner Steuergespräch – moderiert von *Prof. Dr. Roman Seer*<sup>2</sup> – bot ein Forum zum Austausch über Potenzial und Aufwandsabwägungen im Rahmen dieses alternativen Prüfungsvorgehens, an dem neben den Referenten *Prof. Dr. Robert Risse*<sup>3</sup> und *Prof. Dr. Gunter Mayr*<sup>4</sup> auch *Dr. Franziska Peters*<sup>5</sup>, *Dr. Thomas Eisgruber*<sup>6</sup> und *Prof. Dr. Hartmut Schwab*<sup>7</sup> teilnahmen.

**A. Referate**

**I. Kooperative Compliance: Steuerliche Herausforderungen und Wahrnehmungen**

Nach *Prof. Risse* werde Compliance entweder in Kooperation mit den Steuerbehörden umgesetzt oder die Einhaltung der Regelungen werde mit Zwang durch die Behörden herbeigeführt. Für den

Fall, dass der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen – vor allem in Hinblick auf Betriebsprüfungen – nicht zeitgerecht nachkomme, sehe § 146 Abgabenordnung (AO) ein Zwangsgeld vor. Es sei zu berücksichtigen, dass mit der kooperativen Compliance diverse steuerliche Herausforderungen und bestimmte Wahrnehmungen einhergingen. Zum einen wiesen die Finanzverwaltungen oftmals mangelndes Verständnis für die komplexen Geschäftsmodelle der Unternehmen auf. Dabei seien die steuerlichen Aktivitäten von Unternehmen nicht immer völlig transparent. Auf der anderen Seite werde ein zunehmend forderndes Auftreten der Steuerbehörden bei Betriebsprüfungen beobachtet. Diesen Schwierigkeiten begegne die deutsche Finanzverwaltung einerseits durch die Instrumente der verbindlichen Auskunft vor und der verbindlichen Verständigung nach der Betriebsprüfung. Andererseits seien als Folge der BEPS-Maßnahmen von 2015 viele neue Steuergesetze entstanden. Der angestrebten Umsetzung der kooperativen Compliance stünden aktuell vor allem die Kapazitätsprobleme der Steuerbehörden entgegen. Zur Vermeidung von Unsicherheiten sei eine Zusammenarbeit zwischen den Behörden und dem Steuerpflichtigen notwendig.

## 1. Voraussetzungen für eine Lösung

Um eine Lösung für die Herausforderungen der kooperativen Compliance zu finden, müsse zuerst geklärt werden, was genau unter kooperativer Compliance zu verstehen sei. Definiert werde der Begriff als „Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden auf der Grundlage von gegenseitigem Vertrauen, Verständnis und Transparenz mit dem Ziel, rechtzeitige Compliance für die Steuervorschriften zu gewährleisten“. Dabei verpflichte sich der Steuerzahler, die relevanten Informationen auf Grundlage eines robusten Steuerkontrollrahmens offenzulegen und transparent zu machen. Die Behörde wiederum werde auf die Transparenz des Steuerpflichtigen aktiv reagieren. Durch die Offenlegung werde zum einen das kommerzielle Bewusstsein der Finanzverwaltung geschärft. Zum anderen entstehe so Raum für ein unparteiisches, verhältnismäßiges, reaktionsfähiges und offenes Vorgehen der Steuerbehörden.

## 2. Bisherige Entwicklungen

Bei der Entwicklung der kooperativen Compliance habe sich in den letzten Jahren vor allem die OECD durch zahlreiche Projekte hervor getan.

### a) Startpunkt nach der Finanzkrise (2008)

Ausgangspunkt für die Entwicklung sei die Finanzkrise 2008 gewesen. Darauf reagierend, veröffentlichte die OECD im Jahr 2008 eine „Studie über die Rolle der Intermediäre“. Alle Staaten, die an dem Forum für Steuerverwaltung (FTA) der OECD teilnahmen, seien mit den Auswirkungen

---

<sup>1</sup> Dr. Andreas Richter, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. Berthold Welling ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI e.V., Frankfurt am Main, und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls und Leiter des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum. Er ist Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>3</sup> Prof. Dr. Robert Risse ist Global Head of Tax & Trade Department bei der Henkel AG & Co. KGaA, Düsseldorf.

<sup>4</sup> Prof. Dr. Gunter Mayr ist Sektionschef für Steuerpolitik und Steuerrecht im Bundesministerium für Finanzen der Bundesrepublik Österreich, Wien.

<sup>5</sup> Dr. Franziska Peters ist Richterin am Finanzgericht Münster.

<sup>6</sup> Dr. Thomas Eisgruber ist Leiter des Referats für Internationale Betriebsprüfungen im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

<sup>7</sup> Prof. Dr. Hartmut Schwab ist Präsident der Bundessteuerberaterkammer, Berlin.

einer aggressiven Steuerplanung auf die Steuerverwaltung vertraut, auch wenn diese in einigen Ländern häufiger vorkäme als in anderen. Aggressive Steuerplanung sei eines der Risiken, mit denen die Steuerbehörden umgehen müssten, um die im Rahmen ihrer Steuersysteme fälligen Steuern einzunehmen. In der Regel erfolge aggressive Steuerplanung unter Beteiligung von Steuerfachleuten, wie zum Beispiel Buchhaltern, Rechtsanwälten und Steuerberatern. Dies sei der Anstoß für die FTA gewesen, eine Studie in Auftrag zu geben, die sich mit der Rolle von Steuerintermediären bei der Einhaltung der Steuervorschriften und der Förderung von Regelungen zur Steuerminimierung beschäftigte.

b) „Von einer verbesserten Beziehung zur kooperativen Compliance“ (2013)

Seit der Studie von 2008 gab es zu diesem Thema verschiedene OECD-Initiativen. So sei 2013 ein Bericht mit dem Titel *„Kooperative Einhaltung: Ein Rahmenwerk – Von einer verbesserten Beziehung zur kooperativen Compliance“* vorgestellt worden. Ziel dieses OECD-Projektes sei es gewesen, die Beziehung zur kooperativen Compliance zu verbessern. Laut der OECD umfasse Compliance nicht lediglich die reine Rechtsbefolgung; vielmehr setze sie sich aus fünf Elementen zusammen, von denen die Rechtsbefolgung das erste sei. Die offene Kommunikation zur Behörde, insbesondere bei der Betriebsprüfung, sei als zweites Element maßgeblich für das Gelingen von Compliance. Das dritte Element sei die Aufklärung der Betriebsmitarbeiter darüber, welches Verhalten (nicht) den Compliance-Regelungen entspreche. Über die mit Compliance einhergehenden Rechte und Pflichten müsse informiert sowie deren Einhaltung trainiert werden. Darüber hinaus umfasse Compliance auch das Monitoring bzw. Risikomanagement, zu dem jedes Unternehmen verpflichtet sei. Schließlich sei das fünfte Element die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Regelungen und Maßnahmen im Zusammenhang mit kooperativer Compliance.

c) „Bessere Rahmenbedingungen für die Steuerkontrolle“ (2016)

Im Jahr 2016 sei das Rahmenpapier *„Kooperative Tax Compliance: Bessere Rahmenbedingungen für die Steuerkontrolle schaffen“* gefolgt. Auf OECD-Ebene seien bessere Rahmenbedingungen für eine effektivere Steuerkontrolle (Tax Control Framework) eingeführt worden. Schließlich sei 2017 in Deutschland mit dem IDW-Standard die Einführung des Tax Compliance Management-Systems erfolgt, welches eine Abbildung des Tax Control Frameworks sei, denn viele der von der OECD herausgearbeiteten Elemente ließen sich im IDW-Praxishinweis 1/2016 wiederfinden.

d) Steuersicherheit als neuer Fokuspunkt (2017-2019)

Nachdem das Thema das politische Interesse der Staatengemeinschaft geweckt habe, sei 2017 ein wesentlicher Schritt erfolgt: Der an die G20-Finanzminister gerichtete Bericht des IWF und der OECD zum Thema *„Steuersicherheit“* habe bei den Adressaten den politischen Willen hervorgehoben, die im Bericht angeregten Maßnahmen zeitnah umzusetzen. In dem Folgebericht des IWF und der OECD zum Thema *„Steuersicherheit“* von 2019 seien eine Reihe praktischer Ansätze und Lösungen zur Verbesserung der Tax Compliance aufgeführt.

Die Entwicklung habe 2018 zudem zur Einführung des *„International Compliance Assurance Programme“* (ICAP) auf europäischer Ebene geführt, an dem auch viele Staaten außerhalb Europas beteiligt seien. Bei ICAP handle es sich um ein freiwilliges Programm für einen multilateralen

kooperativen Risikobewertungs- und -sicherungsprozess. Es solle ein effizienter, wirksamer und koordinierter Ansatz sein, um multinationalen Konzernen, die bereit seien, sich aktiv, offen und in völlig transparenter Weise zu engagieren, mehr Steuersicherheit in Bezug auf bestimmte Aktivitäten und Transaktionen zu bieten. ICAP biete einem multinationalen Unternehmen keine Rechtssicherheit an, wie sie zum Beispiel durch eine Vorabpreisvereinbarung erreicht werden könne. Es biete jedoch Sicherheit, wenn die an der Risikobewertung eines multinationalen Unternehmens beteiligten Steuerverwaltungen ein abgedecktes Risiko als geringes Risiko betrachteten. Wenn festgestellt werde, dass ein Bereich weiterer Aufmerksamkeit bedürfe, könne die im Rahmen von ICAP durchgeführte Arbeit bei Bedarf die Effizienz der außerhalb des Programms ergriffenen Maßnahmen verbessern. Deutschland nehme derzeit an dem Pilotprojekt ICAP 2.0 teil.

Zusammengefasst lasse sich sagen, dass die OECD das Modell der kooperativen Compliance unterstütze und sich diese Unterstützung in den umfangreichen und zahlreichen Projekten zu dem Thema äußere.

### **3. Reaktionen auf ICAP 1.0 und Vorteile der kooperativen Compliance**

Die Resonanz nach der Teilnahme am Programm ICAP 1.0 sei gemischt ausgefallen. Zunächst sei der administrative Aufwand bei der Koordinierung von Finanzbehörden aus mehreren verschiedenen Ländern zur Durchführung einer gemeinsamen Risikobewertung hoch gewesen. Die lokalen Rechtssetzungen seien trotz der OECD-Vorgaben immer noch äußerst unterschiedlich. Ohne einen – in diesem Fall erforderlichen – Harmonisierungsdruck sei es für multinationale Konzerne schwierig, auf Grundlage der aktuellen Programme, Rechtssicherheit zu erlangen.

Trotz der Herausforderungen hätten sich alle teilnehmenden Unternehmen für das System der kooperativen Compliance ausgesprochen. Denn der von den Programmen verfolgte Ansatz weise Vorteile für die Steuerpolitik, die Steuerverwaltung und den Steuerzahler auf. Steuerpolitisch erfolge eine gesteigerte Legitimität der Besteuerung, die wiederum eine verbesserte Politikformulierung und eine gute Regierungsführung fördere. Auch entstehe so ein besseres Investitionsklima. Auf Seiten der Steuerverwaltung bewirke kooperative Compliance eine Verbesserung der Fähigkeiten der Mitarbeiter dahingehend, gezieltere und produktivere Prüfungen durchzuführen, sowie Ressourceneinsparungen. Zudem habe nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch der Steuerzahler ein Interesse an größerer und aktuellerer Rechtssicherheit, die ebenfalls mit der kooperativen Compliance einhergehe. Schließlich könne der Steuerzahler vom Sinken der Compliance-Kosten, der Verbesserung und Vereinfachung des Steuerrisikomanagements, reibungslosen Steuerprüfungen sowie einem verbesserten Kontakt mit der Steuerverwaltung profitieren.

### **4. Offene Fragen und Ausblick**

Trotz der bisherigen Fortschritte verblieben einige offene Fragen. Um das Ziel einer zeitnahen Betriebsprüfung zu erreichen, habe man in den Niederlanden inzwischen das „*Horizontal Monitoring*“ eingeführt, welches letztendlich in die „*begleitende Kontrolle*“ gemündet sei. Auch Österreich habe sich für das Modell der begleitenden Kontrolle entschieden. Zu diesem Thema hätten beide Staaten sich zuvor intensiv ausgetauscht. Es dürfe jedoch nicht außer Acht bleiben, dass die in Österreich vorherrschenden Bedingungen – vor allem aufgrund der 10-fach niedrigeren Einwohnerzahl – nicht mit denen in Deutschland zu vergleichen seien. Zur Umsetzung einer vergleich-

baren begleitenden Kontrolle in Deutschland bedürfe es eines wesentlich höheren Verwaltungsaufwandes. Er befürworte dennoch die in Deutschland vorgesehene zeitnahe Betriebsprüfung, wie sie in § 4a Betriebsprüfungsordnung (BpO) vorgesehen sei. Die Unternehmen in Deutschland verfolgten oft unterschiedliche Modelle der Betriebsprüfung. So operiere das Unternehmen Dr. Oetker mit dem sogenannten „*Osnabrücker Modell*“ bzw. „*Bielefelder Modell*“, bei dem die Betriebsprüfung vor Abgabe der Steuererklärung erfolge. Dieses Vorgehen sei vor allem im Lichte des Verifikationsprinzips (Prüfung erst nach Veranlagung) fraglich und nach vermehrter Kritik nicht wesentlich zur Anwendung gelangt.

Mit dem Erlass der Richtlinie (EU) 2018/822 vom 25. Mai 2018 und der daraus folgenden Einführung der „*Joint Audits*“ (gemeinsame Betriebsprüfungen zweier oder mehrere Länder) auf europäischer Ebene, sei ein entscheidender weiterer Schritt getan. Die deutschen Behörden müssten nun abwägen, in welchem Umfang das Joint Audit-System genutzt werden solle. Die Nutzung dieses Instruments werde nachhaltig befürwortet, da dies einerseits langwierige Verständigungsverfahren verhindere und den Unternehmen andererseits ermögliche, zu einem frühen Zeitpunkt auf direktem Wege mit zwei verschiedenen Behörden zu kommunizieren. Auf diese Weise könnten Sachverhalte ausgiebig und wahrheitsgetreu ermittelt werden. Ein Verständigungsverfahren hingegen beanspruche ca. vier bis fünf Jahre und ermögliche bei den zwei jährlichen Treffen keine hinreichend angemessene Verhandlungsbasis. Dies sei nicht im Sinne des Verifikationsprinzips und auch nicht die Intention des Gesetzgebers. Die Joint Audits führten hingegen zu einem intensiveren Austausch und einer erhöhten Rechtssicherheit für beide Seiten. Im Rahmen eines Joint Audits sei es den Betriebsprüfern möglich, in den jeweiligen Kooperationsstaat zu reisen und dort an Prüfungshandlungen und Verhandlungen teilzunehmen. Die dort bei den Verhandlungen erarbeiteten Lösungen könnten einerseits die Gesetze beider Jurisdiktionen berücksichtigen und andererseits die Einleitung eines Verständigungsverfahrens vermeiden. Insgesamt sei im Rückblick, beginnend 2008, eine äußerst positive Entwicklung zu verzeichnen. Auf Seiten der OECD sei der politische Wille vorhanden, die ausgearbeiteten Ansätze und Ideen weiter zu verfolgen. Die Umsetzung der kooperativen Compliance sei nun voranzutreiben.

## II. Kooperative Compliance aus Sicht der Finanzverwaltung

Nach *Dr. Eisgruber* werde bereits seit zehn Jahren versucht, unter Anwendung verschiedener Methoden die Betriebsprüfung zeitnäher zu gestalten. So sei das „*Bielefelder Modell*“ erprobt worden, in den Niederlanden sei das Horizontal Monitoring eingeführt worden, die italienische Finanzverwaltung habe ein „*Cooperative Compliance Programme*“ etabliert, während der österreichische Gesetzgeber sich für die begleitende Kontrolle entschieden habe. Die Übertragung des österreichischen Modells auf Deutschland sei jedoch nicht ohne Weiteres möglich. Dies liege zum einen an den stark divergierenden Bevölkerungszahlen und zum anderen an der hohen Anzahl an Umsatzbetrieben in Deutschland, es seien 40 Millionen.

Inzwischen gebe es aber den politischen und gesetzgeberischen Willen, Änderungen herbeizuführen und die Anzahl zeitnaher Betriebsprüfungen zu erhöhen. Es müsse betont werden, dass die deutsche Finanzverwaltung nicht ein grundsätzliches Problem damit habe, Betriebsprüfungen zeitnah durchzuführen. Stattdessen gehe es darum, die Anzahl an zeitnahen Betriebsprüfungen zu maximieren. Um dieses Ziel zu erreichen, werde zunächst bei den kleinen Betrieben angesetzt. Mit Hilfe von Risikomanagementsystemen werde bereits vor Anordnung der Betriebsprüfungen

die Fallauswahl verbessert. Auf diese Weise sollten weniger Betriebe geprüft werden, die angesetzten Prüfungen jedoch intensiver ausfallen. Diese Vorgehensweise habe dazu geführt, dass es einerseits pro Betrieb durchschnittlich höhere Ergebnisse gebe und andererseits die Anzahl an Prüfungen abnehme, da die Überprüfung der ausgewählten Betriebe mehr Zeit erfordere. Bei kleinen und mittleren Unternehmen könne die Prüfung binnen weniger Wochen vollständig abgeschlossen werden. Das Problem der Umsetzung einer zeitnahen Betriebsprüfung tauche vor allem bei großen Konzernen auf; eine zeitnahe Betriebsprüfung sei nicht bei allen Konzernen dieser Art möglich.

### **1. Arbeitsgruppe „Flexibilisierung der Außenprüfung“**

Angeregt durch die Einführung der begleitenden Kontrolle in Österreich, sei auf Bundesebene die Arbeitsgruppe „Flexibilisierung der Außenprüfung“ geschaffen worden. Inzwischen sei klar, dass das Problem der Zeitnähe nicht durch unverbindliche Appelle oder Detailänderungen vorhandener Normen, sondern nur durch neue gesetzliche Regelungen gelöst werden könne. Die Arbeitsgruppe solle Lösungen und Methoden entwickeln, wie sich eine zeitnahe Betriebsprüfung in die Praxis umsetzen lasse. Dabei müsse die Einhaltung gewisser Grenzen beachtet werden. Sinn und Zweck der Gesetzesänderung dürfe nicht die Einführung einer Steuerberatung durch die Steuerbehörde sein. Die Betriebsprüfung werde erst nach Abgabe einer Steuererklärung durchgeführt, die Verifikation folge also der Deklaration (ob bereits eine Veranlagung erfolgt sein müsse, könne an dieser Stelle offengelassen werden). Zudem sei für die Finanzverwaltung das Verhältnis von Außenprüfung und Veranlagung relevant. Erstere diene der Sachverhaltsermittlung, letztere setze den ermittelten Sachverhalt in Bescheide um. Die angestrebte Gesetzesänderung dürfe nicht Regelungen zur Veranlagung tangieren. Das Verfahren und die Organisation zur Veranlagung seien von den Bundesländern unterschiedlich ausgestaltet worden, so dass eine diesbezügliche Regelung durch den Bundesgesetzgeber massiv in die gesamte Finanzverwaltungsorganisation der Bundesländer eingriffe. Die endgültige Veranlagung solle auch weiterhin durch die Finanzämter der Länder erfolgen, es würden folglich keine Änderungen der §§ 18, 19, 20 AO angestrebt.

### **2. Einführung eines Risikomanagement-Systems**

Darüber hinaus habe die Finanzverwaltung großes Interesse daran, die auf internationaler Ebene entwickelten Instrumente besser zu nutzen. In diesem Zusammenhang sei beispielsweise ICAP zu erwähnen. Dabei handle es sich um ein Risikoanalyseverfahren, welches Low Risk-Bereiche in einem Unternehmen ermitteln solle, so dass die Finanzbehörde von einer genaueren Prüfung in diesen Segmenten absehen könne. Es müsse die Einführung eines Risikomanagements erwogen werden, um die Betriebsprüfung – vor allem im internationalen Vergleich – schneller und effizienter zu machen. Vor der Einführung eines solchen Systems müssten jedoch entsprechende gesetzliche Grundlagen geschaffen werden. Eine derartige Risikoanalyse ohne nachfolgende Überprüfung kenne das deutsche Abgabenrecht (noch) nicht. Es sei zudem wichtig, die Risikoanalyse von der eigentlichen Prüfung abzugrenzen.

### 3. Häufigere Nutzung des Joint Audit-Verfahren

Außerdem werde befürwortet, das Joint Audit-Verfahren häufiger zu nutzen als das Verständigungsverfahren, da durch die im Joint Audit-Verfahren ermöglichte, länderübergreifende Kooperation schnellere und bessere Ergebnisse erzielt werden könnten. Dafür müsse die Finanzverwaltung in erster Linie dazu befähigt werden, solche Instrumente zu nutzen; den Beamten fehle für eine derartige Risikoanalyse derzeit noch die Erfahrung. So könne zum Beispiel die Auswertung von e-Bilanzdaten bereits auf Ebene der Betriebsprüfung zugelassen werden, derzeit stünden die Daten nur für die Veranlagung zur Verfügung. Darüber hinaus sei die Zusammenarbeit zwischen Bund und Ländern verbesserungsfähig. Auch die internen Abläufe in der Finanzverwaltungsorganisation – vor allem Prüfungen großer Konzerne durch viele Betriebsprüfer – müssten besser organisiert und koordiniert werden. So bestehe Einigkeit darüber, dass die Prüfungsanordnung bei einem Konzern in ihrer derzeitigen Form mit einem zu großen verwaltungstechnischen Aufwand einhergehe.

Vor der Entscheidung des Gesetzgebers für ein bestimmtes Compliance-Konzept müssten mehrere Aspekte besonders untersucht werden. Zum einen müsse geprüft werden, ob das jeweilige Modell mit Blick auf die Kapazitäten der Behörden praktisch umsetzbar sei. Vor dem Hintergrund der derzeitigen Situation sei es höchst unwahrscheinlich, dass die Anzahl der Betriebsprüfer in Deutschland in den kommenden Jahren deutlich ansteigen werde. Auch das Bestehen eines soliden gesetzlichen Gerüsts helfe nicht über den möglicherweise entstehenden Personalmangel hinweg.

Zum anderen sei wichtig, auf welche Unternehmen das Compliance-Konzept überhaupt anwendbar wäre. Es sei nicht das Ziel und zudem auch verfassungsrechtlich problematisch, ein Modell einzuführen, das lediglich auf eine kleine Zahl von besonders großen Konzernen zugeschnitten sei. Es werde bereits diskutiert, ob die Schaffung von unterschiedlichen Regelungen in Abhängigkeit von der Größe des Unternehmens überhaupt zulässig sei. Bei Vorliegen gravierender Unterschiede zwischen den Unternehmen gebe es aber ggf. sogar eine verfassungsrechtliche Pflicht, differenzierende Normen zu schaffen, damit es nicht zu einer verfassungswidrigen Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem komme.

Kooperative Compliance bedeute, dass Steuerpflichtiger und Steuerbehörde gleichermaßen zusammenwirken. Dafür wolle man mehr Austausch anregen, Datenräume schaffen und neue Standards in diesem Zusammenhang etablieren. Compliance müsse von den Beteiligten gelebt werden.

### III. Erfahrungen in Österreich mit der Begleitenden Kontrolle

*Prof. Mayr* berichtete über die in Österreich bislang gemachten Erfahrungen mit der Begleitenden Kontrolle.

#### 1. Historischer Überblick

Bis zum Jahr 2010 habe Österreich die kooperativen Compliance-Modelle aus dem Ausland beobachtet und analysiert, vor allem den Horizontal Monitoring-Ansatz aus den Niederlanden. An-

schließlich sei von 2011 bis 2016 ein Pilotprojekt „*Horizontal Monitoring*“ in Österreich durchgeführt worden, welches bereits in dieser Phase mangels gesetzlicher Grundlage in der österreichischen Bundesabgabenordnung (BAO) aus rechtlicher Sicht nicht ohne weiteres umsetzbar gewesen sei. Für alle Beteiligten sei dabei von Anfang an klar gewesen, dass eine vertrauensvolle Zusammenarbeit angestrebt werde.

Zu Beginn seien zusammen mit den Wirtschafts-, Steuerberater- und Wirtschaftsprüferkammern sowie mit der Industriellenvereinigung Österreich Interessenten für das Projekt gesucht worden. Vorwiegend seien sehr große Unternehmen an der Teilnahme interessiert gewesen. Von den anfänglich 13 Unternehmen hätten neun Teilnehmer das Pilotprojekt erfolgreich beendet. In dieser Pilotphase habe man ein Handbuch angelegt und dieses laufend durch die Einarbeitung von Erfahrungen und Erkenntnissen der Beteiligten aktualisiert. Dieser Erfahrungsbericht sei eine wichtige Grundlage für die folgende Arbeit gewesen. Am Ende der Implementierungsphase 2017/2018 sei ein Abschlussbericht erstellt worden, der zugleich die gesetzliche Grundlage aufbereitet habe. Vor der Implementierung sei die Bezeichnung des Modells geändert worden. Statt Horizontal Monitoring habe man sich für den Begriff „*begleitende Kontrolle*“ entschieden, unter anderem auch, um sich von dem niederländischen Modell abzugrenzen. Seit 2019 sei die begleitende Kontrolle in den §§ 153a ff. BAO gesetzlich verankert. Derzeit werde mit 17 Unternehmen bzw. Kontrollverbänden im Rahmen der begleitenden Kontrolle zusammengearbeitet. Übertrage man diesen Wert auf die deutschen Größenverhältnisse, könne die deutsche Finanzverwaltung bereits mit 170 Unternehmen zusammenwirken. Österreich habe sich bewusst für eine behutsame Zunahme der Teilnehmerzahl entschieden. Dennoch gebe es bereits jetzt zahlreiche Anmeldungen für die nächsten beiden Jahre.

## **2. Wesentliche Voraussetzungen**

Es gebe zwei gesetzlich verankerte wesentliche Voraussetzungen, um sich als Unternehmen für die begleitende Kontrolle zu qualifizieren: Zum einen müsse mindestens ein Unternehmen der Gruppe Umsatzerlöse von über 40 Millionen Euro erwirtschaften. Dieser Wert müsse nicht erreicht werden, sofern es sich bei dem betreffenden Akteur um ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen handle. Der hohe Umsatzerlös sei ein Indikator dafür, dass ein Unternehmen eher in der Lage sei, ein Steuerkontrollsystem zu implementieren. Außerdem müssten solche Unternehmen ohnehin dauerhaft betriebsgeprüft werden. Inhaltlich von zentraler Bedeutung sei das Steuerkontrollelement. Die Anforderungen an das Steuerkontrollsystem seien gesetzlich definiert. Dafür sei ein entsprechendes Gutachten eines Wirtschaftsprüfers oder Steuerberaters erforderlich. Darüber hinaus sei vom Bundesministerium für Finanzen eine Verordnung über die Prüfung des Steuerkontrollsystems erlassen worden.

## **3. Herausforderungen und Vorteile beim Einsatz der begleitenden Kontrolle**

Das Modell der begleitenden Kontrolle sei durchaus mit diversen Herausforderungen verbunden. Vor allem den Ressourceneinsatz hätten die Beteiligten oftmals falsch eingeschätzt. Es habe sich nicht bewahrheitet, dass die begleitende Kontrolle ein ressourcenschonendes Instrument sei, der Ressourceneinsatz sei – wenn überhaupt – gleichbleibend gewesen. Vor allem bestehe – im Vergleich zu einer nachgelagerten Betriebsprüfung – ein zeitlich vorgelagerter Ressourceneinsatz.



Da die 17 teilnehmenden Unternehmensgruppen in den Anforderungen und Ausgestaltungen äußerst unterschiedlich seien, sei es schwer, einen einheitlichen Standard für alle Teilnehmer zu etablieren. Jedes Prüferteam müsse daher sehr individuell auf das begleitete Unternehmen eingehen.

Mit der begleitenden Kontrolle gingen aber auch zahlreiche Vorteile einher. Besonders hervorzuheben seien die zeitnahen Erledigungen sowie eine gesteigerte Rechtssicherheit, die aus der permanent laufenden Diskussion von Rechtsfragen resultiere. Zudem habe Österreich bereits vor einigen Jahren ergänzend das Instrument der rechtsverbindlichen Auskunft geschaffen, dieses System habe sich sehr bewährt. Das österreichische Bundesfinanzministerium wisse durch dieses Instrument zudem, vor welchen rechtlichen Problemen die Betroffenen aktuell stünden. Die begleitende Kontrolle verbessere insgesamt die Kommunikation zwischen der Finanzverwaltung und den Unternehmen. Diese sei wesentlich offener und freundlicher als bei einer nachgelagerten Prüfung. Mit diesem Verfahren werde nicht nur Transparenz erzeugt, sondern auch eine stärkere Vertrauensbasis geschaffen. Auf diese Weise minimiere man die Anzahl langwieriger Rechtsstreitigkeiten und erhalte das Vertrauen der Steuerpflichtigen. Gegenseitiges Vertrauen sei ein zentraler Bestandteil für das Funktionieren dieses Konzepts.

#### **4. Praxisbeispiel: Österreichischer Konzern**

Die Praxis bei der begleitenden Kontrolle sei folgendermaßen ausgestaltet: In der Regel fänden vier Sitzungen im Jahr, anberaumt auf einen Tag, statt. Im Vorfeld werde eine Agenda erstellt, wobei die Themen zu ca. 80% die Unternehmen auswählten. Die Präsentation sei auf die unterschiedlichen Fachgebiete aufgeteilt, ein Prüferteam umfasse in der Regel fünf Prüfer. Anschließend erfolgten Nachbearbeitung und Abschlussbesprechung sowie eine Protokollausfertigung. Die Skizzierung des Ablaufs mache deutlich, dass man mit diesem Modell Ressourcen nicht schone, sondern lediglich anders einsetze. Der Prüfer sei im konkreten Fall sehr überzeugt von der begleitenden Kontrolle gewesen und habe von vielen positiven Erfahrungen berichten können. Zu den Erfolgsfaktoren gehörten auch Sollbruchstellen bei Rechtsthemen: Sofern die Finanzverwaltung hinsichtlich einer Rechtsfrage eine andere Auffassung vertrat als die Steuerberater des Unternehmens, habe man dies umgehend und offen angesprochen. Das Unternehmen könne dann entscheiden, ob es ein Rechtsmittel einlegen wolle. Bisweilen sei dies im Rahmen der begleitenden Kontrolle kaum vorgekommen. Ihm sei kein Fall bekannt, bei dem sich die Beteiligten über erhebliche grundlegende Fragen gestritten hätten.

#### **5. Fazit**

Die begleitende Kontrolle sei in Österreich derzeit für einen überschaubaren Kreis von Unternehmen implementiert. Die Anzahl von derzeit 17 Beteiligten werde in den kommenden Jahren steigen. Das aktuelle Konzept – vor allem die Notwendigkeit der hohen 40 Millionen Euro-Grenze – werde auch weiterhin hinterfragt. Insgesamt falle das Resümee nach zwei Jahren begleitender Kontrolle positiv aus.

#### **IV. Die begleitende Kontrolle aus der Sicht der Beraterschaft**

Nach *Dr. Schwab* seien die Steuerberater in Deutschland bei den Betriebsprüfungen – gerade bei mittelständischen Unternehmen – die zentralen Akteure. Daher sei die Bundessteuerberaterkammer daran interessiert, den Prozess zum Thema begleitende Kontrolle mitzugestalten. Die Steuerberater sähen die begleitende Kontrolle bzw. andere Modelle, die eine zeitnahe Betriebsprüfung anstrebten, als Standardvorteil für die Unternehmen. Mit einem solchen Konzept gingen Rechts- und Beratungssicherheit einher, die für die zu beratenden Unternehmen am wichtigsten seien. Die Erfahrungen aus den Niederlanden und Österreich seien überwiegend positiv.

Die veranlagungsbegleitende Betriebsprüfung sei aus Sicht der Steuerberater nicht das wichtigste Anliegen. Das Ziel solle die Beschleunigung der Betriebsprüfung sein. Dabei solle auch die Gesamtstruktur der Betriebsprüfung kritisch geprüft und optimiert werden. Weiterhin müsse die Beratung durch die Steuerberater von der Betriebsprüfung durch die Steuerbeamten getrennt werden. Im niederländischen Modell seien Beratung und Prüfung vermischt worden. Auch wenn das derzeitige Modell vorwiegend auf große Unternehmen ausgelegt sei, müssten kleine Betriebe ebenfalls Zugang zu einem verbesserten System erhalten, um bei der Betriebsprüfung nicht allein gelassen zu werden. Dafür müssten die Instrumente an die spezifischen Bedürfnisse von kleineren und mittleren Unternehmen angepasst werden. Benötigt werde ein differenziertes und abgestuftes System. Die Umsetzung der begleitenden Kontrolle nach österreichischem Vorbild könne in Deutschland nicht erfolgen, da dies zu einer Überlastung der Kapazitäten der Finanzverwaltung führen würde.

In Deutschland habe es in den letzten Jahren viele Fälle gegeben, in denen auch bei größeren Unternehmen die Betriebsprüfung nach wenigen Tagen durchgeführt worden sei. Grund dafür sei vor allem die überlegte Fallauswahl durch die Finanzverwaltung, aufgrund derer die Prüfung auf spezielle, relevante Sachverhalte beschränkt worden sei. Dieser Ansatz solle ausgebaut werden. Dazu solle vor allem die Nutzung der e-Bilanzdaten verstärkt werden. Es müsse ein Anreiz für die Unternehmen dafür geschaffen werden, im Rahmen der Veranlagung über die e-Bilanz freiwillig mehr Informationen offenzulegen. Diese Transparenz müsse durch die Finanzverwaltung honoriert werden. Damit würden die Anregungen der Steuerberater gegenüber den Mandanten unterstützt, der Steuerbehörde auf freiwilliger Basis mehr Daten zukommen zu lassen.

Die Bundessteuerberaterkammer wolle demnächst einen Katalog mit Vorschlägen zur Modernisierung der Betriebsprüfung veröffentlichen.

#### **V. Die Sicht der Rechtsprechung auf die begleitende Kontrolle**

Nach *Dr. Peters* spiegele die Forderung nach einem internen Kontrollsystem Steuern (IKS) die derzeitige Lage gut wider: Die Besteuerungsverantwortung und die vorgelagerten Erklärungs-pflichten lägen aktuell bei den Steuerpflichtigen und deren Beratern. Fraglich sei, ob sich dies im Rahmen der Betriebsprüfung bewähre, da der Steuerpflichtige oftmals erst viele Jahre nach Abgabe der Steuerklärung über das Resultat der Betriebsprüfung in Kenntnis gesetzt werde. In diesem Zusammenhang seien auch die Länge der Verjährungsfristen und die Dauer der Ablaufhemmung relevant. Das Konzept der begleitenden Kontrolle wiederum entspreche dem Kooperations-

gedanken. Bei der Betriebsprüfung griffen Amtsermittlung und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen ineinander. Durch dieses Modell erfolge eine gleichmäßige Verantwortungsverteilung und es bewirke mehr Transparenz, Vertrauen und Rechtssicherheit. Daher könne die Abgabenordnung dahingehend angepasst werden. Erwägenswert sei zum Beispiel eine zertifizierte Verfahrensdokumentation.

Auch wenn die begleitende Kontrolle zu mehr Kooperation und Zeitnähe führe, bedeute dies nicht, dass Behörde und Unternehmen stets eine übereinstimmende Meinung bildeten. Es bleibe weiter dabei, dass die Beteiligten bei einer Betriebsprüfung widersprüchliche Interessen verfolgten. Deshalb bedeute Kooperation nicht zwangsläufig Konsens. Das Bedürfnis nach Konfrontation werde weiterhin bestehen, sonst werde es in diesem Bereich keine Rechtsentwicklung mehr geben. Es sei auch möglich, sich in einem kooperativen Verhältnis einvernehmlich zu streiten. Fragen, die grundsätzlicher Natur seien und nicht anderweitig geklärt werden könnten, sollten den Finanzgerichten vorgetragen werden. In diesem Zusammenhang müsse der Gedanke des „*kooperativen Streitens*“ auch in der Finanzgerichtsordnung eine Rolle spielen, um grundsätzliche Rechtsfragen weiterhin vor den Gerichten klären zu können. Es stelle sich die Frage, wie wettbewerbsfähig die Finanzgerichte seien, vor allem in Hinblick auf die Verfahrensdauer sowie die den Gerichten zur Verfügung stehenden Instrumente, schnell zu reagieren.

## **B. Diskussion**

Aus dem Kreis der Veranstaltungs-Zuschauer wurden an *Dr. Eisgruber* die Fragen gerichtet, bei welchem der diskutierten ausländischen Modelle Prüfer eingespart werden konnten, und wie in Deutschland für den Fall, dass ein solches Modell die personellen Ressourcen nicht schone, vor dem Hintergrund des demografischen Wandels mit dem Problem der Umsetzung einer zeitnahen Betriebsprüfung umgegangen werde. Eine weitere Frage lautete, inwieweit eine zu starke Fokussierung und eine falsche Anreizwirkung der Prüfer auf steuerliche Mehrergebnisse der Richtigkeit der Veranlagung, einer Kooperation und einer schnellen Beendigung der Prüfungen entgegenstehe.

Nach *Prof. Seer* sei die deutsche Finanzverwaltung in der Beurteilung von Prüfern sehr mehrergebnisorientiert, bis hin zum Abschluss von Zielvereinbarungen über Mehrergebnisse. Dies sei mit dem Neutralitätsprinzip der Betriebsprüfung schwer vereinbar. Fraglich sei, ob diesbezüglich nicht ein Kulturwandel stattfinden müsse.

Zudem überzeuge ihn das Argument von *Dr. Eisgruber* nicht, dass Deutschland im Vergleich zu Österreich aufgrund seiner Größe kein mit der begleitenden Kontrolle vergleichbares Modell einführen könne. Schließlich habe Deutschland auch mehr Betriebsprüfer. Auf die Frage von *Prof. Seer* nach der Anzahl Betriebsprüfer gab *Dr. Eisgruber* an, dass Deutschland über 13.000 bis 14.000 Prüfern verfüge, *Prof. Mayr* benannte für Österreich eine Zahl von 1300 bis 1400 Prüfern. Ab Januar 2021 werde es in Österreich neben dem Finanzamt Österreich ein separates Finanzamt für Großbetriebe geben. Dies werde die begleitende Kontrolle etwas vereinfachen. In Österreich habe man durch die Einführung des Modells keine Ressourcen schonen können. Stattdessen habe man die vorhandenen Ressourcen aber anders einsetzen können. Vor allem die Phase vor Beginn der begleitenden Kontrolle erfordere einen hohen Ressourcenaufwand, denn bei teilnehmenden Unternehmen müssten vor Beginn der begleitenden Kontrolle die Betriebsprüfungen

der vorherigen Jahre abgeschlossen werden. Sowohl die Zahl der teilnehmenden Unternehmen als auch die Prüferzahl sei aber überschaubar.

*Dr. Eisgruber* statuierte, dass alle vergleichbaren Modelle grundsätzlich ressourcenaufwändiger seien als die bisherigen Methoden. In den USA habe es ungefähr 160% Mehraufwand gegeben, das Verfahren sei dort inzwischen gestoppt worden. Es sei anzunehmen, dass der permanente Austausch dazu führe, Probleme schneller lösen zu können. Dabei werde jedoch unterschätzt, wie viele Einzelfragen geklärt werden müssten. Gerade bei Modellen wie der begleitenden Kontrolle neigten Unternehmen eher dazu, mehr Fragen und Probleme anzusprechen, so dass das Prüfungsvolumen sogar zunehme. Die Umsetzung eines solchen Systems sei in Deutschland daher nicht denkbar.

Was die Bewertung des Betriebsprüfers angehe, gebe es zwei signifikante Größen. Dies seien zum einen die Anzahl der geprüften Fälle und zum anderen das von ihm erzielte Mehrergebnis. Zielvereinbarungen über Mehrergebnisse abzuschließen sei nicht sinnvoll, da die Höhe des Mehrergebnisses nicht vorhersehbar sei. Wäre die Betriebsprüfung jedoch tatsächlich derart auf die Erzielung von Mehrergebnissen fokussiert, gäbe es mehr Fälle dieser Art, die von den Finanzgerichten entschieden werden müssten. In diesem Zusammenhang kämen jedoch wenige Fälle vor Gericht, da der Großteil zuvor erledigt werde. Die Fokussierung auf das Mehrergebnis habe keine relevante Auswirkung auf die Zeitnähe der Betriebsprüfung. Der Prüfer solle sich auf die Fragen konzentrieren, die steuerliche Auswirkungen haben, auch wenn es als Fokussierung auf eine Mehrergebniserzielung gesehen werde. Es sei wichtig, dass bei Streitigkeiten über unterschiedliche Rechtsauffassungen das letzte Wort bei den Gerichten verbleibe. Die deutsche Betriebsprüfung funktioniere im internationalen Vergleich gut.

*Prof. Seer* führte aus, dass das wesentliche Element des Tax Compliance Framework das Steuerkontrollsystem sei. Die Etablierung eines solchen Systems sei zum Beispiel auch in Österreich zwingende Voraussetzung, um an der begleitenden Kontrolle teilnehmen zu können. Zudem sei ein Wirksamkeitstest eines Wirtschaftsprüfers erforderlich. Er fragte *Prof. Mayr*, ob die österreichische Finanzverwaltung die von den Unternehmen eingeführten Kontrollsysteme auf ihre Wirksamkeit hin überprüfe und inwieweit das Kontrollsystem relevant für das Schaffen von Vertrauen zwischen den Beteiligten sei.

*Prof. Mayr* berichtete, dass die größte Herausforderung der begleitenden Kontrolle das Steuerkontrollsystem sei. Das Kontrollsystem müsse einerseits den Anforderungen der vom Finanzministerium erlassenen technischen Verordnung genügen und andererseits eine sehr genaue Systemprüfung bestehen. Erst nach einer strengen Systemprüfung könne mit der begleitenden Kontrolle eines Teilnehmers begonnen werden. Dabei handle es sich insgesamt um eine äußerst anspruchsvolle Eingangshürde. Das Steuerkontrollsystem sei die Basis für das entgegengebrachte Vertrauen der Steuerbehörden.

*Prof. Seer* fragte, ob eine derartige Systemprüfung durch deutsche Betriebsprüfer nicht eine taugliche Basis dafür sein könne, um einen Prüfungsfall als einen Low Risk-Fall einzustufen und auf eine weitergehende intensivere Prüfung zu verzichten.

Nach *Dr. Eisgruber* müsse die Prüfung schneller ablaufen, wenn die Steuerbehörde dem von dem Unternehmen installierten Kontrollsystem vertraue. Wenn das Kontrollsystem einen Teil der Prüfung durchführe, sei für den Prüfer die Konzentration auf grundsätzliche Fragen möglich. Die Einführung eines Steuerkontrollsystems dürfe für das Unternehmen jedenfalls nicht folgenlos bleiben.

Was die gleichmäßige Verantwortungsverteilung bei der Prüfung betreffe, die *Dr. Peters* angesprochen habe, komme es bei der Bestimmung des Umfangs der Mitwirkungspflichten der Unternehmen im Sinne des § 90 AO auf die Umstände des Einzelfalls an. Einen kleinen Betrieb träfen andere Mitwirkungspflichten als einen großen Konzern.

*Dr. Peters* erklärte, dass die Dokumentationspflichten der Steuerpflichtigen wie eine Beweislastumkehr angewendet würden - sofern Informationen fehlten, sei die Buchführung fehlerhaft. Das betreffe vor allem mittelständische Unternehmen, die versuchten, Compliance-Grundsätze zu befolgen und sich in diesem Zusammenhang die Frage stellten, wie sie dies erreichen könnten. Derzeit gebe es eine Vielzahl von Aufzeichnungspflichten ohne nähere inhaltliche Vorgaben. Wenn nicht bekannt sei, wie die Systeme inhaltlich ausgestaltet seien, falle es schwer, dem Steuerpflichtigen das notwendige Vertrauen entgegenzubringen. Mehr noch, es knüpften weitreichende Folgen an eine Verletzung der Dokumentationspflicht an.

*Prof. Seer* hielt fest, dass die Befürchtung bestehe, Prüfer diskreditierten die Tax Compliance Management-Systeme absichtlich, um einen Grund für fehlendes Vertrauen an der Hand zu haben. Erwägenswert sei hier, eine Rechtsvermutung des positiven Vertrauens im Sinne des § 158 AO einzuführen.

*Prof. Risse* führte aus, dass auf eine weitere Prüfung der vom Kontrollsystem kontrollierten Prozesse verzichtet und die Prüfung stattdessen in anderen Bereichen fortgesetzt werden könne, sofern das Kontrollsystem dem Prüfungsstandard genüge. Wenn ein steuerpflichtiger Prozess vollständig dokumentiert sei und dies auch elektronisch nachgewiesen werden könne, sei der Steuerpflichtige seiner Dokumentationspflicht nachgekommen; eine erneute Überprüfung des Prozesses sei nicht mehr erforderlich. Wir befänden uns derzeit nicht in einer Phase der Ablauforganisation, wo man die abgelaufenen Vorgänge im Nachhinein überprüfe. Stattdessen gebe es eine Prozessorganisation; sofern der Prozess ordnungsgemäß abgelaufen sei und dies nachgewiesen werden könne, sei weder eine weitere Prüfung noch eine Beweislastumkehr erforderlich, da die Dokumentation automatisch erfolgt sei. Dieses Problem werde in den nächsten Jahren eine wichtige Rolle spielen.

Nach *Prof. Schwab* vertrete die Steuerberaterkammer die Ansicht, dass die Tax Compliance Management-Systeme in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße definiert werden müssten. Dies sei in Österreich pragmatisch gelöst worden, indem die Systeme von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern zertifiziert und akkreditiert worden seien. Dieses Vorgehen könne auch in Deutschland umgesetzt werden. Um den Anreiz zur Implementierung eines solchen Kontrollsystems zu schaffen, müssten daraus spürbare Vorteile für die Unternehmen folgen. In der derzeitigen Form sei es schwierig, die Unternehmen zur Implementierung eines solchen Systems zu bewegen. Je digitaler die Buchführung werde, desto mehr qualifizierte Mitarbeiter benötige es, um die Abläufe und Systeme überprüfen zu können. Die Bundessteuerberaterkammer habe auf diesen Umstand

reagiert und eigenes dafür zwei neue Ausbildungsberufe eingeführt. In diesem Zusammenhang sei auch die verbindliche Zusage im Anschluss an die Betriebsprüfung gemäß § 204 AO zu erwähnen. Es könne beispielsweise gesetzlich verankert werden, dass auch der Steuerpflichtige bei der Darstellung des geprüften Sachverhaltes mitwirken könne. Der Gesetzgeber müsse aktiv werden und die Rahmenbedingungen der Betriebsprüfung entsprechend anpassen.

Ein Online-Teilnehmer stellte die Frage, ob es nicht notwendig sei, die Begriffe internes Kontrollsystem Steuern und Tax Compliance sauber zu definieren und entsprechend zu verwenden. Nach *Prof. Seer* sei dies jedoch nicht so einfach, da es sich dabei nicht um immer gleiche Begriffe im Sinne einer klassischen juristischen Definition handle. Die Anforderungen an ein solches System und somit auch an die Definition müssten im Lichte des IDW-Standards für jedes Unternehmen individualisiert und angepasst werden.

Nach *Prof. Risse* befasse sich der Prüfungsstandard 980 IDW mit Corporate Compliance, welches seine Grundlage in § 91 Absatz 2 und § 161 Aktiengesetz (AktG) habe. Mit diesen Normen solle das Compliance-Verhalten in den gelisteten Konzernen geregelt werden. Dieser Corporate Compliance-Prüfungsstandard sei dann auf Tax Compliance übertragen worden, da der IDW-Prüfungsstandard dem Tax Compliance Framework der OECD ähnele. Da es sich bei Corporate Compliance um eine freiwillige Rechtsbefolgung handle, könne man die Implementierung eines solchen Systems nicht als für jedes Unternehmen verpflichtend erklären, da das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigem bereits in der Abgabenordnung definiert sei. Unabhängig von einer konkreten Definition sei der Sinn und Zweck von Compliance, dass die Unternehmensprozesse und Kontrollmechanismen den vorgegebenen Anforderungen genügten und Compliance von den Unternehmen gelebt werde. Im Zusammenhang mit der Verletzung von Compliance-Vorschriften gebe es immer wieder die Forderung nach der Einführung einer Verbandsstrafbarkeit, während man sich im Bereich Tax Compliance nicht um Reformen bemühe.

Ein weiterer Online-Teilnehmer fragte, welche Handlungsalternativen einem Mandaten blieben, wenn die vorgelagerte Prüfung im nicht in einen einvernehmlichen Konsens resultiere. Nach *Prof. Seer* sei punktueller Streit in einem grundsätzlich kooperativen Steuerverhältnis normal und bedeute nicht das Ende der Kooperation. Auch nach Einführung einer begleitenden Kontrolle werde es Streitpunkte geben, deren Klärung den Finanzgerichten obliege. *Frau Dr. Peters* bestätigte diese Ansicht.

Nach *Dr. Eisgruber* seien im Rahmen einer solchen Kooperation konkrete Rechtsfragen zu isolieren und diese getrennt bei Gericht vortragen. Wichtig sei das Bemühen darum, Streitigkeiten außerhalb der eigentlichen Prüfung zu halten. Für ihn sei in der Diskussion deutlich geworden, dass die Vorteile von Compliance für den Steuerpflichtigen noch nicht hinreichend transparent seien. Daran müsse unbedingt weiter gearbeitet werden.

*Prof. Seer* ergänzte, dass auch die verbindliche Zusage in zweierlei Hinsicht angepasst werden solle. Einerseits solle auch der Steuerpflichtige von diesem Instrument Gebrauch machen können, andererseits solle die Zusage für beide Seiten verbindlich werden. *Dr. Eisgruber* bestätigte hierzu, dass eine Anpassung des § 204 AO bereits im Rahmen der Arbeitsgruppe diskutiert werde.

**C. 76. Berliner Steuergespräch**

*Prof. Seer* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 76. Berliner Steuergespräch zum Thema „*Die Besteuerung der Digitalwirtschaft – Neuordnung der Zuweisung von Besteuerungsrechten*“, das am 26. Oktober 2020 stattfinden wird ([www.berlinersteuergespraech.de](http://www.berlinersteuergespraech.de)).