

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 23. März 2012*

Armin Gasper,
Christian Schützler

Doktoranden des „Bochumer Nachwuchsforscherkollegs intradisziplinäre Rechtswissenschaft“ (BoNiR)

**„Tax Compliance im Spannungsverhältnis zwischen
Unternehmen und Finanzbehörden“**

*Dipl.-Juristin, Dipl.-Finanzwirtin Diana Klesen, Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einleitung	2
1. Gasper – „Tax Compliance aus unternehmensrechtlicher Sicht“	3
1.1 Kapitel 1 – Grundlagen	3
1.1.1 Begriffsbestimmungen	3
1.1.2 Ziele von Tax Compliance	4
1.1.3 Bestandteile von Tax Compliance	4
1.1.4 Implementierung von Tax Compliance in das Unternehmen	5
1.2 Kapitel 2 – Phänomenologische Darstellung von Steuerrisiken	5
1.2.1 Referenzbeispiel - Verrechnungspreise.....	5
1.2.2 Referenzbeispiel - Ausweitung des Betriebstättenbegriffs	6
1.2.3 Referenzbeispiel - Lohnsteuerhaftung	6
1.2.4 Referenzbeispiel - Schmiergeldzahlungen im Lichte des § 4 V 1 Nr. 10 EStG	6
1.2.5 Zwischenfazit	7
1.3 Kapitel 3 – Pflicht zur Beherrschung der steuerlichen Risiken	7
1.3.1 §§ 93 II, 76 AktG	7
1.3.2 § 130 OWiG	7
1.3.3 § 69 AO	7
1.3.4 Zwischenfazit	8
1.4 Kapitel 4 - Mindestanforderungen - Best Practice für Tax Compliance.....	8
1.5 Diskussion	8
2. Schützler - „Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zur Finanzverwaltung“	9
2.1 Tax Compliance aus Unternehmenssicht	9
2.2 Tax Compliance aus Vollzugsperspektive	10
2.2.1 Säule I: Kooperative Ausrichtung der Finanzverwaltung	10
2.2.2 Säule II: Prüfung und Sanktionen entsprechend der „Non-Compliance“	10
2.3 Mögliche Übereinstimmungen zwischen beiden Tax Compliance-Perspektiven?	11
2.4 Mögliche Auswirkungen von Übereinstimmungen zwischen beiden Tax Compliance-Perspektiven auf das Besteuerungsverfahren?	11
2.5 Diskussion	13

Einleitung

Herr Prof. Seer eröffnet die Veranstaltung mit der Vorstellung der beiden Referenden: *Herr Gasper* und *Herr Schützler* stellen zum Thema Tax Compliance im Spannungsverhältnis Unternehmen und Staat ihre Promotionsprojekte vor. Sie promovieren als Stipendiaten des „Bochumer Nachwuchsforscherkollegs *intradisziplinäre Rechtswissenschaft*“ (BoNiR)¹. Dabei betreuen neben den Professoren, wie *Herr Prof. Seer*, auch besondere Mentoren² aus der Rechtspraxis die Doktoranden. Ein erheblicher Erkenntnisgewinn auf Seiten der Nachwuchsforscher und Mentoren konnte bisher bei Diskussionen mit den Praktikern im Rahmen regelmäßiger Workshops gewonnen werden.

¹ Mit freundlicher Unterstützung der „Stiftung Mercator“, s.a. www.ruhr-uni-bochum.de/burgi/bonir/.

² „Dazu gehören Vertreter großer Wirtschaftsunternehmen wie E.ON, Henkel, HOCHTIEF und ThyssenKrupp sowie Rechtsanwälte und Steuerberater von AULINGER Rechtsanwälte, Freshfields Bruckhaus Deringer, Hengeler Mueller, Linklaters und RINKE Treuhand (u.a)“, *Ricken*, CCZ Aktuell, Heft 3/2011, V.

1. Gasper – „Tax Compliance aus unternehmensrechtlicher Sicht“

Einleitend gibt *Herr Gasper* einen Überblick über sein Promotionsthema „Tax Compliance aus unternehmensrechtlicher Sicht“, das in der Schnittstelle zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht angesiedelt sei. Im ersten Kapitel, das sich mit den Grundlagen beschäftige, werde u.a. eine Bestimmung der Begriffe „Compliance“ und „Tax Compliance“ vorgenommen. Kapitel 2 befasse sich mit der phänomenologischen Darstellung von Steuerrisiken, die sich aus dem Kontakt mit Praktikern als relevant herausgestellt haben. Dabei handele es sich jedoch nur um Referenzbeispiele, nicht um eine umfassende Darstellung. In Kapitel 3 werde der Bezug zum Gesellschaftsrecht untersucht und die Frage erörtert, inwieweit sich eine Pflicht zur Beherrschung steuerlicher Risiken und zur Schaffung von Tax Compliance-Strukturen aus den Vorschriften des AktG, OWiG und der AO ggf. ableiten lasse. Das Kapitel 4 befasse sich mit den Mindestanforderungen im Sinne eines „Best Practice“ für Tax Compliance.

1.1 Kapitel 1 – Grundlagen

1.1.1 Begriffsbestimmungen

Der Begriff „Compliance“ tauche zwar z.B. in § 33 Wertpapierhandelsgesetz auf, wonach eine „dauerhafte und wirksame Compliance-Funktion einzurichten“ sei und demnach organisatorische Anforderungen stelle. Der Compliance-Begriff werde jedoch dort nicht legaldefiniert. Auch der Deutsche Corporate Governance Kodex verwende den Ausdruck Compliance. Danach habe der Vorstand durch Schaffung von Organisationsstrukturen „für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der unternehmensinternen Richtlinien zu sorgen und (wirke) auf deren Beachtung durch die Konzernunternehmen hin“. Allerdings gibt *Herr Gasper* zu bedenken, dass der Deutsche Corporate Governance Kodex kein formelles Gesetz sei. Aus Sicht der Rechtswissenschaft gehe es bei Compliance darum, die Einhaltung von Recht systematisch-präventiv abzusichern.

Der Begriff Corporate-Compliance sei allerdings auf die Einhaltung der für das Unternehmen relevanten Normen einzuschränken. Insbesondere erhalte die Frage nach der Einrichtung von Compliance-Strukturen vor dem Hintergrund eine betriebswirtschaftliche Dimension, dass nämlich durch Non-Compliance erhebliche Kosten entstehen könnten.

Der Begriff Tax Compliance sei differenziert zu bestimmen. Bezogen auf Corporate-Compliance aus Unternehmenssicht bedeute er die Einhaltung der steuerrechtlichen Normen durch das Unternehmen. Aus Sicht der Finanzverwaltung bedeute Tax Compliance jedoch vielmehr Steuervollzug unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen. Kritisch hinterfragt *Herr Gasper*, ob Tax Compliance ein einheitlicher Rechtsbegriff sein könne. Problematisch sei dabei das unterschiedliche Verständnis des Begriffs seitens Unternehmen und Finanzverwaltung. Es handele sich eher um ein Phänomen, eine Aufgabe bzw. eine Art Selbstverpflichtung des Unternehmens.

1.1.2 Ziele von Tax Compliance

Herr Gasper nennt als Ziele von Tax Compliance die Aufdeckung steuerlicher Risiken, um diese dann einzudämmen und zu beherrschen, die Einhaltung der Steuergesetze und Erfüllung steuergesetzlicher Pflichten, um dadurch etwaige Haftung zu vermeiden (etwa Lohsteuerhaftung gem. § 42d EStG - Unternehmen als Steuerentrichtungspflichtiger, § 69 AO - Haftung der Organe) sowie Vermeidung einer Strafbarkeit gem. §§ 370, 378 AO.

1.1.3 Bestandteile von Tax Compliance

- Tax Compliance-System

Ein Tax Compliance-System könne im Unternehmen eingerichtet werden, wobei dieses von Unternehmen zu Unternehmen verschieden sei. Dabei werde in einem ersten Schritt, dem sog. Tax Compliance-Commitment, ein Bekenntnis abgegeben, die Vorschriften einhalten zu wollen. Sodann erfolge eine Risikoidentifikation, ähnlich einer Due-Diligence-Prüfung, anschließend die Organisation der Tax Compliance in zwei Schritten:

- Aufarbeitung retrospektiver Sachverhalte,
wenn diese bei der vorherigen Risikoidentifikation aufgefallen seien. Dann sei die Abgabe einer berichtigenden Erklärung gem. § 153 AO nötig, da sonst Strafbarkeit durch Unterlassen drohe.
- Präventionsmaßnahmen,
wobei die Mitarbeiter im Unternehmen anzuleiten seien, wie Non-Compliance vermieden werden könne und dass eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung erfolgen solle.

Des Weiteren führt *Herr Gasper* an, dass Kontrollmechanismen geschaffen werden müssten, um die wirksame Umsetzung der Tax Compliance zu kontrollieren. Zudem empfehle er eine Dokumentation der Schritte zwecks Haftungsvermeidung.

- Steuerplanung

Herr Gasper gibt zu bedenken, dass sich die unterschiedlichen Interessenlagen von Unternehmen, mit dem Ziel Steuern zu sparen einerseits und des Fiskus, mit dem Ziel Steuern zu erheben andererseits, gegenüberstünden. Planungssicherheit durch Vermeidung lang andauernder und kostenintensiver Auseinandersetzungen könne dies relativieren. Zielgrößen der legalen Steuerplanung seien die relative Steuerbarwertminimierung und die Konzernsteuerquote („ETR“). Die Vereinbarkeit von Steuerplanung und Tax Compliance ergebe sich für den legalen Bereich, bei dem der Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts gem. § 42 AO die Grenze markiere. Andererseits verpflichte der strafrechtliche Untreuetatbestand gem. § 266 StGB den Vorstand zur Steueroptimierung und –planung.

- Steuerstreit

Herr Gasper betont, dass Tax Compliance keinen „blinden Gehorsam“ des Steuerpflichtigen verlange und ein Rechtsstreit zwischen Finanzbehörde und Unternehmen daher keinesfalls durch Tax Compliance ausgeschlossen sei.

- Abgrenzung zum Tax Risk Management

Anders als Tax Compliance beinhalte Tax Risk Management keine Wertentscheidung und sei, so *Herr Gasper*, abweichend vom Tax Compliance-Begriff zu verstehen. Allerdings könne ein Tax Risk Management zur Risikoidentifizierung im Rahmen der Tax Compliance beitragen.

Auf Nachfrage von *Herrn Prof. Seer*, ob Tax Compliance statt als Rechtsbegriff als Beschreibung eines Verhaltens oder eines Systems zu verstehen sei, schließt *Herr Gasper* sich letzterem an. Allerdings sehe er kein verbindliches Tax Compliance-System, sondern ein je nach Unternehmen verschiedenes.

1.1.4 Implementierung von Tax Compliance in das Unternehmen

Herr Gasper erläutert das Verhältnis von Tax Compliance zu Risikomanagement, Internem Kontrollsystem (IKS) und Interner Revision, welche der Überwachung dienen würden. Dabei sei das IKS ein Sammelbegriff für Überwachungssysteme, inkl. Tax Compliance. Einige Stimmen in der Literatur würden den Begriff Interne Revision mit Tax Compliance gleichsetzen. Dieser Ansicht folgt *Herr Gasper* nicht.

Im Folgenden widmet sich *Herr Gasper* der Frage, wessen Aufgabe die Herstellung von Tax Compliance im Unternehmen sei. Die Steuerabteilung verfüge zwar über die größte Fachkompetenz. Allerdings dürfe die Herstellung des Tax Compliance-Systems nicht auf diese Abteilung beschränkt werden. Eine Delegation könne auf relevante Bereiche des Unternehmens, wo steuerlich relevante Sachverhalte verwirklicht werden, erfolgen. Auch das Rechnungswesen sei wegen der Einhaltung möglicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten betroffen. *Herr Gasper* hält die Compliance-Abteilung nicht allein für die Implementierung von Tax Compliance für verantwortlich, da insbesondere die Steuerabteilung sachnäher sei. Als Beispiel für eine notwendige Kooperation der Compliance- mit der Steuerabteilung führt er die Schmiergeldzahlungen auf, die neben der möglichen Strafbarkeit auch eine steuerliche Nichtabziehbarkeit zur Folge hätten.

1.2 Kapitel 2 – Phänomenologische Darstellung von Steuerrisiken

1.2.1 Referenzbeispiel - Verrechnungspreise

Zunächst erläutert *Herr Gasper*, dass zwischen konzernangehörigen Unternehmen ein fehlender Interessengegensatz zur steuergünstigsten Preisbestimmung bei Leistungsaustausch führen kön-

ne. Die Finanzverwaltung versuche mit Hilfe des Fremdvergleichs den angemessenen Preis zu bestimmen. Dabei sei jedoch nur die Bestimmung einer Bandbreite von Preisen möglich, was ein Risiko in sich berge. Es drohe bei den Verrechnungspreisen eine Korrektur der Einkünfte. Zudem würden sich Mitwirkungspflichten ergeben, insb. Dokumentationsanforderungen. Bei Auslandssachverhalten seien §§ 90 II, III AO und die GAufzV von Bedeutung, da die Finanzverwaltung auf die Mitwirkung der Unternehmer angewiesen sei. Als Folgen mangelnder Mitwirkung könnten dem Unternehmen drohen:

- Schätzung gem. § 162 II, III AO, wobei die Bandbreite von Preisen zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgereizt werden könne,
- Zuschläge/“Penalties“, § 162 IV AO,
- Zinsen, § 233a AO,
- Strafbarkeit nach §§ 370, 378 AO,

Als Spezialfall der Verrechnungspreisproblematik nennt *Herr Gasper* die Funktionsverlagerung. Preisanpassungsklauseln (§§ 1 III 11, 12 AStG) würden ein hohes Risiko darstellen, da in bestimmten Konstellationen eine Anpassung des Verrechnungspreises innerhalb eines Zeitraumes von zehn Jahren drohe, wenn die tatsächliche Gewinnentwicklung von der prognostizierten Gewinnentwicklung, die Grundlage des gebildeten Verrechnungspreises gewesen ist, abweiche. Es bestehe insoweit eine zeitnahe Dokumentationspflicht gem. § 90 III 3 AO.

1.2.2 Referenzbeispiel - Ausweitung des Betriebstättenbegriffs

Herr Gasper führt aus, dass sich bzgl. der Ausweitung des Betriebstättenbegriffs ein weiteres Risikogebiet eröffne. Die Definition in § 12 AO, Art. 5 I OECD-MA verlange eine feste Geschäftseinrichtung. Nunmehr habe der Betriebstättenbegriff jedoch in Art. 5 III b) UN-MA und Art. 5 I OECD-MA eine Ausweitung auf Dienstleistungsbetriebstätten erfahren. Beispielsweise werde vom Dienstleistungsbetriebstättenbegriff auch ein Anstreicher an einer festen Geschäftseinrichtung erfasst. Die Unsicherheit, wann eine Betriebstätte vorliege, habe die Gewinnabgrenzung zwischen Betriebstätte und Stammhaus erschwert und Doppelbesteuerung drohe.

1.2.3 Referenzbeispiel - Lohnsteuerhaftung

Das Risikofeld der Lohnsteuerhaftung erfahre insb. durch den multiplikativen Effekt bei hoher Anzahl von Arbeitnehmern einen besonderen Stellenwert. Beispielhaft zählt *Herr Gasper* Risikobereiche bei der Bestimmung der einzuhaltenden und abzuführenden Lohnsteuer auf: Firmenwagen, Geschenke, Reisekosten, Betriebsveranstaltungen, Stock-Options.

1.2.4 Referenzbeispiel - Schmiergeldzahlungen im Lichte des § 4 V 1 Nr. 10 EStG

Zu beachten sei insb. die steuerliche Nichtabziehbarkeit von Zuwendungen wie Schmiergeld und Bestechungsgeldern. Auch sehe § 4 V 1 Nr. 10 S. 3 EStG die Weiterleitung des aufgedeckten Schmiergeldzahlungssachverhaltes an die Staatsanwaltschaft vor. Gem. §§ 299 II, III, 333,

334 StGB bestehe zudem ein Strafbarkeitsrisiko. Problematisch seien die Grenzwerte für die Strafbarkeit.

1.2.5 Zwischenfazit

Herr Gasper resümiert, dass Steuerrisiken insb. in der Nachforderung von Steuern, Zinszahlungen, Zuschlägen, drohender Doppelbesteuerung und Strafbarkeit lägen. Im Hinblick auf Betriebsprüfungen sei insb. die zeitliche Verzögerung zwischen Prüfungszeitraum und Zeitpunkt der Prüfung zu beachten. Oft stehe erst Jahre nach der Steuerentstehung fest, welche Nachforderung geschuldet werde. Dieses Risiko werde durch die Verzinsung noch verstärkt.

1.3 Kapitel 3 – Pflicht zur Beherrschung der steuerlichen Risiken

Herr Gasper zeigt unterschiedliche Haftungskonstellationen auf. Gem. § 42d EStG hafte das Unternehmen, während § 93 II AktG, § 130 OWiG und § 69 AO eine Haftung der Organe vorsehe. Zu beachten sei auch der Rückkopplungseffekt: Gem. §§ 169 II 2, 370, 378 AO ergebe sich bei Steuerhinterziehung (10 Jahre) und leichtfertiger Steuerverkürzung (5 Jahre) eine verlängerte Festsetzungsverjährung.

1.3.1 §§ 93 II, 76 AktG

§ 93 AktG statuiert den Maßstab der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters. Tax Compliance liege dabei im Ermessen des Vorstands (Risikoanalyse, Prüfung von Compliance). Gegebenenfalls sei das Ergreifen organisatorischer Maßnahmen geboten. Auch könne bei Missachtung ein Schadensersatzanspruch der Gesellschaft bestehen.

1.3.2 § 130 OWiG

Ordnungswidrig sei gem. § 130 OWiG das fahrlässige Unterlassen von Aufsichtsmaßnahmen. Organisatorische Maßnahmen stünden im Ermessen des Betriebsinhabers bzw. Vorstandes (§ 9 OWiG). Auch hieraus will *Herr Gasper* keine Pflicht zur Tax Compliance ableiten. Die Zielrichtung sei anders als bei § 93 AktG.

1.3.3 § 69 AO

§ 69 AO setze eine grob fahrlässige oder vorsätzliche Verletzung steuerlicher Pflichten voraus. Bei Delegation erfolge eine gewisse Objektivierung des subjektiven Verschuldensmaßstabs. Erfolge die Delegation infolge eigenen Unvermögens, so sei eine Aufsicht erforderlich. Die konkrete Ausgestaltung stehe jedoch im Ermessen des gesetzlichen Vertreters. Feste Mindestanforderungen gebe es nicht. Ziel des § 69 AO sei die Absicherung des staatlichen Steueranspruchs über die Haftung. Die Zielrichtung des § 69 AO weiche damit ebenfalls von der des § 93 AktG ab.

1.3.4 Zwischenfazit

Trotz unterschiedlicher Zielrichtungen und Rechtsfolgen der §§ 93 AktG, 130 OWiG, 69 AO bestehe im Erfordernis des Organisationsverschuldens eine Gemeinsamkeit. Eine Tax Compliance-Struktur kann zur Vermeidung des Organisationsverschuldens beitragen. Eine Ausgestaltung der Organisation aus § 69 AO im Lichte der Grundsätze zu §§ 93, 76 AktG, 130 OWiG sei möglich. Bei Verletzung steuerlicher Pflichten hält *Herr Gasper* den Maßstab aus § 93 AktG, § 130 OWiG für präjudiziell für § 69 AO.

Herr Prof. Seer fragt, ob der Vorstand großer Unternehmen zur Einführung von Tax Compliance-Strukturen ggf. mittelbar über §§ 370, 378, 69 AO, 93 AktG verpflichtet sei oder ob bei fehlender Pflicht die Einführung eines solchen nicht auch riskant sein könne, wenn dieses schlecht implementiert werde. *Herr Gasper* will aus § 93 AktG eine Pflicht zur Überprüfung ableiten, „ob“ Tax Compliance-Strukturen einzuführen seien, nicht bzgl. der konkreten Ausgestaltung. Auf die Frage von *Herrn Prof. Seer*, ob nicht § 69 AO einen Mindeststandard impliziere, antwortet *Herr Gasper*, dass er keine einheitlichen Mindeststandards vorgegeben sehe, sondern diese individuell unternehmensbezogen zu ermitteln seien. *Herr Prof. Seer* schlägt ein abgestuftes System der Typenklassen für Tax Compliance-Standards vor, was bei *Herrn Gasper* und Stimmen aus dem *Publikum* auf Zustimmung trifft.

1.4 Kapitel 4 - Mindestanforderungen - Best Practice für Tax Compliance

Herr Gasper gibt einen Ausblick auf dieses noch nicht abschließend bearbeitete Kapitel und die Frage, ob ggf. aus §§ 289 V, 315 II Nr. 5 HGB, BaFin: MaComp und MaRisk oder IDW PS 980 Mindeststandards für Tax Compliance abzuleiten seien.

1.5 Diskussion

Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass Tax Compliance-Strukturen insb. wegen möglicher Haftung und strafrechtlicher Verfolgung nicht im Interesse des Unternehmens, sondern des Vorstandes lägen. Es wird die Frage geäußert, ob dies vor dem Hintergrund der Kosten für Tax Compliance nicht zu Spannungsverhältnissen zwischen Gesellschaftern und Vorstand führen könne. Es sei zu überlegen, ob auch der Betriebsausgabenabzug auf Unternehmensebene zu verneinen und auf Ebene des Vorstands zu diskutieren sei. *Herr Gasper* beschwichtigt damit, dass die Pflichten auch das Unternehmen träfen. Aus dem *Publikum* wird gefragt, wie weit die Pflichten des Vorstandes gingen, ob insb. Straftaten gezielt zu erforschen und aufzudecken seien oder nur Strukturen zu schaffen seien, diese künftig zu verhindern. *Herr Gasper* hält dies für eine Frage des Commitments, also welchen Tax Compliance-Maßstab sich das Unternehmen selbst setze. Aus dem *Publikum* wird angemerkt, dass § 93 AktG einschränkungslos anordne, dass das Recht zu beachten sei und insofern kein Ermessen des Unternehmens bestehe. *Herr Dr. Weckerle* merkt an, dass auch in der Wirtschaftsprüfung eine sich im Fluss befindliche Tendenz zur abgestuften Prüfung/Skalierung nach Risiken zu erkennen sei, wobei nicht die Unterneh-

mensgröße alleiniger Maßstab, sondern eine Vielzahl von Kriterien maßgeblich sei. *Herr Wilkesmann* weist darauf hin, dass sich der Vortrag auf die Exekutivorgane konzentriert habe, aber auch der operative Unternehmensbereich in den Fokus der Tax Compliance gerückt werden solle. Im Sinne einer Verlaufskontrolle müsse frühzeitig zwecks Qualitätssicherung gehandelt werden. Problematisch sei dies beispielsweise, wenn steuerlich unqualifiziertes Personal im operativen Bereich Entscheidungen mit steuerlicher Relevanz treffe, etwa Vorgänge in SAP erfassen müsse, die umsatzsteuerlich relevant seien könnten. *Herr Prof. Seer* erwidert, dass durch die Exekutivorganverantwortung das geforderte angestoßen werde. Zur Tax Compliance gehöre auch die strukturelle Anleitung des operativen Bereichs, flankiert durch die Exekutivorganverantwortung beim Fehlschlag. Er befürwortet eine von *Herrn Dr. Weckerle* vorgeschlagene Skalierung. Den Vorschlag von *Herrn Dr. Anders*, an die Betriebsprüfungsgrößenklassen anzuknüpfen, lehnt *Herr Prof. Seer* ab, da er die Sachgerechtigkeit der umsatzorientierten Einteilung hinsichtlich der Risikoeinschätzung anzweifelt.

2. Schützler - „Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zur Finanzverwaltung“

Herr Schützler beginnt seinen Vortrag mit der Erkenntnis, dass Tax Compliance aus Perspektive des Unternehmen nicht vollkommen deckungsgleich mit der Perspektive der Finanzverwaltung und des Steuervollzugs sei, es aber grundlegende Übereinstimmungen gebe. Er wolle darlegen, welche Folgen dies für das Besteuerungsverfahren habe. Soweit beide Perspektiven gleichgerichtete Interessen verfolgen, gebe es eine „win-win“-Situation.

2.1 Tax Compliance aus Unternehmenssicht

Die Bedeutung von Tax Compliance aus Unternehmenssicht liege im normenkonformen Verhalten im Steuerbereich, insb. unter Einhaltung gesetzliche Mitwirkungspflichten (§§ 90 ff. AO) und ggf. freiwillig übernommener Pflichten sowie nicht erzwingbarer Mitwirkung, z.B. steuerliche Selbstauskunft, Verfahrensabsprachen, etc. Zudem sei sie in der Einrichtung einer entsprechenden Organisation im Unternehmen zu sehen. Sie sei jedoch nicht gleichzusetzen mit „willfähriger Pflichtenerfüllung“, weshalb die (gerichtliche) Durchsetzung der eigenen Rechtsposition nicht ausgeschlossen sei. Ziel von Tax Compliance sei aus Unternehmenssicht die steuerrechtliche Risikominimierung, z.B. das Risiko von Nachzahlungen (zzgl. Zinsen) nach Betriebsprüfung bei abweichender Beurteilung der Sach- u. Rechtslage durch die Finanzverwaltung. Die Risikominimierung sei wichtig für unternehmerische Planungssicherheit. Je länger der Prüfungszeitraum zurückliege, desto länger bestehe Unsicherheit. Auch das Risiko von Strafbarkeiten und Ordnungswidrigkeiten (§§ 369 ff. AO), Haftung (z.B. § 69 AO) und das Risiko von Reputationsschäden in Folge von Steuerrechtsverstößen gelte es zu minimieren. Das Ziel der Risikominimierung stehe im Spannungsverhältnis zum Ziel der Steuerminimierung. Es sei

oftmals ein schmaler Grat zwischen legaler und illegaler Steuerminimierung und die Gestaltungsfreudigkeit eine Frage der Risikogeneignetheit des Unternehmens.

2.2 Tax Compliance aus Vollzugsperspektive

Ziel sei die Steigerung der Verwaltungseffektivität und –effizienz durch Förderung eigenmotivierter Tax Compliance. Je besser die *eigenmotivierte* Erfüllung der Mitwirkungspflichten sei, desto weniger Vollzugsaufwand sei zur Erreichung der in § 85 AO genannten Ziele nötig und desto zielgerichteter könne der Einsatz der Verwaltungsressourcen erfolgen. Daher solle die *eigenmotivierte* Gesetzeseinhaltung und proaktive, nicht erzwingbare Mitwirkung gefördert werden. Als mögliche Vorbilder sog. Tax Compliance-Programme ausländischer Finanzverwaltungen nennt Herr Schützler: „Compliance Assurance Process“ (USA), „Compliance Program“ (Australien) und das „Horizontal Monitoring“ (Niederlande). Allen Programmen gemein sei die auf Förderung der Eigenmotivation gerichtete kooperative Ausrichtung („fair & transparent“), während Vollzugsmaßnahmen je nach Grad von Compliance abgestimmt seien und zum Teil von drastischen Sanktionen mit generalpräventivem Charakter flankiert würden.

Tax Compliance aus Vollzugsperspektive bestehe aus zwei Säulen:

- Kooperativer Steuervollzug/Service
- Risikoorientierte Kontrolle/Sanktionen bei Non-Compliance

2.2.1 Säule I: Kooperative Ausrichtung der Finanzverwaltung

Die kooperative Ausrichtung sei geprägt vom Bemühen um Transparenz und Vertrauen („Fair Play“) und dem Prinzip „Kooperation statt Konfrontation“. Anreiz zur eigenmotivierten Tax Compliance solle eine „kundenorientierte Ausrichtung“ mit Servicemaßnahmen zur Erleichterung der Mitwirkungspflichterfüllung, Beratung, Erteilung verbindlicher Auskünfte, Abschluss tatsächlicher Verständigungen zur Erlangung von Rechtssicherheit und Rechtsfrieden liefern. Dabei wäre eine einheitliche Praxis wünschenswert, auch die Durchführung zeitnaher Betriebsprüfungen, die nunmehr durch § 4a BpO ermöglicht werde, biete einen geeigneten Anreiz. Flankiert werde dies durch das in den vergangenen 10 Jahren ausgeweitete E-Government, das dem Bürokratieabbau diene.

2.2.2 Säule II: Prüfung und Sanktionen entsprechend der „Non-Compliance“

Sofern Steuerpflichtige nicht mitwirken und die Gesetze nicht einhalten würden, hätten sie entsprechende Nachteile zu erwarten. Steuerunehrlichkeit solle nicht belohnt werden. Es gelte das Prinzip „Zuckerbrot und Peitsche“, wobei eine Orientierung am Tax Compliance-Verhalten bzw. Tax Compliance-Risiko erfolge.

2.3 Mögliche Übereinstimmungen zwischen beiden Tax Compliance-Perspektiven?

Herr Schützler ist der Auffassung, dass die konsequente Anwendung der Tax Compliance-Vollzugsstrategie grundsätzlich im Interesse sowohl der Finanzverwaltung als auch der mitwirkender Unternehmen liege. Bezüglich der ressourcenschonenden Durchführung der Besteuerung durch reduzierte Administrations- und Personalkosten bei verbessertem Arbeitsklima („Kooperationskultur“) bestehe Interessenkonvergenz. Eigenmotivierte Tax Compliance entlaste die Vollzugsbehörden maßgeblich. Im Gegenzug sollten „compliant“ agierende Unternehmen auch entsprechend strukturell gefördert und entlastet werden („Win-Win“-Situation), ohne dass es hingegen materielle Steuervergünstigungen als „Mitwirkungsbelohnung“ geben könne. In beiderseitigem Interesse liege eine zeitnahe Prüfung, die möglichst frühzeitig für Sicherheit bzgl. des zu zahlenden Steuerbetrags Sorge. Dies bringe Planungssicherheit und verringere das Liquiditäts- bzw. Insolvenzrisiko.

2.4 Mögliche Auswirkungen von Übereinstimmungen zwischen beiden Tax Compliance-Perspektiven auf das Besteuerungsverfahren?

Herr Schützler fragt, inwieweit eine Tax Compliance-Vollzugsstrategie de lege lata bereits umgesetzt werden könne und wo rechtliche Grenzen bestünden. Anknüpfungspunkt für die Umsetzung sei das weite Verfahrensermessens (§§ 88, 193 ff. AO), allerdings in den Grenzen der Wahrung der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 GG, § 85 AO), unter Einhaltung des Verifikationsprinzips und unter Wahrung der Rechtsanwendungsgleichheit (Art. 3 GG, § 85 AO) als fundamentale Grundsätze. Dabei müsse die Ungleichbehandlung durch Gewährung von Verfahrenserleichterungen durch sachgerechte Kriterien gerechtfertigt werden.

Folge könnte zudem eine primär risikoorientierte Fallauswahl bei der Betriebsprüfung statt bisher nach Betriebsgrößenklassen sein, was in erheblichem Interesse des mitwirkenden Unternehmens liege. Dies sei im Rahmen der Ermessensentscheidung nach §§ 193, 194 AO möglich. Die bisherige Fokussierung auf Betriebsgröße und Höhe des Steuerausfalls (vgl. § 4 BpO) habe dazu geführt, dass der Prüfungsturnus 2010 zwischen 4,73 und 95,95 Jahren je nach Betriebsgröße divergiert habe. *Herr Schützler* halte hingegen die risikoorientierte Prüfungsbedürftigkeit für ein sachgerechtes Kriterium. Nur dann könnten die elementaren Grundsätze der Rechtsanwendungsgleichheit und Verhältnismäßigkeit eingehalten werden. Daraus resultiere im Einzelfall auch ein Gebot des Verzichts auf Anschlussprüfung bei geringem steuerlichem Risiko. Die risikoorientierte Fallauswahl bei der Betriebsprüfung setze sich in der Praxis vermehrt durch. Bisher gebe es jedoch noch keine normativen Vorgaben für ein Risikomanagementsystem (RMS), wie es § 88 III AO in einer noch zu entwerfenden Verordnung vorsehe. Der Entwurf der §§ 1-3 Steuer-Ermittlungs-VO vom 5.8.2011 sei nicht übernommen worden. Als Compliance-Faktoren gelte es zwischen objektivem Risiko und subjektivem Risiko (steuerliche Integrität des Steuerpflichtigen, Vorverhalten in der Vergangenheit) zu unterscheiden. Zudem sol-

le die Mitwirkung von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern als risikomindernder Faktor ins Gewicht fallen. Weiterer wesentlicher Faktor könne die E-Bilanz (§ 5b EStG) sein, die langfristig eine wertvolle Datenbasis für einen „Vorab-Check“ und die Einteilung in Risikoklassen liefere. *Herr Schützler* widmet sich im Folgenden der Möglichkeit zeitnaher Betriebsprüfungen, welche nunmehr in § 4a BpO einheitlich geregelt sei. Bei möglichst geringer Zeitspanne zwischen zu prüfendem Besteuerungszeitraum und Durchführung solle ein oder mehrere Besteuerungszeiträume geprüft werden. Bei begrenzten Verwaltungsressourcen müssten die Auswahlkriterien für die Durchführung einer zeitnahen Betriebsprüfung angemessen und transparent sein. Voraussetzungen seien insb. Kooperationsbereitschaft und „compliant“ orientiertes steuerliches Vorverhalten. Es bestehe jedoch die Gefahr der Übervorteilung der Unternehmen. Die Forderung nach einem Verzicht auf legale aber „aggressive“ Steuergestaltungen sei jedoch mangels rechtlicher Fundierung nicht durchsetzbar, da keine „Willfährigkeit“ geschuldet werde. Vielmehr dürfe eine von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung vertreten werden und Gerichte zur Klärung angerufen werden. Absprachen über Prozess- bzw. Verfahrensablauf seien sinnvoll und zulässig. Zudem seien primär risikoorientierte Prüfungsinhalte und –methoden mögliche Verfahrensfolgen. Wünschenswert sei eine Schwerpunktbildung, statt 100%-Doktrin und Fokus auf Quantität. Sinnvoll seien gemeinsame Compliance-Risikoanalysen im Vorfeld, kein „Versteckspielen“ bzgl. des Sachverhalts, stattdessen freiwillige Selbstauskunft. Zur faktischen Bindung komme ggf. eine schriftliche Fixierung, oder eine Verständigung mit rechtlicher Bindung in Betracht. Sinnvoll sei auch eine verstärkte Systemprüfung statt Prüfung einzelner Geschäftsvorfälle, etwa mithilfe einer Prüfung der internen Kontrollen bzgl. steuerlicher Rechnungslegung. Sodann könne die Prüfungsintensität am Ergebnis der Systemprüfung ausgerichtet werden.

Insgesamt hält *Herr Schützler* eine Orientierung an vorhandener, interner Kontroll- bzw. *Compliance*-Organisation für sinnvoll. Dies entspreche der Idee eines „Outsourcings“ und liefere Synergieeffekte. In Betracht komme eine Anknüpfung an vorhandene Prüfungsergebnisse, z.B. erfolgte (System-)Prüfung durch Wirtschaftsprüfung oder Revision. Diese seien in jedem Fall *als Erkenntnisgewinn* der Finanzverwaltung nutzbar. *Herr Schützler* sieht aber die Gefahr, dass bei *Übernahme* der Ergebnisse die Gesetzesbindung der Verwaltung umgangen werde. Die Anknüpfung an Wirtschaftsprüfungsberichte als Ersatz für eigene Ermittlungen sehe *Herr Schützler* de lege lata skeptisch. Die Richtigkeit des Ergebnisses müsse sichergestellt sein, ebenso die Sachkunde und Neutralität der Prüfer.

Eine gute Idee nennt *Herr Schützler* die in Zukunft denkbare „Tax Compliance-Zertifizierung“ nach dem Vorbild der Figur des „Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ im Zollrecht. Die Einführung einer Tax Compliance-Zertifizierung sei auf Ebene des Ermessens (als Verwaltungsanweisung) möglich, oder in Form eines neuen Gesetzes in der AO. Es würde vergleichbar sein mit einem Tax Compliance-Rating und insbesondere an das steuerliche Vorverhalten anknüpfen.

Der Vorteil läge in der Transparenz und Rechtssicherheit, so dass als Folge einer Zertifizierung eines Unternehmens ein Anspruch auf Prüfungserleichterungen bestehen könnte.

2.5 Diskussion

Herr Prof. Seer fragt nach, ob mögliches Kriterium bei der Prüfungsfallauswahl statt der Größenklasse das Verfügen über ein Tax Compliance-System wäre. Eine Stimme aus dem *Publikum* befürwortet dies und sieht dies als möglichen Grund dafür, den Fall vom Prüfungsplan abzusetzen. Jedoch solle klargestellt werden, dass Ziel der Finanzverwaltung die Festsetzung der gesetzlich zutreffenden, nicht der höchstmöglichen, Steuer sei. Daraufhin wird Kritik dagegen geäußert, dass Zielvereinbarungen in der Finanzverwaltung sich am Mehrergebnis orientieren würden. Aus dem *Publikum* wird erwidert, dass das Mehrergebnis das Risiko widerspiegeln solle und Kontrollmittel für die Prüfung sei, ob eine richtige Fallauswahl durchgeführt worden sei. *Herr Prof. Seer* sieht vor diesem Hintergrund die Gefahr, dass bei drohenden Minderergebnissen ein Anreiz zur Nichtprüfung bestehe. Auf die Frage aus dem *Publikum*, wie ein Steuerfallrisiko anders als durch Mehrergebnis abgebildet und ein risikobehafteter Fall besser gefunden werden könne, antwortet *Herr Prof. Seer*, dass er ein „Abweichungsergebnis“ zugunsten und zuungunsten, statt eines Mehrergebnisses für richtiger halte. Auch sieht er ein Problem in der bisher fehlenden bundeslandübergreifenden allgemeingültigen Handlungsanweisung.

Aus dem *Publikum* wird auf eine ggf. ungerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen steuerlich beratenen Steuerpflichtigen hingewiesen. Fristverlängerungen würden für einige Steuerberater gewährt, die bereits ein bestimmtes Kontingent an Fällen abgeschlossen hätten. *Herr Prof. Seer* sieht den Unterschied dieser Fälle gegenüber den Unternehmen mit Tax Compliance-Systemen darin, dass letztere ihr steuerliches Schicksal selbst in der Hand hätten, während steuerlich beratende andere Steuerpflichtige mittelbar Nachteile erfahren könnten, wenn ihr Steuerberater (also ein Dritter) nicht „compliant“ sei. Das Kontingentierungsverfahren halte er aber dem Grunde nach für berechtigt und willkürfrei. Er erklärt, dass es seiner Meinung nach auch bzgl. der nicht steuerlich beratenen Vergleichsgruppe, die keine Fristverlängerung erhalte, mit dem Gleichheitssatz vereinbar sei. *Herr Schützler* merkt an, dass sich bei Erstellung einer Steuervita für Steuerberater unter dem Blickwinkel der Berufsfreiheit nach Art. 12 I GG eine verfassungsrechtliche Dimension eröffne.

Aus dem *Publikum* wird das niederländische „horizontal monitoring“ begrüßt, bei dem ein Steuerberater Unternehmen benennt, für die er steuerliche Richtigkeit verspricht. Deutschland sei jedoch noch weit entfernt von einem solchen Verfahren. Zur gelungenen Umsetzung einer Tax Compliance-Strategie müsse das gesamte Unternehmen dahinter stehen. Auch *Herr Wilkesmann* hält das niederländische Modell für attraktiv, pragmatisch und es könne helfen, Doppelprüfungen zu vermeiden.

Aus dem *Publikum* wird zudem gefragt, ob im Rahmen einer Prüfungsanordnung bei fehlender Anerkennung des bestehenden Tax-Compliance-Systems ein Ermessens Fehlgebrauch vorliege und dies finanzgerichtlich überprüfbar sei. *Herr Schützler* hält einen Ermessens Fehlgebrauch für möglich, betont aber, dass zunächst das Ziel verfolgt werden müsse, überhaupt eine Ermessensauswahl anhand von Risikokriterien und Tax Compliance vorzunehmen. *Herr Prof. Seer* sieht ein Erfordernis, dass die Finanzverwaltung prüfen dürfe, ob das eingerichtete Tax Compliance-System tauglich sei. Aus dem *Publikum* wird vorgeschlagen, dass etwa im ersten Jahr eine Prüfung des Systems erfolgen solle, wenn dies okay sei, könne in den Folgejahren bei unverändertem System Prüfungserleichterung erfolgen.

Kritisch äußert sich aus dem *Publikum* eine Stimme zur Zertifizierungsmöglichkeit. Ob ein Unternehmen sich „compliant“ verhalte, sei weniger eine Frage, ob ein Tax Compliance-System bestehe, als vielmehr wie es angewendet werde. *Herr Dr. Weckerle* merkt an, dass eine Systemprüfung keine Einzelfallprüfung ersetze, sondern Stichprobenprüfungen nötig seien.

Ein Beitrag aus dem *Publikum* zeigt die Gefahr der „over-compliance“ auf, wenn Steuergestaltungen im Graubereich zwischen Legalität und Illegalität vorgenommen würden. *Herr Schützler* wendet ein, dass die Transparenz seitens des Unternehmens nicht durch die Finanzverwaltung ausgenutzt werden dürfe. *Herr Prof. Seer* resümiert, dass wegen der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung das Unternehmen wohl im klaren Fall des § 153 AO zur Berichtigung verpflichtet sei. Anders sei dies bei Auslegungsfragen. Das Unternehmen sei trotz Tax Compliance nicht verpflichtet seine Auslegungsfragen i.S.v. „over-compliance“ offenzulegen. Problematisch sei jedoch das vertretbare bewusste Abweichen von den Verwaltungsanweisungen. Der BGH sehe in diesem Fall eine Pflicht zur Offenlegung der abweichenden vertretenen Rechtsauffassung durch den Steuerpflichtigen vor.

Zur durch das *Publikum* angestoßenen Diskussion stellt *Herr Prof. Seer* klar, dass Tax Compliance sich auf das laufende und zukünftige Miteinander beziehe, während der strafbefreienden Erklärung ein Amnestiegedanke zugrunde liege und diese retrospektiv wirke. Er wünsche sich einen offensiveren Umgang mit der verbindlichen Auskunft, kritisiert jedoch die Erhebung von Gebühren und die zwischen den Bundesländern schwankende Auskunftsbereitschaft. Die Forderung nach personeller Aufstockung im Gegenzug zur geforderten beschleunigten Auskunftserteilung kritisiert er mit Hinweis auf die erhobenen Gebühren als nicht legitim, zumal Gebühren auch bei Nichterteilung erhoben würden. *Herr Wilkesmann* gibt zu bedenken, dass die Gelder für die Gebühren nicht unmittelbar für Planstellen der Finanzverwaltung zur Verfügung stünden, sondern in den Staatshaushalt abfließen würden. *Herr Dr. Weckerle* weist darauf hin, dass bei durch verbindliche Auskünfte geklärten Sachverhalten im Rahmen späterer Betriebsprüfungen Zeit gespart werden könne. *Herr Wilkesmann* entgegnet, dass diese nur bei einer Vollprüfung immer zutreffen würde, nicht jedoch bei der praktizierten Schwerpunktprüfung. Daraufhin erwidert *Herr Dr. Schüssler*, dass es sich bei verbindlichen Auskünften regelmäßig um schwierige

Sachverhalte handele, die bei spätere Betriebsprüfung zu prüfende Schwerpunkte darstellen würden. Daher handele es sich nur um eine zeitliche Verschiebung der Prüfung und auch die Gebührenerhebung sehe er kritisch. *Frau Dr. Zuschlag* fordert aus Sicht der Finanzverwaltung das zeitnahe Stellen von Anträgen auf verbindliche Auskünfte mit ausreichender Zeitspanne bis zur fraglichen geplanten Disposition. Sie eröffnet die Bereitschaft der Finanzbehörden, schon früh unverbindlich über den fraglichen Sachverhalt zu kommunizieren. Auch dies sei unter Kooperationsgesichtspunkten im Rahmen von Tax Compliance wünschenswert.