

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

**E-Mail**

Unser Zeichen: Gs/We  
Tel.: +49 30 240087-68  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

1. Dezember 2021

## **Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer für ein freiwilliges Antragsverfahren zum Erhalt von Prüfungserleichterungen in Betriebsprüfungen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige und deren Berater zu stärken, ist zentrales Anliegen der BStBK. Als Kernelement des Rechtsstaatsprinzips muss Rechtssicherheit auch in Betriebsprüfungen gewährleistet werden. Vor diesem Hintergrund senden wir Ihnen anbei einen Vorschlag der BStBK für ein freiwilliges Antragsverfahren zum Erhalt von Prüfungserleichterungen in Betriebsprüfungen, der zu einer erheblichen Verbesserung des Status Quo beitragen kann.

Der Vorschlag für eine gesetzliche Regelung des Antragsverfahrens sieht als wesentliche Antragsvoraussetzung die Implementierung eines wirksamen und angemessenen Tax Compliance Management Systems (TCMS) vor. Das TCMS muss vor der Antragstellung von einer Person i. S. d. § 3 StBerG erstellt bzw. geprüft worden sein. Voraussetzung dafür ist die Etablierung von Standards, an denen sich die Erstellung der Systeme auszurichten hat. Die Anforderungen müssen dabei so ausgestaltet werden, dass steuerpflichtige Unternehmen aller Größenklassen die Anforderungen realistisch umsetzen und damit von den an die Implementierung eines TCMS gekoppelten Rechtsfolgen profitieren können. Insgesamt kann der Vorschlag dazu beitragen ein kooperativeres Verfahren zu befördern.

Wir regen einen vertieften Austausch über das freiwillige Antragsverfahren an und stehen Ihnen für Rückfragen gern zur Verfügung

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Oliver Glückselig  
Referatsleiter

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer  
für ein freiwilliges Antragsverfahren  
zum Erhalt von Prüfungserleichterungen  
in Betriebsprüfungen**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

1. Dezember 2021

## I. Hintergrund

Die Bedeutung von Tax Compliance Management Systemen (TCMS) wächst auch und gerade im Kontext von Betriebsprüfungen. In Deutschland besteht derzeit keine gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung eines TCMS. Das BMF hat erstmals im Anwendungserlass zu § 153 AO vom 23. Mai 2016 festgestellt, dass die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems ein Indiz sein kann, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit spricht. Geschieht trotz Vorhandensein eines TCMS ein Fehler, kann auch bei daraus folgenden Steuermindereinnahmen nicht ohne Weiteres auf einen Steuerhinterziehungsvorsatz geschlossen werden. Dies befreit jedoch nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.

Unternehmen, die ein TCMS aufbauen, profitieren heute in erster Linie durch die damit einhergehenden Prozess- und Risikoanalysen. Ein Zugewinn an Rechtssicherheit ist für sie nicht verlässlich gegeben, denn ein TCMS hat nur Indizwirkung und der Erlass zu § 153 AO bindet nur die Verwaltung, nicht aber die Gerichte. Vor dem Hintergrund der zunehmenden Digitalisierung der Prüfungsprozesse und dem Trend zur Systemprüfung anstelle einer Einzelfallprüfung oder einer vollumfänglichen Belegprüfung ist von einer weiteren Verbreitung der TCMS bis hin zu einer künftigen Verpflichtung zur Implementierung solcher Systeme auszugehen.

TCMS sind ein wesentliches Element für einen streitvermeidenden Steuervollzug, der immer mehr in den Fokus gerät und auf ein verstärktes Zusammenwirken zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung abzielt. Es ist zu erwarten, dass künftig vermehrt kooperative Verfahrenselemente in das deutsche Steuersystem integriert werden.

## II. Lösung

Eine formale Flankierung von TCMS wird teilweise mit dem Argument abgelehnt, dass Überobligationen nicht gesetzlich geregelt werden können. Dies greift aus Sicht der BStBK zu kurz. Es ist durchaus möglich, über ein freiwilliges Antragsverfahren Voraussetzungen zu definieren, um Prüfungserleichterungen zu erhalten.

Eine gesetzliche Regelung sollte als wesentliche Antragsvoraussetzung die Implementierung eines TCMS vorsehen. Das TCMS muss vor der Antragstellung von einer Person i. S. d. § 3 StBerG (insbesondere Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt) erstellt worden sein. Voraussetzung dafür ist die Etablierung von Standards, an denen sich die Erstellung der Systeme auszurichten hat. Hat der Steuerpflichtige das TCMS selbst erstellt, muss das System vor der Antragstellung von einer Person i. S. d. § 3 StBerG überprüft werden.

Die Anforderungen an die Systeme sollten insgesamt nicht überbordend sein. Erforderlich ist ein abgestuftes System, das in Abhängigkeit von der Größe der Unternehmen die Anforderungen definiert. Der Fokus darf nicht allein auf Großbetrieben liegen, sondern muss auch auf KMU gerichtet werden. Im Ergebnis müssen die Anforderungen so ausgestaltet werden, dass steuerpflichtige Unternehmen aller Größenklassen die Anforderungen realistisch umsetzen und damit von den an die Implementierung eines TCMS gekoppelten Rechtsfolgen profitieren können.

Die Finanzverwaltung erhält damit im Rahmen des Antragsverfahrens bereits ein TCMS, das hohen Qualitätsstandards genügt. Das von einem Steuerberater implementierte oder geprüfte TCMS rechtfertigt mithin einen Vertrauensvorschuss, der durch eine an § 158 AO angelehnte Vermutungsregelung geregelt werden kann. Sollte die Finanzverwaltung nach den Umständen des Einzelfalls dennoch Anlass haben, das TCMS zu beanstanden, müsste ein iteratives Verfahren mit dem Steuerpflichtigen in Gang gesetzt werden, dass die Optimierung des TCMS des jeweiligen Steuerpflichtigen zum Ziel hat. Grundvoraussetzung dafür ist jedoch, dass die Finanzverwaltung das Ziel der Streitvermeidung verfolgt und die Rahmenbedingungen für das iterative Verfahren ausgestaltet werden. Die Finanzverwaltung muss konkrete Verbesserungen anregen und den Prozess der Anpassung konstruktiv begleiten. Dazu bedarf es eines grundsätzlichen Kulturwandels hin zu einem streitvermeidenden Steuervollzug, der in der Finanzverwaltung Einzug erhalten muss.

Die Ausgestaltung des Verfahrens und die Rechtsfolgen sollten in einer Rechtsverordnung geregelt werden. Der Vorteil einer Rechtsverordnung ist, dass aufgrund der Dynamik von TCMS flexible Anpassungen auf Ebene der Exekutive möglich sind und zum anderen dennoch die Parameter veröffentlicht sind, so dass sich jeder Steuerpflichtige daran ausrichten kann. Als Rechtsfolge kommen z. B. Systemprüfungen, die konsequente Bildung von Prüfungsschwerpunkten, zeitnähere Betriebsprüfungen und/oder das Erwaschen in punktueller Bestandskraft für bereits geprüfte oder unstrittige Sachverhalte in Betracht.

Teilweise wird befürchtet, dass ein kooperativer Steuervollzug zu Mehraufwand für die Finanzverwaltung führen könnte, für den es nicht die notwendigen Kapazitäten gebe. Dem kann entgegengetreten werden, dass durch die Einführung eines solchen Systems und der Übernahme der Implementierung oder Prüfung durch Personen i. S. d. § 3 StBerG gerade Kapazitäten der Finanzverwaltung geschont werden, indem Ressourcen zielgenauer in strittige/problematische Bereiche gelenkt werden. Es ist durchaus denkbar, dass die Prüfungen in der Fallanzahl steigen. Jedoch soll gerade die Implementierung oder Prüfung der an abgestuften Standards ausgerichteten TCMS durch Personen nach § 3 StBerG die Prüfungstiefe entsprechend mindern. Durch die Flankierung der Einführung der sog. punktuellen Bestandskraft für bereits unstrittige Rechtsfragen kann die Prüfung auf wesentliche Punkte beschränkt werden.

### **III. Konkrete Lösungsschritte**

#### **1. Rahmenbedingungen**

Grundsätzlich ist der Prozess hin zu mehr Kooperation von Steuerpflichtigen und deren Beratern mit der Finanzverwaltung zu begrüßen. Ein auf Kooperation statt Konfrontation ausgerichtetes Besteuerungsverfahren bzw. ein streitvermeidender Steuervollzug hat das Potential zu einer nachhaltigen Verbesserung des Verhältnisses der beteiligten Akteure. In Außenprüfungen zeigen die Beispiele der veranlagungsbegleitenden Betriebsprüfung in Österreich oder des Horizontal Monitorings in den Niederlanden, dass ein Fokus auf mehr Kooperation zu einer deutlichen Beschleunigung von Außenprüfungen und damit zu schnellerer Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen führt. Die Unternehmen verfügen über eine erhöhte Steuerplanungssicherheit unter Reduzierung staatlicher Eingriffsintensität.

Außenprüfungen werden zudem weniger streitanfällig, was zu einer Entlastung der Steuerpflichtigen, der Finanzverwaltung und der Gerichte führt.

Allerdings müssen in einem ersten Schritt grundsätzliche Rahmenbedingungen für eine streuvermeidende Ausgestaltung des Steuervollzugs definiert und deren konsequente Einhaltung durch die Finanzverwaltung eingefordert werden. Folgende Aspekte sollten dabei im Vordergrund stehen:

- Es bedarf eines grundsätzlichen Kulturwandels in der Finanzverwaltung. Das betrifft eine Neuausrichtung des eigenen Selbstverständnisses weg von der klassischen Eingriffsverwaltung hin zu einem kooperativen Steuervollzug und eine neue Rollenaufteilung, die auch in der Ausbildung der Finanzbeamten ihren Niederschlag finden muss.
- Der Kooperationsansatz muss alle Ebenen der Finanzverwaltung unter Einbezug sämtlicher Finanzbeamter betreffen. Die gesamte Prüfungsorganisation und das Prüfungsverfahren müssen daraufhin ausgerichtet werden.
- In Betriebsprüfungen darf die Prüfungsmaxime nicht mehr die Erlangung eines nennenswerten Mehrergebnisses sein.
- Das grundsätzliche Misstrauen gegenüber den Steuerpflichtigen sowie deren überbordende Kriminalisierung muss in einen Vertrauensvorschuss gewandelt werden.
- Transparenz ist sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung erforderlich.

Diese Voraussetzungen liegen derzeit nicht einmal im Ansatz vor. Der vielschichtige Wandlungsprozess muss daher vom BMF ernsthaft durch die Installation der erforderlichen Rahmenbedingungen in Gang gesetzt werden.

## **2. Gesetzliche Regelung**

Eine vergleichbare gesetzliche Regelung für ein freiwilliges Antragsverfahren ist – soweit ersichtlich – nicht vorhanden. Als Orientierung kann jedoch auf § 3 Abs. 1 Nr. 2 des Entwurfs eines Verbandssanktionengesetzes abgestellt werden. Dort wurde in einem anderen Kontext der Versuch unternommen, ein TCMS an gewissen Komponenten festzumachen (vgl. Art. 1 des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft, BR-Drs. 440/20 vom 7. August 2020 – das Gesetz ist nicht in Kraft getreten).

### **a. Regelungsvorschlag**

Eine gesetzliche Regelung für ein freiwilliges Antragsverfahren könnte demnach wie folgt lauten:

*(1) Der Steuerpflichtige kann bei dem zuständigen Finanzamt Prüfungserleichterungen beantragen, sofern er ein Tax Compliance Management System vorweisen kann, das angemessene und wirksame Vorkehrungen zur Vermeidung von Steuerrisiken enthält. Der Antrag kann nur vor Bekanntgabe der Prüfungsanordnung einer Außenprüfung im Sinne des § 197 AO oder nach deren Beendigung (Bekanntgabe der Änderungsbescheide oder Mitteilung im Sinne des § 202 Abs. 1 S. 3 AO) gestellt werden.*

*(2) Das Tax Compliance Management System ist von einer Person im Sinne des § 3 StBerG zu errichten oder zu prüfen, sofern das Tax Compliance Management System von dem Steuerpflichtigen selbst errichtet wurde.*

*(3) Prüfungserleichterungen sind zu gewähren, soweit das Tax Compliance Management System keinen Anlass gibt, dessen Angemessenheit und Wirksamkeit zu beanstanden. Sollte dies nach den Umständen des Einzelfalls dennoch der Fall sein, hat die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen in einem iterativen Verfahren bei der Optimierung des Tax Compliance Management Systems zu unterstützen.*

*(4) Die Bundesregierung wird ermächtigt durch Rechtsverordnung, die nicht der Zustimmung des Bundesrates bedarf, Standards für Errichtung und Prüfung von Tax Compliance Management Systemen durch Personen im Sinne des § 3 StBerG zu definieren und die Rechtsfolgen eines erfolgreichen Antrags zu regeln.*

### **b. Antragsvoraussetzungen (zu Abs. 1 des Regelungsvorschlags)**

#### **Persönlicher Anwendungsbereich**

Antragsberechtigt sind grundsätzlich alle in Deutschland steuererklärungspflichtigen Unternehmen unabhängig von der Rechtsform und Branche, sofern sie mindestens drei Jahre bestehen. Maßgeblich ist das Gründungsdatum.

Darüber hinaus sollte das Unternehmen eine Mindestgröße erreichen. Eine Orientierung könnten insoweit die in § 3 BpO 2000 definierten Größenklassen bieten. In einem ersten Schritt sollte eine Orientierung an Mittelbetrieben erfolgen. Demnach wären etwa Handelsbetriebe mit einem Umsatz von über 1.100.000,00 € oder einem steuerlichen Gewinn von über 68.000,00 € antragsberechtigt. Freie Berufe benötigten Umsatzerlöse i. H. v. 990.000,00 € oder einen steuerlichen Gewinn von mindestens 165.000,00 €. In einem zweiten Schritt könnte eine Erweiterung auf Kleinbetriebe nach § 3 BpO 2000 erfolgen. Bei der Definition der Mindestgröße sollten auch Regelungen für Konzerne und verbundene Unternehmen getroffen werden.

Der Antrag ist von dem/den gesetzlichen Vertreter/-n des Unternehmens zu stellen.

## **Sachlicher Anwendungsbereich**

Der sachliche Anwendungsbereich ist eröffnet für Unternehmen, die zum Zeitpunkt der Antragstellung ein von einer Person i. S. d. § 3 StBerG errichtetes oder geprüftes TCMS vorweisen können. Das TCMS muss auf einem aktuellen Stand sein und angemessene sowie wirksame Vorkehrungen zur Vermeidung von Steuerrisiken enthalten.

Es sollte ein elektronisches Antragsverfahren installiert werden, das die Übermittlung des TCMS in elektronischer Form und in deutscher Sprache vorsieht. Der Zeitpunkt für die Antragstellung ist zu konkretisieren und sollte Missbrauch, wie z. B. das Verzögern einer bereits begonnenen Betriebsprüfung, verhindern. Der Antrag kann demnach nur vor Bekanntgabe der Prüfungsanordnung einer Außenprüfung i. S. d. § 197 AO oder nach deren Beendigung (Bekanntgabe der Änderungsbescheide oder Mitteilung i. S. d. § 202 Abs. 1 Satz 3 AO) gestellt werden.

Das von einer Person i. S. d. § 3 StBerG errichtete oder geprüfte TCMS löst eine gesetzliche Vermutung aus, die ihre Wirksamkeit nur dann verliert, wenn nach dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalls wesentliche Mängel vorliegen. Grundsätzlich sind daher auf Basis des von einer Person i. S. d. § 3 StBerG errichteten oder geprüften TCMS Prüfungserleichterungen zu gewähren.

Soweit das TCMS nach den Umständen des Einzelfalls aufgrund wesentlicher Mängel Anlass gibt, dessen Angemessenheit oder Wirksamkeit zu beanstanden, wird ein iterativer Prozess mit der Finanzverwaltung in Gang gesetzt. Ziel ist es, dass der Steuerpflichtige in einem auf Streitvermeidung ausgerichteten, iterativen Verfahren auf Basis von konkreten Verbesserungsvorschlägen der Finanzverwaltung das TCMS nachjustiert. Nach erfolgreichem Abschluss des Prozesses sind Prüfungserleichterungen zu gewähren.

### **c. Rolle des Steuerberaters (zu Abs. 2 des Regelungsvorschlags)**

Der Steuerberater nimmt eine zentrale Rolle ein, indem er anhand definierter Standards angemessene und wirksame TCMS errichtet oder vom Mandanten selbst errichtete TCMS prüft, die eine Antragstellung zum Erhalt von Prüfungserleichterungen ermöglichen.

Mit dieser Funktion geht eine Stärkung der Stellung des Steuerberaters einher, der als „Compliance-Instanz“ im Vorfeld einer Betriebsprüfung wesentliche Aufgaben übernimmt.

### **d. Inhalt der Rechtsverordnung (zu Abs. 3 und 4 des Regelungsvorschlags)**

#### **Standards für die Errichtung von TCMS**

Zum einen sollte die Rechtsverordnung Standards für die Errichtung von TCMS durch Personen i. S. d. § 3 StBerG enthalten. Dabei sollte grundsätzlich eine Anknüpfung an die Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer IKS oder auch an die IDW-Standards erfolgen. Erforderlich ist darüber hinaus jedoch

ein abgestuftes System, das in Abhängigkeit von der Größe der Unternehmen die Anforderungen an die Systeme definiert.

Zum anderen müssen in der Rechtsverordnung die Rahmenbedingungen für das iterative Verfahren konkret geregelt werden.

### **Rechtsfolge**

Auch die Rechtsfolgen eines erfolgreichen Antrags sollten in der Rechtsverordnung geregelt werden. Als Prüfungserleichterungen kommen Systemprüfungen, die konsequente Bildung von Prüfungsschwerpunkten, zeitnähere Betriebsprüfungen und/oder das Erwasen in punktueller Bestandskraft für bereits geprüfte oder unstrittige Sachverhalte in Betracht.