

Positionspapier der BStBK zum Einsatz von Tax CMS in Betriebsprüfungen

I.	Vorbemerkung.....	1
II.	Wachsende Bedeutung von Tax CMS.....	2
III.	Erprobung alternativer Prüfungsmethoden (Art. 97 § 38 EGAO)	4
IV.	Vorschlag BStBK für eine gesetzliche Regelung ab 2029.....	5
V.	Konkrete Ausgestaltung	7
1.	Anschlussgeprüfte Unternehmen.....	7
	a) Rechtsrahmen.....	7
	b) Rechtsfolge und Voraussetzungen.....	7
	c) Tax CMS.....	9
	d) Berichtigungsfiktion.....	10
	e) Zusammenfassendes Schaubild	11
2.	Nicht anschlussgeprüfte Unternehmen.....	11
	a) Rechtsrahmen.....	12
	b) Transparenz als Voraussetzung.....	12
	c) Rechtsfolgen.....	13
	d) Zusammenfassendes Schaubild:	16
VI.	(Gerichtliche) Überprüfbarkeit von Tax CMS	17

I. Vorbemerkung

Steuerrecht ist Eingriffsverwaltung (vgl. dazu bspw. Koenig/Koenig, 5. Aufl. 2024, AO § 3 Rn. 50-57). Daher sind Steuern auch nur den Personen aufzuerlegen, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, § 3 Abs. 1 AO. Zudem haben Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben, § 85 Satz 1 AO. Der Gesetzesvollzug hat verhältnismäßig und maßvoll zu erfolgen (Klein/Rätke, 17. Aufl. 2023, AO § 85 Rn. 20). Die Verwaltungskapazität reicht faktisch nicht aus, jeden materiellen Steueranspruch zu ermitteln und durchzusetzen (Klein/Rätke, a.a.O.; HHSp/Söhn, 279 EL., Mai 2024, AO § 85 Rn. 44), so dass die Finanzverwaltung zunehmend auf Tax Compliance, vorausgefüllte Steuererklärungen und Risikomanagementsysteme abstellt (Klein/Rätke, a.a.O., Rn. 21ff.).

Ausgehend davon darf im Rahmen einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein mögliches Vollzugsdefizit der Finanzverwaltung nicht dazu führen, dass es Steuerpflichtige gibt, die besser behandelt werden, weil sie den Vollzug erleichtern, während Steuerpflichtige, die mangels Ressourcen oder aus anderen Gründen diesen Weg nicht mitgehen (können), schlechter dastehen.

Die Realität der Betriebsprüfungspraxis auf der einen Seite und das Bedürfnis nach Rechtssicherheit auf der anderen Seite spiegeln jedoch eine andere Praxis wider.

II. Wachsende Bedeutung von Tax CMS

Bereits jetzt sind Kontroll- und Aufsichtsmaßnahmen obligatorisch. Nach Ziff. 2.6. Satz 6 AEAO zu § 153 AO kann ein beim Steuerpflichtigen eingerichtetes IKS ein gewichtiges Indiz darstellen, welches gegen eine vorsätzliche Pflichtverletzung spricht. Nach §§ 30, 130 OWiG kann dem Unternehmen auch im Steuerstrafrecht eine sog. Verbandsgeldbuße auferlegt werden, wenn ein Organ „*vorsätzlich oder fahrlässig die Aufsichtsmaßnahmen unterlässt, die erforderlich sind, um in dem Betrieb oder Unternehmen Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern*“. Daran anknüpfend hat der 1. Strafsenat des BGH in seiner Entscheidung vom 9. Mai 2017 – 1 StR 265/16 für die weitere Hauptverhandlung darauf hingewiesen, dass für die Bemessung der Geldbuße zu berücksichtigen ist, ob ein effizientes Compliance-Management-System installiert war. Bereits in der viel diskutierten Entscheidung LG München I, Urteil vom 10. Dezember 2013 – 5 HK O 1387/10 wurde entschieden, dass es Ausfluss der Legalitätspflicht des Vorstandsmitgliedes ist, sein Unternehmen so zu organisieren und zu beaufsichtigen, dass Rechtsverstöße verhindert werden. *„Seiner Organisationspflicht genügt ein Vorstandsmitglied bei entsprechender Gefährdungslage nur dann, wenn er eine auf Schadensprävention und Risikokontrolle angelegte Compliance-Organisation einrichtet.“*

§ 91 Abs. 3 AktG verpflichtet Vorstände börsennotierter Gesellschaften für Zwecke der handelsrechtlichen Buchführung zur Einrichtung und Unterhaltung wirksamer Risikomanagementsysteme, die – da sich die Vorschrift auf das gesamte Rechnungswesen bezieht – auch steuerliche Maßnahmen umfassen.

In den „GoBD“ vom 14. November 2014 (BStBl. I 2014, S. 1450) in der Fassung vom 28. November 2019 (BStBl. I, S. 1269) definiert die Finanzverwaltung das Unterhalten und die Dokumentation eines internen Kontrollsystems (IKS) als Voraussetzung für eine ordnungsmäßige Buchführung (BMF a.a.O., Rz. 100, 102). Leider versäumt es die Finanzverwaltung in den GoBD jedoch, die einzelnen Elemente des IKS konkreter zu fassen oder die Anforderungen des Tax CMS zu skalieren (etwa in der aktuellen Fassung der GoBD vom 11. März 2024, BStBl. 2024 I S. 374).

In anderen Ländern, wie z. B. in den Niederlanden mit den Horizontal Tax Monitoring (HTM) oder in Österreich mit der veranlagungsbegleitenden Kontrolle, gibt es bereits Verfahren, die, basierend auf Tax CMS, Betriebsprüfungen anders durchführen oder diese erleichtern.

Das Ziel der in 2021 gebildeten Regierungskoalition war es, die Steuerprüfung zu modernisieren und zu beschleunigen. Hierzu sollen insbesondere verbesserte Schnittstellen, Standardisierung und der sinnvolle Einsatz neuer Technologien dienen (vgl. Koalitionsvertrag 2021 bis 2025, S. 131, 132). Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts (sog. „DAC 7-Umsetzungsgesetz“, BGBl. 2022, S. 2730) wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2023 in Art. 97 § 38 EGAO eine Klausel zur Erprobung alternativer Prüfungsverfahren eingeführt. Demnach wird der Finanzverwaltung die Möglichkeit eingeräumt, dem Steuerpflichtigen bis 2029 für eine nachfolgende Außenprüfung eine angemessene Beschränkung der Ermittlungsmaßnahmen zuzusagen, sofern eine Prüfung des innerbetrieblichen Steuerkontrollsystems dessen Wirksamkeit bestätigt hat und keine Änderung der Verhältnisse eintritt (siehe näher unter III.).

Um die Erprobungsphase zu begleiten, findet ein ständiger Austausch zwischen dem BMF und den Ländern statt. Ziel ist es, die Erkenntnisse aus der Erprobungsphase zu nutzen, um eine dauerhafte gesetzliche Regelung zu konzipieren.

Auch im Freistaat Bayern (FinVerw Bayern; PM Nr. 46 vom 24. Februar 2022) und Sachsen (Gemeinsames Strategiepapier des Landesamts für Steuern und Finanzen und der Sächsischen Industrie- und Handelskammern vom 9. März 2023 zur Vereinfachung des Steuervollzugs) laufen Pilotprojekte, bei welchen der Einsatz von Compliance-Systemen der Außenprüfung zugrunde gelegt wird. In Niedersachsen wird bereits seit dem Jahr 2012 ein kooperativer Ansatz bei Konzernbetriebsprüfungen gewählt (vgl. Merkblatt der OFD Niedersachsen, S 1502 – 7 – St 11).

Insbesondere große Beratungskanzleien beraten auf Grundlage des vom IDW herausgegebenen Prüfungsstandards PS 980 die Einrichtung von Tax CMS und Unternehmen lassen sich zertifizieren. Software- und Beratungsunternehmen haben bereits Softwaretools entwickelt und sind am Markt aktiv, um solche Systeme umzusetzen.

Der Bundesverband der Industrie (BDI), das Institut für Digitalisierung im Steuerrecht (IDSt) und weitere Verbände haben Arbeitsgruppen und Ausschüsse gebildet, um sich zu dem Thema Tax CMS zu positionieren (vgl. BDI-Positionspapier: Tax CMS zur Beschleunigung von steuerlichen Betriebsprüfungen (abrufbar unter: <https://bdi.eu/publikation/news/tax-cms-zur-beschleunigung-von-steuerlichen-betriebspruefungen>) oder IDSt-Whitepaper Steuerliches Kontrollumfeld (abrufbar unter: <https://idst.tax/idst-whitepaper-steuerliches-kontrollumfeld>).

Das DWS-Institut hat im Arbeitskreis Steuerrecht unter der Leitung von Herrn Prof. Seer ebenso Vorschläge für Tax CMS unterbreitet (Reform der Außenprüfung aus der Perspektive des Mittelstandes, DWS-Schriftenreihe Nr. 47 vom 1. August 2021). Das DWS erhebt dabei neben einem Steuerkontrollsystem, welches von einem unabhängigen Steuerberater/Wirtschaftsprüfer einer Angemessenheits- und Wirksamkeitsprüfung unterzogen wurde, zusätzlich folgende an die Steuerhistorie des Steuerpflichtigen anknüpfende Anforderungen (DWS-Schriftenreihe Nr. 47 vom 1. August 2021, S. 29, 30):

- Der Steuerpflichtige muss die Bereitschaft zur Duldung einer Außenprüfung für die letzten 5 Veranlagungszeiträume vor der Antragstellung zeigen. Diese Außenprüfung darf keine substantiellen Steuernachforderungen ergeben, die über bloß periodische Verschiebungen (sog. unechte BP-Mehrergebnisse) und über eine bestimmte Marginalschwelle (z. B. 10 % der Summe der im Prüfungszeitraum festgesetzten Steuern) hinausgehen.
- Dabei muss der Steuerpflichtige vollständig mitwirken. Die vollständige Mitwirkung zeigt sich in der Ermöglichung des vollständigen Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO, der Erfüllung etwa bestehender Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO und fristgemäßer Erteilung von geforderten Auskünften bzw. fristgemäßer Vorlage von geforderten Unterlagen.
- In dem genannten 5-Jahres-Zeitraum muss der Steuerpflichtige aussagefähige E-Bilanzdaten mit einer ex ante noch zu definierenden besonderen Kontentiefe (d. h. ohne Nutzung sog. Auffangfeld-Positionen „Sonstiges“) übermittelt und seine Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflichten erfüllt haben.
- Innerhalb der letzten 5 Veranlagungszeiträume vor Antragstellung muss der Steuerpflichtige seine Steuererklärungen fristgemäß eingereicht und die festgesetzten Steuern pünktlich entrichtet haben. Zudem dürfen in dem Zeitraum von der Finanzbehörde weder Schätzungen vorgenommen noch ein Bußgeld wegen einer Steuerordnungswidrigkeit festgesetzt worden sein.
- Innerhalb der letzten 10 Jahre vor Antragstellung darf gegen den Steuerpflichtigen kein Steuerstrafverfahren durchgeführt worden sein, das mit einer Verurteilung oder Einstellung nach § 153a StPO gegen Geldauflage geendet hat.
- Bei Antragstellung darf zudem kein Steuerstraf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren schweben, das noch nicht beendet ist.

Auch eine im Sommer 2023 vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) eingesetzte Expertenkommission fordert eine stärkere Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse der Steuerpflichtigen und eine risikoorientierte Betrachtungsweise. Die Behandlung Steuerpflichtiger sollte von ihrer Steuerhistorie – der Einhaltung steuerlicher Pflichten – sowie der Einrichtung angemessener und wirksamer interner Steuerkontrollsysteme abhängig gemacht werden (vgl. Abschlussbericht der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmenssteuer“, Juli 2024, S. 160, 176 ff.; abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/bericht-kommission-vereinfachte-unternehmenssteuer.html). Die Kommission spricht sich für ein Ampelsystem aus, wobei an eine grüne Ampelbewertung Erleichterungen für den Steuerpflichtigen in Bezug auf alle Bundesländer und für alle Steuerarten zu knüpfen sind.

Die Praxis spiegelt ein Bedürfnis der Unternehmen nach zeitnaher Rechtssicherheit; und diese Forderung kommt nicht nur von fremdgeführten Unternehmen. Die Forderung umfasst die Festlegung von konkreten Rechtsfolgen in Form von Prüfungserleichterungen für den Einsatz von Tax CMS in Betriebsprüfungen.

III. Erprobung alternativer Prüfungsmethoden (Art. 97 § 38 EGAO)

Die mit dem DAC7-UmsG (BGBl. I 2022, S. 2730) eingeführte gesetzliche Regelung zur Erprobung alternativer Prüfungsmethoden lautet gekürzt wie folgt:

- (1) Voraussetzungen für Prüfungserleichterungen: Soweit im Rahmen einer Außenprüfung die Wirksamkeit eines Steuerkontrollsystems überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Abs. 3 der AO genannten Steuern und gesonderte Feststellungen besteht, können dem Steuerpflichtigen auf Antrag widerrufenlich für die nächste Außenprüfung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zugesagt werden, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Veränderungen des Kontrollsystems sind zu dokumentieren und der Finanzbehörde unverzüglich mitzuteilen.
- (2) Definition eines Steuerkontrollsystems: Ein Steuerkontrollsystem umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden. Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.
- (3) Evaluationsphase bis Mitte 2029: Systemprüfungen von Steuerkontrollsystemen und daraufhin zugesagte Erleichterungen sind von den Landesfinanzbehörden bis zum 30. April 2029 zu evaluieren und die Ergebnisse dem BMF bis zum 30. Juni 2029 mitzuteilen.

Die BStBK begrüßt es im Grundsatz, dass mit Art. 97 § 38 EGAO eine gesetzliche Regelung für die Erprobung von Steuerkontrollsystemen geschaffen wurde. Die Regelung ist in ihren Tatbestandsvoraussetzungen jedoch überschießend.

Viele Unternehmen sind noch mit der Implementierung von Tax CMS beschäftigt und können damit wirksame Systeme (noch) nicht vorweisen. Fraglich ist zudem, wie die Wirksamkeit eines Systems nachgewiesen werden kann. Es bedarf einer Konkretisierung, z. B. durch eine Verwaltungsanweisung bzw. bundesweit gültiger Regelung (Prüfungsleitfaden), für die

Wirksamkeitsprüfung. So kann Rechtssicherheit geschaffen und einer uneinheitlichen Handhabung bzw. Willkür bei der Prüfung der Systeme entgegengewirkt werden.

Die Regelung soll für die nächste Außenprüfung greifen und richtet sich damit an anschlussgeprüfte Unternehmen. Die Erprobungsphase sollte jedoch zwingend auch mittelständischen Unternehmen zugänglich gemacht werden. Das gilt insbesondere in Bundesländern, die kaum oder gar keine Großunternehmen beheimaten. Ziel muss es sein, dass im Jahr 2029 ein realistisches Praxisbild unter Heranziehung einer großen Bandbreite an Unternehmen aller Größenklassen vorliegt. Erforderlich ist daher eine praktikable Herangehensweise der Finanzverwaltung.

Fraglich ist, wann „kein oder ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Abs. 3 AO genannten Steuern oder gesonderte Feststellungen“ vorliegt. Die Formulierung „keine Änderung der Verhältnisse“ ist für ein „lebendes“ System problematisch und muss durch die Finanzverwaltung konkretisiert werden. Auch ist ein Tax CMS nicht immer für alle Steuerarten vorhanden und sinnvoll. Erforderlich sind Flexibilität und Entscheidungsspielräume für die Unternehmen.

Es bedarf bereits im Rahmen der Erprobungsphase einer Änderung der Prüfungs- und Fehlerkultur. Es sollte von allen Seiten aufeinander zugegangen und ein kooperativeres Verfahren angestrebt werden. Die Erprobungsphase sollte als Beginn eines Prozesses verstanden werden, der in einer dauerhaften und rechtssicheren Regelung für die Zeit nach 2029 mündet.

IV. Vorschlag BStBK für eine gesetzliche Regelung ab 2029

Aufgrund der vorgenannten Aspekte hat das Präsidium der BStBK beschlossen, eigene Vorschläge zur rechtssicheren Berücksichtigung der Steuer-Compliance-Organisation in der Betriebsprüfung zu erarbeiten.

Unternehmen, Steuerberater und Finanzverwaltung müssen mit knappen Ressourcen haushalten und haben deshalb ein gemeinsames Interesse, das Besteuerungsverfahren effektiv und ressourcenschonend zu gestalten. Daraus erwächst der Ansatz der BStBK, den Steuerpflichtigen, die freiwillig mehr tun, als gesetzlich geschuldet wird, Vorteile („Benefits“) zuzugestehen. Der Einsatz von angemessenen und wirksamen Tax CMS ermöglicht der Finanzverwaltung einen effektiven, zielgerichteten Steuervollzug und eine Fokussierung auf die relevanten Sachverhalte. Für die Steuerpflichtigen und deren Berater können sich Vorteile aus einer früheren Rechtsicherheit und betriebswirtschaftlich positiver, planbarer Effekte durch konkrete Prüfungserleichterungen ergeben.

Ein Antragsverfahren zum Erhalt von Prüfungserleichterungen in Betriebsprüfungen ist ein geeigneter Ansatz, um freiwillig Transparenz zu gewähren und im Gegenzug konkrete Erleichterungen zu erhalten. Unternehmer, die sich überobligatorisch und transparent verhalten, tragen angesichts der limitierten Prüfungskapazität der Finanzverwaltung dazu bei, dass Steuerausfälle vermieden werden. Es ist aus Sicht der BStBK daher folgerichtig, dass diesen Steuerpflichtigen ein Vertrauensvorschuss gewährt wird. Dies muss um so mehr gelten, wenn als „Compliance-Instanz“ ein Steuerberater eingesetzt wird. Grundvoraussetzung ist ein Kulturwandel sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung, der Unternehmen und der Steuerberater und ein kooperativer Ansatz in Prüfungen.

Die Vorschrift des Art. 97 § 38 EGAO ist auf Unternehmen ausgerichtet, die der Anschlussprüfung gem. § 4 Abs. 2 Satz 1 BPO 2000 unterliegen. Die Mehrzahl der geprüften

Unternehmen unterliegt jedoch nicht der Anschlussprüfung. Aus Sicht der BStBK ist es daher essentiell, dass durch einen niederschweligen Ansatz auch rechtssichere Lösungen für nicht anschlussgeprüfte Unternehmen geschaffen und damit die Belange der kleinen und mittelständischen Unternehmen und des Berufsstands gewahrt werden. Im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung, aber insbesondere auch einer flächendeckenden Entlastungswirkung der Vorschläge, ist es deshalb von zentraler Bedeutung, auch diesen Unternehmen Anreize zu bieten, mehr Transparenz zu gewähren sowie Tax CMS einzurichten und zu unterhalten.

Die Vorschläge der BStBK sind insoweit getrennt in Lösungsvorschläge für anschlussgeprüfte und nicht anschlussgeprüfte Unternehmen. Es wird ein abgestuftes System vorgeschlagen, in dem bereits mit geringfügigen Maßnahmen Teile eines Tax CMS eingeführt werden können, die zu Vorteilen auf allen Seiten und zu Erleichterungen führen. In Abhängigkeit von Größe und Komplexität der unternehmerischen Organisation können dann weitere Maßnahmen und Vorteile hinzutreten.

Es müssen verbindliche Rahmenbedingungen geschaffen werden, die gleichzeitig genügend Flexibilität für die Ausgestaltung des Tax CMS nach den Belangen des Unternehmens bieten. Die Rahmenbedingungen sollten daher in einem Gesetz mit einer konkretisierenden Rechtsverordnung geregelt werden, die wiederum durch Verwaltungsanweisungen, z. B. einen Prüfungsleitfaden, ergänzt werden können. Die Anforderungen an die Rahmenbedingungen müssen sich im Einzelnen nach der Rechtsfolge richten.

Hieraus ergeben sich folgende Vorteile:

- Die Rahmenbedingungen erhalten Gesetzeskraft und sind justiziabel.
- Grundlegende Bedingungen haben damit einen Parlamentsvorbehalt, was mit Blick darauf zu befürworten ist, dass das Steuerrecht Eingriffsverwaltung ist. Der Parlamentsvorbehalt ist zudem bei wichtigen Grundsätzen der Abgabenordnung wie Bestandskraft (dazu sogleich) erforderlich.
- Die Konkretisierung in einer Verordnung gewährleistet Flexibilität, um im Rahmen einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage erforderliche Anpassungen, die sich in der Praxis herauskristallisieren werden, vorzunehmen, ohne auf Parteipolitik angewiesen zu sein. Hierbei handelt es sich um ein bewährtes Werkzeug, wie das Beispiel der Kassensicherungsverordnung zeigt. Die Verortung in einer Verwaltungsanweisung gewährleistet nicht die notwendige Sicherheit und Justiziabilität. Zudem besteht die Gefahr einer einseitigen Interessenausrichtung an der Finanzverwaltung mit der Aufstellung von Anforderungen, die von Unternehmen dann nicht mehr umsetzbar sind. Hier braucht es das Korrektiv der Justiz, damit ein Ausgleich zwischen unternehmensinternen und gesetzlichen Abläufen gewährleistet ist. Es müssen einerseits Anforderungen geregelt sein, damit Steuern rechtzeitig, vollständig und richtig erklärt werden. Andererseits müssen diese Anforderungen aber auch umsetzbar sein.

Ein solches Anreizsystem wird eine „Sogwirkung“ auslösen, indem Unternehmen auch vermehrt Tax CMS einrichten, ohne daraus konkrete Rechtsfolgen zu erwägen (solche Tendenzen werden z. B. aus Österreich berichtet, wo Unternehmen zunehmend Steuerkontrollsysteme einführen, ohne einen Antrag auf begleitende Kontrolle zu stellen).

V. Konkrete Ausgestaltung

Die Vorschläge der BStBK sind getrennt in Vorschläge für anschlussgeprüfte und nicht anschlussgeprüfte Unternehmen, wobei sich zum Teil auch Überschneidungen ergeben können.

1. Anschlussgeprüfte Unternehmen

Die Lösungsvorschläge der BStBK für anschlussgeprüfte Unternehmen lauten wie folgt:

a) Rechtsrahmen

Es bedarf einer gesetzlichen Regelung der Rechtsfolgen, der Voraussetzungen und grundlegenden Bestimmungen. Eine Rechtsverordnung z. B. in Form eines Muster-Tax CMS oder wie in Österreich mit der SKS-Prüfungsverordnung sollte implementiert werden und der Konkretisierung dienen.

b) Rechtsfolge und Voraussetzungen

Die Grundüberlegung ist, drei Rechtsfolgen zu regeln, die in der folgenden Abstufung von der Rechtsfolge mit geringen Voraussetzungen bis zur Rechtsfolge mit hohen Anforderungen dargestellt werden. Diese Voraussetzungen sollten im Gesetz geregelt werden.

- 1. Stufe: Punktuelle Bestandskraft für die verbindliche Prüfung von konkreten Sachverhalten

TB- Voraussetzungen:

- Antrag des Steuerpflichtigen,
- vollständige Darstellung eines konkreten Sachverhaltes,
- Mitteilung des Rechtsproblems und der eigenen Rechtsposition,
- Prüfung (rechtlich und tatsächlich) des Sachverhaltes durch das Finanzamt

Rechtsfolge:

- Punktuelle Bestandskraft

Auf der ersten Stufe soll Rechtssicherheit durch die Gewährung punktueller Bestandskraft geschaffen werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können unter der Voraussetzung, dass ein konkreter Steuersachverhalt vollständig dargestellt und ein Rechtsproblem sowie die eigene Rechtsposition mitgeteilt wird, Sachverhalte einer rechtlichen und tatsächlichen Prüfung des Finanzamts zugeführt werden.

In Abgrenzung zur verbindlichen Auskunft sind an die Mitteilung des Rechtsproblems und der eigenen Rechtsposition angemessene Anforderungen zu stellen. Es ist nicht erforderlich, das gesamte Für und Wider der rechtlichen Problematik und der Rechtsprechung darzulegen. Die Regelung soll zudem für verwirklichte und nicht verwirklichte Sachverhalte gelten. Die verbindliche Auskunft könnte demnach entfallen.

Die verbindliche Zusage erfordert derzeit eine Außenprüfung und die Abstimmung mit der Veranlagungsstelle. Mit dem hiesigen Vorschlag kann die Prüfung des Finanzamts auf Antrag des Steuerpflichtigen sowohl mit als auch ohne Außenprüfung erfolgen. Auch die verbindliche Zusage könnte demnach ersetzt werden.

Die punktuelle Bestandskraft bezieht sich auf das Ergebnis der Prüfung des Finanzamts und wirkt bei Sachverhalten mit Dauerwirkung auch für die Zukunft.

Ein Tax CMS ist für die erste Stufe des Vorschlags der BStBK nicht erforderlich.

- 2. Stufe: Zeitnahe Betriebsprüfung

TB-Voraussetzungen:

- Antrag des Steuerpflichtigen,
- Angemessenes Tax CMS für ESt, KSt, GewSt, USt und deren FestE,
- Prüfung mindestens der letzten beiden Veranlagungszeiträume, für die bereits ein Steuer- oder Feststellungsbescheid für Besteuerungsgrundlagen vorliegt.

Rechtsfolge:

- Zeitnahe Betriebsprüfung,
- Prüfungsumfang und -tiefe steht gem. § 194 AO im Ermessen der Finanzverwaltung.

Die zweite Stufe gewährt auf Antrag des Steuerpflichtigen, sofern er ein angemessenes Tax CMS vorweisen kann, eine zeitnahe Betriebsprüfung. Die Kriterien für die Angemessenheit des Tax CMS müssen für diese Zwecke definiert werden. Dem kooperativen Ansatz folgend sollten nicht zu hohe Anforderungen an das eingerichtete System gestellt werden und das „lebende“ System in einem iterativen Prozess mit der Finanzverwaltung auch nachjustiert werden können. Die Erstellung bzw. Überprüfung des Tax CMS durch eine Person im Sinne des § 3 StBerG ist auf dieser Stufe nicht erforderlich.

Es erfolgt die Prüfung mindestens der letzten beiden Veranlagungszeiträume, für die bereits ein Steuer- oder Feststellungsbescheid für Besteuerungsgrundlagen vorliegt, wobei der Prüfungsumfang und die Prüfungstiefe im Ermessen der Finanzverwaltung liegen (§ 194 AO).

- 3. Stufe: Bloße Plausibilitätsprüfung und laufende Konsultation mit Finanzverwaltung

TB-Voraussetzungen:

- Antrag durch Steuerpflichtigen,
- Angemessenes und wirksames Tax CMS für ESt, KSt, GewSt, USt und deren FestE
- Vorprüfung durch Person nach § 3 StBerG nach Prüfungsgrundsätzen, die in der Rechtsverordnung zu konkretisieren sind,
- Offenlegung von Prüfungsbericht bzw. Kontrolldokumentation einschließlich zugehöriger Tax CMS-Unterlagen und -Protokollierung gegenüber der Finanzverwaltung und der Prüfungsunterlagen,
- Übermittlung der E-Bilanz in qualifizierter Taxonomie, um Plausibilitätsprüfungen durch das Finanzamt zu gewährleisten.

Rechtsfolge:

- Plausibilitätsprüfung (Einschränkung von § 194 AO) seitens der Finanzverwaltung, um Zeitnähe und signifikante Prüfungserleichterungen zu gewährleisten,
- Laufende Konsultationen der Finanzverwaltung mit dem Mandanten bzw. dessen Steuerberater sollen Ermittlungen von Steuer- und Prüfungsrisiken ermöglichen (Häufigkeit abhängig vom Unternehmen: 1 bis 4 pro Jahr).

In Abgrenzung zu den Vorschlägen des DWS-Instituts und zur veranlagungsbegleitenden Kontrolle in Österreich ist die Prüfung des Tax CMS im laufenden Mandat möglich. Eine „Peer Review“ bzw. Testierung/Zertifizierung des Systems durch einen Dritten ist demnach nicht erforderlich.

Eine nach § 3 StBerG befähigte Person prüft das System des Mandanten und übt damit eine Compliance-Funktion aus. An anderen Stellen wie z. B. der laufenden Deklaration und Funktion bei den Corona-Hilfsprogrammen werden Steuerberater als Compliance-Instanz eingesetzt und akzeptiert. Diese Funktion muss sich daher konsequenterweise auch auf die Erstellung/Prüfung von Tax CMS erstrecken. An die Erstellung des Tax CMS durch eine Person im Sinne des § 3 StBerG ist daher ein Vertrauensvorschuss § 158 AO zu knüpfen.

Die Erstellung der Systeme im Unternehmen selbst ist für die Stufe 3 indessen nicht ausreichend. Syndikus-Steuerberater oder -Rechtsanwälte sind von der Regelung daher nicht erfasst. Unternehmen, die Systeme selbst erstellen, müssen demnach die Ressourcen für die prüfende Person im Sinne des § 3 StBerG aufbringen. Dies hat jedoch neben der Gewährung von Prüfungserleichterungen auch zur Folge, dass von dem prüfenden Dritten aufgedeckte Fehler nach hiesigem Vorschlag unter die Schutzschirmwirkung des § 153 AO fallen.

Dabei darf es für die zu gewährenden Prüfungserleichterungen der Finanzverwaltung (Rechtsfolgen) keine Rolle spielen, ob die Voraussetzungen durch den Steuerpflichtigen oder seinen Berater freiwillig oder aufgrund einer bestehenden oder neu geschaffenen gesetzlichen Norm erfüllt werden. Mit dem Jahressteuergesetz 2024 (BGBl. I 2024, Nr. 387) ist eine Erweiterung des Umfangs des zu übersendenden Datensatzes der E-Bilanz durch Schaffung eines neuen Abs. 1 in § 5b EstG erfolgt. Danach ist der Inhalt der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung jeweils einschließlich der unverdichteten Kontennachweise mit Kontensalden sowie der Anlagenspiegel und das diesem zugrundeliegende Anlagenverzeichnis nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Kontennachweise sind danach erstmals für Wirtschaftsjahre zu übermitteln, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen. Der Anlagenspiegel und das Anlagenverzeichnis sollen erstmals für Wirtschaftsjahre übermittelt werden, die nach dem 31. Dezember 2027 beginnen.

c) Tax CMS

Kein Tax CMS gleicht dem anderen und es gibt nicht ein Muster-Tax CMS für jedes Unternehmen. KMU können den Systemumfang und die Systemtiefe nach IDW PS 980 derzeit jedoch kaum abbilden, so dass die Regelungen zum TAX CMS regelmäßig leerlaufen. Es bedarf demnach einer Standardisierung, die zugleich hinreichende Flexibilität bei der Erstellung der Systeme bietet und auch für KMU handhabbar ist. Die Systeme müssen angepasst sein auf die Größe und Komplexität des jeweiligen Unternehmens.

Eine auf den ersten Blick naheliegende Abstufung der Anforderungen an die Systeme nach Umsatz- oder Gewinnklassen ist u.E. nicht zielführend, da sich die Steuerrisiken aus der Anzahl und steuerlichen Komplexität der Prozessschritte in der Wertschöpfungs- und

Verwaltungskette des Unternehmens ergeben (abrufbar unter <https://www.berufsrecht-handbuch.de/ii-berufsrechtlicher-teil/2-facharbeit-im-steuerrecht/22-hinweise-der-bundessteuerberaterkammer/222-hinweise-der-bundessteuerberaterkammer-fuer-einsteuerliches-innerbetriebliches-kontrollsystem-steuer-iks>). Umsatz- oder Ergebniskennzahlen sind dabei nur Indizien. Selbst eine Kategorisierung wie z. B. nach den Größenklassen der BPO rechtfertigt keine Abstufung des Tax CMS, das Weglassen der nachfolgenden Grundelemente eines sachgerechten Tax CMS oder zusätzliche Systemanforderungen allein aufgrund einer höheren Ergebniskategorie des Unternehmens.

Die sachgerechte Ausgestaltung des Tax CMS folgt den ermittelten steuerrechtlichen Risiken, die sich aus den im Unternehmen vorhandenen Prozessschritten und Prozessteilnehmern ergeben. Aus einer entsprechenden Analyse ergibt sich dann auch die Regelungs- und Kontrolltiefe des Tax CMS für das jeweilige Unternehmen.

Folgende Grundelemente sind für die Ausgestaltung eines sachgerechten Tax CMS zu ermitteln:

- Feststellung Ziel
 - a) Rechtzeitige Abgabe vollständiger und richtiger Steuererklärungen
 - b) Identifizierung und Bewertung steuerrechtlicher Risiken
- Feststellung Organisation und Prozessabläufe
- Feststellung Steuerarten und steuerrechtlicher Pflichten
- Risikomatrix und Regelung/Folgen aus Risikofestlegung
- Feststellung Fristigkeiten
- Festlegung Zuständigkeit
- Festlegung Kontrollen/Fortlaufende Überwachung
- Festlegung Wissenstransfer (tatsächliche Umstände, rechtliche Klärung, Veränderungen bei Tatsachengrundlagen, Veränderungen beim Rechtsrahmen)
- Berichtswesen (Überwachung und Verbesserung)
- Sanktionsmaßnahmen

Für eine weitere Konkretisierung der einzelnen Grundelemente bietet die SKS-Prüfungsverordnung aus Österreich Orientierungspunkte.

Die Erstprüfung des Tax CMS sollte nur die Angemessenheitsprüfung, welche aus Konzeption und Umsetzungsprüfung bestehen muss, beinhalten. Nach einem bestimmten Zeitraum (z. B. 3 Jahre), sollte eine Folgeprüfung zusätzlich auch die Wirksamkeitsprüfung umfassen.

d) Berichtigungsfiktion

Wer sich an den vorgenannten Verfahren beteiligt, die insbesondere bei den Rechtsfolgen der Stufen 2 und 3 auch der Vermeidung von Steuerausfällen dienen, sollte hierdurch keine Nachteile befürchten. Die Antragsteller sollten unter eine Art Schutzschirm gestellt werden. Bei einer Feststellung von Fehlern der Vergangenheit während des Antragsverfahrens sollte eine Fiktion des Vorliegens einer Fehlerkonstellation nach § 153 AO geregelt werden, so dass eine Berichtigung nach § 153 AO erfolgen kann und keine strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO und auch keine bußgeldbefreiende Selbstanzeige nach § 378 Abs. 3 AO notwendig wird. Nach der Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 17. März 2009 - 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984) zum Eventualvorsatz schließen sich § 153 AO auf der einen Seite und § 371 AO auf der anderen Seite nicht aus (kritisch *Joecks/Jäger/Randt/Grötsch*, 9. Aufl. 2023, AO § 370, Rn. 275; *Kohlmann/Ransiek*, 84. EL, 8/2024, AO § 370, Rn. 337, *Schützeberg*, BB 2009, 190; *Weidemann*, wistra 2010, 5; *Rolletschke/Burkard*, DStZ 2011, 627; *Helmrich*, DStR 2009,

2132; *Wessing/Biesgen*, NJW 2010, 2689). Hinzu kommt, dass den Strafnormen und den Bußgeldvorschriften unterschiedliche Schuldformen zu Grunde liegen. Daher sollte eine Regelung auf der Rechtsfolgenebene erfolgen.

Diese könnte wie folgt lauten:

„Sind die Voraussetzungen eines der unter [oben genannten] festgelegten Verfahren erfüllt, so tritt für alle an dem jeweiligen steuerlichen Fehler Beteiligten eine Bußgeld- und Strafbefreiung ein, wenn eine unverzügliche Anzeige und Berichtigung entsprechend § 153 AO erfolgt.“

e) Zusammenfassendes Schaubild

Gesetz		
	Rechtsfolge	Voraussetzungen
1.	Punktuelle Bestandskraft geprüfter Sachverhalte	a) Antrag durch Steuerpflichtigen b) Vollständige Darstellung eines konkreten Sachverhaltes c) Mitteilung des Rechtsproblems und der eigenen Rechtsposition d) Prüfung (rechtlich und tatsächlich)
2.	Zeitnahe BP Berichtigungsfiktion, § 153 AO	a) Antrag durch Steuerpflichtigen b) Angemessenes Tax CMS für ESt, KSt, GewSt, USt und deren FestE c) Prüfung mindestens der letzten beiden Veranlagungszeiträume, für die bereits ein Steuer- oder Feststellungsbescheid für Besteuerungsgrundlagen vorliegt
3.	Plausibilitätsprüfung und laufende Konsultation mit Finanzverwaltung Berichtigungsfiktion, § 153 AO	a) Antrag durch Steuerpflichtigen b) Angemessenes und wirksames Tax CMS für ESt, KSt, GewSt, USt und deren FestE c) Vorprüfung durch Person nach § 3 StBerG d) Offenlegung Prüfungsbericht und Prüfungsunterlagen e) Übermittlung E-Bilanz in qualifizierter Taxonomie
Rechtsverordnung		
<ul style="list-style-type: none"> - Regelung der Grundelemente eines Tax CMS - Bestimmung eines Prüfungsleitfadens - Regelungen der Anforderungen an den Prüfungsbericht 		

2. Nicht anschlussgeprüfte Unternehmen

Die Lösungsvorschläge der BStBK für nicht anschlussgeprüfte Unternehmen lauten wie folgt:

a) Rechtsrahmen

Die BStBK verfolgt mit ihren Vorschlägen für nicht anschlussgeprüfte Unternehmen einen niederschweligen Ansatz. Die Installation eines angemessenen und wirksamen TAX CMS ist für KMU mit einem enormen Kosten- und Bürokratieaufwand verbunden, der mangels finanzieller und personeller Ressourcen nicht oder nicht sofort gestemmt werden kann. Es sollte jedoch für Unternehmen die ein erhöhtes Maß an Transparenz offenbaren und sich damit überobligatorisch verhalten, bereits Prüfungserleichterungen geben. So wird einem kooperativen Ansatz Rechnung getragen und es werden zugleich Impulse für eine schrittweise Einführung von Tax CMS gesetzt.

In Abhängigkeit vom Umfang der Transparenz werden konkrete Rechtsfolgen definiert, die gesetzlich bzw. ergänzend in BMF-Schreiben/ Verwaltungsanweisungen zu regeln sind.

b) Transparenz als Voraussetzung

Ein vollumfängliches Tax CMS ist in kleinen und mittelständischen Unternehmen in der Regel nicht vorhanden. Diese Unternehmen haben aber verschiedene Kontrollmaßnahmen bereits implementiert, die sie bewusst oder unbewusst einsetzen; sei es in Vorerfassungssystemen, durch ein sog. 4 Augen-Prinzip oder die Kontrolle des Steuerberaters.

In den Hinweisen der BStBK für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS (abrufbar unter <https://www.berufsrecht-handbuch.de/ii-berufsrechtlicher-teil/2-facharbeit-im-steuerrecht/22-hinweise-der-bundessteuerberaterkammer/222-hinweise-der-bundessteuerberaterkammer-fuer-einsteuerliches-innerbetriebliches-kontrollsystem-steuer-iks>) sind konkrete Möglichkeiten der Steuerkontrollen im Tagesalltag des Steuerberaters dargestellt, die bereits (Teile eines) Tax CMS sind.

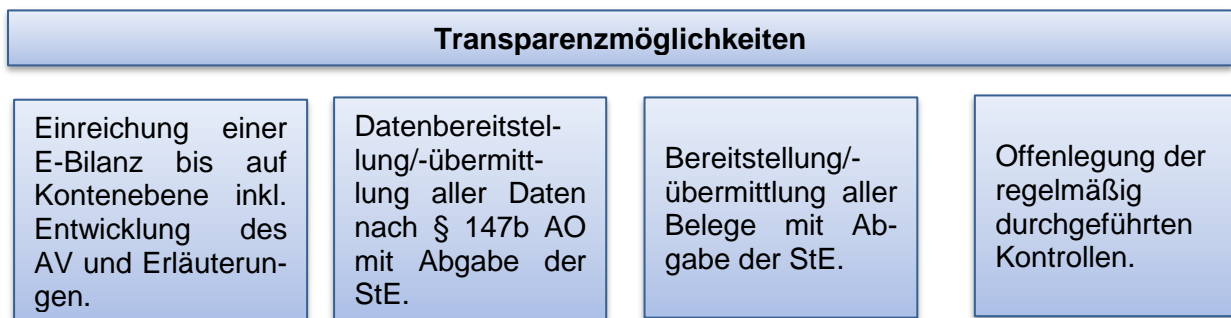
Der Einsatz einer Rechteverwaltung gehört z. B. zu den Grundbausteinen eines Tax CMS. Denn hiermit wird gesteuert, welche Mitarbeitenden in welchem Umfang Zugriff auf die IT-Ressourcen haben. Gleichzeitig schützt sie – Kanzlei und Unternehmen – vor dem Zugriff unberechtigter Personen auf Software oder Informationen. Ein weiteres Beispiel ist der Einsatz eines revisionssicheren Dokumentenmanagementsystem (DMS) als ein System zur Verwaltung digitaler Dokumente. Es gewährleistet, dass alle Dokumente, die im System gespeichert werden, nicht nachträglich verändert oder gelöscht werden können, ohne dass dies nachvollziehbar wäre. Dies wird durch Mechanismen wie eine lückenlose Protokollierung, Versionierung, Zugriffsrechte und regelmäßige Sicherungen erreicht. Die Nutzung programmierter und/oder standardisierter Schnittstellen zwischen Programmen ermöglichen die Integration und den Datenaustausch zwischen verschiedenen Softwarelösungen. Sie erleichtern die Automatisierung von Prozessen und sorgen für eine reibungslose Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Programmen und Plattformen. Gleichzeitig werden manuelle Fehler ausgeschlossen.

Aus Sicht der BStBK sollten die Hürden für KMU zur Erstellung eines angemessenen Tax CMS so gering wie möglich gehalten werden. Die beispielhaft aufgezählten und weitere bereits vorhandene Aspekte sollten einem niederschweligen Ansatz folgend bereits berücksichtigungsfähig sein und - insbesondere unter Zuhilfenahme eines Steuerberaters - ergänzt werden können. Die Finanzverwaltung sollte auf dem Weg hin zu einem angemessenen und wirksamen System in einem iterativen Prozess konkrete Hinweise zur Weiterentwicklung des Systems geben.

Erleichterungen sollten aber bereits an ein erhöhtes Maß an Transparenz des Steuerpflichtigen im Veranlagungsbereich geknüpft werden. Die Transparenz des Steuerpflichtigen ermöglicht der Finanzverwaltung eine effizientere Kontrolle und trägt dem Vertrauensschutzgedanken des § 158 AO Rechnung.

Dabei darf es für die zu gewährende Prüfungserleichterungen der Finanzverwaltung keine Rolle spielen, ob die Transparenz durch den Steuerpflichtigen oder seinen Berater freiwillig oder aufgrund einer bestehenden oder neu geschaffenen gesetzlichen Norm erfüllt wird. So ist mit dem Jahressteuergesetz 2024 (BGBl. I 2024, Nr. 387) eine verpflichtende Erweiterung des Umfangs des zu übersendenden Datensatzes der E-Bilanz durch Schaffung eines neuen Abs. 1 in § 5b EStG eingeführt worden. Dem Steuerpflichtigen müssen ungeachtet dessen entsprechende Erleichterungen gewährt werden.

Folgende Transparenzmöglichkeiten sollten bei der Gewährung von Prüfungserleichterungen Berücksichtigung finden:



Der technische Rahmen ist mit Belegcontainern, Kollaborationsplattformen als Cloud-Lösungen und Referenzierung auf Belege (RABE) bereits vorhanden. Eine Verordnung zur Vereinheitlichung digitaler Schnittstellen nach § 147b AO ist in Bearbeitung und wird nach deren Veröffentlichung den Rahmen für den standardisierten Export von Daten vorgeben.

c) Rechtsfolgen

- **Verstärkte Richtigkeitsvermutung des § 158 Abs. 1 AO**

In den GoBD normiert die Finanzverwaltung das Erfordernis eines IKS für das Vorliegen einer ordnungsmäßigen Buchführung (BMF vom 28. November 2019; BStBl. I 2019, S. 1269 in der Fassung vom 11. März 2024, BStBl. I 2024, S. 374, Rz. 100). Wenn ein Steuer-IKS vorliegt, das sich auf die Buchführung bezieht, liegt im Umkehrschluss also auch ein wesentliches Element einer ordnungsmäßigen Buchführung vor. Der Richtigkeitsvermutung des § 158 Abs. 1 AO muss bei Vorliegen eines Steuer-IKS deshalb besonderes Gewicht eingeräumt werden. So könnte z. B. § 158 Abs. 2 Nr. 1 AO um den Halbsatz ergänzt werden, dass ein Beanstandungsanlass grds. nicht besteht, soweit ein Steuer-IKS vorhanden ist, Alternativ könnte durch die Gewährung eines dauerhaften Zugriffs auf ein Aufzeichnungssystem für die Finanzverwaltung die Rechtsfolge des § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO entfallen.

- **Interne Verwaltungsanweisungen, keine Prüfvermerke zu setzen**

Ein möglicher Vorteil für den Steuerpflichtigen könnte darin bestehen, dass seitens der Verwaltung keine Prüfvermerke gesetzt werden. Denkbar ist hier ein punktueller Verzicht auf Prüfvermerke, die sich auf Sachverhalte beziehen, die vom IKS umfasst sind – z. B. Umsatzsteuer, Verrechnungspreise, Kassenführung o. ä., oder – ggfs. nach einer „Bewährungszeit“ des

Steuer-IKS – ein genereller Verzicht aufgrund der langfristigen Erfüllung erhöhter Compliance-Anforderungen. Ein ähnliches Konzept existiert bereits in Art. 38 des Unionszollkodex (UZK), der ebenfalls Erleichterungen, u.a. bei der Überprüfung von Warenlieferungen oder Zollprüfungen, im Gegenzug für die Erfüllung bestimmter Compliance-Anforderungen als „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“ („AEO“), enthält.

- **Benefits im Hinblick auf § 164 AO**

Vorbehalt der Nachprüfung - § 164 AO	
Verwaltungsinterne Anweisung, keinen VdN zu setzen (z. B. nach erstmaliger IKS-Prüfung)	Gesetzliche Regelung für Ausschluss der Nebenbestimmung eines VdN (z. B. nach wiederholter IKS-Prüfung)

Für Einzelsachverhalte, die ggfs. nicht Gegenstand des IKS waren, zu Beanstandungen in vorangegangenen IKS-Prüfungen geführt haben, oder Gegenstand einer zukünftigen Prüfung sein sollen, bleibt weiterhin die Möglichkeit, einer (punktuellen) Vorläufigkeit nach § 165 AO bestehen.

- **Gesetzliche Regelung für erhöhte Bestandskraft nach § 173 Abs. 2 AO**

Nach § 173 Abs. 2 Satz 1 AO können Steuerbescheide, soweit sie auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegen.

Die Regelung führt zu einer erhöhten Bestandskraft, weil die Sachverhalte bereits ausführlich geprüft wurden oder geprüft werden konnten und dient damit der Schaffung von Rechtssicherheit – und Rechtsfrieden – im Hinblick auf die geprüften Sachverhalte für „beide Seiten“. Durch eine Ergänzung dieser Regelung auf Sachverhalte, die von einem Steuer-IKS umfasst sind, könnte eine erhöhte Bestandskraft in zukünftigen Steuerbescheiden für solche Sachverhalte gelten, die Gegenstand eines (geprüften) Steuer-IKS sind.

- **Gesetzliche Regelung einer Berichtigungsfiktion nach § 153 AO**

An dieser Stelle wird auf die Ausführungen zu V 1 d) verwiesen werden, die hier gleichermaßen gelten sollten.

- **Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten vor- oder mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 197 Abs. 4 AO)**

Nach § 197 Abs. 4 AO sollen dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung mitgeteilt werden, sofern dieser angeforderte Unterlagen nach § 197 Abs. 3 AO vor der Außenprüfung vorgelegt hat. Die Regelung sollte auf Steuerpflichtige, die über ein geprüftes Steuer-IKS verfügen, ausgeweitet werden, um eine frühzeitige Einstellung auf die Prüfungsschwerpunkte, z. B. durch die Bereitstellung dafür erforderlicher Daten oder Unterlagen – und damit eine Beschleunigung der Prüfung – zu erreichen.

Die Regelung ist nicht abhängig von der Unternehmensgröße und stellt daher ebenfalls einen möglichen Vorteil für nicht anschlussgeprüfte Unternehmen dar.

- **Automatische Geltung von § 199 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO**

Gem. § 199 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO kann die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen. Sie kann im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO festlegen. Werden die Rahmenbedingungen vom Steuerpflichtigen erfüllt, unterbleibt ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO.

Soweit der Steuerpflichtige Sachverhalte in einem geprüften Steuer-IKS abbildet, kann dies als festgelegte Rahmenbedingung im Sinne des § 199 Abs. 3 AO angesehen werden, so dass ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen gem. § 200a AO unterbleibt.

- **Intendiertes Ermessen für Antrag auf zeitnahe Betriebsprüfung**

Die Durchführung einer Betriebsprüfung ist – sofern Unternehmen nicht der Anschlussprüfung nach der BPO unterliegen – eine Ermessensentscheidung. Das Ermessen bezieht sich dabei auf die Frage des „ob“ und „wann“ eine Betriebsprüfung durchgeführt wird.

Steuerpflichtige haben ein Interesse an der zeitnahen Durchführung von steuerlichen Betriebsprüfungen, um frühzeitig Rechtssicherheit zu erhalten. Zudem fördern zeitnahe Betriebsprüfungen die Effizienz der Prüfung, weil auf Daten, Unterlagen, Sachverhalte und beteiligte Personen schneller zugegriffen werden kann, als im Falle langer zurückliegender Zeiträume.

Da eine zeitnahe Betriebsprüfung aus Kapazitätsgründen aber nicht bei allen zu prüfenden Steuerpflichtigen durchgeführt werden kann, sollten Steuerpflichtige, die erhöhte Compliance-Anforderungen in Form eines Steuer-IKS erfüllen, dabei bevorzugt berücksichtigt werden, sofern dies von diesen beantragt wird.

- **Verbindliche Auskunft und verbindliche Zusage im Rahmen von Außenprüfungen**

Steuer-IKS

Für Sachverhalte, die Gegenstand eines bereits geprüften Steuer-IKS sind, kann die Fiktion einer verbindlichen Zusage gelten, diese so lange so zu behandeln, wie nach der IKS-Prüfung, bis sich die Verhältnisse ändern, die Sachverhalte also z. B. aus dem Anwendungsbereich des Steuer-IKS herausfallen oder grundlegende Änderungen

Aufgrund der erhöhten Erfüllung der Compliance-Anforderungen könnte – entgegen der derzeitigen Regelung des § 89 Abs. 2 Satz 1 AO – eine verbindliche Auskunft auch für (Dauer-)Sachverhalte erteilt werden, die vom Steuerpflichtigen bereits erfüllt werden, z. B. die Anerkennung von Mietverhältnissen oder Verrechnungspreisen.

Verknüpfung von Voraussetzungen und Rechtsfolge

Einzelne Elemente eines Steuer-IKS müssen in einem nächsten Schritt sinnvoll mit den vorstehend vorgeschlagenen Benefits verknüpft werden. Die „Zuordnung“ von Benefits zu bestimmten Maßnahmen kann sowohl sachbezogen, als auch in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße erfolgen.

Auf der nachfolgenden Folie finden sich einige – beispielhafte – Zuordnungen von Maßnahmen zu den vorgenannten Benefits, die als Diskussionsgrundlage dienen sollen. Von Stufe 1 bis 4 steigt das Maß an Transparenz und damit auch der Umfang der Rechtsfolge in Form von Prüfungserleichterungen.

d) Zusammenfassendes Schaubild:

Gesetz/Verwaltungsanweisung		
	Rechtsfolge	Voraussetzungen
1.	Interne Verwaltungsanweisung, keinen Prüfungsvermerk zu setzen	Einreichung der E-Bilanz bis auf Kontenebene inkl. Entwicklung des Anlagevermögens und ggfs. weiterer Erläuterungen
2.	<ul style="list-style-type: none"> • Interne Verwaltungsanweisung, keinen Prüfungsvermerk zu setzen • Kein Vorbehalt der Nachprüfung • Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten 	<ul style="list-style-type: none"> • Einreichung der E-Bilanz bis auf Kontenebene inkl. Entwicklung des Anlagevermögens und ggfs. weiterer Erläuterungen • Datenbereitstellung/-übermittlung aller Daten nach § 147b AO mit Abgabe der Steuererklärung
3.	<ul style="list-style-type: none"> • Interne Verwaltungsanweisung, keinen Prüfungsvermerk zu setzen • Kein Vorbehalt der Nachprüfung • Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten • Erhöhte Bestandskraft nach § 173 Abs. 2 AO • Berichtigungsfiktion (§ 153 AO statt Selbstanzeige) • Automatische Geltung von § 199 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO) 	<ul style="list-style-type: none"> • Einreichung der E-Bilanz bis auf Kontenebene inkl. Entwicklung des Anlagevermögens und ggfs. weiterer Erläuterungen • Datenbereitstellung/-übermittlung aller Daten nach § 147b AO mit Abgabe der Steuererklärung • Bereitstellung/-übermittlung aller Belege mit Abgabe der Steuererklärung
4.	<ul style="list-style-type: none"> • Interne Verwaltungsanweisung, keinen Prüfungsvermerk zu setzen • Kein Vorbehalt der Nachprüfung • Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten • Erhöhte Bestandskraft nach § 173 Abs. 2 AO • Berichtigungsfiktion (§ 153 AO statt Selbstanzeige) • Automatische Geltung von § 199 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO) 	<ul style="list-style-type: none"> • Einreichung der E-Bilanz bis auf Kontenebene inkl. Entwicklung des Anlagevermögens und ggfs. weiterer Erläuterungen • Datenbereitstellung/-übermittlung aller Daten nach § 147b AO mit Abgabe der Steuererklärung • Bereitstellung/-übermittlung aller Belege mit Abgabe der Steuererklärung • Einführung eines (geprüften) Tax CMS mit Offenlegung der regelmäßig durchgeführten Kontrollen

	<ul style="list-style-type: none"> • Intendiertes Ermessen für Antrag auf zeitnahe Betriebsprüfung • Geprüftes Tax CMS als verbindliche Zusage für die enthaltenen Sachverhalte • Möglichkeit verbindlicher Auskunft für verwirklichte Sachverhalte 	
--	--	--

VI. (Gerichtliche) Überprüfbarkeit von Tax CMS

Um eine gerichtliche Überprüfbarkeit zu ermöglichen, bedarf es Anpassungen der AO und FGO. Dort wo die Vorschläge der BStBK antragsgebunden sind, besteht bereits eine Rechtsschutzmöglichkeit im Falle der Ablehnung des Antrags. Hierbei sollte sich der Rechtsschutz jedoch in Abgrenzung zur verbindlichen Auskunft nicht nur auf eine Evidenzkontrolle beziehen (vgl. BFH, Urteil vom 29. Februar 2012, Az. IX R 11/11, DStR 2012, 1272), sondern auch eine materielle Prüfung beinhalten. Dadurch würde prozessökonomisch vorgegangen; der gesamte Sachverhalt wäre nicht mehrfach, sondern lediglich einmal vollständig zu beurteilen. Dies würde auf allen Seiten Ressourcen schonen.

Darüber hinaus kann das Bedürfnis bestehen, bereits die Angemessenheit eines Tax CMS von der Finanzverwaltung prüfen und bestätigen zu lassen. Mit der Entscheidung der Finanzverwaltung wird ein vorläufiger, zeitlich befristeter, Vertrauensschutz gewährt und Unternehmen könnten das eingesetzte Tax CMS rechtssicher anwenden. Einen ähnlichen Mechanismus der Feststellung kennt das Gesetz im Gemeinnützigkeitsrecht, bei dem neben dem Freistellungsbescheid ebenso eine Feststellung nach § 60a AO über die Satzungsbestimmungen ergeht. Die Entscheidung der Finanzverwaltung über die Angemessenheit des Tax CMS ist korrespondierend zu § 60a AO ein Verwaltungsakt, verbunden mit den entsprechenden Rechtsschutzmöglichkeiten. An dieses Verfahren zur Feststellung der Angemessenheit eines Tax CMS sollte zudem ein iterativer Prozess mit der Finanzverwaltung angeknüpft werden, um Unzulänglichkeiten auszubessern und Streit präventiv zu vermeiden.

Es sollte zudem analog § 60a AO eine Prüfungs- und Bestätigungsmöglichkeit für bloße Änderungen aufgenommen werden, wenn das bereits anerkannte Tax CMS nur punktuell geändert bzw. fortentwickelt wird. Für die verbleibenden Punkte des Tax CMS sollte dann die bisherige Anerkennung (Feststellung) bis zum Ablauf der vorgesehenen Anerkennungsdauer weiter gültig sein.

Um gerichtlichen Rechtsschutz im Sinne eines schnellen Rechtsschutzes effektiv auszugestalten, sollten entsprechende Fristigkeiten angepasst werden, um Zeitnähe zu gewährleisten. Als vorläufiger Rechtsschutz sollte es nicht ausgestaltet sein, da die Vorwegnahme der Hauptsache, die dafür zwingend ist, im Hinblick auf die Zulassung eines beantragten Tax CMS nur ein Ausnahmefall darstellen dürfte. Vielmehr wäre ein Hauptsacheverfahren mit einem entsprechenden Fristenkanon sachgerecht. Das Hauptverfahren ist auch deshalb wichtig, weil die Richter darin das gesamte Beweismaß auszuschöpfen haben. Durch den Fristenkanon wird gewährleistet, dass die Unternehmen nicht mehrere Jahre in der Justiz „festhängen“.

Es sollten verbindliche Entscheidungsfristen für die Finanzverwaltung vorgegeben werden, die bei Anträgen auf punktuelle Änderungen des Tax CMS kürzer ausfallen müssen. Werden die Entscheidungsfristen aus Gründen, die nicht in der Sphäre des Antragstellers liegen, überschritten, sollte die unmittelbare Möglichkeit einer Feststellungsklage beim FG bestehen

(Neuregelung in der FGO). Dies könnte ggf. auch analog ausgeweitet werden auf § 60a AO, da eine Ungleichbehandlung nicht geboten ist.