

StB Fritz Esterer / Dr. Thomas Eisgruber, beide München

Steuerliches internes Kontrollsystem – Eine große Chance für einen Cooperative-Compliance-Ansatz

StB Fritz Esterer ist Vorstandsvorsitzender der WTS Group AG Steuerberatungsgesellschaft in München. **Dr. Thomas Eisgruber** ist Ministerialrat im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

Mit dem Anwendungserlass zu § 153 AO und der Erwähnung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems (Steuer-IKS) als mögliches Indiz gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit hat das BMF bzw. die Finanzverwaltung einen wertvollen Beitrag zur Haftungsminimierung für Unternehmen und deren Leitungspersonen sowie zur Schadensbegrenzung einer überschießenden Gesetzgebung im Steuerstrafrecht geleistet. Wie ein solches Steuer-IKS aber aussehen soll, bleibt (mit guten Gründen) offen und ist seitdem Gegenstand intensiver Diskussionen. Beleuchtet wird in diesem Zusammenhang die Bedeutung einer vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung. Hieraus werden gewisse Mindestanforderungen im Hinblick auf die so wichtige indizielle Wirkung gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit entwickelt.

I. Ausgangslage

Im Mai letzten Jahres veröffentlichte das BMF erstmalig einen Anwendungserlass zu § 153 AO,¹ in dem die Finanzverwaltung u.a. erläutert, wie die Berichtigung einer Erklärung – insb. einer Steuererklärung – (§ 153 AO) von einer Selbstanzeige (§ 371, § 378 Abs. 3 AO) abzugrenzen ist. Dieser Anwendungserlass trat geradezu eine Lawine von Aufsätzen und Aktivitäten bei Unternehmen, Beratern, Verbänden, berufsständischen Kammern und Wissenschaft los. Das IDW hat den Entwurf eines Praxishinweises zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax-Compliance-Management-Systems gem. IDW PS 980 veröffentlicht.² Sowohl der BDI als auch die BStBK arbeiten jew. an eigenen Leitfäden zur Ausgestaltung eines Steuer-IKS und wollen diese kurzfristig veröffentlichen. Der eigentliche Grund dafür, dass der Anwendungserlass nun aber derart hohe Wellen schlägt, liegt in nur einem Satz. In Tz. 2.6 letzter Satz wird Folgendes ausgeführt: „*Hat der Stpfl. ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.*“ Aufgrund der in den letzten Jahren deutlich gestiegenen steuerstraf- und bußgeldrechtlichen Risiken

1 BMF-Schreiben vom 23.05.2016, BStBl. I 2016 S. 490 = DB 2016 S. 1228.

2 Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax-Compliance-Management-Systems gem. IDW PS 980 (Stand: 22.06.2016), vorbereitet von der Arbeitsgruppe „Tax Compliance“, verabschiedet vom Steuerfachausschuss am 17.06.2016, abrufbar unter www.idw.de unter der Rubrik Verlautbarungen.

für Unternehmen, ihre Organe und leitenden Mitarbeiter wird diese Aussage der Finanzverwaltung nun als große Chance verstanden.³ Wengleich auch betont wird, dass die dem Stpfl. eingeräumte Möglichkeit im Umkehrschluss nicht dazu führen darf, dass ein fehlendes Kontrollsystem eine entsprechend negative indizielle Wirkung entfaltet.⁴

In Anlehnung an die im Anwendungserlass gewählte Formulierung wird im Folgenden von Steuer-IKS gesprochen. Der in diesem Zusammenhang vielfach verwendete Begriff „Tax Compliance Management“ würde hingegen die Gefahr einer Verwechslung mit den Inhalten eines im Unternehmen eingeführten Compliance-Management-Systems mit sich bringen und insoweit zu weit verstanden werden können. Ausgehend von den nachfolgend beschriebenen Zielen wird daher der Oberbegriff „Kontrollsystem“ in den Mittelpunkt gestellt.

II. Ziele eines Steuer-IKS aus Sicht von Finanzverwaltung und Unternehmen

Hinsichtlich der Ziele in Bezug auf den Einsatz eines Steuer-IKS muss zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen differenziert werden, wobei sich schnell auch Vorteile herauskristallisieren, die im Grunde – abgesehen von der Perspektive – deckungsgleich sind.

1. Sichtweise der Finanzverwaltung

Um die Sichtweise der Finanzverwaltung zu verstehen, muss man sich klarmachen, dass die im Anwendungserlass zu § 153 AO getroffenen Regelungen primär darauf abzielen, die Berichtigungserklärungen nach § 153 AO von strafrechtlich relevanten Selbstanzeigen nach § 371 AO abzugrenzen.⁵ Lange Jahre existierten für Unternehmen nahezu⁶ keinerlei unterschiedliche Rechtsfolgen beider Vorschriften, weshalb die Praxis des Steuervollzugs jede korrigierende Erklärung nach § 153 AO umsetzte.

In Folge der Verschärfung der Regelungen zu Selbstanzeigen ergab sich eine aufwendige Diskussion zwischen Bp und Bußgeld- und Strafsachenstellen (BuStra)⁷ – und mittelbar auch mit den Staatsanwaltschaften – zu der Frage, wann eine Berichtigung der Steuererklärung als Selbstanzeige

3 Kritisch hingegen im Hinblick auf die Frage eines Gewinns in der Steuerstrafverfahrenspraxis Schwedhelm/Talaska, in: Was kann ein Tax-Compliance-Management-System leisten? – Zur Änderung des AEO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.05.2016 – ifst-Schrift 513, 2016, S. 7 (21).

4 In diesem Sinne auch Beneke, BB 2016 S. 2327 (2330); Welling, IWB 2016 S. 630 (634); Geuenich, NWB 2016 S. 2560 (2567); Beyer, NZWiSt 2016 S. 234; v. Wolfersdorff/Hey, WPg 2016 S. 934 (937, 940). Schwedhelm/Talaska, in: Was kann ein Tax-Compliance-Management-System leisten? – Zur Änderung des AEO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.05.2016 – ifst-Schrift 513, 2016, S. 7 (8).

5 Deshalb sind die mit Abstand umfangreichsten Ausführungen diejenigen unter „2. Abgrenzung der Anzeige- und Berichtigungspflicht von einer Selbstanzeige“.

6 Soweit eine Steuerhinterziehung vorlag, konnten allenfalls Hinterziehungszinsen nach § 235 AO festgesetzt werden. In der Praxis geschah dies aber äußerst selten.

7 Die hier in der Bezeichnung gewählte Reihenfolge (Bußgeld vor Strafe) ist der örtlichen Herkunft des Mitautors geschuldet; in manchen Ländern wird von StraBu-Stellen gesprochen.

zu werten ist. Diese Diskussion entschied sich letztlich daran, wann ein Anfangsverdacht für eine Straftat vorliegt. Betriebsprüfer verfügen jedoch regelmäßig über keinerlei tiefere Kenntnisse zu dieser Frage, sehen sich aber einer Fülle von Erklärungen der geprüften Unternehmen gegenüber.

Um einen Ausweg aus dieser Situation zu finden, versuchte man zunächst, einen Kompromiss über absolute Grenzen auszuloten, bei deren Unterschreitung eine Weiterleitung an die BuStra hätte unterbleiben können. Diese Grenze war aber für die Praxis – insb. bei der Groß- und Konzernprüfung – viel zu niedrig, sodass der Anwendungserlass nun in Tz. 2.6 letzter Satz eine Konstellation anbietet, bei der der Anfangsverdacht tatsächlich ausgeschlossen werden kann.

Das angesprochene Steuer-IKS ist nach Vorstellung der Verwaltung daher lediglich ein Mittel, um Vorsatz oder Leichtfertigkeit auszuschließen. Damit war kein neues Prüfungsfeld oder gar eine tief greifende Änderung der bestehenden Prüfungspraxis beabsichtigt. Vielmehr sollte ein Zustand erreichbar werden, der dem Status quo ante vor den gesetzlichen Verschärfungen zur Selbstanzeige weitgehend gleicht. Hinsichtlich der Beschleunigung von Bp hätte ein Steuer-IKS nur die Funktion, die Verlangsamungen, die durch übermäßige Einschaltung der Kollegen der BuStra entstand, wieder zu beseitigen.

Wie immer offenbart sich aber auch hier, dass es kein Handeln ohne Nebenwirkungen gibt. Dies zeigt bereits die Motivation des BMF, wonach mit dem Anwendungserlass zu § 153 AO und der Erwähnung eines Steuer-IKS als mögliches Indiz gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit folgende Ziele verfolgt werden:⁸

- erhöhte Handlungssicherheit für den Veranlagungsbeamten bzw. Betriebsprüfer bei der Subsumtion der subjektiven Tatbestandsmerkmale einer evtl. Steuerhinterziehung bzw. -verkürzung („Filterfunktion“);
- deutlich kürzere Dauer von Bp;
- mehr Rechtssicherheit für Unternehmen.

Damit entsteht ein ganz neues Instrument, dessen Bedeutung, Wirkung und Einsatz noch gänzlich unerforscht ist. Primärer Adressat in der Finanzverwaltung war ursprünglich nur die strafrechtliche Abteilung, die einen Anfangsverdacht leichter ablehnen können sollte, wenn ein Steuer-IKS vorhanden ist. Was überhaupt ein Steuer-IKS ist, wer die Herrschaft darüber und/oder die Verantwortung dafür hat, etwa auch, wer es zertifizieren kann und welche Konsequenzen sich daraus für den Zertifizierten und die Bp ergeben, ist derzeit unklar.

Klar ist dabei aber, dass ein Steuer-IKS lediglich ggf. ein Indiz darstellen soll. Es wird also bei Einrichtung eines solchen Systems keine automatische Entlastungswirkung angenommen.⁹ Auch das sog. Zertifikat eines WP oder StB ist also bereits aus straf- bzw. ordnungswidrigkeitsrechtlicher Sicht jedenfalls nur dann nützlich, wenn es von der Finanzverwaltung auch wahrgenommen, verstanden und akzeptiert wird.

2. Sichtweise der Unternehmen

Für Unternehmen sind zumindest die Ziele eines Steuer-IKS klar. Sie können davon erheblich profitieren.¹⁰ Der Hauptaspekt liegt dabei aktuell auf dem hohen Interesse an einer deutlichen Reduzierung der Haftungsrisiken für Unternehmen und deren Leitungspersonen und auf einem Schutz vor Reputationsrisiken. Es darf aber nicht vergessen werden, wie wichtig es auch für Unternehmen wäre, wenn es gelänge, stark ressourcenbindende Bp tatsächlich zu beschleunigen und zu entschlacken. Zudem verspricht die Implementierung eines Steuer-IKS erhebliche Effizienz- und evtl. Qualitätssteigerungen in der Steuerfunktion.¹¹ Neben der gesetzeskonformen Steuerdeklaration sollte deshalb der Fokus bei der Implementierung eines Steuer-IKS auch und vor allem auf der Minimierung der Risikoeinschätzung durch die Finanzverwaltung liegen.¹² Denn auch die Finanzverwaltung wird in Zukunft immer stärker auf die Anwendung von Risikofiltern setzen müssen.

III. Lösungsansätze

Ein Steuer-IKS ist im Kern ein präventives Instrument, um steuerstrafrechtliche Risiken (Vorsatz und bedingter Vorsatz gem. §§ 370, 371 AO, Leichtfertigkeit gem. § 378 AO) und Risiken im Ordnungswidrigkeitenrecht (§§ 30, 130 OWiG) zu vermeiden. Legt man die oben dargestellte Intention des BMF bzw. der Finanzverwaltung und die Ziele der Unternehmen übereinander, wird erkennbar, dass ein Steuer-IKS nur dann erfolgreich sein kann, wenn es in eine kooperative und vertrauensvolle Zusammenarbeit zwischen dem Unternehmen und der Finanzverwaltung eingebettet ist. Da dieser kooperative Ansatz in vielen anderen Ländern¹³ bereits kodifiziert wurde, stellt sich die Frage, wie ein entsprechender Ansatz in Deutschland aussehen könnte.

1. Internationale Sichtweise am Beispiel Italiens

Bereits 2008 war das Thema „vertrauensvolle Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung“ Gegenstand einer OECD-Studie.¹⁴ Darin wurden die nationalen Finanzverwaltungen ermutigt, basierend auf Vertrauen und Kooperation die Beziehungen zu Großunternehmen zu verbessern. Dieser unter dem Begriff „Enhanced Relationship“ bekannte Ansatz wurde seither bereits in vielen Ländern eingeführt. Seit 2013 empfiehlt die OECD als Weiterentwicklung der Enhanced Relationship einen *Cooperative-Compliance*-Ansatz.¹⁵

Italien, dessen Steuerbehörden bisher nicht gerade für einen besonders kooperativen Umgang mit den Stpfl. bekannt waren, führt gegenwärtig auf Basis der OECD-Empfehlungen einen sog. Cooperative-Compliance-Ansatz ein.¹⁶ Dieser beruht auf folgenden Kernelementen:

- vertrauensbasierte Kommunikation und Zusammenarbeit zwischen Finanzbehörden und Unternehmen;
- Vermeidung von Streitverfahren (Prävention);

¹⁰ Zu den Bedürfnissen der Unternehmen vgl. auch Erdbrügger/Jehke, BB 2016 S. 2455 (2458).

¹¹ Ähnlich Breimann/Kusch, DStR 2016 S. 2240 (2241).

¹² Ebbinghaus/Neu, StuB 2015 S. 862 (863).

¹³ Zu einer Übersicht vgl. bereits OECD, Co-operative Compliance: A Framework – FROM ENHANCED RELATIONSHIP TO COOPERATIVE COMPLIANCE, 2013, S. 22 ff.

¹⁴ OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008.

¹⁵ OECD, Co-operative Compliance: A Framework – FROM ENHANCED RELATIONSHIP TO COOPERATIVE COMPLIANCE, 2013.

¹⁶ Gesetzesverordnung Nr. 128/2015.

⁸ Nayin, in: Was kann ein Tax-Compliance-Management-System leisten? – Zur Änderung des AEO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.05.2016 – ifst-Schrift 513, 2016, S. 27 (29 ff.); zur Motivationslage des BMF auch Erdbrügger/Jehke, BB 2016 S. 2455 (2458).

⁹ Erdbrügger/Jehke, BB 2016 S. 2455 (2459).

- Zusicherung von weniger invasiven Steuerfestsetzungen und (Steuer-)Strafen;
- Gewährung von Einblicken in das Kerngeschäft der Unternehmen.

In Bezug auf den Zugang zu diesem Cooperative-Compliance-System sieht Italien jedoch auch bestimmte Mindestanforderungen vor, welche die Unternehmen erfüllen müssen. Insoweit lassen sich hier folgende Pflichten nennen:

- Einführung eines effektiven Tax Control Frameworks (Steuer-IKS) zur Entdeckung, Messung, zum Management und zur Kontrolle von Steuerrisiken;
- kooperativer und transparenter Austausch mit der Finanzverwaltung durch Information über bestehende Steuerrisiken, insb. auch im Hinblick auf Transaktionen, die als aggressive Steuerplanung verstanden werden könnten;
- zeitnahe Übermittlung von Informationen an die Finanzverwaltung;
- Förderung der Compliance-Kultur im Unternehmen, basierend auf Ehrlichkeit, Fairness und Tax Compliance;
- Anfertigen einer Dokumentation über das steuerliche Kontrollsystem, das von der Finanzverwaltung geprüft wird.

Im Rahmen des Cooperative-Compliance-Regimes ergeben sich für den Stpfl. erhebliche Vorteile. So können Stpfl. Steuerthemen vor Abgabe der Steuererklärung mit der Finanzverwaltung diskutieren, um Bp zu vermeiden. Ruling-Verfahren werden deutlich schneller. Penalties (Steuerstrafen) werden deutlich reduziert. Auch informiert die Finanzverwaltung im Bedarfsfall die Staatsanwaltschaft (Ermittlungsbehörden) über die Einrichtung eines Steuer-IKS.

Die Regelungen des italienischen Cooperative-Compliance-Regimes sind gegenwärtig im Wesentlichen noch auf große Unternehmen beschränkt, jedoch mit dem Ziel, sie auch auf kleinere und mittlere Unternehmen auszuweiten.

2. Übertragbarkeit aus Sicht der Finanzverwaltung

Auf Deutschland sind diese Grundsätze aber nicht 1:1 übertragbar. Denn die „Kultur“ der Steueradministrationen ist dazu viel zu unterschiedlich. In Deutschland ist für Großbetriebe eine Anschlussprüfung vorgesehen. Dabei ist schon der Begriff des Großbetriebs gegenüber Italien sehr kleinlich. In Italien beginnen Großbetriebe bei einem Umsatz von 100 Mio. €. Die Grenze ist also gut zehnmal höher als in Deutschland.

Zudem werden in Italien nicht alle Großbetriebe und diese auch nicht im Gesamten, sondern nur in vorher festgelegten Prüfungsfeldern, geprüft. Das ist auch der Tatsache geschuldet, dass die Prüfungsdauer zeitlich begrenzt ist, die Verjährung viel schneller eintritt und auch nicht durch Prüfungen gehemmt oder gar unterbrochen wird. Auch sind die Rechtsfolgen bei Änderungen der Bemessungsgrundlage aufgrund vieler und auch sehr hoher Zuschläge deutlich einschneidender.

In einem solchen Umfeld kommt einer Vorauswahl von Betrieben eine ganz andere Bedeutung zu. Gerade in diesem Umfeld ist eine Verstärkung der Tax Compliance elementar. Mangels Fallauswahl bei Großbetrieben in Deutschland („Geprüft werden alle!“) müsste damit dem italienischen Ansatz bzw. der entsprechenden Übertragung nach Deutschland an sich eine Irrelevanz dem Grunde nach bescheinigt werden.

Die Sache ist aber doch etwas komplexer. Zum einen – und das wird auf Dauer der allerwichtigste Ansatz werden – ist ein rein nationaler Blick für die Steuerfestsetzung historisch überholt, quasi „aus der Zeit gefallen“. In einer wirtschaftlich globalisierten Welt haben national verschlossene Administrationssysteme keine Überlebenschance. Die BEPS-Diskussion beginnt das materielle nationale Recht massiv zu beeinflussen, hin zu stärker harmonisierten Vorschriften.¹⁷ Aber es ist durchaus bezeichnend, dass das erste weltweite Normenwerk, das Country-by-Country-Reporting, verfahrensrechtlicher Natur ist. Und es trägt mit seiner Pflicht zu grenzüberschreitender Transparenz in großen Teilen der Tax Compliance Rechnung.

Die Verwaltung hinkt diesem Prozess noch hinterher. Nahezu kein nationales Verfahrensrecht ist wirklich auf eine grenzüberschreitende Kooperation vorbereitet. Die Diskussion auf verfahrensrechtlicher Seite ist von Zurückhaltung, z.T. auch Behinderung, geprägt. Die Rechtsgrundlagen für eine internationale Zusammenarbeit, etwa im Bereich gemeinsamer grenzüberschreitender Prüfung, sind dünn gesät. Positiv ist an dieser Stelle das BMF-Schreiben zu Joint Audits¹⁸ zu nennen, das versucht, die bestehenden Möglichkeiten auszuloten. Dabei zeigen die Erfahrungen der bayerischen Finanzverwaltung mit Joint Audits, welches Potenzial in diesem Bereich vorhanden ist.

Zum anderen wird aber eine Harmonisierung der verfahrensrechtlichen Situation in den einzelnen Staaten viel größere „kulturelle“ Veränderungen zur Folge haben als Anpassungen des materiellen Rechts. Die Welt wird sich nicht nach Deutschland richten und den deutschen Weg ins eigene Land übertragen. Deshalb wird Deutschland überlegen müssen, wie es rechtliche Instrumente, die in diversen anderen Staaten üblich sind, in das deutsche Recht inkorporiert.

Das ist nicht einfach, wie ein Blick auf die überraschend emotional geführte Debatte zur gesetzlichen Verankerung von Risk-Management-Systemen in § 88 AO gezeigt hat. Ein Steuer-IKS, das konkrete Wirkungen haben soll, ist ausschließlich mit einem gleichzeitigen Risk-Management-Ansatz denkbar. Das wird in den ersten Schritten nicht zu Aussparungen, Nicht-Prüfungen oder Zertifizierungen irgendeiner Art führen. Auch nicht zu einer in irgendeiner Art bindenden Anerkennung der Zertifizierung durch andere Personen. Es wird viel mit Learning by Doing zu tun haben und kleinen Schritten der Annäherung und gegenseitigem Vertrauen.

Die Bp wird ein eingerichtetes Steuer-IKS vernünftigerweise immer beachten, schon allein, weil es einen tiefen Einblick in die Struktur eines Unternehmens vermittelt. Aus heutiger Sicht wird die Verwaltung aber nicht in der Lage sein, das Steuer-IKS selbst zu zertifizieren oder gar mitzuentwickeln. Und eine Zertifizierung durch Dritte wird auch nicht davor schützen, dass im Einzelfall Korrekturen vorgenommen werden. Die Prüfung und die Orientierung an einem Steuer-IKS werden aber in absehbarer Zeit ein nicht mehr hinwegzudenkender Teil jeder Prüfung werden.

17 Das mehrseitige Übereinkommen ist ein eindrucksvolles Beispiel dafür, wie schnell internationale Vereinbarungen nationale Regeln überschreiben könnten.

18 BMF vom 06.01.2017, VA1233290.

3. Kooperative Lösungsansätze in Deutschland

Für Deutschland erscheint es zunächst entscheidend, ein Grundverständnis dahingehend zu entwickeln, ein Steuer-IKS als Teil eines kooperativen Compliance-Ansatzes zu sehen. Insofern sollte ein Steuer-IKS in den größeren Zusammenhang eines steuerlichen Risiko-Management-Systems eingeordnet werden und keinen Selbstzweck darstellen. Vor allem bei sog. zeitnahen Bp wird ein Steuer-IKS faktisch eine wesentliche Rolle spielen, auch wenn es für das Steuer-IKS derzeit noch keinen passenden Rechtsrahmen gibt. Gleiches gilt natürlich auch in allen anderen Fällen der Anschlussprüfung. Auch hier sollte das Steuer-IKS der Bp offengelegt werden. Man muss davon ausgehen, dass das Ziel der Minimierung von Haftungsrisiken für Unternehmen und deren Leitungspersonen mit der Implementierung eines Steuer-IKS nur dann erreicht werden kann, wenn mit der Bp ein gemeinsames Verständnis über die Wirksamkeit der definierten internen Kontrollen gewonnen werden kann. Um das dafür nötige Vertrauen zu bilden, kommen folgende kooperative Maßnahmen in Betracht:

- Ermöglichung von System- und Prozessprüfungen durch die Bp zu Beginn einer steuerlichen Außenprüfung;
- Wirksamkeitsprüfung der eingeführten Kontrollen zusammen mit der Bp;
- Durchführung von „simulierten Bp“ im Vorfeld und Diskussion der Ergebnisse mit der Bp;
- Konzentration schwerpunktmäßig auf Massenthemen, wie z.B. USt und LSt, aber auch GuV-Konten.

Rechtssicherheit für das steuerliche Umfeld ist in einer globalisierten Welt allerdings auch nur global erreichbar. Es hilft also wenig, wenn ein national erreichtes Ergebnis von einer anderen Finanzadministration nicht akzeptiert wird. Alle Versuche, Verständigungsverfahren zu beschleunigen, werden hinsichtlich Effizienz, Schnelligkeit und Zukunftsorientiertheit nie an eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit bereits im Festsetzungsverfahren heranreichen. Eine Beschleunigung des gesamten Besteuerungsverfahrens wird nur durch die Integration von Joint Tax Audits¹⁹ erreicht werden. Die Parlamente aller Staaten sind aufgefordert, die dafür notwendigen Rechtsgrundlagen schnellstmöglich anzugehen. Und die Administrationen sollten nicht abwarten bis es soweit ist, sondern auf der Basis der bestehenden Systeme die Zusammenarbeit soweit wie möglich vorantreiben. Letztendlich wird der Tax-Compliance-Gedanke nur in einem weltweit koordinierten Zusammenwirken die Rechtsicherheit bewirken, die auf Dauer unabdingbar ist. Auch die OECD als Urheber der BEPS-Idee steht in der Verantwortung, dieses globale Zusammenwirken zu forcieren. Das wird eine Mischung von Tax Compliance, Tax-Risk-Management und Tax Cooperation sein müssen.

IV. Schlussbemerkungen

Mit dem Anwendungserlass zu § 153 AO hat das BMF bzw. die Finanzverwaltung einen wertvollen Beitrag zur Haftungsminimierung für Unternehmen und deren Leitungspersonen sowie zur Schadensbegrenzung einer überschießenden Gesetzgebung im Steuerstrafrecht geleistet. Die in diesem

Zusammenhang gewünschte und so wichtige indizielle Wirkung gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit wird mit der Einführung eines Steuer-IKS aber nur dann erreicht, wenn

- ein Cooperative-Compliance-Ansatz zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen institutionalisiert wird und das steuerliche Kontrollsystem mit der Finanzverwaltung bzw. der Bp durchgesprochen und von dieser im Grundsatz akzeptiert wird,
- die vereinbarten Kontrollen einer auch für die Finanzverwaltung nachvollziehbaren Wirksamkeitsprüfung unterzogen werden (eine Zertifizierung eines StB oder WP, dass die Kontrollen angemessen sind, reicht nach Auffassung der Verfasser nicht aus) und
- sichergestellt ist, dass das implementierte Steuer-IKS auch regelmäßig auf dessen Einhaltung kontrolliert wird. Hier ist eine enge und vertrauensvolle Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen erforderlich.

Generell sollte es Ziel sein, stärker auf Prävention von Steuer- und Haftungsrisiken zu setzen, dabei auch verstärkt Joint Audits zur Vermeidung grenzüberschreitender Streitfälle zu nutzen und damit insgesamt einen Cooperative-Compliance-Ansatz einzuführen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zur Entwicklung und praktischen Umsetzung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern zum Tax-Compliance-Management-System vgl. *Kowallik*, DB 2017 S. 385 = DB1220934;
- zum Schutz von Unternehmen mit Tax Compliance vgl. *König/Teichert*, DB 2017 S. 146 = DB1224358;
- zum AEAO zu § 153 AO vgl. *Seer*, DB 2016 S. 2192 = DB1215712 sowie *Esterer*, DB1202409;
- zur Digitalisierung der Compliance vgl. *Brandt*, DB 2016 S. 970 = DB1192559;
- zur Abgrenzung zwischen einfacher Berichtigung und strafbefreiender Selbstanzeige vgl. *Geberth/Welling*, DB 2015 S. 1742 = DB0943954.

METATAGS:zeitschrift_DB;ressort_SR;doctype_aus;SiriusID_1236802;RawID_0;

¹⁹ Der Begriff ist hier bewusst „unscharf“. Letztlich kommt es nicht darauf an, welcher formale Aufwand vorangeht, sondern darauf, dass sich die vom Sachverhalt betroffenen Administrationen über diesen einig werden. Dazu muss es zur Zusammenarbeit auf der Arbeitsebene (i. d. R. die Bp) kommen.