

Inhaltsverzeichnis

1. Kapitel: Einleitung und Blick ins Ausland.....	17
A. Einleitung	17
B. Aktuelle Entwicklung von Tax Compliance im Ausland – ausländische Finanzverwaltungen als Vorreiter	22
I. „Compliance Assurance Process“ der US-amerikanischen Finanzverwaltung	25
1. Die sog. Pre-CAP Phase	26
2. Die sog. CAP Phase.....	27
a) Abschluss eines sog. Memorandum of Understanding (MOU)	28
b) Abschluss sog. Issue Resolution Agreements (IRAs)	29
3. Die sog. Compliance Maintenance Phase	30
4. Unsichere Steuerpositionen in US-Steuererklärungen	31
II. „Compliance Program“ der australischen Finanzverwaltung	33
1. Sog. Risk-Management Approach des ATO.....	35
2. Abschluss sog. Annual Compliance Arrangements (ACAs)	38
III. „Horizontal Monitoring“ der niederländischen Finanzverwaltung.....	40
1. Abschluss sog. Compliance Covenants	41
2. Anknüpfung an das sog. Tax Control Framework des Unternehmens.....	44
IV. Resümee	47
2. Kapitel: Tax Compliance aus Perspektive steuerpflichtiger Unternehmen.....	49
A. Begriffsbestimmung aus Unternehmensperspektive.....	49
I. Tax Compliance als Bestandteil von Corporate Compliance.....	50
1. Der Begriff Corporate Compliance	50
2. Corporate Compliance als Element der Corporate Governance.....	52
3. Corporate Compliance als Element des internen Kontrollsystems.....	54

II. Die beiden Komponenten von Tax Compliance aus Unternehmensperspektive	55
1. Normenkonformität im Steuerbereich.....	55
a) Einhaltung verbindlicher Rechtsnormen	55
b) Einhaltung freiwilliger Verhaltensstandards	57
2. Etablierung eines Tax Compliance-Systems	58
III. Abgrenzung zum Begriff des Tax Risk Managements	59
IV. Abgrenzung zum Begriff des Tax Accountings.....	61
B. Ziele von Tax Compliance aus Unternehmensperspektive	62
I. Ziel der Schadensvermeidung	62
1. Vermeidung von straf- und ordnungswidrigkeitsrechtlichen Sanktionen	64
a) Sanktionierung natürlicher Personen.....	64
b) Sanktionierung des Unternehmens.....	67
2. Vermeidung steuergesetzlicher Fremdhaftung	69
3. Vermeidung von gesellschaftsrechtlicher Haftung der Leitungsorgane.....	71
4. Vermeidung sonstiger nachteiliger Rechtsfolgen	72
a) Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs.4 AO).....	72
b) Schätzungen nach § 162 AO	74
c) Vollstreckungsmaßnahmen nach §§ 249 ff. AO	75
d) Gewerbeuntersagung nach § 35 GewO.....	75
5. Vermeidung von Reputationsverlusten.....	76
6. Vermeidung eines schlechten Ratings bei der Finanzverwaltung	77
II. Ziel der Schadensbegrenzung	78
III. Ziel der Wertschöpfung	79
C. Vereinbarkeit von Tax Compliance und Steuerstreit	80
D. Vereinbarkeit von Tax Compliance und Steuerplanung.....	82
I. Ziele der Steuerplanung	82
1. Sog. relative Steuerbarwertminimierung.....	84
2. Optimierung der Steuerquote	84
3. Grenzen durch übergeordnete Unternehmensziele.....	85
II. Tax Compliance als Grenze der Steuerplanung	86
1. Gratwanderung zwischen Legalität und Illegalität.....	87
2. Absicherung der Steuerplanung.....	88
3. Möglichkeit des Verzichts auf grenzwertige Steuerplanung.....	89

E. Etablierung eines Tax Compliance-Systems im Unternehmen	90
I. Rechtspflicht zur Etablierung eines Tax Compliance-Systems	91
1. Rechtspflicht zur Etablierung eines Compliance-Systems im Allgemeinen	91
a) Gesellschaftsrechtliche Pflicht der Unternehmensleitung	92
b) Pflicht des Unternehmensinhabers nach § 130 OWiG	94
2. Schlussfolgerungen für den Steuerbereich	95
a) Relative Rechtspflicht der Unternehmensleitung	96
b) § 69 AO als weiterer Anknüpfungspunkt	97
c) § 378 AO als weiterer Anknüpfungspunkt	98
d) Sarbanes-Oxley Act als möglicher Anknüpfungspunkt	99
e) Ermessen bei der konkreten Ausgestaltung	100
II. Typische Elemente eines Tax Compliance-Systems	102
1. Tax Compliance-Kultur	103
2. Tax Compliance-Organisation	104
3. Risikoidentifikation	105
4. Tax Compliance-Programm	106
5. Tax Compliance-Kommunikation	108
6. Dokumentation und Überwachung des Systems	109
F. Tax Compliance als Kostenfaktor	110
G. Resümee	111
 3. Kapitel: Tax Compliance aus Perspektive des finanzbehördlichen Steuervollzuges	115
A. Die Ausgangslage beim Steuervollzug	116
I. Rechtstaatlicher Auftrag zum Vollzug der Steuergesetze	116
1. Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns	117
2. Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit	118
3. Schutz der Freiheitsgrundrechte	120
II. Schwierigkeiten beim Vollzug der Steuergesetze	121
1. Die gegenwärtige Vollzugssituation	121
2. Ursachen der Vollzugsdefizite	124
a) Kompliziertheit des Steuerrechts	124
b) Begrenztheit der Verwaltungsressourcen	128
c) Föderalismusbedingte Kapazitäts- und Vollzugsunterschiede	130

III. Konsequenzen der Schwierigkeiten für Vollzugsauftrag und -praxis	133
1. Struktureller Vollzugssicherungsauftrag	134
2. Vertrauensvorschussprinzip.....	135
B. Der Begriff Tax Compliance aus Perspektive des Steuervollzuges	137
I. Erfüllung der Mitwirkungspflichten durch die Steuerpflichtigen	138
II. Freiwillige und erzwungene Mitwirkungspflichterfüllung	141
1. Freiwillige Pflichterfüllung	142
2. Erzwungene Pflichterfüllung.....	142
III. Überobligatorische Mitwirkung der Steuerpflichtigen als möglicher Bestandteil von Tax Compliance.....	143
IV. Abgrenzung zum Begriff der Steuermoral („Tax Morale“).....	144
C. Mit Tax Compliance verbundene hoheitliche Zielsetzungen	145
I. Ziel der Effektivitäts- und Effizienzsteigerung beim Steuervollzug.....	146
1. Effektivität und Effizienz als Maßstäbe des Steuervollzuges	147
a) Effektivität des Steuervollzuges	147
b) Effizienz des Steuervollzuges	148
2. Effektivitäts- bzw. Effizienzsteigerung durch eigenmotivierte Tax Compliance.....	152
a) Unverzichtbarkeit eigenmotivierter Tax Compliance.....	152
b) Ziel der Förderung eigenmotivierter Tax Compliance	155
II. Grenzen der Zielsetzung	156
1. Das ökonomische Handeln der Steuerpflichtigen	157
2. Mangelnde Akzeptanz des materiellen Steuerrechts	158
3. Missbilligung der Steuerverwendung.....	159
D. Die theoretischen Wirkungsmechanismen einer an Tax Compliance ausgerichteten Vollzugsstrategie.....	160
I. Kooperative, serviceorientierte Ausrichtung des Steuervollzuges	161
1. Hintergründe der kooperativen, serviceorientierten Ausrichtung	162
a) Anknüpfung an Erkenntnisse der Steuerpsychologie	162
b) Anknüpfung an das Postulat eines kooperativen Steuerstaates.....	164
aa) Kooperation als Strukturprinzip des Steuerverfahrens.....	164
bb) Ideal der paritätischen Kooperation	166
c) Korrespondierende Entwicklung in der modernen Staats- und Verwaltungsrechtslehre	168
2. Maßnahmen zur Erleichterung der steuerlichen Selbstregulierung ...	170

II. Risikoorientierte Kontrolle	173
1. Hintergründe des Kontrollansatzes	175
a) Anknüpfung an Erkenntnisse der Steuerpsychologie	175
b) Anknüpfung an das Verifikationsprinzip	176
2. Ausrichtung der Kontrollintensität am steuerlichen Risiko	176
a) Des Begriff des steuerlichen Risikos	178
b) Elemente des finanzbehördlichen Risikomanagements	179
aa) Risikoidentifikation und -analyse	179
bb) Risikobewertung	180
cc) Risikobewältigung	180
dd) Risikoevaluierung	180
E. Resümee	181
 4. Kapitel: Schnittmengen der beiden Tax Compliance-Perspektiven (de lege lata)	183
A. Durchführung risikoorientierter Außenprüfungen	185
I. Das Institut der Außenprüfung	186
1. Sinn und Zweck der Außenprüfung	186
2. Die Außenprüfung als belastender Eingriff	188
II. Ermessensspielräume der Finanzverwaltung bei der Außenprüfung	190
1. Umfang des eingeräumten Ermessens	190
2. Selbstbindung durch §§ 1 ff. Betriebsprüfungsordnung	193
3. Bis dato primär fiskalisch orientierte Ermessenspraxis	196
4. Gerichtliche Überprüfbarkeit der Ermessensausübung	199
5. Forderung eines Paradigmenwechsels hin zu einer risikoorientierten Ermessenspraxis	200
a) Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit	201
b) Gebot der Verhältnismäßigkeit	205
c) Gebot des schonenden Umgangs der Verwaltungsressourcen	208
6. Abzeichnung einer Änderung der Ermessenspraxis	208
III. Gesetzliche Grundlage für risikoorientierte, EDV-basierte Außenprüfungen	209
1. § 88 Abs.3 AO	210
a) Entwurf der Steuer-Ermittlungs-Verordnung	211
b) Würdigung des Entwurfs	211
2. Zulässigkeit auch ohne ausdrückliche Befugnisnorm	213

IV. Erfordernis einer Datenbasis zur risikoorientierten Fallauswahl.....	216
1. Digitalisierung des Steuerverfahrens als Voraussetzung eines EDV-basierten Risikomanagements.....	217
a) Elektronische Übermittlung der Steuererklärungen.....	219
b) E-Bilanz	220
aa) Potenzielle Win-win-Situation durch E-Bilanz.....	221
bb) Derzeitige Schwierigkeiten bei der E-Bilanz	223
c) Elektronische Übermittlung der EÜR	225
d) Externe Quelldaten.....	226
2. Datensammlung als Voraussetzung eines EDV-basierten Risikomanagements.....	228
V. Identifikation des steuerlichen Risikos für die Fallauswahl.....	229
1. Objektives steuerliches Risiko	230
2. Subjektives steuerliches Risiko	231
a) Kriterium der bisherigen steuerlichen Pflichterfüllung (sog. Steuervita)	233
b) Kriterium der Gruppenzugehörigkeit	234
VI. Bewertung des Risikos und Einteilung der Unternehmen in Risikoklassen.....	236
VII. Risikobewältigung.....	239
1. Reaktion bei niedrigem Risikoindikator.....	240
2. Reaktion bei mittlerem Risikoindikator	240
a) Durchführung von Schwerpunktprüfungen.....	241
b) Durchführung abgekürzter Außenprüfungen i.S.d. § 203 AO	242
3. Reaktion bei hohem Risikoindikator	243
4. Absicherung durch Zufallsprüfungen	244
VIII. Risikoevaluierung.....	244
B. Einbeziehung privater Kontrollmaßnahmen in die risikoorientierte Außenprüfung	245
I. Einbeziehung unternehmensseitiger Tax Compliance-Systeme.....	248
1. Rechtlicher Anknüpfungspunkt.....	249
a) Risikoorientierte Ausübung des Verfahrensermessens.....	250
b) Grenze des Untermaßverbots	253
2. Bisherige Prüfungsansätze	253
3. Ergänzung der bisherigen Prüfungsansätze durch Tax Compliance-Systemprüfungen	255
a) Die prozessorientierte Prüfungsweise der Abschlussprüfer als Leitbild.....	256

b) Durchführung von Tax Compliance-Systemprüfungen	
durch die Finanzverwaltung	257
aa) Aufbauprüfung	258
bb) Funktionsprüfung	259
c) Nutzung der Ergebnisse einer Systemprüfung durch	
die Finanzverwaltung	260
II. Einbeziehung von Kontrollmaßnahmen durch Steuerberater	262
1. Der Steuerberater als positiver Compliance-Faktor	263
a) Steuerberater als Organe der Steuerrechtspflege	263
b) Gewährung eines Vertrauensvorschlusses	264
2. Unzulässigkeit einer weiteren Differenzierung de lege lata	265
III. Einbeziehung von Kontrollmaßnahmen durch Wirtschaftsprüfer	267
1. Der Wirtschaftsprüfer als unabhängiger Sachverständiger	268
2. Verhältnis der Wirtschaftsprüfung zur Steuerprüfung	269
3. Möglichkeiten zur Einbeziehung wirtschaftsprüferlicher	
Vorleistungen	271
a) Prüfung von Tax Compliance-Systemen nach IDW PS	
980 als mögliche Vorleistung	273
b) Finanzbehördliche Anknüpfung an die Systemprüfung	276
C. Zeitnahe Durchführung der risikoorientierten Außenprüfung	277
I. Reformbedarf der Außenprüfungspraxis auf Grund	
mangelnder Zeitnähe	278
1. Nachteile der bisherigen Prüfungspraxis für	
Steuerpflichtige und Steuervollzug	279
a) Nachteile für die Steuerpflichtigen	279
b) Nachteile für den finanzbehördlichen Steuervollzug	284
2. Fehlanreize für die Prüfungspraxis in Folge von §§ 169 ff. AO	285
II. Reaktion des Steuervollzugs auf die mangelnde Zeitnähe	286
1. Bisherige Praxismodelle für eine zeitnahe Außenprüfung	287
a) Modell der OFD Niedersachsen	288
b) Modell Nordrhein-Westfalen	289
c) Osnabrücker Modell	290
2. Vorgabe eines einheitlichen Maßstabes durch § 4a BpO	291
a) Inhalt	291
b) Folgen für die Verwaltungspraxis	291
III. Rechtliche Vorgaben zur Zeitnähe der Außenprüfungen	293
1. Ermessensspielraum nach §§ 193 ff. AO	293
2. Lenkung des Ermessens durch die BpO	294

3. Grundsatz der Rechtzeitigkeit staatlichen Handelns als ermessenslenkender Faktor	295
4. Grundsatz des schonenden Umgangs mit Verwaltungsressourcen als ermessenslenkender Faktor	298
IV. Rechtliche Vorgaben bei der Auswahl der Unternehmen für zeitnahe Außenprüfungen	298
1. Kriterium der bisherigen steuerlichen Pflichterfüllung	300
a) Kriterium der positiven Steuervita	300
b) Mögliches Kriterium des Vorhaltens eines Tax Compliance-Systems	301
2. Kriterium der Erteilung einer steuerlichen Selbstauskunft	302
a) Reichweite der gesetzlichen Mitwirkungspflichten	303
aa) Reichweite von § 200 AO	304
bb) Reichweite von §§ 149 ff. AO	307
cc) Zwischenergebnis: Keine Rechtspflicht zur Selbstauskunft.....	311
b) Anknüpfung an eine überobligatorische Selbstauskunft.....	311
aa) Überobligatorische Selbstauskunft als optionaler Bestandteil von Tax Compliance.....	311
bb) Überobligatorische Selbstauskunft als finanzbehördliches Ermessenskriterium.....	313
3. Kriterium der Gewährung eines unbegrenzten Datenzugriffs.....	315
a) Reichweite der gesetzlichen Mitwirkungspflichten	316
b) Anknüpfung an eine überobligatorische Datenzugriffsgewährung	317
aa) Überobligatorische Datenzugriffsgewährung als optionaler Bestandteil von Tax Compliance.....	317
bb) Überobligatorische Datenzugriffsgewährung als finanzbehördliches Ermessenskriterium	318
4. Kriterium des Verzichts auf „fragwürdige Steuergestaltungsmodelle“	319
a) Gesetzliche Vorgaben für die Steuergestaltung bzw. -planung.....	319
b) Anknüpfung an einen überobligatorischen Gestaltungsverzicht	320
5. Kriterium des steuerlichen Fehlverhaltens (zeitnahe Außenprüfung gegen den Willen des Unternehmens).....	322
a) Mögliche Nachteile für den Steuerpflichtigen durch zeitnahe Außenprüfungen.....	323
b) Folgen für das Auswahlermessen.....	324
V. Rechtliche Vorgaben bei der Ausgestaltung zeitnaher, kooperativer Außenprüfungen	325

1. Zulässigkeit sog. Verfahrensverständigungen	327
a) Rechtliche Qualifikation der Verständigung	327
b) Erfordernis eines hoheitlichen Handlungsspielraums	329
c) Inhalt der Verfahrensverständigung	330
2. Zulässigkeit der gemeinsamen Erörterung der materiellen Rechtslage	333
3. Zulässigkeit sog. Echtzeitprüfungen (Realtime-Audits)	335
a) Vereinbarkeit der Echtzeitprüfung mit §§ 193 ff. AO	335
b) Derzeitige Unvereinbarkeit der Echtzeitprüfung mit § 4a Abs.2 S.1 BpO	336
c) Möglichkeit einer künftigen Änderung von § 4a Abs.2 S.1 BpO	336
4. Unzulässigkeit des Verzichts auf einen Prüfungsbericht	341
5. Vereinbarkeit der zeitnahen Außenprüfung mit Steuerstreit	342
6. Notwendigkeit der Sicherstellung der Mitwirkungsrechte des BZSt	343
D. Flankierende Beratung und Auskunftserteilung als Bestandteile eines serviceorientierten Steuervollzuges	345
I. Beratung und Erteilung unverbindlicher Auskünfte als Serviceleistungen	346
1. Beratung nach § 89 Abs.1 S.1 AO	347
2. Unverbindliche Auskünfte nach § 89 Abs.1 S.2 AO	349
II. Erteilung verbindlicher Auskünfte nach § 89 Abs.2 AO als Serviceleistung	350
1. Zulässigkeitsvoraussetzungen	350
2. Auskunftserteilung nach pflichtgemäßem Ermessen	351
a) Bisherige Ermessenspraxis	352
b) Kritik der bisherigen Ermessenspraxis	352
aa) Kritik bezüglich AEAO zu § 89, Tz. 3.5.4 S.1	353
bb) Kritik bezüglich AEAO zu § 89 3.5.4 S.2	356
c) Ausrichtung des Ermessens an Tax Compliance	357
aa) § 89 Abs.2 S.1 AO als Soll-Vorschrift	357
bb) Versagung der Auskunft nur im Ausnahmefall	358
cc) Zeitnahe, kooperative Durchführung des Auskunftsverfahrens	358
dd) Gebührenreduzierung bei Erfolglosigkeit	360
E. Resümee	361

5. Kapitel: Möglichkeiten de lege ferenda und Zusammenfassung.....	365
A. Möglichkeiten de lege ferenda	365
I. Die zollrechtliche Figur des AEO als Beispiel sich deckender Compliance-Perspektiven von Unternehmen und Staat	366
1. Formelle Bewilligungsvoraussetzungen.....	367
2. Materielle Bewilligungsvoraussetzungen.....	369
a) Fehlen von Ausschlussgründen	369
b) Bisher angemessene Einhaltung der Zollvorschriften	370
c) Zufrieden stellende Führung der Geschäftsbücher.....	371
d) Nachweisliche Zahlungsfähigkeit	371
3. Vorteile des AEO-Status für den Wirtschaftsbeteiligten	372
a) Rechtliche Vorteile	372
b) Wirtschaftliche Vorteile.....	373
4. Überwachung des AEO	373
II. Mögliche Impulse für das Besteuerungsverfahren.....	374
1. Vorteilhaftigkeit eines formellen Statusverfahrens	374
2. Ansätze zur Ausgestaltung eines „Tax Compliance Zertifikats“	375
B. Zusammenfassung.....	378
Anlage	387
Abkürzungsverzeichnis.....	389
Literaturverzeichnis	397