

Christian Schützler

# **Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung**

# 1. Kapitel: Einleitung und Blick ins Ausland

## A. Einleitung

Spätestens nach den Vorkommnissen um die Siemens AG ist die Thematik Compliance<sup>1</sup> in der deutschen Rechtswissenschaft und -praxis in aller Munde<sup>2</sup>. Obgleich die anglistische Terminologie vereinzelt kritisiert<sup>3</sup> und der Wirtschaft bisweilen ein „Compliance-Wahn“ attestiert wird<sup>4</sup>, kann die elementare Bedeutung des Themas nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden<sup>5</sup>. Dabei ist zu beobachten, dass sich das rechtliche Verständnis von Compliance in den letzten Jahren deutlich gewandelt hat<sup>6</sup>. Bezog sich Compliance zunächst nur auf die Einhaltung kapitalmarktrechtlicher Regelungen, avancierten im Laufe der Zeit die verschiedensten Teilrechtsgebiete zu Bezugspunkten von Compliance<sup>7</sup>. Diese Entwicklung kann namentlich auf zahlreiche Wirtschaftsskandale und eine in der Folge allgemein stark angestiegene Regelungsdichte sowie drastische Erhöhungen der Strafen und Bußgelder – insbesondere in den Bereichen des Kartell- und Korruptionsstrafrechts - zurückgeführt werden<sup>8</sup>. Auch wenn sich die gegenwärtige

---

1 Allgemein lässt sich der Begriff mit „Einhaltung“, „Befolgung“, „Übereinstimmung“ oder „Einhaltung bestimmter Gebote“ übersetzen, siehe *Hauschka*, in: *Hauschka, Corporate Compliance*, 2010, § 1, Rn. 2; vgl. auch *Dietl/Lorenz*, Wörterbuch für Recht, Wirtschaft und Politik, 2000, S. 147.

2 Rechtsverstöße im Rahmen der im November 2006 ans Licht gekommenen „Korruptionsaffäre“ kosteten die Siemens AG einschließlich Bußgeldern, Gewinnabschöpfung, Steuernachzahlung und internen Ermittlungen schätzungsweise rund 2,5 Milliarden Euro, siehe *Schmidt*, CCZ 2012, 121.

3 Siehe dazu etwa *Hauschka*, ZRP 2006, 258; *Rotsch*, ZIS 2010, 614.

4 FAZ-Artikel vom 25.07.2012, Nr. 171, S. 19: „Genervt vom Compliance-Wahn“.

5 Vgl. *Hüffer*, in: FS Roth, 2011, S. 299.

6 *Lösler*, NZG 2005, 104.

7 Vgl. *Rotsch*, ZIS 2010, 614. Eine Übersicht der besonders „compliance-relevanten“ Rechtsgebiete findet sich bei *Hauschka*, in: *Hauschka, Corporate Compliance*, 2010, § 1 Rn. 8 bis 20.

8 Zur Verbreitung des Compliance-Gedankens siehe *Eisele/Faust*, in: *Schimansky/Bunte/Lwowski*, Bankrechts-Handbuch Band II, 2011, § 109, Rn. 2, 7.

Compliance-Debatte daher besonders auf die letztgenannten Rechtsgebiete fokussiert, gelangt das Steuerrecht – unter der neudeutschen Bezeichnung Tax Compliance – langsam in den Blickpunkt der Compliance-Diskussion<sup>9</sup>. Bei alledem steht die rechtswissenschaftliche Auseinandersetzung mit Tax Compliance noch an ihrem Anfang.

Augenscheinlich ist dabei, dass verschiedenartige Zielsetzungen und Interessen auf den unscharfen, gesetzlich nicht determinierten Begriff Tax Compliance projiziert werden. In concreto bildeten sich *zwei Perspektiven von Tax Compliance* heraus, die sich auf den ersten Blick grundlegend unterscheiden. Auf der einen Seite wird Tax Compliance aus Sicht steuerpflichtiger Unternehmen definiert und im Hinblick auf deren Ziele, Pflichten und Organisationsstrukturen erörtert. Auf der anderen Seite finden sich Stimmen, die Tax Compliance primär aus dem Blickwinkel des hoheitlichen Steuervollzuges beleuchten und eigenständig definieren. Während es aus Unternehmenssicht zuvörderst darum gehen soll, die Normenkonformität im Steuerbereich strategisch und prozessorientiert sicherzustellen, stehen aus hoheitlicher Vollzugsperspektive die eigenmotivierte verfahrensmäßige Mitwirkung der Steuerpflichtigen und eine daraus resultierende Entlastung der angespannten staatlichen Vollzugsressourcen im Mittelpunkt. Unter Betonung einer natürlichen *Interessendivergenz* zwischen steuerpflichtigen Unternehmen und Steuervollzug („Der Fiskus will so viel Geld wie möglich, der Steuerpflichtige möchte so wenig wie möglich zahlen“) wird in der – soweit ersichtlich – ersten deutschsprachigen Monografie zum Thema Tax Compliance von *Streck/Mack/Schwedhelm* schließlich ein grundlegender Widerstreit der genannten Tax Compliance-Perspektiven postuliert<sup>10</sup>. Tax Compliance aus Unternehmenssicht beinhaltet in diesem Sinne nicht die Notwendigkeit, die Arbeit der Finanzverwaltung zu erleichtern; vielmehr sei es legitim und oftmals durch Tax Compliance geboten, „dem Handeln der Finanzverwaltung arbeitsintensive Steine in den Weg zu legen, um die eigene Auffassung durchzusetzen“<sup>11</sup>. Mithin sei die Optimierung der finanzbehördlichen

---

9 Enthält beispielsweise die erste Auflage des umfassenden Werks zu Compliance von *Hauschka* aus dem Jahr 2007 keinerlei Ausführungen zum Steuerrecht, widmet die zweite Auflage aus dem Jahr 2010 dem Phänomen Tax Compliance nunmehr ein eigenes Kapitel, siehe *Besch/Stark*, Tax Compliance, in: *Hauschka*, Corporate Compliance, 2. Aufl., 2010, § 34.

10 *Streck*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, 2010, Kapitel 1, Rn. 1.13 ff., 1.26.

11 *Streck/Binnewies*, DStR 2009, 229, 230; *Streck*, StbJb 2009/2010, 415, 423; *ders.*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, Tax Compliance, 2010, Kapitel 1, Rn. 1.15.; ebenso *Schwedhelm*, AnwBl 2009, 90, 93; *ders.*, Liechtenstein-Journal 2009, 7, 11.

Aufgabenerfüllung nur das verwaltungsseitig mit Tax Compliance assoziierte Ziel<sup>12</sup>.

Auch wenn im Ausgangspunkt keine Zweifel an unterschiedlichen Interessen von Unternehmen und Steuerstaat bzw. Steuervollzug bestehen, schließt dies jedoch keineswegs die Überlegung aus, ob bei Tax Compliance auch *Schnittmengen* existieren, die zu einer für beide Seiten vorteilhaften Situation (Win-win-Situation) führen können<sup>13</sup>. Statt in einem holzschnittartigen, schematischen Freund-Feind-Denken zu verharren, widmet sich die Untersuchung daher der Fragestellung, inwieweit die beiden Tax Compliance-Perspektiven zur Deckung gebracht werden können. Der Frage liegt insoweit die Idee einer für den Steuervollzug unverzichtbaren „Kooperationskultur“<sup>14</sup> zwischen Steuerpflichtigen und Verwaltung zu Grunde<sup>15</sup>. Sie korrespondiert mit dem vor geraumer Zeit konstatierten Wandel vom konfrontativ-autoritären zum kooperativen Steuerstaat<sup>16</sup> und ist vor dem Hintergrund politischer Signale für eine neue, partnerschaftlichere Steuerkultur zu sehen. So nennt namentlich der aktuelle Koalitionsvertrag für die 17. Legislaturperiode die spürbare Vereinfachung und Entbürokratisierung des Steuerrechts bzw. -verfahrens als wesentliche Zielsetzungen und führt etwa die Erhöhung der „Planungssicherheit auf Seiten der Unternehmen“ und den Gedanken der „zeitnahen Betriebsprüfung“ auf<sup>17</sup>. Ganz in diesem Sinne soll insbesondere das Steuervereinfachungsgesetz 2011<sup>18</sup> dazu beitragen, die Steuerpflichtigen bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Verpflichtungen zu entlasten und das Besteuerungsverfahren „vorhersehbarer, transparenter und nachvollziehbarer zu gestalten“<sup>19</sup>. Eine entsprechende Tendenz findet sich überdies auf internationaler Ebene: Zahlreiche ausländische Finanzverwaltungen entwickelten in den letzten Jahren Konzepte und Strategien, die auf einen kooperativen und beschleunigten Steuervollzug gerichtet sind;

---

12 Vgl. *Streck*, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 2010, Kapitel 1, Rn. 1.13.

13 Siehe dazu insbesondere die Erwägungen von *Seer*, in: FS Streck, 2011, S. 403 ff. und *dems.*, FR 2012, 1000, 1002 sowie *Risse*, DB 2011, 667 ff. Eine umfassende Untersuchung der Tax Compliance-Schnittmengen steht indes noch aus.

14 *Drüen*, DStR 2010, 2, 8.

15 Siehe dazu auch FAZ-Artikel vom 01.12.2010, Nr. 280, S. 21: „Wo Firmen und Fiskus ein Herz und eine Seele sind“.

16 *Eckhoff*, StuW 1996, 107 ff. Grundlegend auch *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 176 ff.

17 Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009, 17. Legislaturperiode, S. 12 f. Siehe dazu *Drüen*, DStR 2010, 2, 5; *Hey*, WPg 2011, Editorial I.; *Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer*; Ubg 2012, 466.

18 Steuervereinfachungsgesetz vom 01.11.2011, BGBl I 2011, Nr. 55, 2131 ff.

19 Siehe die amtliche Begründung BT-Drucks 17/5125, S. 21.

korrespondierend propagiert die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) das Prinzip „enhanced relationship“<sup>20</sup> zwischen Steuerpflichtigen und Vollzugsbehörden (siehe dazu **B.**).

In concreto gilt es zu untersuchen, inwiefern eine – systematisch sichergestellte – steuerliche Normenkonformität der Unternehmen für beide Seiten nützlich ist bzw. nützlich sein kann. Im Fokus steht die Überlegung, ob sich steuerlich korrektes Verhalten der Unternehmen respektive eine entsprechende unternehmensinterne Struktur positiv auf das Interaktionsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung auswirken kann<sup>21</sup>. Von zentraler Bedeutung ist dabei die Erkenntnis, dass die herkömmliche hoheitliche Kontrolle der Steuerpflichtigen seitens des Steuerstaates bzw. der Verwaltung durch Prüf- und Sanktionsmaßnahmen an personelle und finanzielle Grenzen stößt; vielfach ist von einer „Krise“ oder einem „Notstand“ des hoheitlichen Steuervollzuges die Rede<sup>22</sup>. Die korrekte Einhaltung der Steuerpflicht, unterlegt durch unternehmensinterne Prozesse und Organisationsstrukturen, verspricht insoweit erhebliches Entlastungspotential zu Gunsten der hoheitlichen Kontrolle (Idee der Selbstregulierung) und also einen Vorteil für den Steuervollzug. In der Folge stellt sich die Frage, ob die Kontrolle im Gegenzug bei steuerlich korrektem Verhalten bzw. dem Vorhandensein eines funktionierenden Tax Compliance-Systems reduziert oder modifiziert werden kann, mithin Vorteile zu Gunsten der Unternehmen gewährt werden können? Sind also Privilegierungen „complianten“ Unternehmen möglich – und wenn ja, welche? Denkbar sind vor allem *Prüfungserleichterungen und Kooperationen im Rahmen des Besteuerungsverfahrens*, namentlich bei der steuerlichen Außenprüfung<sup>23</sup> als zentralem Verifikationsinstrument im Unternehmensteuerbereich oder bei der Erteilung steuerlicher Auskünfte<sup>24</sup>. Freilich können entsprechende Privilegierungen nicht grenzenlos gewährt werden; die Verwaltung hat verfassungsrechtliche und

---

20 OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, S. 39 ff. sowie OECD, Tax Compliance and Tax Accounting Systems, 2010, S. 7, Rn. 20.

21 Vgl. allgemein bereits Burgi, CCZ 2010, 41, 44 f.

22 Siehe dazu **3. Kapitel A. II.**

23 Die Begriffe „Außenprüfung“ und „Betriebsprüfung“ werden nachfolgend synonym verwendet, geht es im Rahmen der Untersuchung doch stets um die Außenprüfung von Betrieben; zur Terminologie siehe Schallmoser, in: H/H/Sp, AO/FGO, Vor § 193 AO, Rn. 122 (02/2011).

24 Die Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens bzw. des Steuervollzuges kann neben der effektiven Steuerbelastung als nicht zu unterschätzender „weicher“ Standortfaktor im internationalen Steuerwettbewerb angesehen werden, siehe Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer, Ubg 2012, 466.

einfachgesetzliche Vorgaben stets einzuhalten (Art. 20 Abs.3 GG)<sup>25</sup>; konkret hat sie ihren Vollzugsauftrag zur gesetz- und gleichmäßigen Steuerfestsetzung und –erhebung zu erfüllen (§ 85 S.1 AO) und dabei die Freiheitsrechte der Betroffenen zu wahren. Privilegierungen setzen mithin entsprechende hoheitliche Handlungsbefugnisse respektive –spielräume voraus. Schließlich ist der Frage nachzugehen, ob bzw. inwieweit verfahrensmäßige Privilegierungen und Kooperationen auch überobligatorische Maßnahmen der Unternehmen erfordern können respektive davon abhängig gemacht werden können. Aus Unternehmensperspektive ist dabei die Gefahr einer Übervorteilung und „Influenzierung“ eigentlich unternehmerischer Handlungs- und Organisationsspielräume zu sehen.

Summa summarum soll das Phänomen Tax Compliance im Interaktionsrahmen zwischen Unternehmen und Staat beleuchtet werden<sup>26</sup>. Im Mittelpunkt steht die Frage nach Möglichkeiten der Verknüpfung unternehmensinterner und hoheitlicher Handlungsrationaltäten bzw. der Inkorporierung unternehmensseitiger Kräfte in den Prozess des Verwaltungshandelns. Die Untersuchung ist insoweit *intradisziplinär* ausgerichtet und bewegt sich an der Schnittstelle zwischen Unternehmensrecht und öffentlichem Recht bzw. Steuerverfahrensrecht.

Die Auseinandersetzung mit möglichen Tax Compliance-Schnittmengen setzt voraus, dass die jeweiligen Interessen der Beteiligten bekannt sind. Indes kann in Bezug auf beide Tax Compliance-Perspektiven keineswegs von einer gesicherten rechtswissenschaftlichen Erkenntnislage ausgegangen werden; es bestehen im Einzelnen sowohl terminologische als auch inhaltliche Unklarheiten. Insoweit kommt zur Geltung, dass es sich bei Tax Compliance um einen verhältnismäßig jungen Forschungsgegenstand der Steuerrechtswissenschaft handelt. Als Konsequenz ist es angezeigt, im Anschluss an **Kapitel 1** zunächst die unternehmensseitige Sichtweise von Tax Compliance (**Kapitel 2**) sowie die hoheitliche Sichtweise von Tax Compliance (**Kapitel 3**) zu beleuchten. Ziel ist es, neben begrifflichen Fragen insbesondere die mit Tax Compliance verbundenen Interessen, Verpflichtungen und Herausforderungen zu erörtern und zum Abbau etwaiger Unklarheiten beizutragen. Neben rechtlichen Aspekten können dabei auch wirtschaftliche und rein faktische Gesichtspunkte von Relevanz sein. Schließlich ist der zentralen Frage

---

25 Vgl. allgemein *Michael*, in: Ehlers/Fehling/Pünder, Bes. VerwR, Band I, 2012, S. 474, 481, wonach auch der „kooperierende Verfassungsstaat“ an die Grundrechte gebunden ist.

26 Vgl. die Überschrift des Bochumer Nachwuchsforscherkollegs intradisziplinäre Rechtswissenschaft (BoNiR): „Compliance im Interaktionsrahmen zwischen Unternehmen und Staat“, *Ricken*, CCZ 2011, Aktuell V.

nach möglichen Schnittmengen auf Basis der geltenden Rechtslage nachzugehen (**Kapitel 4**). Zu guter Letzt soll ein Ausblick de lege ferenda erfolgen und nach einer Formalisierung möglicher Privilegierungen im Zusammenhang mit Tax Compliance gefragt werden. Insbesondere soll dazu ein Blick ins Zollrecht – konkret auf die Rechtsfigur des „zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ – geworfen und nach möglichen zollrechtlichen Impulsen für das Besteuerungsverfahren gesucht werden (**Kapitel 5**).

## **B. Aktuelle Entwicklung von Tax Compliance im Ausland – ausländische Finanzverwaltungen als Vorreiter**

Der im Rahmen dieser Untersuchung zentrale Ansatz der verstärkten Kooperation zwischen Unternehmen und Steuerstaat findet im internationalen Kontext seit geraumer Zeit erheblichen Zuspruch. So entwickelten zahlreiche ausländische Finanzverwaltungen in den letzten Jahren Konzepte und Strategien, die auf einen modernen, kooperativen Steuervollzug und die Förderung der Gesetzeseinhaltung durch die Steuerpflichtigen gerichtet sind<sup>27</sup>. Um mögliche *Impulse für das deutsche Besteuerungsverfahren* ausloten zu können, sollen diese internationalen Entwicklungen und Tendenzen nachfolgend überblicksartig aufgezeigt werden. Die entsprechenden Ansätze orientieren sich gemeinsam am Leitbild einer offenen und partnerschaftlichen Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen und stellen insoweit eine Abkehr von primär konfrontativ ausgerichteten Vollzugsstrategien dar<sup>28</sup>. Die Konzepte können als Reaktion auf elementare, vor allem durch die Begrenztheit der Verwaltungsressourcen bedingte Schwierigkeiten beim hoheitlichen Vollzug der Steuergesetze angesehen werden<sup>29</sup>. Im Vordergrund steht die Förderung bzw.

---

27 Vgl. *Kaiser*, IWB 2012, 800 ff., insbesondere mit Blick auf die Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA), in der sich Finanzverwaltungen verschiedener Länder zusammengeschlossen haben. Allgemein zur „Verwaltungsmodernisierung“ und dem Vergleich der „Verwaltungskulturen“ verschiedener Länder miteinander siehe *Burgi*, in: Erichsen/Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2010, § 10, Rn. 2 ff.

28 Vgl. *OECD*, Tax Compliance and Tax Accounting Systems, 2010, S. 6, Rn. 12.

29 *Kaiser*, IWB 2010, 774. Ein vielfach vorgenommener Abbau von Verwaltungspersonal trägt schlechterdings zur Verknappung der Ressourcen bei, vgl. *OECD*, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, 2004, S. 8,

Steigerung der *eigenmotivierten* Einhaltung der Steuergesetze und *eigenmotivierten* Mitwirkung im Besteuerungsverfahren durch die Steuerpflichtigen (internationale Terminologie: Voluntary Tax Compliance<sup>30</sup>). Schließlich hängt der Aufwand seitens der Finanzverwaltungen, der zur Erhebung der gesetzlich geschuldeten Steuern erforderlich ist, in hohem Maße vom Verhalten der Steuerpflichtigen ab<sup>31</sup>. Wirken diese von sich aus mit und kommen eigenmotiviert ihren steuerrechtlichen Verpflichtungen nach, weisen mithin einen hohen Grad an Voluntary Tax Compliance auf, werden die Finanzverwaltungen naturgemäß weniger beansprucht, als bei maximalem Steuerwiderstand der Steuerpflichtigen. Sie können dann ihre limitierten Kapazitäten effizienter einsetzen und sich insbesondere verstärkt auf die verbleibenden Fälle der „Non-Compliance“ konzentrieren.

Dieser – in Anbetracht des grundsätzlichen Interessenwiderstreits zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen womöglich auf den ersten Blick blauäugig erscheinende – kooperative Ansatz konnte sich in der Praxis zahlreicher Finanzverwaltungen etablieren und wird dementsprechend in der Literatur als durchaus erfolversprechend beurteilt<sup>32</sup>. Flankierend widmet sich auch die OECD in den letzten Jahren verstärkt dem Thema Tax Compliance<sup>33</sup> und propagiert nachdrücklich ein offenes, auf gegenseitigem Vertrauen basierendes Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung<sup>34</sup>. Die OECD bedient sich insoweit des Schlagworts „enhanced relationship“ und betont, dass ein verbessertes, transparentes

---

Rn. 6. Zum Personalabbau in der US-amerikanischen Finanzverwaltung siehe *Seer*, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich Deutschland – USA, 2002, Rn. 8 f.

30 “In line with their overriding goal and mission, all revenue bodies should be aiming to improve the overall level of ‘voluntary’ compliance and, by definition, rely less on ‘enforced’ compliance”, *OECD*, Tax Compliance and Tax Accounting Systems, 2010, S. 6, Rn. 11. Explizit spricht die *OECD* somit von “Voluntary Compliance” und nicht von “Voluntary Tax Compliance”. Um den Bezug zum Bereich „Steuern“ zu verdeutlichen und eine einheitliche Terminologie zu gewährleisten, wird nachfolgend stets von “Voluntary Tax Compliance” gesprochen.

31 Vgl. *Nagel*, Selbstveranlagung im britischen und amerikanischen Steuerrecht, 2003, S. 9, im Hinblick auf die Erforderlichkeit von Voluntary Tax Compliance im Selbstveranlagungssystem der USA bzw. Großbritanniens.

32 Vgl. *Kaiser*, StWa 2011, 101.

33 *OECD*, Tax Compliance and Tax Accounting Systems, 2010; *OECD*, Monitoring Taxpayers’ Compliance, 2008 und *OECD*, Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, 2004.

34 So insbesondere die Studien *OECD*, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008 und *OECD*, Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance, 2009. Siehe dazu auch *Pross/Czakert*, IStR 2011, 279, 282.



Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden Vorteile für beide Seiten mit sich bringen kann<sup>35</sup>. Auch Intermediäre wie Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Finanzinstitute („tax intermediaries“) sollen dabei miteinbezogen werden („tripartite relationship“)<sup>36</sup>. Das Konzept „enhanced relationship“ soll nach Ansicht der OECD vor allem dazu führen, dass die Steuerpflichtigen die Steuergesetze von sich aus besser einhalten, freiwillig steuerliche Problembereiche gegenüber den Steuerbehörden offenlegen und grenzwertige Steuerplanungsmaßnahmen („aggressive tax planning“) reduziert werden<sup>37</sup>.

Im Folgenden sollen entsprechende Konzepte des modernen, kooperativen Steuervollzuges an Hand ausgewählter Beispiele skizziert werden. Da sich die vorliegende Untersuchung dem Phänomen Tax Compliance im Interaktionsrahmen zwischen Unternehmen und Staat widmet, soll der Fokus auf Vollzugskonzepte gerichtet werden, die sich an steuerpflichtige Unternehmen wenden. Namentlich gilt es, die partnerschaftlichen Strategien der US-amerikanischen (I.) sowie der australischen (II.) und niederländischen (III.) Finanzbehörden zu beleuchten und ein entsprechendes Resümee zu ziehen (IV.). Freilich existieren entsprechende Konzeptionen auch in zahlreichen anderen Staaten; sie bedienen sich jedoch zumeist vergleichbarer Wirkungsmechanismen<sup>38</sup>. Terminologisch können die verfolgten administrativen Konzepte unter dem Oberbegriff der sog. Tax Compliance-Strategien bzw. Tax Compliance-Programme zusammengefasst werden<sup>39</sup>.

---

35 OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, S. 39 ff. Siehe auch OECD, Tax Compliance and Tax Accounting Systems, 2010, S. 7, Rn. 20: „This relationship, called ‘the enhanced relationship’, requires commercial awareness, impartiality, proportionality, openness and responsiveness by revenue bodies and disclosure and transparency by tax payers in their dealings with revenue bodies“.

36 OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, S. 5 ff., 13 ff.

37 OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, S. 5 ff. Zur „aggressiven Steuerplanung“ siehe auch die Empfehlung der EU-Kommission v. 06.12.2012 (C (2012) 8806 final), S. 1 ff. sowie **4. Kapitel C. IV. 4. b**).

38 So beispielsweise die „Co-operative Compliance Initiative“ in Neuseeland, der „Tax Risk Management Approach“ in Großbritannien, der „Ireland Cooperative Approach to Tax Compliance“ in Irland, das „Risk Management Monitoring“ in Italien und das „Forum for Large Taxpayers“ in Spanien, siehe Pross/Czakert, IStR 2011, 279, 281. Zu den verschiedenen Programmen siehe auch OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008, S. 77 ff. sowie Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer, Ubg 2012, 466, 469 ff.

39 Vgl. auch Kaiser, IWB 2010, 774, der überdies die Bezeichnung „Tax Compliance-Systeme“ verwendet.

## I. „Compliance Assurance Process“ der US-amerikanischen Finanzverwaltung

Seit dem Jahr 2005 bietet die US-amerikanische Finanzverwaltung, der International Revenue Service (IRS), ausgewählten Großunternehmen die Möglichkeit zur Teilnahme am sog. Compliance Assurance Process (CAP)<sup>40</sup>. Zentral ist dabei der Gedanke einer kooperativen Zusammenarbeit zwischen Unternehmen und IRS im Rahmen des Besteuerungsverfahrens, respektive der steuerlichen Prüfung der Unternehmen<sup>41</sup>. Anders als die herkömmliche, retrospektive Prüfungsweise, setzt der Compliance Assurance Process bereits vor Erstellung und Abgabe der Steuererklärungen durch die Unternehmen ein<sup>42</sup>. Ziel der Finanzverwaltung ist, durch die neuartige Verfahrensweise den Steuervollzug effizienter und schneller zu gestalten und in einem möglichst frühen Verfahrensstadium zu Gunsten der Unternehmen Rechtssicherheit zu schaffen<sup>43</sup>. Die frühzeitige Rechts- und Planungssicherheit soll dabei einen Anreiz für die Unternehmen darstellen, im Rahmen des Compliance Assurance Process möglichst kooperativ mitzuwirken und die steuerlichen Pflichten korrekt zu erfüllen<sup>44</sup>.

Aufgrund der erfolgreichen Pilotierung in den Jahren 2005 bis 2011 entschied sich die Finanzverwaltung dafür, den Compliance Assurance Process mit Beginn des Jahres 2012 dauerhaft in das Besteuerungsverfahren zu implementieren<sup>45</sup>. Anders als bisher können sich Unternehmen eigeninitiativ für die Teilnahme am Compliance Assurance Process bewerben<sup>46</sup>. Im Rahmen der dauerhaften Einführung

---

40 IRS, International Revenue Bulletin – December 12, 2005–50 – Announcement 2005–87. Laut IRS, IR-2011–31, March 31, 2011 nahmen im Jahr 2005 zunächst 17 Großunternehmen an einer Pilotierung des CAP teil, 2011 sind es bereits 140 partizipierende Unternehmen. Zum Pilotprojekt des Compliance Assurance Process aus deutscher Sicht auch *Drüen*, IFSt-Schrift Nr.469 (2011), S. 20; *Seer*, DStR 2008, 1553, 1560; *ders.*, Ubg 2009, 673, 677; *Risse*, DB 2011, 667, 670.

41 Vgl. *Seer*, Ubg 2009, 673, 677.

42 IRS, International Revenue Bulletin – December 12, 2005–50 – Announcement 2005–87.

43 Vgl. IRS, International Revenue Bulletin – December 12, 2005–50 – Announcement 2005–87.

44 “The CAP pilot was designed to evaluate a process for achieving tax compliance through pre-filing review and resolution of issues”, IRS, Internal Revenue Manual – 8.26.8 Compliance Assurance Process – Fast Track Settlement.

45 Siehe IRS im aktuellen Leitfaden vom 15.5.2012 CAP: Internal Revenue Manual (IRM) 2012, Sec. 4.51.8.1 No. 2.

46 IRS, CAP: Internal Revenue Manual (IRM) 2012, Sec. 4.51.8.4 No. 1–6.