



Bildnachweis: iStock by Getty Images © mediaphotos

Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand

Machbarkeitsstudie für ein zeitgemäßes Besteuerungsverfahren

Im Auftrag der IHK
für München und Oberbayern
verfasst von:

Prof. Dr. Roman Seer und
Assessor iur. Christopher Klotz,
Ruhr-Universität Bochum

Junior-Prof. Dr. Inga Hardeck,
Europa-Universität Viadrina



IHK München und
Oberbayern

Voraus für die Wirtschaft.

Vorbemerkung

Im Auftrag der IHK für München und Oberbayern wurde die nachfolgende Machbarkeitsstudie zum Thema „Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand“ von den Herren Prof. Dr. Roman Seer und Assessor iur. Christopher Klotz, Ruhr-Universität Bochum, sowie Frau Junior-Prof. Dr. Inga Hardeck, Europa-Universität Viadrina, erstellt. Die in der Studie vertretene Meinung entspricht nicht notwendigerweise vollumfänglich der IHK-Positionierung.

Der Finanz- und Steuerausschuss der IHK für München und Oberbayern hat die vorliegende Studie zum Anlass genommen, das Positionspapier „Kooperation statt Konfrontation – Empfehlungen für ein zeitgemäßes Besteuerungsverfahren“ zu entwickeln. Dieses enthält – auf Basis dieser Studie – Anregungen insbesondere für die Finanzverwaltung und den Gesetzgeber.

München, den 13. April 2016

Das Positionspapier des Finanz- und Steuerausschusses der IHK für München und Oberbayern und die Machbarkeitsstudie können Sie auch elektronisch abrufen unter:

www.ihk-muenchen.de/besteuerungsverfahren

Machbarkeitsstudie „Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand“

Stand: 03.01.2016

Auftraggeber: Industrie- und Handelskammer für München und Oberbayern

Ausführende: Prof. Dr. Roman Seer und Assessor iur. Christopher Klotz,

Ruhr-Universität Bochum

Junior-Prof. Dr. Inga Hardeck, Europa-Universität Viadrina

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	V
1 Einleitung	1
2 Begriffsdefinitionen	2
2.1 Mittelstand	2
2.1.1 Quantitativer Mittelstandsbeginn	2
2.1.1.1 KMU-Definition des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn	2
2.1.1.2 KMU-Definition der EU-Kommission	2
2.1.2 Qualitativer Mittelstandsbeginn	2
2.1.3 Zwischenfazit	3
2.2 Kooperation im Steuerverfahren	4
2.2.1 Tax Compliance-Strategie	4
2.2.2 Einzelne kooperative Handlungsformen	5
2.2.3 Kooperative Compliance als ganzheitliches Konzept	6
3 Bestehende kooperative Elemente im deutschen Steuerrecht – De lege lata und de lege ferenda	7
3.1 Vorbemerkungen	7
3.2 Die Lohnsteueranrufungsauskunft	8
3.2.1 Gesetzliche Grundlagen und Anwendungspraxis	8
3.2.2 Schwachstellen aus Sicht mittelständischer Unternehmen	9
3.2.3 Verbesserungsvorschläge und praktische Umsetzung	11
3.3 Übertragung des Wesensgehalts der Lohnsteueranrufungsauskunft – Entwicklung einer Umsatzsteueranrufungsauskunft	12
3.4 Die verbindliche Auskunft	14
3.4.1 Gesetzliche Grundlagen und Anwendungspraxis	14
3.4.2 Problemfelder	17
3.4.3 Lösungsansätze	18
3.4.4 Erörterung weiterer mittelstandrelevante Problemfelder	19

3.5	Die verbindliche Zusage als unterschätzte Alternative	20
3.6	Die Tatsächliche Verständigung.....	21
3.6.1	Grundlagen und Anwendungspraxis	21
3.6.2	Kritikpunkte	23
3.6.3	Verfahrensfortbildungsvorschlag	24
3.6.4	Tatsächliche Verständigung i.R.v. verbindlichen Zusagen i.S.d. § 204 AO.....	25
3.7	Zeitnahe Außenprüfungen	26
3.7.1	Bestandsaufnahme.....	26
3.7.2	Herstellung einer Win-Win-Situation durch zeitnahe Außenprüfung.....	27
3.8	Strukturell unterentwickelte Betreuungsangebote für Neugründer/Start-ups	28
4	Entwicklung von ganzheitlichen Kooperationsmodellen für den Mittelstand	30
4.1	Begründung der Notwendigkeit von Kooperationsmodellen für den Mittelstand	30
4.2	Kooperationsmodell I	32
4.2.1	Vorbemerkungen	32
4.2.2	Der zugelassene Wirtschaftsbeteiligte als Vorbild.....	33
4.2.3	Ablauf des Modells	35
4.2.4	Persönlicher Anwendungsbereich: Auswahl von teilnehmenden Unternehmen	39
4.2.4.1	Anforderungskatalog für eine Teilnahme	39
4.2.4.2	Ablauf des Auswahlprozesses.....	42
4.2.4.3	Inhalt der Compliance-Vereinbarung	43
4.2.5	Sachlicher Anwendungsbereich: Betroffene Steuerarten.....	45
4.2.6	Weitere rechtliche Fragen	45
4.3	Kooperationsmodell II	47
4.3.1	Ablauf des Modells	47
4.3.2	Geeignetheit des Steuerberaters für ein Kooperationsmodell	49
4.3.3	Persönlicher Anwendungsbereich 1: Auswahl der zertifizierten Steuerberater.	51
4.3.3.1	Anforderungskatalog für die Zertifizierung	51
4.3.3.2	Ablauf des Auswahlprozesses.....	53

4.3.3.3	Inhalt der Zertifizierungsvereinbarung	55
4.3.4	Persönlicher Anwendungsbereich 2: Auswahl von teilnehmenden Unternehmen	56
4.3.4.1	Anforderungskatalog für eine Teilnahme	56
4.3.4.2	Ablauf des Auswahlprozesses.....	57
4.3.4.3	Inhalt der Compliance-Vereinbarung	58
4.3.5	Weitere rechtliche Fragen	58
4.4	Vergleich mit OECD-Ansatz zu kooperativer Compliance	58
4.4.1	Vertrauen und Arbeiten auf Augenhöhe	58
4.4.2	Zusammenarbeit in Echtzeit.....	59
4.4.3	Einschränkung des steuerplanerischen Spielraums.....	60
4.5	Verfassungsrechtliche Fragen.....	61
4.5.1	Gleichbehandlung nach Art. 3 GG.....	61
4.5.2	Informationelle Selbstbestimmung und Berufsfreiheit	63
4.5.3	Rechtsstaatsprinzip.....	64
4.5.4	Amtsermittlungsgrundsatz	64
4.6	Evaluation der Kooperationsmodelle	66
5	Zusammenfassung der Vorschläge zur Verbesserung eines kooperativen Steuervollzugs im Bereich des Mittelstandes	69
	Literatur	72

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Größenklassen im Vergleich	4
Abbildung 2: Auswahl des Kooperationsmodells	32
Abbildung 3: Ablauf des Steuerverfahrens im Kooperationsmodell I.....	37
Abbildung 4: Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung in Kooperationsmodell I.....	39
Abbildung 5: Entstehung von Kooperationsmodell I.....	48
Abbildung 6: Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung in Kooperationsmodell II	49
Abbildung 7: Ausprägungen des Erfordernisses der Gewissenhaftigkeit nach § 4 BStB	52
Abbildung 8: Evaluation der Kooperationsmodelle aus Sicht der Finanzverwaltung	67
Abbildung 9: Evaluation der Kooperationsmodelle aus Unternehmenssicht.....	68

1 Einleitung

In Zeiten sich wandelnder wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Rahmenbedingungen steht auch die (praktische) Art und Weise des Umgangs der Finanzbehörden mit den Unternehmen auf dem Prüfstand. Entsprechendes gilt für die zugrundeliegenden verfahrensrechtlichen Regeln. Hier stellt sich die Frage, inwieweit kooperative Elemente im deutschen Steuerrecht praktisch und verfahrensrechtlich durchführbar sind. Die vorliegende Studie geht dieser Fragestellung nach, wobei möglichst konkrete steuerliche Vorschläge für kooperative Elemente im Steuerrecht erarbeitet werden, die sowohl in praktischer Hinsicht als auch verfahrensrechtlich umsetzbar wären. Bei der Untersuchung sollen mittelständische Unternehmen im Zentrum der Betrachtung stehen.

Viele Staaten haben kooperative Elemente in ihre Steuersysteme integriert, bisherige Ansätze haben allerdings den Mittelstand tendenziell vernachlässigt.¹ Eine Ausnahme hiervon stellen die Niederlande dar, welche ein maßgeschneidertes Programm auch für diese Unternehmensgruppe entwickelt haben.² Kürzlich haben darüber hinaus das *OECD Forum on Tax Administration* und die *SME Compliance Sub Group* sich mit dem Report „Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders“ diesem Thema angenommen, wobei die deutsche Finanzverwaltung nicht an der Studie teilgenommen hat.³ In Deutschland sind allerdings 99,6 % der Unternehmen und immerhin 56,5 % der Wirtschaftsleistung im mittelständischen Segment zu finden.⁴ Es ist daher auch aus Sicht des Fiskus ratsam, diese Gruppe nicht zu vernachlässigen.

Die Studie ist wie folgt aufgebaut. Im Anschluss an Begriffsdefinitionen werden bereits vorhandene kooperative Elemente im deutschen Steuerrecht beschrieben, kritisch analysiert sowie Optimierungsüberlegungen angestellt. Daraufhin werden Vorschläge für zwei maßgeschneiderte Kooperationsmodelle für den Mittelstand unterbreitet sowie auf ihre verfassungsrechtliche Vereinbarkeit hin untersucht.

¹ Vgl. *OECD*, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, 2013 (im Folgenden 2013a), S. 31.

² Vgl. *Netherlands Tax and Customs Administration*, *Guide to horizontal monitoring within the SME segment*, 2012 (im Folgenden 2012).

³ Vgl. *OECD*, *Together for better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders*, 2013 (im Folgenden 2013b).

⁴ Nach der Definition des IfM, Bonn, 2015. Siehe <http://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick/#accordion=0&tab=0>.

2 Begriffsdefinitionen

2.1 Mittelstand

Grundlegend wird zwischen quantitativen und qualitativen Definitionen differenziert, wobei sich quantitative Definitionen regelmäßig auf das Segment der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) fokussieren und auf zahlenmäßige Obergrenzen abstellen.

2.1.1 Quantitativer Mittelstandsbegriff

Hierbei können die Definitionen des Instituts für Mittelstandsforschung (IfM) Bonn und der EU-Kommission unterschieden werden.

2.1.1.1 *KMU-Definition des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn*

Aufgrund der Besonderheiten des deutschen Mittelstands verwendet das IfM Bonn eine andere Definition als die Europäische Union:⁵

- Maximal 500 Beschäftigte, Auszubildende werden nicht gewertet, Teilzeitkräfte werden pro rata temporis gezählt.
- Maximaler Umsatz von 50 Millionen Euro im Jahr.

Die Bilanzsumme wird nicht berücksichtigt.

2.1.1.2 *KMU-Definition der EU-Kommission*

Auf europäischer Ebene ist mit der KMU-Definition festgelegt, was in Europa als KMU verstanden wird. Die entsprechende Empfehlung der EU-Kommission ist seit 1.1.2005 Kraft:⁶

- Maximal 250 Beschäftigte, Auszubildende werden nicht gewertet, Teilzeitkräfte werden pro rata temporis gezählt.
- Maximaler Umsatz von 50 Millionen Euro im Jahr.
- Maximale Bilanzsumme von 43 Millionen Euro.

Die Obergrenzen für Umsatz und Bilanzsumme brauchen nur alternativ eingehalten werden. Die Definition ist vor allem bei den europäischen Beihilferegulungen relevant. Zudem wird die Definition häufig bei internationalen Vergleichen herangezogen.

2.1.2 Qualitativer Mittelstandsbegriff

Beim Verständnis des Mittelstands reicht laut IfM Bonn die Ableitung mithilfe quantitativer Größen nicht aus. Typisiert wird der Mittelstand nicht durch die Höhe bestimmter wirtschaft-

⁵ Vgl. *IfM*, Bonn, 2015, abrufbar unter <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-des-ifm-bonn/>.

⁶ Vgl. *EU-Kommission*: Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2003) 1422, 2003/361/EG.

licher Größen, sondern durch die persönliche Prägung. Das zentrale Merkmal ist hierbei die Einheit von Unternehmensleitung und Eigentum. Das Unternehmen darf zudem nicht mehrheitlich im Eigentum eines Großunternehmens oder auf andere Weise extern dominiert sein. Dieses Begriffsverständnis entspricht im Wesentlichen dem des Familienunternehmens. Laut IfM Bonn⁷ ist der Begriff Mittelstand zu unterscheiden von dem der KMU, die einen rein statistisch definierten Teil der Gesamtwirtschaft darstellen. Nichtsdestotrotz handelt es sich bei der Mehrheit der KMU um mittelständische Unternehmen gemäß der qualitativen Definition und umgekehrt.

2.1.3 Zwischenfazit

Die Mehrzahl der mittelständischen Unternehmen fällt unter die KMU-Definition des IfM Bonn. Nichtsdestotrotz gibt es auch große Mittelständler, d.h. Unternehmen bei denen zwar eine Einheit von Eigentum und Leitung bzw. Steuerung vorliegt, die Größengrenzen allerdings überschritten werden. Es handelt sich somit um eine sehr heterogene Gruppe. Interessant ist, dass es eine starke Überschneidungsmenge zwischen den KMU und der Gruppe der Großbetriebe laut Betriebsprüfungsordnung (BpO) gibt (siehe Abbildung 1). Infolgedessen sind sehr viele KMU nach § 4 Abs. 2 BpO anschlussgeprüft.

Die Bundesregierung bekennt sich zu einem flexiblen Mittelstandsbegriff und orientiert sich an der Definition des IfM Bonn.⁸ Die vorliegende Studie stützt sich ebenfalls auf den **qualitativen Mittelstandsbegriff**, so dass kooperative Elemente **unabhängig von spezifischen Größengrenzen** untersucht werden sollen. Es wird daher explizit auf den Begriff der KMU verzichtet und stattdessen von „Mittelstand“ und „kleinen und mittelständischen Unternehmen“ Gebrauch gemacht.

⁷ Vgl. *IfM*, Bonn, 2015, abrufbar unter <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-des-ifm-bonn/>.

⁸ Vgl. *BDI*, 2015, abrufbar unter <http://bdi.eu/themenfelder/mittelstand-und-familienunternehmen/was-ist-mittelstand/#/artikel/news/die-breite-mitte/>.

Quelle	Arbeitnehmer	Umsätze	Bilanzsumme	Steuerlicher Gewinn	Kumulativ oder alternativ	Alternativdefinition
IfM, Bonn	Max. 500 (ohne Auszubildende, Teilzeit pro rata temporis)	Max. 50 Mio.	-	-	kumulativ	Einheit von Führung und Eigentum (Familienunternehmen)
EU	Max. 250 (ohne Auszubildende, Teilzeitkräfte werden pro rata temporis)	Max. 50 Mio.	Max. 43 Mio.	-	Umsatz und Bilanzsumme alternativ	-
HM (neu)	Max. 50	Max. 8,8 Mio.	-	-	kumulativ	-
BPo Mittelbetriebe		Max. 4,8 Mio. (Industrie) bzw. 8 Mio. (Handel)		Max. 280T (Industrie) bzw. 310T (Handel)	alternativ	-

Abbildung 1: Größenklassen im Vergleich

2.2 Kooperation im Steuerverfahren

2.2.1 Tax Compliance-Strategie

Kooperation ist Ausdruck der Tax Compliance-Strategie. Unter dem Begriff Tax Compliance versteht die OECD die Erfüllung der steuerlichen Pflichten, wobei vier Bereiche differenziert werden:⁹ Die (1) Steueranmeldung, die (2) pünktliche Abgabe einer Steuererklärung mit (3) vollständigen und inhaltlich richtigen Informationen (einschließlich einer Beachtung der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten) sowie die (4) pünktliche Entrichtung der Steuerschuld. Steuerliche Risiken aus der Perspektive der Finanzverwaltung beinhalten das Gefahrenpotenzial der Verletzung einer der oben genannten Verpflichtungen durch den Steuerpflichtigen (**Compliance-Risiken**).¹⁰ Diese haben zur Folge, dass Steuern nicht oder in nicht korrekter Höhe festgesetzt, nicht pünktlich beglichen oder die Richtigkeit der Festsetzung aufgrund fehlender Mitwirkung nicht angemessen verifiziert werden kann.

Tax Compliance-Strategien dienen der Förderung von Tax Compliance und der Minimierung von Compliance-Risiken mit Vorteilen für beide Seiten.¹¹ Sie zielen konkret darauf ab, den Steuerpflichtigen zu einer vollständigen Einhaltung der Steuergesetze zu motivieren, dadurch

⁹ Vgl. *OECD*, Compliance risk management: Managing and improving tax compliance, 2004 (im Folgenden 2004), S. 7. Für eine weitergehende Definition, vgl. *Streck/Binnewies*, DStR, 2009, S. 229.

¹⁰ Vgl. *OECD*, 2004, S. 7.

¹¹ Vgl. *IOTA*, IOTA members explore new forms of developing relationships with taxpayers, 2011; *OECD*, Tackling tax aggressiveness through improved transparency and disclosure, 2011 (im Folgenden 2011), S. 15 Rz. 17.

den Kontrollbedarf im Einzelfall nachhaltig zu senken und durch ein Risikomanagementsystem zur Steigerung der Effektivität des Gesetzesvollzugs beizutragen.¹² Tax Compliance-Strategien basieren folglich auf zwei Säulen: Einem verbesserten Servicemanagement und einem effektiven Risikomanagement.¹³ An die Stelle des konfrontativen Steuerstaates tritt der kooperative Steuerstaat.¹⁴ Dieser ist eine Reaktion auf die Unmöglichkeit einer flächendeckenden Kontrolle aller Steuerfälle. Die Kooperation mit dem Steuerpflichtigen ist demnach kein Ausdruck von Schwäche, vielmehr soll bei gegebenen Ressourcen ein Höchstmaß an Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erreicht werden.¹⁵

2.2.2 Einzelne kooperative Handlungsformen

Einzelne kooperative Handlungsformen können der Herstellung von **Rechtssicherheit** und der **Vermeidung von kosten- und zeitintensiven Rechtsstreitigkeiten** für **abgegrenzte steuerliche Sachverhalte** dienlich sein. Die Notwendigkeit kooperativer Handlungsformen ergibt sich einerseits aus der Komplexität des Steuerrechts sowie bestehender Wertungsspielräume, welche den Steuerpflichtigen mit erheblicher Rechtsunsicherheit konfrontieren.¹⁶ Kooperative Elemente wie z.B. verbindliche Auskünfte oder *Advance Pricing Agreements* ermöglichen eine steuerliche Würdigung des verwirklichten Sachverhalts innerhalb eines Zeitfensters, in dem dem Steuerpflichtigen noch Dispositionsalternativen zur Verfügung stehen und nicht erst nach Verwirklichung des Sachverhaltes bzw. der Abgabe der Steuererklärung im Rahmen des Festsetzungsverfahrens. Andererseits kann sich im Rahmen des Besteuerungsverfahrens wie z.B. während einer Außenprüfung das Erfordernis ergeben, eine Verständigung zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen über einen bereits verwirklichten Sachverhalt zu erreichen, dessen Aufklärung nicht oder nur unter unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist.¹⁷ Hierzu zählt bspw. die tatsächliche Verständigung.

¹² Vgl. *Huber/Seer*, *StuW* 2007, S. 357; *Kaiser*, *IWB* 2010, S. 774 ff.; *Schmarbeck*, *BMF-Monatsbericht*, 2002, S. 57 (60); *Seer*, Reform der Steuerveranlagung, in: *StBJb* 2004/2005, S. 53 (57); *Ders.*, Tax Compliance und Außenprüfung, *Festschrift Streck*, 2011, S. 403 (405); *Streck/Binnewies*, *DStR* 2009, S. 229 (230); *Streck*, Steuercontrolling, Tax Compliance und Haftungsvorsorge, in: *StBJb* 2009/2010, S. 415 (422 f.).

¹³ Vgl. *Schmidt*, Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, in: *DStJG*, 2008, S. 37, (42); *Schmarbeck*, *BMF-Monatsbericht* 2002, S. 57 (58); *Seer*, *StuW* 2003, S. 40, (52); *ders.*, Selbstveranlagung, Risikomanagement und andere Maßnahmen gegen Vollzugsdefizite im Steuerrecht, in: *Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht*, 2007, S. 99 (103).

¹⁴ So *Eckhoff*, *StuW* 1996, S. 107 ff.; vgl. auch *Huber/Seer*, *StuW* 2007, S. 355 (357); *Seer*, *StuW* 2003, S. 40 (52).

¹⁵ Vgl. *Drißen*, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, 2009, S. 1 (19); *ders.*, *FR* 2011, S. 101 (104); *Huber/Seer*, *StuW* 2007, S. 355 (357); *Seer*, *StuW* 2003, S. 40 (52); *ders.*, in: *StBJb* 2004/2005, S. 53 (57).

¹⁶ Vgl. *Hanning*, *NWB* 2015, S. 2166.

¹⁷ Vgl. *ders.*, *NWB* 2015, S. 2166.

Kooperative Handlungsformen sind demnach für den Steuerpflichtigen nützliche Instrumente, welche für einzelne bzw. spezifische, wiederkehrende steuerliche Sachverhalte von besonderem Interesse genutzt werden können. Sie bieten jedoch keine frühzeitige Rechtssicherheit oder vereinfachte Sachverhaltsaufklärung für die gesamte Steuererklärung. An dieser Stelle setzt das ganzheitliche Konzept der kooperativen Compliance der OECD an.

2.2.3 Kooperative Compliance als ganzheitliches Konzept

Die Idee der „kooperativen Compliance“ firmierte in dem Ausgangsreport „Study into the Role of Tax Intermediaries“ des *Forum on Tax Administration* der OECD im Jahr 2008 ursprünglich unter dem Titel der erweiterten Beziehung (*enhanced relationship*).¹⁸ Hiermit war eine besondere Zusammenarbeit zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen gemeint. Diese geht über die grundlegende Beziehung, welche sich dadurch auszeichnet, dass beide Seiten ausschließlich ihre gesetzlichen Verpflichtungen erfüllen,¹⁹ hinaus. Im Zuge des modifizierten OECD-Reports aus dem Jahr 2013 wurde anstelle einer erweiterten Beziehung von kooperativer Compliance (*co-operative compliance*) gesprochen, um nicht den Eindruck zu erwecken, dass durch Kooperation der Gleichheitsgrundsatz untergraben würde.²⁰ Das Verhalten der Finanzverwaltung innerhalb der kooperativen Compliance basiert auf fünf Säulen: Wirtschaftliches Verständnis, Unparteilichkeit, Verhältnismäßigkeit, Einfühlungsvermögen und Offenheit durch Offenlegung und Transparenz.²¹ Im Gegenzug zeigt der Steuerpflichtige ebenfalls Offenheit durch Offenlegung und Transparenz. Dieses Anforderungsprofil wurde nachträglich erweitert, indem die Einrichtung eines internen Kontrollsystems durch den Steuerpflichtigen eine weitere erforderliche Säule der kooperativen Compliance begründet.²² Das interne Kontrollsystem soll sicherstellen, dass der Steuerpflichtige korrekte steuerliche Angaben macht. Steuerpflichtige kommen innerhalb eines kooperativen Programms in den Genuss einer stärkeren Serviceorientierung der Finanzverwaltung. Beide Seiten arbeiten in Echtzeit (*real time*) zusammen.²³ Die Teilnahme an kooperativen Programmen ist grundsätzlich freiwillig. Je nach Staat ist sie aber an bestimmte Voraussetzungen geknüpft.²⁴

¹⁸ Vgl. *OECD*, Study into the role of tax intermediaries, 2008 (im Folgenden 2008), S. 39 ff.; *OECD*, 2013a, S. 13.

¹⁹ Vgl. *OECD*, 2008, S. 39.

²⁰ Vgl. *OECD*, 2013a, S. 16.

²¹ Vgl. *OECD*, 2013a, S. 19.

²² Vgl. *OECD*, 2013a, S. 21.

²³ Vgl. *OECD*, 2011, S. 18 Rz. 25.

²⁴ Siehe *Hardeck*, *StuW* 2013, S. 156 ff.; *Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer*, *Ubg* 2012, S. 466 ff.; *OECD*, 2013a.

Kooperative Compliance soll eine Win-Win-Situation für beide Seiten nach sich ziehen.²⁵ Der Steuerpflichtige weist eine verbesserte Compliance auf. Infolge des internen Kontrollsystems werden Fehler infolge von Unwissen oder mangelhafter Kontrolle verhindert. Die zeitnahe Zusammenarbeit führt zu früherer Rechtssicherheit und Erleichterungen bei der Lösung offener Fragen. In der Folge sinken die unsicheren Steuerpositionen. Sofern der Steuerpflichtige mithilfe seines internen Kontrollsystems sicherstellt, dass seine steuerlichen Angaben korrekt sind und hierüber Transparenz schafft, profitiert er von geringeren Außenprüfungen und somit verminderten Befolgungskosten. Schließlich kann der Steuerpflichtige von einem guten Verhältnis zur Finanzverwaltung profitieren und reputative Vorteile erlangen, indem er seine Bereitschaft zu Compliance und Transparenz kommuniziert. Aus Sicht der Finanzverwaltung soll der Steuervollzug effektiver und effizienter werden, d.h. die Compliance der Steuerpflichtigen soll verbessert werden und dies mit minimalen Ressourceneinsatz. Denn kooperative Elemente bieten den Steuerpflichtigen strukturelle Anreize zur Senkung ihrer Compliance-Risiken, um von den verfahrensrechtlichen Vorteilen profitieren zu können. Die bei kooperierenden Steuerpflichtigen frei gewordenen Ressourcen können sodann auf Steuerpflichtige konzentriert werden, die weniger compliant sind. Darüber hinaus profitiert die Finanzverwaltung von einer verbesserten Beziehung beider Seiten, soweit dies die intrinsische Bereitschaft des Steuerpflichtigen zur Compliance fördert. Zudem können Wettbewerbsvorteile erzielt werden, da das Steuerverfahrensrecht als weicher Standortfaktor gilt.²⁶

3 Bestehende kooperative Elemente im deutschen Steuerrecht – De lege lata und de lege ferenda

3.1 Vorbemerkungen

Zunächst werden die im deutschen Steuerrecht schon bestehenden kooperativen Elemente eine nähere Darstellung erfahren. Dazu wird insbesondere auf die relevante Rechtsprechung und die bestehende Verwaltungspraxis eingegangen, um ein möglichst genaues Bild des „Status quo“ zu zeichnen. Sodann werden in einem zweiten Schritt sowohl Stärken als auch Schwächen der einzelnen Instrumente – immer aus der Perspektive eines mittelständischen Unternehmens – aufgezeigt. Hieraus ergeben sich dann die in einem weiteren Schritt zu behandelnden Fragen nach Verbesserungsmöglichkeiten, wobei auch im Blick behalten wird, auf welcher Ebene (bloße Änderung der Verwaltungspraxis, Notwendigkeit eines Verwal-

²⁵ Vgl. *Seer*, Festschrift Streck, 2011, S. 403 (406). Zu den Vorteilen von kooperativer Compliance, siehe auch *Hardeck*, *StuW* 2013, S. 156 (157 f. und 166 ff.).

²⁶ Vgl. *Driien*, *IFSt-Schrift* 469, 2011, S. 20; *Lang*, *Steuergerechtigkeit und Globalisierung*, Festschrift Schaumburg, 2009, S. 45 (50).

tungserlasses oder sogar de lege ferenda eine Gesetzesänderung) etwaige Neuerungen angesiedelt werden müssten.

3.2 Die Lohnsteueranrufungsauskunft

3.2.1 Gesetzliche Grundlagen und Anwendungspraxis

Gemäß § 42e Satz 1 EStG hat das Betriebsstättenfinanzamt auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Die Norm steht in engem Zusammenhang mit der aus § 38 Absatz 3 EStG resultierenden und auch von mittelständischen Unternehmen als Arbeitgeber zu erfüllenden Verpflichtung, bei jeder Lohnzahlung an den Arbeitnehmer von dessen Arbeitslohn Lohnsteuer für Rechnung des jeweiligen Arbeitnehmers einzubehalten. Hierdurch wird der Arbeitgeber zum Beteiligten am Lohnsteuerverfahren. Zugleich sieht er sich Haftungsrisiken nach § 42d EStG ausgesetzt, sofern er z.B. zu wenig Lohnsteuer an den Fiskus abführt. Indes können sich beim Lohnsteuerabzug für den Arbeitgeber zahlreiche Zweifelsfragen ergeben, so etwa zu Form und Inhalt der Lohnbuchführung und zur Arbeitnehmer-Eigenschaft bestimmter Mitarbeiter, ferner bei Pauschalierungsfällen sowie der Behandlung von Entschädigungen wie Auslösung, Reisekosten, Beihilfen, Zukunftssicherungen, ebenso bei geldwerten Vorteilen²⁷, aber auch Arbeitnehmer-Entsendungsfälle spielen hier eine Rolle²⁸. Die Lohnsteueranrufungsauskunft verfolgt den Zweck, die Haftungsrisiken des Arbeitgebers aus der Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer durch eine verbindliche Auskunft des Finanzamtes zu mindern²⁹. Der Arbeitgeber soll aus Gründen der Planungs- und Entscheidungssicherheit, also der Rechtssicherheit, in einem konkret benannten Zweifelsfall verbindlich erfahren können, wie er beim Lohnsteuerabzug verfahren soll³⁰.

Berücksichtigt man, dass sich die Lohnsteuerabzugsverpflichtung des Arbeitgebers regelmäßig als eine (entschädigungslose) Indienstrafe Privater darstellt, so erscheint es nur sachgerecht, dass die Anrufungsauskunft gebührenfrei ausgestaltet ist, vgl. LStR 42e Absatz 1 Satz 1. Überdies vermittelt § 42e EStG einen Anspruch darauf, dass die Anrufungsauskunft inhaltlich richtig ist. Die Vorschrift räumt somit nicht nur das Recht ein, die Auffassung des Finanzamtes zu erfahren, sondern auch Sicherheit über die zutreffende Rechtslage zu erlangen

²⁷ Vgl. *Schmidt/Krüger*, EStG, 34. Aufl. 2015, § 42e Rz. 6.

²⁸ *Prinz/Hick* in: *Krieger/Schneider*, Handbuch Managerhaftung, 2010, § 32 Rz. 53.

²⁹ BFH Urteil v. 16.11.2005 – VI R 23/02, BStBl. II 2006, 210 = BFHE 212, 59.

³⁰ S. nur BFH Urteile v. 30.04.2009 - VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996 = BFHE 225, 50; v. 29.02.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651 = BFHE 237, 9.

und lohnsteuerliche Rechte und Pflichten in einem besonderen Verfahren im Voraus verbindlich feststellen zu lassen³¹.

Besonders bedeutsam für das auf eine gesetzmäßige Lohnsteuerabführung bedachte mittelständische Unternehmen ist jedoch die Frage der Bindungswirkung einer vom zuständigen Betriebsstättenfinanzamt erhaltenen Auskunft. Als wichtig und günstig für den Arbeitgeber erweist sich hierbei die in der jüngeren Vergangenheit von der Rechtsprechung vorgenommene Ausweitung des Vertrauensschutzes³². Danach wird dem Arbeitgeber nicht mehr nur ein auf Treu und Glauben gestützter Vertrauensschutz, sondern ein abstrakter Vertrauensschutz des Inhalts gewährt, dass die Bindungswirkung auch dann eintritt, wenn die Auskunft unrichtig war, also nicht dem materiellen Recht entsprach³³. Hat also der Arbeitgeber eine Ausrufungsauskunft eingeholt und ist er danach verfahren, ist das Betriebsstättenfinanzamt im Lohnsteuer-Abzugsverfahren daran gebunden³⁴. Allerdings geht der Arbeitgeber durch Einholung einer Lohnsteueranrufungsauskunft selbst kein Bindungsrisiko ein. Er ist nämlich (z.B. wenn er die Auskunft für rechtlich unzutreffend hält) nicht gehalten, der erhaltenen Auskunft entsprechend zu verfahren³⁵; in diesen Fällen handelt er indes auf eigenes Risiko, weil die Haftungsmöglichkeit in diesen Fällen bestehen bleibt.

Insgesamt erweist sich die Lohnsteueranrufungsauskunft damit insoweit als gut und fair ausgestaltet, als dass sie gebührenfrei ist, dem Arbeitgeber einen Anspruch auf rechtlich zutreffende Auskunft vermittelt und eine erteilte Auskunft ausschließlich zugunsten des Arbeitgebers Bindungswirkung entfaltet.

3.2.2 Schwachstellen aus Sicht mittelständischer Unternehmen

Demgegenüber stehen aber insbesondere zwei Punkte, die sich als (potentielle) Schwachstellen der Lohnsteueranrufungsauskunft erweisen bzw. in denen sich diese als unvollkommen darstellt.

³¹ Inzwischen st. Rspr., vgl. zuletzt nur BFH Urteil v. 27.02.2014 – VI R 23/13, BStBl. II 2014, 894 = BFHE 244, 572.

³² Zuerst BFH Urteil v. 30.04.2009 - VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996 = BFHE 225, 50; nachfolgend Urteil v. 13.01.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479 = BFHE 232, 5.

³³ Blümich/Heuermann, EStG, Stand: 120. EGL (August 2013), § 42e Rz. 33; Gersch, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 248. EGL (Oktober 2011), § 42e Anm. 24; Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128. EGL (Januar 2012), § 89 Rz. 110.

³⁴ So explizit auch LStH 42e.

³⁵ So schon BFH Urteil v. 13.11.1959 – VI 124/59 U, BStBl. III 1960, 108 = BFHE 70, 290; dem folgend Schmidt/Krüger, EStG, 34. Aufl. 2015, § 42e Rz. 9; Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128. EGL (Januar 2012), § 89 Rz. 110; a.A. Blümich/Heuermann, EStG, Stand: 120. EGL (August 2013), § 42e Rz. 35; vgl. auch Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: 130. EGL (April 2003), § 42e Rz. B 13.

So stellt es sich für ein mittelständisches Unternehmen etwa problematisch dar, wenn es sich „compliant“ verhalten möchte, auf die aus diesem Grunde von der zuständigen Finanzbehörde erbetene Lohnsteueranrufungsauskunft jedoch (zunächst) keine Antwort erhält. Zwar besteht ein Rechtsanspruch auf die Erteilung der Auskunft. Doch müsste dieser ggf. im Rahmen eines Untätigkeitseinspruchs³⁶ oder sogar noch nachfolgend gerichtlich mittels Verpflichtungsklage durchgesetzt werden. Dieser Prozess bindet nicht nur personelle und finanzielle Ressourcen des Unternehmens. Er kostet das Unternehmen wertvolle Zeit und ist mit dem auch von Seiten der Rechtsprechung anerkannten Zweck der Lohnsteueranrufungsauskunft, nämlich Steuerplanungssicherheit zu vermitteln, nicht zu vereinbaren. Das Lohnsteuerverfahren muss das Unternehmen indes regelmäßig monatlich für seine Arbeitnehmer durchführen. Innerhalb eines Zeitraums von mitunter wenigen Wochen ist die zweifelhafte, den Gegenstand der Lohnsteueranrufungsauskunft bildende Frage vom Unternehmen durch praktische Umsetzung zu beantworten. Hat es bis dahin keine Antwort von der Finanzbehörde erhalten, so muss es in Eigenverantwortung eine solche entwickeln. Dabei agiert es derzeit auf eigenes Risiko, d.h. eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner bei von der Verwaltungsauffassung abweichender Vornahme des Lohnsteuerabzuges ist und bleibt möglich. Berücksichtigt man ferner, dass viele Tarifverträge nur kurze Fristen im Bereich von 6 Wochen bis zu 3 Monaten für eine Rückforderungsmöglichkeit beim Arbeitnehmer vorsehen, so besteht eine nicht unerhebliche Gefahr für den Arbeitgeber, auf etwaigen Nachforderungen sogar endgültig „sitzen zu bleiben“. Die Risiken gipfeln sodann in der Möglichkeit, dass der Arbeitgeber wegen einer Ordnungswidrigkeit nach § 380 AO belangt wird oder im schlimmsten Fall sogar ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird, in dem sowohl Arbeitgeber als dann auch der Arbeitnehmer (letzterer ist Steuerschuldner der Lohnsteuer) in den Fokus geraten können³⁷.

Im Kontext mit den vorgenannten Risiken ist zudem ein Vergleich zur Ausgestaltung der Inanspruchnahme des Unternehmens als Arbeitgeber für Fiskalzwecke der Finanzverwaltung auf der einen Seite mit den ansonsten in der Privatwirtschaft geltenden „Spielregeln“ auf der anderen Seite lohnenswert. Dabei stellt sich die einseitig von staatlicher Seite aufoktroyierte Pflicht des Arbeitgebers zum Lohnsteuereinbehalt und zur Lohnsteuerabführung an den Fiskus als eine unentgeltliche Form des Inkassos dar. An anderen Stellen einer Marktwirtschaft ist ein solch kostenloses Inkasso aber weder üblich noch denkbar. Zudem ist die von Arbeit-

³⁶ Dazu *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 140. EGL (Mai 2015), § 347 Rz. 24 ff.

³⁷ Vgl. im Einzelnen *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 291 ff. und § 380 AO Rz. 9-11.

geberseite ausgeübte Inkassofunktion aufgrund der bereits angesprochenen verschuldensunabhängigen Haftung auch noch besonders risikobehaftet. Dieses Risiko würde bei einer privatwirtschaftlichen Betrachtungsweise von dem betroffenen Unternehmen nur gegen eine (weitere) Zahlung in Form eines Risikozuschlages übernommen werden. Damit ist die Frage der Verhältnismäßigkeit der jetzigen Ausgestaltung des Lohnsteuerabzugsverfahrens angesprochen³⁸.

Insgesamt erscheint damit eine stärkere Konturierung auch der Lohnsteueranrufungsauskunft dergestalt verfassungsrechtlich geboten, dass dem Unternehmen Möglichkeiten zur effektiven Befreiung von der verschuldensunabhängigen Haftung für den Lohnsteuereinbehalt und dies zudem innerhalb einer angemessenen Frist eröffnet werden müssen.

Ein weiterer Punkt, der dem Arbeitgeber Schwierigkeiten bereiten könnte, ist schließlich die konkrete Schilderung des rechtlichen Problems. Gerade mittelständische Unternehmen verfügen, anders als Großkonzerne, häufig nicht über eine breit aufgestellte (Steuer-)Rechtsabteilung, die zu einer pointierten und präzisen Beschreibung der Rechtsfrage im Stande ist. Deshalb ist ebenfalls bedeutsam, wie streng der Maßstab ist, der bei der Beurteilung die Klärungsbedürftigkeit der Frage und das hiermit zusammenhängende Auskunftsinteresse anzulegen ist. Soweit ersichtlich haben sich hier bisher weder in Rechtsprechung noch in der Verwaltungspraxis klare Linien herausgebildet. In der Literatur wird die Frage, ob es überhaupt eines besonderen Auskunftsinteresses/Feststellungsinteresses bedarf, unterschiedlich beantwortet³⁹. Hier ist mit der h.M. dafür zu plädieren, die Anforderungen an die Klärungsbedürftigkeit niedrig anzusetzen. Hierfür spricht der Sinn des § 42e EStG, der dem Beteiligten ermöglichen soll, sich in jeder Lage Klarheit über die Anwendung des Lohnsteuerrechts verschaffen zu können und die Auskunft gerade nicht in das Ermessen der Finanzbehörden stellt⁴⁰.

3.2.3 Verbesserungsvorschläge und praktische Umsetzung

Um das zuletzt angesprochene Problem einer rechtssicheren Lösung zuzuführen, wäre es zumindest erforderlich, dass die Finanzverwaltung die hier vertretene Ansicht durch eine ausdrückliche Verankerung in den LStR rezipiert. Dies könnte etwa durch eine Erweiterung der LStR 42e Absatz 1 geschehen.

³⁸ Vgl. hierzu auch *Driën*, Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers für Fiskalzwecke der Finanzverwaltung als Verfassungsproblem, in: Bochumer Schriften zum Steuerrecht Bd. 2, 2005, S. 59 ff.

³⁹ Zum Streitstand jeweils m.w.N. *Gersch*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 248. EGL (Oktober 2011), § 42e Anm. 15; Blümich/*Heuermann*, EStG, Stand: 120. EGL (August 2013), § 42e Rz. 17.

⁴⁰ Vgl. *Gersch*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 248. EGL (Oktober 2011), § 42e Anm. 15.

Aus den schon aufgezeigten verfassungsrechtlichen Überlegungen heraus sowie zum Zwecke einer Verbesserung der Kooperation von Finanzverwaltung und mittelständischen Unternehmen im Bereich der Lohnsteueranrufungsauskunft könnte des Weiteren die bestehende Lohnsteueranrufungsauskunft durch Einführung einer Antwortfrist für die Finanzbehörde weiterentwickelt werden. Eine etwaige Nichteinhaltung der Frist müsste zudem unter sachgerechter Berücksichtigung der Interessen des Unternehmens an Rechtssicherheit und des Interesses der Finanzbehörden an einem gesetzeskonformen Steuervollzug wirksam sanktioniert werden. Hierzu sollte dem Arbeitgeber zugestanden werden, hinsichtlich des fraglichen Sachverhaltes innerhalb der bei verständiger Betrachtung jedenfalls noch vertretbaren Beurteilungen (also nicht contra legem) frei disponieren zu können, sofern er innerhalb der Frist keine Antwort von der Finanzverwaltung erhalten hat. Verbunden hiermit ist, dass eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner in diesen Fällen ausscheidet.

Nicht zuletzt ist bei der Bemessung der Länge der einzuführenden Frist zu berücksichtigen, dass auch vom Steuerpflichtigen an vielen Stellen ein sehr zeitnahes Handeln verlangt wird und das Unternehmen als Arbeitgeber auf eine schnelle Auskunft angewiesen ist. Daher erscheint es angebracht, ein Unverzüglichkeitsgebot für die Erteilung der Auskunft einzuführen. Um der Finanzverwaltung aber zugleich eine mitunter benötigte kurze Bearbeitungszeit einzuräumen, ließe sich das Unverzüglichkeitsgebot mit einer Maximalfrist von wenigen Wochen kombinieren. Zur Verwirklichung dieser Weiterentwicklung der Lohnsteueranrufungsauskunft bedürfte es einer Änderung des § 42e EStG.

Auf diese Weise käme der Gesetzgeber seiner – im Bereich des Sozialrechts bereits seit langem anerkannten – Pflicht zur Verfahrensfürsorge, wonach der Arbeitgeber bei Verwaltungsvorgängen, die der Arbeitgeber allein im Interesse der Verwaltung ausführt, soweit wie möglich vor Risiken und Schäden zu bewahren, und die auch im Steuerrecht Geltung beanspruchen kann⁴¹, wesentlicher besser nach als bisher.

3.3 Übertragung des Wesensgehalts der Lohnsteueranrufungsauskunft – Entwicklung einer Umsatzsteueranrufungsauskunft

Neben Veränderungen im Bereich der Lohnsteueranrufungsauskunft erscheint es darüber hinaus aus Gründen der Steuerplanungssicherheit wünschenswert und geboten, dem Unternehmen auch im gleichermaßen zentralen Bereich der Umsatzsteuer ein Instrument in Form einer Umsatzsteueranrufungsauskunft an die Hand zu geben, um die dort ebenfalls sich kurzfristig

⁴¹ Näher hierzu *Driën*, in: Bochumer Schriftenreihe Bd. 2, S. 59 (80 ff.).

ergebenden und bedeutsamen Fragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer zeitnahen verbindlichen Klärung zuführen zu können. Denn im Bereich der Umsatzsteuer handelt es sich um ein den Mittelstand betreffendes, alltägliches Problem, bei dem Schwierigkeiten und Zweifelsfragen bzgl. der steuerlichen Würdigung in kaum geringerem Maße auftreten, als im Falle der Lohnsteuer. Insbesondere die Beurteilung des Leistungs- oder Lieferortes (§§ 3-3g UStG), der zahlreichen Steuerbefreiungen (§ 4 UStG), aber auch die Anwendung des richtigen Steuersatzes (§ 12 UStG) können hier erhebliche Schwierigkeiten bereiten.

Anders als im Rahmen der Lohnsteuer ist der Unternehmer hier nicht nur Haftungsschuldner, sondern zumindest im technischen Sinne auch regelmäßig Steuerschuldner⁴². Dies rechtfertigt es umso mehr, ihm ein effizientes Mittel zur sicheren Planung zur Verfügung zu stellen. Die bisher auch im Bereich der Umsatzsteuer praktizierte Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft genügt hierfür nicht. Sie erweist sich in vielen Bereichen als suboptimal (vgl. hierzu ausführlich unter 3.4), was sich für die Umsatzsteuer umso stärker auswirkt, als hier im Ergebnis nur eine indirekte Steuerschuldnerschaft des Unternehmers vorliegt. Der Unternehmer übt hier notgedrungen abermals eine Steuereinsammlerfunktion für den Fiskus aus, die hohe administrative Kosten verursacht. Wird er aber dergestalt vom Staat instrumentalisiert, um dessen fiskalische Interessen zu befriedigen, besteht nicht minder als beim Lohnsteuereinbehalt durch Arbeitgeber ein dringendes Interesse daran, zeitnah eine verbindliche Mitteilung über die richtige Behandlung umsatzsteuerlich zweifelhafte Fragen von der Finanzbehörde zu erhalten. Anders als bei der Lohnsteuerauskunft ist eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 3-7 AO aber im Falle der Umsatzsteuer gebührenpflichtig; dies obwohl der Unternehmer eine bloße „Steuereinsammlerfunktion“ besitzt, die wirtschaftlich mit der eines Steuerentrichtungspflichtigen (z.B. Arbeitgeber für die Lohnsteuer) entspricht. Das Schuldnerisiko des Unternehmers wird zudem in schwer kalkulierbaren Umsatzsteuerfragen durch ein nicht nur theoretisches steuerstrafrechtliches Risiko⁴³ weiter erhöht. Hinzu tritt noch ein ganz handfestes wirtschaftliches Risiko. Eine einmal in einer Leistungsbeziehung zu niedrig oder gar nicht berechnete Umsatzsteuer erzeugt Folgeprobleme für die gesamte Leistungskette. Denn Nachforderungsmöglichkeiten sind dem Unternehmer in der Regel nicht gegeben; dies erst recht nicht im internationalen Leistungsverkehr. Er bleibt mithin auf etwaigen Nachforderungen des Finanzamtes sitzen, muss diese also aus eigener Tasche bezahlen.

⁴² Vgl. hierzu *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 Rz. 31 f.

⁴³ Vgl. im Einzelnen *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 8. Aufl. 2015, § 370 AO Rz. 351 ff.

Weitestgehend untauglich im Rahmen der Umsatzsteuer ist die verbindliche Auskunft bereits deshalb, weil der Unternehmer hier schneller Antworten bedarf, die im Rahmen einer verbindlichen Auskunft regelmäßig nicht gegeben werden. Hinzu kommt, dass die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig und mit hohen formalen Hürden behaftet ist. Aufgrund der aufgezeigten Vergleichbarkeit der Problembereiche Lohnsteuer und Umsatzsteuer sollte der Unternehmer aber weder durch formale Hürden noch durch Gebühren von seinem anerkennenswerten Bestreben abgehalten werden, frühzeitig durch Nachfrage bei der Finanzbehörde die ordnungsgemäße umsatzsteuerliche Verbuchung seiner Umsätze sicherzustellen.

Nach alledem erweist sich eine kostenlose Auskunftsmöglichkeit des Unternehmers auch im Bereich der Umsatzsteuer als *conditio-sine-qua-non* für ein ordnungsgemäßes „Eintreiben“ der Umsatzsteuer durch den Unternehmer und für eine Rechtfertigung bzw. einen erforderlichen (Mindest-)Ausgleich der dem Unternehmer auferlegten Pflichten und Risiken.

Wie bereits bei der Lohnsteueranrufungsauskunft gefordert, muss ebenso im Rahmen der Umsatzsteueranrufungsauskunft der gutwillige Unternehmer von Haftungsrisiken geschützt werden. Dies könnte folgendermaßen geschehen: Der Unternehmer kann umgehend nach Auftreten des umsatzsteuerlich fraglichen Problems dieses dem zuständigen Finanzamt bzw. der Oberfinanzdirektion/dem Bayerischen Landesamt für Steuern mit der Aufforderung um Auskunft hinsichtlich der richtigen umsatzsteuerlichen Behandlung vorlegen. Erhält er hierauf bis zum 10. Kalendertag nach Ablauf des für ihn gemäß § 18 UStG geltenden Voranmeldungszeitraumes keine Antwort, so ist es ihm gestattet innerhalb der bei verständiger Betrachtung jedenfalls noch vertretbaren Beurteilungen (also nicht *contra legem*) eine entsprechende Umsatzsteuer in der Rechnung auszuweisen. Gelangt die Finanzbehörden später zu einer abweichenden, für den Unternehmer nachteiligen Einschätzung, so bleibt der Unternehmer gleichwohl von einer Nachzahlung befreit, sofern ihm eine Nachforderung beim Rechnungsempfänger nicht möglich oder zumutbar ist. Eine Änderung des materiellen Ergebnisses wird mithin nicht mehr vorgenommen.

3.4 Die verbindliche Auskunft

3.4.1 Gesetzliche Grundlagen und Anwendungspraxis

Handelte es sich bei der eingangs dargestellten Lohnsteueranrufungsauskunft um eine thematisch begrenzte Auskunftsmöglichkeit, so bildet die in § 89 Absätze 2 bis 7 AO geregelte sog. verbindliche Auskunft gleichsam die Grundnorm zu Auskunftsverlangen von Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung. Anders als bei § 42e EStG ist der Gegenstand der an die Finanzbehörden gerichteten Anfrage im Rahmen der verbindlichen Auskunft nicht be-

schränkt, sondern umfasst grundsätzlich Fragen der steuerlichen Beurteilung von Sachverhalten aus allen Bereichen des Steuerrechts. Auch für den mittelständischen Unternehmer ist dieses Instrument von besonderer Bedeutung. Es soll ihm ermöglichen, die verfassungsrechtlich geschützte Handlungsfreiheit auch auf vermögensrechtlichem Gebiet zu entfalten, indem Planungs- und Entscheidungssicherheit gewährleistet wird, weil die Steuer zu einer vorhersehbaren Kalkulationsgröße wird, auf die wirtschaftliche Dispositionen eingestellt werden können⁴⁴. Dies gilt umso mehr, als dass die Finanzbehörden außerhalb von Auskunftersuchen über den konkreten Besteuerungsfall erst im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung und, nach dem Grundsatz der Abschnittbesteuerung, auch nur beschränkt auf einen bestimmten Besteuerungszeitraum entscheiden⁴⁵. Das demgegenüber bestehende erhebliche Interesse eines Unternehmens an schon im Rahmen der Planung erfolgenden verbindlichen steuerlichen Bewertungen, auf die die erwerbswirtschaftlichen Dispositionen eingestellt werden können, liegt auf der Hand.

Die für den Unternehmer wichtigste Einschränkung der verbindlichen Auskunft nimmt das Gesetz in § 89 Absatz 2 Satz 1 AO vor. Danach darf es sich bei dem zu beurteilenden Sachverhalt nur um einen noch nicht verwirklichten handeln, sodass die Erteilung einer verbindlichen Auskunft ausgeschlossen ist, wenn der Sachverhalt im Wesentlichen bereits verwirklicht ist, vgl. AEAO zu § 89 Nr. 3.5.2 Satz 1. Gleichwohl kann die verbindliche Auskunft dem Unternehmer im Einzelfall sogar dann hilfreich sein, wenn ein Sachverhalt zwar schon verwirklicht ist, er aber wesentliche Auswirkungen in die Zukunft hat – wie etwa ein Dauersachverhalt – und der Antragsteller die verbindliche Auskunft für eine ernsthaft geplante Umgestaltung dieses bereits vorliegenden Sachverhalts begehrt, vgl. AEAO zu § 89 Nr. 3.5.3.

Darüber hinaus nimmt die Verwaltung in AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4 weitere für die Praxis bedeutsame Einschränkungen hinsichtlich der Erteilung verbindlicher Auskünfte vor. So sollen diese nicht erteilt werden, wenn die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht (angeführt werden die Prüfung von Steuersparmodellen oder die Feststellung der Grenzpunkte für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsführers) oder wenn zu dem Rechtsproblem in absehbarer Zeit eine gesetzliche Regelung, eine höchstrichterliche Entscheidung oder eine Verwaltungsanweisung zu erwarten ist.

Zuständig für die Erteilung von verbindlichen Auskünften ist im Zuge einer Annex-Kompetenz grundsätzlich das bei angenommener Verwirklichung des im Antrag dargestellten

⁴⁴ Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128 EGL. (Januar 2012), § 89 Rz. 23.

⁴⁵ Seer, Die Rolle des Steuerberaters im kooperativen Steuerstaat, in: Symposium für Pelka, 2010, S. 33 (42).

Sachverhalts hypothetisch sachlich und örtlich zuständige Finanzamt. § 89 Absatz 2 Satz 3 AO sieht daneben eine begrenzte Ersatzzuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern vor, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung nach den §§ 18 bis 21 AO keine Finanzbehörde zuständig ist und es sich um eine Steuerart handelt, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet wird. Weitere Einzelheiten zu Zuständigkeitsfragen sind in Nr. 3.3. des AEAO zu § 89 (mit instruktivem Beispiel) detailliert beschrieben.

Dem Antragsteller entstehen ungeachtet des Ergebnisses der verbindlichen Auskunft bereits durch die Bearbeitung des Auskunftsantrages durch die zuständige Finanzbehörde Kosten (vgl. AEAO zu § 89 Nr. 4.1.2), weil die verbindliche Auskunft gebührenpflichtig ist. Abhängig vom Gegenstandswert (dazu AEAO zu § 89 Nr. 4.2) kann diese bis zu 109.736 € betragen, wird umgekehrt aber gemäß § 89 Absatz 5 Satz 3 AO bei Gegenstandswerten von unter 10.000 € nicht erhoben. Bei nicht bestimmbarem Gegenstandswert wird auf der Grundlage von § 89 Absatz 6 AO nach Bearbeitungszeit abgerechnet, wobei auch hierfür eine Freigrenze von bis zu unter zwei Stunden gilt.

Insgesamt betrachtet enthält § 89 Absatz 2 AO allerdings nur eine rudimentäre, bruchstückhafte Regelung, die zu Form, Inhalt, Antragsbefugnis und Reichweite der Bindungswirkung der Auskunft keine Aussage macht, sondern dies einer Rechtsverordnung überlässt (§ 89 Absatz 2 Satz 4 AO)⁴⁶. Dementsprechend ist in diesen Bereichen auch immer noch die Steuer-auskunftsverordnung⁴⁷ hinzuzuziehen. Beachtet der Antragsteller die dort niedergelegten formellen Vorgaben sowie die hier beschriebenen materiellen Einschränkungen, so hat er zumindest gemäß § 2 Absatz 1 StAuskV die Gewissheit, dass eine daraufhin erteilte verbindliche Auskunft für die Besteuerung bindend ist, wenn der später verwirklichte Sachverhalt von dem der Auskunft zugrunde gelegten Sachverhalt nicht oder nur unwesentlich abweicht, wohingegen die verbindliche Auskunft nicht bindend ist, wenn sie zuungunsten des Steuerpflichtigen dem geltenden Recht widerspricht. Zwar kann nach § 2 Absatz 3 StAuskV unbeschadet der §§ 129-131 AO eine verbindliche Auskunft mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden, wenn sich herausstellt, dass die erteilte Auskunft unrichtig war. Doch wird das berechtigte Vertrauen des Antragstellers dadurch geschützt, dass die Aufhebung oder Änderung nur mit Wirkung für die Zukunft erfolgen darf, sodass bei im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Aufhebung oder Änderung schon im Wesentlichen verwirklichter Sachverhalte die Bindungswirkung bestehen bleibt, vgl. AEAO zu § 89 Nr. 3.6.6 a.E.

⁴⁶ Seer, Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, S. 557 (561).

⁴⁷ Verordnung vom 30.11.2007 zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (Steuer-Auskunftsverordnung – StAuskV), BGBl. I 2007, 2783 f.

3.4.2 Problemfelder

Der Umstand, dass für eine verbindliche Auskunft mit Ausnahme der bereits dargestellten Bagatellgrenzen eine Gebühr erhoben wird, mag zwar für den mittelständischen Unternehmer ärgerlich und vor dem Hintergrund der Komplexität des deutschen Steuerrechts zudem befremdlich sein. Gleichwohl ist er im Grundsatz nicht zu beanstanden und insbesondere nicht verfassungswidrig⁴⁸. Immerhin erbringt die Finanzbehörde für den Steuerpflichtigen eine eigenständige, besondere Dienstleistung und erwächst dem Steuerpflichtigen zudem aus der erteilten verbindlichen Auskunft ein individuell zurechenbarer Vorteil. Dennoch ist die Gebührenpflicht nicht in allen Fällen über jeden Zweifel erhaben. Wenn nämlich das Gesetz für eine Leistung einen Verwaltungspreis (Gebühr) anordnet, sollte zumindest für den Gebührenschuldner auch klar sein, welche Art und Qualität von Leistung er dafür erhält⁴⁹. Zudem sollte das „Preis-Leistungs-Verhältnis“ angemessen sein. Beides ist bei der verbindlichen Auskunft jedoch nicht immer der Fall.

So fehlt es bisher an einem Rechtsanspruch des Antragstellers auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Vielmehr übt die Verwaltungspraxis das ihr durch § 89 Absatz 2 Satz 1 AO eingeräumte Ermessen aufgrund der bereits benannten und in AEO zu § 89 Nr. 3.5.4 niedergelegten standardisierten Ablehnungsgründen in zu weitreichender und damit ermessenfehlerhafter Weise aus. Sie klammert dabei das in der Praxis so bedeutsame Ungewissheitspotential verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Einlagen (Maßstab des „ordentlichen Geschäftsführers“) vom Dispositionsschutz aus, obwohl es in diesen Fällen nicht darum geht, „Steuersparmodelle“ auszuloten, sondern legitimerweise freiheitswahrende Planungssicherheit zu erlangen⁵⁰. Ebenfalls nicht zu überzeugen vermag der Vorbehalt bevorstehender gesetzlicher Regelungen bzw. richterlicher Entscheidungen, da auch in diesen Fällen ein Zustand gesteigerter Rechtsunsicherheit besteht, sodass der Steuerpflichtige sogar ein besonders stark ausgeprägtes Zusageinteresse besitzt, das einen Verweis auf die bevorstehenden Klärung der Rechtsfrage nur dann als gerechtfertigt erscheinen lässt, wenn es dem Antragsteller zumutbar ist, seine schutzwürdigen Dispositionen bis dahin zurückzustellen⁵¹. Gänzlich verfehlt ist der Vorbehalt einer bald zu erwartenden Verwaltungsanweisung, weil sie zu einer nahezu beliebigen (ablehnenden) Ermessensausübung unter dem Vorwand für den Steuerpflichtigen nicht transparenter, finanzverwaltungsinterner Vorgänge geradezu einlädt.

⁴⁸ BFH Urteil v. 30.03.2011 – I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 = BFHE 232, 406.

⁴⁹ Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128 EGL. (Januar 2012), § 89 Rz. 21.

⁵⁰ Seer, , in: Symposium für Pelka, S. 33 (43 f.).

⁵¹ Seer, Festschrift Korn, 2005, S. 707 (714).

Ein weiteres Problem bildet die derzeitige Handhabung der (gebührenpflichtigen) Ablehnung eines Antrags. Die von der Rechtsprechung⁵² gebilligte und in AEAO zu § 89 Nr. 4.1.2 Satz 3 niedergelegte Verwaltungsauffassung, wonach u.a. auch bei Ablehnung des Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft grundsätzlich (Bearbeitungs-)Gebühren zu entrichten sind, deren Höhe sich gleichwohl am Gegenstandswert orientieren kann, ist kritikwürdig. Denn hier greift der Vorteilsausgleichsgedanke nicht, weil der Antragsteller aus dem Ablehnungsbescheid gerade keinen Nutzen ziehen kann, sodass eine Gebühr sich lediglich zum Zweck des Verwaltungskostenausgleichs rechtfertigen lässt⁵³.

Ein weiteres Ärgernis ist und bleibt schließlich die trotz Gebührenpflicht sehr unterschiedliche Bereitschaft der Finanzbehörden, überhaupt verbindliche Auskünfte zu erteilen. Insoweit fehlt es an einer Frist, die das Finanzamt zu einer Entscheidung zwingt⁵⁴.

An der Schnittstelle zu der aufgezeigten Gebührenproblematik kommen Probleme im Bereich der Zuständigkeitsfragen hinzu. Zwar sollen gemäß AEAO zu § 89 Nr. 3.3.2.3 in den Fällen, in denen mehrere Steuerarten betroffen und mehrere Finanzämter zuständig sind, möglichst Zuständigkeitsvereinbarungen nach § 27 AO getroffen werden oder, falls dies nicht möglich ist, zumindest Abstimmungen zwischen den beteiligten Finanzbehörden erfolgen, um widersprüchliche verbindliche Auskünfte zu vermeiden. Indes kann es zum einen unklar sein, welches Finanzamt im Einzelfall zuständig ist, sodass in der Praxis häufig Anträge bei allen möglicherweise zuständigen Finanzämtern gestellt werden, woraus neben der Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen⁵⁵ ein doppelter Verwaltungsaufwand mit entsprechenden Kostenfolgen für den Steuerpflichtigen resultiert⁵⁶. Außerdem kann sich im Einzelfall ein grobes Missverhältnis von gebührenpflichtiger Leistung und den erhobenen Gebühren ergeben, wenn etwa aufgrund verschiedener betroffener Steuerarten zwar mehrere Finanzämter zuständig sind, diese aber in der Sache für alle Auskunftersuchen dieselbe (mitunter einzige) Rechtsfrage zu klären haben⁵⁷.

3.4.3 Lösungsansätze

Zunächst sollten Bindungswirkung und Korrektur von verbindlichen Auskünften eine eindeutige Regelung in einem Parlamentsgesetz erfahren sowie die vage Ermessensermächtigung

⁵² FG Hessen Urteil v. 06.07.2011 – 4 K 3139/09, EFG 2011, 1938.

⁵³ Vgl. *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung, Dissertation Aachen 2010, S. 169.

⁵⁴ *Seer*, in: Symposium für Pelka (2010), S. 33 (44); dabei erkennt auch das BMF-Schreiben vom 27. 6. 2008, IV A 3 – S 0224/08/10005, DStR 2008, 1883 an, dass „eine zeitnahe Bearbeitung der Auskunftsanträge auch im Interesse der Finanzverwaltung liegt“.

⁵⁵ Hierzu speziell im Kontext von Umwandlungsfällen *Seer/Geitmann*, *SteuStud* 2015, Beilage 1, S. 8 (10 ff.).

⁵⁶ Vgl. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 128 EGL. (Januar 2012), § 89 Rz. 34.

⁵⁷ *S. Seer*, *Steuerberater-Jahrbuch* 2012/2013, S. 557 (576 f.).

einem klaren Rechtsanspruch auf eine verbindliche Auskunft mit engen tatbestandlichen Ausnahmen weichen. Damit einhergehend müsste zudem eine angemessene, sowohl die Interessen des Antragstellers als auch die Kapazitäten der Finanzverwaltung berücksichtigende Bearbeitungsfrist eingeführt werden.

Des Weiteren sollte die Zuständigkeit auf nur eine Finanzbehörde verlagert werden. Dies könnte entweder auf Ebene des Finanzministeriums oder der Oberfinanzdirektion/des Bayerischen Landesamtes für Steuern geschehen. Hierfür spricht nicht zuletzt auch, dass eine einheitliche Auskunftspraxis zu gleichgelagerten Fragen mitunter europarechtlich gefordert werden könnte. Denn eine den Steuerpflichtigen begünstigende, materiell rechtlich aber unzutreffende Auskunft stellt sich ggf. schnell als bedenklicher Beihilfeakt dar⁵⁸, was auch Auswirkungen auf den Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen haben würde. Aus diesem Grund sollte ebenfalls ein gesteigertes Interesse, sowohl von Seiten der Finanzverwaltung als auch der Unternehmen, an einer einheitlichen, zentralisierten Auskunftspraxis bestehen.

Alle genannten Vorschläge könnten durch eine Änderung des § 89 Absatz 2 AO erfolgen. In einem weiteren Schritt müsste in § 89 Absatz 5 AO klargestellt werden, dass im Falle inhaltlich zusammenhängender Anträge, eine Gebührengrenze zu gelten hat, sofern in allen Verfahren dieselbe Rechtsfrage zu klären ist. Schließlich sollte in § 89 Absatz 7 die Unzulässigkeit einer Wertgebühr bei abgelehnten Anträgen verankert werden.

3.4.4 Erörterung weiterer mittelstandrelevante Problemfelder

Sofern ein Unternehmen im Rahmen eines Auskunftersuchens eine sog. Negativauskunft erhält, ist damit noch nicht gesagt, dass das Unternehmen den der Anfrage zugrunde liegenden Sachverhalt nicht gleichwohl doch noch verwirklicht. Allerdings ist durch die Offenlegung des Sachverhalts im Rahmen der Anfrage den Finanzbehörden bekannt, welche Maßnahmen von Unternehmensseite geplant waren. Dies könnte nun dazu führen, dass im Rahmen der nächsten Betriebsprüfung sich der Betriebsprüfer ganz gezielt auf die Suche nach dem entsprechenden Sachverhalt begibt (was Steuerpflichtige bereits von Auskunftersuchen überhaupt Abstand nehmen lassen könnte). Von Seiten des Unternehmens müsste dies dann nicht hingenommen werden, wenn man eine Art „Verwertungsverbot“ für solchermaßen im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgefundene Sachverhalte annehmen könnte.

Zu einem solchen wird man aber im Ergebnis nicht gelangen können. Denn zum einen erscheint es schon problematisch, hier eine trennscharfe Abgrenzung zwischen aufgrund einer

⁵⁸ Vgl. ausführlich zur Beihilfeproblematik im Steuerrecht *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 37 ff. u. 115 ff.

Negativauskunft „aufgespürten“ und den übrigen Sachverhalten vorzunehmen. Vor allem aber ist die Finanzbehörde aufgrund ihres Steuervollzugsauftrages gerade dazu angehalten, im Rahmen der Betriebsprüfung umfassend zu prüfen und sämtliche, nach ihrer Auffassung bisher steuerlich unzutreffend erfassten Sachverhalte einer in ihren Augen ordnungsgemäßen Besteuerung zuzuführen. Zu erwägen wäre insofern indes, ob man die Interessen der Steuerpflichtigen dadurch schützen könnte, dass über Zuständigkeitsregelungen eine Lösung gefunden wird. So könnte eine strikte Trennung zwischen der Abteilung, die für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung verbindlicher Auskünfte zuständig ist und der Betriebsprüfungsabteilung vorgesehen werden, die insbesondere eine Abfrage von (negativ beschiedenen) Auskunftersuchen des Steuerpflichtigen durch die Betriebsprüfer ausschließen würde.

Ein weiterer im Raum stehender Punkt ist die Frage, ob nicht die Möglichkeit einer generellen (rein inhaltlichen) Veröffentlichung von erteilten verbindlichen Auskünften besteht. Auf diese Weise würden sich zahlreiche Auskunftersuchen, die auf eine Beantwortung ein- und derselben Frage hinauslaufen, erübrigen. Der Finanzverwaltung ersparte dies Doppelarbeit, die Unternehmen profitierten von schnellerer und vor allem kostenloser Rechtssicherheit.

Dem stehen allerdings auch die Interessen der Unternehmen an der Wahrung des Steuergeheimnisses und ihres informationelles Selbstbestimmungsrecht entgegen. So ist selbst im Falle der gebotenen Schwärzungen von Namen, Adressen, etc. in den Auskünften aus dem zugrundeliegenden Sachverhalt immer noch hinreichend gut das anfragende Unternehmen erkennbar oder zumindest zu erahnen, da sich manche Fragen beispielsweise nur branchenspezifisch stellen und das Unternehmen durch die Nennung der für die Auskunftserteilung zuständigen Finanzbehörde auch relativ genau lokalisiert werden kann. Aus diesen Gründen spricht vieles dafür, an der bisherigen Praxis, wonach die Ergebnisse von verbindlichen Auskünften in der Sphäre von Finanzbehörde und Antragsteller verbleiben, nichts zu ändern.

3.5 Die verbindliche Zusage als unterschätzte Alternative

Als Alternative zur verbindlichen Auskunft steht Steuerpflichtigen nach einer Außenprüfung die sog. verbindliche Zusage zur Verfügung, §§ 204 ff. AO. Diese ist im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft gebührenfrei. Zudem ist der Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine Erteilung rechtlich stärker ausgeprägt, als bei der verbindlichen Auskunft, besteht im Rahmen des § 89 II AO doch ein Ermessen der Finanzverwaltung, während § 204 AO eine „Soll-Vorschrift“, sodass das Ermessen der Finanzbehörde regelmäßig deutlich zugunsten der Ertei-

len eingeschränkt ist⁵⁹. Vor diesem Hintergrund sollte sich der auf Seiten der Finanzverwaltung mitunter anzutreffenden „Unlust“ zur Erteilung von verbindlichen Zusagen, die darin begründet liegt, dass durch die Zusage nur eine Option, aber keine Handlungspflicht für den Steuerpflichtigen begründet wird, regelmäßig gut begegnen lassen, zumal dem Steuerpflichtigen auch hier eine gerichtliche Durchsetzung seiner Rechte offensteht. Daher ist auch mittelständischen Unternehmen zu empfehlen, von dem in der Praxis bisher zu selten in Anspruch genommen Instrument der verbindlichen Zusage gemäß § 204 AO stärker als bisher Gebrauch zu machen. Dies gilt umso mehr, als der Anwendungsbereich der Norm durchaus weit gefasst ist, sodass sich die verbindliche Zusage zur rechtssicheren und vor allem kostenfreien Klärung der steuerlichen Behandlung von Sachverhalten mit Dauerwirkung oder Dauerwiederkehr gut eignet⁶⁰.

3.6 Die Tatsächliche Verständigung

3.6.1 Grundlagen und Anwendungspraxis

Anders als bei den zuvor behandelten kooperativen Elementen im Steuerrecht existiert für die sog. tatsächliche Verständigung keine gesetzliche Kodifikation. Gleichwohl besteht für dieses Institut in der Praxis ein starkes Bedürfnis. Vor allem in Fällen, in denen der Sachverhalt nur unter erschwerten Bedingungen ermittelt werden kann, weil der Steuerpflichtige oder die Finanzbehörde in Beweisnot ist und eine genaue Sachverhaltsaufklärung jedenfalls mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden wäre, weil innere Tatsachen festzustellen oder Bewertungen vorzunehmen sind, kann unter gewissen Voraussetzungen statt einer Schätzung eine Steuervereinbarung mittels tatsächlicher Verständigung erfolgen⁶¹. Hierbei handelt es sich um eine Fortentwicklung konsensualer Handlungsformen im Steuerverfahrensrecht, um den berechtigten Bedürfnissen nach einvernehmlicher Vorabklärung Rechnung zu tragen, gleichzeitig aber die Gesetz- und Gleichmäßigkeit abzusichern⁶². Auch die Rechtsprechung hat sich dem nicht verschlossen, sondern die tatsächliche Verständigung (gemeint ist indes die Verständigung über Tatsächliches) zu einem eigenständigen Rechtsinstitut fortgebildet⁶³. Durch diese über nunmehr drei Jahrzehnte hinweg ausgeformte Rechtsprechung und nicht zuletzt infolge eines Verwaltungserlasses⁶⁴ besteht in diesem Bereich trotz fehlender Kodifizierung eine gewisse Rechtssicherheit bezüglich Zulässigkeit, Voraussetzungen, Anwendungsbereich,

⁵⁹ Vgl. im Einzelnen *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 126. EGL. (Mai 2011), § 204 Rz. 15 ff.

⁶⁰ S. im Einzelnen *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 126 EGL. (Mai 2011), § 204 Rz. 18 und noch unten III. 4.

⁶¹ Vgl. Klein/Rüsken, AO, 12. Aufl. 2014, § 162 Rz. 30.

⁶² *Seer*, BB 2015, S. 214.

⁶³ Grundlegend BFH Urteil v. 11.12.1984 – VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354; seitdem st. Rspr., s. aus jüngerer Zeit BFH Beschluss v. 20.02.2014 – XI B 85/13, BFH/NV 2014, 828.

⁶⁴ BMF-Schreiben v. 30.07.2008 – IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl. I 2008, 831 ff.

Durchführung und Rechtsfolgen. So ist die tatsächliche Verständigung nur für Tatfragen (also im Bereich der Sachverhaltsermittlung) zulässig, während Rechtsfragen nicht den Gegenstand bilden dürfen. Vom Anwendungsbereich der tatsächlichen Verständigung erfasst werden vor allem Fälle der Schätzung, Wertermittlung und zukunftsorientierten Prognose, sodass sich insbesondere dann Raum für tatsächliche Verständigungen ergibt, wenn ein Schätzungs-, Bewertungs-, Beurteilungs- oder Beweiswürdigungsspielraum besteht⁶⁵. Bei der Beurteilung, ob die eingangs erwähnte und die Grundvoraussetzung für eine tatsächliche Verständigung bildende erschwerte Sachverhaltsermittlung vorliegt, geht es in der Verwaltungspraxis um die Ermittlung eines noch vertretbaren Arbeits- und Zeitaufwandes, wobei das Verhältnis zwischen zu erwartendem Arbeitsaufwand und steuerlichem Erfolg und den Belastungen, die ein etwaiges Gerichtsverfahren für die Finanzbehörde mit sich brächte, abzuwägen sind; demgegenüber genügt die Kompliziertheit eines Sachverhalts für sich jedenfalls nicht, um eine erschwerte Sachverhaltsermittlung zu bejahen⁶⁶.

Für die Verständigungspraxis auch im Bereich mittelständischer Unternehmen von Bedeutung ist, dass nach der übereinstimmenden Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung eine tatsächliche Verständigung in jedem Verfahrensstadium, also etwa auch anlässlich einer Außenprüfung und während eines anhängigen Rechtsbehelfsverfahrens, getroffen werden kann⁶⁷.

Ein weiterer wichtiger Aspekt betrifft die Frage, in welcher Form eine tatsächliche Verständigung getroffen werden kann. Dabei geht der BFH davon aus, dass eine besondere Form nicht erforderlich ist, sodass auch mündlich geschlossene tatsächliche Verständigungen Bindungswirkung erzeugen können und dass bei infolge fehlender Schriftlichkeit ggf. auftretenden Beweisschwierigkeiten der Nachweis des Abschlusses einer tatsächlichen Verständigung auch durch andere Beweismittel (z.B. Zeugenvernehmung) geführt werden kann⁶⁸. Zugleich wird aber auch hervorgehoben, dass fehlende Schriftlichkeit zumindest ein Indiz gegen den Rechtsbindungswillen und somit gegen das Zustandekommen einer tatsächlichen Verständigung bildet⁶⁹. Nicht nur in der Literatur⁷⁰, sondern auch von Seiten der Finanzverwaltung⁷¹ wird dagegen Schriftform verlangt. Schon aus Beweisgründen und zur vollständigen rechtli-

⁶⁵ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 124 EGL. (Oktober 2010), Vor § 118 Rz. 10; s. ferner BMF BStBl. I 2008, 831 (832) Tz. 4.1.

⁶⁶ S. BMF BStBl. I 2008, 831 f. Tz. 3.

⁶⁷ Vgl. hierzu BMF BStBl. I 2008, 831 Tz. 1 auch mit Nachweisen zur st. Rspr. des BFH.

⁶⁸ Urteil v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625 = BFHE 181, 103.

⁶⁹ BFH Beschlüsse v. 21.06.2000 – IV B 138/99, BFH/NV 2001, 2; v. 16.02.2006 – X B 176/05, BFH/NV 2006, 1052.

⁷⁰ Zuletzt *Seer*, BB 2015, S. 214 (217) m.w.N.

⁷¹ BMF BStBl. I 2008, 831 (832) Tz. 5.5.

chen Absicherung ist daher zu empfehlen, den Inhalt tatsächlicher Verständigungen schriftlich zu fixieren – wobei auch explizit auf die Bindungswirkung der getroffenen Vereinbarung hingewiesen werden sollte – und von den Beteiligten unterschreiben zu lassen.

3.6.2 Kritikpunkte

Trotz der gefestigten Rechtsprechung und der im Verwaltungserlass abgebildeten Praxis der Finanzbehörden bleiben für den Steuerpflichtigen Fragen offen.

Zunächst verschwimmt die vom BFH grundsätzlich propagierte Trennung zwischen zulässigen Verständigungen über den Sachverhalt und unzulässigen Verständigungen über Rechtsfragen in für mittelständische Unternehmen praktisch bedeutsamen Bereichen wie z.B. der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführern oder Fragen rund um verdeckte Gewinnausschüttungen. Denn hier wird auch eine Verständigung über Rechtsfragen toleriert, wenn diese in einem so engen Zusammenhang mit Tatsachen stehen, dass sie sachgerechterweise nicht auseinandergerissen werden können⁷². Wenn somit neben einer tatsächlichen Verständigung etwa über die Angemessenheit einer Geschäftsführer-Gesamtvergütung (§ 8 Absatz 3 Satz 2 KStG: Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung)⁷³ auch die nachträgliche Einigung über den Ort der Geschäftsleitung im Sinne des § 10 AO⁷⁴ oder eine Verständigung über die Frage, in welchem Umfang Umsätze nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz oder dem Regelsteuersatz unterliegen⁷⁵, als zulässig und bindend angesehen werden, so bleibt damit letztlich nur die Verständigung über reine Rechtsfragen einer tatsächlichen Verständigung wirklich unzugänglich. Dies ist der Verwaltungssicht, die nur davon spricht, dass eine tatsächliche Verständigung insoweit möglich ist, als im Rahmen einer rechtlichen Beurteilung über eine Vorfrage zum Sachverhalt zu entscheiden ist⁷⁶, allerdings nicht hinreichend zu entnehmen.

Des Weiteren ist zu kritisieren, dass sowohl Rechtsprechung⁷⁷ als auch Finanzverwaltung⁷⁸ die Bindungswirkung von tatsächlichen Verständigungen (nur) aus dem unbestimmten allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben ableiten (*venire contra factum proprium*). Letztlich wird damit unmittelbar aus der Verständigung deren Verbindlichkeit gefolgert, wenn

⁷² Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil. (1996), S. 209.

⁷³ Statt vieler nur BFH Urteil v. 08.10.2008 – I R 63/07, BStBl. 2009, 121 = BFHE 223, 194.

⁷⁴ BFH Beschluss v. 22.08.2012 – I B 86 u. 87/11, BFH/NV 2013, 6.

⁷⁵ BFH Beschluss v. 20.02.2014 – XI B 85/13, BFH/NV 2014, 828.

⁷⁶ BMF BStBl. I 2008, 831 Tz. 2.3.

⁷⁷ So schon BFH Urteil v. 31.07.1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625 = BFHE 181, 103.

⁷⁸ BMF BStBl. I 2008, 831 (832 f.) Tz. 6.1.

die gegenseitige Bindung als jeder tatsächlichen Verständigung immanent angesehen wird⁷⁹. Ein Rechtsanspruch besteht danach nicht, wenngleich von allen Seiten anerkannt auf das Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung im Ergebnis Vertragsregeln angewendet werden. Dies führt dazu, dass für eine Anfechtung der Verständigung die §§ 119 ff. BGB analog angewendet werden, wobei es dabei insbesondere im Bereich der Irrtumsanfechtung im Sinne des § 119 BGB geboten erscheint, die Anfechtungsmöglichkeiten der Finanzbehörden stark einzugrenzen und allein dem Steuerpflichtigen – der sich insoweit auf freiheitsgrundrechtlich fundierte Rechte stützen kann – hier gewisse Spielräume zu eröffnen⁸⁰. Betrachtet man die Frage der Verbindlichkeit einer tatsächlichen Verständigung vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Anfechtungs- und Bestandskraftregeln insgesamt, so zeigt sich indes, dass eine Lösung von der einmal getroffenen Verständigung zwar schwierig ist, weil diese Rechtsprechung die tatsächliche Verständigung im Ergebnis als in der Regel anfechtungsfeindlich ansieht⁸¹. Ungeachtet dessen bleibt es aber dabei, dass verlässliche gesetzliche Regelungen zur Regelung der Bestandskraft fehlen; ihre Einführung ist daher nach wie vor wünschenswert.

3.6.3 Verfahrensfortbildungsvorschlag

Um die genannten Schwächen zu überwinden, sollte von Seiten der Finanzverwaltung klargestellt werden, dass allein eine tatsächliche Verständigung, die *ausschließlich* Rechtsfragen zum Gegenstand hat, unzulässig ist. Aber selbst in dem Bereich von Rechtsfragen sollte eine beiderseitig bindende Verständigung für die Zukunft (ebenso wie eine einseitige verbindliche Auskunft) zulässig sein. Die sich im Wege einer verbindlichen Auskunft einseitig bindende Finanzbehörde kann ein Interesse daran haben, dass sich umgekehrt auch der Steuerpflichtige an die in Aussicht gestellte Regelung hält und insoweit einen Einwendungsverzicht für die Zukunft erklärt. Dieses System entspricht den sog. Vorabverständigungen über den Preisfindungsmodus bei sog. Verrechnungspreisen im internationalen Konzern (sog. Advance Pricing Agreements – APA) und ist verallgemeinerungsfähig. Es könnte zudem die Auskunftsbereitschaft der Finanzbehörde erhöhen. Schließlich sollte der Verwaltungserlass zur tatsächlichen Verständigung im Punkt 2.3 insoweit ergänzt werden, als dass insbesondere bei einer engen Verzahnung von Tatsachen und Rechtsfragen eine tatsächliche Verständigung nicht ausgeschlossen ist.

⁷⁹ Vgl. *Seer*, BB 2015, S. 214 (215).

⁸⁰ Im Einzelnen *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 142 EGL. (Oktober 2015), Vor § 118 Rz. 32.

⁸¹ Zahlreiche Beispiele und Nachweise finden sich bei *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 142 EGL. (Oktober 2015), Vor § 118 Rz. 32 f.

Vor allem aber ist die Rechtsprechung aufgefordert, den Rechtscharakter der tatsächlichen Verständigung endlich offen als das zu bezeichnen, was er ist: ein öffentlich-rechtlicher Vertrag⁸². Dies gestaltete sich wesentlich einfacher als eine durchaus komplexe Verankerung in (weiteren) Gesetzesnormen. Auch wenn die Ergebnisse sich im Einzelfall hierdurch kaum ändern würden, wäre der Rechtssicherheit hierdurch für die Steuerpflichtigen besser gedient.

3.6.4 Tatsächliche Verständigung i.R.v. verbindlichen Zusagen i.S.d. § 204 AO

In der Praxis kommt es nicht selten vor, dass im Anschluss an eine Außenprüfung von dem geprüften Unternehmen eine verbindliche Zusage auf der Grundlage von § 204 AO begehrt wird. Gegenstand dieser Zusage ist die verbindliche Entscheidung über die zukünftige Behandlung eines in der Vergangenheit geprüften und grundsätzlich auch im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalts, wobei dieser Sachverhalt zukünftig in gleicher Weise wieder auftreten muss, was regelmäßig bei Sachverhalten mit Dauerwirkung (z.B. Gesellschafts-, Leasingverhältnisse, o.Ä.) oder Dauerwiederkehr (etwa Steuerfreiheit oder -pflicht bestimmter Geschäfte etc.) der Fall ist⁸³.

Allerdings stellen sich häufig noch viele weitere Fragen zur steuerlichen Behandlung von nicht im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalten. Auch hier besteht für die Unternehmen ein großes Interesse, sich über die Behandlung dieser Sachverhalte gleichfalls mit der Finanzverwaltung zu einigen, um so für weitere regelmäßig auftretende (Dauer-)Sachverhalte eine rechtssichere Lösung hinsichtlich ihrer zukünftigen steuerlichen Behandlung zu erhalten. Aus diesem Grund ist zu erwägen, nach einer Außenprüfung nicht nur verbindliche Zusagen i.S.d. § 204 AO von Seiten der Finanzverwaltung zu erteilen, sondern darüber hinaus Finanzverwaltung und Unternehmen auch eine anlassbezogene tatsächliche Verständigung zu ermöglichen. Dadurch würde zum einen die nicht ganz unproblematische Bedeutung des Prüfberichtes als Grundlage für eine verbindliche Zusage nach § 204 AO relativiert. Zum anderen könnten Unternehmen und Finanzverwaltung den Prüfungsumfang sowie die Streit anfälligkeit (und die damit für das Unternehmen verbundenen Unsicherheiten) künftiger Außenprüfung bereits frühzeitig nicht unerheblich reduzieren. Hiervon würden beide Seiten profitieren.

Von Gesetzes wegen erscheint ein solches Verfahren als zulässig, ist doch die tatsächliche Verständigung – wie aufgezeigt – ohnehin nicht gesetzlich verankert, aber dennoch allgemein anerkannt, sodass sie ohne weiteres als Ergänzung neben die verbindliche Zusage nach § 204

⁸² Zu dieser nahezu einhelligen Ansicht in der Literatur vgl. die Nachweise bei *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 124 EGL. (Oktober 2010), Vor § 118 Rz. 15.

⁸³ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 126 EGL. (Mai 2011), § 204 Rz. 18.

AO treten könnte. Schließlich wäre es sinnvoll, die verbindliche Zusage und die verbindliche Auskunft zu einem einheitlichen Rechtsinstitut der Zusage sowie mit der tatsächlichen Verständigung in einem eigenen Abschnitt der AO unter der Überschrift „Kooperative Handlungsformen“ zusammenzufassen und aufeinander abzustimmen⁸⁴. Hier ist der Gesetzgeber gefordert.

3.7 Zeitnahe Außenprüfungen

3.7.1 Bestandsaufnahme

Ungeachtet der an späterer Stelle noch darzustellenden Möglichkeit, auf Außenprüfungen bei an Kooperationsprogrammen zwischen Finanzverwaltung und mittelständischem Unternehmen teilnehmenden Steuerpflichtigen weitgehend zu verzichten, besteht in der gegenwärtigen Prüfungspraxis das Problem, dass sich die Finanzbehörden im Rahmen der bisher allein auf die ex-post-Verifikation bereits abgeschlossener Besteuerungszeiträume ausgerichteten Außenprüfungen mit zu weit zurückliegenden Besteuerungszeiträumen befassen. Dies widerspricht nicht nur dem im öffentlichen Interesse stehenden Prinzip zeitnaher Besteuerung, sondern belastet die betroffenen Unternehmen auf nicht zu unterschätzende Weise⁸⁵. So entstehen hohe Administrationskosten und auf Seiten der Finanzverwaltung werden selbst bei geringem Steuerausfallrisiko Verwaltungsressourcen gebunden. Des Weiteren kommt es für das Unternehmen zu einer langen Phase der Rechts- und Steuerplanungsunsicherheit verbunden mit der wachsenden Gefahr von Steuernachzahlungen und spürbaren (nichtabzugsfähigen) Nachzahlungszinsen. Schließlich entsteht durch einen späteren, zeitfernen Abschluss der Außenprüfung gesteigerter Anpassungsaufwand für Handels- und Steuerbilanzen, wobei sich nicht zuletzt auch durch Mitarbeiterfluktuation und dem damit verbundenen Verlust historischen Wissens ein erhöhter Rekonstruktionsaufwand ergibt⁸⁶.

Für diese Missstände lassen sich in erster Linie zwei Ursachen finden. Zum einen erfolgt in § 3 BpO eine maßgeblich an der Betriebsgröße orientierte Prüfungsauswahl, bei der durch die schematische Größenklasseneinteilung den sich aus Art. 3 I GG ergebenden Anforderungen an die Rechtsanwendungsgleichheit nicht hinreichend Rechnung getragen wird. Zudem wird durch § 4 BpO für Großbetriebe (hierunter fallen regelmäßig auch die hier behandelten mittelständischen Unternehmen) das Prinzip einer Anschlussprüfung mit regelmäßig drei zusammenhängenden Besteuerungszeiträumen statuiert, während von der in § 4a BpO sogar ausdrücklich eröffneten Möglichkeit einer zeitnahen Betriebsprüfung kaum Gebrauch gemacht

⁸⁴ Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128 EGL. (Januar 2012), § 89 Rz. 22.

⁸⁵ Seer, Ubg 2009, S. 673.

⁸⁶ Seer, Festschrift Streck, 2011, S. 403 (407).

wird. Hinzu kommt, dass die ausufernde Festsetzungsfrist des § 170 Absatz 4 AO die Betriebsprüfer auch nicht zur Eile anhält.

3.7.2 Herstellung einer Win-Win-Situation durch zeitnahe Außenprüfung

Um die vorstehenden, Finanzverwaltung wie Unternehmen gleichermaßen treffenden Probleme zu lösen, und dadurch eine Win-Win-Situation für alle Beteiligten zu kreieren, sind verschiedene Maßnahmen denkbar. So sollte zunächst die schematische Ausrichtung der Prüfungsauswahl an der bloßen Zuordnung zu einer Größenklasse zugunsten einer differenzierenden Risikomanagements aufgegeben werden, was freilich auch voraussetzt, dass die Finanzverwaltung sich von der intern vorherrschenden (rein fiskalisch geprägten) Mehrergebnismaxime verabschiedet⁸⁷. Darüber hinaus sollte auch tatsächlich eine Betriebsprüfung zur Regel werden, die die Bezeichnung „zeitnah“ wirklich verdient. Hierzu müssten die Prüfungszeiträume dem aktuellen Veranlagungszeitraum möglichst dicht angenähert werden, indem nicht mehr die derzeit gängige Praxis eines Drei-Jahres-Rhythmus gefahren wird, sondern ein ein- oder zweijähriger Prüfungszeitraum angestrebt wird⁸⁸. Dies setzt allerdings voraus, dass die Finanzverwaltung im Rahmen einer Heranprüfungsphase an die aktuellen Veranlagungszeiträume auch prüfungsfreie Zeiträume in Kauf nimmt⁸⁹. Ein Anreiz hierfür könnte neben der bereits erwähnten Kapazitätsschonung darin liegen, dass durch die zeitnahe Außenprüfung ein wirksames Instrument der allgemeinen Steueraufsicht bei steuerilloyalen Unternehmen geschaffen wird, um hier frühzeitig ungewollte Entwicklungen zu erkennen und ihnen effektiv begegnen zu können. Gesetzliche Änderungen wären für die hier beschriebene Wandlung der Außenprüfung hin zu einer zeitnahen Außenprüfung nicht erforderlich. Anders verhält es sich lediglich im Bereich der ausladenden Ablaufhemmung. Hier sollte der Gesetzgeber tätig werden und die Frist des § 171 Absatz 4 AO ebenso wie die damit zusammenhängende Ausdehnung des Vorbehalts der Nachprüfung nach § 164 Absatz 4 AO deutlich reduzieren. Um die Finanzverwaltung auch darüber hinaus zu zeitnahen Außenprüfungen zu animieren, könnte ergänzend auch noch eine Außenprüfungsfrist, die zu einer zeitnahen Prüfung und Abwicklung des Steuerfalls zwingt, gesetzlich verankert werden.

Die hier vorgeschlagenen Änderungen betreffen alle mittelständischen Unternehmen. Es versteht sich daher von selbst, dass erst recht solche Unternehmen in den Genuss zeitnaher Außenprüfungen kommen müssen, die in überobligatorischer Weise an der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten mitwirken. Wie darüber hinaus für solche Unternehmen nicht nur die Frage

⁸⁷ Seer, Ubg 2009, S. 673 (675, 679).

⁸⁸ Vgl. Seer, Ubg 2009, S. 673 (676).

⁸⁹ Seer: Festschrift Streck, 2011, S. 403 (414).

des „wann“, sondern auch des „ob“ einer Außenprüfung zu beurteilen ist, ist Gegenstand der nachfolgend erarbeiteten Vorschläge für ein neuartiges kooperatives Zusammenwirken von Finanzverwaltung und mittelständischen Unternehmen.

3.8 Strukturell unterentwickelte Betreuungsangebote für Neugründer/Start-ups

Die vorstehenden Themenkomplexe behandelten Fragen und Probleme, die im Rahmen eines schon bestehenden Steuerrechtsverhältnisses zwischen Unternehmen und Finanzbehörden auftreten können. Eine ganz andere Frage ist, ob neu in den Markt eintretende kleinere Unternehmen (sog. Start-ups), die regelmäßig nicht als erste Handlung die Einrichtung einer Steuerabteilung vorsehen werden, bei ihren ersten Schritten mit Blick auf die hiermit für sie einhergehenden steuerlichen Pflichten (z.B. zur Steueranmeldung) und Risiken (z.B. Möglichkeit der Finanzbehörden zu Schätzungen, steuerstrafrechtliche Risiken) ausreichend aufgeklärt werden⁹⁰. Grundvoraussetzung hierfür wäre eine entsprechende Pflicht der Finanzbehörden. Eine solche besondere Fürsorgepflicht lässt sich u.E. aus § 89 Absatz 1 Satz 2 AO ableiten⁹¹. Danach wäre den Start-ups zunächst einmal im Rahmen eines gemeinsamen Audits von Unternehmer und dem lokalen Finanzamt eine umfangreiche Einführung in die für den Unternehmer mitunter völlig neue Welt des (unternehmerischen) Steuerrechtsverhältnisses zu geben. Dabei könnte zugleich geprüft und geklärt werden, über welche Kenntnisse der Unternehmer bereits verfügt und welche Maßnahmen er ggf. bereits getroffen hat, um seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommen zu können. Diese Kontrolle stellte sich letztlich als ein Serviceelement von Seiten der Finanzbehörden dar.

Eine Bestandsaufnahme zu dieser Thematik zeigt indes schnell auf, dass die Kooperation von kleineren Start-ups und Finanzbehörden bisher strukturell noch unterentwickelt ist. Zwar existieren vereinzelt sehr gute Ansätze. So gibt es etwa in Hamburg in 9 von 11 Finanzämtern eine sog. Neugründungsstelle⁹². Existenzgründer, die mit den steuerlichen Anforderungen ihrer unternehmerischen Selbständigkeit noch nicht vertraut sind, können hier erste allgemeine Informationen und Hinweise erhalten, damit ein guter steuerlicher Start gefördert und „Berührungängste“ im Umgang mit dem Finanzamt abgebaut werden. An anderer Stelle wird versucht, den Neugründern durch Broschüren, wie etwa den „Steuertipps für Existenzgrün-

⁹⁰ Dem kommt vor allem vor dem Hintergrund Bedeutung zu, dass man derzeit von Seiten der Finanzverwaltung (wenn auch nicht vorsätzlich, so doch faktisch) Neugründer z.T. durch unzureichende Aufklärung „ins offene Messer“ der (vermeidbaren) Schätzung oder erheblichen Steuernachforderungen laufen lässt. Eine vom Steuerpflichtigen oftmals aufgrund fehlender Kenntnisse unverschuldete Verletzung seiner steuerlichen Pflichten kann so schnell zu einer Gefährdung des unternehmerischen Erfolges führen.

⁹¹ Vgl. hierzu *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 128 EGL. (Januar 2012), § 89 Rz. 1 u. 10 ff.

⁹² Vgl. https://www.hk24.de/blob/hhik24/recht_und_steuern/steuerrecht/downloads/1158332/13dabce1f8ab198e0b7b09bf679b24ce/Neugruendungsstellen_der_Hamburger_Finanzaeemter-data.pdf (Stand Feb. 2013; bis heute aber keine wesentlichen Änderungen ersichtlich).

der“⁹³, eine erste Hilfe mit auf den Weg zu geben. Hierdurch wird bereits deutlich, dass sowohl eine generelle als auch eine individuelle Betreuung der Neugründer erfolgen kann⁹⁴. Die vorzugswürdige Lösung besteht dabei in einem (ggf. durch Broschüren ergänzten) auf die individuellen Besonderheiten des Neugründers bezogenen Gespräch zwischen einem entsprechend geschulten Mitarbeiter des zuständigen Finanzamtes und dem Neu-Unternehmer. Denn umfangreiche schriftliche Ausarbeitungen können eine einzelfallbezogene Fürsorgepflicht nicht ersetzen⁹⁵, zumal hier auch eine höhere Hemmschwelle bestehen dürfte, entsprechend umfangreiche Werke zu lesen, während ein Gespräch, das sich auf die wesentlichen Punkte konzentriert, eher angenommen werden dürfte. In die richtige Richtung geht daher der Ansatz in Rheinland-Pfalz, wo in der dort ebenfalls herausgegebenen Broschüre des Finanzministeriums darauf hingewiesen wird, dass es in allen Finanzämtern Ansprechpartner für Existenzgründer gebe und zudem eine telefonische Info-Hotline eingerichtet sei⁹⁶. Eine flächendeckende Betreuung der Neu-Unternehmer ist allerdings – zumindest durch die eigentlich in der Pflicht stehenden Finanzbehörden – nicht erkennbar. Vielmehr ist auffällig, dass hier überwiegend die Interessenverbände der Wirtschaft selbst, wie z.B. die jeweiligen IHKs entsprechende Angebote machen. Diese werden dann mitunter – dankbar – von der Finanzverwaltung aufgenommen. So wird etwa im Vorwort der vom Finanzministerium des Landes NRW herausgegebenen Broschüre ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Broschüre die Unterstützung durch das Startcenter NRW nicht ersetzen könne⁹⁷. Diese 77 in NRW bestehenden Startercenter⁹⁸ werden aber wiederum von Handwerkskammern, IHKs und kommunalen Wirtschaftsförderungen getragen. Personal der Finanzverwaltung wird also gerade nicht eingesetzt. Dabei sollte doch gerade die Finanzverwaltung ein besonderes Interesse an ihren „Neukunden“ als potentiellen Steuerzahlern haben und diesen hier auch durch den Einsatz personeller Ressourcen eine entsprechende „Wertschätzung“ entgegenbringen.

⁹³ Hrsg. vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat, vgl. <http://www.bestellen.bayern.de/application/applstarter?APPL=STMUG&DIR=stmug&ACTIONxSETVAL%28artdtl.htm,APGxNODENR:284207,AARTxNR:06003013,USERxBODYURL:artdtl.htm,KATALOG:StMF,AKATxNAME:StMF,ALLE:x%29=X>; ähnlich das Niedersächsische Finanzministerium, vgl. <http://www.mf.niedersachsen.de/download/1637> sowie das Ministerium für Finanzen und Wirtschaft in Baden-Württemberg, vgl. <http://www.gruendung-bw.de/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=163&token=988785d462b5e56fcb147e1e3fd2f75266e1631d&download> und das Thüringer Finanzministerium, vgl. <http://apps.thueringen.de/de/publikationen/pic/pubdownload1601.pdf> an.

⁹⁴ S. auch *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128. EGL. (Januar 2012), § 89 Rz. 13.

⁹⁵ *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128. EGL. (Januar 2012), § 89 Rz. 6 a.E.

⁹⁶ <http://www.fm.rlp.de/fileadmin/fm/PDF-Datei/Service/Broschueren/existenzgruendung.pdf>, dort S. 39.

⁹⁷ Vgl. http://www.startercenter.nrw.de/files/steuertipps_fuer_existenzgruenderinnen_und_existenzgruender__juni_2011_.pdf.

⁹⁸ S. <http://www.startercenter.nrw.de/>.

Die IHKs nehmen hiermit eine Aufgabe wahr, die im Hinblick auf die steuerlichen Pflichten von Unternehmen grundsätzlich von den Finanzbehörden wahrzunehmen wäre, da diese nach den hier gemachten Ausführungen eine Betreuungspflicht gegenüber Neugründern haben. Die von den IHKs u.a. gemachten Angebote eignen sich daher bestens als eine Ergänzung zu den – bisher strukturell unzureichend vorhandenen – Betreuungsangeboten für Start-ups durch die Finanzverwaltung. Ebenfalls denkbar erscheinen gemeinsame Programme von IHK und Finanzverwaltung für typische Neugründer im Bereich des kleineren Mittelstandes.

Auch hierdurch würde im Ergebnis wieder eine Win-Win-Situation entstehen. Der steuerpflichtige Neu-Unternehmer könnte auf der Grundlage einer umfassenden und individuell an seine Bedürfnisse angepassten Aufklärung durch die Finanzbehörden seinen steuerlichen Pflichten besser nachkommen als ohne eine solche maßgeschneiderte Einweisung. Die Finanzbehörden umgekehrt könnten einen rechtstreuen Steuerpflichtigen „erziehen“, der ihnen im Laufe seiner Unternehmensführung wesentlich weniger Arbeit schaffen dürfte, als ein „unerzogener“ Steuerpflichtiger. Die hierdurch frei werdenden Kapazitäten können sodann wieder für die individuelle Betreuung neuer Unternehmer genutzt werden, da es hierfür – wie ebenfalls aufgezeigt – eben nicht nur Materialien (Papier für Broschüren), sondern auch personeller Ressourcen bedarf. Betreuung und Aufklärung der Neugründer könnten dann in einer Art finanzamtlichen Bürgerbüro oder nach Hamburger Vorbild in einer speziellen Neugründungsstelle geschehen. Von diesem Serviceangebot könnten dann alle Neugründer, unabhängig von der Größe des Start-ups, Gebrauch machen.

4 Entwicklung von ganzheitlichen Kooperationsmodellen für den Mittelstand

4.1 Begründung der Notwendigkeit von Kooperationsmodellen für den Mittelstand

Zahlreiche Staaten wenden kooperative Programme im Steuerverfahren an.⁹⁹ Bisherige Evaluationen weisen häufig auf ihren Erfolg in der Praxis hin.¹⁰⁰ Allerdings werden in den OECD-Staaten mit Ausnahme der Niederlande nur große Unternehmen in die Kooperation einbezogen.¹⁰¹ Ein Ausschluss kleiner und mittelständischer Unternehmen wird einerseits mit

⁹⁹ Siehe *Hardeck*, *StuW* 2013, S. 156 ff.; *Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer*, *Ubg* 2012, S. 466 ff.; *OECD*, 2013a.

¹⁰⁰ Vgl. *OECD*, 2011, S. 18 Rz. 25; *OECD*, 2013a. Ebenso: *IOTA*, 2011. Die Niederlande kommen in einer unabhängigen Untersuchung von Horizontal Monitoring allerdings zu gemischten Ergebnissen. Vgl. *Administration Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration*, *Tax supervision – Made to measure*, 2012. (Im Folgenden 2012).

¹⁰¹ Vgl. *OECD*, 2013a, S. 31.

der geringeren Komplexität der steuerlichen Sachverhalte in diesem Segment gerechtfertigt. Andererseits wird argumentiert, dass Compliance-Risiken bei großen Unternehmen zu bedeutenden Steuerausfällen führen würden. Wie oben dargestellt sind in Deutschland allerdings 99,6 % der Unternehmen und immerhin 56,5 % der Wirtschaftsleistung im mittelständischen Segment zu finden,¹⁰² so dass sich mögliche Steuerausfälle erheblich aufsummieren. Es ist daher aus fiskalischer Sicht dringend anzuraten, diese Gruppe einzubeziehen. Des Weiteren sind auch zahlreiche mittelständische Unternehmen grenzüberschreitend tätig und in der Folge mit komplexen Sachverhalten konfrontiert. Vor diesem Hintergrund ist es auch unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten fraglich, ob ein Ausschluss kleiner und mittelständischer Unternehmen von potenziellen verfahrensrechtlichen Vorteilen sachlich gerechtfertigt ist.

Die OECD stellt in ihrem Report daher fest, dass es sich hierbei um eine verfahrensrechtlich wichtige Gruppe handelt.¹⁰³ In einem weiteren Report „Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders“¹⁰⁴ werden neben dem niederländischen *Horizontal Monitoring* erste Ansätze anderer Staaten für dieses Segment präsentiert.

Allerdings können kooperative Ansätze, wie sie bisher im Regelfall praktiziert werden, nicht ohne weiteres auf das Segment der kleinen und mittelständischen Unternehmen übertragen werden. Herausforderungen ergeben sich einerseits daraus, dass zahlreiche, heterogene Unternehmen vorliegen und der Finanzverwaltung die Ressourcen fehlen, um kooperative Programme mit einzelnen Unternehmen einzugehen. Weiterhin weisen die Unternehmen keine oder weniger ausgeprägte interne Kontrollsysteme auf,¹⁰⁵ wodurch eine Prüfung der Kontrollmechanismen anstelle des Outputs des Steuerpflichtigen in Form seiner Steuererklärungen erschwert wird. Eine Implementierung solcher Strukturen wäre mit hohen administrativen Kosten für das Unternehmen verbunden, so dass sich eine Teilnahme an einem kooperativen Programm ineffizient gestalten würde. Schließlich lagern Unternehmen dieses Segments ihre steuerlichen Aufgaben oder Teile dieser Aufgaben häufig auf steuerliche Berater aus, da kein ausreichendes eigenes Know-how im Unternehmen vorhanden ist. Die Qualität der steuerlichen Angaben wird daher maßgeblich durch den steuerlichen Berater beeinflusst.

¹⁰² Nach der Definition des IfM, Bonn. Siehe <http://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick/#accordion=0&tab=0>.

¹⁰³ Vgl. *OECD*, 2013a, S. 31.

¹⁰⁴ Vgl. *OECD*, 2013b.

¹⁰⁵ Bei Aktiengesellschaften liegen gesetzliche Pflichten vor. Konkret sieht § 91 Abs. 2 AktG vor, dass der Vorstand ein Überwachungssystem implementiert. Weitere Erfordernisse ergeben sich aus dem Corporate Governance Kodex, zu dessen Umsetzung Vorstand und Aufsichtsrat nach § 161 AktG im Abschluss Stellung beziehen müssen.

Vor diesem Hintergrund werden **zwei alternative Kooperationsmodelle** vorgeschlagen, welche gemeinsam umgesetzt werden sollen. Kooperationsmodell I stellt dem zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten im Zollrecht folgend auf eine direkte Beziehung zwischen dem Unternehmen und der Finanzverwaltung ab, wohingegen Kooperationsmodell II auf einer Dreiecksbeziehung zwischen der Finanzverwaltung, dem Steuerberater und dem Unternehmen basiert.

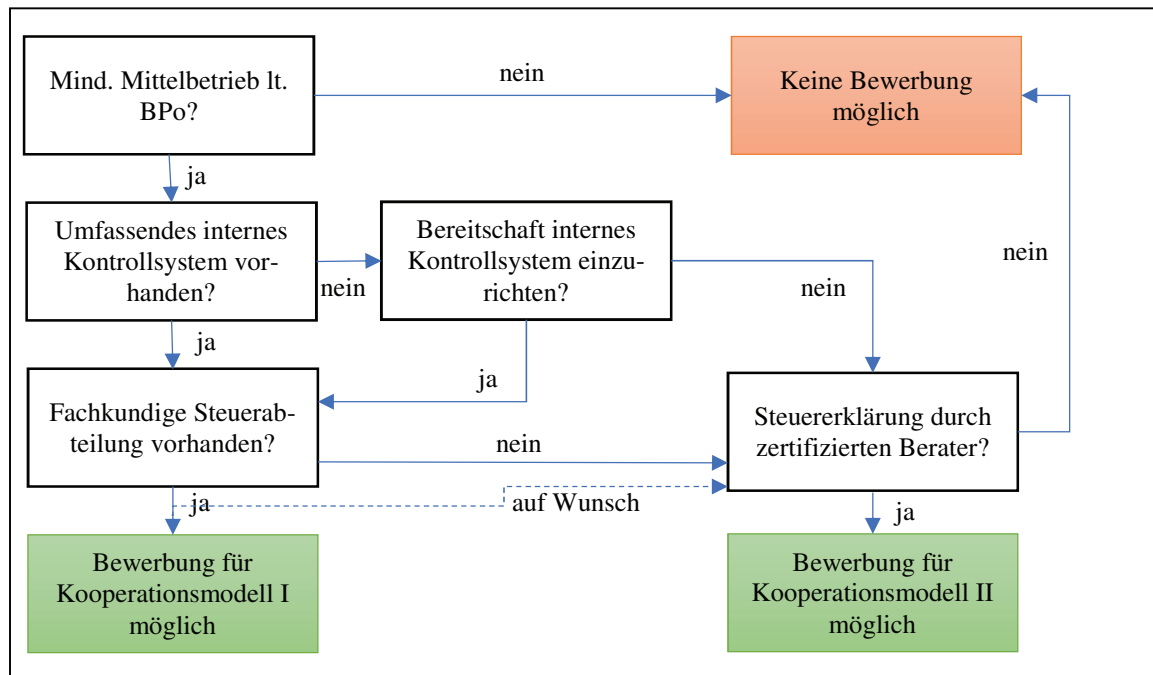


Abbildung 2: Auswahl des Kooperationsmodells¹⁰⁶

Die Kooperationsmodelle sollten nach einer gewissen Zeit evaluiert und ggf. angepasst werden. Hierfür zeigt Kapitel 4.6 mögliche Erfolgsgrößen auf.

4.2 Kooperationsmodell I

4.2.1 Vorbemerkungen

Kooperationsmodell I ist für solche Unternehmen konzipiert, die über eine gut besetzte, fachkundige Steuerabteilung verfügen. Die zusätzliche Einschaltung eines Steuerberaters ist unproblematisch, sofern grundsätzlich ein unternehmensinterner Ansprechpartner mit steuerlicher Expertise zur Verfügung steht. Kooperationsmodell I greift auf den Gedanken der zollrechtlichen Figur des sog. **zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten** (AEO - Authorised Economic Operator) zurück. Von diesem AEO-Programm wird allen voran von deutschen Unternehmen zunehmend und im europäischen Vergleich weit überproportional Gebrauch ge-

¹⁰⁶ Sollte die Finanzverwaltung von der Prüfung nach Größenklassen laut BPo in der Zukunft Abstand nehmen, sollten sich auch Unternehmen, die die Größengrenzen der Mittelbetriebe unterschreiten, bewerben können.

macht¹⁰⁷. Diese Figur wird im Folgenden zunächst herausgearbeitet, um darauf aufbauend Anknüpfungspunkte für ein Kooperationsmodell für das Steuerverfahren zu generieren.

4.2.2 Der zugelassene Wirtschaftsbeteiligte als Vorbild

Das Zollrecht regelt in Art. 13-15 modernisierter Zollkodex (MZK) = Art. 38-41 Unionszollkodex (UZK)¹⁰⁸ in Verbindung mit den Art. 14a-14x der ZK-DVO den sog. zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten. Danach besteht für die Zollverwaltung eine gesetzliche Möglichkeit, Wirtschaftsbeteiligten, die von ihr geprüft und als zuverlässig eingestuft worden sind, diesen Status EU-weit zu verleihen, an den verschiedene Verfahrenserleichterungen geknüpft sind.¹⁰⁹ Die Grundidee besteht darin, dass die Finanzverwaltung sich bei geprüften und für zuverlässig befundenen Wirtschaftsbeteiligten verstärkt aus der Überwachung und Kontrolle zurückzieht und die hierbei frei werdenden Ressourcen zielgerichtet zur Erfüllung ihrer Aufgaben einsetzen kann,¹¹⁰ etwa zur verstärkten Prüfung von Steuerpflichtigen mit einem erhöhten Risiko für Verstöße gegen steuerliche (Mitwirkungs-)Pflichten.¹¹¹ Das AEO-Programm steht allen Wirtschaftsbeteiligten unabhängig von der Größe des Unternehmens offen, d.h. auch KMU.¹¹²

Gemäß Art. 39 Absatz 1 UZK in Verbindung mit Art. 14c, 14d ZK-DVO wird der Status des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten nur **auf Antrag** bewilligt. Wird der Antrag von einem Wirtschaftsbeteiligten gestellt, so prüft die Zollbehörde, ob er bestimmte, in Art. 14g-k ZK-DVO genannte Voraussetzungen für eine Bewilligung erfüllt, Art. 14n ZK-DVO. Hierfür hat die Behörde grundsätzlich 90, im Falle einer Fristverlängerung auch 120 Tage Zeit, Art. 14o Absatz 2 ZK-DVO. Auf Veranlassung und Kosten des Antragsstellers kann ein Sachverständiger für die Beurteilung der materiellen Bewilligungsvoraussetzungen hinzu gezogen werden. An dessen Beurteilung ist die Zollbehörde jedoch nicht gebunden, vielmehr räumt ihr Art. 14n Absatz 2 ZK-DVO ein (pflichtgemäß auszuübendes) Ermessen ein.

In materieller Hinsicht sind gemäß Art. 39 UZK in Verbindung mit Art. 14h-k ZK-DVO für die Bewilligung des Status **mehrere Voraussetzungen** zu erfüllen, die sich im Wesentlichen inhaltlich wie folgt zusammenfassen lassen.

¹⁰⁷ Vgl. die Zahlen bei *Ludwig*, IWB 2015, S. 296 (297): über 40% der erteilten Zertifikate gingen bisher nach Deutschland.

¹⁰⁸ Im Folgenden wird – auch wenn dieser erst zum 01.05.2016 Geltung erlangt – allein auf der Grundlage des UZK ausgeführt, da dieser ähnliche aber etwas umfangreichere Regelungen als der MZK, der zudem ohnehin zum 30.10.2013 aufgehoben wurde, enthält.

¹⁰⁹ *Schützler*, Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, Dissertation Bochum, Frankfurt a.M. 2015, S. 366.

¹¹⁰ Vgl. *Schützler*, Tax Compliance, 2015, S. 366 f.

¹¹¹ Vgl. auch *Hlawaty*, IWB 2013, S. 392 (393).

¹¹² Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 11 f., abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

Sowohl der Antragsteller als auch die im Unternehmen verantwortlichen bzw. mit Führungsaufgaben betrauten Personen sowie die für Zollangelegenheiten verantwortlichen Personen dürfen in der Vergangenheit (maßgeblich ist hier ein Zeitraum von 3 Jahren) **nicht** schwerwiegend oder wiederholt gegen zoll- oder **steuerrechtliche Vorschriften verstoßen** haben oder gar einschlägige strafrechtliche Verurteilungen aufweisen. Zudem muss der Antragsteller über ein zufrieden stellendes System der Geschäftsbücher verfügen, das ein erhöhtes Maß an Kontrolle ermöglicht. Schließlich ist eine hinreichende finanzielle Bonität erforderlich, die dann als erfüllt angesehen wird, wenn der Antragsteller seine Zahlungsfähigkeit für die letzten drei Jahre nachweisen kann.¹¹³

Erfüllt der Antragsteller alle Voraussetzungen für eine Bewilligung, so ist ihm der Status des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten zu bewilligen (Art. 38 Absatz 2 UZK), der im Folgenden einer ständigen Überwachung durch die zuständigen Behörden unterliegt (Art. 14q Absatz 5 ZK-DVO). Im Falle einer Ablehnung sind die Gründe hierfür mitzuteilen (Art. 14o Absatz 6 ZK-DVO), sodass der Antragsteller die Erfolgsaussichten von Rechtsmitteln prüfen kann. Das AEO-Programm beschränkt die Geltungsdauer des Zertifikats nicht (Art. 14q Absatz 3). Sollten sich im Rahmen der fortlaufenden Überwachung des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten begründete Hinweise dafür ergeben, dass der zugelassene Wirtschaftsbeteiligte die soeben skizzierten Voraussetzungen nicht mehr erfüllt, zu kann dies zu einer Neubewertung durch die Behörde führen, an deren Ende dann auch die Aussetzung oder der Widerruf der Bewilligung stehen können (Art. 14q Absatz 5, 14r-v ZK-DVO). Im Falle eines Widerrufs ist der Wirtschaftsbeteiligte grundsätzlich für drei Jahre von der Teilnahme an dem Verfahren ausgeschlossen (Art. 14v Absatz 4 ZK-DVO).

Art. 14a Absatz 1 lit. a)-c) ZK-DVO unterscheidet drei verschiedene Arten von Zertifikaten, nämlich „Zollrechtliche Vereinfachungen“ (= AEO C), „Sicherheit“ (= AEO S) sowie die Kombination „Zollrechtliche Vereinfachungen/Sicherheit“ (= AEO F).

Die zollrechtliche Figur des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten stellt ein gutes Beispiel für die formalisierte Berücksichtigung unternehmensseitiger Compliance in einem hoheitlichen Verwaltungsverfahren dar. Sie führt zu einer Win-Win-Situation, indem der zugelassene Wirtschaftsbeteiligte in rechtssicherer und verlässlicher Weise verfahrensmäßige Erleichterungen in Form von geringeren und modifizierten Kontrollen erhält, während auf der anderen Seite die Finanzverwaltung entlastet wird. Trotz des Rückzugs hoheitlicher Überwachung kann diese mithilfe des Zertifizierungsverfahrens und der anschließenden Überwachung eine

¹¹³ Kritisch hierzu *Zimmermann, ZfZ* 2008, S. 130 (135).

ordnungsgemäße Erfüllung ihres Steuererhebungs- und Vollziehungsauftrages gewährleisten.¹¹⁴

In Anlehnung an die Figur des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten ließe sich das sog. Kooperationsmodell I installieren, das unmittelbar an das Unternehmen als solches, seine internen Prozesse und seine „Steuervita“ anknüpft. Im Folgenden wird dieses Modell erläutert.

4.2.3 Ablauf des Modells

Das Kooperationsmodell ist für solche Unternehmen konzipiert, die über eine gut besetzte, fachkundige Steuerabteilung verfügen. Die zusätzliche Einschaltung eines Steuerberaters ist unproblematisch, sofern grundsätzlich ein unternehmensinterner Ansprechpartner mit steuerlicher Expertise zur Verfügung steht. Anstelle einer regelmäßigen Prüfung der Steuererklärungen des Unternehmens selbst (*Output*), sollen die Sachkenntnisse der Steuerabteilung, die steuerliche Integrität der handelnden Personen und ein funktionsfähiges internes Kontrollsystem die Korrektheit der Steuererklärungen garantieren. Das Programm soll dergestalt aufgebaut sein, dass Unternehmen sich für das Programm bewerben können. Hierfür ist neben steuerlicher Expertise eine tadellose Steuervita erforderlich. Weiterhin muss ein funktionsfähiges internes Kontrollsystem vorliegen oder aber eine Verpflichtung ein solches einzurichten, abgegeben werden. Eine erfolgreiche Bewerbung mündet dann in dem Abschluss einer Compliance-Vereinbarung mit der Finanzverwaltung, in der sich beide Parteien zu Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit bekennen.

Das Unternehmen bekennt sich in der Vereinbarung zur weiteren Beachtung der Vorgaben an sein internes Kontrollsystem sowie zur laufenden steuerlichen Fortbildung. Schließlich verpflichtet sich das Unternehmen in zuvor festgelegten Fällen den Sachverhalt innerhalb der Steuererklärung offenzulegen. Hierzu gehören folgende drei Arten von Sachverhalten (sog. **Risikosachverhalte**):

- (1) Abweichung von bekannter Auffassung der Finanzverwaltung wie sie sich bspw. aus Richtlinien, BMF-Schreiben und OFD-Verfügungen ergibt;
- (2) Unklarheit über steuerliche Behandlung;
- (3) Ernsthaftes Risiko der Nichtanerkennung.

Die Bekanntgabe der Steuerbescheide erfolgt nach den allgemeinen Regeln der Abgabenordnung. Ziel innerhalb des Programms ist ein partnerschaftlicher Umgang und der Versuch auf kommunikativer Basis zu Lösungen zu kommen. Nichtsdestotrotz stehen dem Unternehmen

¹¹⁴ Vgl. Schützler, Tax Compliance, 2015, S. 374.

die in der Abgabenordnung normierten Rechtsbehelfe in Form von Einspruch und Klage zur Verfügung. Die Finanzverwaltung verpflichtet sich, Steuerbescheide i.d.R.¹¹⁵ **ohne Vorbehalt der Nachprüfung** (VdN) nach § 164 AO festzusetzen, soweit keiner der drei Risikosachverhalte vorliegt. Allerdings ermöglicht die Vereinbarung, dass ca. 5-10 % der Bescheide nach dem **Zufallsprinzip** unter VdN gestellt werden, um Non-Compliance als Folge eines vollständig fehlenden Entdeckungsrisikos zu verhindern.¹¹⁶ Der Prozentsatz ist mit Bedacht zu wählen. Eine zu große Zahl vermindert bzw. überkompensiert die Vorteile des Programms, wohingegen eine zu kleine Zahl ggf. die subjektive Aufdeckungswahrscheinlichkeit der Steuerpflichtigen als unwesentlich erscheinen lässt.¹¹⁷

Sofern mindestens einer der Risikosachverhalte offengelegt worden ist, erfolgt ein auf diese Sachverhalte beschränktes Offenhalten des Bescheids. Da die Vorbehaltsfestsetzung stets umfassend vorläufig ist,¹¹⁸ müsste entweder eine vorläufige Festsetzung nach § 165 Abs. 1 S. 1 AO erfolgen oder eine Rechtsänderung von § 164 AO einen auf bestimmte Sachverhalte beschränkten Vorbehalt ermöglichen. Dieses Vorgehen soll sicherstellen, dass entsprechende Offenlegungen in der Regel nicht zu einem VdN für die gesamte Steuererklärung führen, was ggf. zu verminderten Offenlegungen in „diskussionswürdigen“ Fällen führen könnte. Lediglich in zufälligen 5-10 % der Fälle wird auch bei der Offenlegung von Risikosachverhalten ein VdN für die gesamte Steuererklärung festgesetzt, um eine Gleichbehandlung zu erreichen.

Ferner verpflichtet sich die Finanzverwaltung in den eine Prüfung erfordernden Fällen (Zufallsauswahl sowie Risikosachverhalte) diese Prüfung zeitnah durchzuführen. Der Steuerpflichtige hat demnach einen **Rechtsanspruch auf eine zeitnahe Betriebsprüfung**, wobei die Zeitnähe als Prüfung **innerhalb eines Jahres** nach Eingang der Steuererklärung beim Finanzamt zu operationalisieren ist. Diese Vorgehensweise weist Übereinstimmungen zum zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten auf. Eine Risikoanalyse und darauf basierende Einzelfallprüfungen finden im Rahmen des AEO-Programms ebenfalls nach wie vor statt.¹¹⁹ In Art. 14b Absatz 4 ZK-DVO ist vorgesehen, dass derartige Stichprobenkontrollen Vorrang vor dem

¹¹⁵ In 90-95 % der Fälle.

¹¹⁶ Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung geurteilt, dass eine umfassende Prüfung der unter § 193 Abs. 1 AO fallenden Personengruppen nicht realisierbar ist und sich die Finanzbehörde zumindest die prophylaktische Wirkung nutzbar machen kann, die in der Unberechenbarkeit eines prüfungsfreien Zeitraums zwischen den turnusmäßigen Prüfungen liegt (BFH-Urteil vom 2. September 1988 III R 280/84, BFHE 154, 425, BStBl II 1989, 4, m.w.N.).

¹¹⁷ In den Niederlanden wird lediglich ca. 1 % der Erklärungen geprüft. Vgl. *Netherlands Tax and Customs Administration*, 2012, S. 22. Dies erscheint uns als zu gering.

¹¹⁸ Klein/Rüsken, AO-Kommentar, § 164 Rz. 1.

¹¹⁹ Dazu Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 82 ff., abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines sowie zur Notwendigkeit von Stichprobenkontrollen *Wolfgang/Natzel, ZfZ* 2006, S. 357 (362).

sonstigen Tagesgeschäft haben, mithin zeitnah und vorrangig vor anderen „regulären“ Außenprüfungen durchzuführen sind.

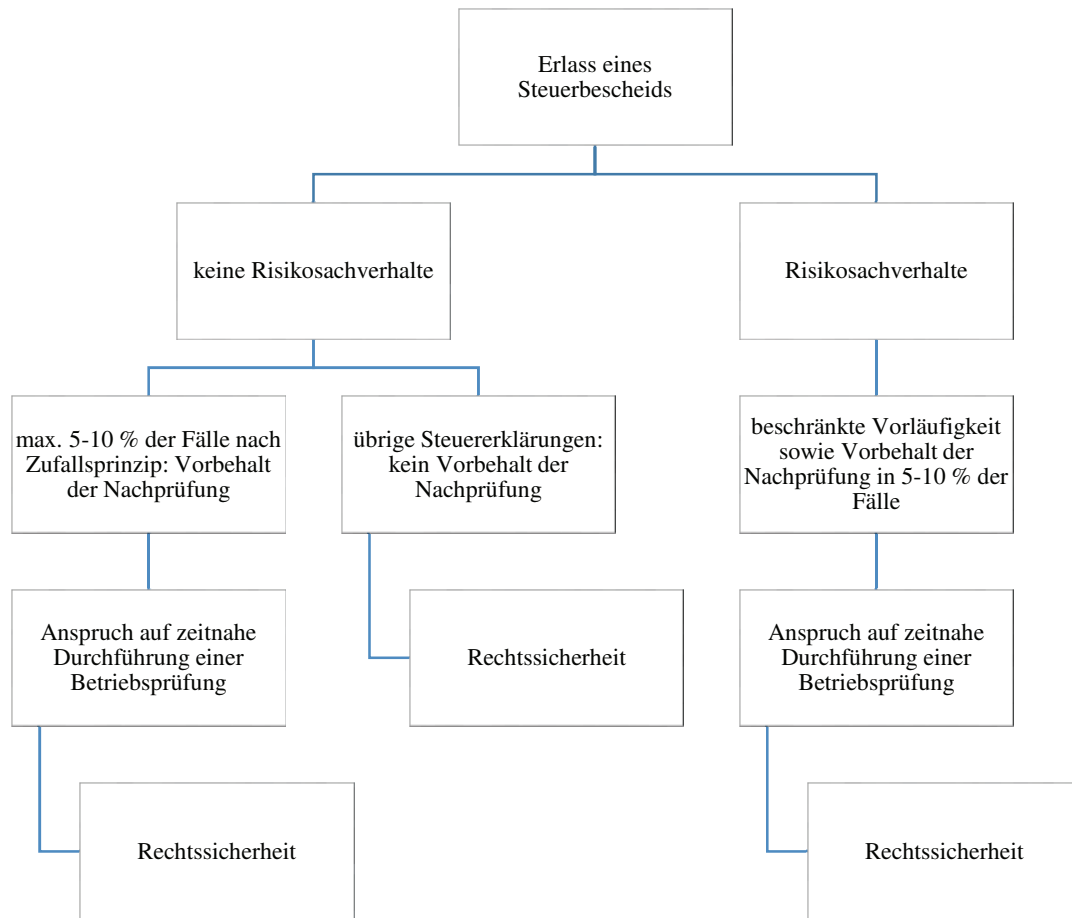


Abbildung 3: Ablauf des Steuerverfahrens im Kooperationsmodell I

Schließlich sollte das Kooperationsmodell I die im Rahmen des AEO-Programms ebenfalls angesprochene Möglichkeit einer verbesserten Kontaktaufnahme zu den örtlichen Finanzbehörden¹²⁰ adaptieren. Konkret bedeutete dies, dass dem teilnehmenden Unternehmen bei seinem zuständigen Finanzamt ein eigener Ansprechpartner zur Verfügung stehen sollte, der auftretende Fragen möglichst zeitnah beantworten oder zumindest an fachkundige Ansprechpartner weitervermitteln kann.

Alle Beteiligten profitieren von einem guten Verhältnis. Das Unternehmen erhält eine frühere **Rechtssicherheit** und ist mit **verminderten steuerlichen Risiken** konfrontiert.¹²¹ In der Folge können Steuernachzahlungen, Verzinsungen nach § 233a AO sowie weitere steuerliche

¹²⁰ S. Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, a.a.O.

¹²¹ Unter steuerlichen Risiken sind Gefahrenpotenziale zu verstehen, die im Wesentlichen daraus resultieren, dass Steuern nicht in zutreffender Höhe festgesetzt oder nicht fristgerecht gezahlt werden oder der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht oder unzureichend nachkommt. Vgl. *Obermayr*, in: Ertl (Hrsg.), *Risikomanagement und Jahresabschluss*, Wien 2006, S. 85; *Freidank/Mammen*, ZCG 2008, S. 285.

Nebenleistungen reduziert werden. Die **Befolgungskosten** werden im Zuge einer Beschleunigung des Prozesses und eines regelmäßigen Verzichts auf Außenprüfungen **reduziert**. Gleichzeitig **beschränkt** das Kooperationsmodell **nicht steuerplanerische Maßnahmen**. Der Steuerpflichtige muss lediglich das Gesetz beachten. (Drohende) Abweichungen von der Auffassung der Finanzverwaltung und „innovative“ Interpretationen der Steuergesetze sind möglich, soweit der Steuerpflichtige darüber Transparenz schafft.

Durch die Teilnahme an einem Kooperationsmodell könnten sich für das Unternehmen auch noch diverse indirekte Vorteile ergeben.¹²² Ein Unternehmen, das über eine durch die Teilnahme am Kooperationsmodell I zum Ausdruck gebrachte, steuerliche Zuverlässigkeit verfügt, kann bei seinen Stakeholdern reputative Vorteile erlangen. Der indirekte Vorteil der höheren Anerkennung zertifizierter Unternehmen ließe sich auch noch dadurch verstärken, dass wie im Rahmen des AEO-Programms ein eigenes Logo entworfen wird,¹²³ das die teilnehmenden Unternehmen dann auch öffentlichkeitswirksam verwenden dürfen. Ob darüber hinaus auch entsprechend Art. 14x Absatz 4 ZK-DVO mit Zustimmung der teilnehmenden Unternehmen eine ggf. vom Bundesfinanzministerium oder dem Bundeszentralamt für Steuern vorzunehmende Veröffentlichung der Unternehmen im Internet erfolgen soll, mag diskutiert werden.

Aus der Perspektive der Finanzverwaltung stellt sich dieses Verfahren als **effektives und effizientes Risikomanagementsystem** dar: Compliance-Risiken können sich als subjektive und objektive Risiken offenbaren.¹²⁴ Subjektive Risiken spiegeln die "steuerliche Integrität" des Steuerpflichtigen wider, d.h. die bisherige Befolgung der Steuergesetze und seine Kooperationsbereitschaft. Mithilfe des Abschlusses von Compliance-Vereinbarungen mit dem Unternehmen werden diese subjektiven Risiken gemindert, indem ausschließlich mit zuverlässigen Personen kooperiert wird. Dagegen soll der Katalog von offenzulegenden Sachverhalten objektive Risiken, welche sich aus der Steuererklärung bzw. dem konkreten Steuerfall ergeben, für die Finanzverwaltung transparent machen. Das Verfahren ermöglicht somit anders als die vorwiegende Orientierung an Größenmerkmalen einen effizienten Ressourceneinsatz. Die Beschleunigung des Verfahrens trägt zu einer Erleichterung von Prüfungsmaßnahmen bei und ermöglicht eine frühzeitige Kassenwirksamkeit des zutreffenden Ergebnisses.

¹²² Gerade zu den wirtschaftlichen Vorteilen *Wolfgang/Natzel*, ZfZ 2006, S. 357 (363 f.); s. außerdem die Auflistung in den Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 26 f., abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

¹²³ Vgl. Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 27, abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

¹²⁴ Vgl. *Huber/Seer*, StuW 2007, S. 355 (360); *Pestke*, Stbg 2011, S. 1 (4 f.).

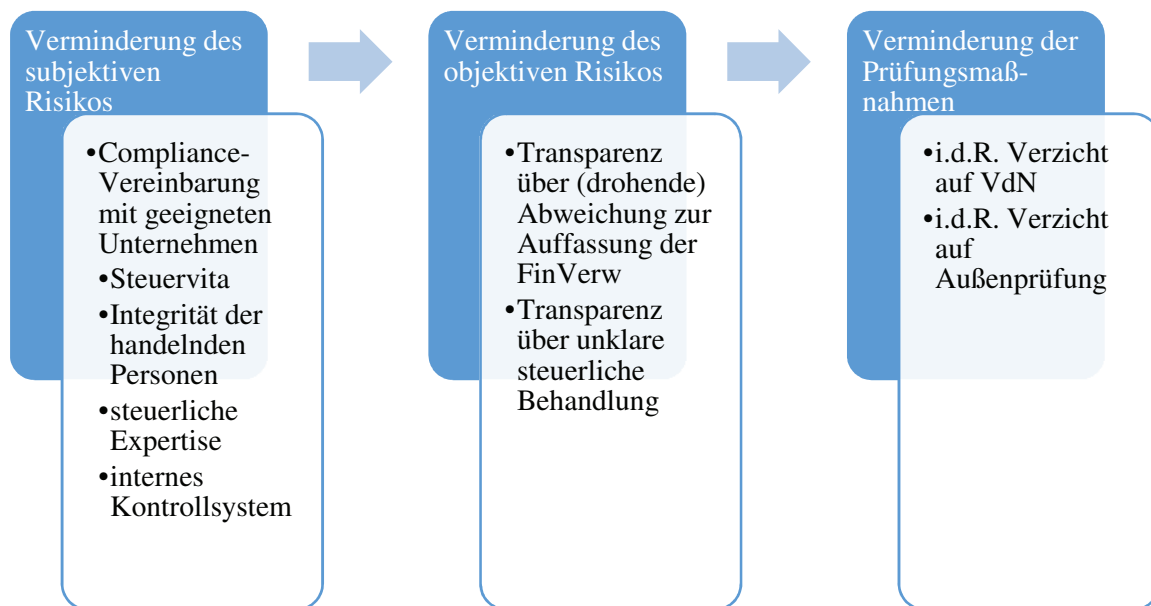


Abbildung 4: Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung in Kooperationsmodell I

Im Folgenden werden die Details des Kooperationsmodells erläutert.

4.2.4 Persönlicher Anwendungsbereich: Auswahl von teilnehmenden Unternehmen

4.2.4.1 Anforderungskatalog für eine Teilnahme

Alle Steuerpflichtigen mit **Gewinneinkünften** nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 bis 7k und 13a EStG, d.h. Gewerbetreibende, Selbständige und Land- und Forstwirte, unabhängig von der Rechtsform können an dem Verfahren teilnehmen. Bei Personengesellschaften müssen infolge des Transparenzprinzips alle Gesellschafter gemeinsam einen Antrag stellen. Das Unternehmen muss in Deutschland steuererklärungspflichtig sein, demnach sind Betriebsstätten bzw. Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen ebenso einzubeziehen. Fraglich ist, ob bestimmte Branchen ausgeschlossen werden sollten, in denen erfahrungsgemäß hohe Compliance-Risiken vorliegen.¹²⁵ Hierzu gehören insbesondere Branchen, die sehr bargeldintensiv sind. Da ein Ausschluss unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten (Art. 3 GG) problematisch wäre, müssten ausreichende Gründe vorliegen, mit denen ein solcher Ausschluss sachlich gerechtfertigt werden könnte. Unseres Erachtens sollte hiervon abgesehen werden, da durch die übrigen Voraussetzungen des Programms eine gerechtfertigte Vertrauensbasis für eine Teilnahme aller Branchen an dem Programm geschaffen werden kann.

¹²⁵ In den Niederlanden werden bspw. sog. „havens, i.e., coffee shops the prostitution sector or mobile home sites“ ausgeschlossen. Siehe *Netherlands Tax and Customs Administration*, 2012, S. 5.

Als Mindestgröße sollen **Mittelbetriebe gem. der BpO** vorliegen.¹²⁶ Anderenfalls steht der administrative Aufwand nicht im Verhältnis zu potenziellen Vorteilen, da die übrigen Gruppen statistisch gesehen lediglich alle 30,54 (Kleinbetriebe) bzw. 101,72 (Kleinstbetriebe) geprüft werden¹²⁷ und von wenig komplexen steuerlichen Sachverhalten auszugehen ist. Darüber hinaus ist die **Steuervita** des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Ein Ausschluss erfolgt bei schwerwiegenden Mängeln wie z.B. Schätzungen nach § 162 AO oder Fällen von Steuerhinterziehung (§ 370 AO) bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO). Wiederholte Verstöße gegen die Mitwirkungs- (§ 90 AO), Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (§§ 140 ff. AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO) sowie mangelnde Zahlungsmoral sollten ebenfalls zu einem Ausschluss des Unternehmens führen. Die Finanzverwaltung muss darauf vertrauen können, dass der Steuerpflichtige gewillt und in der Lage ist, eine korrekte Steuererklärung abzugeben, wovon bei eben solchen Mängeln nicht auszugehen ist.

Schließlich werden Anforderungen an das interne Kontrollsystem, die steuerliche Integrität der handelnden Personen sowie die steuerliche Expertise des Unternehmens gestellt, welche die Qualität der Steuererklärung garantieren sollen.

Entsprechend den Ausführungen zum zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten¹²⁸ müssen die **Personen**, die für das antragstellende Unternehmen handeln oder die Kontrolle über seine Leitung ausüben (insb. Geschäftsführer/Vorstand, ggf. Aufsichtsrat, soweit diese den Bereich Finanzen und Steuern verantworten) sowie die Personen, die im Unternehmen für die steuerlichen Angelegenheiten verantwortlich sind (je nach Größe mitunter auch begrenzt auf die Leitung), **steuerlich zuverlässig** sein. Im Einklang mit den Anforderungen an die Steuervita des Unternehmens sollen eben diese Personen keine entsprechenden Zuwiderhandlungen verantwortet haben.

Anders als in Art. 14h Absatz 1 ZK-DVO sollte dabei als maßgeblichen Zeitraum auf eine weitreichendere Spanne als drei Jahre abgestellt werden. U.E. sollten mindestens innerhalb der letzten fünf Jahre weder schwerwiegende Mängel auf Ebene des Unternehmens als auch der handelnden Personen aufgetreten sein. Im Rahmen des AEO gibt es bestimmte Ausnah-

¹²⁶ Siehe BMF vom 9. Juni 2015, Einordnung in Größenklassen gem. § 3 BpO 2000; Festlegung neuer Abgrenzungsmerkmale zum 1. Januar 2016, IV A 4 - S 1450/15/10001, DOK 2015/0058091. Ein Mittelbetrieb liegt demnach im Handel bei Umsätzen von 1 Mio. € bzw. einem steuerlichen Gewinn von 62.000 €. In der Industrie liegen die Grenzen bei 560.000 € bzw. 62.000 €.

¹²⁷ Siehe Betriebsprüfungsstatistik für das Jahr 2012 vom 22. August 2013. Selbst bei Mittelbetrieben werden lediglich 19,8 % der Veranlagungszeiträume geprüft. Gerade unter den größeren Mittelbetrieben dürften allerdings komplexere Sachverhalte und häufigere Betriebsprüfungen vorliegen, die ihren Einbezug rechtfertigen.

¹²⁸ Vgl. auch *Ludwig*, IWB 2015, S. 296 (299).

merregelungen bei geringfügigen Verstößen¹²⁹ oder Neugründungen, welche trotz Verletzung der oben genannten Anforderungen unter bestimmten Voraussetzungen eine Teilnahme am AEO ermöglichen (Art. 14h Absatz 1 a.E., Absatz 3 ZK-DVO). In beiden Bereichen dürfte es angebracht sein, für das Kooperationsmodell I auf derartige Ausnahmetatbestände zu verzichten. Dies rechtfertigt sich u.E. daraus, dass durch die Teilnahme an dem Kooperationsmodell I dem Unternehmen ganz erhebliches Vertrauen entgegengebracht wird, das selbst beim Vorliegen nur „geringfügiger“ Zuwiderhandlungen nicht mehr angebracht erscheint. Zudem muss dieses Vertrauen bei Neugründungen zumindest über einen Mindestzeitraum „verdient“ worden sein, weshalb eine Beurteilung ohne jede Erfahrung mit der „Steuervita“ des Antragstellers nicht erfolgen kann.

Es kann sich die Frage stellen, wie mit einem Antragsteller umzugehen ist, bei dem ein finanzgerichtliches oder (steuer-)strafrechtliches Gerichtsverfahren anhängig ist.¹³⁰ Auch in diesem Bereich erscheint es angezeigt, tendenziell strenge Maßstäbe anzulegen, sodass etwa bereits ein (jeweils begründeter) Betrugsverdacht oder der Verdacht auf sonstiges doloses Handeln im Rahmen des Zertifizierungsverfahrens zulasten des Antragstellers zu berücksichtigen wären.¹³¹ Sofern aber der Antragsteller lediglich insofern „streitfreudig“ ist, als er finanzgerichtliche Verfahren betreibt, um hierdurch klärungsbedürftige Rechtsfragen einer Entscheidung zuzuführen, darf er hierfür nicht sanktioniert werden.¹³²

Weiterhin muss das Unternehmen über eine Steuerabteilung, die der Art und Größe des Unternehmens entspricht und für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten geeignet ist sowie über interne Kontrollstrukturen verfügen, mit denen steuerrechtswidrige Vorgänge vermindert werden können. Das beim AEO-Programm vorgesehene Risikomanagement durch den zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten selbst¹³³ ist demnach in angepasster Form auf unser Modell übertragbar. Hinsichtlich der nach Art und Größe angemessenen Steuerabteilung ist zu beachten, dass hierdurch keine quantitativen Schwellenwerte für die Mitarbeiter-

¹²⁹ Eine Checkliste zur Beurteilung der Frage der Geringfügigkeit findet sich in den Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 32 f., abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines, a.a.O., S. 33 f. auch zu wiederholten Verstößen (hier solle eine Einzelfallbetrachtung unter Berücksichtigung aller Umstände erfolgen) und mit einem Katalog schwerer Zuwiderhandlungen.

¹³⁰ Vgl. *Harings/Classen*, ZfZ 2007, S. 281 (284).

¹³¹ A.A. hingegen *Zimmermann*, ZfZ 2008, S. 130 (134), der dafür aber ebenfalls die Berücksichtigung einer fehlenden (steuerrechtlichen) Zuverlässigkeit des Antragstellers bei der Ablehnung des Antrages für zulässig erachtet; wie hier *Harings/Classen*, ZfZ 2007, S. 281 (285).

¹³² Vgl. *Harings/Classen*, ZfZ 2007, S. 281 (285).

¹³³ Dazu Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 80 ff., abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

zahl aufgestellt werden, das antragstellende Unternehmen vielmehr (nur) qualitativ gehalten ist eine entsprechende Ausstattung nachzuweisen.¹³⁴

4.2.4.2 *Ablauf des Auswahlprozesses*

Die Steuervita von Steuerpflichtigen ist aus **vorhandenem Datenmaterial** ablesbar, d.h. aus bisherigen Veranlagungen und Betriebsprüfungen. Sollte sich ein Unternehmen bei der Finanzverwaltung für das Kooperationsmodell I bewerben, könnte die Steuervita demnach nach Aktenlage beurteilt werden.

Darüber hinaus sind das interne Kontrollsystem, die Integrität der handelnden Personen sowie die steuerliche Expertise zu prüfen. Im Rahmen des AEO-Programms wird dringend empfohlen, einen Bogen zur Selbstbewertung hinsichtlich der für die Programmteilnahme zu erfüllenden Kriterien auszufüllen und einzureichen.¹³⁵ Dies gelte schon deshalb, weil sich hierdurch die Bearbeitungsdauer des Antrags erheblich verkürzen lasse¹³⁶ und das Unternehmen durch (wahrheitsgemäßes) Ausfüllen eines solchen Formulars seinen „guten Willen“ zeigt. Ein solcher Selbstbewertungsbogen sollte u.E. ein verpflichtender Bestandteil des Kooperationsmodells sein. In diesem Bogen sollen Informationen zu handelnden Personen, zur Steuerabteilung sowie dem internen Kontrollsystem dargelegt werden. Der Antragsteller sollte darüber hinaus von sich aus weitere sachdienliche Unterlagen, wie etwa Führungszeugnisse der für das Programm relevanten Mitarbeiter des Unternehmens und Qualifikationsnachweise der leitenden Mitarbeiter der Steuerabteilung einreichen. Während Informationen zu handelnden Personen mithilfe des vorhandenen Datenmaterials abgeglichen werden können, spricht mit Blick auf das interne Kontrollsystem sowie die Steuerabteilung vieles dafür, der Finanzbehörde neben der Auswertung des Selbstbewertungsbogens das Recht einzuräumen, im Rahmen des Auswahlprozesses zumindest einen Teil der hier erforderlichen Prüfung direkt vor Ort beim Unternehmen vorzunehmen.¹³⁷ Den Finanzämtern muss es auch gestattet sein, im Rahmen der Risikoanalyse und des Prüfungsprozesses Informationen über das antragstellende Unternehmen aus weiteren Quellen einzuholen. Als Quellen kommen seine interne Datenbanken, interne Informationen (z.B. über frühere Außenprüfungen, Schätzungsbescheide, verspä-

¹³⁴ Vgl. auch Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 37, abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

¹³⁵ Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 13, abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

¹³⁶ Vgl. Zimmermann, ZfZ 2008, S. 130 (132).

¹³⁷ So auch die Empfehlung in den Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 35, abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

tet abgegebene Steuererklärungen), von anderen Behörden angeforderte oder erteilte Auskünfte, vom Unternehmen selbst erteilte Auskünfte (v.a. der Selbstbewertungsbogen) und öffentlich zugängliche Informationen infrage.¹³⁸ Die das Antragsverfahren abschließende Entscheidung hat sodann auf möglichst breiter Grundlage zu erfolgen.

Zu klären ist, wie der **Übergang** vom Normalverfahren hin zum Kooperationsmodell zu organisieren ist. Fragen stellen sich insbesondere im Hinblick auf **Zugangsprüfungen** sowie den Umgang mit vorangegangenen Veranlagungszeiträumen bei teilnehmenden Unternehmen. Vorstellbar wären einerseits verpflichtende Zugangsprüfungen, in denen vorangegangene, noch offene Veranlagungszeiträume abgeschlossen werden. Es empfiehlt sich insbesondere Dauersachverhalte, welche auch die kommenden Veranlagungszeiträume innerhalb des Programms tangieren, zu prüfen. Ein solches Vorgehen würde ein gerechtfertigtes Vertrauen seitens der Finanzverwaltung in die späteren Steuererklärungen schaffen und einen Verzicht auf einen VdN rechtfertigen. Andererseits würden die Befolgungskosten zu Beginn des Programms erhöht und es würde infolge begrenzter personeller Ressourcen der Finanzverwaltung lediglich ein verlangsamer Start ermöglicht. Eine Milderung könnte erreicht werden, indem bis zur Erstellung der ersten Steuererklärung innerhalb des Programms die Prüfung abgeschlossen wird, so dass mögliche Erkenntnisse noch in der Erklärung berücksichtigt werden könnten. Eine alternative Möglichkeit bestünde darin, vorangegangene Veranlagungszeiträume – falls von der Finanzverwaltung als notwendig erachtet – **sukzessive** bei teilnehmenden Steuerpflichtigen nachzuprüfen, soweit die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. U.E. wären abgemilderte Eingangsprüfungen vorzuziehen, da die Finanzverwaltung anderenfalls kein gerechtfertigtes Vertrauen für einen Verzicht auf Außenprüfungen hätte.

4.2.4.3 *Inhalt der Compliance-Vereinbarung*

Die Vereinbarungen sollten schriftlich erfolgen und **standardisiert** sein, um Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das Verfahren zu vereinfachen. Vereinbarungen werden grundsätzlich für **fünf Jahre** geschlossen, damit der Aufwand aller Beteiligten im Verhältnis zu den verfahrensrechtlichen Vorteilen steht und alle Seiten Planungssicherheit haben. Beide Beteiligte geben ein Bekenntnis zu **Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit** ab.

Das Unternehmen verpflichtet sich, in der Steuererklärung über Risikosachverhalte zu informieren sowie sein internes Kontrollsystem stetig zu überprüfen und zu optimieren. Die in Art. 14w Absatz 1 ZK-DVO nachgebildete Pflicht des zertifizierten Unternehmens, das zuständige

¹³⁸ Vgl. Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 64 f., abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

Finanzamt über alle Umstände, die nach Erteilung des Zertifikats eingetreten sind und die sich auf dessen Aufrechterhaltung oder Inhalt auswirken können zu unterrichten, wird analog in die Vereinbarung aufgenommen. Hierzu zählen insbesondere Veränderungen in der Personalstruktur von Vorstand/Geschäftsführung (soweit diese für den Bereich Finanzen und Steuern verantwortlich sind) und Steuerabteilung oder das Bekanntwerden von strafrechtlichen Verurteilungen dieses Personenkreises.

Schließlich verpflichtet sich das Unternehmen in zuvor festgelegten Fällen den Sachverhalt **innerhalb der Steuererklärung offenzulegen**. Hierzu gehören wie zuvor herausgearbeitet folgende Sachverhalte:

- (1) Abweichung von bekannter Auffassung der Finanzverwaltung wie sie sich bspw. aus Richtlinien, BMF-Schreiben und OFD-Verfügungen ergibt;
- (2) Unklarheit über steuerliche Behandlung;
- (3) Ernsthaftes Risiko der Nichtanerkennung.

Die Offenlegung umfasst regelmäßig eine Erläuterung des steuerlichen Sachverhalts, eine Begründung der eigenen steuerlichen Einordnung sowie eine Schilderung, inwiefern eine (drohende) Abweichung von der Auffassung der Finanzverwaltung bzw. eine Unklarheit vorliegt.

Hinsichtlich der Bindungswirkung kämen sowohl sog. **Absprachen** als auch öffentlich-rechtliche Verträge in Betracht. Wie Verträge binden auch Absprachen die Beteiligten, allerdings nach den **Grundsätzen von Treu und Glauben**.¹³⁹

Gem. § 149 Abs. 2 Satz 1 AO sind Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr beziehen, spätestens fünf Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, d.h. bis zum 31.05. des Folgejahres abzugeben. Wird der Steuerpflichtige von einer nach dem Steuerberatungsgesetz befugten Person oder Vereinigung steuerlich beraten, wird die Frist jedoch allgemein durch ein BMF-Schreiben bis zum Ende des Folgejahres verlängert. Das Bekenntnis zu Pünktlichkeit **beschränkt diese Fristen nicht**. Es wird aber die Bereitschaft signalisiert, die Abgabe der Steuererklärung so zeitnah zu erstellen, wie es die betrieblichen Abläufe zulassen. Im Gegenzug bearbeitet die zuständige Finanzbehörde die Steuererklärung teilnehmender Steuerpflichtiger bevorzugt.

¹³⁹ Zu weiteren Unterschieden, vgl. bspw. Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128. EGL (Oktober 2015), Vor § 118 Rz. 15 im Hinblick auf die tatsächliche Verständigung.

Die Finanzverwaltung verpflichtet sich, Steuerbescheide i.d.R.¹⁴⁰ **ohne VdN** nach § 164 AO festzusetzen. Sofern mindestens ein Risikosachverhalt offengelegt worden ist, erfolgt eine dementsprechend beschränkte vorläufige Festsetzung nach § 165 Abs. 1 S. 1 AO. Ferner verpflichtet sich die Finanzverwaltung in den eine Prüfung erfordernden Fällen (Zufallsauswahl, Risikosachverhalte) diese Prüfung zeitnah, d.h. innerhalb eines Jahres nach Eingang der Steuererklärung durchzuführen. Die Finanzverwaltung verpflichtet sich schließlich, soweit ein VdN oder eine vorläufige Festsetzung aufgrund von Risikosachverhalten fehlt, auf **Außenprüfungen** zu **verzichten**, sofern nicht nachträglich neue Tatsachen bekannt werden, die eine Außenprüfung erfordern.

4.2.5 Sachlicher Anwendungsbereich: Betroffene Steuerarten

In sachlicher Hinsicht soll sich das Programm auf **alle Ertragsteuern** beziehen, denen das Unternehmen bzw. der Unternehmer unterliegt (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer) sowie auf die **Lohn- und Umsatzsteuer**. Bei letzteren sind verfahrensrechtliche Besonderheiten zu beachten. Die Umsatzsteuer steht – da die Steuererklärung gem. § 150 Abs. 1 Satz 3 AO i.V.m. § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG als Anmeldung gilt und diese nach § 168 S. 1 AO wie ein Vorauszahlungsbescheid wirkt – gesetzlich unter VdN gem. § 164 Abs. 1 Satz 2 AO. Entsprechend muss dieser VdN durch die Finanzverwaltung explizit aufgehoben werden. Nach § 150 Abs. 1 Satz 3 AO i.V.m. § 41a EStG gilt dies ebenfalls für die Lohnsteuer mit den zuvor skizzierten Konsequenzen für den VdN.

4.2.6 Weitere rechtliche Fragen

Für die Bearbeitung des Antrags sollte das Finanzamt zuständig sein, das auch im Übrigen für das antragstellende Unternehmen sachlich und örtlich zuständig ist.¹⁴¹

Dem Steuerpflichtigen sind im Falle einer Ablehnung der Bewerbung die Gründe hierfür mitzuteilen. Weiterhin ist dem Antragsteller rechtliches Gehör zu gewähren und die Möglichkeit der Darstellung und Begründung seines im Regelfall gegenteiligen Standpunktes zu geben.¹⁴² Bei Ablehnung (und natürlich auch bei Stattgabe) des Antrags liegt ein Verwaltungsakt vor,¹⁴³ gegen den dem Antragsteller die bekannten Rechtsschutzmöglichkeiten offen stehen (Einspruch, Verpflichtungsklage).

¹⁴⁰ In 90-95 % der Fälle. In den übrigen Fällen erfolgt eine Festsetzung unter VdN nach § 164 AO.

¹⁴¹ In diesem Sinne zur damals noch offenen Frage für das AEO-Programm auch *Wolfgang/Natzel*, *ZfZ* 2006, S. 357 (361 f.).

¹⁴² Ebenso die Leitlinien „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, S. 88 f., abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/policy_issues/customs_security/aeo_guidelines2014_de.pdf#guidelines.

¹⁴³ S. nur *Hlawaty*, *IWB* 2013, S. 392 (398).

Die Mindestlaufzeit des Programms beträgt fünf Jahre, im Anschluss kann das Programm von beiden Seiten gekündigt werden. Wenn von keiner Seite eine ordentliche Kündigung erfolgt, verlängert sich das Programm. Eine vorzeitige Kündigung ist nur in zuvor festgelegten Fällen möglich. Konkret sollen Unternehmen außerplanmäßig kündigen dürfen, wenn die Finanzverwaltung gegen die Vereinbarungen des Programms verstößt, z.B. der zeitnahen Außenprüfung nicht nachkommt. Eine ordentliche und außerordentliche Kündigung durch die Finanzverwaltung soll nur bei Verstößen gegen Vereinbarungen, insbesondere die Offenlegungspflichten, möglich sein. Über die Möglichkeit der Kündigung des Programms hinaus sind **keine weiteren Sanktionen** für das Unternehmen vorgesehen.

Auch ohne VdN gem. § 164 AO und eine vorläufige Festsetzung nach § 165 AO kann die Finanzverwaltung bestandskräftige Bescheide innerhalb der Festsetzungsfrist korrigieren, sofern die Voraussetzungen einer **anderen Korrektornorm** erfüllt sind. Zu nennen sind hier insbesondere:

- § 172 AO, z.B. bei Zustimmung des Steuerpflichtigen und arglistiger Täuschung
- Neue Tatsachen nach § 173 AO
- Widerstreitende Steuerfestsetzungen nach § 174 AO
- Geänderter Grundlagenbescheid oder rückwirkendes Ereignis nach § 175 AO

Sollten der Finanzverwaltung neue Tatsachen bekannt werden, z.B. durch Kontrollmitteilungen aus Betriebsprüfungen bei Dritten, könnten Änderungen der Bescheide insbesondere nach § 173 AO geltend gemacht werden.

Die Zulässigkeit einer Außenprüfung ergibt sich aus § 193 AO. Eine solche wäre insbesondere auch ohne VdN nach § 164 AO möglich, die Bestandskraft von Steuerbescheiden schließt eine Prüfung nicht grundsätzlich aus.¹⁴⁴ Die Finanzverwaltung kann eine Änderung dieser Bescheide infolge einer Außenprüfung wie oben erwähnt auch auf § 173 AO stützen, sofern neue Tatsachen durch die Prüfung aufgedeckt werden.¹⁴⁵ Es ist nicht erforderlich, dass ihr vor Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bereits neue Tatsachen bekannt geworden sind.¹⁴⁶

Andererseits wären Steuerpflichtige mit dem Nachteil konfrontiert, bei neuen Tatsachen zu ihren Gunsten nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nachzuweisen, dass sie kein grobes Verschulden trifft. Bei einem VdN wäre eben dieser Nachweis obsolet. Zwar ist in Anbetracht der Zugangsvoraussetzungen des Programms davon auszugehen, dass das Risiko eines groben Ver-

¹⁴⁴ Vgl. Koenig/Intemann, AO, 2014, § 193 Rn. 23.

¹⁴⁵ Vgl. Koenig/Intemann, AO, 2014, § 193 Rn. 23.

¹⁴⁶ BFH Urteil v. 11.4.1990- I R 167/86, BStBl. II 1990, 772.

schuldens zu Ungunsten des Steuerpflichtigen reduziert wird, nichtsdestotrotz könnte eine Waffengleichheit entstehen.

Die Finanzverwaltung sollte die übrigen Korrektornormen daher nicht nutzen, um durch die Hintertür Prüfungen durchzuführen und Steuerbescheide anzupassen, während sie gleichzeitig von der gestiegenen Transparenz der Steuerpflichtigen profitiert. Dies würde Asymmetrien nach sich ziehen, welche zu einem Scheitern des Programms führen dürften. Außenprüfungen sollen daher wie in der Vereinbarung vorgesehen auf Fälle begrenzt werden, in denen im Vorhinein neue Tatsachen vorliegen, welche an der Korrektheit der Angaben des Steuerpflichtigen zweifeln lassen.

4.3 Kooperationsmodell II

4.3.1 Ablauf des Modells

Modell II ist tendenziell für Unternehmen gedacht, die wenig ausgeprägte interne Kontrollstrukturen aufweisen und ihre steuerlichen Aufgaben im Wesentlichen auf einen steuerlichen Berater ausgelagert haben. Anstelle einer regelmäßigen Prüfung der Steuererklärungen des Unternehmens selbst (*Output*), sollen die Sachkenntnisse und das Qualitätssicherungssystem des Steuerberaters die Korrektheit der Steuererklärungen garantieren, sog. **Meta-Überwachung**. Als Vorbild dient das Programm *Horizontal Monitoring* für KMU aus den Niederlanden, wobei grundlegende Modifikationen vorzunehmen sind, um eine erfolgreiche Implementierung in Deutschland zu ermöglichen.¹⁴⁷ Das Programm soll dergestalt aufgebaut sein, dass gem. § 3 Nr. 1 StBerG zur Steuerberatung berechnigte Personen (insb. Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte)¹⁴⁸ ein freiwilliges Zertifizierungsverfahren anstreben können, für das ein funktionsfähiges Qualitätssicherungssystem sowie eine tadellose Beratungsvita erforderlich sind. Ihre Mandanten können sich dann wiederum unter Voraussetzung einer ebenfalls tadellosen Steuervita für eine Teilnahme an dem Programm bewerben und mit der Finanzverwaltung eine Compliance-Vereinbarung abschließen. Alle Beteiligten geben ein Bekenntnis zu Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit ab.

¹⁴⁷ Siehe hierzu *Netherlands Tax and Customs Administration*, 2012.

¹⁴⁸ Im Folgenden wird dieser Personenkreis vereinfachend als „Steuerberater“ zusammengefasst.



Abbildung 5: Entstehung von Kooperationsmodell II

Der Steuerberater bekennt sich in der Zertifizierung zur weiteren Beachtung der Vorgaben an sein Qualitätssicherungssystem, u.a. durch fortlaufende Fortbildungen. Er ist ferner zu einer Mindestüberprüfung des von seinen teilnehmenden Mandanten erhaltenen Datenmaterials angehalten. Schließlich verpflichtet sich der Steuerberater in den oben ausgeführten **Risikosachverhalten** den Sachverhalt innerhalb der Steuererklärung der teilnehmenden Mandanten offenzulegen.¹⁴⁹ Im Übrigen ist der Ablauf von Kooperationsmodell II identisch zu Modell I. Das heißt, der Bescheid wird nach den normalen Regeln der AO bekanntgegeben und in der Regel ohne VdN festgesetzt. Sollte er aufgrund einer Zufallsauswahl unter VdN stehen oder begrenzt auf die Risikosachverhalte vorläufig festgesetzt worden sein, hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf eine zeitnahe Betriebsprüfung innerhalb eines Jahres.

Die Vorteile für alle Beteiligten entsprechen den zuvor im Rahmen von Kooperationsmodell I herausgearbeiteten. Es ist allerdings nicht auszuschließen, dass die Steuerberatungsgebühren in der Folge ansteigen, da der Steuerberater ggf. mit einem gestiegenen Arbeitsaufwand konfrontiert wird. Aus der Sicht der Steuerberater kann die Zertifizierung einen Wettbewerbsvorteil generieren.

Im Rahmen des Risikomanagementsystems der Finanzverwaltung spiegeln subjektive Risiken nunmehr die "steuerliche Integrität" des Steuerpflichtigen und seines Beraters wider, d.h. die bisherige Befolgung der Steuergesetze und seine Kooperationsbereitschaft. Mithilfe der Zertifizierung sowie des Abschlusses von Compliance-Vereinbarungen mit dem Unternehmen werden diese subjektiven Risiken gemindert, indem ausschließlich mit integren Personen kooperiert wird. Im Übrigen kann auf die Ausführungen zu Modell I verwiesen werden.

¹⁴⁹ In den Niederlanden werden offene Fragen vor Abgabe der Steuererklärung in Konsultationen zwischen dem Steuerberater und der Finanzverwaltung diskutiert. Vgl. *Netherlands Tax and Customs Administration*, 2012, S. 18 ff.

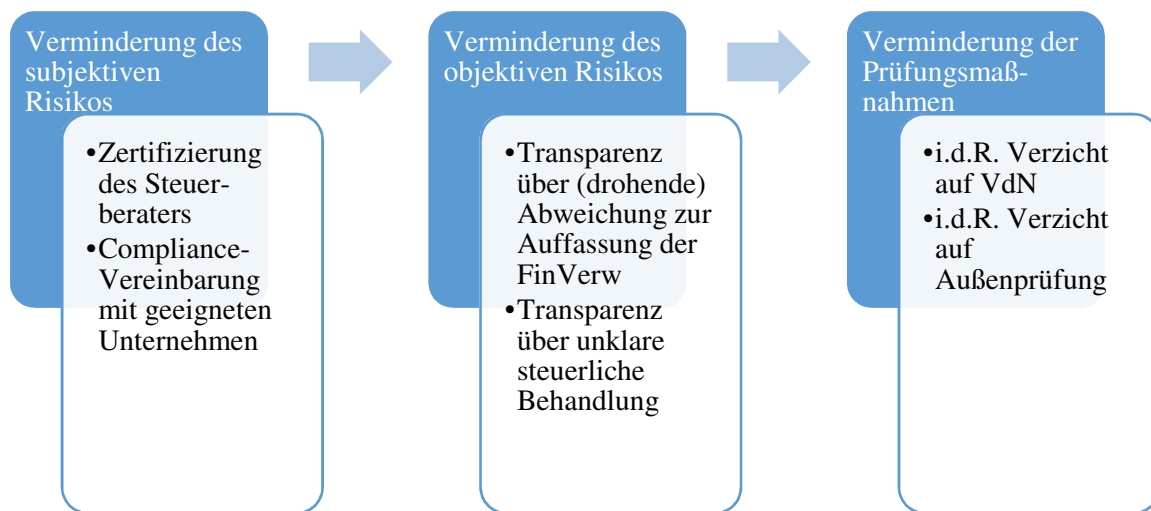


Abbildung 6: Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung in Kooperationsmodell II

Im Folgenden werden die Besonderheiten des Kooperationsmodells II erläutert.

4.3.2 Geeignetheit des Steuerberaters für ein Kooperationsmodell

In der Literatur wird häufig die Bedeutung des Steuerberaters für ein effektives Risikomanagement betont.¹⁵⁰ Wie zuvor angeführt, stellt der Steuerberater i.d.R. den steuerlichen **Ansprechpartner** im Mittelstand dar. Ausgangspunkt für eine Integration des Steuerberaters in das Kooperationsmodell II ist die Annahme, dass infolge der Inanspruchnahme einer steuerlichen Beratung die Wahrscheinlichkeit für eine korrekte Steuererklärung steigt. Dies ergibt sich einerseits aus dem Berufsbild des Steuerberaters und andererseits aus der Komplexität des Steuerrechts, welches viele Unternehmer ohne die fachkundige Unterstützung von Steuerberatern überfordern dürfte. In der Folge kann die Mitwirkung eines Steuerberaters grundsätzlich als positiver Compliance-Faktor betrachtet werden.¹⁵¹ Seer hat in der Vergangenheit bereits festgestellt, dass der Steuerstaat ohne die „selbstregulierende“ Einbindung der Steuerberater in die Steuererklärungs- bzw. Bilanzierungs- und Buchführungstätigkeit längst zusammengebrochen wäre.¹⁵²

Der Steuerberater ist gem. § 2 Abs. 1 der Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer (BOStB) ein **unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege** und kein bloßer Interessenvertreter des Mandanten. Er hat vielmehr nach § 57 Abs. 1 StBerG seinen Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung

¹⁵⁰ Vgl. Seer, StW 2003, S. 56 (59); Schützler, Tax Compliance, S. 262; Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer, Ubg 2012, S. 466 (474).

¹⁵¹ So bspw. Schützler, Tax Compliance, S. 262; Ahrens, Belastingdienst 2005, S. 352; Pestke, Stbg 2011, S. 1 (6); Seer, StW 2003, S. 56; ders., DStR 2008, 1553 (1555). Anderer Auffassung ist Mann, DStR 2009, S. 506 (507), welche diese Annahme als „sorglos“ bezeichnet.

¹⁵² Vgl. Seer, DStR 2008, S. 1553 (1554).

auszuüben. Seine fachliche Qualifikation wird durch das Erfordernis einer bestandenen Steuerberaterprüfung sichergestellt (§§ 36 ff. StBerG). Der Steuerberater hat die Gesetze zu befolgen, so dass er seinen Mandanten zu keinen illegalen Handlungen wie Steuerhinterziehung raten darf. Ihre Berufsordnung verpflichtet Steuerberater in § 4 Abs. 3 BOSTB, sich in dem Umfange fortzubilden, wie dies zur Sicherung und Weiterentwicklung der für ihre berufliche Tätigkeit erforderlichen Sachkunde notwendig ist. Weiterhin sind nach § 4 Abs. 1 BOSTB die für eine gewissenhafte Berufsausübung erforderlichen fachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen sicherzustellen. Schließlich wird er nach § 76 StBerG durch die Steuerberaterkammern überwacht und kann nach den Vorschriften der Abgabenordnung sanktioniert werden. Der Steuerberatungsmarkt ist demnach in Deutschland umfassend reguliert.¹⁵³ Im Anschluss an eine Zulassung sind jedoch grundsätzlich keine weiteren Qualifikations- bzw. Organisationsnachweise zu erbringen.

Trotz der umfassenden Regulierung sind große Qualitätsunterschiede in der Branche, sei es im Hinblick auf die Fortbildungsintensität, die Sorgfalt der Kanzleiorganisation oder die Bereitschaft Gestaltungen zu empfehlen bzw. wissentlich mitzutragen, die in den Bereich der Steuerumgehung oder sogar Steuerhinterziehung fallen, nicht auszuschließen. In dem OECD-Report „Study into the Role of Tax Intermediaries“¹⁵⁴ weist die OECD auf die Bedeutung von Steuerberatern in diesem Kontext hin. Es ist aus Sicht der Finanzverwaltung daher nicht akzeptabel, Prüfungshandlungen automatisch im Falle der Mitwirkung eines Steuerberaters zu reduzieren. Es muss vielmehr gewährleistet sein, dass der jeweilige Steuerberater tatsächlich als **positiver Compliance-Faktor** zu werten ist. Hierfür wird ein freiwilliges **Zertifizierungsverfahren** angestrebt, welches im folgenden Abschnitt erläutert wird. Es ist wichtig zu betonen, dass das Zertifizierungsverfahren nicht zu der Vermutung verleiten soll, dass nicht-zertifizierte Steuerberater im Umkehrschluss einen negativen Compliance-Faktor darstellen. Dies würde ihren Status als unabhängiges Organ der Rechtspflege nach § 2 Abs. 1 BOSTB sowie die Rechte seines Mandanten, der in die ebenbürtige Position jedes Berufsträgers gegenüber den Finanzbehörden vertrauen darf, verletzen.¹⁵⁵

¹⁵³ Dies ist ein entscheidender Unterschied zu den Niederlanden, in denen große Qualifikations- und Regulierungsunterschiede zwischen Personen, die eine steuerliche Beratung durchführen, zu beklagen sind. Vgl. *Netherlands Tax and Customs Administration*, 2012, S. 5.

¹⁵⁴ Vgl. *OECD*, 2008.

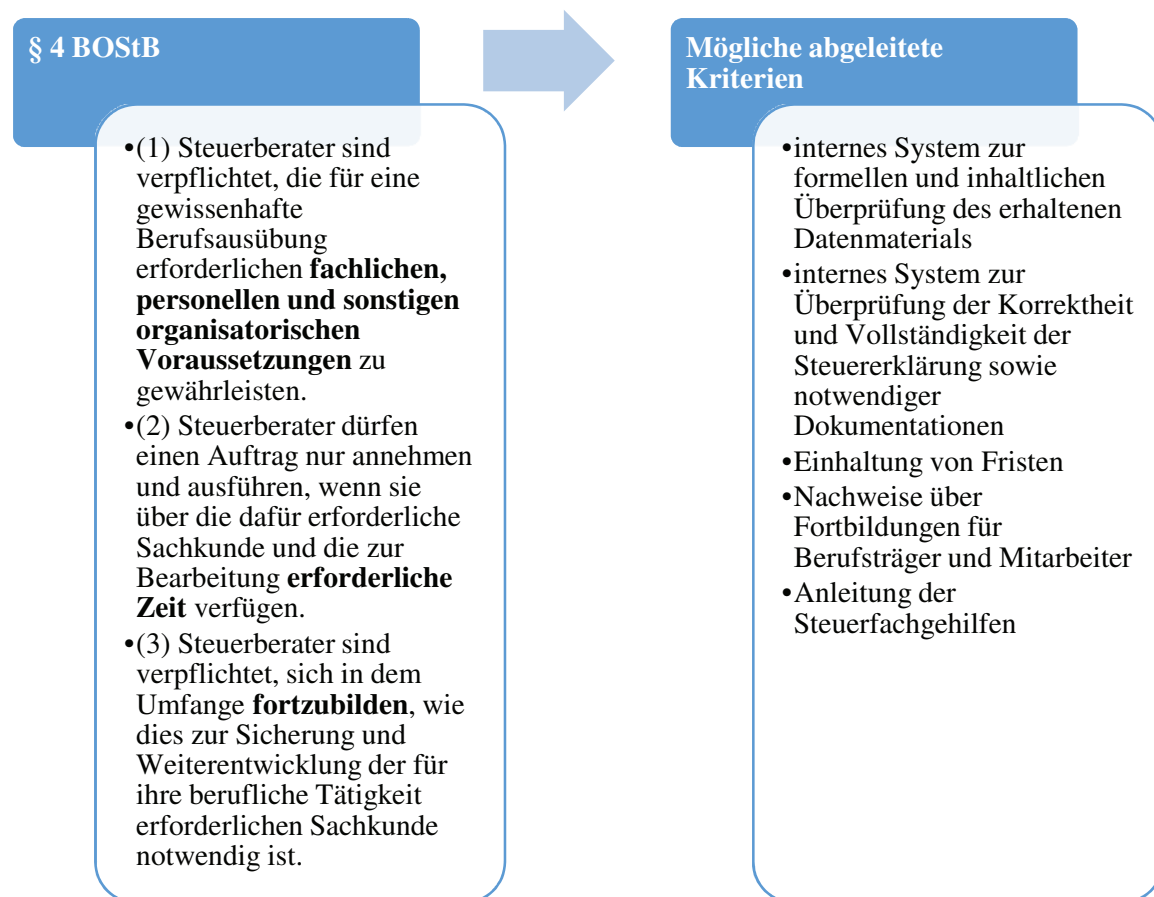
¹⁵⁵ Vgl. hierzu *Pestke*, Stbg 2011, S. 1 (6).

4.3.3 Persönlicher Anwendungsbereich 1: Auswahl der zertifizierten Steuerberater

4.3.3.1 Anforderungskatalog für die Zertifizierung

Wie dargelegt, sollte ein Mindestanforderungsprofil an das **Qualitätssicherungssystem des Steuerberaters** erarbeitet werden, um Vertrauen seitens der Finanzverwaltung sicherzustellen. Hierfür wird die dialogische Entwicklung eines **Anforderungskatalogs** in Kooperation mit der Finanzverwaltung und der Bundessteuerberaterkammer empfohlen. Abgestellt wird auf die bisherige Erfüllung der beruflichen Pflichten, die sich insbesondere aus dem StBerG und der Berufsordnung ergeben. Elementare Voraussetzung ist, dass der Anforderungskatalog **klar** und **transparent** ist.

Bezüglich des Anforderungskataloges kommt u.E. dem Erfordernis der **Gewissenhaftigkeit** nach § 57 Abs. 1 StBerG besondere Bedeutung zu, welches in der Berufsordnung in § 4 BOSTb konkretisiert wird. Aus diesem können die folgenden, das **Qualitätssicherungssystem** betreffenden Kriterien abgeleitet werden:¹⁵⁶



¹⁵⁶ Hervorh. nicht im Original.

Abbildung 7: Ausprägungen des Erfordernisses der Gewissenhaftigkeit nach § 4 BStB

Für die Generierung von detaillierten Kriterien für die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem könnte bspw. auf die „Verlautbarung zur Qualitätssicherung in der Steuerberatungspraxis“ der Bundessteuerberaterkammer zurückgegriffen werden.¹⁵⁷

Darüber hinaus sollte die sog. „**Beratungsvita**“¹⁵⁸ des Steuerberaters herangezogen werden, d.h. die Erfüllung seiner gesetzlichen und berufsrechtlichen Pflichten in der Vergangenheit. Ein Ausschluss könnte bei Compliance-Mängeln wie z.B. Schätzungen nach § 162 AO oder Fällen von Steuerhinterziehung (§ 370 AO) bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO) bei seinen Mandanten geboten sein.¹⁵⁹ Ggf. könnte noch auf häufige und der Höhe nach ungewöhnliche Steuernachzahlungen abgestellt werden. Dieses Kriterium könnte sich jedoch als problematisch erweisen, da sich Steuernachzahlungen aus unterschiedlichsten Quellen speisen. Eng damit verbunden ist der Umgang mit legalen, aber seitens der Finanzverwaltung ungewollten steuerlichen Gestaltungen, sog. „aggressive“ Steuerplanung, welche durch den Berater verantwortet wird. Im Ausland wird eine Kooperation zuweilen davon abhängig gemacht, dass auf eben solche Gestaltungen verzichtet wird.¹⁶⁰ Unseres Erachtens scheint es dagegen problematisch, ein solches Kriterium zu berücksichtigen.¹⁶¹ Eine Kooperation würde auf diese Weise den steuerplanerischen Spielraum bei der Beratung über die Beachtung des Gesetzeswortlauts hinaus verengen. Ein solches Vorgehen ist aus deutscher Sicht inadäquat. Der Steuerberater ist an das Gesetz gebunden, nicht jedoch an die Auffassung der Finanzverwaltung.¹⁶² Zudem ist der Begriff der aggressiven Steuerplanung deutungs offen.¹⁶³ Ein Ausschluss bei eben solchen Gestaltungen würde der Finanzverwaltung ermöglichen, unliebsame Steuerberater infolge höchst subjektiver Einordnungen von einer Kooperation auszuschließen. Elementare Voraussetzung ist, dass die oben genannten Compliance-Mängel **wiederholt** aufgetreten sind. *Mann* weist zurecht darauf hin, dass die Gefahr besteht, dass Steuerpflichtige

¹⁵⁷ Beschlossen von der Bundeskammerversammlung der Bundessteuerberaterkammer am 27. März 2012.

¹⁵⁸ Vgl. *Schützler*, Tax Compliance, S. 265

¹⁵⁹ Vorausgesetzt, die entsprechenden Sachverhalte sind während (!) des Mandats durch den jeweiligen Berater aufgetreten.

¹⁶⁰ In Großbritannien wird bspw. auf die Intention des Gesetzgebers abgestellt, vgl. HMRC, Tax Compliance Risk Management (TCRM) Manual, veröffentlicht im April 2009, zuletzt geändert am 7. April 2015, TCRM3330. In den Niederlanden wird auf den „Tone at the Top“ abgestellt, vgl. *Netherlands Tax and Customs Administration Supervision Large Business in the Netherlands*, 2013, S. 14. Für einen Überblick, siehe *Hardeck*, *StuW* 2013, S. 156 (169).

¹⁶¹ So auch *Schützler*, Tax Compliance, S. 266.

¹⁶² Vgl. *Pestke*, *Stbg* 2011, S. 1 (5).

¹⁶³ Siehe hierzu auch *Hardeck*, Risikoaspekte in der internationalen Steuerplanung infolge von staatlichen Abwehrmaßnahmen, in: *Handbuch der internationalen Steuerplanung*, 3. Aufl., S. 175 (177ff.).

ihren Beratern bewusst Informationen vorenthalten. Dies würde sich negativ auf die Beratungsvita auswirken, ohne dem Steuerberater angelastet werden zu können.¹⁶⁴

4.3.3.2 *Ablauf des Auswahlprozesses*

Zu klären ist weiterhin, wie die Zertifizierung konkret durchgeführt wird. Grundsätzlich sollten **alle Berufsträger** einen Antrag auf Zertifizierung stellen können. Die Anträge werden regelmäßig durch einzelne Steuerberater gestellt. In größeren Kanzleien mit mehreren Berufsträgern werden Anträge durch die Partner gestellt. Die Rechtsfolgen beziehen sich dann auf alle Unternehmen, die diesem Partner zugeordnet sind. Es ist demnach nicht erforderlich, dass sich alle diesem Partner unterstellten Steuerberater separat zertifizieren lassen.

Daten zum Qualitätssicherungssystem und zur Beratungsvita von Steuerberatern werden *de lege lata* nicht erhoben, so dass nicht auf vorhandenes Datenmaterial im Rahmen der Zertifizierung zurückgegriffen werden kann. Drei Optionen scheinen möglich:

- (1) Zuteilung einer **Steuerberaternummer**
- (2) **Stichprobenhafte Einsichtnahme** in Fälle des Steuerberaters durch „Außenprüfung“ in seiner Kanzlei¹⁶⁵
- (3) **Peer Review**

Alle Optionen müssen sich an verfassungsrechtlichen Maßstäben messen lassen. Zu nennen sind insbesondere das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 GG) und die Berufsfreiheit der Steuerberater (Art. 12 GG). Des Weiteren sind die Optionen im Hinblick auf Effektivität und Effizienz zu analysieren.

Die Zuteilung einer **Steuerberaternummer (1)** ist bereits des Öfteren im Rahmen von Risikomanagementüberlegungen bei der Finanzverwaltung bemüht worden und wird bspw. als sog. *Preparer Identification Number* in den USA genutzt.¹⁶⁶ Die Idee ist, dass jeder Berater eine individuelle Nummer erhält, welche sodann auf Steuererklärungen seiner Mandanten zu vermerken ist. Sie stellt ein relativ eindeutiges, einfaches und kostengünstiges Instrument dar. Andererseits ist die Steuerberaternummer vor allem vor dem Hintergrund des Grundsatzes der informationellen Selbstbestimmung und der Berufsfreiheit¹⁶⁷ kritisch zu sehen. Diese Grundsätze werden zwar nicht schrankenlos gewährt, allerdings bedarf es neben einer Rechtfertigung für einen Eingriff in die Grundrechte einer gesetzlichen Grundlage.¹⁶⁸ Eine Rechtfertigung

¹⁶⁴ Vgl. Mann, DStR 2009, S. 506 (508).

¹⁶⁵ In den Niederlanden erfolgt eben eine solche Prüfung.

¹⁶⁶ Vgl. Seer, StuW 2003, S. 40 (56); Schützler, Tax Compliance, S. 265.

¹⁶⁷ Vgl. insb. Mann, DStR 2009, S. 506 (507 f.).

¹⁶⁸ Vgl. Schützler, Tax Compliance, S. 265.

könnte sich daraus ergeben, dass eine Steuerberaternummer im Rahmen des finanzbehördlichen Risikomanagements die Erfüllung des in § 85 S. 1 AO normierten Amtsermittlungsgrundsatzes erleichtern würde.¹⁶⁹ Aus der Perspektive der Steuerberater wird die Zuweisung von Nummern aus den zuvor genannten Gründen jedoch kritisch gesehen.¹⁷⁰ Zwar könnte die konkrete Nutzung einer solchen Nummer auf Fälle beschränkt werden, in denen Steuerberater eine Zertifizierung anstreben. Allerdings bestünde vermutlich auch in einer solchen Konstellation die berechtigte Sorge, dass vorhandene Daten auch irgendwann genutzt würden.¹⁷¹ Des Weiteren ist die Steuerberaternummer ungeeignet, um das Qualitätssicherungssystem direkt abzubilden. Auf diesbezügliche Schwächen könnte lediglich indirekt aus Compliance-Mängeln in der Vergangenheit geschlossen werden. Alternativ könnte die Steuerberaternummer um Nachweise zum Qualitätssicherungssystem ergänzt werden.

Eine weitere Möglichkeit bestünde in einer **stichprobenhaften Einsichtnahme (2)** in Fälle des Steuerberaters durch eine „Außenprüfung“ in seiner Kanzlei. Dies würde den Vorteil mit sich bringen, dass das Qualitätssicherungssystem direkt beobachtbar wäre. Des Weiteren würden anders als bei der Steuerberaternummer lediglich die Steuerberater geprüft, die sich um eine Zertifizierung beworben haben. Ein genereller Eingriff in die informationelle Selbstbestimmung des Steuerberaters ist demnach nicht zu beklagen. Allerdings würde die Finanzverwaltung steuerliche Daten der Mandanten einsehen und zwar auch solcher Mandanten, die kein Interesse an der Teilnahme an dem Kooperationsmodell haben. Dies begründet sich damit, dass die Finanzverwaltung selbst eine Fallauswahl treffen müsste, um Manipulationen zu vermeiden und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Beratungsvita zu erzielen. In der Folge wäre es nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung die so gewonnenen Informationen bspw. zur Anfertigung von Kontrollmitteilungen nutzt und die Mandanten des sich bewerbenden Steuerberaters mit einer größeren Wahrscheinlichkeit oder höheren Intensität geprüft würden. Fraglich ist u.E. auch die Zulässigkeit einer Einsicht in die Mandantendaten. Ohne eine gesetzliche Grundlage dürfte dies nicht umsetzbar sein, da die stichprobenhafte Einsichtnahme einer Außenprüfung bei den Mandanten nahe käme, die an bestimmte persönliche, sachliche und formale Voraussetzungen geknüpft ist (§§ 193 ff. AO). Zudem wäre eine solche Prüfung mit der Inanspruchnahme von Ressourcen der Finanzverwaltung und damit einhergehenden Kosten sowie einer Verlangsamung des Prozesses verbunden.

¹⁶⁹ Vgl. *Schützler*, Tax Compliance, S. 266.

¹⁷⁰ Vgl. exemplarisch *Mann*, DStR 2009, S. 506 (507).

¹⁷¹ Ähnlich *ders.*, DStR 2009, S. 506 (507).

Die dritte Option besteht in einem **Peer Review (3)** ähnlich wie bei dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer.¹⁷² In einem solchen Fall würden bereits zertifizierte, unabhängige Steuerberater mögliche Bewerber überprüfen. Aus Sicht der Finanzverwaltung handelt es sich um ein ressourcenschonendes Verfahren. Auf die die Zertifizierung beantragenden Steuerberater kämen dagegen wohl Gebühren für das Verfahren zu. Allerdings könnte die Zertifizierung auch als Information für potenzielle Mandanten genutzt werden und einen Wettbewerbsvorteil nicht nur gegenüber an Kooperation interessierten Unternehmen generieren. Vermutlich kann bei dieser Variante auf eine breite Akzeptanz unter Mitgliedern der steuerberatenden Berufe geschlossen werden, da seitens der Finanzverwaltung keine Informationen über Steuerberater gesammelt würden und keine „Außenprüfung“ seitens der Finanzverwaltung geduldet werden müsste. Fraglich ist allerdings, inwieweit die Finanzverwaltung auf ein eben solches Instrument vertrauen könnte. Hinzu käme wohl eine notwendige Änderung der Berufsordnung. Der Steuerberater ist nach § 57 Abs. 1 StBerG zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sollte die Bervervita ebenfalls Gegenstand der Prüfung sein, würden den Qualitätsprüfern auf diese Weise Einblicke in Daten von Mandanten gewährt werden, so dass die Möglichkeit des Peer Review entsprechend zu normieren wäre.

Jedes Verfahren ist mit individuellen Vor- und Nachteilen versehen, welche ergebnisoffen mit Vertretern der steuerberatenden Berufe, der Unternehmen und der Finanzverwaltung zu erörtern sind, um zu einem für alle Seiten akzeptablen Verfahren zu gelangen.

4.3.3.3 Inhalt der Zertifizierungsvereinbarung

Die Vereinbarungen sollten schriftlich erfolgen und **standardisiert** sein, um Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das Verfahren zu vereinfachen. Vereinbarungen werden grundsätzlich für **fünf Jahre** geschlossen, damit der Aufwand aller Beteiligten im Verhältnis zu den verfahrensrechtlichen Vorteilen steht und alle Seiten Planungssicherheit haben. Beide Beteiligte geben ein Bekenntnis zu **Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit** ab.

Der Steuerberater bekennt sich in den Vereinbarungen zur weiteren Beachtung der Vorgaben an sein Qualitätssicherungssystem, u.a. durch fortlaufende Fortbildungen. Er ist ferner zu einer Mindestüberprüfung des von seinen teilnehmenden Mandanten erhaltenen Datenmaterials angehalten. Schließlich verpflichtet sich der Steuerberater in zuvor festgelegten Fällen den

¹⁷² Siehe §§ 57a - 57h WPO sowie ergänzende Änderung des § 319 HGB. Diese normieren eine externe Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfung im Bereich von gesetzlichen Pflichtprüfungen. Zur Qualitätskontrolle hat die Wirtschaftsprüferkammer eine Satzung erlassen: Satzung für Qualitätskontrolle (§ 57c WPO) vom 17. Januar 2001 (BAnz. S. 2181).

Sachverhalt **innerhalb der Steuererklärung offenzulegen**. Hierzu gehören wie zuvor herausgearbeitet folgende Sachverhalte:

- (1) Abweichung von bekannter Auffassung der Finanzverwaltung wie sie sich bspw. aus Richtlinien, BMF-Schreiben und OFD-Verfügungen ergibt;
- (2) Unklarheit über steuerliche Behandlung;
- (3) Ernsthaftes Risiko der Nichtanerkennung.

Die Offenlegung umfasst regelmäßig eine Erläuterung des steuerlichen Sachverhalts, eine Begründung der eigenen steuerlichen Einordnung sowie eine Schilderung, inwiefern eine (drohende) Abweichung von der Auffassung der Finanzverwaltung bzw. eine Unklarheit vorliegt.

Hinsichtlich der Bindungswirkung kämen sowohl sog. **Absprachen** als auch öffentlich-rechtliche Verträge in Betracht. Alternativ könnte der Steuerberater in einem hoheitlichen Akt zum zertifizierten Berater bestellt werden. Letztere Alternative begründet u.E. die Gefahr eines Zweiklassensystems bei Steuerberatern bestehend aus zertifizierten und „normalen“ Steuerberatern. Absprachen weisen am ehesten Übereinstimmungen mit dem Konzept der kooperativen Compliance auf. Wie Verträge binden auch Absprachen die Beteiligten, allerdings nach den **Grundsätzen von Treu und Glauben**.¹⁷³

Eine **erneute Überprüfung** der Steuerberater nach pflichtgemäßem Ermessen der Finanzverwaltung soll bei Hinweisen aus überprüften Steuererklärungen möglich sein. Die Zertifizierung enthält keine Vorgaben hinsichtlich etwaiger Mindestzahlen an teilnehmenden Mandanten.¹⁷⁴

4.3.4 Persönlicher Anwendungsbereich 2: Auswahl von teilnehmenden Unternehmen

4.3.4.1 Anforderungskatalog für eine Teilnahme

Wie bei Kooperationsmodell I können grundsätzlich alle Steuerpflichtigen mit **Gewinneinkünften** nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 bis 7k und 13a EStG, d.h. Gewerbetreibende, Selbständige und Land- und Forstwirte, unabhängig von der Rechtsform an dem Verfahren teilnehmen. Bei Personengesellschaften müssen infolge des Transparenzprinzips alle Gesellschafter gemeinsam einen Antrag stellen. Das Unternehmen muss in Deutschland steuer-

¹⁷³ Zu weiteren Unterschieden, vgl. bspw. *Seer*, in Tipke/Kruse, AO, Stand: 124 (Oktober 2010), vor § 118 Rz. 15 im Hinblick auf die tatsächliche Verständigung.

¹⁷⁴ In den Niederlanden wurde kritisiert, dass Steuerberater unter Druck gesetzt wurden, bestimmte Mandantenzahlen zu liefern. Vgl. *Administration Committee*, 2012, S. 53.

erklärungspflichtig sein. Als Mindestgröße sollen **Mittelbetriebe gem. der BpO** vorliegen.¹⁷⁵ Anderenfalls steht wie oben herausgearbeitet der administrative Aufwand nicht im Verhältnis zu potenziellen Vorteilen, da die übrigen Gruppen statistisch gesehen lediglich alle 30,54 (Kleinbetriebe) bzw. 101,72 (Kleinstbetriebe) geprüft werden¹⁷⁶ und von wenig komplexen steuerlichen Sachverhalten auszugehen ist. Ähnlich wie bei den teilnehmenden Steuerberatern soll auch die **Steuervita** des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Ein Ausschluss erfolgt bei schwerwiegenden Mängeln wie z.B. Schätzungen nach § 162 AO oder Fällen von Steuerhinterziehung (§ 370 AO) bzw. leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO). Wiederholte Verstöße gegen die Mitwirkungs- (§ 90 AO), Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (§§ 140 ff. AO), Verspätungszuschläge (§ 152 AO) sowie mangelnde Zahlungsmoral sollten ebenfalls zu einem Ausschluss des Unternehmens führen. Die Finanzverwaltung muss darauf vertrauen können, dass der Steuerpflichtige das für die Steuererklärung notwendige Zahlenmaterial korrekt und vollständig zur Verfügung stellt, wovon bei eben solchen Mängeln nicht auszugehen ist. Die Qualität eines ggf. vorhandenen internen Kontrollsystems und die vorhandene steuerliche Expertise sollen dagegen unberücksichtigt bleiben, da infolge des Meta-Überwachungskonzepts die Qualitätssicherungssysteme des Steuerberaters hierfür garantieren.

Ein zertifizierter Steuerberater muss die Steuererklärung des interessierten Steuerpflichtigen erstellen und der Teilnahme zustimmen. Eine Zustimmung könnte bspw. verweigert werden, weil der Steuerberater das Mandat neu übernommen hat und den Steuerpflichtigen noch nicht ausreichend kennt oder er Bedenken im Hinblick auf die Zuverlässigkeit seines Datenmaterials hat.¹⁷⁷

4.3.4.2 *Ablauf des Auswahlprozesses*

Anders als bei Steuerberatern ist die Steuervita von Steuerpflichtigen aus **vorhandenem Datenmaterial** ablesbar, d.h. aus bisherigen Veranlagungen und Betriebsprüfungen. Sollte sich ein Unternehmen bei der Finanzverwaltung für das Kooperationsmodell II bewerben, könnte diese demnach ihre Entscheidung nach Aktenlage treffen. Im Hinblick auf mögliche Zugangsprüfungen kann auf Kooperationsmodell I verwiesen werden

¹⁷⁵ Siehe BMF vom 9. Juni 2015, Einordnung in Größenklassen gem. § 3 BpO 2000; Festlegung neuer Abgrenzungsmerkmale zum 1. Januar 2016, IV A 4 - S 1450/15/10001, DOK 2015/0058091. Ein Mittelbetrieb liegt demnach im Handel bei Umsätzen von 1 Mio. € bzw. einem steuerlichen Gewinn von 62.000 €. In der Industrie liegen die Grenzen bei 560.000 € bzw. 62.000 €.

¹⁷⁶ Siehe Betriebsprüfungsstatistik für das Jahr 2012 vom 22. August 2013. Selbst bei Mittelbetrieben werden lediglich 19,8 % der Veranlagungszeiträume geprüft. Gerade unter den größeren Mittelbetrieben dürften allerdings komplexere Sachverhalte und häufigere Betriebsprüfungen vorliegen, die ihren Einbezug rechtfertigen.

¹⁷⁷ Siehe auch *Netherlands Tax and Customs Administration*, 2012, S. 15.

4.3.4.3 Inhalt der Compliance-Vereinbarung

Auch die Compliance-Vereinbarungen sollten standardisiert, schriftlich und über fünf Jahre geschlossen werden. Das Unternehmen und die Finanzverwaltung geben ein Bekenntnis zu Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit ab. Grundsätzlich entsprechen diese den im Rahmen von Kooperationsmodell I skizzierten Vereinbarungen. Allerdings verpflichtet sich der Steuerpflichtige in Kooperationsmodell II nicht zur Pflege eines internen Kontrollsystems. Er muss jedoch die Steuererklärung weiterhin von einem zertifizierten Steuerberater erstellen lassen sowie diesen mit vollständigem Datenmaterial ausstatten. In Abhängigkeit von den eigenen steuerlichen Vorleistungen des Steuerpflichtigen hat dieser seinen Berater ebenfalls über Risikosachverhalte zu informieren, sofern ihm eben solche bekannt sind, damit diese bei der Erstellung der Steuererklärung berücksichtigt werden können.

4.3.5 Weitere rechtliche Fragen

Sowohl dem Steuerberater als auch dem Steuerpflichtigen sind im Falle einer Ablehnung der Bewerbung die Gründe hierfür mitzuteilen. Es stehen ihnen **Rechtsbehelfe** zur Verfügung (Einspruch, Verpflichtungsklage).

Die Mindestlaufzeit des Programms und die Kündigungsoptionen entsprechen denen des Kooperationsmodells I. Wenn von keiner Seite eine ordentliche Kündigung erfolgt, verlängert sich das Programm, wobei die Finanzverwaltung den Steuerberater nach eigenem Ermessen erneut überprüfen lassen kann. Der Steuerberater und das Unternehmen dürfen außerplanmäßig kündigen, wenn die Finanzverwaltung gegen die Vereinbarungen des Programms verstößt, z.B. der zeitnahen Außenprüfung nicht nachkommt. Eine ordentliche und außerordentliche Kündigung durch die Finanzverwaltung soll nur bei Verstößen gegen Vereinbarungen, insbesondere die Offenlegungspflichten, möglich sein. Über die Möglichkeit der Kündigung des Programms hinaus sind **keine weiteren Sanktionen** sowohl für das Unternehmen als auch den Steuerberater vorgesehen. Insbesondere sollen **keine zusätzlichen Haftungsrisiken** auf den Berater zukommen.

4.4 Vergleich mit OECD-Ansatz zu kooperativer Compliance

4.4.1 Vertrauen und Arbeiten auf Augenhöhe

Gemäß des OECD-Ansatzes zu kooperativer Compliance stellt gegenseitiges Vertrauen zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen einen wichtigen Erfolgsfaktor für Kooperationsmodelle dar.¹⁷⁸ Die OECD unterstellt, dass ein Umgang auf Augenhöhe zwischen

¹⁷⁸ Vgl. *OECD*, 2013a, S. 13.

dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen zu Compliance motiviert. Die hiesige Steuerkultur ist jedoch durch das Prinzip der Eingriffsverwaltung gekennzeichnet und tendenziell von Kontrolle sowie Repression geprägt. *Ehrke-Rabel* bezweifelt demnach, ob in Deutschland oder dem verfahrensrechtlich vergleichbaren Österreich entsprechende Umgangsformen einen positiven Effekt auf die Compliance haben.¹⁷⁹ *Gangl et al.* haben bspw. in einem Feldexperiment in Österreich untersucht, welchen Effekt die einjährige Begleitung eines Steuerprüfers auf das Compliance-Verhalten bei neu gegründeten Firmen hat, wobei sich der Prüfer durchweg einer freundlichen und respektvollen Sprache bediente sowie stets seine Hilfsbereitschaft signalisierte. Im Ergebnis konnten verglichen mit der Kontrollgruppe keine durchweg positiven Effekte auf das Compliance-Verhalten gefunden werden.¹⁸⁰ Wenngleich es sich hierbei um eine Studie mit einem vergleichsweise kleinen Sample handelt, untermauern die Ergebnisse zunächst die zuvor formulierten Zweifel.

In den hier vorgeschlagenen Programmen soll daher keine Abkehr von dem Prinzip der Eingriffsverwaltung erfolgen. Es werden zwar Außenprüfungen reduziert, jedoch basierend auf dem Prinzip des **gerechtfertigten Vertrauens**, welches ein nachgewiesenes geringes subjektives Compliance-Risiko voraussetzt sowie weiterhin auf stichprobenweise Kontrollen setzt. Ein partnerschaftlicher Umgang und der Versuch auf kommunikativer Basis zu Lösungen zu kommen sind im Rahmen der Kooperationsmodelle erklärtes Ziel, allerdings soll dies Unternehmen sowie ihre Berater nicht an der Durchsetzung ihrer wohlverstandenen Interessen auch auf dem Rechtswege hindern.

4.4.2 Zusammenarbeit in Echtzeit

Eine weitere Besonderheit der kooperativen Compliance ist die Zusammenarbeit in Echtzeit (*real time*).¹⁸¹ Dies hat zum einen den Vorteil, dass anders als bei ex-post Prüfungen dem Steuerpflichtigen noch Dispositionsalternativen offenstehen.¹⁸² Zum anderen wird frühe Rechtssicherheit erreicht und Befolgungskosten, welche aus verspäteten Sachverhaltsrekonstruktionen resultieren, können verhindert werden. Im Hinblick auf die zeitnahe Betriebsprüfung in Deutschland wurde in der Literatur zuteilen der mangelnde Rechtsschutz des Steuerpflichtigen diskutiert, sofern eine veranlagungsvorgreifende Betriebsprüfung stattfindet, d.h. wenn die Ergebnisse der Prüfung bereits in die Steuererklärung einfließen. Auf diese Weise könne es zu einer Überdehnung des Kooperationsgedankens kommen. Die Grenzen zur Steu-

¹⁷⁹ Vgl. *Ehrke-Rabel*, *StuW* 2015, S. 101 (111).

¹⁸⁰ *Gangl/Torgler/Kirchler/Hofmann*, *Economics Letters* 2014, S. 378 ff.

¹⁸¹ Vgl. *OECD*, 2013a, S. 19.

¹⁸² Vgl. *Hanning*, *NWB* 2015, S. 2166.

erberatung würden verwischt und es würde ggf. Rechtssicherheit durch ein Nachgeben des Steuerpflichtigen hinter seine gesetzlichen Positionen erkaufte.¹⁸³ Dieses Risiko besteht analog bei Kooperationsmodellen, welche Rechtssicherheit vor Abgabe der Steuererklärung anstreben. Wenngleich diese Einschätzung nicht einhellig geteilt wird,¹⁸⁴ stellen sich bei vielen Unternehmen bei dieser Form der Zusammenarbeit zumindest organisatorische Herausforderungen. Viele Unternehmen, insbesondere im Segment der kleinen und mittelständischen Unternehmen, welche ihre Jahresabschlüsse nicht Ende März des Folgejahres veröffentlichen müssen, werden im Hinblick auf die Ertragsteuern erst im Anschluss an den Jahreswechsel tätig. Zuvor erforderliche Abstimmungen über Risikosachverhalte mit der Finanzverwaltung ziehen in der Folge Befolgungskosten für die Unternehmen nach sich. Diesbezügliche Probleme wurden bspw. auch in den USA im Rahmen des *Compliance Assurance Process* beobachtet.¹⁸⁵ Zudem werden Ressourcen der Finanzverwaltung in Anbetracht der großen Zahl an Unternehmen gebunden. Das vorgeschlagene Modell verfolgt zwar das Ziel der Zeitnähe, allerdings soll Rechtssicherheit erst im Anschluss an die Abgabe der Steuererklärung erreicht werden. Die in den vorherigen Kapiteln anvisierten Verbesserungen der bestehenden kooperativen Handlungsformen, welche einer Würdigung von Sachverhalten vor ihrer Verwirklichung bzw. vor Abgabe der Steuererklärung ermöglichen (z.B. verbindliche Auskünfte), werden hier als ausreichend erachtet.

4.4.3 Einschränkung des steuerplanerischen Spielraums

Die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen postulieren in Kapitel XI u.a.: „Die Unternehmen sollten insbesondere den Buchstaben und den Geist der Steuergesetze und -vorschriften der Länder, in denen sie tätig sind, befolgen. Unter einer Befolgung des Geistes der Gesetze ist die Feststellung und Einhaltung der Intention des Gesetzgebers zu verstehen. Es wird nicht von einem Unternehmen verlangt, Zahlungen über den gemäß einer solchen Interpretation rechtlich verlangten Betrag hinaus zu leisten.“¹⁸⁶ Unternehmen, die dem Leitbild der OECD-Leitsätze folgen, werden bspw. in Niedersachsen mit der Möglichkeit honoriert, an dem Pilotprojekt der kooperativ ausgerichteten Konzernbetriebsprüfung teilnehmen zu können.¹⁸⁷ Die Finanzverwaltungen weltweit nutzen kooperative Programme auch als eine Maßnahme zur Vermeidung aggressiver Steuerplanungsmodelle. *Happé* stellt den Verzicht

¹⁸³ Vgl. z.B. *Hey*, WPg 2011, S. 1; *Driën*, IFSt-Schrift 469, S. 34 ff.

¹⁸⁴ Anderer Auffassung sind *Seer*, in *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 134 (Oktober 2013), § 193, Rz. 4; *Ehrke-Rabel*, *StuW* 2015, S. 101 (115).

¹⁸⁵ Vgl. *Ernst & Young*, *Tax dispute resolution: A new chapter emerges*, 2010, S. 11 f.; *Dolan*, *Journal of Tax Practice and Procedure*, 2011, S. 44 f.

¹⁸⁶ OECD-Leitsätze, Teil I, Kapitel XI, S. 58, Ziffer 1.

¹⁸⁷ Vgl. *Kaiser*, *StBp* 2013, S. 1. Siehe auch *OfD Niedersachsen* (2012).

auf aggressive Steuerplanung als *conditio sine qua non* für eine Teilnahme an kooperativen Programmen dar, da andernfalls kein gegenseitiges Vertrauen entstehen könne.¹⁸⁸ In den verschiedenen Staaten, welche kooperative Programme umgesetzt haben, wird dieser Grundsatz in unterschiedlichem Umfang umgesetzt.¹⁸⁹

Teilweise wird sowohl in der Literatur als auch seitens verschiedener unternehmerischer Anspruchsgruppen argumentiert, dass nicht alle Möglichkeiten der legalen Steuervermeidung auch legitim sind. Die Intention des Gesetzgebers könnte dieser Auffassung folgend ein guter Anhaltspunkt für die Legitimität steuerplanerischer Instrumente sein. Allerdings schuldet der Steuerpflichtige nur Rechtstreue.¹⁹⁰ Da es an einer justiziablen Definition von unerwünschten Gestaltungen seitens der Finanzverwaltung mangelt, kann hierauf keine Entscheidung über die Teilnahme an dem Kooperationsmodell gefußt werden. In dem hier vorgeschlagenen Modell soll daher die „Aggressivität“ der Steuerplanung die Aufnahme in das Programm nicht beeinflussen. Allerdings ist – und das ist ein sehr wichtiger Punkt – während des Programms proaktive Transparenz über Risikosachverhalte zu schaffen. Die Finanzverwaltung kann daraufhin den Bescheid entsprechend ihrer steuerrechtlichen Einordnung des Sachverhalts festsetzen. Selbstverständlich stehen dem Steuerpflichtigen Rechtsbehelfe (Einspruch, Klage) offen.

4.5 Verfassungsrechtliche Fragen

4.5.1 Gleichbehandlung nach Art. 3 GG

Im Hinblick auf die Kooperationsmodelle muss einerseits die Gleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen sowie andererseits zwischen Steuerberatern untereinander untersucht werden. Zunächst soll Licht auf die Behandlung der Steuerpflichtigen geworfen werden. Sofern kooperative Programme nur ausgewählten Steuerpflichtigen offenstehen, könnte ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vorliegen, weil bestimmte Steuerpflichtige im Vergleich zu anderen unangemessen begünstigt werden.¹⁹¹ Sowohl die Auswahl als auch der Ausschluss von Kooperationspartnern bedürfen einer Rechtfertigung. In den vorgeschlagenen Kooperationsmodellen werden zwar (zunächst) Klein- und Kleinstbetriebe (§ 3 BpO) ausgeschlossen, aber diese werden nach aktueller Betriebsprüfungspraxis statistisch gesehen selte-

¹⁸⁸ Vgl. *Happé*, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, in: *Intertax*, Bd. 35, 2007, S. 537 (544).

¹⁸⁹ Vgl. *Hardeck*, *StuW* 2013, S. 156 (169).

¹⁹⁰ Vgl. *Drüen*, *IFSt-Schrift* 469, 2011, S. 45; *ders.*, *FR* 2011, S. 101 (109). Kritisch auch: *Seer*, *Festschrift Streck*, 2011, S. 409.

¹⁹¹ Vgl. *Drüen*, *IFSt-Schrift* 469, 2011, S. 22; *Van Eijdsden/Killmann/Meussen*, *General part*, in: *Procedural rules in tax law in the context of European Union and domestic law*, 2010, S. 3 (12).

ner geprüft als innerhalb der Kooperationsmodelle,¹⁹² so dass ihnen aus einer Teilnahme keine Vorteile erwachsen würden. Sollte sich die Betriebsprüfungspraxis ändern, wären die Zugangsvoraussetzungen entsprechend anzupassen. Neben der Beachtung der Größenklassen werden weitere Anforderungen an die Steuervita sowie innerhalb von Modell I an das interne Kontrollsystem sowie die handelnden Personen bzw. innerhalb von Modell II an die Nutzung eines zertifizierten Beraters gestellt. Auswahlkriterien für mögliche Ermessensentscheidungen der Finanzverwaltungen müssen nachprüfbar und sachangemessen sein,¹⁹³ was im Rahmen der Kooperationsmodelle angestrebt wird. Der Steuerpflichtige profitiert von **verfahrensrechtlichen Vorteilen**, diese sind jedoch daran gebunden, dass er im Gegensatz zu nicht kooperierenden Steuerpflichtigen über die gesetzlichen Verpflichtungen hinaus transparent ist und mithilfe eines funktionierenden internen Kontrollsystems (innerhalb des Modells I) bzw. eines zertifizierten Steuerberaters (innerhalb des Modells II) sicherstellt, dass die steuerlichen Angaben korrekt sind. Eine verfahrensrechtliche Ungleichbehandlung erscheint vor diesem Hintergrund als gerechtfertigt.

Durch kooperative Programme darf es nicht zu einer Ungleichbehandlung zwischen verschiedenen an einem kooperativen Programm teilnehmenden Steuerpflichtigen kommen. Dieses Risiko besteht bei „Aushandlungen“ von Ergebnissen bzw. einem unzulässigen Deal contra legem¹⁹⁴. In den Kooperationsmodellen erfolgt jedoch die Festsetzung nach den allgemeinen Regeln der Abgabenordnung. Es sind nicht wie in anderen Staaten Konsultationen mit der Finanzverwaltung vor Abgabe der Steuererklärung vorgesehen, in denen man sich auf steuerliche Würdigungen einigt. Innerhalb kooperativer Compliance gibt es zudem keine materiellrechtlichen Vorteile oder aus Sicht des Steuerpflichtigen „positivere“ Auslegungen der Steuergesetze. Umgekehrt ist der Steuerpflichtige innerhalb eines kooperativen Programms nicht verpflichtet, Auslegungen oder Auffassungen der Finanzverwaltung zu folgen.¹⁹⁵ Zwar wird angestrebt, Uneinigkeiten im Wege des Dialogs zu lösen. Allerdings ist der Steuerpflichtige nur an den Gesetzeswortlaut gebunden und kann – sofern ihm dies erforderlich erscheint – Einspruch einlegen oder den Gerichtsweg einschalten, um seine Auffassung durchzusetzen.

Im Hinblick auf die Steuerberater sieht das Kooperationsmodell II vor, dass sich grundsätzlich alle Berufsträger zertifizieren lassen dürfen und zwar unabhängig von der Größe der Kanzlei, der Anzahl der Mandanten oder der Rechtsform. Allerdings wird die Zertifizierung davon

¹⁹² Vgl. Betriebsprüfungsstatistik für das Jahr 2012 vom 22. August 2013.

¹⁹³ Vgl. *Drüen*, IFSt-Schrift 469, 2011, S. 44; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 452.

¹⁹⁴ Vgl. *Hey*, WPg 2011, S. 1 im Zusammenhang mit der zeitnahen Betriebsprüfung in Deutschland.

¹⁹⁵ Siehe auch *OECD*, 2013a, S. 47.

abhängig gemacht, dass der Steuerberater ein Qualitätssicherungssystem implementiert hat sowie eine tadellose Beratervita aufweist. Insoweit findet ein Ausschluss bestimmter Berater von der Zertifizierung statt. Wie bei den Unternehmen gilt aber auch hier, dass eine Ungleichbehandlung sachlich gerechtfertigt sein kann, wenn die Anforderungen an Qualität und Vita transparent und nachvollziehbar sind.¹⁹⁶ Da eben solche Anforderungen angestrebt werden, liegen aus unserer Sicht keine ungerechtfertigten Verstöße gegen den Gleichheitsgrundsatz vor.

4.5.2 Informationelle Selbstbestimmung und Berufsfreiheit

Im Hinblick auf den Steuerpflichtigen gilt, dass seine Steuervita aus **vorhandenem Datenmaterial** ablesbar ist. Die Einführung der Kooperationsmodelle erfordert demnach keine weitere Sammlung personenbezogener Daten über den Steuerpflichtigen. Je nachdem, auf welche Weise der Auswahlprozess des zertifizierten Steuerberaters organisiert wird, müssten allerdings zusätzliche Daten über seine Beratungsvita gesammelt werden. Dies könnte einen Verstoß gegen die informationelle Selbstbestimmung nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG begründen. Diesem Grundsatz nach steht dem Grundrechtsträger die Befugnis zu, grundsätzlich selbst über Preisgabe und Verwendung seiner persönlichen Daten zu bestimmen.¹⁹⁷ Dieses Recht ist allerdings insbesondere mit Blick auf die staatliche „Informationsvorsorge“ im Vorfeld regulierender Staatstätigkeit nicht schrankenlos gewährleistet.¹⁹⁸ Die Zertifizierung von Steuerberatern kann insbesondere der Erfüllung der in § 85 S. 1 AO normierten Verwaltungsaufgaben dienlich sein. Ein solcher Eingriff erfordert jedoch eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage.¹⁹⁹

Fraglich ist ferner, ob ein Eingriff in die Berufsfreiheit (Art. 12 GG) des Steuerberaters vorliegt. Art. 12 GG gewährt allen Deutschen das Recht, ihren Beruf frei zu wählen und frei auszuüben. An diesem Recht rüttelt das Kooperationsmodell nicht. Es schafft vielmehr über den bestehenden Aufgabenbereich des Steuerberaters hinaus eine **Erweiterung** durch eine Zertifizierung. Die Zertifizierung verbunden mit der Möglichkeit an dem Kooperationsmodell teilnehmen zu können, ist wie dargestellt, an gewisse Voraussetzungen geknüpft. Diese sind allerdings transparent und objektivierbar sowie unabdingbare Voraussetzung zur Gewährleistung eines Vertrauensvorschusses seitens der Finanzverwaltung. Insoweit sind sie u.E. sachlich gerechtfertigt.

¹⁹⁶ Vgl. *Driën*, IFSt-Schrift 469, 2011, S. 44; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, S. 452.

¹⁹⁷ Vgl. dazu etwa BVerfG v. 09.03.1988, 1BvL 49/86, BVerfGE 78, 77 (84); siehe zudem etwa *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, GG, 2012, Art.2 Rz. 37, 42 ff.

¹⁹⁸ Siehe *Starck*, in: v.Mangoldt/Klein/Starck, GG, 2010, Art. 2 Rz. 115 ff.; *Schützler*, Tax Compliance, S. 265.

¹⁹⁹ Vgl. *ders.*, Tax Compliance, S. 265.

4.5.3 Rechtsstaatsprinzip

Das Rechtsstaatsprinzip ergibt sich aus Art. 20 Abs. 3 GG. Demnach ist auch die Finanzverwaltung an Gesetz und Recht gebunden. Nach dem **Gesetzesvorbehalt** sind der Verwaltung keine Eingriffe erlaubt, zu denen sie nicht ausdrücklich durch die Gesetze ermächtigt worden ist.²⁰⁰ Im Steuerrecht zeigt sich dieses Prinzip durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und den daran anknüpfenden Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen.²⁰¹

Fraglich ist, inwieweit die Kooperationsmodelle gesetzlich zu regeln wären. Der Großteil der OECD-Staaten, welche kooperative Compliance-Programme umgesetzt haben, hat dies ohne gesetzliche Änderungen vollzogen.²⁰² Allerdings ist aus Sicht des deutschen Verfassungsrechts zu berücksichtigen, dass sowohl die Einführung eines zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten im Steuerrecht (Kooperationsmodell I) als auch die Zertifizierung von Steuerberatern (Kooperationsmodell II) mit bestimmten Rechtsfolgen verbunden sind und damit Grundrechtsrelevanz besitzen. Im Kooperationsmodell II ist darüber hinaus auch der Wettbewerb zwischen den Berufsträgern betroffen, da zertifizierte Steuerberater ggf. einen Wettbewerbsvorteil bei der Mandantengewinnung und –bindung im Vergleich zu nicht zertifizierten Steuerberatern genießen und die Zertifizierung in ihrem Marketing einsetzen können²⁰³. Deshalb muss davon ausgegangen werden, dass nach dem verfassungsrechtlichen Vorbehalt des Gesetzes beide Kooperationsmodelle grundsätzlich im Wege eines Parlamentsgesetzes implementiert werden müssten.

Verfahrensrechtlich erscheint es ferner als sinnvoll, § 164 AO dergestalt gesetzlich zu modifizieren, dass der Vorbehalt der Nachprüfung zukünftig nicht mehr den gesamten Bescheid, sondern sich auf Teile der Besteuerungsgrundlagen beschränkt, so dass Steuer- und Feststellungsbescheide im Übrigen bestandskräftig werden können. Dies böte zugleich die Möglichkeit, die Vorschrift des § 165 AO über die Vorläufigkeit von Steuerbescheiden, die an bestimmte konkrete Anlässe geknüpft ist, mit dem Vorbehalt der Nachprüfung in einem Tatbestand zu verschmelzen.

4.5.4 Amtsermittlungsgrundsatz

§ 85 S. 1 AO erteilt der Finanzverwaltung die Aufgabe, für eine **gesetzmäßige**, das Gesetz **gleichmäßig** anzuwendende Besteuerung Sorge zu tragen. Aus dem Prinzip der Gesetzmä-

²⁰⁰ *Sachs*, in: ders. (Hrsg.), GG, 5. Aufl. 2009, Art. 20 Rz. 113 ff.

²⁰¹ Vgl. *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 5, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 94 f., 110.

²⁰² Vgl. *OECD*, 2013a, S. 30.

²⁰³ Zum Gesetzesvorbehalt und der Wesentlichkeitstheorie, siehe *Driien*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 128. EGL (Januar 2012), § 3 Rz. 34 ff.; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rz. 230 f.

Bigkeit der Besteuerung wird eine Verpflichtung abgeleitet, die Steuern zu erheben.²⁰⁴ Hierbei hat die Finanzverwaltung auch die **Freiheitsgrundrechte** zu beachten. Bei dem Amtsermittlungsgrundsatz handelt sich demnach um einen einzelgesetzlichen Auftrag, welcher sich in einem **Abwägungsdreieck** zwischen drei verfassungsrechtlichen Fundamentalprinzipien bewegt.²⁰⁵

In § 85 S. 2 AO wird verlangt, dass die Finanzverwaltung sicherzustellen hat, dass Steuern nicht verkürzt werden. Hierunter ist allerdings ein **struktureller Sicherungsauftrag** mithilfe eines **Verifikationssystems** zu verstehen und keine unrealistische Sicherstellung in jedem Einzelfall.²⁰⁶ § 88 AO betrifft nun den sog. Untersuchungsgrundsatz, nach dem die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln haben. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen. Der jeweilige Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (§ 88 Abs. 1 AO).

In Bezug auf Kooperationsmodell II gilt, dass Mitgliedern der steuerberatenden Berufe grundsätzlich ein Vertrauensvorschuss zu gewähren ist.²⁰⁷ Ein ebensolcher ist u.E. auch dann gerechtfertigt, wenn das Unternehmen wie in Kooperationsmodell I vorgesehen, ein internes Kontrollsystem, steuerliche Expertise sowie eine tadellose Steuervita nachweist. Dieses Vertrauensvorschussprinzip wird aber durch ein Verifikationsprinzip ergänzt. In Anbetracht des **Massenvollzugs** sind daher Steuererklärungen auf **Plausibilität** zu prüfen. Wenn sich hierbei Auffälligkeiten ergeben, muss die Finanzverwaltung im Einzelfall tätig werden. Das Verifikationssystem muss darüber hinaus über ein **Stichprobenprinzip** komplettiert werden, welches nach einem Zufallsprinzip oder nach Sachkriterien der Verwaltungserfahrung gesteuert werden kann.²⁰⁸ Die Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen im Zuge einer Stichprobenkontrolle ist im Interesse der Generalprävention zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit sachlich gerechtfertigt.²⁰⁹

Die vorgeschlagenen Kooperationsmodelle bedienen sich gerade eines Verifikationssystems, welches vor strukturellen Vollzugsmängeln schützt. Infolge interner Kontrollmechanismen sowie steuerlicher Expertise bzw. einer Beteiligung der Steuerberater als Organen der Rechtspflege sowie weiterer Überprüfungen zu Beginn des Programms kann den Steuerpflichtigen ein sachlich gerechtfertigter Vertrauensvorschuss entgegengebracht werden. Dieser wird je-

²⁰⁴ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 132. EGL (Mai 2013), § 85 Rz. 6.

²⁰⁵ Vgl. *ders.*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 132. EGL (Mai 2013), vor § 85 Rz. 1.

²⁰⁶ Vgl. *ders.*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 132. EGL (Mai 2013), vor § 85 Rz. 2; § 85 Rz. 20.

²⁰⁷ Vgl. *ders.*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 132. EGL (Mai 2013), § 85 Rz. 22.

²⁰⁸ Vgl. *ders.*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 132. EGL (Mai 2013), § 85 Rz. 24.

²⁰⁹ Vgl. *ders.*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 13.2 EGL (Mai 2013), § 85 Rz. 24.

doch ergänzt um Kontrollen bei Risikosachverhalten innerhalb der Steuererklärung sowie zufällige Stichprobenkontrollen in 5-10 % der Fälle. Insoweit erscheinen u.E. die Kooperationsmodelle im Einklang mit § 85 AO eine **gesetzmäßige** und **gleichmäßige** Besteuerung in einem ausreichenden Umfang sicherzustellen.

4.6 Evaluation der Kooperationsmodelle

Nach Ablauf einer bestimmten Frist sollte eine Evaluation der Modelle erfolgen. Aus der Perspektive der Finanzverwaltung könnten hierfür folgende Messgrößen differenziert nach den Zielen Verbreitung des Programms, frühzeitige kassenwirksame Steuerfestsetzung, Effektivität und Effizienz und weniger konfrontativer Vollzug herangezogen werden:

Ziel	Messgröße	Vergleichsbasis
Verbreitung des Programms	<ul style="list-style-type: none"> Anzahl der Compliance-Vereinbarungen 	<ul style="list-style-type: none"> -
Frühzeitige kassenwirksame Steuerfestsetzung	<ul style="list-style-type: none"> Pünktlichkeit der Abgabe von Steuererklärungen Anzahl und Anteil zeitnaher Prüfungen an Gesamtzahl der Prüfungen 	<ul style="list-style-type: none"> im Zeitablauf verglichen mit nichtteilnehmenden Unternehmen des Segments im Zeitablauf verglichen mit nichtteilnehmenden Unternehmen des Segments
Effektivität und Effizienz des Vollzugs	<ul style="list-style-type: none"> Anteil korrekter Steuererklärungen bei teilnehmenden Unternehmen 	<ul style="list-style-type: none"> im Zeitablauf verglichen mit nichtteilnehmenden Unternehmen des Segments
	<ul style="list-style-type: none"> Mehraufkommen bei Betriebsprüfungen bei teilnehmenden Unternehmen 	<ul style="list-style-type: none"> verglichen mit nichtteilnehmenden Unternehmen des Segments
	<ul style="list-style-type: none"> Mehraufkommen insgesamt bei Betriebsprüfungen 	<ul style="list-style-type: none"> im Zeitablauf
	<ul style="list-style-type: none"> Kosten für Durchführung von Betriebsprüfungen 	<ul style="list-style-type: none"> im Zeitablauf verglichen mit nichtteilnehmenden Unternehmen des Segments
Weniger konfrontativer Vollzug	<ul style="list-style-type: none"> Anzahl und Dauer der Rechtsbehelfsverfahren 	<ul style="list-style-type: none"> im Zeitablauf verglichen mit nichtteilnehmenden Unter-

nehmen des Segments

-
- Festsetzung von steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO)
 - im Zeitablauf
 - verglichen mit nichtteilnehmenden Unternehmen des Segments
-

Abbildung 8: Evaluation der Kooperationsmodelle aus Sicht der Finanzverwaltung

Aus der Perspektive der teilnehmenden Unternehmen könnte geprüft werden, inwieweit frühe Rechtssicherheit, ein effizienteres Steuerverfahren und ein weniger konfrontativer Steuervollzug erreicht werden konnten. Hierfür sind die folgenden Positionen vor und innerhalb der Teilnahme an dem Kooperationsmodell zu vergleichen:

Ziel	Messgröße	Vergleichsbasis
Frühe Rechtssicherheit	• Zeitnähe der Außenprüfungen	• im Zeitablauf
	• Höhe antizyklischer Steuerbelastungen und Verzinsungen	• im Zeitablauf
	• Ggf. Höhe unsicherer Steuerpositionen	• im Zeitablauf
Effizienz des Steuerverfahrens	• Steuerliche Befolgungskosten insgesamt	• im Zeitablauf
	• Steuerberatungskosten	• im Zeitablauf
	• Anzahl und Dauer von Außenprüfungen, Kosten	• im Zeitablauf
Weniger konfrontativer Vollzug	• Anzahl und Dauer der Rechtsbehelfsverfahren	• im Zeitablauf
	• Steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO)	• im Zeitablauf

Abbildung 9: Evaluation der Kooperationsmodelle aus Unternehmenssicht

5 Zusammenfassung der Vorschläge zur Verbesserung eines kooperativen Steuervollzugs im Bereich des Mittelstandes

Werden mittelständische Unternehmen für staatliche Zwecke entschädigungslos in den Dienst genommen, bedarf es kooperativer Verfahrenssicherungen, die ihnen die Erfüllung ihrer Pflichten unter Minimierung etwaiger Steuer- und Haftungsrisiken ermöglichen. Das Grundmodell einer derartigen verfahrensrechtlichen Absicherung bildet die in § 42e EStG verankerte sog. Lohnsteueranrufungsauskunft. Der Rechtsanspruch des Arbeitgebers auf Erteilung einer verbindlichen Lohnsteuerauskunft ist um eine kurze Antwortfrist zu ergänzen. Erhält der anfragende Arbeitgeber innerhalb der Frist keine für die Frage der einzubehaltenden und abzuführenden Lohnsteuer konkret umsetzbare Antwort, muss es ihm erlaubt sein, ohne Haftungsrisiko jede rechtlich vertretbare Auffassung zum Lohnsteuerabzug einzunehmen.

Das Instrument der gebührenfreien Anrufungsauskunft ist auf alle Bereiche des Quellenabzugs (z.B. auch auf die Kapitalertragsteuer) auszudehnen. Darüber hinaus bedürfen mittelständische Unternehmen aber auch desselben Schutzniveaus, wenn sie zwar Steuerschuldner, dabei jedoch (wie in der Umsatzsteuer) lediglich als „Steuereinsammler“ einer indirekten Steuer für den Staat agieren. Gerade im Bereich der Umsatzsteuer trifft der Unternehmer häufig auf kurzfristige Zweifelsfragen, welche etwa die Steuerbarkeit, Steuerfreiheit oder den Vorsteuerabzug im grenzüberschreitenden Kontext betreffen. Erhält er nicht unverzüglich eine verbindliche Antwort der Finanzbehörde, können ungünstige Steuerfolgen in der Leistungskette regelmäßig nicht mehr überwältigt werden und führen zu einer systemwidrigen, definitiv-direkten Besteuerung des Unternehmers.

Im Bereich der direkten Steuern ist das Instrument der sog. verbindlichen Auskunft im Sinne des § 89 Abs. 2 AO zugunsten des Antragstellers verbesserungsbedürftig. Der Ermessenstatbestand sollte zu einem echten Rechtsanspruch mit nur eng gefassten Ausnahmetatbeständen ausgeweitet werden. Die Gebührenpflicht für Negativauskünfte hat zu entfallen. Um zu einer einheitlichen Verwaltungspraxis zu kommen, sollte die Zuständigkeit zentralisiert und eine äußere Antwortfrist eingeführt werden.

Im Hinblick auf das kooperative Rechtsinstitut der sog. tatsächlichen Verständigung sollte der Rechtscharakter eines öffentlich-rechtlichen Vertrages offen anerkannt und gesetzlich geregelt werden. Verständigungen über zweifelhafte Rechtsfragen wären dabei insoweit in den Anwendungsbereich des öffentlich-rechtlichen Vertrages einzubeziehen, als sie untrennbar mit Sachverhaltsfragen zusammenhängen oder – wie im Bereich der verbindlichen Auskünfte – Zukunftsbezug aufweisen. Ein Verfahrensmodell bieten hierfür Vorabverständigungen über

den Preisfindungsmodus bei Verrechnungspreisen (sog. Advance Pricing Agreements – APA). Bestandskraft und Anfechtungsregeln sollten die Anwendung des Rechtsinstituts der tatsächlichen Verständigung zugleich rechtssicherer machen.

Ein wichtiges Element kooperativer Besteuerungsverfahren ist die sog. zeitnahe Außenprüfung. Das in § 4 BpO verankerte Prinzip der Anschlussprüfung ist zugunsten einer risikoorientierten Prüfungsauswahl aufzugeben und damit der Raum zu erweitern, um von der sog. zeitnahen Betriebsprüfung nach § 4a BpO vermehrt auch im Bereich mittelständischer Unternehmen Gebrauch zu machen. Dazu ist der Drei-Jahres-Prüfungszeitraum zugunsten ein- oder zweijähriger Prüfungszeiträume zu verkürzen, um diese möglichst nah an den aktuellen Veranlagungszeitraum heranzuführen.

Sog. Start-Up-Unternehmen sollten flächendeckend von den Finanzbehörden betreut werden. Dazu gehören nicht nur Broschüren, sondern neben einer Telefon-Hotline auch Einzelgespräche, die finanzbehördliche Betreuer zusammen mit den Existenzgründern und deren Steuerberatern führen. Die von den IHK bereits derzeit gemachten Angebote könnten mit denen der Finanzbehörden abgestimmt werden.

Auch wenn diese vorgenannten Verbesserungen umgesetzt werden, bleibt das Bedürfnis, dass auch mittelständische Unternehmen an einem sog. Horizontal Monitoring (Modell Niederlande) teilhaben oder in eine „Enhanced Relationship“ (Modell OECD) ebenso wie multinational tätige Konzernunternehmen treten können. Da aus Sicht der Finanzverwaltung hierfür spezielle interne Kontrollsysteme (Tax Compliance-Abteilungen u.a.) erforderlich werden, bedarf es für mittelständische Unternehmen nach Größe und Struktur von Unternehmen differenzierende Risikosicherungen.

Dem zollrechtlichen Vorbild folgend könnten mittelständischen Unternehmen Prüfungserleichterungen gewährt werden, soweit sie mit ihren Steuerabteilungen über einen zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO – Authorized Economic Operator) im Bereich des Steuerrechts verfügen (Kooperationsmodell I). Die Grundidee besteht darin, dass sich die Finanzverwaltung aus der hoheitlichen Prüfung zurückziehen kann, wenn das Unternehmen die Gewähr für die Einhaltung steuerlicher Pflichten strukturell bietet. Um an diesem Programm teilnehmen zu können, muss das Unternehmen neben der steuerlichen Expertise in Gestalt einer fachlich geschulten Steuerabteilung auch eine tadellose Steuervita (keine Steuervergehen oder –ordnungswidrigkeiten, keine Schätzungen, keine substantiellen Verstöße gegen steuerliche Mitwirkungspflichten, keine Steuererklärungs-, Steuerzahlungssäumnis) aufwei-

sen. Eine erfolgreiche Bewerbung mündet im Abschluss einer zeitlich befristeten sog. Compliance-Vereinbarung, in der sich beide Parteien zur Kooperation, Transparenz und Pünktlichkeit bekennen. In der Vereinbarung verpflichtet sich das Unternehmen zum einen zur Installation eines internen Steuer-Kontrollsystems sowie zur laufenden Fortbildung der Mitarbeiter der Steuerabteilung. Zum anderen verpflichtet es sich, sog. Risikosachverhalte bereits in der Steuererklärung offenzulegen. Dabei handelt es sich um die Abweichung von in Verwaltungsvorschriften dokumentierten Rechtsauffassungen und um sonstige Fälle unklarer steuerlicher Behandlung, in denen ein ernsthaftes Risiko der Nichtanerkennung besteht. Umgekehrt verpflichtet sich die Finanzbehörde, Steuerbescheide in der Regel ohne Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu erlassen, wenn kein Risikosachverhalt erklärt wird, und insoweit auf die Durchführung von Außenprüfungen grundsätzlich zu verzichten. Allerdings bleibt es der Finanzbehörde unbenommen, im Wege einer Zufallsauswahl einen (5-10%igen) Teil der Bescheide unter den Vorbehalt zu stellen und besonders zu prüfen. Außerdem erhält das an dem Programm teilnehmende Unternehmen einen Rechtsanspruch auf eine zeitnahe Betriebsprüfung, die innerhalb eines Jahres nach Eingang der Steuererklärung durchzuführen ist. Schließlich beinhaltet das Kooperationsmodell I eine verbesserte Kontaktaufnahme zum örtlich zuständigen Finanzamt durch Bereitstellung eines bestimmten Ansprechpartners.

Das Kooperationsmodell I setzt eine funktionsfähige Steuerabteilung voraus. Eine solche über das Rechnungswesen hinausreichende Einheit werden mittelständische Unternehmen häufig nicht unterhalten. Für diese kann nur der jeweilige steuerliche Berater eine entsprechende Qualitätssicherung übernehmen (Kooperationsmodell II). Dazu müssen die § 3 Nr. 1 StBerG zur Steuerberatung berechtigten Personen (insb. Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte) sich einem freiwilligen Zertifizierungsverfahren unterziehen, das ein funktionsfähiges Qualitätssicherungssystem sowie eine tadellose Beratungsvita ausweist. Für die steuerlichen Berater ist im Hinblick auf das Qualitätssicherungssystem in Kooperation mit der Bundessteuerberaterkammer bzw. den Steuerberaterkammern der Länder sowie der Finanzverwaltung ein Mindestanforderungsprofil zu erarbeiten. Mögliche Kriterien können die internen Systeme zur formellen und inhaltlichen Überprüfung des Datenmaterials sowie der erstellten Steuererklärungen, die Einhaltung von Buchführungs- und Erklärungsfristen, Nachweise über die Fortbildung der Berufsträger und Mitarbeiter und die Anleitung der Steuerfachangestellten sein. Die „Beratungsvita“ orientiert sich an den bereits für die Steuervita genannten Kriterien. Im Übrigen entspricht die Compliance-Vereinbarung, die der steuerliche Berater für sich und die von ihm betreuten teilnahmewilligen Unternehmen abschließt, dem Kooperationsmodell I.

Literatur

- Administration Committee Horizontal Monitoring*, Tax and Customs Administration, Tax supervision – Made to measure, 2012, http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz_0151z1fdeng.pdf.
- Ahrens, S.* (2005): Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, Berlin.
- BDI* (2015): <http://www.bdi.eu/themenfelder/mittelstand-und-familienunternehmen/was-ist-mittelstand/#/artikel/news/die-breite-mitte/>.
- Blümich, W.* (2015): EStG-Kommentar, Stand: 129. Aufl., München.
- Dolan, M. P.* (2011): IRS expands CAP and makes it permanent, in: *Journal of Tax Practice and Procedure* (April-Mai), S. 9–10 und S. 44–45.
- Drüen, K.-D.* (2005): Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers für Fiskalzwecke der Finanzverwaltung als Verfassungsproblem, in: Seer, R., *Bochumer Lohnsteuertag; Bochumer Schriften zum Steuerrecht – Band 2*, Frankfurt.
- Drüen, K.-D.* (2009): Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: Schön, W.; Beck, K.E.M. (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Heidelberg, S. 1–38.
- Drüen, K.-D.* (2011a): Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, *IFSt-Schrift* 469, Berlin.
- Drüen, K.-D.* (2011b): Kooperation im Besteuerungsverfahren, in: *Finanz-Rundschau*, Bd. 93, S. 101–113.
- Eckhoff, R.* (1996): Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, in: *Steuer und Wirtschaft*, Bd. 73, S. 107–122.
- Eckhoff, R.* (1999): Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht. Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, Köln.
- Ehrke-Rabel* (2015): Der Steuervollzug im Umbruch, *StuW* 2015, S. 101-117.
- Ernst & Young* (2010): Tax dispute resolution: A new chapter emerges.
- EU-Kommission* (2003): Empfehlung der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen, bekannt gegeben unter Aktenzeichen K(2003) 1422, 2003/361/EG.
- Joecks, W.; Jäger, M.; Randt, K.* (2015): *Steuerstrafrecht-Kommentar*, 8. Aufl., München.
- Freidank, C.-C./Mammen, A.* (2008): Reporting steuerlicher Risiken im Konzernlagebericht als Instrument der Corporate Governance, *ZCG* 2008, S. 285–292.

- Gangl, K.; Torgler, B.; Kirchner, E.; Hofmann, E.* (2014): Effects of supervision on tax compliance: Evidence from a field experiment in Austria, *Economics Letters* 2014, S. 378-382.
- Hanning, T.R.* (2015): Steuerplanungssicherheit und Verfahrensbeschleunigung durch Nutzung kooperativer Handlungsinstrumente, *NWB* 2015, Heft 29, 2166-2173.
- Happé, R.* (2007): Multinationals, enforcement covenants and fair share, in: *Intertax*, Bd. 35, S. 537–547.
- Hardeck, I.* (2011): Risikoaspekte in der internationalen Steuerplanung infolge von staatlichen Abwehrmaßnahmen, in: Grotherr, Siegfried (Hrsg.), *Handbuch der internationalen Steuerplanung*, 3. Aufl., Herne, S. 175-196.
- Hardeck, I.* (2013): Kooperative Compliance Programme zwischen Finanzverwaltungen und Unternehmen – Zukunft oder Sackgasse? Eine international vergleichende Untersuchung, *StuW* 2013, S. 156-172.
- Harings, L.; Classen, K.-D.* (2007): Rechtsschutzfragen im Zusammenhang mit der Einführung des Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (AEO), S. 281-287.
- Hlawaty, A.* (2013): Der Zugelassene Wirtschaftsbeteiligte, *IWB*, S. 392-400.
- Herrmann, C.; Heuer, G.; Raupach, A.* (2015): *EStG-Kommentar*, Stand: 271. EGL, Köln.
- Hey, J.* (2011): Zeit ist Geld – Wie lässt sich die Betriebsprüfung beschleunigen?, Editorial, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Bd. 64, S. 1.
- HMRC (2015): *Tax Compliance Risk Management (TCRM) Manual*, veröffentlicht im April 2009, zuletzt geändert am 7. April 2015.
- Horst, J.* (2010): Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung, in: *Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht*, Aachen.
- Huber, E.; Seer, R.* (2007): Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, in: *Steuer und Wirtschaft*, Bd. 84, S. 355–371.
- IfM, Bonn* (2015), abrufbar unter <http://www.ifm-bonn.org/mittelstandsdefinition/definition-kmu-des-ifm-bonn/>.
- IOTA (2011): IOTA members explore new forms of developing relationships with taxpayers (IOTA Secretariat), abrufbar unter <http://www.iota-tax.org/iota-news/iota-members-explore-new-forms-of-developing-relationship-with-taxpayers-iota-secretariat-39.html> (9. April 2013).
- Isensee, J.; Kirchhof, P.* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Bd. 5, 3. Aufl. 2007.
- Jarass, H.D./Pieroth, P.* (2012): *GG-Kommentar*, 2012.
- Kaiser, A.* (2010): Tax Compliance in ausländischen Finanzverwaltungen, in: *Internationale Wirtschafts-Briefe*, S. 774–779.

- Kaiser, A.* (2013): Kooperative Konzernbetriebsprüfung in Niedersachsen, StBp 2013, S. 1–4.
- Kirchhof, P., Söhn, H.; Mellinghoff, R.* (2015): EStG-Kommentar, 262. Aktualisierung, Heidelberg.
- Klein, F.* (2014): AO-Kommentar, 12. Aufl., München.
- Koenig, U.* (2014): AO-Kommentar, 3. Aufl., München.
- Lang, J.* (2009): Steuergerechtigkeit und Globalisierung, in: Spindler, W.; Tipke, K.; Rödder, T. (Hrsg.), Festschrift für Harald Schaumburg, Köln, S. 45–64.
- Ludwig, A.* (2015): Der zollrechtliche Status "AEO" - Rück- und Ausblick auf ein kontrovers diskutiertes Thema, IWB, S. 296-304.
- v.Mangoldt, C.; Klein, H.; Starck, F.* (2010): GG-Kommentar, 2010.
- Mann, T.* (2009): Der Steuerberater als Compliance-Faktor?, DStR 2009, S. 506–508.
- Netherlands Tax and Customs Administration* (2012): Guide to horizontal monitoring within the SME segment.
- Netherlands Tax and Customs Administration* (2013): Supervision Large Business in the Netherlands.
- Obermayr, A.* in: Ertl (Hrsg.), Risikomanagement und Jahresabschluss, Wien 2006, S. 85–107.
- OECD (2004): Compliance risk management: Managing and improving tax compliance, Oktober 2004, Paris.
- OECD (2008): Study into the role of tax intermediaries, Paris.
- OECD (2011): Tackling tax aggressiveness through improved transparency and disclosure, Report on disclosure initiatives, Februar 2011.
- OECD (2013a): Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, Paris.
- OECD (2013b): Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders, Paris.
- OfD Niedersachsen* (2012): Merkblatt Kooperativ ausgerichtete Konzernbetriebsprüfung, S 1502 – 7 – St 11, abrufbar unter http://www.ofd.niedersachsen.de/download/63788/Merkblatt_fuer_die_kooperativ_ausgerichtete_Konzernbetriebspruefung.pdf.
- Pestke, A.* (2011): Die Steuerberaterbranche heute und im Jahr 2020 - eine Vorbereitung, Die Steuerberatung 2011, S. 486–507.
- Prinz, U.; Hick, C.* (2010): Risikobereich und Haftung: Steuerrecht, in: Krieger, G.; Schneider, U., Handbuch Managerhaftung, 2. Aufl., Köln.
- Sachs, M.* (Hrsg.) (2009): GG-Kommentar, 5. Aufl., 2009.

- Schmarbeck, T.* (2002): Tax Compliance – Ein ganzheitlicher Ansatz für die Modernisierung des Steuervollzugs, in: Monatsbericht des Bundesfinanzministeriums der Finanzen, Heft 12, S. 57–64.
- Schmidt, E.* (2008): Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug, in: DStJG 31, S. 37–58.
- Schmidt, L.*, (2015): EStG-Kommentar, 34. Auflage, München.
- Schützler* (2015), Tax Compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung, Dissertation Bochum, Frankfurt a.M., 2015.
- Seer, R.* (1996): Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., Köln.
- Seer, R.* (2003): Reform des Veranlagungsverfahrens, in: Steuer und Wirtschaft, Bd. 80, S. 40–59.
- Seer, R.* (2005): Reform der Steuerveranlagung, in: StBJb 2004/2005, Köln, S. 53–78.
- Seer, R.* (2005): Steuerplanungssicherheit durch Zusage – Zum Auskunftserlass vom 29.12.2003, in: Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Korn, Bonn.
- Seer, R.* (2007): Selbstveranlagung, Risikomanagement und andere Maßnahmen gegen Vollzugsdefizite im Steuerrecht, in: Brandt, J. (Hrsg.), Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht, 4. Deutscher Finanzgerichtstag, Stuttgart, S. 99–116.
- Seer, R.* (2008): Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, DStR 2008, S. 1553-1560.
- Seer, R.* (2009): Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben, in: Ubg, S. 673-679.
- Seer, R.* (2009): Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben, Die Unternehmensbesteuerung, Bd. 2, S. 673–732.
- Seer, R.* (2010): Die Rolle des Steuerberaters im kooperativen Steuerstaat, in: Steuerberatung und Rechtsstaat, Symposium für Pelka, München.
- Seer, R.* (2001): Tax Compliance und Außenprüfung, in: Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, Köln.
- Seer, R.* (2011): Tax Compliance und Außenprüfung, in: Binnewies, B.; Spatscheck, R. (Hrsg.), Festschrift für Michael Streck zum 70. Geburtstag, Köln, S. 403–415.
- Seer, R.* (2012/2013): Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften, in: Steuerberater-jahrbuch 2012/2013, Köln.
- Seer, R.* (2015): Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren, in: Betriebs-Berater, S. 214-220.
- Seer, R.; Geitmann, T.* (2015): Die verbindliche Auskunft in Umwandlungsfällen - Ungelöste Streitfragen, in: Steuer und Studium, S. 8.

- Spengel, C.; Ortmann-Babel, M.; Matenaer, S. (2012): Tax Risk Management der Finanzverwaltung: Hat Deutschland den Anschluss an die internationale Entwicklung verpasst?, in: Die Unternehmensbesteuerung, Bd. 5, S. 466–475.*
- Streck, M. (2010): Steuercontrolling, Tax Compliance und Haftungsvorsorge, in: StBJb 2009/10, Köln, S. 415–436.*
- Streck, M.; Binnewies, B. (2009): Tax Compliance, in: Deutsches Steuerrecht, Bd. 47, S. 229–234.*
- Tipke, K.; Kruse, H.W. (2015): AO-Kommentar, Stand: 142. EGL, Köln.*
- Tipke, K.; Lang, J. (2015): Steuerrecht, 22. Aufl., Köln.*
- Van Eijseden, A.; Killmann, B.R.; Meussen, G.T.K. (2010): General part, in: Lang, M. (Hrsg.), Procedural rules in tax law in the context of European Union and domestic law, Alphen aan den Rijn, S. 3–48.*
- Wolffgang, H.-M.; Natzel, J. (2006): Der zugelassene Wirtschaftsbeteiligte, ZfZ, S. 357-364.*
- Zimmermann, H. (2008): Der Zugelassene Wirtschaftsbeteiligte - ein Überblick über das Zertifizierungsverfahren (Bevolligungsverfahren), ZfZ, S. 130-136.*

Impressum

Verleger und Herausgeber:

IHK für München und Oberbayern
Peter Driessen und Dr. Eberhard Sasse
Balanstraße 55-59
81541 München
Telefon: 089 5116-0
E-Mail: info@muenchen.ihk.de
Website: www.ihk-muenchen.de

Ansprechpartner:

Martin Clemens, Referatsleiter Steuer und Finanzen,
IHK für München und Oberbayern

Verfasser:

Prof. Dr. Roman Seer und Assessor iur. Christopher Klotz,
Ruhr-Universität Bochum
Junior-Prof. Dr. Inga Hardeck, Europa-Universität Viadrina

Gestaltung:

ideenmuehle.com

Bildnachweis:

Titelseite: iStock by Getty Images © mediaphotos

Druck:

Satz & Druck Peter Molnar, Greinwaldstraße 11, 82327 Tutzing

Alle Rechte liegen beim Herausgeber. Ein Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher schriftlicher Genehmigung des Herausgebers gestattet.

Stand: April 2016