Tax CMS und Steuern

Rechtliche Rahmenbedingungen, steuerliche Wirksamkeit, Justitiabilität

Stuttgart, 18. Oktober 2024

Dr. Franziska von Freeden, Richterin am Bundesfinanzhof

Programm:

I. Anwendungsbereiche von Tax CMS

II. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

IV. Gerichtliche Kontrolle

V. Fazit

I. Anwendungsbereiche von Tax CMS

- Zunehmende Digitalisierung und Automatisierung steuerrelevanter Unternehmensprozesse
- Schaffung von Instrumenten, um interne Verantwortlichkeiten bei der Erfassung und Verarbeitung steuerrelevanter Informationen im Unternehmen festzulegen und zu beaufsichtigen
- Innerbetriebliches Kontrollsystem zur Erfüllung steuerlicher Pflichten

I. Anwendungsbereiche von Tax CMS

- **Compliance System** = Die Summe aller unternehmensinternen Maßnahmen, die durch systematisches und organisiertes Zusammenwirken auf eine Vermeidung von Gesetzesverstößen abzielen.

- **TaxCMS** = Organisationsmaßnahmen, Prozesse und Richtlinien, die auf eine systematische Befolgung der steuergesetzlichen Vorgaben abzielen.

I. Anwendungsbereiche von Tax CMS

- Tax CMS können
  - eine sanktionsfreie Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 AO ermöglichen (AEAO Nr. 2.6 S. 6 zu § 153 (BMF-Schreiben v. 23.05.2016, BStBl. I 2016, 490), hierzu IDW-Praxishinweis 1/2016 (IDW Life 2017, S. 837 ff.))
  - Im Fall der Identifizierung strafrechtlich relevanter Sachverhalte in der Betriebsprüfung entlastend wirken,
  - Sanktionen nach §§ 30, 130 OWiG verhindern,
  - Haftungsrisiken wegen Organisationsmängeln reduzieren.
- **Aber:** Bislang keine Bedeutung für Art und Umfang der Sachverhaltsermittlung in der Betriebsprüfung, insbesondere kein Anspruch auf Prüfungserleichterungen

II. Überblick DAC 7-Umsetzungsgesetz

- Zu Beginn des Jahres 2023 sind Teile der Regelungen des DAC 7-Umsetzungsgesetzes zur Reform der Betriebsprüfung in Kraft getreten

- Weitere Neuregelungen werden ab 2025 gelten

- Einerseits Wille des Gesetzgebers zur Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens erkennbar, andererseits Schaffung neuer Investitions- und Anzeigepflichten

II. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I 2022, S. 2730)
- Ziel des Gesetzes ist die Umsetzung der als „DAC 7“ bezeichneten Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.3.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (ABl. Nr. L 104/1 v. 25.3.2021) (Amtshilferichtlinie)
  - Über eine EU-weite Meldepflicht für digitale Plattformen sollen die Finanzbehörden einen besseren Zugang zu Informationen erlangen, die für eine gleichmäßige und gesetzliche Besteuerung, insb. von Einkünften, die unter Verwendung digitaler Plattformen erzielt werden, erforderlich sind
- Darüber hinaus sollen steuerverfahrensrechtliche Bestimmungen der AO, insb. im Zusammenhang mit der Durchführung von Außenprüfungen, punktuell modernisiert werden

II. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- Ziele des Gesetzgebers für den Bereich der steuerlichen Außenprüfung:
  - Digitalisierung
  - Beschleunigung der Außenprüfung
  - Verbesserung der Kommunikation
  - Stärkung der Kooperation zwischen den Akteuren der BP
- Vielzahl von Einzelregelungen, die mehrere „Stellschrauben“ im Ablauf der Betriebsprüfung betreffen

II. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Digitalisierung**
  - Elektronische Durchführung von Verhandlungen und Besprechungen nach § 87a AO
  - Datenzugriff bei Cloudlösungen und Datenplattformen nach § 147 Abs. 6 AO
  - Zulässigkeit der Verarbeitung und Aufbewahrung von Daten der Stpfl. auch auf mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörden unabhängig von deren Einsatzort gemäß § 147 Abs. 7 AO

II. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Beschleunigung der Außenprüfung**
  - Verkürzung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO in Verbindung mit den neuen Fristen für den Erlass einer Prüfungsanordnung nach § 197 Abs. 5 AO
    - Schnellere Anordnung, Durchführung und Auswertung der Betriebsprüfungsergebnisse
  - Schaffung einheitlicher Schnittstellen für weitere Datenverarbeitungssysteme nach § 147b AO
    - **Achtung:** § 158 AO Abs. 2 Nr. 2 AO nF!
  - Verkürzte Vorlagefristen gemäß §§ 90 Abs. 4 und § 162 Abs. 4 AO
  - Anforderungen Unterlagen mit Bekanntgabe Prüfungsanordnung nach § 197 Abs. 3 AO

II. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Verbesserung der Kommunikation**
  - Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten nach § 197 Abs. 4 AO
  - Vereinbarung von Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 199 Abs. 2 S. 3 AO
  - Vereinbarung von Zwischenbesprechungen nach § 199 Abs. 2 S. 3 AO

II. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Stärkung der Kooperation**
  - Gesetzesmaterialien betonen, dass die Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen im Vordergrund stehen und Außenprüfer und Steuerpflichtige gleichermaßen in die Pflicht genommen werden sollen
  - Das Gesetz regelt allerdings überwiegend Verschärfungen der Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen, während die Zugeständnisse des Prüfers an Transparenz und Kooperation überwiegend in dessen Ermessen gestellt werden

II. Überblick DAC7-Umsetzungsgesetz

- **Stärkung der Kooperation**
  - Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen, § 200a AO
  - Teilabschlussbescheid, § 180 Abs. 1 a AO und frühzeitige verbindliche Zusage, § 204 Abs. 2 AO
  - „Experimentierklausel“ Steuerkontrollsystem, § 38 EGAO

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

Art. 97 § 38 EGAO „Experimentierklausel“

(1) Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen nach den §§ 193 bis 202 der Abgabenordnung die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten **Steuerkontrollsystems** hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko für die in § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, kann die Finanzbehörde im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 der Abgabenordnung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. Der Steuerpflichtige hat Veränderungen des Kontrollsystems zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

(2) Ein **Steuerkontrollsystem** umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass

1. die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie
2. die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden

Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.

(3) Systemprüfungen von Steuerkontrollsystemen und daraufhin nach Absatz 1 Satz 1 zugesagte Erleichterungen sind von den Landesfinanzbehörden bis zum 30. April 2029 zu evaluieren. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben die Ergebnisse der Evaluierung dem Bundesministerium der Finanzen bis zum 30. Juni 2029 mitzuteilen.

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- AO kannte bislang keine „Vertrauensdividende“ für Steuerpflichtige, die ihre steuerlichen Kontroll- und Dokumentationspflichten umfassend erfüllen
- „Experimentierklausel“ sieht rechtlich verbindliche Rolle von internen Steuerkontrollsystemen in der steuerlichen Außenprüfung vor
- „Testphase“ seit dem 01.01.2023
- Keine „endgültige“ Regelung
- Systemprüfung
- Nicht nur für Konzerne
  - Größenunabhängige Anwendung der Regelung für die Unternehmen möglich

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- Praktische Relevanz insbesondere für anschlussgeprüfte Großbetriebe
  - Antragstellung ab 01.01.2023 möglich
  - Inhaltlich erfolgt Erstanwendung in der ersten Außenprüfung, die auf die Prüfung folgt, in der die FinVerw das implementierte Steuerkontrollsystem geprüft hat
  - Anregung der Prüfung des TaxCMS in der laufenden Prüfung
- Erste Pilotprojekte zu Art. 97 § 38 EGAO in NRW und Niedersachsen gestartet
- In Bayern bereits seit Februar 2022 eigenes Pilotprojekt zur Einbeziehung von Compliance-Systemen in die Betriebsprüfung

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- Offene Formulierung
  - „Passgenaue“ Berücksichtigung auch bereits bestehender Systeme möglich
- StKS ≠ TaxCMS
  - Letzteres ist weitergehend, StKS bezieht sich nur auf Steuererklärungspflicht
  - TCMS nach IDW PS 980 ist weiter
  - Kein Testat oder externe Prüfung erforderlich
  - **Aber:** TaxCMS nach IDW PS 980 oder Praxishinweis 1/2016 dürfte Anforderungen des Art. 97 § 38 EGAO erfüllen
- Verfahrensdokumentation + IKS nach GoBD = Steuerkontrollsystem?

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

Tax Compliance Management System (TCMS)

Verfahrensdokumentation

(Wie soll es sein?)

IKS

(Ist es so?)

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

Ist für kleine und mittlere Unternehmen die Erfüllung der allgemeinen Buchführungs-, Aufzeichnungs-, Zertifizierungs- und Erklärungspflichten bei Einschaltung eines steuerlichen Berufsträgers für die Annahme eines Steuerkontrollsystems ausreichend?

- „Wirksamkeit“ des Steuerkontrollsystems
- Kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko
- Besonderheiten der Umstände des Einzelfalles
- Bei bargeldintensiven Betrieben nur im Einzelfall zu bejahen

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- Art. 97 § 38 EGAO definiert die möglichen Prüfungserleichterungen nicht

- Gesetzesbegründung bietet keine Anhaltspunkte

- Vergleich § 199 Abs. 2 S. 3 AO
  - Festlegung Prüfungsplan
  - Definition Prüfungsfelder
  - Abstimmung Rahmenbedingungen einzelner Mitwirkungspflichten

III. Prüfungserleichterungen bei Einsatz von Steuerkontrollsystemen

- **Offene Fragen:**
  - In Zukunft mehr risikoorientierte Systemprüfungen?
  - Einheitliches Vorgehen der Bundesländer? (Erste Projekte laufen bereits)
  - Offenheit für Vorschläge?
  - Korrekturbedarf bei bestehenden Kontrollsystemen?
  - Fachprüfer für StKS erforderlich?
  - Rolle der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung?
  - Lohnt sich ein TCMS nach IDW PS 980?
  - Einsatzbereiche (= Risikobereiche)?
    - Verrechnungspreise
    - Umsatzsteuer
    - Kassenführung
  - Abwarten oder Initiative? Kosten/Nutzen?

IV. Gerichtliche Kontrolle

- Rechtliche Überprüfung des „Experiments“ möglich?
- Auf Rechtsfolgenseite Ermessensentscheidung der Finanzbehörde
  - „Ob“ der Zusage
  - „Wie“ der zugesagten Prüfungserleichterungen
- Sowohl Zusage von Prüfungserleichterungen als auch deren vollständige oder teilweise Ablehnung sind Verwaltungsakte iSv § 118 AO
- Rechtsschutz gegen Ablehnung mittels Einspruch und ggfs. Verpflichtungsklage

IV. Gerichtliche Kontrolle

- Gerichtlicher Prüfungsumfang
  - Mit Blick auf § 102 FGO nur eingeschränkte Prüfung zugesagter Prüfungserleichterungen möglich (§ 4 Abs. 1 BpO)
  - Stpfl. soll Planungssicherheit bekommen, es wird aber keine endgültige Aussage über die materielle Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung getroffen
- Idee: Eingeschränkte gerichtliche Kontrolldichte vergleichbar negative Auskunft iSv § 89 Abs. 2 AO (vgl. bspw. BFH BStBl. II 2012, 651)
  - Zutreffende Erfassung des Sachverhalts
  - Rechtliche Einordnung muss in sich schlüssig und darf nicht evident rechtsfehlerhaft sein
  - Ermessensfehlerfreie Bestimmung der Prüfungserleichterungen

V. Fazit

- Tax-CMS können nicht nur zur „Abwehr“ haftungsrechtlicher oder strafrechtlicher Nachteile, sondern auch zur Erlangung von Vorteilen in Gestalt von Prüfungserleichterungen von Bedeutung sein
- Mit Blick auf die Vielzahl von Erklärungs-, Anzeige-, Mitwirkungs- und faktischen Investitionspflichten der Steuerpflichtigen, die die gesetzlichen Neuregelungen des DAC7-Umsetzungsgesetzes noch verschärfen, ist es zu begrüßen, dass der Gedanke einer „Vertrauensdividende“ für den Steuerpflichtigen gesetzlich verankert wurde
- Verfahrensbeschleunigung durch Transparenz und Kooperation
- Zumindest Anspruch des Stpfl. auf ermessensfehlerfreie Prüfung der Ausschüttung einer „Vertrauensdividende“

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!