

Wird die Finanzverwaltung zukünftig Betriebsprüfungsfeststellungen auf Basis der Beurteilung von Tax Compliance Managementsystemen treffen? – Ein weiterer Schritt zur Modernisierung der steuerlichen Außenprüfung gemäß § 38 EGAO

Mit dem sogenannten 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 (veröffentlicht BGBl 28.12.2022) – wurden auch diverse Maßnahmen zur Modernisierung der Betriebsprüfung verabschiedet. Bemerkenswert ist hier der neugefasste § 38 EGAO, der zukünftig die Grundlage für einen zeitgemäßen Betriebsprüfungsansatz bilden könnte.

Der mit „Erprobung alternativer Prüfungsmethoden“ überschriebene neue Art. 97 § 38 EGAO erlaubt der Finanzverwaltung, bis 2029 einen „Feldversuch“ durchzuführen, ob durch die Prüfung eines vom Steuerpflichtigen eingerichteten Tax Compliance Managementsystems (Tax CMS) bzw. Steuerkontrollsystems andere Beleg- und Einzelprüfungen ersetzt oder reduziert werden können. Damit soll zur Verschlankung und Beschleunigung der Betriebsprüfung beigetragen werden.

Wandel im Spannungsfeld Unternehmen/Betriebsprüfung

Schon seit langem sieht sich die Finanzverwaltung dem Problem gegenüber, dass Steuerfälle zunehmend komplexer und damit schwieriger überprüfbar werden. Neben der Internationalisierung ist dafür insbesondere die Digitalisierung auf Seiten der Steuerpflichtigen ursächlich. Dazu muss die Finanzverwaltung ihren Prüfungsauftrag mit stetig geringeren personellen Ressourcen erfüllen.

Andererseits ist auch eine generelle Änderung in der Grundeinstellung vieler Steuerpflichtiger zu erkennen. War das Verhältnis Steuerpflichtiger zu Finanzverwaltung früher häufig durch Konfrontation und bewusst riskante Steuergestaltung geprägt, sind die Leitbilder des Managements heute häufig eine Selbstverpflichtung auf Compliance-Grundsätze sowie der Wunsch nach Kooperation mit der Finanzverwaltung.

Als Reaktion auf diese Entwicklungen hat die Finanzverwaltung eine Strategie zur Modernisierung der Betriebsprüfung entwickelt, die auf mehreren Säulen beruht.

Im Wesentlichen sind das:

- Risikomanagement zur Fallauswahl auf Basis der Steuererklärungs- und E-Bilanz-Daten (§ 88 Abs. 5 AO)
- Einführung der Datenanalyse als Prüfungsmethode (§ 147 Abs. 6 AO; seit 2001); verbindliche Nutzung der DLS-Schnittstelle für Lohn-Daten (§ 4 Abs. 2a LStDV; seit 2018) bzw. der DSFinV-K für Kassendaten (§ 146a AO; seit 2020); zukünftig wahrscheinlich auch ein allgemeiner Datenstandard gemäß § 147b AO (Rechtsverordnung noch zu erarbeiten)
- Dokumentationspflicht für IT-Verfahren mit steuerlicher Relevanz (Verfahrensdokumentation gemäß GoBD Rz. 151 ff.)
- (zukünftig) Berücksichtigung des vom Steuerpflichtigen betriebenen Tax CMS

Insgesamt kann somit ein beabsichtigter Wandel von einer eher einzelfall- bzw. belegorientierten Prüfung zu einer auf Systemprüfungen basierenden Herangehensweise festgestellt werden. Zudem soll sich die Außenprüfung zu einer zeitnahen Prüfung entwickeln – das Leitthema der Gesetzesbegründung zum DAC7-Umsetzungsgesetz. Für die Finanzverwaltung ist damit der Einstieg in eine stärkere Automatisierung verbunden, die dem Betriebsprüfer vor Ort die Möglichkeit bieten wird, sich auf komplexere Probleme zu konzentrieren. Für steuerpflichtigen Unternehmen liegt die Motivation hingegen eher im Wunsch, frühzeitig Rechtsicherheit zu erlangen und die Betriebsprüfungskosten und -folgekosten zu senken.

Steuerliches Kontrollsystem oder Tax Compliance Managementsystem?

§ 38 EGAO nennt wörtlich das „eingesetzte Steuerkontrollsystem“. In der Gesetzesbegründung ist sowohl „innerbetriebliches“ wie „internes“ Steuerkontrollsystem zu lesen. Auch in relevanten Veröffentlichungen der Finanzverwaltung wird stets dieser oder ein ähnlicher Begriff verwendet, beispielsweise in den GoBD (Rz. 100 ff.) „[Steuerliches] IKS“ oder in AEAO zu § 153 AO Tz. 2.6 „[Steuerliches] innerbetriebliches Kontrollsystem“.

Spezifische Anforderungen an ein solches Kontrollsystem definiert die Finanzverwaltung bisher nicht. Die Definition in § 38 Abs. 2 EGAO ist auch eher allgemein: „Ein Steuerkontrollsystem umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden. Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.“

Die verschiedenen Begriffe sind m.E. gleichzusetzen. Durch die Bezugnahme auf den weitverbreiteten Begriff des IKS wird sich daher der Steuerpflichtige bei der Implementierung seines Steuerkontrollsystems auf die inhaltlichen Anforderungen berufen können, wie sie sich aus anerkannten Standards wie dem COSO-Modell oder z.B. den Prüfungsstandards für die Wirtschaftsprüfung gemäß ISA 315, Appendix 3, oder IDW PS 982 ergeben.

Der Begriff des Tax Compliance Management Systems (CMS) kommt in Gesetz und Verwaltungsauffassung nicht vor. Teilweise erfolgt in der Praxis eine synonyme Verwendung, die bei genauerer Betrachtung aber nicht gerechtfertigt ist. Zur Ausgestaltung eines Tax CMS kann der IDW Praxishinweis 1/2016 zur „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“ herangezogen werden. Dann stellt das IKS eigentlich nur eine Komponente des Tax CMS dar. Der Begriff des Tax CMS geht über den des IKS insoweit hinaus, als hier auch das steuerliche Leitbild und Maßnahmen zur Durchsetzung einer Tax Compliance-Kultur zu beschreiben wären.

Ob ein Steuerpflichtiger nun ein Tax IKS oder ein Tax CMS implementiert, dürfte in der Praxis regelmäßig eine Frage der Skalierung sein. Größere und komplexere Unternehmen verfügen häufig schon über umfangreiche Richtlinien und Prozessdokumentationen, haben vielfach auch schon Compliance-Strukturen (z.B. aus der Verpflichtung des § 161 AktG) eingerichtet, die für die Darstellung eines Steuerkontrollsystems als Teil des allgemeinen CMS weiterverwendet werden können. Hier sind unter Umständen nur noch eine Bestandsaufnahme und Erweiterung hinsichtlich steuerlicher Prozesse, Risiken und Kontrollen notwendig. Auch kleinere Unternehmen werden fraglos bereits steuerliche Kontrollen „leben“ und damit in der Praxis auch gute Ergebnisse erzielen, allerdings mangelt es hier meistens an der Dokumentation dieser Kontrollen und damit der Nachvollziehbarkeit durch den Prüfer.

Bei kleineren Unternehmen stellt sich außerdem die systematische (regelmäßige und einheitliche) Durchführung dieser Kontrollen als Problem heraus. Bei diesen Steuerpflichtigen dürfte die Einsetzung eines Tax IKS die geeignete Vorgehensweise sein, wobei die Implementierung steuerlicher Kontrollen und die Erstellung der Verfahrensdokumentation Hand in Hand gehen müssen.

Mindestbestandteile eines Steuerkontrollsystems

Im Folgenden sollen praxisgerecht zentrale Elemente eines Steuerkontrollsystems beschrieben werden, mit deren Implementierung sich der Steuerpflichtige für die neuen Prüfungsmethoden sowie im nächsten Schritt für eine zeitnahe Betriebsprüfung qualifizieren kann.

Das Steuerkontrollsystem sollte dabei so einfach sein, dass es auch im täglichen Geschäftsbetrieb umgesetzt und gelebt werden kann (Angemessenheit). Für kleine Unternehmen folgt daraus, dass wo sich ein 4-Augen-Prinzip oder eine Funktionstrennung nicht umsetzen lassen, derartige Kontrollmechanismen durch High-Level-Kontrollen, das sind z.B. auf analytischen Durchsichten beruhende Kontrollen durch das Management, ersetzt werden können. Das Kontrollsystem muss klare Verantwortlichkeiten schaffen (wer/wann/wie) und es muss für einen Dritten nachvollziehbar und nachprüfbar sein. (Vergleiche im Übrigen „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS“; 2018).

Verfahrensdokumentation

Bereits jetzt erwartet der Betriebsprüfer bei jeder Prüfung die Vorlage einer Verfahrensdokumentation. (Eine Verfahrensdokumentation wird regelmäßig auch eine Teilmenge der Dokumentation des Tax CMS sein.) Nach GoBD Rz. 100 ist die Beschreibung des Tax IKS Bestandteil der Verfahrensdokumentation. Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess (GoBD Rz. 152) inklusive des angewendeten IT-Verfahrens, wobei eine Beschränkung auf die steuerrelevanten Prozesse ausreichend ist. Die Dokumentation hat den Zweck, dem Prüfer zu ermöglichen, ein Verständnis für das zu prüfende System zu entwickeln. Dabei darf seitens des Prüfers eine gewisse Sachkunde vorausgesetzt werden.

Steuerlich relevante Prozesse

Hinsichtlich der Prozesse sollte unterschieden werden nach

- Realwirtschaftliche Prozesse; z.B. Einkauf, Verkauf, Personal: Bei der Aufzeichnung der Transaktionen findet die Steuerfindung häufig automatisiert statt, z.B. Umsatzsteuer-Ermittlung aufgrund der bei einer Bestellung eingegebenen Parameter „Land des Lieferanten“ und „Lieferort“. Die Steuerabteilung ist hier nicht Process Owner. Die realwirtschaftlichen Prozesse finden ihre Abbildung in der Buchhaltung, daher ist insbesondere zu beschreiben, wie und wann die Steuerbuchungen entstehen.
- Steueradministrative Prozesse; insb. Deklarations- und Zahlungsprozesse: Steuergesetzmäßiges Verhalten finalisiert sich insbesondere mit der Abgabe von Steuererklärungen. Beispielsweise wird eine Umsatzsteuervoranmeldung weitgehend automatisiert aus Daten der Buchhaltung befüllt, für das Verständnis der Prozesse ist somit eine Beschreibung der Schnittstelle zur Buchhaltung wichtig, wobei eine Referenzierung auf Standardfunktionalität der Buchhaltungssoftware bereits ausreichen kann. Sind hingegen zur Erstellung der UStVA umfängliche Überleitungsrechnungen („Excel-Lösungen“) notwendig, erschließt sich dieser Vorgang einem Prüfer häufig nicht sofort in der notwendigen Tiefe.

Prozesse bzw. Teilprozesse können auf Dritte ausgelagert sein, z.B. Shared Service Center oder den Steuerberater. Das befreit den Steuerpflichtigen nicht auch insoweit eine angemessene Dokumentation zu erstellen.

Die Prüfung gemäß § 38 EGAO wird im Normalfall eine Datenanalyse umfassen, daher ist Dokumentation (in Form einer Richtlinie) des Prozesses der Datenübertragung (§ 147 Abs. 6 AO) an den Prüfer unumgänglich. In Zukunft greift, soweit der Datenzugriff nicht möglich ist, gemäß § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO ein Schätzungsautomatismus.

Kontrollen

Außer in GoBD Rz. 100 findet sich keine Beschreibung konkret geforderter Kontrollen. Erwartet wird, dass für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO Kontrollen einzurichten sind. Als Mindestanforderung sollte der Steuerpflichtige daher beschreiben, wie in seinem Buchhaltungssystem die (im Einzelnen in GoBD Rz. 26

aufgeführten) Ordnungsvorschriften sichergestellt werden. Dabei kann auf präventive Maßnahmen wie Arbeitsrichtlinien und Funktionalität der Buchhaltungssoftware verwiesen werden.

Darüber hinaus sollten unter dem Gesichtspunkt der Angemessenheit Kontrollen nur dort eingerichtet werden, wo ein konkretes und nicht unwesentliches Risiko, gegen die Steuergesetze zu handeln, identifiziert werden kann. Dazu wird üblicherweise eine Risikoerhebung und -bewertung durchgeführt, um danach zu entscheiden, welche Kontrollen eingerichtet werden. Die Gegenüberstellung von Risiken und Kontrollen erfolgt, damit sie für den Prüfer verständlich ist, in einer Risiko-Kontroll-Matrix. Auch hier kann skaliert werden: Bei einem Kleinunternehmen ist „Auslandssachverhalte“ als Risikobeschreibung möglicherweise bereits ausreichend, bei komplexeren Geschäften sind diese weiter zu definieren und es werden wahrscheinlich auch Auslandssachverhalte existieren, die nicht als risikobehaftet eingeschätzt und für die keine speziellen Kontrollen eingerichtet werden müssen.

Werden Richtlinien oder IT-unterstützte Prozesse als präventive Maßnahmen zur Risikoreduktion implementiert, sind Kontrollen darzustellen, welche die Einhaltung dieser Vorgaben überwachen. Kontrollen werden unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Durchführung nicht nur aus nachträglichen Einzelfallprüfungen, z.B. Belegprüfungen, gegebenenfalls in Stichproben, sondern als Kombination von analytischen Durchsichten anhand interner Reports und Einzelfallprüfungen bestehen.

Entscheidend für die Wirksamkeit eines Steuerkontrollsystems ist aber nicht nur die Einrichtung sinnvoller Kontrollen, sondern die Nachvollziehbarkeit der Durchführung der Kontrollen für den Betriebsprüfer. Die Durchführung der Kontrollen ist somit hinreichend zu dokumentieren, wobei auch der weitere Umgang mit entdeckten Auffälligkeiten und Fehlern darzustellen ist. Die Art der Dokumentation ist bereits in der Beschreibung der Einrichtung der Kontrollen vorzugeben (siehe oben: wer/wann/wie). Mit dieser Dokumentation wird das „gelebte Kontrollsystem“ nachgewiesen. Ohne eine schlüssige Dokumentation der Kontrolldurchführung ist eine Bescheinigung der Wirksamkeit im Sinne des § 38 Abs. 1 EGAO nicht möglich.

Datenanalyse

Die Finanzverwaltung begründet, dass die Einführung „moderner“ Betriebsprüfungsmethoden, insbesondere Systemprüfungen, Datenanalyse und statistische Verfahren, zwingend ist, um der zunehmenden Digitalisierung zu begegnen (nur noch digitale Belege, Big Data-Risiko). Auch der Steuerpflichtige muss sich mit dieser Argumentation auseinandersetzen und sich fragen, ob mit herkömmlichen Kontrollen noch eine angemessene Risikoabdeckung erreichbar ist und der Betriebsprüfer von der Wirksamkeit des Steuerkontrollsystems zu überzeugen ist.

Insofern bietet sich an, dass auch das Steuerkontrollsystem bzw. die Kontrollebene des Tax CMS auf den Einsatz von Datenanalyse setzt. Insbesondere im Bereich der oben genannten Kontrollen der Ordnungsvorschriften stehen eine Reihe von Standardprüfungsroutinen z.B. zur Prüfung des zeitgerechten Buchens oder zur Überwachung der Vollständigkeit zur Verfügung, die in vergleichbarer Form auch von der Betriebsprüfung eingesetzt werden. Hier kann der Steuerpflichtige oder sein Berater mit IDEA sogar auf die gleiche Software zugreifen wie ein Betriebsprüfer.

Weitere Entwicklung

Ob sich die auf einer Systemprüfung des Steuerkontrollsystems aufbauende neue Prüfungsmethode in der Praxis bewährt, soll bis 2029 validiert werden. Das heißt auch, dass der Steuerpflichtige derzeit keinen Anspruch hat, nach § 38 EGAO geprüft zu werden. Bisher ist nicht bekannt, wie in den einzelnen Bundesländern die Fälle ausgesucht werden. Jedenfalls ist das nur in Absprache mit den Steuerpflichtigen möglich, so dass sich interessierte Unternehmen formlos an die Finanzverwaltung wenden sollten.

Vereinzelte behauptet, dass § 38 EGAO in der Praxis nur für große Unternehmen anwendbar sei, weil nur solche Organisationen in der Lage seien, ein Tax CMS im Sinne des IDW Praxishinweises zu implementieren und prüfen zu lassen. Da das Gesetz nun aber nur auf ein Steuerkontrollsystem abstellt und eine Zertifizierung durch einen externen Prüfer – wie z.B. in Österreich – nicht gefordert ist, sollten sich auch kleinere und mittlere Unternehmen ansprechen lassen.

Nach Auffassung des Verfassers ist zudem zu erwarten, dass einzelne Bestimmungen des § 38 EGAO im Zuge des Validierungsverfahrens noch überarbeitet werden könnten. So ist durchaus umstritten, dass die Prüfung der Wirksamkeit des Steuerkontrollsystems nicht Wirkung für die laufende Betriebsprüfung, sondern nur Wirkung für die Folgeprüfung haben soll.

Auch wenn für viele Unternehmen eine Teilnahme an der Erprobungsphase nicht in Frage kommen wird, kann meines Erachtens aber davon ausgegangen werden, dass ab 2030 die „neue“ Betriebsprüfungsmethodik für viele Unternehmen ein attraktives Angebot sein wird. Die Implementierung eines Steuerkontrollsystems oder eines Tax CMS – das zeigen Erfahrungen aus der Praxis – benötigt Zeit. Insbesondere das Leben von Kontrollen und die Entwicklung einer Tax Compliance-Kultur im ganzen Unternehmen auch außerhalb der Steuerabteilung lässt sich nicht auf Knopfdruck umsetzen. Die Notwendigkeit steuerlicher Kontrollen ist zudem bereits jetzt im Rahmen der Anforderung der GoBD evident. Dem Steuerpflichtigen kann daher nur angeraten werden, sofern noch nicht geschehen bereits, jetzt mit der Dokumentation vorhandener Prozesse und Kontrollen zu beginnen und die Einrichtung eines Steuerkontrollsystems oder eines Tax CMS voranzutreiben.

*Gerhard Krapp, Fachreferent für Prüfungswesen, Steuern und Rechnungswesen im Bereich Datenanalyse
gerhard.krapp@audicon.et*

Weiterführende Informationen zu diesem Thema

- [Verfahrensdokumentation – was der Gesetzgeber von Ihnen erwartet](#)
- [IDEA und IDEA Apps](#)
- [Alessa](#)
- [Einrichtung TaxCMS](#)

Falls Sie Rückfragen zu diesem Artikel haben oder sich zu den im Artikel genannten Themen informieren wollen, wenden Sie sich bitte an: compliance@audicon.net.

Gerhard Krapp ist seit 2006 bei Audicon beschäftigt. Als Fachreferent für Prüfungswesen, Steuern und Rechnungswesen im Bereich Datenanalyse verantwortet er die Umsetzung rechtlicher und fachlicher Anforderungen in den Software-Lösungen von Audicon. Hierzu gehört die Beschreibung der Prüfungsmethodik bei Einsatz von Datenanalyse, die Abbildung des Prüfungsworkflows, die Konzeption von Datenmodellen sowie die Entwicklung von Herstellerspezifischen Schnittstellen, Prüfungsschritten und Kontrollen. Der fachliche Fokus seiner Tätigkeit liegt dabei auf den Themen Tax Compliance, Internes Kontrollsystem und Abschlussprüfung. Vor seiner Zeit bei Audicon konnte er langjährige Erfahrung als Steuerberater und Prüfungsleiter in einer mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sammeln.