



INSTITUT FÜR
DIGITALISIERUNG
IM STEUERRECHT



IDSt-White Paper

Fachausschuss V

„Steuerliches Kontrollumfeld“



Fachausschuss V

„Steuerliches Kontrollumfeld“

– White Paper¹ –

¹ Das White Paper spiegelt die Auffassungen des gesamten Fachausschusses V, aus dem heraus es unter dem Vorsitz von Annette Linau (Evonik) entstanden ist. Besonderer Dank geht an Daniel Dallhammer (WU Wien) für seine eigenen Beiträge sowie für die Zusammenführung der Inhalte inklusive deren Abstimmung und Endredaktion.

Inhalt

1	Einleitung	3
2	Methodisches Vorgehen	5
3	Prozessperspektive	6
4	Kontrolltypisierung	10
5	Empfehlungen für das digitale Operationalisieren eines Tax CMS.....	11
6	Grad der Digitalisierung des steuerlichen Kontrollumfelds.....	12
7	Überblick zur Digitalisierung von Steuerkontrollsystemen im Ausland	13
8	Verwendung der Ergebnisse	14
9	Literaturverzeichnis.....	15

1 Einleitung

„If you think compliance is expensive, try non-compliance“²

Dieser häufig zitierte und durch den ehemaligen US-Staatsanwalt Paul McNulty geprägte Ausspruch verdeutlicht, dass ein geeignetes Compliance-System für Unternehmen unerlässlich ist. Dies betrifft auch die Tax Compliance. Unter Tax Compliance versteht man das Ausmaß, in dem ein Steuerpflichtiger die Steuervorschriften einhält. Dabei ist Tax Compliance kein neues Thema, wird in Deutschland aber insbesondere in den letzten Jahren aufgrund verschiedener Entwicklungen vielfach diskutiert.

Eine dieser Entwicklungen stellt die Änderung des Anwendungserlasses zu § 153 AO, Nr. 2.6 mit dem BMF-Schreiben vom 23.05.2016 dar. Durch diese Änderung wollte das BMF sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die mit steuerstrafrechtlichen Aufgaben befassten Stellen innerhalb der Finanzverwaltung Rechtssicherheit schaffen. Unter anderem sollen Letztere die Möglichkeit erhalten, einen strafrechtlich relevanten Anfangsverdacht im Einzelfall zu verneinen, wenn ein „Innerbetriebliches Kontrollsystem für steuerliche Zwecke“ eingerichtet ist. Im Zusammenhang mit dem BMF-Schreiben hat das Institut für Wirtschaftsprüfer (IDW), aufbauend auf dem für Compliance Management Systeme maßgeblichen IDW Prüfungsstandard 980 (IDW PS 980), zunächst eine vorläufige Version und zum 31.05.2017 die finale Version des IDW Praxishinweises 1/2016 (IDW PH 1/16) mit dem Titel „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“ veröffentlicht. Demzufolge ist das Tax Compliance Management System (Tax CMS) ein Teilbereich des Compliance Management Systems eines Steuerpflichtigen, welches aus Grundsätzen und Maßnahmen besteht und den Zweck der vollständigen und zeitgerechten Erfüllung steuerlicher Pflichten verfolgt.³ Eine Vielzahl der größeren Unternehmen in Deutschland haben bereits ein derartiges Tax CMS eingeführt oder befinden sich in der Implementierungsphase. Darüber hinaus haben einige Unternehmen eine Zertifizierung der Angemessenheit und teilweise bereits der Wirksamkeit ihres Tax CMS durch einen Wirtschaftsprüfer vornehmen lassen.⁴

² McNulty, J. et al. (2013): What an Effective Corporate Compliance Program Should Look Like.

³ Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2017): Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, Abschnitt 8.

⁴ Siehe hierzu auch PWC (2020) Studie zum Stand der Implementierung von Tax Compliance Management Systemen.

Auch die Finanzverwaltung hat zunehmend begonnen, beispielsweise durch ein Pilotprojekt in Bayern,⁵ sich mit dem Thema auseinanderzusetzen. Eine beachtliche Änderung auf dem Weg zur Anerkennung eines wirksamen Steuerkontrollsystems durch die Finanzverwaltung stellt die Einführung der Erprobungsvorschrift in dem vom Gesetzgeber neu geschaffenen § 38 EGAO dar. Diese Vorschrift wurde vom Bundestag am 10.11.2022 beschlossen,⁶ der Bundesrat hat am 16.12.2022 seine Zustimmung erteilt.⁷ Sie ermöglicht der Finanzverwaltung, die Minderung der steuerlichen Compliance-Risiken aufgrund wirksamer Steuerkontrollsysteme in den Unternehmen bei künftigen Außenprüfungen zu berücksichtigen, indem Steuerpflichtigen Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen zugesagt werden. Ein Steuerkontrollsystem i.S.d. Regelung umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden.

Unabhängig von der Benennung als innerbetriebliches Kontrollsystem für steuerliche Zwecke, Tax CMS oder Steuerkontrollsystem ergeben sich für den Steuerpflichtigen bestimmte zu erfüllende Anforderungen an die Ausgestaltung der entsprechenden Systeme. Auch wenn die Begriffe nicht vollkommen deckungsgleich sind, wird im weiteren Verlauf des White Papers zur Vereinfachung nur von „Steuerkontrollsystemen“ gesprochen, da dieser Begriff dem gesetzlichen Sprachgebrauch des neu geschaffenen § 38 EGAO entspricht.

Der Aufbau eines Steuerkontrollsystems kann – u.a. abhängig von den jeweiligen unternehmensspezifischen Risikofaktoren und des akzeptierten Restrisikos des Steuerpflichtigen – mit hohem Aufwand verbunden sein. In der Praxis sind die Aufnahme steuerlicher Risiken sowie die Durchführung von Maßnahmen und Kontrollen zu deren Reduzierung nach wie vor überwiegend manuell geprägt. Unterstützende IT-Lösungen werden, falls überhaupt vorhanden, uneinheitlich und oft isoliert eingesetzt. Entsprechende Standards und Empfehlungen sind nur unzureichend vorhanden. Auch unter Berücksichtigung der Ausführungen des IDW PH

⁵ Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat (2022): Pressemitteilung Nummer 046.

⁶ Siehe Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts: Deutscher Bundestag (2022) <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2022/kw45-de-modernisierung-steuerverfahrensrecht-920050>.

⁷ Bundesrat: <https://www.bundesrat.de/SharedDocs/TO/1029/to-node.html> und <https://www.bundesrat.de/SharedDocs/termine/DE/plenum/2022/2022-12-16.html?nn=4353388>

1/16 bleiben daher praxisrelevante Fragestellungen hinsichtlich der Ausgestaltung sowie der erforderlichen Transparenz über die Wirksamkeit eines Steuerkontrollsystems bisher weitgehend unbeantwortet. Die Erprobungsvorschrift des neuen § 38 EGAO trägt dazu bei, mehr Klarheit über die Folgen und Vorteile der Einführung eines Steuerkontrollsystems zu schaffen. Als maßgebliches Tatbestandsmerkmal sieht sie dessen „Wirksamkeit“ vor, beantwortet allerdings nicht die Frage nach den hierfür zu erfüllenden Kriterien. Insbesondere auch im Hinblick auf eine digitale Operationalisierung müssen diese Kriterien im Dialog und in Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung erarbeitet werden.

Ein Startpunkt für diesen Dialog sollen Ausarbeitungen des Fachausschuss V (FA V) des IDSt sein. Die für die digitale Operationalisierung eines Steuerkontrollsystems wesentlichen Themen werden in diesem White Paper kurz beschrieben und anschließend in fokussierten Publikationen nach und nach näher ausgeführt. Diese sollen gleichzeitig eine Hilfestellung für die Steuerfunktion sein, die den jeweiligen Steuerpflichtigen bei der Erfüllung seiner Tax Compliance-Verpflichtungen unterstützt. Darunter fallen unternehmensinterne Steuerabteilungen sowie der steuerberatende Berufsstand, der, für gewöhnlich anders als seine Mandantschaft, digitale Lösungen effizient und kostensparend skalieren kann.

2 Methodisches Vorgehen

Ansatzpunkt für den FA V stellt die derzeit in der Praxis gelebte Vorgehensweise bei Steuerkontrollsystem-Projekten dar, in deren Zentrum sich die Risiko- & Kontrollmatrix (RKM) des Unternehmens befindet. Bei der RKM handelt es sich um eine Gegenüberstellung der Risiken für die Erreichung der Tax Compliance-Ziele und der im Hinblick darauf vom Unternehmen ergriffenen Maßnahmen.⁸ Entsprechend soll vom FA V eine RKM entwickelt werden, welche die Standardrisiken enthält, die nach Einschätzung des FA bei einer Vielzahl von Unternehmen einschlägig sind. Die Muster-RKM hat daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sondern soll als Grundlage für das Aufzeigen von Digitalisierungsmöglichkeiten dienen. Aufbauend darauf soll die RKM um folgende zusätzliche Perspektiven und Aspekte erweitert werden:

- Die **Prozessperspektive** analysiert, welche Geschäftsprozesse standardmäßig für ein Steuerkontrollsystem relevant sind und wie diese Prozesse

⁸ Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2017): Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, Abschnitt 47.

insbesondere hinsichtlich ihrer steuerlichen Compliance optimiert werden können (Kapitel 3).

- Die **Kontrolltypisierung** beschreibt, welche Arten von Kontrollen relevant sind und wie diese hinsichtlich ihrer Qualität und Ausgestaltung geeignet systematisiert werden können (Kapitel 4).
- Im Rahmen der **digitalen Operationalisierung** wird, aufbauend auf der Prozessperspektive und Kontrolltypisierung, analysiert, welche Technologien zur Ausführung bestimmter Kontrollarten verwendet werden können. Dafür werden verschiedene Technologien inhaltlich beschrieben und deren Einsatzmöglichkeiten für das Steuerkontrollsystem aufgezeigt (Kapitel 5).
- Die Entwicklung eines **Digitalisierungsreifegradmodells** ermöglicht es, den Reifegrad der Digitalisierung eines Steuerkontrollsystems zu bewerten und bietet Anhaltspunkte, wie ein höherer Reifegrad erreicht werden kann (Kapitel 6).

Darüber hinaus sollen bestehende Konzepte und regulatorische Vorgaben in die Analysen einbezogen und deren Zusammenhang zur Ausgestaltung des Steuerkontrollsystems dargestellt und bewertet werden. Dazu gehören unter anderem:

- Bestehende Beschreibungen zur Ausgestaltung von Kontrollsystemen, wie u.a. der IDW PS 980 nebst dem IDW PH 1/16, ISO-Standards sowie das COSO-Framework.
- Die Beschreibungen der OECD zu Tax Control Frameworks sowie diesbezügliche Erkenntnisse aus anderen Ländern, wie beispielsweise dem Steuerkontrollsystem in Österreich (Kapitel 7).
- Die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD).

3 Prozessperspektive

Ein wirksames Steuerkontrollsystem muss an der Quelle der potenziellen Entstehung steuerlicher Risiken, mithin auf Ebene der Geschäftsprozesse jedes Unternehmens ansetzen. Dabei gilt es, den Reifegrad steuerlich relevanter (Teil-)Prozesse beständig zu steigern. Dies hat unmittelbaren positiven Einfluss auf die Qualität steuerlicher Daten in den Prozessen und somit auf die daraus resultierenden Steuererklärungen. Hierfür will der FA V auf die Möglichkeiten von Methoden und Tools des „Business Process Managements“ eingehen.

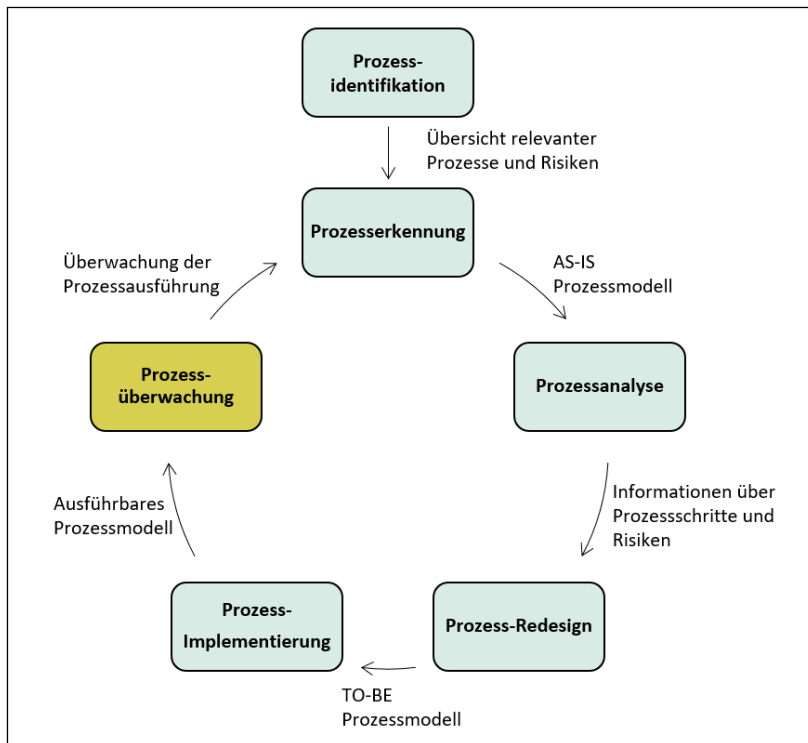


Abbildung 1: BPM-Lebenszyklus - in Anlehnung an: Dumas et al. (2018)

Wie in **Abbildung 1** aufgeführt, kann ein steuerrelevanter Prozess inklusive seiner Überprüfung als Lebenszyklus dargestellt werden. Darauf basierend will der FA V die Anforderungen an ein Steuerkontrollsystem sowie den Einsatz bestimmter Technologien und Methoden beschreiben, um die mit steuerlichen Risiken verbundenen Prozessschritte transparent darzustellen und sie im Anschluss stärker zu standardisieren und zu automatisieren. Dadurch sollen insbesondere steuerliche Risiken identifiziert und durch geeignete Kontrollen reduziert sowie eine optimierte, transparente Kommunikationsbasis zwischen Steuerzahler und Finanzverwaltung geschaffen werden.

Zur Unterstützung dieses prozessorientierten Ansatzes stehen – je nach unternehmensspezifischen Faktoren – verschiedene sinnvolle Methoden und Technologien zur Verfügung. Dabei handelt es sich beispielsweise um Prozessmodellierungsstandards, Anomalieerkennung oder Task Management Systeme. Diese Methoden und Technologien sollen bei der Erstellung geeigneter Konzepte berücksichtigt und einbezogen werden.

Im Rahmen der **Prozessidentifikation** gilt es, die Prozesse zu ermitteln, die mit einem steuerlichen Risiko verbunden sind und daher im Rahmen des Steuerkontrollsystems berücksichtigt werden sollten. Hierfür will der FA V Standardprozesse und zugehörige Risiken für einzelne Steuerarten sowie steuerartenübergreifend identifizieren. Dabei wird berücksichtigt, dass es keinen „one-size-fits-all“-Ansatz geben kann, da sich die Prozesse bei den verschiedenen

Steuerpflichtigen sowohl hinsichtlich ihrer Relevanz als auch Ausgestaltung unterscheiden. Dennoch ist eine Übersicht über die Standardprozesse, die damit verbundenen Risiken und möglichen Kontrollen ein wichtiger Anhaltspunkt, der als Grundlage verwendet und gegebenenfalls um zusätzliche unternehmensspezifische (Teil-)Prozesse, Risiken und Kontrollen erweitert werden kann.

Die Phase der **Prozesserkennung** umfasst eine Detailanalyse des vorhandenen Prozesses, des sog. Ist-Prozesses. Dieser gibt das aktuelle Verständnis des Steuerpflichtigen über den Prozess wieder. Unter anderem wird sich der FA V in diesem Zusammenhang mit geeigneten Möglichkeiten der Prozessnotationen wie „Business Process Model & Notation“ (BPMN) und „Decision Model & Notation“ (DMN) sowie dem Process Mining zur Ermittlung des „As-Is Process“ („wie er aktuell ist“) beschäftigen. Was den Einsatz spezifischer Technologien im steuerlichen Umfeld angeht, wird auf das **Tax Technology Glossar** des IDSt verwiesen.⁹

Im Rahmen der **Prozessanalyse** soll untersucht werden, ob und wie die Prozesse optimiert werden können, um beispielsweise durch die Einführung von prozessimmanenten Kontrollen den Reifegrad des Prozesses zu erhöhen und das mit dem Prozess verbundene (Brutto-)Risiko auf ein akzeptables Nettorisiko zu senken.

Darauf aufbauend wird im Rahmen des **Prozess-Redesigns** ein optimierter und als Compliance-konform erachteter „To-Be Process“ („wie er künftig sein soll“) inklusive geeigneter Kontrollen definiert. Im Zuge der **Prozessimplementierung** gilt dieser fortan als neuer Standardprozess.

Ein besonderer Fokus des FA V liegt auf der **Prozessüberwachung**, welche sich aus dem Monitoring der tatsächlichen Ausführung des Prozesses sowie der zugehörigen Kontrollen zusammensetzt. Dabei werden unter der Prozessüberwachung im Kontext des steuerlichen Kontrollumfelds nicht nur prozessimmanente Kontrollen verstanden, sondern jegliche Grundsätze und Maßnahmen, die definiert und implementiert werden, um die identifizierten Risiken zu reduzieren.

Dies ist insbesondere deshalb relevant, da sich nicht alle steuerlichen Risiken durch eine Optimierung der zugrundeliegenden Prozesse innerhalb von IT-Systemen vermeiden lassen. Dabei spielt insbesondere der „Faktor Mensch“ eine wesentliche Rolle. Umso mehr ist der Aufbau eines digitalen Steuerkontrollsystems erforderlich, das für jede Steuerart, aber auch steuerartenübergreifend, Risiken

⁹ Glossar Tax Technology, abrufbar unter: [IDSt-Glossar-TaxTech.pdf](#).

anhand der jeweiligen „End-to-End-Prozesse“ inner- und außerhalb von IT-Systemen erfasst und durch zusätzliche Maßnahmen reduziert.

Die einzelnen beschriebenen Schritte stellen in Summe einen **Zyklus** dar. Mittels eines stetigen Abgleichs ist festzustellen, ob die Prozesse inklusive der zugehörigen Risiken noch der Lebenswirklichkeit des Unternehmens sowie den rechtlichen Rahmenbedingungen entsprechen. Sollte dies – beispielsweise aufgrund von gesetzlichen Änderungen, neuen Anforderungen oder unternehmensinternen Veränderungen – nicht mehr der Fall sein, muss der Prozess angepasst und der Zyklus erneut durchlaufen werden.

Aufbauend auf dem beschriebenen Konzept des Business Process Management wird sich der FA V im ersten Schritt mit den folgenden steuerlichen Themenbereichen beschäftigen:

- Ertragsteuern,
- Umsatzsteuer,
- Transfer Pricing,
- Quellensteuer,
- Lohnsteuer und
- Zoll.

Geschäftsprozess	Umsatzsteuer	Ertragsteuer	Transfer Pricing	Quellensteuer	Lohnsteuer	Zoll
Source-to-Pay (S2P)	Y	(Y)	(Y)	Y		
Source-to-Deliver (S2D)	Y		Y			Y
Order-to-Cash (O2C)	Y		(Y)	Y		
Book-to-Report (B2R)	Y		Y	Y		
Hire-to-Retire (H2R)	(Y)				Y	



Steuerlicher E2E Prozess

Abbildung 2: steuerlicher E2E Prozess

Eine erste Indikation, welche Standard-Geschäftsprozesse für welche Steuerarten relevant sind, lässt sich **Abbildung 2** entnehmen. Der FA V wird die steuerlich relevanten Prozesse im Fortgang auf einer detaillierteren Ebene analysieren und transparent darstellen, um dadurch insbesondere folgende Fragen zu beantworten:

- Was sind wichtige Geschäftsprozesse in Bezug auf einzelne Steuerarten?

- Welche steuerlichen Risiken sind mit den Geschäftsprozessen verbunden?
- Wie können die Prozesse, Risiken und Kontrollen dargestellt werden, damit diese für einen sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer sachlichen und formellen Richtigkeit in angemessener Zeit nachvollziehbar sind?

4 Kontrolltypisierung

Um aufzuzeigen, wie eine digitale Operationalisierung der Kontrollen zu oben aufgeführten Prozessen und den damit verbundenen Risiken erfolgen kann, soll eine **Typisierung von Kontrollen** anhand von geeigneten Kriterien vorgenommen werden. Die Kriterien beziehen sich unter anderem auf den Zeitpunkt (detektiv vs. präventiv) sowie den Digitalisierungsgrad der jeweiligen Kontrolle.

Speziell in Bezug auf den Digitalisierungsgrad bedarf es einer Klassifikation von nicht digitalisierten Kontrollen bis hin zu voll digitalisierten Kontrollen, wobei verschiedene Zwischenstufen in die Betrachtung einzubeziehen sind: Beispielsweise Kontrollen, die rein manuell erfolgen und nicht digital erfasst werden, manuell durchgeführte und digital erfasste Kontrollen sowie digital implementierte Kontrollen. Der FA V wird hierfür eine geeignete Systematisierung erarbeiten.

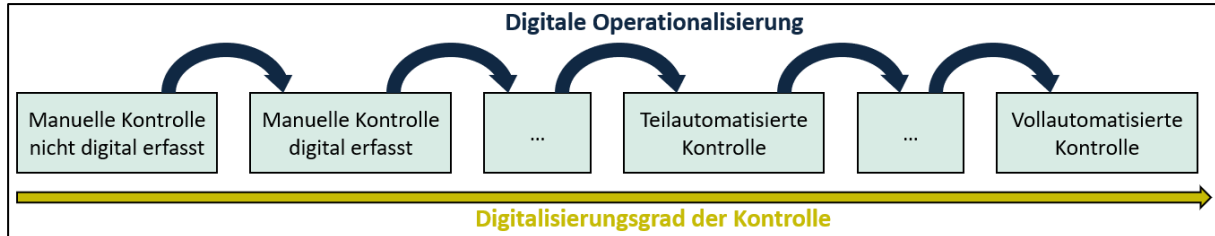


Abbildung 3: Kontrolltypisierung im Kontext der digitalen Operationalisierung

Eine erste Indikation, wie eine Typisierung von Kontrollen basierend auf ihrem Digitalisierungsgrad ausgestaltet werden kann, gibt **Abbildung 3**. Wie in Kapitel 5 weiter ausgeführt wird, bildet die Kontrolltypisierung eine wesentliche Grundlage für die digitale Operationalisierung des Steuerkontrollsystems. Beispielsweise ist in Österreich die Angabe eines Automatisierungsgrads bereits fester Bestandteil der Beschreibung von Kontrollen gemäß der dort geltenden Steuerkontrollsystem-Prüfungsverordnung.¹⁰

¹⁰ Siehe § 11 Abs. 1 Nr. 5 lit. b der Steuerkontrollsystem-Prüfungsverordnung.

5 Empfehlungen für die digitale Operationalisierung eines Steuerkontrollsystems

Die weitere Zielsetzung besteht darin, **Konzepte und Methoden** für eine möglichst weitreichende Automatisierung und Digitalisierung steuerlicher Kontrollen zu erarbeiten. Aufbauend auf den identifizierten Standard-Prozessen und -Risiken sowie den verschiedenen Kontrolltypen wird der FA V Empfehlungen zur Digitalisierung des Steuerkontrollsystems geben. Dazu sollen Ansätze zur Umsetzung des digitalen Kontrollumfeldes analysiert und Technologien und Lösungen, die als geeignet identifiziert werden, genauer beschrieben und deren Rolle und Mehrwert in den erarbeiteten Konzepten und Maßnahmen sowie die dafür benötigte Datengrundlage aufgezeigt werden. Dabei werden in Kooperation mit dem FA VII des IDSt¹¹ zum einen Technologien berücksichtigt, die bereits bei vielen Unternehmen im Einsatz sind, wie „Robotic Process Automation“ (RPA) oder Workflow-Systeme. Zum anderen wird aber auch der Mehrwert von bisher im Steuerbereich weniger etablierten Technologien wie Blockchain, Process Mining oder Künstlicher Intelligenz für das steuerliche Kontrollumfeld dargestellt.

Die dadurch geschaffene Übersicht über die Technologien soll neben den Potenzialen zur Digitalisierung des Steuerkontrollsystems auch Hinweise geben, wie eine **Systemprüfung** eines digital unterstützten Steuerkontrollsystems ausgestaltet werden kann. Dabei wird insbesondere auch das Zusammenspiel zwischen GoBD und Steuerkontrollsystem berücksichtigt.

Bei der digitalen Operationalisierung werden insbesondere folgende **Handlungsfelder** für den Einsatz von Technologie berücksichtigt:

- die Dokumentation steuerrelevanter Prozesse und Systeme unter Berücksichtigung bestehender Ressourcen/Initiativen zum Prozessmanagement,
- die Verbesserung von Prozessen und Entscheidungen zur steuerlich zutreffenden Dokumentation und Klassifizierung von Geschäftsvorfällen, einschließlich einer effizienten Steuerdeklaration sowie Berechnungen, Qualitätsprüfungen und Verprobungen für steuerliche Teilbereiche,¹²

¹¹ Der Fachausschuss VII des IDSt beschäftigt sich mit dem Einsatz innovativer Technologien im steuerlichen Kontext.

¹² Hierfür wird sich der FA V insbesondere mit den Fachausschüssen II, III und IV des IDSt austauschen. Diese beschäftigen sich mit der Standardisierung periodischer Informationspflichten (FA II), Standardisierung transaktionaler Informationspflichten (FA III) sowie der Digitalisierung des Belegwesens und von Nachweisen (FA IV).

- die Umsetzung von Grundsätzen, Maßnahmen und Kontrollen als Antwort auf steuerliche Risiken, die nicht durch eine Prozessoptimierung reduziert werden können,
- die Beantwortung von Anfragen der Steuerbehörden, Begleitung von steuerlichen Prüfungen und Verteidigung der steuerlichen Position und
- die Erstellung von Dokumentationen und die Aktualisierung, Organisation und Pflege steuerlicher Kontrollaktivitäten.

Auch die gängigen Herausforderungen eines wirksamen Kontrollsystems sollen bei den Empfehlungen zur digitalen Operationalisierung berücksichtigt werden. Dazu gehören z.B. hohe Kosten zur Einführung IT-basierter Lösungen, die Etablierung zusätzlicher manueller Kontrollprozesse sowie wiederkehrende Schulungen von Mitarbeitern außerhalb der Steuerfunktion.

6 Digitalisierungsreifegradmodell für das Steuerkontrollsystem

Wie durch den IDW PH 1/16 beschrieben, kann es bei fortschreitender Digitalisierung eines Unternehmens notwendig sein, den erforderlichen und zumutbaren Einsatz entsprechender steuerlicher IT-Lösungen regelmäßig zu beurteilen.¹³

Unter dem Einsatz verschiedener steuerlicher IT-Lösungen versteht der FA V sowohl die Methoden als auch Technologien, die in den vorangehenden Kapiteln kurz vorgestellt wurden, aus deren Summe sich ein Reifegrad der Digitalisierung des Steuerkontrollsystems ergibt. Dabei ist nicht für jeden Steuerzahler und seine mit steuerlichen Risiken behafteten Prozesse ein identischer Digitalisierungsgrad des Steuerkontrollsystems erforderlich. Wie für das gesamte Steuerkontrollsystem ist demnach auch für dessen Digitalisierungsgrad kein „one-size-fits-all“-Ansatz sinnvoll.

Der FA V wird nicht die Angemessenheit der Digitalisierung individueller Steuerkontrollsysteme beurteilen, möchte allerdings eine Hilfestellung zur Beurteilung des Digitalisierungsgrades durch die Entwicklung eines **Digitalisierungsreifegradmodells** für Steuerkontrollsysteme insgesamt geben. Das Reifegradmodell soll über eine Reihe von Reifegraden hinweg verschiedene Merkmalsausprägungen aufzeigen, die für die Beurteilung des Digitalisierungsgrades erforderlich sind. Dies soll letztlich eine (Selbst-)Bewertung des aktuellen Digitalisierungsreifegrades ermöglichen und darüber hinaus Anhaltspunkte dafür liefern, wie ein höherer Reifegrad erreicht werden kann.

¹³ Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2017): Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, Abschnitt 47.

Die Einordnung in einen Reifegrad setzt, unterteilt nach Steuerarten, bei der Verwendung eines digitalen Instrumentariums zur Reduktion der einzelnen steuerlichen Risiken an. Die Digitalisierungsreifegrade für einzelne steuerliche Risiken können aggregiert werden, um dadurch den Digitalisierungsreifeegrad für einzelne Steuerarten und letztlich für das gesamte Steuerkontrollsystem zu ermitteln.

Die Vorgehensweise des FA V lehnt sich dabei u.a. an die Vorgehensweise der OECD an, die durch ihre Reihe „OECD Tax Administration Maturity Models“ verschiedene Reifegradmodelle für Finanzverwaltungen, unter anderem bezüglich der digitalen Transformation und des Risikomanagements erstellt hat.¹⁴

7 Überblick zur Digitalisierung von Steuerkontrollsystemen im Ausland

Die Digitalisierung des steuerlichen Kontrollumfeldes ist inzwischen von weltweiter Relevanz. So haben bereits eine Vielzahl von Ländern freiwillige oder verpflichtende Maßnahmen zur Implementierung von steuerlichen Kontrollsystemen eingeführt, allen voran sogenannte „**Tax Control Frameworks**“ (TCF) auf Basis der Vorgaben der OECD zu Cooperative Compliance-Programmen.¹⁵ Diese TCF sind zudem eine potenzielle Anforderung für die Teilnahme an Programmen, wie dem International Compliance Assurance Program (ICAP)¹⁶ sowie dem European Trust and Cooperation Approach (ETACA)¹⁷. Dabei sind die TCF durchaus vergleichbar mit dem deutschen Steuerkontrollsystem. Dies wird unter anderem dadurch deutlich, dass gemäß dem IDW PH 1/16 die Beschreibungen der OECD zu den TCF auch als geeignet für die Ausgestaltung eines Tax CMS angesehen werden.¹⁸

Auch im Ausland stehen daher Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen vor der Herausforderung einer möglichst effizienten Umsetzung von steuerlichen Kontrollsystemen. Um „Best-Practice“-Ansätze zu identifizieren, wird der FA V die Ausgestaltung und Ansätze zur digitalen Operationalisierung vergleichbarer Systeme im Ausland sowie international verwendeter Standards wie dem COSO Framework und ISO-Standards analysieren.

¹⁴ Für weitere Informationen hierzu siehe: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/maturity-model-series.htm>.

¹⁵ OECD (2019) Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies

¹⁶ OECD (2021) International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups.

¹⁷ European Commission (2021): Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA).

¹⁸ Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2017): Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, Abschnitt 10.

Exemplarisch sei Österreich erwähnt. Mit der sogenannten „Begleitenden Kontrolle“ haben unsere Nachbarn ein kooperatives Compliance-Konzept eingeführt, welches als wesentlichen Baustein ein TCF – in Österreich als Steuerkontrollsystem (SKS) bezeichnet – beinhaltet. Teil des gesamten Regelwerks ist unter anderem eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Prüfung des Steuerkontrollsystems (SKS-PV)¹⁹.

Die Anforderungen und die Ausgestaltung von TCF und kooperativen Compliance-Konzepten in anderen Ländern sollen daher Eingang in die weiteren Überlegungen zur Entwicklung von Konzepten bezüglich des Steuerkontrollsystems in Deutschland finden.

8 Verwendung der Ergebnisse

Zunächst werden die Ergebnisse des FA V veröffentlicht und sollen Impulse und Anhaltspunkte für Unternehmen bei der Ausgestaltung ihres steuerlichen Kontrollumfelds liefern. Darüber hinaus sollen die gewonnenen Erkenntnisse als Grundlage für vertiefende Gespräche mit der Finanzverwaltung dienen, um darauf aufbauend einen gemeinsamen Ansatz zu erreichen, durch den sowohl aus Sicht der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung ein effizientes steuerliches Kontrollumfeld erreicht werden kann. Insbesondere wird der FA V dabei auf die Möglichkeit zur Erprobung alternativer Prüfmethode (§ 38 – neu – EGAO) eingehen und diese aus der Digitalisierungsperspektive beurteilen sowie Vorschläge zur Umsetzung erstellen.

¹⁹ Siehe BGBl. II Nr. 340/2018 SKS-Prüfungsverordnung – SKS-PV.

9 Literaturverzeichnis

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat (2022): Pressemitteilung Nummer 046 – Füracker: Vertiefte Einbeziehung der Unternehmens-Compliance in die Steuerprüfung – Bayern startet Pilotprojekt zur Einbeziehung von modernen Compliance-Systemen der Unternehmen in die steuerliche Betriebsprüfung, München 24.02.2022, abrufbar unter: <https://www.stmfh.bayern.de/inter-net/stmf/aktuelles/pressemitteilungen/24673/>. (zuletzt aufgerufen: 15.08.2022).

Dumas, M./La Rosa, M./Mendling, J./Reijers, H. A. (2018): Fundamentals of Business Process Management, 2. Aufl. Berlin und Heidelberg 2018.

Deutscher Bundestag (2022): Neue Meldepflicht für Betreiber digitaler Plattformen beschlossen. Abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2022/kw45-de-modernisierung-steuerverfahrensrecht-920050>. (zuletzt aufgerufen: 18.11.2022).

Eßer, M./Blecken, H./Eversmann, J./Herrgesell, A./Parczanny, T./Siegel, R. (2020): Studie zum Stand der Implementierung von Tax Compliance Management Systemen: Tax CMS - Status Quo und Ausblick. Abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf> (zuletzt aufgerufen: 22.08.2022).

European Commission (2021): Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA). Abrufbar unter: https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en (zuletzt aufgerufen: 12.09.2022).

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2017): Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 (IDW Praxishinweis 1/2016): Stand 31.05.2017.

McNulty, J./ Knox, J./ Harned, P. (2013): What an Effective Corporate Compliance Program Should Look Like. Journal of Law, Economics & Policy 9(3), 375-398.

OECD (2019): Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, abrufbar unter: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en (zuletzt aufgerufen: 12.09.2022).

OECD (2021): International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups. Abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf> (zuletzt aufgerufen: 12.09.2022).