



CENTER FOR
TAX AND
ACCOUNTING
RESEARCH



TAXATION, ACCOUNTING, AND FINANCE **TAF WORKING PAPER**

No. 109 / October 2024

Tax Compliance Management Systeme in deutschen Betriebsprüfungen – Eine Analyse praktischer Erfahrungen

Schulz, Kim Alina / Sureth-Sloane, Caren

Tax Compliance Management Systeme in deutschen Betriebsprüfungen – Eine Analyse praktischer Erfahrungen*

Kim Alina Schulz
Universität Paderborn

Caren Sureth-Sloane
Universität Paderborn
Wirtschaftsuniversität Wien

Oktober 2024

Abstrakt

Regulatorische Änderungen der vergangenen Jahre sowie die Umsetzung der „DAC 7“-EU-Richtlinie haben dazu geführt, dass Tax Compliance Management Systeme (Tax CMS) zu einem zunehmend relevanten Faktor in deutschen Betriebsprüfungen avanciert sind. Unsere Interviewstudie, die sich auf Erfahrungen von Expertinnen und Experten aus Industrie, Handel und Steuerberatung stützt, zeigt, dass die Anzahl an Tax CMS in deutschen Unternehmen in den vergangenen Jahren gewachsen ist und insbesondere große Unternehmen mehrheitlich ein solches Kontrollsystem implementiert haben. Während aus Unternehmenssicht noch keine spürbaren Effekte auf die Betriebsprüfungsdauer, -umfang und -schwerpunkte sowie die Anzahl an Steuerstreitigkeiten und Höhe der Steuernachzahlungen feststellbar sind, nehmen die Befragten der steuerberatenden Berufe eine erste positive Entwicklung des Betriebsprüfungsklimas und damit einhergehend weniger Steuerstreitigkeiten sowie eine effizienzorientierte Verschiebung der Prüfungsschwerpunkte hin zu zunehmenden Prozessprüfungen wahr. Die Ergebnisse spiegeln Erfahrungen mit Tax CMS in Betriebsprüfungen wider und erlauben so Einblicke in die Nutzung, sowie Vor- und Nachteile dieser Systeme. So verdeutlichen die Ergebnisse etwa, dass Konkretisierungen der Vorschriften für den Aufbau und die Zertifizierung von Tax CMS sowie konkretere Rahmenbedingungen, die die Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen und daraus entstehende potentielle Betriebsprüfungserleichterungen verlässlich regeln, besonders wichtig sind. Die Einblicke dieser Studie bieten Orientierungspunkte für die Gestaltung der Nutzung von Tax CMS. Dies gilt insbesondere, da Tax CMS im Zuge der regulatorischen Änderungen und der wachsenden Anzahl implementierter Tax CMS zukünftig zunehmend eine relevante Rolle in Betriebsprüfungsprozessen in Deutschland spielen werden.

* *Kim Alina Schulz* ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Paderborn.

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. *Caren Sureth-Sloane* hat die Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Paderborn inne und ist Gastprofessorin an der Wirtschaftsuniversität Wien.

Die Autorinnen danken den befragten Steuerberatenden und Mitarbeitenden der Unternehmen für die Teilnahme an unserer Interviewstudie. Unser besonderer Dank gilt der anonymen Gutachterin bzw. dem anonymen Gutachter und den Herausgebern für wertvolle Hinweise zu unserem Beitrag. Zudem danken wir *Vanessa Heinemann-Heile* und *Rainer Niemann* sowie den Teilnehmenden der arqus Jahrestagung 2023 für hilfreiche Anmerkungen zu einer früheren Version dieses Beitrags.

Die Autorinnen sind dankbar für die Förderung dieser Arbeit durch die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) im Rahmen des Collaborative Research Center (SFB/TRR) Projektnummer 403041268 – TRR 266 Accounting for Transparency.

Tax Compliance Management Systems in German Tax Audits – An Analysis of Practical Experiences[†]

Kim Alina Schulz
Paderborn University

Caren Sureth-Sloane
Paderborn University
WU Vienna University of
Economics and Business

Oktober 2024

Abstract

The Role of Tax Compliance Management Systems in German Tax Audits: Recent regulatory changes and the adoption of the ‘DAC 7’ EU Directive have significantly increased the importance of Tax Compliance Management Systems (Tax CMS) in German tax audits. Our interview-based study, which draws on the insights of experts from various sectors, including industry and commerce on the one hand side and tax advisors on the other hand side, reveals nuanced perspectives on the impact of Tax CMS. Our results reveal that the number of Tax CMS in German companies has increased in recent years and that the majority of large companies in particular have implemented these control systems. From a firm’s perspective, there has been no discernible impact on the duration, scope, or focus of tax audits, nor on the frequency of tax disputes or the number and size of tax refunds. However, tax practitioners in advisory firms report a slight positive change in the audit environment, with fewer tax disputes, and a more efficiency-driven approach to audit procedures, with an increase in process-oriented audits. These findings represent preliminary observations on the use and effectiveness of Tax CMS in tax audits. They provide early insights into the advantages and disadvantages of these systems. These findings are particularly relevant given the expected increasing role of Tax CMS in German tax audits, driven by ongoing regulatory developments.

[†] *Kim Alina Schulz* is a research assistant at the Professorship of Business Administration, in particular Business Taxation, at Paderborn University.

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. *Caren Sureth-Sloane* holds the professorship of Business Administration, in particular Business Taxation, at Paderborn University and is a visiting professor at the Vienna University of Economics and Business.

The authors would like to thank the tax advisors and company employees interviewed for participating in our study. We would also like to express our particular gratitude to the anonymous reviewer and the editors for their valuable comments on our article. In addition, we would like to thank *Vanessa Heinemann-Heile* and *Rainer Niemann* as well as the participants of the arqus annual conference 2023 for their helpful comments on an earlier version of this article.

The authors are grateful for the funding of this work by the German Research Foundation (DFG) as part of the Collaborative Research Center (SFB/TRR) project number 403041268 – TRR 266 Accounting for Transparency.

Tax Compliance Management Systeme in deutschen Betriebsprüfungen – Eine Analyse praktischer Erfahrungen

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung.....	1
2. Theoretischer Hintergrund.....	6
2.1. Tax CMS	6
2.2. Betriebsprüfungen.....	11
3. Interviewstudie.....	13
3.1. Zentrale Fragestellungen.....	13
3.2. Methodik	18
3.3. Datenanalyse	23
4. Analyse.....	24
4.1. Tax CMS in deutschen Unternehmen und Betriebsprüfungen	25
4.2. Der Einfluss von Tax CMS auf Betriebsprüfungen	36
5. Fazit und Ausblick.....	47
Literaturverzeichnis	50
Anhang 1. Interviewmaterial	55
Anhang 1.1. Vorabfragebogen	55
Anhang 1.2. Interviewleitfäden.....	57
Anhang 2. Deskriptive Informationen	59
Anhang 3. Strukturierende Inhaltsanalyse	60
Anhang 4. Auswertung Interviewfragen	62

1. Einleitung

Tax Compliance Management Systeme (Tax CMS) sollen in Unternehmen dazu beitragen, die Korrektheit und Vollständigkeit der abgegebenen Steuererklärung sicherzustellen.¹ Zudem werden sie zunehmend zu einem relevanten Faktor in deutschen Betriebsprüfungen. Nicht zuletzt hat die Bedeutung von Tax CMS mit der Umsetzung der „DAC 7“ EU-Richtlinie 2021/514 („DAC 7“ Richtlinie) zum 1.1.2023 enorm zugenommen, da diese eine explizite Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen ermöglicht, wofür den Unternehmen Prüfungserleichterungen gewährt werden können. Damit sind Tax CMS Bestandteil kooperativer Tax Compliance-Strategien mittels derer sich Unternehmen freiwillig transparent gegenüber den Steuerbehörden verhalten können. Für dieses entgegengebrachte Vertrauen können Unternehmen persönliche Enthaftung, Prüfungserleichterungen, weniger Steuerstreitigkeiten sowie kürzere Betriebsprüfungsdauern gewährt werden.²

Bereits in den Jahren vor Inkrafttreten des „DAC 7“ Umsetzungsgesetzes (2023) unterliegen Tax CMS in Deutschland einer wachsenden Regulatorik. Durch die Erweiterung des § 153 AO im Jahr 2016 können Unternehmen, denen Steuerhinterziehung vorgeworfen wird, das Vorliegen eines wirksamen Tax CMS als Indiz gegen vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln nutzen und sich damit enthaften.³ Die Ergebnisse unserer Interviewstudie deuten darauf hin, dass dieser Erlass mit dazu beigetragen hat, dass die Anzahl implementierter Tax CMS in Deutschland in den vergangenen Jahren stetig gewachsen ist. Inwieweit die für Unternehmen an Relevanz zunehmenden Tax CMS bisher zu einer Veränderung des deutschen Betriebsprüfungsablaufs geführt haben, ist Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.

¹ Vgl. *OECD* 2013: 58.

² Vgl. *Eßer* et al. 2020: 10; *Haubner* 2021: 204; *Ludwig* et al. 2021: 3.

³ Vgl. BMF-Schreiben, Anwendungserlass zu § 152 AO, BMF v. 23.5.2016 – IV A 3-S 0324/15/10001, IV A 4-S 0324/14/10001, BStBl. I 2016, 490 Rz. 2.6; IDW 2021, Rz. 3

Tax CMS unterstützen bei der Gewährleistung von Tax Compliance⁴ und vermeiden insbesondere Tax Compliance-Risiken, zu denen beispielsweise Steuernachzahlungen oder strafrechtliche Sanktionen zählen.⁵ International besteht in einigen Ländern bereits heute eine umfassende Einbeziehung dieser Systeme in Betriebsprüfungen, wodurch diese Länder den klassischen vergangenheitsbezogenen Prüfungsansatz hin zu einer zeitnahen Betriebsprüfung weiterentwickelt haben.⁶ Die hieraus entstandenen Ansätze, wie etwa das Horizontal Monitoring, können Compliance-Kosten der Unternehmen reduzieren und deren wahrgenommene Steuersicherheit erhöhen.⁷ Ob die zunehmende Nutzung von Tax CMS in Betriebsprüfungen in Deutschland entsprechende Wirkungen entfalten kann, ist unklar. Trotz zunehmender Regulatorik und Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen, fehlen bisher Erkenntnisse dazu, inwieweit diese Systeme den Ablauf einer Betriebsprüfung beeinflussen.

Eine Ausnahme ist die Befragungsstudie von *Blaufus et al. (2023)*, die Evidenz für einen positiven Zusammenhang zwischen der Betriebsprüfungsaggressivität und einer Verbesserung der Tax CMS Qualität findet. *Blaufus et al. (2023)* begründen diesen Zusammenhang anhand der Kosten für Compliance-Verstöße, die aus der steigenden Betriebsprüfungsaggressivität resultieren. Unternehmen versuchen die Anzahl dieser Fehler und die damit verbundenen Kosten durch eine Verbesserung der Tax CMS-Qualität zukünftig zu reduzieren. Zudem untersuchen einige Befragungs- und spieltheoretische Studien ausgewählte Aspekte von Tax CMS, ohne dabei den Zusammenhang mit Betriebsprüfungen zu berücksichtigen. So untersuchen bspw. *Blaufus & Trenn (2018)* auf der Grundlage einer Befragung mittelständischer Unternehmen die Verbreitung und den Reifegrad von Tax CMS in deutschen Unternehmen, *Eberhartinger &*

⁴ Im vorliegenden Beitrag wird Tax Compliance als unternehmerische Pflicht zur Einhaltung aller geltenden Steuergesetze und steuerlichen Vorschriften definiert, die die Möglichkeit der Steuerminimierung im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften umfasst (Risse 2017). Tax Non-Compliance bezeichnet in dieser Arbeit immer den absichtlichen Verstoß gegen geltendes Steuerrecht (*Slemrod 2007*).

⁵ Vgl. *IDW 2017, Rz. 8; Blaufus & Trenn 2018: 43*.

⁶ Vgl. *Greil & Kiesow 2014: 272; De Widt & Oats 2017: 234*

⁷ Vgl. *Eberhartinger & Zieser 2021: 154*.

Zieser (2021) befragen Unternehmen rund um das pilotierte Horizontal Monitoring in Österreich und finden, dass Tax CMS Steuerrisiken und Compliance-Kosten verringern und *Dyck et al.* (2022) untersuchen spieltheoretisch, inwieweit sich die Wahrscheinlichkeit für Steuerstreitigkeiten durch eine Verbesserung des Risikomanagementsystems verändert. Kooperative Compliance Programme, wie das Horizontal Monitoring, beziehen Tax CMS aktiv in Betriebsprüfungen ein und können damit zunehmend zu zeitnahen Prüfungen führen.⁸ Zum steuerlichen Risikomanagement zeigt bspw. *Wunder* (2009) in einer Befragungsstudie mit CFOs, dass diese das größte steuerliche Risiko in Unternehmenstransaktionen und Verrechnungspreissachverhalten erkennen. *Plesner Rossing* (2013) findet in einer Fallstudie, dass die Ausgestaltung des Kontrollsystems stark von dem steuerlichen Umfeld abhängt. *Trenn* (2021) zeigt in seiner, auf Umfragedaten basierenden empirischen Analyse, dass die Tax Compliance-Berichterstattung deutscher Unternehmen nicht systematisch erfolgt und ein hohes steuerliches Risiko einen negativen Einfluss auf den Umfang der Berichterstattung hat. *Sulik-Górecka* (2022) wertet Literatur, Gesetze und Compliance-Standards aus und schlussfolgert, dass ein umfangreich implementiertes CMS bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten und dem Abschluss von Kooperationsabkommen mit Steuerbehörden unterstützt. Untersuchungen der Wirkungen von Betriebsprüfung auf Unternehmen sind bspw. *Dubin & Wilde* (1988), die empirisch mittels Archivdaten vom Internal Revenue Service der USA eine abschreckende Wirkung von Betriebsprüfungen auf Tax Non-Compliance dokumentieren, *Mendoza et al.* (2017), die unter Nutzung von OECD und weiteren Daten finden, dass eine Erhöhung des Prüfungsniveaus über einen bestimmten Schwellenwert Tax Compliance vermindert sowie *Beer et al.* (2020), die darüber hinaus in einer Metaanalyse zeigen, dass Unternehmen, die trotz steuerehrlichen Verhaltens geprüft werden, zukünftig weniger Steuer zahlen.

⁸ Vgl. *Greil & Kiesow* 2014; *Eberhartinger & Zieser* 2021; *Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft* 2022.

Im Rahmen dieses Beitrags gehen wir daher der Frage nach, welche Auswirkungen Tax CMS auf den Ablauf deutscher Betriebsprüfungen haben. Damit erweitern wir die Literaturstränge zu den Folgen von Tax CMS und Betriebsprüfungen und verknüpfen beide Stränge. Neben der Erweiterung bestehender Literatur ist unsere Untersuchung von praktischer Relevanz für Unternehmen, Steuerberatungsgesellschaften und die Finanzverwaltung, da wir wichtige Einblicke in die Stärken und Schwächen der aktuellen Nutzung von Tax CMS liefern, die helfen können, den Einsatz von Tax CMS in Betriebsprüfungen zu verbessern. Im Rahmen einer Interviewstudie greifen wir auf Erfahrungen mit der freiwilligen Nutzung eines Tax CMS zurück. Zunächst untersuchen wir den Verbreitungsgrad von Tax CMS in deutschen Unternehmen und den Anteil derer, die ihre Tax CMS haben zertifizieren lassen. Des Weiteren dokumentieren wir Gründe für die Implementierung eines solchen Systems und knüpfen damit an die Ergebnisse von *Blaufus & Trenn* (2018) an. Anschließend untersuchen wir, inwieweit sich Tax CMS auf das Vertrauensverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung und damit auf Prüfungsdauer, Prüfungsumfang, Steuernachzahlungen und Anzahl an Steuerstreitigkeiten auswirken. Interviews sowohl mit Vertreterinnen und Vertretern aus Industrie und Handel als auch der Steuerberatung erlauben es uns dabei, unterschiedliche Perspektiven einzufangen. Auf dieser Basis analysieren wir weiter, inwieweit im Zusammenhang mit zunehmender unternehmerischer Transparenz Veränderungen in den Prüfungsschwerpunkten auf risikoreiche Unternehmensbereiche gibt.⁹

Aufgrund des vergangenheitsbezogenen Betriebsprüfungsansatzes in Deutschland und der erst seit 2016 stärker wachsenden Anzahl implementierter Tax CMS, sind bislang keine Daten zur Einbeziehung dieser Systeme in Betriebsprüfungen verfügbar. Da Daten dieser Art,

⁹ Die Interviewstudie ist eine Erweiterung der nicht veröffentlichten Masterarbeit von Kim Alina Schulz aus dem Jahr 2023.

die unter Umständen Informationen zu Betriebsprüfungsstrategien enthalten können, in der Regel nicht öffentlich zugänglich sind, haben wir eine Interviewstudie, in Form von halbstrukturierten Leitfaden-Interviews, durchgeführt.¹⁰ So ist es möglich, aktuelle persönliche Erfahrungen der befragten Expertinnen und Experten zu analysieren. Im Zeitraum von Dezember 2022 bis September 2023 haben wir 14 Interviews mit Steuerberatern aus den deutschen Big Four- und Next Ten-Wirtschaftsprüfungsgesellschaften¹¹ sowie sieben Interviews mit leitenden Mitarbeitenden aus Steuerabteilungen deutscher Unternehmen geführt und qualitativ ausgewertet.¹²

Die Ergebnisse der Analyse zeigen eine zunehmende Relevanz von Tax CMS für Unternehmen. So nutzen alle von uns befragten Unternehmen ein Tax CMS. Die Steuerberater schätzen, dass im Durchschnitt 56 % ihrer Mandanten ein solches System implementiert haben. Hinsichtlich des Einflusses auf Betriebsprüfungen führen Tax CMS aus Sicht der Steuerberater bisher vor allem zu einem verbesserten Betriebsprüfungsklima und damit zu weniger Steuerstreitigkeiten. Zudem ist aus Sicht der Steuerberater eine Veränderung der Betriebsprüfungsschwerpunkte, hin zu zunehmenden Prozessprüfungen, erkennbar, was die Steuerberater positiv und als Schritt hin zu effizienten und Ressourcen sparenden Prüfungen bewerten. Die Unternehmen betonen hingegen, dass sie aktuell keine derartigen Veränderungen wahrnehmen und erst in zukünftigen Betriebsprüfungsperioden etwaige Verbesserungen erwarten. Auch die Steuerberater erläutern, dass sie zukünftig eine stärkere Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen und einen damit einhergehenden Kulturwandel der Prüfungsstrategien erwarten, die weniger auf Belegprüfungen fokussiert sind.

¹⁰ Vgl. *Helfferrich* 2011: 36.

¹¹ Die Big Four-Gesellschaften sind, gemessen am Umsatz, die vier größten Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland. Die sechs nächst größten dieser Gesellschaften bilden zusammen mit den Big Four die Next Ten Gesellschaften. (*Staufenbiel Institut* 2019).

¹² Vgl. zur qualitativen Inhaltsanalyse *Mayring* 1994; *Mayring* 2016; *Mayring* 2022.

Da bei vielen deutschen Unternehmen derzeit noch Veranlagungszeiträume geprüft werden, die der Tax CMS Implementierung vorangehen, sind unsere Einblicke in Erfahrungen besonders wertvoll für die Fortentwicklung des Zusammspiels von Tax CMS und Betriebsprüfungen. Dazu auch die Worte eines Steuerberaters:

„CMS und Betriebsprüfungen brauchen noch viel Zeit, um zueinander zu finden. [...] Aber es ist meines Erachtens der richtige Weg, wie Verwaltung und Steuerpflichtige künftig miteinander umgehen sollten.“ (Interview mit #S11)¹³

Unsere Analyse von Einschätzungen zu Tax CMS helfen, Potentiale und Herausforderungen zu erkennen und in die zukünftige Nutzung von Tax CMS in Betriebsprüfungen einfließen zu lassen.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut. In Abschnitt 2 wird bestehende Literatur zu Tax CMS und Betriebsprüfungen analysiert. Darauf folgt in Abschnitt 3 die Herleitung der zu untersuchenden Fragestellungen sowie die Beschreibung der Interviewmethodik und die deskriptive Beschreibung der Stichprobe. Abschnitt 4 umfasst die qualitative Inhaltsanalyse und Abschnitt 5 schließt den Beitrag mit einem Fazit und Ausblick hinsichtlich der Relevanz und Implikationen von Tax CMS in Betriebsprüfungen ab.

2. Theoretischer Hintergrund

2.1. Tax CMS

Steuerbehörden versuchen durch einen Abbau von Informationsasymmetrien zwischen sich und dem Steuerzahlenden Tax Compliance zu erhöhen.¹⁴ Die umfangreiche Bereitstellung von Informationen durch den Steuerzahlenden wird als kooperatives Verhalten angesehen, für das

¹³ Die Interviews werden entsprechend ihres Durchführungsdatums sortiert und anhand dessen mit einer Kennziffer nummeriert (Steuerberatende: #S01 bis #S14; Unternehmen: #U01 bis #U07).

¹⁴ Vgl. Eberhartinger & Zieser 2021: 154

administrative Entlastungen, z.B. ein geringerer Betriebsprüfungsumfang oder schnellere Betriebsprüfungen, auf Ebene des Einzelnen gewährt werden können, wohingegen bei Missachtung der Vorschriften Strafen drohen.¹⁵ Studien zu individuellen Steuerzahlenden zeigen, dass eine hohe freiwillige Tax Compliance besteht, wenn das Vertrauen (trust) in Steuerbehörden groß ist und Steuerbehörden im Gegenzug die Möglichkeit haben, Tax Compliance durchzusetzen (power).¹⁶ Auch Studien zu Unternehmen verdeutlichen, dass höheres Vertrauen in Steuerbehörden Steuerhinterziehung verringern sowie freiwillige Tax Compliance stärken und das Fairnessempfinden erhöhen kann.¹⁷ Eine Möglichkeit zur Verbesserung des Vertrauensverhältnisses und der Kooperation zwischen Steuerbehörden und Unternehmen besteht in der Implementierung steuerlicher interner Kontrollsysteme (IKS), den unternehmerischen Tax CMS, auch Tax Control Framework (TCF)¹⁸ genannt. Da in Deutschland keine Pflicht zur Implementierung eines Tax CMS besteht, ist dessen Nutzung Bestandteil freiwilliger Tax Compliance.¹⁹

Unternehmen implementieren Tax CMS, insbesondere um Tax Compliance-Risiken in Form von Steuernachzahlungen, strafrechtlichen Sanktionen sowie Reputationskosten zu reduzieren.²⁰ Die Implementierung eines wirksamen Tax CMS erhöht die Transparenz zwischen den Steuerbehörden und Unternehmen, reduziert Informationsasymmetrien und sorgt damit für eine Verringerung von Steuerrisiken auf beiden Seiten.²¹ Damit haben Tax CMS eine Compliance-Funktion sowie eine Informationsfunktion im Unternehmen und gegenüber der Finanzverwaltung. Zudem können sie Bestandteil einer umfassenderen kooperativen Compliance sein.²²

¹⁵ Vgl. *Seer* 2009: 676; *Seer* 2010: 372

¹⁶ Vgl. *Kirchler et al.* 2008; *Batrancea et al.* 2019; *Mardhiah et al.* 2019; *Inasius et al.* 2020.

¹⁷ Vgl. *Mir Djawadi & Fahr* 2013: 22; *Mendoza et al.* 2017: 292; *Fochmann et al.* 2023.

¹⁸ Die Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) verwendet den Begriff TCF äquivalent zu dem Begriff Tax CMS.

¹⁹ Vgl. *Raatz* 2022

²⁰ Vgl. *Blaufus & Trenn* 2018: 43

²¹ Vgl. *OECD* 2016: 28.

²² Vgl. *Kirsch* 2020: 7

In Deutschland richtet sich der Aufbau eines angemessenen Tax CMS nach den Leitlinien des IDW Praxishinweises 1/2016, der auf Basis des IDW PS 980 entwickelt wurde und wonach das System acht Compliance-Grundelemente umfassen soll.²³ Systemseitig weisen alle Tax CMS vergleichbare Bestandteile auf.²⁴ Die konkrete Ausgestaltung ist jedoch von unternehmensindividuellen Einflussfaktoren wie beispielsweise Größe, Branche und Rechtsform abhängig.²⁵ Häufig steht im Zentrum des Tax CMS eine Risiko-Kontroll-Matrix, in der die unternehmerischen Tax Compliance-Risiken den dafür getroffenen Maßnahmen und Kontrollen gegenübergestellt werden.²⁶

Die genannten Rahmenbedingungen bieten einigen Spielraum bei der Ausgestaltung des Tax CMS, der allerdings mit Rechtsunsicherheiten für die Unternehmen einhergeht.²⁷ So schätzen 62 % der in einer Studie befragten Unternehmen den Reifegrad ihres Tax CMS auf maximal 50 % ein.²⁸ Der von *Blaufus & Trenn* (2018, S. 53) entwickelte Tax CMS-Index zeigt darüber hinaus, dass mittelständische Unternehmen im Durchschnitt lediglich 32 % der Anforderungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) an ein Tax CMS erfüllen und somit ein nicht ausreichend wirksames System implementiert haben.²⁹ Diese Studien zeigen, dass Verbesserungspotential bei implementierten Tax CMS besteht.

Über die Implementierung hinausgehend bietet der Gesetzgeber die Möglichkeit der Zertifizierung des Tax CMS. Eine freiwillige Prüfung und Zertifizierung der *Angemessenheit* sowie eine darauffolgende Prüfung und Zertifizierung der *Wirksamkeit* kann in Deutschland seit dem Jahr 2011 von Unternehmen bei einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer beauftragt

²³ Vgl. IDW 2017, Rz. 22; IDW 2021, Rz. 27.

²⁴ Vgl. Pull 2022: 2133.

²⁵ Vgl. IDW 2017, Rz. 24.

²⁶ Vgl. IDW 2017, Rz. 47; Eßer et al. 2020: 53; Institut für Digitalisierung im Steuerrecht 2022: 5

²⁷ Vgl. Weichel 2020: 478. 28

²⁸ Gemessen auf einer Skala von 0 % (niedriger Reifegrad) bis 100 % (hoher Reifegrad), vgl. Eßer et al. 2020: 12.

²⁹ Vgl. Blaufus & Trenn 2018: 53.

werden.³⁰ Die Prüfung und Zertifizierung als wirksames CMS kann als Nachweis für die Einhaltung der Organisations- und Sorgfaltspflichten des Vorstands und Aufsichtsrats dienen.³¹

Neben den genannten Vorschriften für die Zertifizierung und erforderlichen Bestandteile von Tax CMS, unterliegen diese Systeme in Deutschland seit einigen Jahren weiterer wachsender Regulatorik. So hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) im Jahr 2016 die Möglichkeit eingeräumt, dass Unternehmen, denen infolge einer Betriebsprüfung Steuerhinterziehung vorgeworfen wird, das Vorliegen eines wirksamen Tax CMS als Indiz gegen diesen Vorwurf nutzen können.³² Dieser Nachweis kann gegen vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln sprechen, mögliche Bußgelder mindern und damit mehr Rechtssicherheit für Unternehmen schaffen.³³ Diese Vorschrift begründet einen unternehmerischen Anreiz zur Implementierung eines solchen Systems. So ist in den Jahren nach 2016 eine Tax CMS-Implementierungswelle in Deutschland zu beobachten.

Der Grad der Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen wird durch die Umsetzung der „DAC 7“ Richtlinie zum 1.1.2023 erhöht. Dies könnte dem Wunsch der Unternehmen nach mehr Rechtssicherheit und weniger Steuerstreitigkeiten infolge der Prüfung entgegenkommen. Art. 5 des „DAC 7“ Umsetzungsgesetzes beinhaltet den § 38 EGAO, der eine explizite Berücksichtigung von Tax CMS in Betriebsprüfungen vorsieht. Wird das Tax CMS auf Antrag im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung als wirksam bestätigt, kann die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen Prüfungserleichterungen für die kommende Betriebsprüfung verbindlich zusagen (§ 38 Abs. 1 EGAO). Eine Zertifizierung des Systems ist hierfür nicht erforderlich.³⁴ Bei

³⁰ Vgl. *IDW* 2017, Rz. 58; *IDW* 2021, Rz. 1; *Rödl & Partner* 2023.

³¹ Vgl. *IDW* 2021, Rz. 3–6.

³² Vgl. BMF-Schreiben, Anwendungserlass zu § 152 AO, BMF v. 23.5.2016- IV A 3-S 0324/15/10001 IV A 4-S 0324/14/10001 BStBl. I 2016, 490, Rz. 2.6; *Haubner* 2021: 205.

³³ Vgl. BMF-Schreiben, Anwendungserlass zu § 152 AO, BMF v. 23.5.2016 – IV A 3 - S 0324/15/10001 IV A 4 - S 0324/14/10001, BStBl. I 2016, 490 Rz. 2.6; *IDW* 2021, Rz. 3.

³⁴ Vgl. *Kowallik* 2022b: 2446.

der Regelung handelt es sich zunächst um eine Erprobung neuer Prüfungsmethoden, die dennoch einen gesetzlichen Rahmen für die zukünftige Kommunikation zwischen der Finanzverwaltung und den Unternehmen schafft. Der gesetzliche Rahmen für Tax CMS in Deutschland umfasst damit die Leitlinien für den Aufbau eines wirksamen Tax CMS des IDW Praxishinweises 1/2016, die Exkulpationsmöglichkeiten des § 153 AO sowie die aktive Beantragung von Prüfungserleichterungen über den § 38 Abs. 1 EGAO. In den genannten rechtlichen Rahmenbedingungen sind die Vorschriften für ein wirksames Tax CMS konkretisierungsbedürftig.³⁵ Eine Konkretisierung der gesetzlichen Anforderungen könnte die Unternehmen bei der Verbesserung ihrer Systeme unterstützen und zu mehr Rechtssicherheit im Falle von Steuerhinterziehungsvorwürfen führen.³⁶

Als Bestandteil kooperativer Compliance und aufgrund des transparenten Austauschs zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen, können Tax CMS ein Treiber für die Entwicklung digitaler und zeitnaher Betriebsprüfungen sein.³⁷ In der Praxis wird in deutschen Betriebsprüfungen seit 2018 vermehrt das Vorhandensein und seit 2021 auch der Umfang sowie Reifegrad eines Tax CMS abgefragt.³⁸ Zudem findet im Rahmen eines im Jahr 2022 mit zwei Unternehmen begonnenen Pilotprojekts des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat eine weitreichendere Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen statt.³⁹ Dessen Ergebnisse sollen zur Weiterentwicklung bestehender Prüfungsmethoden verwendet werden, da erwartet wird, dass Prüfungsschwerpunkte durch Tax CMS gezielter gesetzt und Betriebsprüfungsdauern dadurch verkürzt werden könnten.⁴⁰

³⁵ Vgl. *Hölzemann et al.* 2023: 1399.

³⁶ Vgl. *Schmeer* 2023: 317.

³⁷ Vgl. *Kirsch* 2020: 7.

³⁸ Vgl. *Kowallik* 2022a: 1231.

³⁹ Vgl. *StMFH* 2022.

⁴⁰ Vgl. *Kowallik* 2022a: 1231; *StMFH* 2022.

Studien zu internationalen Betriebsprüfungssystemen zeigen, dass Tax CMS die Weiterentwicklung der Betriebsprüfungspraxis hin zu einer zeitnahen Betriebsprüfung unterstützen können.⁴¹

2.2. Betriebsprüfungen

Das primäre Ziel von Betriebsprüfungen in Deutschland ist die Festsetzung und Erhebung von Steuern entsprechend gesetzlicher Vorschriften.⁴² Neben der Klärung unklarer Sachverhalte dienen Betriebsprüfungen dazu, aufzudecken, ob Steuerzahlende alle steuerlichen Regeln befolgen. Bei der Aufdeckung von Verstößen ziehen Betriebsprüfungen entsprechende Nachzahlungen sowie gegebenenfalls Strafen nach sich, und ermöglichen dem Staat letztlich, die Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen über Kontrollen zu unterstützen.⁴³ Zudem wird Betriebsprüfungen eine korrektive Wirkung zuteil, da abgegebene Steuererklärungen berichtigt werden können.⁴⁴ Darüber hinaus wird Steuerprüfungen eine präventive Wirkung zugeschrieben, indem sie vor Steuerhinterziehung abschrecken und bei Steuerpflichtigen das Interesse stärken, freiwillig Tax Compliance zu gewährleisten.⁴⁵

⁴¹ Hierzu erweitern einige Länder die bloße Abfrage des Vorhandenseins von Tax CMS um eine umfassendere kooperative Compliance-Strategie, die auf einer partnerschaftlichen Zusammenarbeit der Unternehmen mit den Steuerbehörden beruht und bei der sich die Unternehmen im Austausch für Sicherheiten seitens der Finanzbehörden vollständig steuerlich transparent verhalten (OECD 2013; Greil & Kiesow 2014; Eberhartinger & Zieser 2021; Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft 2022). Großbritannien und die Niederlande sind Vorreiter dieses Systems, allerdings mit unterschiedlicher Ausgestaltung. In Großbritannien werden große Unternehmen dazu verpflichtet, kooperativ mit der Finanzbehörde zusammenzuarbeiten (De Widt & Oats 2017: 234). Die Niederlande verwendet Horizontal Monitoring, an dem Unternehmen freiwillig teilnehmen können, wenn sie ein TCF implementiert haben. Das Horizontal Monitoring erweitert die Prüfung von lediglich vergangenheitsbezogenen Daten – wie bei deutschen Betriebsprüfungen – um eine kontinuierliche Zusammenarbeit (Greil & Kiesow 2014: 272).

⁴² Vgl. Bundesministerium der Finanzen 2022: 25.

⁴³ Vgl. Buck & Klopfer 2011: 18; Fettke 2019: 2.

⁴⁴ Vgl. OECD 2004: 7; Solche Korrekturen führten im Jahr 2021 insgesamt zu 13,1 Milliarden Euro Mehreinnahmen aus deutschen Betriebsprüfungen (Bundesministerium der Finanzen 2022: 27).

⁴⁵ Vgl. OECD 2004: 7.

Eine Interviewstudie aus Österreich zeigt zudem, dass Steuerbehörden durch Betriebsprüfungen auch Einfluss über Belohnungen ausüben können. Diese Belohnungen werden zu meist den Steuerzahlenden gewährt, die sich kooperativ und steuerehrlich verhalten und können von monetärer Art, in Form verringerter Steuerzahlungen, und nicht monetärer Art, wie positives Feedback und öffentliches Lob, sein. Wem Belohnungen zuteilwerden, unterliegt keiner festen Vorgabe, so dass Betriebsprüfungen von Steuerzahlenden als „Basar“ bezeichnet werden, auf dem über positive oder negative Auswirkungen verhandelt wird.⁴⁶

Da ein kooperativer Ansatz in Deutschland bislang nicht institutionalisiert ist und das Ausmaß der Offenlegung von Informationen für die Betriebsprüfung von der Unternehmensgröße und weiteren Details abhängt, führen die wahrgenommenen Informationsasymmetrien im Regelfall dazu, dass die beiden Akteure nur wenig gegenseitiges Vertrauen aufweisen. Die Beschreibung des Prüfungsablaufs als „Basar“ in unseren Interviews deutet an, dass das Vertrauensverhältnis und das Betriebsprüfungsklima verbesserungsbedürftig sein könnten. Allerdings ist zu betonen, dass Betriebsprüfungen auch in einem vertrauensvollen Rahmen ablaufen können und die Wahrnehmung einzelner Unternehmen nicht generalisierbar ist. Eine weitere Herausforderung für die Zusammenarbeit liegt darin, dass Betriebsprüfungen oftmals Besteuerungszeiträume umfassen, die einige Jahre in der Vergangenheit liegen. Dieser hohe zeitliche Abstand zwischen Sachverhalt und Prüfung erhöht den Aufwand für Unternehmen, da betreffende Sachverhalte beispielsweise von nicht mehr im Unternehmen beschäftigten Mitarbeitenden bearbeitet wurden, wodurch historisches Wissen fehlt.⁴⁷ Aus diesem Grund gibt es seit 2011 zeitnahe Betriebsprüfungen (§ 4a BpO), bei denen gegenwartsnähere sowie weniger Besteuerungszeiträume geprüft werden. Die Entscheidung für diese Prüfungsart trifft jedoch die Fi-

⁴⁶ Vgl. Gangl et al. 2019: 5–6.

⁴⁷ Vgl. Seer 2009: 674.

finanzbehörde. Demnach sollen insbesondere Unternehmen entsprechende Erleichterungen erhalten, die sich durch einen hohen Mitwirkungsgrad bei vorangegangenen Betriebsprüfungen und hohe Tax Compliance ausgezeichnet haben.⁴⁸ Allerdings zeigt eine Studie des Bundesverbands der Deutschen Industrie e.V., dass zeitnahe Betriebsprüfungen bisher nur selten angewendet werden und eine Verkürzung der Betriebsprüfungsdauer ebenfalls nicht erkennbar ist.⁴⁹

3. Interviewstudie

3.1. Zentrale Fragestellungen

Unternehmen implementieren Tax CMS aufgrund verschiedener Zielsetzungen, die auch davon abhängig sind, ob es sich um defensiv oder offensiv agierende Steuerzahlende handelt. Offensiv agierende Unternehmen betreiben mit dem Ziel der Steuerminimierung aggressive Steuerplanung, die mit dem Verstoß gegen geltendes Steuerrecht einhergehen kann. Diese Unternehmen können in Tax CMS ein Mittel sehen, um die aggressive Steuerplanung weiter zu verbessern. *Blaufus & Trenn* (2018) zeigen allerdings, dass die Mehrheit der befragten mittelständischen deutschen Unternehmen Tax CMS implementiert haben, um Tax Compliance sicherzustellen und sich eher defensiv zu verhalten. Zudem erhöhen Unternehmen ihre Investitionen in das Tax CMS, um auch bei steigender Betriebsprüfungsaggressivität die Befolgung steuerlicher Regeln zu gewährleisten.⁵⁰ Dennoch finden *Blaufus & Trenn* (2018), dass für die Hälfte der Unternehmen die Minimierung der Steuerlast bei gleichzeitiger Einhaltung aller geltenden Gesetze eine hohe Bedeutung hat.

⁴⁸ Vgl. *Seer* 2009: 676.

⁴⁹ Vgl. *Wünnemann et al.* 2019: 5–7.

⁵⁰ Vgl. *Blaufus et al.* 2023: 537.

Darüber hinaus haben Tax CMS das Ziel, Straf- und Steuernachzahlungen möglichst zu verhindern und Haftungsrisiken für Geschäftsführung, Vorstand, Mitarbeitende und das gesamte Unternehmen zu verringern, was maßgebliche Anreize für die Systemeinführung sind.⁵¹ Des Weiteren wird die Implementierung aus der Hoffnung auf verkürzte Betriebsprüfungsdauern, weniger Konfliktpotentiale mit Steuerbehörden und frühere Rechtssicherheit motiviert.⁵² *Dyck et al. (2022)* zeigen mit ihrem spieltheoretischen Ansatz zudem, dass die Verbesserung des steuerlichen Risikomanagementsystems in Unternehmen auch ohne zusätzliche Streitschlichtungsexpertise zu einer Verringerung der Wahrscheinlichkeit von Rechtsstreitigkeiten führt. Diese erhofften positiven Auswirkungen könnten einer der Gründe dafür sein, dass 64 % der im Jahr 2020 befragten deutschen Unternehmen bereits Tax CMS-Projekte durchführen und 17 % die Durchführung solcher Projekte in ihren inländischen Standorten in den folgenden ein bis zwei Jahren planen.⁵³

Auch das internationale Schrifttum bestätigt die steuerliche Relevanz der Einführung von IKS und weist darauf hin, dass insbesondere die Qualität der Kontrollsysteme – Steuerrisiken wirksam zu reduzieren – für die Vorteilhaftigkeit relevant ist.⁵⁴ Tax CMS sind neben der Verringerung von Steuerrisiken ein wirksames Mittel zur Reduzierung von Informationsasymmetrien.⁵⁵ Geringere Informationsasymmetrien verbessern wiederum das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbehörden und Steuerzahlenden, wodurch freiwillige Tax Compliance beeinflusst werden kann.⁵⁶

⁵¹ Vgl. *Eßer et al. 2020: 10; Haubner 2021: 204.*

⁵² Vgl. *Ludwig et al. 2021: 3.*

⁵³ Vgl. *Eßer et al. 2020: 13.*

⁵⁴ Vgl. *Bauer 2016: 449; Gallemore & Labro 2015: 164; Brühne & Schanz 2022: 28.*

⁵⁵ Vgl. *Eberhartinger & Zieser 2021: 154.*

⁵⁶ S. bspw. *Kirchler et al. 2008: 212–213; Batrancea et al. 2019: 32; Mardhiah et al. 2019: 22–23.*

Die zuvor aufgeführten Studien begründen unsere Erwartung, dass sich Tax CMS positiv auf das Vertrauensverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung und damit positiv auf die Parameter *Prüfungsdauer*, *Prüfungsumfang*, *Steuernachzahlungen* und die *Anzahl an Steuerstreitigkeiten* auswirken. Das in diesem Zusammenhang beschriebene Vertrauensverhältnis wird in der vorliegenden Arbeit durch eine auf Tax CMS zurückzuführende Veränderung der vier genannten Parameter operationalisiert. Eine positive Veränderung dieser Parameter wird damit als Indiz für verbessertes Vertrauen interpretiert. Um zu untersuchen, wie sich Tax CMS auf diese Bereiche auswirken, untersuchen wir qualitativ zunächst vier Zusammenhänge. Erstens untersuchen wir auf Basis der Einschätzungen der Befragten, ob Tax CMS die Betriebsprüfungsdauer verkürzen, zweitens, ob Tax CMS den Betriebsprüfungsumfang verringern, drittens, ob Tax CMS die Anzahl der Steuerstreitigkeiten in Folge einer Betriebsprüfung verringern, sowie viertens, ob Tax CMS die Höhe der Steuernachzahlungen in Folge einer Betriebsprüfung verringern.

Die Grundlage dafür, dass die Zusammenhänge eintreten können, ist die transparente Offenlegung des Tax CMS und damit auch der in der Risiko-Kontroll-Matrix abgebildeten Risiken seitens der Unternehmen gegenüber den Betriebsprüfern. Aus dieser Transparenz erwartet beispielsweise das Bayerische Staatsministerium im Ergebnis seines Pilotprojekts, dass Betriebsprüfungsschwerpunkte durch die Tax CMS-Einbeziehung gezielter gesetzt und damit Betriebsprüfungsdauern verkürzt werden können.⁵⁷ Zur Generierung dieser Effizienzgewinne könnten Betriebsprüfer die unternehmerische Transparenz nutzen und ihre Prüfungsschwerpunkte auf die risikoreichen Unternehmensbereiche verlagern. Eine derartige Veränderung könnte sich für die Unternehmen beispielsweise negativ auf die Höhe der Steuernachzahlungen oder die Anzahl der Steuerstreitigkeiten auswirken. Hierzu untersuchen wir Erfahrungen und

⁵⁷ Vgl. Kowallik 2022a: 1231; StMFH 2022.

Einschätzungen der Befragten dazu, ob Tax CMS zu einer Veränderung der Betriebsprüfungsschwerpunkte führen.

Die Erstellung einer Steuererklärung im Einklang der gesetzlichen Vorschriften erfordert Zeit und Ressourcen und verursacht damit Kosten für den Steuerpflichtigen – die Compliance-Kosten.⁵⁸ Gemäß *Slemrod* (1989) entstehen diese durch die Ermittlung und Dokumentation des zu versteuernden Einkommens und damit aus der Buchführung für steuerliche Zwecke. Die Aufwendungen hierfür können den Kosten für die Einhaltung der Steuervorschriften zugeordnet werden, die durch die Schwierigkeit des Steuersystems entstehen. Des Weiteren entstehen dem Steuerpflichtigen Kosten bei dem Versuch, das zu versteuernde Einkommen zu verringern und somit Steuerplanung im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften zu betreiben.⁵⁹ Zusätzliche Compliance-Kosten werden durch eine höhere Komplexität des Steuersystems und die Anzahl an Compliance-Vorschriften verursacht.⁶⁰ Ebenfalls kann die Größe des Unternehmens für die Höhe der Compliance-Kosten entscheidend sein. So haben kleine und mittelgroße Unternehmen in einer Studie aus den USA vergleichsweise höhere Compliance-Kosten als große Unternehmen.⁶¹ Relativ betrachtet nehmen Compliance-Kosten demnach mit steigender Unternehmensgröße ab.⁶² Bei international agierenden Unternehmen steigen sie allerdings weiter an,⁶³ da diese die steuerrechtlichen Vorschriften mehrerer Länder befolgen müssen, was die Komplexität erhöht.⁶⁴ Compliance-Kosten entstehen des Weiteren im Rahmen einer Betriebs-

⁵⁸ Vgl. *van der Geest & Jacob* 2023: 1. Für einen Literaturüberblick über empirische Forschungsergebnisse zu Tax Compliance-Kosten vgl. *Eichfelder & Vaillancourt* 2014. Vgl. zudem auch *Fochmann et al.* 2023, die in ihrer Befragung finden, dass Nachweis- und Dokumentationspflichten und die Erstellung der Steuererklärung in deutschen Unternehmen die zwei am stärksten zum steuerlichen Verwaltungsaufwand beitragenden Faktoren darstellen.

⁵⁹ Vgl. *Slemrod* 1989: 157.

⁶⁰ Vgl. *Mills* 1996: 422; *Schenkel* 2016: 18; *Hoppe et al.* 2021: 8; *Hoppe et al.* 2023: 242, 260.

⁶¹ Vgl. *Slemrod & Venkatesh* 2002: 36.

⁶² Vgl. *Eichfelder & Hechtner* 2018: 772.

⁶³ Vgl. *Blumenthal & Slemrod* 1995: 52.

⁶⁴ Vgl. *Eichfelder & Vaillancourt* 2014: 122.

prüfung, da Steuerzahlende verpflichtet sind, den Prüfern Auskunft und Nachweise für die Korrektheit der abgegebenen Steuererklärung zu erteilen, was Zeit und personelle Ressourcen in Anspruch nimmt.⁶⁵ Erfahrungen aus deutschen Betriebsprüfungen zeigen, dass sich die Dauer der Prüfungshandlungen und die durchschnittliche Anzahl geprüfter Jahre trotz bspw. der Möglichkeit von zeitnahen Betriebsprüfungen seit 2010 nicht wesentlich verringert hat.⁶⁶ Die Compliance-Kosten sind für deutsche Unternehmen während einer Betriebsprüfung damit seit Jahren unverändert hoch. Diesbezüglich zeigt eine Studie für Österreich, dass das dortige, auf Tax CMS basierende Horizontal Monitoring die Compliance-Kosten der Unternehmen signifikant verringert.⁶⁷ Eine Reduzierung von Compliance-Kosten kann sich positiv auf unternehmerische Investitionen auswirken, was die ökonomische Relevanz dieser Kostenreduzierung nicht nur für die Unternehmen, sondern auch von gesamtwirtschaftlichem Interesse ist und damit auch von Interesse für den Gesetzgeber ist.⁶⁸ Vor diesem Hintergrund untersuchen wir, ob die Implementierung eines Tax CMS zukünftig die Compliance-Kosten des Unternehmens verringert.

Es gibt verschiedene Gründe, warum es nicht zu den erwarteten Zusammenhängen kommen könnte. So ist etwa denkbar, dass sich das gewünschte verbesserte Vertrauensverhältnis durch Tax CMS nicht einstellt und es damit auch nicht zu den angestrebten Vereinfachungen und Kostenersparnissen kommt.

⁶⁵ Vgl. *Mills* 1996: 423.

⁶⁶ Vgl. *Wagner* 2022: 498.

⁶⁷ Vgl. *Eberhartinger & Zieser* 2021: 154.

⁶⁸ Vgl. *van der Geest & Jacob* 2023: 33.

3.2. Methodik

Für die Messung des Einflusses von Tax CMS auf den Ablauf von Betriebsprüfungen sind keine Daten zugänglich, weshalb die Notwendigkeit besteht, diese selbst zu erheben.⁶⁹ Die Befragung von Experten bietet die Möglichkeit, bestehendes Wissen über diesen Einfluss zu sammeln und zu analysieren.⁷⁰ Aus diesem Grund haben wir eine Interviewstudie durchgeführt. In dieser haben wir deutsche Steuerberaterinnen und Steuerberater interviewt, da diese mit Unternehmen verschiedener Branchen, Rechtsformen sowie Größenklassen zusammenarbeiten und im Rahmen dieser Beratung auch mit Betriebsprüfern in Kontakt treten.⁷¹ Allerdings ist bei der Interpretation dieser Antworten das Selbstinteresse von Steuerberatenden zu berücksichtigen. Dieses besteht darin, dass Steuerberatende ein wirtschaftliches Interesse an der Beratung und Implementierung von Tax CMS haben. Daher ist denkbar, dass ihre Antworten durch einen sog. Self-Interest Bias beeinflusst werden, so dass die Folgen von Tax CMS als besonders positiv dargestellt werden.⁷² Aus diesem Grund haben wir zudem Mitarbeitende aus Steuerabteilungen deutscher Unternehmen als weitere Expertengruppe befragt. Jedoch ist auch in dieser Gruppe, wenn auch weniger stark, ein gewisser Self-Interest Bias nicht ausschließbar. Dieser könnte sich darin niederschlagen, dass die Unternehmen die Kosten und Folgen von Tax CMS besonders negativ darstellen. Denkbar wäre etwa, dass sie die verbleibenden Risiken nach Implementierung eines Tax CMS überbetonen, um eine Notwendigkeit für die regulatorische Weiterentwicklung der Vorschriften und der Nutzung von Tax CMS in Betriebsprüfungen zu signalisieren und zunehmende Erleichterungen in dieser Hinsicht zu erwirken. Um verschiedene Blickwinkel zu analysieren, umfasst unsere Stichprobe Befragte beider Expertengruppen.

⁶⁹ Für die durchgeführte Interviewstudie wurde eine Bewertung der ethischen Aspekte bei der Ethikkommission der Universität Paderborn beantragt. Das Forschungsvorhaben wurde durch die Kommission als ethisch unbedenklich eingestuft hat.

⁷⁰ Vgl. Meuser & Nagel 2002: 91.

⁷¹ Vgl. Meuser & Nagel 2002: 73.

⁷² Vgl. Darke & Chaiken 2005: 865–866.

Um den Experten eine detaillierte Schilderung wichtiger Erfahrungen sowie der Interviewerin flexible Nachfragen zu ermöglichen, haben wir halbstrukturierter Leitfadeninterviews mit offenen Fragestellungen durchgeführt.⁷³ Der hierfür verwendete Leitfaden wurde anhand der zuvor erläuterten Tax CMS und Betriebsprüfungsliteratur entwickelt. Als erstes wurde der Leitfaden für die Interviews mit Steuerberatenden anhand des von *Helfferrich* (2011) beschriebenen „SPSS“ – Sammeln, Prüfen, Sortieren, Subsumieren – Prinzips erstellt. Die Formulierungen wurden anschließend für die Unternehmensinterviews angepasst. Zunächst wurden Fragen gesammelt, die für die Beantwortung der Forschungsfrage relevant sind. Anschließend haben wir überprüft, ob diese für eine offene Beantwortung geeignet sind. Abschließend wurden die Fragen inhaltlich sortiert und weiterführende Nachfragen zu diesen subsumiert. Im Ergebnis entsteht durch dieses Vorgehen ein aus vier Frageblöcken bestehender und in 14 Fragen unterteilter Leitfaden (s. Anhang 1.2).⁷⁴ Zusätzlich werden über einen Vorabfragebogen personen-, mandanten- und unternehmensbezogene deskriptive Daten zu den Interviewpartnern erfasst (s. Anhang 1.1).

Insgesamt wurden 22 Steuerberatende und zwölf Unternehmen per E-Mail angefragt, von denen sich 14 Steuerberatende und sieben Unternehmen für ein Interview bereit erklärt haben.⁷⁵ Das entspricht einer positiven Rückläuferquote von circa 64 % sowie 58 %. Die Interviews wurden im Zeitraum zwischen Dezember 2022 und September 2023 fast ausschließlich virtuell durchgeführt und haben eine durchschnittliche Dauer von 30:52 Minuten (SD = 11:51 Minuten). Bei fünf Interviews haben die akquirierten Interviewpartner auf eigenen Wunsch weitere Tax CMS Experten ihrer Abteilung zum Interview eingeladen, weshalb insgesamt 27

⁷³ *Helfferrich* 2011: 36; *Brühne & Schanz* 2022: 2870.

⁷⁴ Dieser wurde zusätzlich von weiteren wissenschaftlichen Mitarbeitenden der Universität Paderborn korrigiert und auf Relevanz und Passung für die zugrunde liegende Studie geprüft.

⁷⁵ Weitere Interviewteilnehmende werden nicht akquiriert, da sich nach der Durchführung dieser Interviews ein Sättigungseffekt einstellt und aus weiteren Interviews keine neuen Erkenntnisse erwartet werden.

Teilnehmende interviewt wurden. In diesen Fällen werden die Interviewpartner in der Auswertung der Vorabfragebögen und den Interviewtranskriptionen mit einem ergänzenden Buchstaben gekennzeichnet. Die Teilnehmenden haben nach ihrer Zusage in einer weiteren E-Mail einen Informationstext zu den Inhalten⁷⁶ des § 153 AO und „DAC 7“ Umsetzungsgesetzes sowie den Vorabfragebogen und eine Datenschutzerklärung erhalten, mit der Information, dass das Interview mit ihrem Einverständnis aufgezeichnet, transkribiert und anonymisiert wird. Die Teilnehmenden wurden zu Beginn des Interviews noch einmal explizit auf die Aufzeichnung hingewiesen, mit der Möglichkeit, auch zu diesem Zeitpunkt zu widersprechen. Im Anschluss an die Interviews wurden in Anlehnung an *Kaiser* (2021) Aspekte zur Gesprächsatmosphäre, dem Interviewverlauf und Besonderheiten zu einzelnen Themenkomplexen protokolliert.

Bei den Interviewpartnern handelt es sich fast ausschließlich um Personen, die als Manager oder in einer höheren Position tätig sind (Tabelle 1 Panel A). 48 % der Befragten haben zwischen 20 und 29 Jahre steuerliche Berufserfahrung (Tabelle 1 Panel B). Zudem schätzen 78 % ihre Erfahrung mit Betriebsprüfungen auf einer Likert-Skala⁷⁷ mit einem Wert zwischen 7 und 10 und damit als überdurchschnittlich erfahren ein. Weitere deskriptive Ergebnisse (Tabelle 5 in Anhang 2) zeigen, dass die Hälfte der Befragten in (Corporate) Tax Abteilungen beschäftigt sind. 18 % geben als eines ihrer Kernarbeitsgebiete Tax CMS an, weitere 11 % sind im Kern in der steuerlichen Prozessberatung und 7 % im Gebiet Tax Technology tätig. Zusammen ergeben diese Bereiche einen Anteil von ungefähr 36 %, was die Expertise der Befragten im Bereich Digitalisierung der Steuerfunktion und damit auch im Bereich Tax CMS zeigt.⁷⁸

⁷⁶ Diese Inhalte wurden zusätzlich während der Interviews erläutert.

⁷⁷ Die Likert-Skala besitzt einen Wertebereich von 1 (= unerfahren) bis 10 (= sehr erfahren).

⁷⁸ Weitere deskriptive Stichprobeninformationen können dem Anhang 2 entnommen werden.

Tabelle 1: Hintergrundinformationen der Interviewpartner aus dem Vorabfragebogen

Panel A: Merkmale der Interviewgruppe	Männlich	Weiblich	N
Unternehmen	5	4	9
Senior Vice President	1	-	1
Vice President	-	1	1
Manager	2	-	2
Head of	2	2	4
Steuerfachreferentin	-	1	1
Steuerberatende	14	4	18
Partner	9	1	10
Director	1	1	2
Senior Manager	3	-	3
Manager	-	2	2
Senior Associate	1	-	1
N	19	8	27
Panel B: Hintergrundinformationen Interviewpartner	N = 27		%
Berufserfahrung in Jahren			
0 bis 9		3	11 %
10 bis 19		8	30 %
20 bis 29		13	48 %
30 bis 39		3	11 %
Betriebsprüfungserfahrung (Likert-Skala von 1 bis 10)			
0 bis 3		2	7 %
4 bis 6		4	15 %
7 bis 10		21	78 %
Berufserfahrung beim Finanzamt			
ja		3	11 %
nein		24	89 %

Anmerkung: Panel A der Tabelle zeigt die Position, in der die befragten Steuerberatenden und Mitarbeitenden der Unternehmen tätig sind, unter Berücksichtigung ihres Geschlechts. Da der Abteilungsname bei der Position „Head of“ in unserer Stichprobe variiert, werden unter „Head of“ alle Angestellten geclustert, die eine leitende Position im steuerlichen Bereich innehaben. Panel B dokumentiert die Berufs- und Betriebsprüfungserfahrung für die gesamte Stichprobe. Insgesamt wurden 21 Interviews geführt. Da die Interviewpartner bei fünf Interviews zusätzliche Expertinnen und Experten hinzugezogen haben, beläuft sich die Anzahl der befragten Personen insgesamt auf N = 27.

Tabelle 2: Mandanten- & Unternehmensstruktur

Panel A: Mandantenstruktur	n=18	%
Branche		
C Verarbeitendes Gewerbe	13	19 %
D Energieversorgung	11	16 %
E Wasserversorgung	1	1 %
F Baugewerbe	2	3 %
G Handel	12	18 %
H Verkehr und Lagerei	3	4 %
J Information und Kommunikation	4	6 %
K Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen	5	7 %
L Grundstücks- und Wohnwesen	5	7 %
M Erbringung von freiberuflichen, wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen	1	1 %
N Erbringung von sonstigen wirtschaftlichen Dienstleistungen	6	9 %
S Erbringung von sonstigen Dienstleistungen	2	3 %
U Exterritoriale Organisation und Körperschaften	1	1 %
k.A.	1	1 %
Größenklasse		
groß	10	56 %
mittel, groß	7	39 %
mittel	1	6 %
Rechtsform		
Kapitalgesellschaft	10	56 %
Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft	8	44 %
Panel B: Unternehmensstruktur	n = 7	%
Branche		
C Verarbeitendes Gewerbe	5	63 %
G Handel	2	25 %
H Verkehr und Lagerei	1	13 %
Größenklasse		
groß	7	100 %
Rechtsform		
Kapitalgesellschaft	5	71 %
Personengesellschaft	1	14 %
Mischform	1	14 %

Anmerkung: Die Tabelle dokumentiert die Branche, Größenklasse und Rechtsform der Mandanten der befragten Steuerberatern (Panel A) sowie der befragten Unternehmen (Panel B). Die Befragten können mehr als eine Branche auswählen, weshalb die Summe der Nennungen die Anzahl der Interviewteilnehmenden in dieser Kategorie übersteigt. Bei der Größenklasse und Rechtsform ist jeweils maximal eine Angabe möglich. Hinsichtlich der in Panel A abgebildeten Größenklasse i.S.d. § 267 HGB bedeutet „groß“, dass Steuerberatende überwiegend Unternehmen großer Größenklasse betreuen, „mittel, groß“, dass überwiegend große und mittelgroße Unternehmen und „mittel“, dass überwiegend mittelgroße Unternehmen betreut werden. Entsprechend gibt die Rechtsform in Panel A an, dass Steuerberatende entweder überwiegend nur Kapitalgesellschaften oder überwiegend sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften betreuen.

Von den Interviews mit Steuerberatern wurden elf mit Big Four- und drei mit Beratern der Next Ten-Gesellschaften geführt. Wir haben uns bewusst für die Befragung von Steuerberatern dieser Gesellschaften entschieden, da ihre Mandantschaft überwiegend aus großen und mittelgroßen Unternehmen besteht⁷⁹ (Tabelle 2 Panel A) und insbesondere Unternehmen dieser Größenklassen seit einigen Jahren Tax CMS Projekte durchführen.⁸⁰ Die Steuerberater betreuen entweder überwiegend ausschließlich Kapitalgesellschaften oder überwiegend Personen- und Kapitalgesellschaften.⁸¹ Bei den befragten Unternehmen handelt es sich ausschließlich um große Unternehmen, die überwiegend in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft agieren (Tabelle 2 Panel B).

3.3. Datenanalyse

Die Interviews werden aufgezeichnet und anschließend durch eine wörtliche Transkription in Textform überführt.⁸² Da es sich um Experteninterviews handelt, bei denen der Gesprächsinhalt analysiert wird und nicht die Gesamtperson im Vordergrund steht, findet eine Übertragung des Gesprochenen in normales Schriftdeutsch statt, ohne etwaige Dialekte und Betonungen zu erfassen.⁸³ Im Rahmen der Transkription werden die Interviews anonymisiert, indem personenbezogene Informationen durch Platzhalter in eckigen Klammern ersetzt werden. Insgesamt

⁷⁹ Die Mandantschaft von #S13b besteht überwiegend aus großen und einem kleinen Teil kleiner und mittelgroßen Unternehmen. Da die Interviewantworten fast vollständig von #S13a getroffen wurden, wird für dieses Interview im weiteren Verlauf die von #S13b fast und von #S13a ausschließlich betreute Größenklasse groß berücksichtigt, um eine Verzerrung der Ergebnisse zu vermeiden.

⁸⁰ Vgl. Eßer et al. 2020: 10.

⁸¹ Die Steuerberater wurden gebeten, Angaben zu ihrer Mandantschaft zu tätigen. Alle Befragten hatten die Möglichkeit, bei der Variable Gewerbe mehrere Antworten auszuwählen, weshalb die Anzahl der gegebenen Antworten von der Anzahl an Interviewpartnern (N = 27) abweicht.

⁸² Im Interview #S02 wurde der Aufzeichnung widersprochen, weshalb hierfür ein ausführliches Gedächtnisprotokoll angefertigt wird. #U07 hat die Interviewfragen auf eigenen Wunsch hin zunächst schriftlich beantwortet und im anschließenden Interview etwaige Folgefragen zu diesen schriftlichen Ausführungen beantwortet.

⁸³ Vgl. Meuser & Nagel 2002: 72; Mayring 2016: 89–91; Demnach wurde sich bewusst gegen das Erstellen von Transkripten im Stil des GAT-Regelwerks und für die erweiterte semantisch-inhaltliche Transkription entschieden (vgl. Dresing & Pehl 2018: 18–19).

wurden 10:48:14 Stunden Interviewmaterial transkribiert, woraus sich 191 Seiten transkribiertes Material ergeben. Dieses wird mittels der qualitativen Inhaltsanalyse nach Mayring analysiert, die die systematische und regelgeleitete Analyse eines Textes bezeichnet und deren Ziel ist es, qualitative Analyseschritte in den Fokus der quantitativen Inhaltsanalyse zu stellen.⁸⁴ Mayring (1994) beschreibt drei Techniken für die qualitative Inhaltsanalyse, von denen wir im Folgenden die Strukturierende Inhaltsanalyse nutzen. Die hierfür verwendeten Kategorien werden deduktiv, also theoriebasiert, aus dem Interviewleitfaden abgeleitet. Tabelle 6 in Anhang 3 zeigt die verwendeten Transkriptionsregeln. Die Schritte zur Ableitung des Kodierleitfadens sind in Abbildung 10 in Anhang 3 dokumentiert.

4. Analyse

Im Folgenden werden die Ergebnisse der qualitativen Inhaltsanalyse ausgewertet und quantifiziert.⁸⁵ Bei dieser Analyse wird berücksichtigt, dass Steuerberatende in der Regel mehr als einen Mandanten betreuen und damit aus einer Sichtweise antworten, in der die Erfahrungen verschiedener Mandanten zusammen betrachtet werden. Demnach könnte eine Übergeneralisierung seitens der Steuerberatenden entstehen, die zu einer Übertragung der bei einem Mandanten beobachteten Effekte auf die Gesamtheit der Mandanten führt, auch wenn diese mehrheitlich nicht erkennbar sind.⁸⁶ Aufgrund der geringen Stichprobengröße nutzen wir einen qualitativen Forschungsansatz. Für eine quantitative Analyse ist die Anzahl der Unternehmen, die bereits Erfahrungen mit Tax CMS in Betriebsprüfungen haben, aktuell noch zu klein. Obwohl

⁸⁴ Vgl. Mayring 1994: 159, 164.

⁸⁵ Fünf Interviews wurden mit mehr als einem Interviewpartner geführt. Da diese in ihrem Interview übereinstimmende Aussagen getroffen haben, die denselben Kategorien zugeordnet werden können, werden ihre Antworten konsolidiert – d.h., die Antworten werden zu einer Ausprägung zusammengeführt und in einer Kennziffer dargestellt, so, als wären sie jeweils mit einem nur Experten geführt worden. In der Analyse werden lediglich diese konsolidierten Ausprägungen berücksichtigt.

⁸⁶ Vgl. Epstein 1992: 827.

der qualitative Forschungsansatz wichtige Einblicke ermöglicht, ist es nicht möglich, die Interviewdaten mittels statistischer Methoden auszuwerten und Aussagen über statistisch signifikante Zusammenhänge abzuleiten. Allerdings lässt diese qualitative Analyse eine nuancierte Auswertung der Aussagen der Interviewteilnehmenden zu, die Einblicke in den, bisher nicht in Studien untersuchten, Zusammenhang zwischen Tax CMS und Betriebsprüfungen erlauben.

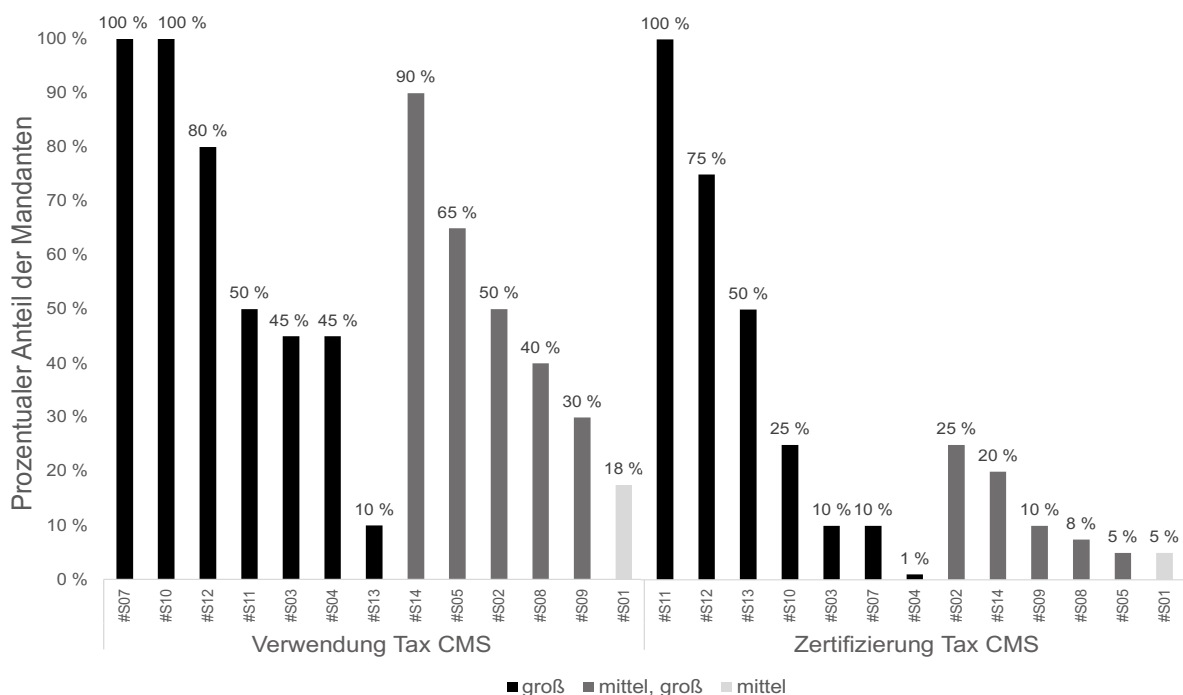
4.1. Tax CMS in deutschen Unternehmen und Betriebsprüfungen

Während *Blaufus & Trenn* (2018) den Stand der Tax CMS Implementierung bis zum Jahr 2016 und damit zu Beginn der Tax CMS Implementierungswelle in Deutschland basierend auf einer Umfrage bei deutschen Unternehmen untersuchen und mit der Erstellung eines Tax CMS Index für die Qualität der implementierten Systeme einen wesentlichen Grundstein in der Forschung in diesem Bereich legen, möchten wir in unserer Studie potentielle Auswirkungen auf den Betriebsprüfungsablauf untersuchen. Hierfür haben wir – konsistent mit *Blaufus & Trenn* (2018) – zunächst Tax CMS-spezifische Charakteristika, wie den Anteil der Unternehmen in Deutschland mit Tax CMS und mit einer Zertifizierung, sowie die Kernbereiche, für die diese Systeme implementiert wurden, untersucht. In unserer Kernanalyse grenzen wir uns allerdings von dieser Studie ab, indem wir die potentiellen Auswirkungen von Tax CMS auf den Ablauf von Betriebsprüfungen untersuchen. Während in der Studie von *Blaufus & Trenn* (2018) lediglich 11 %⁸⁷ der befragten Unternehmen angeben, ein Tax CMS implementiert zu haben, schätzen die von uns im Jahr 2023 befragten Steuerberatenden, dass im Durchschnitt bereits circa 56 % (SD = 0,2846) ihrer Mandanten Tax CMS verwenden. Werden die Aussagen differenziert in

⁸⁷ Die Ergebnisse der Befragungsstudie von *Blaufus & Trenn* (2018) basieren auf den Antworten von 54 Unternehmen, bei denen es sich mehrheitlich um Familienunternehmen handelt. Die Autoren geben die durchschnittlichen Größen- und Finanzkennzahlen dieser Unternehmen zur Bestimmung der Größenklasse i.S.d. § 267 HGB an. Demnach überschreiten die Unternehmen ihrer Studie im Durchschnitt deutlich die Größenmerkmale für große Kapitalgesellschaften, ähnlich wie bei unserer Stichprobe. Daher sehen wir unsere hinsichtlich der Anzahl der Beobachtungen zwar kleinere Stichprobe im Vergleich zu der von *Blaufus & Trenn* (2018) als strukturell ähnlich an.

Abhängigkeit ihrer Mandantenstruktur betrachtet, ergibt sich das in Abbildung 1 dargestellte Ergebnis. Steuerberatende, die ausschließlich große Mandanten betreuen, schätzen, dass im Durchschnitt circa 61 % (SD = 0,3079) dieser Unternehmen Tax CMS verwenden. Betreuen die Beratenden gleichzeitig auch mittelgroße Unternehmen, sinkt dieser Anteil auf ungefähr 55 % (SD = 0,2098).⁸⁸ Der Steuerberater mit ausschließlich mittelgroßen Mandanten, schätzt den Anteil der Unternehmen mit Tax CMS als noch geringer ein (18 %). Es zeigt sich, dass Tax CMS insbesondere für große Unternehmen von Bedeutung sind und der Anteil implementierter Systeme mit sinkender Größe der Unternehmen abnimmt (Abbildung 1 und Tabelle 7 in Anhang 4).

Abbildung 1: Anteil Tax CMS Verwendung und Zertifizierung in Abhängigkeit der Mandantenstruktur

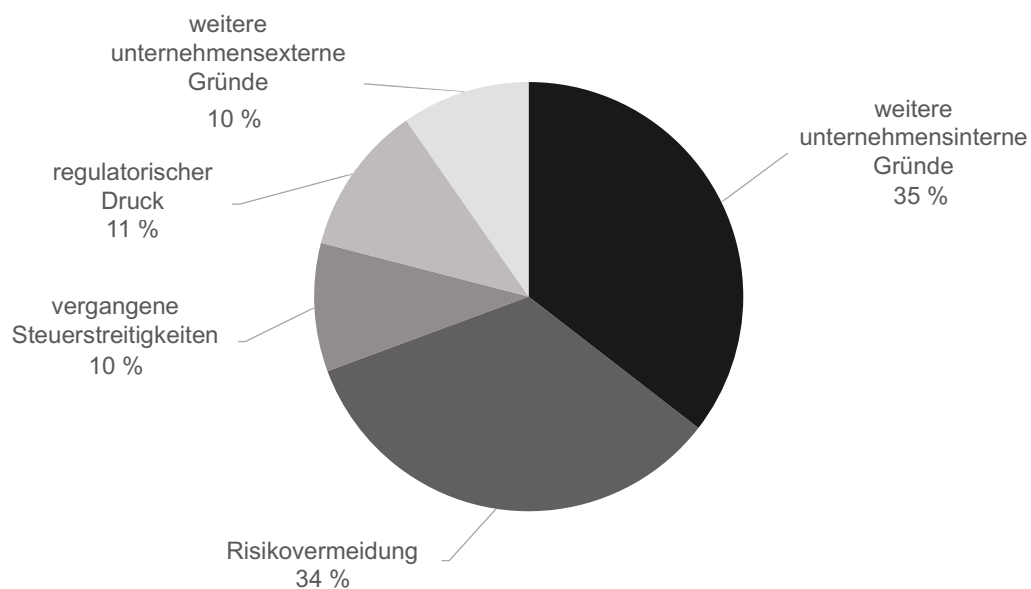


Anmerkung: Die Abbildung stellt dar, wie hoch die einzelnen befragten Steuerberatenden (#S01 bis #S13) den Anteil ihrer Mandanten einschätzen, die ein Tax CMS implementiert und zertifiziert haben. Die Darstellung differenziert dabei zwischen Steuerberatenden, die überwiegend große Unternehmen (schwarze Balken), mittelgroße und große Unternehmen (mittelgraue Balken) und mittelgroße Unternehmen (hellgraue Balken) i.S.d. § 267 HGB betreuen. Zu Veranschaulichung der Unterschiede innerhalb den drei Größengruppen sind die Balken jeweils absteigend nach der Größe des Anteils der Implementierung bzw. Zertifizierung sortiert.

⁸⁸ Es ergibt sich eine Differenz von 6 %, die allerdings keine statistische Signifikanz aufweist (Tabelle 10 in Anhang 4).

Über die Implementierung hinaus besteht die Möglichkeit, ein Tax CMS als angemessen oder wirksam zertifizieren zu lassen. Da die Angemessenheitsprüfung vor der Wirksamkeitsprüfung durchgeführt wird, beziehen sich die folgenden Erläuterungen und Zahlen auf die Angemessenheitsprüfung. Die Steuerberatenden geben im Durchschnitt an, dass 26 % (SD = 0,2923) ihrer Mandanten eine Tax CMS Zertifizierung besitzen. Differenziert nach Größe der Mandanten zeigt sich, dass vor allem große Unternehmen, im Durchschnitt 39 % (SD = 0,3476), ihr Tax CMS zertifizieren lassen. Bei Beratenden, die mittelgroße und große Unternehmen betreuen, sinkt dieser Anteil auf 14 % (SD = 0,0768) (Abbildung 1).⁸⁹ Äquivalent dazu geben 79 % der Steuerberatenden an, dass das System eher zertifiziert wird, je größer das Unternehmen ist und fünfmal (36 %) wird ergänzt, dass eine Zertifizierung im Mittelstand irrelevant sei (Tabelle 8 in Anhang 4).

Abbildung 2: Gründe für die Tax CMS Implementierung



Anmerkung: Die Abbildung zeigt die von den Befragten am häufigsten genannten Gründe für die Implementierung eines Tax CMS. Dargestellt werden dabei die Oberkategorien, denen die Antworten zugeordnet wurden. Bei den „weiteren unternehmensinternen Gründen“ werden hauptsächlich Prozessoptimierung, -verständnis sowie die Verbesserung der internen Organisation genannt. Bei den „weiteren unternehmensexternen Gründen“ nennen die Befragten den Anpassungsdruck, der durch die Tax CMS-Verwendung anderer Unternehmen ausgelöst wird, am häufigsten.

⁸⁹ Zwischen diesen beiden Gruppen ergibt sich eine Differenz von 25 %, die signifikant auf einem 10 % Niveau ist (Tabelle 11 in Anhang 4).

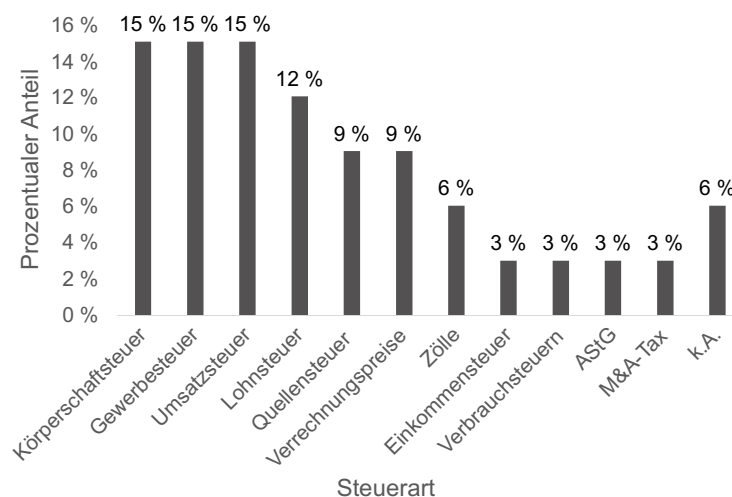
Die Interviewpartner werden zudem gebeten, die drei wichtigsten Gründe der Unternehmen für die Tax CMS Implementierung zu nennen. Die Antworten können fünf Oberkategorien zugeordnet werden (Abbildung 2). Insgesamt werden am häufigsten *Risikovermeidung* (34 %) und weitere *unternehmensinterne Gründe* (35 %), zu denen *Prozessoptimierung* (15 %) und *Prozessverständnis* (10 %) zählen, angeführt. Zur Risikovermeidung zählt die *persönliche Enthaltung*, die mit 27 % als der am häufigsten genannte Implementierungsgrund genannt wird:

„Also der wichtigste [Grund] ist definitiv die Enthaltung der Geschäftsführung.“ (Interview mit #U01)

Des Weiteren tragen der *regulatorische Druck* (11 %) und *vergangene Steuerstreitigkeiten* (10 %), dabei vor allem *Konflikte in vergangenen Betriebsprüfungen* (8 %), zu der Entscheidung für ein Tax CMS bei.

Alle befragten Unternehmen besitzen ein Tax CMS, welches sie zwischen den Jahren 2016 und 2021 und überwiegend für die Ertrag-, Umsatz- und Lohnsteuer implementiert haben (Abbildung 3). Von diesen Unternehmen haben sich insgesamt vier (57 %) für eine Zertifizierung entschieden, von denen drei ausschließlich die Angemessenheitsprüfung besitzen und lediglich ein Unternehmen zusätzlich die Wirksamkeitsprüfung durchgeführt hat (Abbildung 4).

Abbildung 3: Tax CMS Umfang der befragten Unternehmen



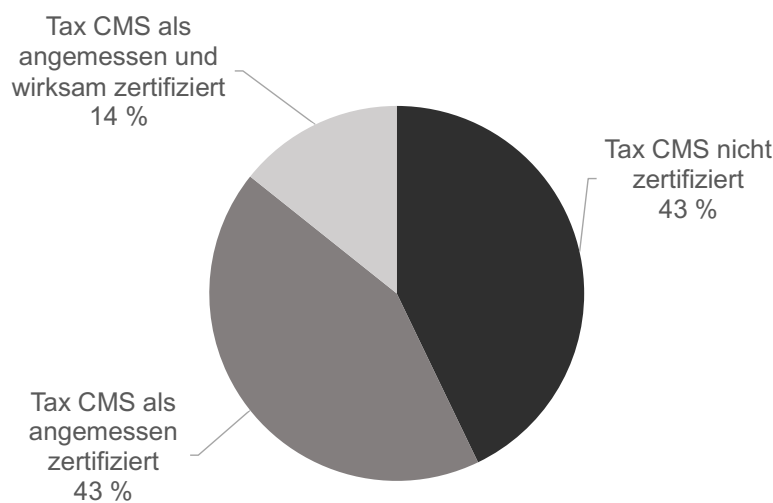
Anmerkung: Dargestellt werden die Steuerarten, die das Tax CMS der befragten Unternehmen umfasst.

#U01 begründet die Entscheidung gegen das Zertifikat damit, dass

„[...] der Zertifizierer mehr oder weniger selber entscheiden kann, nach welchen Kriterien zertifiziert wird. [...] damit auch der Wert des Zertifikats irgendwo in Frage steht und auch der Nutzen am Ende.“ (Interview mit #U01)

Aus Unternehmenssicht wird demnach eine Standardisierung der Zertifizierungskriterien und eine Beschreibung des Nutzens aus diesem Zertifikat gewünscht.

Abbildung 4: Anteil der Tax CMS Zertifizierung der befragten Unternehmen



Anmerkung: Die Abbildung stellt den Anteil der befragten Unternehmen dar, die eine Zertifizierung für ihr Tax CMS besitzen. Unterschieden wird dabei zwischen keiner Zertifizierung, einem rein als angemessen zertifizierten und einem als angemessen und wirksam zertifizierten Tax CMS.

Die Sicht der Steuerberatenden bestätigt, dass die Zertifizierung für die Unternehmen mit Kosten, aber ohne erkennbaren Nutzen verbunden sein kann:

„Der Nutzen ist überschaubar, weil das funktionierende System die Straffreiheit gibt [...]. Dafür brauche ich kein Zertifikat. [...] Je mehr Angst die haben, desto mehr zertifizieren die.“ (Interview mit #S13a)

Ein Steuerberater ergänzt die Kostensichtweise mit folgender Aussage:

„Bei Angemessenheitsprüfungen bist du sehr schnell im sechsstelligen Bereich, auch im Mittelstand. Und da sagen viele Unternehmen: „Was soll ich damit?“.“ (Interview mit #S04)

Ein weiteres Hemmnis für die externe Zertifizierung durch einen Wirtschaftsprüfer entsteht durch das „DAC 7“ Umsetzungsgesetz, da § 38 Abs. 1 EGAO vorsieht, dass die Finanzverwaltung selbst die Wirksamkeit des Steuerkontrollsystems für die Gewährung von Betriebsprüfungserleichterungen beurteilt. So ergänzt #U02 im Interview:

„[...] wenn die Finanzverwaltung das selbst machen möchte, bringt es halt letztendlich nichts, das durch einen externen Wirtschaftsprüfer zu tun.“ (Interview mit #U02)

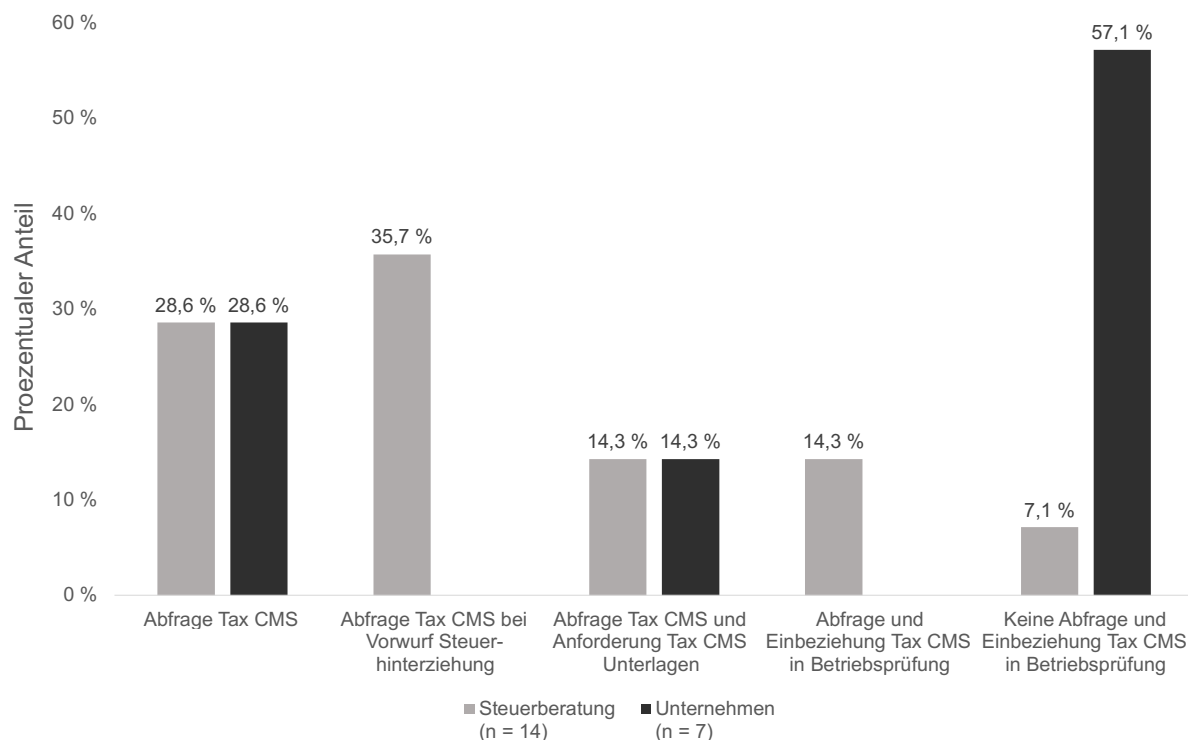
71 % der Befragten geben an, dass die Zertifizierung im Rahmen einer Betriebsprüfung bisher weder abgefragt noch anderweitig von den Prüfern einbezogen wurde (Tabelle 9 Anhang 4).

Zusammenfassend haben Tax CMS in mittelgroßen und großen deutschen Unternehmen wachsende Relevanz, die insbesondere aus der persönlichen Enthftung, dem Prozessverständnis sowie der Prozessoptimierung im Unternehmen abzuleiten ist. Aus Unternehmenssicht zeigt sich zudem ein zunehmendes Interesse an der Tax CMS Zertifizierung, aus der die Unternehmen zusätzliche Rechtssicherheit erwarten. #U06a gibt als positiven Nebeneffekt der Zertifizierung zudem an, dass der Zertifizierungsprozess zu einer Verbesserung des Tax CMS geführt hat. Die Antworten der Unternehmen und Steuerberatenden weisen allerdings auch darauf hin, dass diese Zertifikate in Betriebsprüfungen derzeit (noch) nicht als Zusatzinformation genutzt werden.

Wie bereits zu Beginn dieses Beitrags ausgeführt, besteht bei den gesetzlichen Rahmenbedingungen für den Aufbau eines wirksamen Tax CMS und den Vorschriften für die Zertifizierung des Systems Konkretisierungsbedarf. Dies gilt insbesondere, um die Rechtsunsicherheit für die Unternehmen zu verringern. Jedoch ist davon auszugehen, dass die in der Regel nur zeitverzögert möglichen Konkretisierungen bestehender Regelungen die Rahmenbedingungen für Unternehmen nicht immer (rechtzeitig) verbessern und nicht mit den technologischen Entwicklungen Schritt halten können. Vor diesem Hintergrund vermuten wir, obwohl wir dies aus unserer Befragung nicht unmittelbar ablesen können, dass eine Zertifizierung perspektivisch

mit mehr Rechtssicherheit für die Unternehmen einhergehen dürfte, wenn mit Vereinfachungen bei der Überprüfung des Tax CMS in darauffolgenden Betriebsprüfung zu rechnen ist.

Abbildung 5: Einbeziehung von Tax CMS in deutschen Betriebsprüfungen



Anmerkung: Die Abbildung veranschaulicht, getrennt für die Steuerberatenden und Unternehmen, ob und inwieweit Tax CMS in deutschen Betriebsprüfungen bisher berücksichtigt werden.

Wie Abbildung 5 zu entnehmen ist, geben 7 % der Steuerberatenden an, dass im Rahmen einer Betriebsprüfung nicht abgefragt wird, ob ein Tax CMS im Unternehmen vorhanden ist. Somit geben 93 % an, dass eine entsprechende Abfrage stattfindet. Von diesen 93 % führen 36 % der Steuerberatenden aus, dass das Vorhandensein nur abgefragt wird, wenn dem Unternehmen Steuerhinterziehung vorgeworfen wird und es sich damit um Anwendungsfälle des § 153 AO handelt. Weitere 29 % geben an, dass dies auch in einer regulären Betriebsprüfung ohne solchen Vorwurf der Fall ist. Darüber hinaus werden die Daten des Tax CMS gemäß den Interviewantworten von zwei weiteren Steuerberatenden auch aktiv – primär durch jüngere Betriebsprüfer

(#S04) – in die Analyse einbezogen. Aus dieser Einbeziehung können Prüfungserleichterungen für Unternehmen entstehen, die allerdings nicht allen zuteilwerden:

„[...] Das lief bisher unter der Hand. Es war so nach Gutsherrenart, wenn sie Glück hatten, bekamen sie Begünstigungen. Sie hatten selber aber überhaupt keinen Rechtsanspruch darauf.“ (Interview mit #S08)

Aus Unternehmenssicht ergibt sich hingegen ein anderes Bild. 57 % berichten, dass ihr Tax CMS im Rahmen einer Betriebsprüfung weder abgefragt noch anderweitig einbezogen wurde. Bei den übrigen 43 % wurde das Vorhandensein eines Tax CMS bereits von einem Betriebsprüfer abgefragt, allerdings berichtet kein Unternehmen von einer Einbeziehung des Systems in die Analysen der Prüfer. (Abbildung 5)

Bei der Interpretation dieser Ergebnisse ist zu berücksichtigen, dass die Steuerberatenden Erfahrungen mehrerer Mandanten in ihre Antworten einbeziehen, während die Mitarbeitenden der Steuerabteilungen lediglich für ihr individuelles Unternehmen antworten. Auffällig ist, dass im Vergleich zu den Antworten der Steuerberatenden kein Unternehmen angibt, dass das Tax CMS im Zuge des Vorwurfs der Steuerhinterziehung in Betriebsprüfungen abgefragt wurde. Die Steuerberatenden berichten hingegen durchaus von einer Abfrage des Tax CMS im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Steuerhinterziehung. Dies ist bei den Steuerberatenden die häufigste Antwort. Diese Angaben legen den Schluss nahe, dass Tax CMS in Betriebsprüfungen vor allem beim Vorwurf der Hinterziehung abgefragt werden. Ob die Betriebsprüfer in diesem Zusammenhang auch eine Zertifizierung als Indiz mit aufnehmen, lässt sich nicht erkennen. Eine Erklärung dafür, dass die Steuerberatenden über die Nutzung von Tax CMS im Zusammenhang mit dem Vorwurf der Hinterziehung berichten, die befragten Unternehmen hingegen nicht, könnte daran liegen, dass die Unternehmen derzeit keinen solchen Vorwürfen ausgesetzt sind oder darüber im Interview nicht berichtet haben. Eine weitere Erklärung für die abweichenden Einschätzungen könnte darin liegen, dass sich die Prüfer bereits mit der Abfrage des Vorhandenseins eines Tax CMS in einem rechtlichen Graubereich befinden. So beschreibt

ein Steuerberater beispielsweise, dass das Vorhandensein und die Validität des Tax CMS bei der Eröffnung einer Betriebsprüfung abgefragt wird und erklärt die rechtliche Problematik dieses Vorgehens wie folgt:

„[...] Man stößt dann in eine Rechtslücke rein, weil die Betriebsprüfung eigentlich nur Unterlagen anfordern darf [...] auf konkrete Hinweise hin. [...] Wenn sie einfach sagen: „Legen Sie uns Ihr Tax CMS vor.“ ist das kein Grund [...].“ (Interview mit #S04)

Aussagen in unseren Interviews zeigen, dass die Unternehmen den Prüfern die Informationen aus Sorge vor einer Schlechterstellung dennoch offenlegen (#S04). Somit kann die bisher eher unregelmäßige, über die Abfrage des Vorhandenseins hinausgehende, Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen u.a. auf die unzureichende rechtliche Grundlage hierfür zurückgeführt werden. Diese Rechtslücke wurde erst zum 1.1.2023 im Rahmen des „DAC 7“ Umsetzungsgesetzes und dem § 38 EGAO geschlossen. Ein weiterer Grund für die bisher eher rudimentäre Einbeziehung von Tax CMS in die Prüfung ist das teilweise fehlende Verständnis für Tax CMS seitens der Betriebsprüfer:

„[...] Die meisten oder viele Betriebsprüfer sehen die Konsequenzen daraus gar nicht. [...] Die gucken sich das an und sagen: „Ja, schön, ja, was mache ich jetzt damit?“. [...] Die machen trotzdem ihre Belegproben.“ (Interview mit #S04)

Infolge der Einführung des § 38 EGAO erwarten die Steuerberatenden zukünftig allerdings eine zunehmende Berücksichtigung dieser Systeme. So nimmt #S04 an:

„[...] Ich glaube, das ist ein Kulturwandel, den wir [...] im Verlauf der nächsten zehn Jahre beobachten können.“ (Interview mit #S04)

Die von den Befragten am meisten genannten Chancen (Tabelle 3) eines Tax CMS, sind mit 36 % der *Betriebsprüfungsoptimierung* zuzuordnen. So werden aus der Tax CMS-Einbeziehung zukünftig schnellere (17 %) und zeitnahe (9 %) Betriebsprüfungen erwartet. Weitere 19 % der Antworten erwarten ein *verbessertes Verhältnis mit den Steuerbehörden* und damit einhergehend weniger Steuerstreitigkeiten, eine verbesserte Zusammenarbeit und gegenseitiges Vertrauen.

Tabelle 3: Chancen aus der Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen

Chancen	N = 21	%
Betriebsprüfungsoptimierung	17	36 %
Schnellere Betriebsprüfungen	8	17 %
Reduzierung Betriebsprüfungsumfang	4	9 %
Zeitnahe Betriebsprüfungen	3	6 %
Digitalisierung der Betriebsprüfung	1	2 %
Verbesserte Betriebsprüfungsqualität	1	2 %
Unternehmensorganisation	11	23 %
Digitalisierung der Steuerfunktion	3	6 %
Argumentationsgrundlage für Budgets	2	4 %
Prozessverständnis	2	4 %
Prozessoptimierung	2	4 %
Nachhalten und Umsetzen von Betriebsprüfungsfeststellungen	1	2 %
Umsetzung von Gesetzen	1	2 %
Verbessertes Verhältnis mit Steuerbehörden	9	19 %
Verbesserung Zusammenarbeit und gegenseitiges Vertrauen	5	11 %
Weniger Steuerstreitigkeiten	3	6 %
Positive Reputationswirkung	1	2 %
Risikoreduzierung	8	17 %
Verringerte monetäre Risiken	3	6 %
Verringerte Haftungsrisiken	2	4 %
Fehlerreduzierung und Compliance-Optimierung	2	4 %
Verringerte Reputationsrisiken	1	2 %
Kosteneffizienz	2	4 %
Geringere Compliance-Kosten	1	2 %
Geringere prozessuale Kosten	1	2 %

Anmerkung: Die Tabelle zeigt die von den Steuerberatenden erwarteten Chancen aus der Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen. Die Teilergebnisse können aufgrund der Rundung auf ganze Zahlen von der Summe der darin enthaltenen Positionen abweichen.

Allerdings sehen 46 % der Befragten auch Risiken (Tabelle 4) für den Betriebsprüfungsablauf. Dieses Risiko wird überwiegend aus der zunehmenden Transparenz und einem damit einhergehenden möglichen Fokus der Betriebsprüfer auf *Risikobereiche des Unternehmens* (21 %) sowie einem *erweiterten Prüfungsumfang* (14 %) erwartet. Allerdings erwarten 38 % der Interviewpartner keine Risiken aus der Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen. Grund hierfür ist, dass Risiken zwar offen gegenüber den Prüfern kommuniziert werden, das Unternehmen gleichzeitig aber die hierfür implementierten Kontrollen nachweisen kann.

Tabelle 4: Risiken aus der Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen

Risiken	N = 21	%
Betriebsprüfungsablauf	13	46 %
Fokus auf Risikobereiche	6	21 %
Erweiterter Prüfungsumfang	4	14 %
Aufdeckung Fehler aus der Vergangenheit	2	7 %
Prozessdokumentation	1	4 %
Sonstige Risiken	4	14 %
Kostensteigerung	2	7 %
Datenschutzrisiken	1	4 %
Wachsender Bürokratieaufwand	1	4 %
Interner Umgang mit dem Tax CMS	3	11 %
Mitarbeitende werden nachlässig	2	7 %
Überschätzung Tax CMS Wirkung	1	4 %
Keine Risiken	8	29 %

Anmerkung: Die Tabelle stellt die von den Steuerberatenden erwarteten Risiken aus der Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen dar. Die Teilergebnisse können aufgrund der Rundung auf ganze Zahlen von der Summe der darin enthaltenen Positionen abweichen.

In unseren Interviews wird beschrieben (#S10), dass hierdurch zukünftig nicht mehr diskutiert wird, ob eine Kontrolle durchgeführt wurde, sondern ob das die hierfür richtige Kontrolle ist:

„Darum glaube ich ehrlich gesagt nicht, dass man mit mehr Transparenz viel falsch machen kann.“ (Interview mit #S10)

Interviewteilnehmer #U03 bestätigt, dass Transparenz die dokumentierte Compliance verbessert und das Steuerhinterziehungsrisiko verringert, und ergänzt Folgendes:

„Insofern ist die Transparenz für uns nicht mit Risiken belegt, sondern nur mit Vorteil.“ (Interview mit #U03)

Zusammengefasst spiegeln unsere Interviews mit Vertreterinnen und Vertretern aus Unternehmen und Beratung wider, dass Tax CMS bereits von mehr als der Hälfte der Mandanten der Befragten aus der Steuerberatung genutzt werden. Etwa ein Viertel der Mandanten haben eine Zertifizierung, der allerdings im Durchschnitt nur eine relativ geringe Relevanz für Betriebsprüfungen beigemessen wird. Als Gründe für die Implementierung von Tax CMS werden vor allem Prozessoptimierung und die persönliche Enthaftung der Geschäftsführung als wichtiger

Grund genannt. In den Unternehmen berichten 43 % von einer tatsächlichen Einbeziehung ihres Tax CMS in solche Prüfungen. Bei den Steuerberatungen berichten insgesamt circa 80 % von einer Abfrage des Tax CMS ihrer Mandanten in einer Betriebsprüfung.

Vor dem Hintergrund gilt es zu klären, welche konkreten Erfahrungen mit der Nutzung von Tax CMS in Betriebsprüfungen gemacht wurden.

4.2. Der Einfluss von Tax CMS auf Betriebsprüfungen

Betriebsprüfungsdauer und -umfang

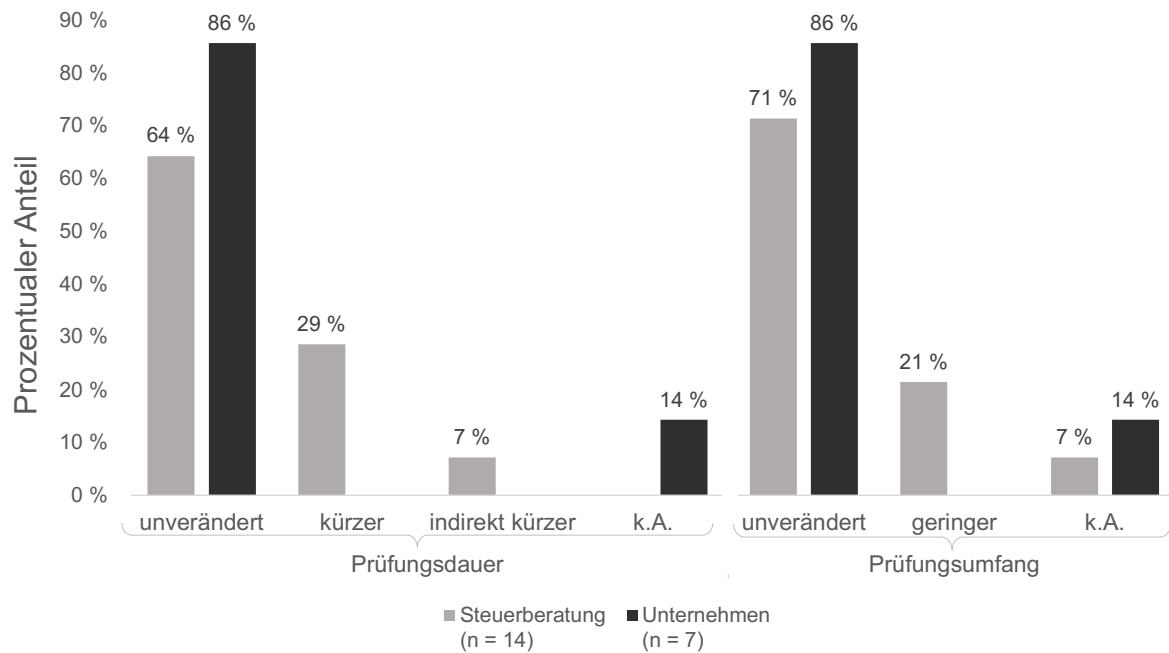
Trotz der bisher eher rudimentären Berücksichtigung von Tax CMS in Betriebsprüfungen, ist eine auf diese Systeme zurückzuführende Veränderung bestimmter Parameter des Betriebsprüfungsablaufs denkbar. Es zeigt sich, dass 64 % der befragten Steuerberatenden keinen Unterschied bei der *Betriebsprüfungsdauer* zwischen Unternehmen mit und ohne Tax CMS feststellen können (Abbildung 6). Die Interviewpartner gehen davon aus, dass ein solch positiver Einfluss erst in ein paar Jahren erkennbar sein wird und, dass das „DAC 7“ Umsetzungsgesetz hierfür ein Treiber sein kann. Ein Steuerberater antwortet auf die Frage, ob er Unterschiede in den beiden Bereichen feststellen kann:

„Nein. Im Moment noch nicht, weil es für mich, auch relativ logisch, eine freiwillige Veranstaltung [...] der Steuerpflichtigen [ist]. Es gibt keinerlei Bindungswirkung für die Finanzverwaltung.“ (Interview mit #S10)

Der Respondent beschreibt darüber hinaus, dass ein Tax CMS eher:

„zu einer Verbesserung des Betriebsprüfungsklimas beigetragen [hat] [...].“ (Interview mit #S10)

Abbildung 6: Einfluss von Tax CMS auf Betriebsprüfungsdauer und -umfang



Anmerkung: Die Abbildung stellt dar, inwieweit die Befragten erleben, dass sich die Betriebsprüfungsdauer und der Betriebsprüfungsumfang durch die Nutzung von Tax CMS verändert haben. „Indirekt kürzer“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sich die Betriebsprüfungsdauer durch Prozessoptimierungen im Unternehmen und die durch das Tax CMS verbesserte Tax Compliance verkürzt hat. Im Gegensatz dazu bedeutet „kürzer“, dass die Veränderungen unmittelbar aus der Implementierung heraus entstehen und dass das Vorhandensein eines Tax CMS die Betriebsprüfer veranlasst, die Prüfungsdauer zu verkürzen.

Allerdings geben 36 % der Steuerberatenden an, dass sie durchaus eine Reduzierung der Betriebsprüfungsdauer feststellen können. So zeigt der Befragte #S08 auf, dass sich die *Betriebsprüfungsdauer* nach der Tax CMS Implementierung bei einem Mandanten von einundviertel Jahren auf zwei Monate reduziert hat. An dieser Stelle ist auf eine mögliche Übergeneralisierung in den Antworten der Steuerberatenden hinzuweisen. Es ist denkbar, dass sich die wahrgenommenen positiven Veränderungen nicht bei allen Mandanten mit Tax CMS zeigen. Diesen Schluss legen die Einschätzungen der Unternehmen nahe, von denen 86 % keinen derartigen Einfluss auf die Dauer von Betriebsprüfungen wahrnehmen. So nehmen die Beratenden bei ihren Mandanten vereinzelt eine Verringerung der Dauer wahr, die von den Unternehmen unserer Stichprobe nicht wahrgenommen wird. Die Beratenden, die die Dauer als kürzer ansehen, betreuen neben großen auch mittelgroße Unternehmen. Möglich ist somit zudem, dass ein Tax

CMS insbesondere für mittelgroße Unternehmen zu einer Verkürzung führt und große Unternehmen – wie die von uns befragten – diesen Effekt eher nicht erleben.

Hinsichtlich des Betriebsprüfungsumfangs antworten 71 % der Steuerberatenden, dass dieser ebenfalls unverändert sei. Diese Einschätzung teilen auch 86 % der Unternehmen. Im Hinblick auf mögliche zukünftige Erleichterungen antwortet #U04:

„Deutschland hat die große Frage, wo überhaupt die Betriebsprüfung Erleichterungen gewähren könnte oder weniger prüfen könnte und sich auf den Prozess verlassen kann. [...] Ich glaube nicht, dass da viel kommen wird, ist meine persönliche Meinung.“ (Interview mit #U04)

Zusammenfassend können die Befragten überwiegend keine Veränderungen in der Betriebspfungsdauer (71 %) sowie dem Betriebsprüfungsumfang (75 %) feststellen, so dass die beiden von uns vermuteten Effekte mehrheitlich nicht berichtet werden.

Interessant ist, dass in der Stichprobe der Steuerberatenden die Mandantenstruktur relevant für die Wahrnehmung sein könnte. Steuerberatende, die ebenfalls mittelgroße Unternehmen betreuen, scheinen eher eine Reduzierung in der Prüfungsdauer und dem Prüfungsumfang festzustellen als Steuerberatende mit ausschließlich großen Unternehmen. Dass die befragten Unternehmen, bei denen es sich ausschließlich um große und damit anschlussgeprüfte⁹⁰ Unternehmen handelt, ebenfalls keinen Einfluss auf die Dauer oder den Umfang wahrnehmen, verdeutlicht den möglichen größenabhängigen Effekt. So ergänzt ein Unternehmen:

„Wir sind unheimlich granular geworden. Schneller ist nichts geworden, das können Sie vergessen. [...] Eine Prüfung dauert bei uns ein Jahr, [...] von neun bis zehn Prüfern. Und wenn die mehr Zeit haben, dann prüfen Sie tiefer.“ (Interview mit #U05b)

Die größenabhängigen Unterschiede weisen auf weiteren Forschungsbedarf hin, der umfangreichere empirische Studien erfordert, um die Signifikanz dieser Zusammenhänge zukünftig auf Grundlage einer breiteren Datenbasis zu prüfen.

⁹⁰ In Deutschland werden Großbetriebe (i.S.d. § 3 BpO), im Gegensatz zu Unternehmen anderer Größenklassen, anschlussgeprüft – sie unterliegen also einer kontinuierlichen Prüfung (§ 4 Abs. 2 BpO).

Anzahl der Steuerstreitigkeiten und Höhe der Steuernachzahlungen

Im Folgenden analysieren wir die Ergebnisse der Interviewstudie im Hinblick auf eine Veränderung der Anzahl der Steuerstreitigkeiten und der Höhe der Steuernachzahlungen (Abbildung 7). Die Aussagen zu den Folgen für die Anzahl der Steuerstreitigkeiten sind uneindeutig. Der Anteil der Steuerberatenden, die keine auf das Tax CMS zurückzuführende Veränderung in der Anzahl der Steuerstreitigkeiten feststellen können, ist mit 36 % genauso groß wie der Anteil derer, die weniger Steuerstreitigkeiten wahrnehmen. Der Befragte #S06c, der die Anzahl an Steuerstreitigkeiten als unverändert ansieht, argumentiert beispielsweise, dass ein Tax CMS zwar viele Risiken erkennt:

„[...] aber das bedeutet nicht, dass man alle Risiken abgefrühstückt hat.“ (Interview mit #S06c)

Insgesamt sieht #S06c die Steuerstreitigkeiten nicht als reduziert an, weil an anderen Stellen neue Streitigkeiten entstehen. Konträr dazu sehen dies andere Steuerberatende:

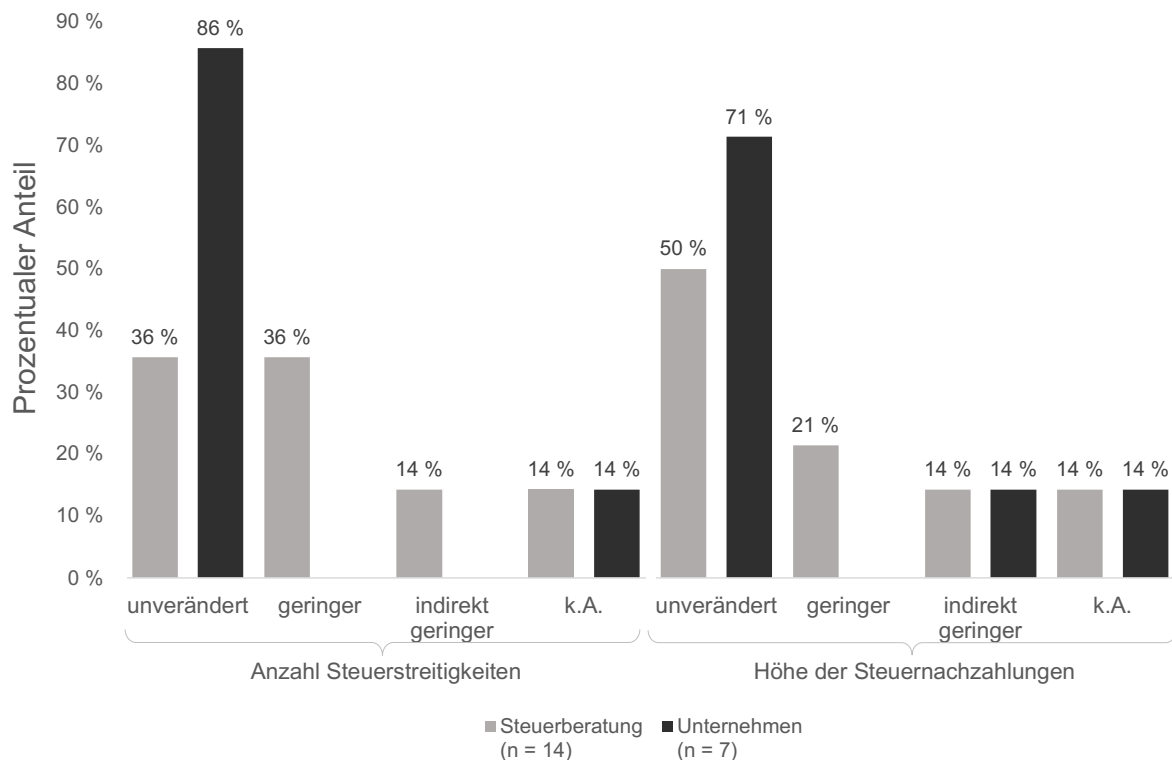
„Positive Korrelation, Tax Compliance Management System führt zu geringeren Nachzahlungen, führt zu weniger Streit.“ (Interview mit #S08)

Im Gegensatz zu den von den Steuerberatenden wahrgenommenen Effekten, sehen 86 % der Unternehmen die Anzahl der Steuerstreitigkeiten als durch die Tax CMS Implementierung unverändert an. Die Vertreter aus den Unternehmen argumentieren, dass dies auf die fehlende Berücksichtigung und das nicht hinreichend tiefes Verständnis von Tax CMS bei der Betriebsprüfung zurückzuführen ist:

„Dadurch, dass das Thema CMS ausgeblendet wird, durch die Finanzverwaltung [...] kann es letztendlich auch keinen Effekt haben.“ (Interview mit #U02)

Erneut zeigt sich, dass die Einschätzungen der Steuerberatenden, von denen der Unternehmen abweichen.

Abbildung 7: Einfluss von Tax CMS auf die Anzahl an Steuerstreitigkeiten und Höhe der Steuernachzahlungen



Anmerkung: Die Abbildung stellt dar, inwieweit die Befragten erleben, dass sich die Anzahl an Steuerstreitigkeiten und Höhe der Steuernachzahlungen durch die Nutzung von Tax CMS verändert haben. „Indirekt geringer“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass sich die Steuerstreitigkeiten und Steuernachzahlungen durch Prozessoptimierungen im Unternehmen und die durch das Tax CMS verbesserte Tax Compliance verringert haben. Im Gegensatz dazu bedeutet „geringer“, dass die Veränderungen unmittelbar aus der Implementierung heraus entstehen und dass das Vorhandensein eines Tax CMS zu weniger Steuerstreitigkeiten bzw. zu weniger Steuernachzahlungen führt.

In Bezug auf die *Höhe der Steuernachzahlungen* zeigen die Aussagen der Steuerberatenden und Unternehmen hingegen ein ähnliches Bild. 71 % der Unternehmen und die Hälfte der Steuerberatenden nehmen keine auf Tax CMS zurückzuführende Veränderung in der Höhe der Steuernachzahlungen wahr. Begründet wird dies u.a. mit der Art der Fehler, aus denen die größten Steuernachzahlungen entstehen. Ein Interviewteilnehmer (#S04) antwortet, dass dies nicht die prozessualen Fehler sind, bei denen Tax CMS die Nachzahlung verringern können, sondern Einzelfallentscheidungen, bei denen Unternehmen und Betriebsprüfer einen Sachverhalt anders auslegen. 21 % der Steuerberatenden erleben allerdings durchaus, dass es zu einer Verringerung

der Steuernachzahlungen kommt. Sie begründen dies u.a. damit, dass Tax CMS zu einem verbesserten Betriebsprüfungsklima führen und somit:

„[...] wenn es wirklich mal tatsächlich so weit kommt, dass hier Strafzahlungen im Raum stehen, dann natürlich auch zu einer Minderung.“ (Interview mit #S10)

Derartige positive Auswirkungen können somit einerseits aus einem weniger steuerlich aggressiven Verhalten der Unternehmen entstehen. Andererseits kann eine Verringerung der Steuernachzahlungen auch aus einer Verbesserung der internen steuerlichen Prozesse entstehen, da diese mit einer Reduzierung steuerlich relevanter Fehler und somit mit weniger Compliance-Verstößen einhergeht. Diese indirekte Verringerung von Steuernachzahlungen nehmen in unserer Studie jeweils 14 % der Steuerberatenden und Unternehmen wahr.

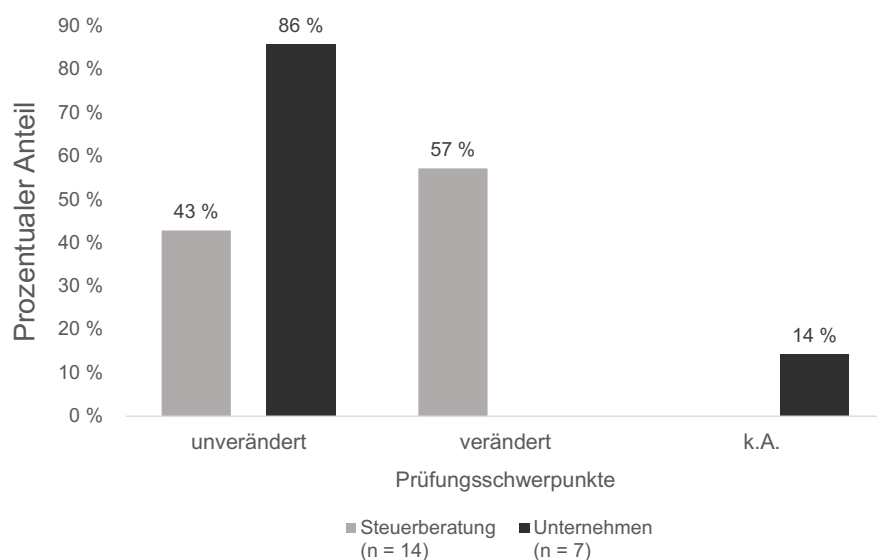
Zusammenfassend verdeutlichen die Ergebnisse, dass sowohl Unternehmen als auch Steuerberatende vereinzelt aus dem Tax CMS abgeleitete Verringerungen von *Steuernachzahlungen* erkennen. Der überwiegende Anteil der Befragten sieht jedoch die Höhe der Steuernachzahlungen als unverändert an. Die *Anzahl der Steuerstreitigkeiten* nehmen zwar 50 % der Steuerberatenden als (indirekt) geringer wahr, dieser Ansicht schließen sich die Befragten aus den Unternehmen allerdings nicht an. Diese klagen zudem über zunehmende Granularität und Streitigkeiten auch über Kleinstbeträge, was darauf hindeutet, dass eine Wesentlichkeitsgrenze in diesem Zusammenhang überlegenswert ist. Ob sich das Betriebsprüfungsklima im Zusammenhang mit erhöhter unternehmerischer Transparenz durch das Tax CMS tendenziell verbessert, lässt sich somit nicht klar ableiten.⁹¹

⁹¹ Die Befolgung steuerlicher Vorschriften, das Auftreten von Streitigkeiten und Nachzahlungen hängen auch von der Balance von Durchsetzung (z.B. durch Strafen bei Verstößen) und Vertrauen und den diesbezüglichen Einschätzungen aller Akteure ab (*Slippery Slope Framework*, vgl. Kirchler et al. 2008). Unterstellt man, dass ein Vertrauensverhältnis mit der richtigen Balancierung entsteht, dann kann ein Tax CMS zu Entlastungen bei den Befolgungskosten einschließlich Steuerrisikoabsicherungskosten in den Unternehmen führen. Auch ist perspektivisch mit geringeren Nachzahlungen zu rechnen. Unsere Befunde deuten allerdings darauf hin, dass sich diese entlastenden Effekte noch nicht einstellen haben.

Betriebsprüfungsschwerpunkte

Im Folgenden wird der Einfluss von Tax CMS auf die Betriebsprüfungsschwerpunkte untersucht. Wie Abbildung 8 zeigt, stellen 43 % der Steuerberatenden keine auf das Tax CMS zurückzuführende Veränderung der Prüfungsschwerpunkte fest. Diese Ansicht teilen 86 % der befragten Unternehmen.

Abbildung 8: Einfluss von Tax CMS auf Betriebsprüfungsschwerpunkte



Anmerkung: Die Abbildung stellt dar, inwieweit die Befragten erleben, dass sich die Betriebsprüfungsschwerpunkte durch die Nutzung von Tax CMS verändert haben.

Sie sehen neben den inhaltlichen Schwerpunkten auch die Prüfungsart als unverändert an:

„Es ist bis dato immer noch sehr stark auch auf Einzelbelegprüfung [...] angelegt, [...] also gar keine Prozess- oder Systemprüfung [...]“. (Interview mit #U02)

57 % der Steuerberatenden erkennen jedoch eine Veränderung der Betriebsprüfungsschwerpunkte, von denen zwei eine Veränderung auf die in der Risiko-Kontroll-Matrix gezeigten Risiken des Unternehmens feststellen. Ein Interviewteilnehmer (#S10) sieht in dieser Verlagerung eine Effizienzsteigerung, da die Betriebsprüfer die Risiken ohne zeitaufwendige Belegprüfungen erkennen und die Unternehmen ihre hierfür implementierten Kontrollen vorweisen können,

so dass hieraus keine Nachteile für die Unternehmen entstehen. Weitere 36 % der Steuerberatenden antworten, dass sich die Prüfungsschwerpunkte von einer Belegprüfung hin zu einer Prozessprüfung verändern. Diese Verlagerung bietet die Möglichkeit für zukünftig geringere Betriebsprüfungsdauern und einer Entwicklung hin zu kooperativen Betriebsprüfungsansätzen wie dem Horizontal Monitoring, was einem von den Unternehmen gewünschten Tax CMS Effekt entspricht. In unserer Interviewstudie werden solche Schwerpunktveränderungen vor allem bei jüngeren Betriebsprüfern wahrgenommen (#S04).

Zusammenfassend nehmen mehr als die Hälfte der Steuerberatenden Veränderungen der Prüfungsschwerpunkten wahr. Diese Wahrnehmung wird von befragten Unternehmen nicht geteilt. Eine Erklärung für diesen Unterschied könnte sein, dass Steuerberatende weniger aktiv in alle Betriebsprüfungsanfragen einbezogen werden und eine Veränderung somit nur in den Anfragen beurteilen können, bei denen das Unternehmen sie aktiv einbezieht. Zudem antworten die Steuerberatenden auf der Basis der Erfahrungen mit mehreren Mandanten, so dass denkbar ist, dass sie bei einzelnen Mandanten eine solche Veränderung erfahren haben, die die Unternehmen unserer Stichprobe hingegen nicht wahrnehmen. Wie bereits an anderer Stelle in dieser Studie ausgeführt, dürften die Unterschiede in den Einschätzungen auch darin mitbegründet sein, dass sich die Größe der Unternehmen, auf die sich die beiden Teilstichproben, aus der Steuerberatung einerseits und den Unternehmen andererseits, beziehen, unterscheiden. Alle von uns untersuchten Erleichterungen erweisen sich als stark vom jeweiligen Betriebsprüfer abhängig und werden nicht jedem Unternehmen gewährt. Dies untermauert auch die Aussage, dass eine Veränderung der Prüfungsschwerpunkte vornehmlich bei jüngeren Betriebsprüfern wahrgenommen wird.

Ergänzend wird aus Unternehmenssicht argumentiert, dass es eine zukünftige Verlagerung der Schwerpunkte hin zu einer Systemprüfung nur bei finanzverwaltungsseitigen Änderungen geben kann:

„Die haben ihre Spezialthemen, auf die sie sich dann laut interner Finanzverwaltungsabsprache stürzen. [...] Aber das hat bezüglich TCMS und Themenschwerpunkt gar nichts [miteinander zutun].“ (Interview mit #U03)

Eine durch die Betriebsprüfer hervorgerufene Veränderung erwarten sie demnach nicht. Derartige zukünftige Veränderungen der Schwerpunkte, die gemäß unseren Interviews insbesondere von den Steuerberatern erwartet wird, können mehrheitlich als Chance für eine Entwicklung hin zu kürzeren und effizienteren Betriebsprüfungen interpretiert werden.

Compliance-Kosten

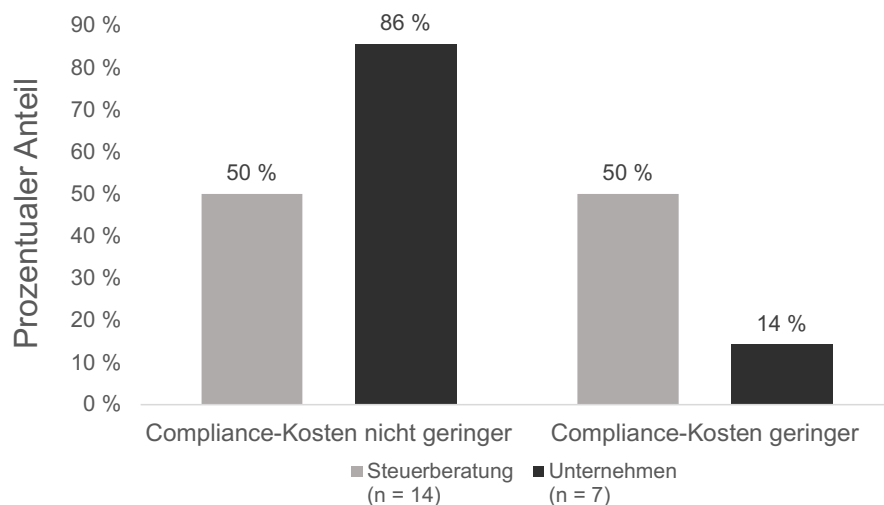
Abschließend untersuchen wir, ob die Befragten erwarten, dass eine Tax CMS Implementierung zu einer Reduzierung zukünftiger unternehmerischer Compliance-Kosten führt. Im Ergebnis erwartet die Hälfte der Steuerberatern keine Reduzierung der Compliance-Kosten (Abbildung 9).

Stattdessen wird eine

„[...] stabile Basis von Compliance-Kosten“ (Interview mit #S11)

angenommen.

Abbildung 9: Einfluss von Tax CMS auf Compliance-Kosten der Unternehmen



Anmerkung: Die Abbildung stellt dar, ob die Befragten aus der Tax CMS Implementierung zukünftig geringere Compliance-Kosten für die Unternehmen erwarten.

Begründet wird dies damit, dass Tax CMS neben den Implementierungskosten beispielsweise auch Aufwendungen für die systemseitige Instandhaltung sowie inhaltliche Aktualität verursachen. Der Nutzen des Tax CMS liegt somit nicht in der Kostenersparnis:

„[...] du schaffst es, dich damit zu verbessern. Mit den gleichen Kosten vielleicht, weil du effizienter bist, aber es wird nicht insgesamt billiger, sondern es wird insgesamt eher besser.“ (Interview mit #S10)

86 % der befragten Unternehmen schließen sich dieser Auffassung an. Ein möglicher Grund für diese Einschätzung ist, dass die Höhe der Einmalkosten der Implementierung eines Tax CMS überschätzt und die daraus entstehende zukünftige Kostenoptimierung unterschätzt wird. Einen ähnlichen Effekt zeigen Forschungsergebnisse zu der verstärkten Wahrnehmung von einmaligen im Vergleich zu jährlichen Vermögenssteuerzahlungen.⁹²

Die andere Hälfte der Steuerberatenden begründet ihre Erwartung an zukünftig geringere Compliance-Kosten damit, dass steuerliche Prozesse optimiert und besser dokumentiert werden, so dass Mitarbeitende beispielsweise im Rahmen einer Betriebsprüfung weniger Zeit aufwenden müssen, um Anfragen der Prüfer zu beantworten. Des Weiteren kann das Tax CMS insbesondere für international agierende Unternehmen die Komplexität handhabbar machen, so dass sich die Compliance-Kosten verringern:

„[...] je komplexer das [Geschäft] ist, je internationaler das wird, [...] desto schneller rentiert sich ein Tax Compliance Management System [...].“ (Interview mit #S08)

Eine Aufteilung der Antworten in Abhängigkeit der Mandantenstruktur zeigt, dass die 71 % der Steuerberatenden, die zukünftig geringere Compliance-Kosten erwarten, ausschließlich große Mandanten betreuen. Ob eine Verringerung der Compliance-Kosten tatsächlich in Verbindung mit der Unternehmensgröße steht und sich diese damit insbesondere für große Unternehmen signifikant verringern, ist in zukünftiger empirischer Forschung mit größeren Stichproben zu

⁹² Vgl. Chirvi et al. 2022: 30.

untersuchen. Gegen einen größenabhängigen Effekt sprechen die Aussagen der Unternehmen, die zu 86 % keinen Unterschied in den Compliance- Kosten erwarten. Ein Grund für die gegenläufige Wahrnehmung der beiden Gruppen könnte sein, dass externe Tax Compliance Kosten – zu denen Kosten für Beratende zählen – sinken, da Prozesse optimiert werden und weniger Beratungsleistung benötigt wird. Gleichzeitig könnten die internen Compliance- Kosten durch den wachsenden Dokumentationsaufwand und die Pflege des Systems hingegen steigen. Insgesamt würde sich somit die Höhe der Tax Compliance-Kosten für die Unternehmen nicht verändern, sondern lediglich deren Struktur. Entsprechend beschreibt #U06b:

„[...] es ist schwierig zu sagen, [...] ich glaube, es wiegt sich auf.“ (Interview mit #U06b)

Insgesamt kann eine Reduzierung von Compliance-Kosten im Zusammenhang mit einem Tax CMS nicht für alle Unternehmen erwartet werden. Für eine detailliertere Beurteilung wäre die Berücksichtigung unternehmensindividueller Faktoren sowie der Komplexität des Steuersystems im Zusammenhang mit der Komplexität des jeweiligen Geschäftsmodells wichtig.

Zusammenfassend haben Unternehmen mit ihrem über die Implementierung von Tax CMS transparenten Verhalten gegenüber der Finanzverwaltung einen ersten Schritt hin zu einer Reformierung der Betriebsprüfungspraxis in Deutschland getätigt. Im nächsten Schritt ist es allerdings notwendig, dass diese stärker durch die Betriebsprüfer einbezogen werden und das nötige Verständnis für Tax CMS aufgebaut wird. Dies ist wesentlich, damit für Unternehmen und Finanzverwaltung Synergien mittels Tax CMS realisiert werden können und Planungssicherheit, Compliance und Effizienz bei Befolgung steuerlicher Regulierung gestärkt werden können.

5. Fazit und Ausblick

Ziel dieser Studie ist die Beantwortung der Frage, welche Auswirkungen Tax CMS auf den Ablauf deutscher Betriebsprüfungen haben. Hierfür wird der von Steuerberatenden und Unternehmen beobachtete Einfluss von Tax CMS auf die Parameter Prüfungsdauer, Prüfungsumfang, Steuernachzahlungen, Anzahl an Steuerstreitigkeiten und Prüfungsschwerpunkte untersucht.

Die Ergebnisse der Interviewstudie deuten darauf hin, dass Tax CMS zwar zunehmend relevanter für die Unternehmen und die Finanzverwaltung werden, aus Sicht der Steuerpflichtigen und Beratenden bisher allerdings noch nicht zu wesentlichen Entlastungen für die Unternehmen in Betriebsprüfungen geführt haben. Sowohl die Steuerberatenden als auch die Unternehmen nehmen bei *Prüfungsdauer*, *Prüfungsumfang* und *Höhe der Steuernachzahlungen* mehrheitlich keine auf das Tax CMS zurückzuführende Reduzierung wahr. Darüber hinaus zeigt sich allerdings ein differenzierteres Bild. Während die Unternehmen keine Reduzierung in der Anzahl der *Steuerstreitigkeiten* wahrnehmen, sieht die Hälfte der Steuerberatenden eine (indirekt) durch das Tax CMS verursachte Verringerung der Steuerstreitigkeiten. Die Steuerberatenden berichten, dass sie primär eine Verbesserung des Betriebsprüfungsklimas in Form von weniger Konfliktpotential erleben. Sie nehmen zudem eine Veränderung der Prüfungsschwerpunkte wahr, dabei insbesondere eine Zunahme an effizienten und Ressourcen sparenden Prozessprüfungen, was sie als positiv bewerten.

Diese Befunde sind wichtig, da mit der Veränderung des regulatorischen Umfelds von Tax CMS und insbesondere durch das „DAC 7“ Umsetzungsgesetz in den kommenden Jahren stärkere, durch diese Systeme hervorgerufene Auswirkungen auf den Ablauf deutscher Betriebsprüfungen zu erwarten sind. Diese Erwartung, dass Tax CMS zunehmend Berücksichtigung in Betriebsprüfungen finden werden, woraus sich Veränderungen in der Prüfungsdauer, dem Prüfungsumfang, den Prüfungsschwerpunkten, der Anzahl an Steuerstreitigkeiten und Höhe der

Steuernachzahlungen ergeben können, bestätigen sowohl die Mitarbeitenden der Unternehmen als auch die Steuerberatenden. Die von uns befragten Interviewteilnehmenden berichten über keine negativen Veränderungen im Betriebsprüfungsablauf sowie keine mit der Einbeziehung von Tax CMS einhergehenden Mehrbelastungen, was die Erwartung zukünftiger positiver Effekte nochmals unterstützt. Die Befragten sehen in diesem Zusammenhang eine Konkretisierung der Vorschriften für den Aufbau und die Zertifizierung von Tax CMS als erforderlich an. Als besonders wichtig werden zudem konkretere Rahmenbedingungen für die Einbeziehung von Tax CMS in Betriebsprüfungen und eine verlässliche Regelung der daraus entstehenden potentiellen Betriebsprüfungserleichterungen angesehen.

Unsere Ergebnisse sind vor dem Hintergrund der folgenden Limitierungen zu interpretieren. Dass die befragten Mitarbeitenden aus Unternehmen teilweise zu einer anderen Einschätzung als die Steuerberatenden kommen, könnte auf Unterschiede im Erfahrungsraum und unsere relativ kleine Stichprobe zurückzuführen sein. Zudem könnte eine mögliche Übergeneralisierung positiver Erfahrungen bei einzelnen Mandanten und die Übertragung dieser Tax CMS Effekte auf alle Mandanten durch die Befragten aus der Steuerberatung zurückzuführen sein. Auch ein Self-Interest Bias könnte zu berücksichtigen sein, der dazu führen könnte, dass Tax CMS-Effekte aus Sorge vor hohen Compliance-Kosten und dem gegenüberstehenden Nutzen durch die Unternehmen zu negativ und durch die Beratenden zu positiv dargestellt werden.

Die qualitative Analyse mit kleiner Stichprobe lässt keine Verallgemeinerung der Befunde für deutsche Unternehmen insgesamt sowie für andere Länder zu. Sie erlaubt jedoch wertvolle Einblicke in Erfahrungen mit solchen Systemen und bietet gleichzeitig einen Ausgangspunkt für zukünftige Forschung und damit auch für quantitative empirische Analysen. Aufbauend auf dieser Studie sollten infolge einer breiteren Implementierung von Tax CMS, die Erfahrungen und Folgen der dann bereits eingespielten Nutzung dieser Systeme über Umfragen erhoben und

untersucht werden. Wünschenswert wäre es auch, die Perspektive der Finanzverwaltung einzubeziehen. Da unsere Studie sich zudem auf Tax CMS an deutschen Unternehmensstandorten konzentriert, wäre es interessant, die Auswirkungen von Tax CMS bei Unternehmen mit Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Ausland zu betrachten – etwa im Zusammenhang mit Streitigkeiten in Verrechnungspreisbetriebsprüfungen. So könnte das Verständnis der Stärken und Schwächen der Nutzung von Tax CMS weiter verbessert und Verbesserungspotentiale noch differenzierter aufgezeigt werden.

Literaturverzeichnis

- Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft (2022). Chancen und Risiken eines Cooperative-Compliance-Ansatzes aus Sicht multinational tätiger deutscher Unternehmen. *Internationales Steuerrecht*, 22, 824–829.
- Batrancea, L., Nichita, A., Olsen, J., Kogler, C., Kirchler, E., Hoelzl, E., Weiss, A., Torgler, B., Fookien, J., Fuller, J., Schaffner, M., Banuri, S., Hassanein, M., Alarcón- García, G., Aldemir, C., Apostol, O., Bank Weinberg, D., Batrancea, I., Belianin, A., ... Zukauskas, S. (2019). Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations. *Journal of Economic Psychology*, 74(Issue C). <https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102191>
- Bauer, A.M. (2016). Tax Avoidance and the Implications of Weak Internal Controls. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 449–486. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12151>
- Beer, S., Kasper, M., Kirchler, E. & Erard, B. (2020). Do Audits Deter or Provoke Future Tax Noncompliance? Evidence on Self-Employed Taxpayers. *CESifo Economic Studies*, 66(3), 248–264. <https://doi.org/10.1093/cesifo/ifz018>
- Blaufus, K., Reineke, J. & Trenn, I. (2023). Perceived Tax Audit Aggressiveness, Tax Control Frameworks and Tax Planning: an Empirical Analysis. *Journal of Business Economics*, 93(3), 509–557. <https://doi.org/10.1007/s11573-022-01116-6>
- Blaufus, K. & Trenn, I. (2018). Tax Compliance Management – Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen. *Steuer und Wirtschaft*, 95(1), 42–59. <https://doi.org/10.9785/stuw-2018-950107>
- Blumenthal, M. & Slemrod, J.B. (1995). The compliance cost of taxing foreignsource income: Its magnitude, determinants, and policy implications. *International Tax and Public Finance*, 2(1), 37–53. <https://doi.org/10.1007/BF00873106>
- Brühne, A.I. & Schanz, D. (2022). Defining and Managing Corporate Tax Risk: Perceptions of Tax Risk Experts. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2861–2902. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12785>
- Buck, R. & Klopfer, M. (2011). Betriebsprüfung: Grundlagen, Ablauf, Prüfungsbericht (1. Aufl.). Gabler.
- Bundesministerium der Finanzen (2022). Monatsbericht des BMF: Oktober 2022 (Monatsbericht Des BMF). Bundesministerium der Finanzen. Abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/monatsbericht-oktober-2022.pdf?__blob=publicationFile&v=4
- Chirvi, M., Huber, H.-P. & Schneider, C. (2022). Biased Preferences for Wealth Taxation: The Case of Misperceived Tax Burden Consequences. TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, No. 54. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3876472>
- Darke, P.R. & Chaiken, S. (2005). The pursuit of self-interest: Self-interest bias in attitude judgment and persuasion. *Journal of Personality and Social Psychology*, 89(6), 864–883. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.89.6.864>
- De Widt, D. & Oats, L. (2017). Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context: A Dutch-UK Comparison. *British Tax Review*, 2007(2), 230–248. <https://doi.org/10.1086/684037>
- Dresing, T. & Pehl, T. (2018). Praxisbuch Interview, Transkription & Analyse: Anleitungen und Regelsysteme für qualitativ Forschende (8. Aufl.). Eigenverlag.
- Dubin, J.A. & Wilde, L.L. (1988). An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance. *National Tax Journal*, 41(1), 61–74. <https://doi.org/10.1086/NTJ41788709>
- Dyck, D., Lorenz, J. & Sureth-Sloane, C. (2022). How Do Tax Technology and Controversy Expertise Affect Tax Disputes? TRR 266 Accounting for Transparency Working Paper Series, No. 101. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4214449>

- Eberhartinger, E. & Zieser, M. (2021). The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. *Schmalenbach Journal of Business Research*, 73(1), 125–178. <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6>
- Eichfelder, S. & Hechtner, F. (2018). Tax Compliance Costs: Cost Burden and Cost Reliability. *Public Finance Review*, 46(5), 764–792. <https://doi.org/10.1177/1091142117691603>
- Eichfelder, S. & Vaillancourt, F. (2014). Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures. *Revista Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, 210(3), 111–148. <https://doi.org/10.7866/HPE-RPE.14.3.5>
- Epstein, S. (1992). Coping ability, negative self-evaluation, and overgeneralization: Experiment and theory. *Journal of Personality and Social Psychology*, 62(5), 826–836. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.62.5.826>
- Eßer, M., Blecken, H., Eversmann, J., Herrgesell, A., Parczanny, T. & Siegel, R. (2020). Studie zum Stand der Implementierung von Tax Compliance Management Systemen. PwC. Abrufbar unter: <https://www.pwc.de/de/steuerberatung/pwc-tcms-studie-2020.pdf>
- Fettke, P. (2019). Digitale Betriebsprüfung. In T. Klenk, F. Nullmeier & G. Wewer (Eds.), *Handbuch Digitalisierung in Staat und Verwaltung* (pp. 1–12). Springer Fachmedien Wiesbaden.
- Fochmann, M., Heinemann-Heile, V., Huber, H.-P., Maiterth, R. & Sureth-Sloane, C. (2023). Zusatzkosten der Besteuerung – Eine Analyse des steuerlichen Verwaltungsaufwands und der subjektiv wahrgenommenen Steuerbelastung. *Steuer und Wirtschaft*, 100(2), 171–187. <https://doi.org/10.9785/stuw-2023-1000207>
- Gallemore, J. & Labro, E. (2015). The importance of the internal information environment for tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 149–167. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.9.20005>
- Gangl, K., Hartl, B., Hofmann, E. & Kirchler, E. (2019). The Relationship Between Austrian Tax Auditors and Self-Employed Taxpayers: Evidence From a Qualitative Study. *Frontiers in Psychology*, 10, 1034. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2019.01034>
- Greil, S. & Kiesow, S. (2014). Tax Compliance. *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, 43(5), 270–273. https://doi.org/10.15358/0340-1650_2014_5_270
- Haubner, T. (2021). Auswirkung von Tax-Compliance-Management-Systemen auf die Verfolgung wegen Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten. *Wirtschaftsstrafrecht und Haftung im Unternehmen*, 2021(7–08), 203–208.
- Helfferrich, C. (2011). *Die Qualität qualitativer Daten: Manual für die Durchführung qualitativer Interviews*. VS Verlag für Sozialwissenschaften. <https://doi.org/10.1007/978-3-531-92076-4>
- Hölzemann, S., Ramadan, F., Otto, T. & Nordmann, N. (2023). Tax-CMS als Game-Changer in steuerlichen Außenprüfungen? *Die Wirtschaftsprüfung*, 2023 (24), 1394–1401.
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. & Sureth-Sloane, C. (2023). The Tax Complexity Index – A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity. *European Accounting Review*, 32(2), 239–273. <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.1951316>
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S., Sureth-Sloane, C. & Voget, J. (2021). The Relation between Tax Complexity and Foreign Direct Investments: Evidence Across Countries. *WU International Taxation Research Paper Series No. 2020-03*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3526177>
- IDW (2017). IDW Praxishinweis: Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 (IDW Praxishinweis 1/2016). *IDW Life*, 7/2017.
- IDW (2021). Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen (IDW EPS 980 n.F. (10.2021)). IDW Verlag GmbH.

- Inasius, F., Darijanto, G., Gani, E. & Soepriyanto, G. (2020). Tax Compliance After the Implementation of Tax Amnesty in Indonesia. *SAGE Open*, 10(4).
<https://doi.org/10.1177/2158244020968793>
- Institut für Digitalisierung im Steuerrecht. (2022). Steuerliches Kontrollumfeld. IDSt-White Paper Fachausschuss V. Abrufbar unter: <https://idst.tax/idst-whitepaper-steuerliches-kontrollumfeld/>
- Kaiser, R. (2021). Qualitative Experteninterviews: Konzeptionelle Grundlagen und praktische Durchführung (2. Aufl.). Springer VS. <https://doi.org/10.1007/978-3-658-30255-9>
- Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). Enforced vs. voluntary tax compliance: The „slippery slope“ framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225.
<https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.5.20004>
- Kirsch, A. (2020). Steuerliche Außenprüfung: Update: Tax Compliance Management System in der Betriebsprüfung. *DER BETRIEB*, Beilage 03, 2020(22), 7–11.
- Kowallik, A. (2022a). Bayern startet ein Pilotprogramm zum Tax CMS in der Außenprüfung. *DER BETRIEB*, 20, 1231–1232.
- Kowallik, A. (2022b). Bp-Prüfungserleichterungen bei einem wirksamen Tax CMS ab 1.1.2023. *DER BETRIEB*, 42, 2445–2446.
- Ludwig, S., Stender, C., Stauder, M. & Eilers, H. (2021). Tax Compliance Management-System: Mehr Rechtssicherheit für Unternehmen und Verantwortungsträger. KPMG. Abrufbar unter: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2020/01/Tax%20Compliance%20Management%20System.pdf> [zuletzt abgerufen am 17.4.2023].
- Mardiah, M., Miranti, R. & Tanton, R. (2019). The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power. *CESifo Working Papers*, 7494.
<https://doi.org/10.2139/ssrn.3338850>
- Mayring, P. (1994). Qualitative Inhaltsanalyse. In A. Boehm, A. Mengel & T. Muhr (Eds.), *Texte verstehen: Konzepte, Methoden, Werkzeuge* (Vol. 14, pp. 159–175). Universitätsverlag Konstanz.
- Mayring, P. (2016). *Einführung in die qualitative Sozialforschung: eine Anleitung zu qualitativem Denken* (6., überarbeitete Auflage). Beltz.
- Mayring, P. (2022). *Qualitative Inhaltsanalyse: Grundlagen und Techniken* (13., überarbeitete Auflage). Beltz.
- Mendoza, J.P., Wielhouwer, J. L. & Kirchler, E. (2017). The backfiring effect of auditing on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 62, 284–294.
<https://doi.org/10.1016/j.joep.2017.7.20007>
- Meuser, M. & Nagel, U. (2002). ExpertInneninterviews – vielfach erprobt, wenig bedacht. In A. Bogner, B. Littig & W. Menz (Eds.), *Das Experteninterview: Theorie, Methode, Anwendung* (pp. 71–93). VS Verlag für Sozialwissenschaften. https://doi.org/10.1007/978-3-322-93270-9_3
- Mills, L.F. (1996). Corporate Tax Compliance and Financial Reporting. *National Tax Journal*, 49(3), 421–435. <https://doi.org/10.1086/NTJ41789215>
- Mir Djawadi, B. & Fahr, R. (2013). The Impact of Tax Knowledge and Budget Spending Influence on Tax Compliance. *IZA Discussion Paper No. 7255*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2234277>
- OECD (2004). *Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems*. Center for Tax Policy and Administration.
- OECD (2013). *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>

- OECD (2016). Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>
- Plesner Rossing, C. (2013). Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management. *Management Accounting Research*, 24(2), 175–194. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.4.20008>
- Pull, V. (2022). Tax Compliance Management Systeme in der Praxis. *Deutsches Steuerrecht*, 42, 2132–2138.
- Raatz, P. (2022, 22. June). Wie ein wirksames Tax CMS etabliert werden kann. EY. Abrufbar unter: https://www.ey.com/de_de/tax-law-magazine/tax-cms-bis-zum-ende-gedacht [zuletzt abgerufen am: 17.4.2023].
- Risse, R. (2017). Steuerliche Transparenz durch ein Tax Compliance System und die Anforderungen nach IDW PS 980. *DER BETRIEB*, 36, 2061–2066.
- Rödl & Partner (2023). Prüfung von Compliance Management Systemen nach IDW PS 980. Rödl & Partner. Abrufbar unter: <https://www.roedl.de/themen/compliance-management-gesundheitswesen/pruefung-von-compliance-management-systemen> [zuletzt abgerufen am: 17.4.2023].
- Schenkel, A. (2016). Kosten der Compliance-Regulierung: Eine empirische Untersuchung am Beispiel der deutschen Genossenschaftsbanken. *Arbeitspapiere des Instituts für Genossenschaftswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster*, No. 169. Abrufbar unter: <http://hdl.handle.net/10419/146552>
- Schmeer, M. (2023). Quo vadis Tax Compliance? In M. Schmeer (Ed.), *Tax Compliance im Kontext der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre* (pp. 313–333). Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG. <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-23627-5.06>
- Seer, R. (2009). Zeitnahe Außenprüfung bei Groß- und Konzernbetrieben. *Die Unternehmensbesteuerung*, 2(10), 673–679.
- Seer, R. (2010). Steuerliche Sachaufklärung. Der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Besteuerungsverfahren. *Steuer und Studium*, 8, 369–374.
- Slemrod, J.B. (1989). 5. Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion. In J. A. Roth & J.T. Scholz (Eds.), *Taxpayer Compliance: Volume 2: Social Science Perspectives: Vol. 2* (pp. 156–181). University of Pennsylvania Press. <https://doi.org/10.9783/9781512806281-006>
- Slemrod, J.B. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25–48. <https://doi.org/10.1257/jep.21.1.25>
- Slemrod, J.B. & Venkatesh, V. (2002). The Income Tax Compliance Cost of Large and Mid-Size Businesses. *Ross School of Business Paper*, No. 914. <https://doi.org/10.2139/ssrn.913056>
- Staufenbiel Institut (2019). Die größten Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften Deutschlands. Staufenbiel Institut. Abrufbar unter: <https://www.staufenbiel.de/magazin/jobsuche/arbeitgeber-rankings/top-10-die-groessten-wirtschaftspruefungsunternehmen.html> [zuletzt abgerufen am: 17.4.2023].
- StMFH (2022). Füracker: Vertiefte Einbeziehung der Unternehmens-Compliance in die Steuerprüfung (Nr. 046). Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat. Abrufbar unter: https://www.bayern.de/pdf/data/bayernde_85206.pdf
- Sulik-Górecka, A. (2022). Tax Compliance as an Element of the Corporate Compliance Management System. *Financial Sciences/Nauki o Finansach*, 26(2), 44–57. <https://doi.org/10.15611/fins.2022.1.2004>
- Trenn, I. (2021). *Empirical Essays on Tax Compliance Management and Tax Disclosures*. Gottfried Wilhelm Leibniz Universität Hannover.
- van der Geest, J. & Jacob, M. (2023). Tax Enforcement (De)Centralization: Tax Compliance Versus Competitiveness. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3363684>

- Wagner, V. (2022). Die zeitnahe Betriebsprüfung – Eine Zwischenbilanz. *FinanzRundschau*, 11/2022, 496–501.
- Weichel, M. (2020). Kapitel 15. Tax-Compliance-Management-System. In I. Zenke, R. Schäfer & H. Brocke (Eds.), *Corporate Governance* (pp. 473–486). De Gruyter.
<https://doi.org/10.1515/9783110670493-015>
- Wunder, H.F. (2009). Tax risk management and the multinational enterprise. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), 14–28.
<https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.208.12.20003>
- Wünnemann, M., Koller, B., Kowallik, A., Bogner, G. & Gegusch, D. (2019). Steuerliche Betriebsprüfungen – Optionen für zeitgemäße Reformen: Vorschläge für schnellere, effiziente Betriebsprüfungen und für mehr Kooperation von Unternehmen und Finanzverwaltung (No. 0088). Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. Abrufbar unter:
https://issuu.com/bdi-berlin/docs/201909_position_bdi_steuerliche_betriebspruefungen

Anhang

Anhang 1. Interviewmaterial

Anhang 1.1. Vorabfragebogen

Steuerberatende

I. Ihre Person

1. Bitte geben Sie Ihr Alter an.

☐ < 20 Jahre

☐ 20 bis 30 Jahre

☐ 31 bis 40 Jahre

☐ 41 bis 50 Jahre

☐ 51 bis 60 Jahre

☐ > 60 Jahre

2. Bitte geben Sie Ihr Geschlecht an.

☐ männlich

☐ weiblich

☐ divers

3. Nennen Sie bitte den Namen der Abteilung, in der Sie tätig sind.

4. Nennen Sie bitte Ihr Kernarbeitsgebiet.

5. In welcher Position sind Sie tätig? (z. B. Associate, Manager, Partner)

6. Wie viele Jahre Berufserfahrung haben Sie im Bereich Steuern insgesamt?

7. Wie schätzen Sie Ihre bisherige Erfahrung im Umgang mit Betriebsprüfungen ein?

unerfahren

☐☐☐☐☐☐☐☐☐

sehr erfahren

☐

8. Haben Sie eine Ausbildung oder Berufserfahrung beim Finanzamt?

☐ ja

☐ nein

II. MandantInnen Struktur /Unternehmensstruktur

9. Steuerberatende: In welchem Gewerbe sind Ihre MandantInnen überwiegend tätig?

Unternehmen: In welchem Gewerbe ist Ihr Unternehmen überwiegend tätig?

☐ Land- und Forstwirtschaft

☐ Bergbau

☐ Verarbeitendes Gewerbe

☐ Energieversorgung

☐ Wasserversorgung

☐ Baugewerbe

☐ Handel

☐ Verkehr und Lagerei

☐ Erbringung von Finanz- und Versicherungs-

dienstleistungen

☐ Erbringung von sonstigen wirtschaftlichen

Dienstleistungen

☐ Erbringung von freiberuflichen, wissen-

schaftlichen und technischen Dienstleistun-

gen

☐ Grundstücks- und Wohnwesen

☐ Erziehung und Unterricht

☐ Gesundheits- und Sozialwesen

☐ Kunst, Unterhaltung und Erholung

☐ Erbringung von sonstigen Dienstleistungen

☐ Private Haushalte mit Hauspersonal

☐ Gastgewerbe

☐ Information und Kommunikation

☐ Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozial-

versicherung

☐ Exterritoriale Organisation und Körperschaften

☐ Sonstiges:

10. Steuerberatende: Welcher Rechtsform können Ihre MandantInnen überwiegend zugeordnet werden?

(Mehrfachauswahl möglich)

Unternehmen: Welche Rechtsform besitzt ihr Unternehmen

☐ Einzelunternehmen

☐ Personengesellschaft

☐ Kapitalgesellschaft

11. Steuerberatende: Welcher Größenklasse in Anlehnung and das HGB können Ihre MandantInnen überwiegend zugeordnet werden? (Mehrfachauswahl möglich)*

Unternehmen: Welcher Größenklasse in Anlehnung and das HGB ist Ihr Unternehmen zuzuordnen?*

☐ Kleinst
☐ Klein

☐ Mittel
☐ Groß

*** Info: Die Zuordnung zu einer Größenklasse i. S. d. §§ 267, 267a HGB erfolgt, wenn mindestens zwei der drei genannten Merkmale einer Klasse erfüllt sind.**

	<i>Bilanzsumme (in Mio. EUR)</i>	<i>Umsatzerlöse (in Mio. EUR)</i>	<i>Anzahl an Arbeitnehmenden</i>
<i>Kleinst</i>	< 0,35	< 0,7	< 10
<i>Klein</i>	0,35 bis 6	0,7 bis 12	10 bis 50
<i>Mittel</i>	6 bis 20	12 bis 40	50 bis 250
<i>Groß</i>	> 20	> 40	> 250

Anhang 1.2. Interviewleitfäden

Im Folgenden wird der Interviewleitfaden abgebildet. Wie diese Fragen den Unternehmen und Steuerberatenden gestellt wurden, wird entsprechend farblich gekennzeichnet.

Interview Start

„Zunächst bedanke ich mich noch einmal herzlich für Ihre Zeit und Bereitschaft, meine Arbeit im Rahmen dieses Interviews zu unterstützen. Im Folgenden möchte ich mit dem ersten Fragenblock beginnen, der allgemeine Fragen zu Tax CMS und der Verwendung dieser Systeme bei Ihren Mandanten beinhaltet.“

I. Fragenblock: Tax CMS

1. **Steuerberatende:** Wie viel Prozent Ihrer Mandanten verwenden Tax CMS?

1.1. *Mögliche Folgefrage:*

Welche Unterschiede gibt es diesbezüglich zwischen unterschiedlichen Größenklassen?

1. Unternehmen: Verwendet Ihr Unternehmen ein Tax CMS?

1.1. Falls ja, wann haben Sie dieses eingeführt?

1.2. Falls ja, welche Steuerarten umfasst dieses?

2. Mit welcher vorrangigen Motivation **haben Ihre Mandanten/hat Ihr Unternehmen ein** Tax CMS eingeführt? (Nennen Sie bitte die drei wichtigsten Gründe)

○ Bspw.: Risiken beherrschen, Verbesserung der Zusammenarbeit mit dem Finanzamt

3. **Steuerberatende:** Wie hoch schätzen Sie den Anteil der Unternehmen ein, die eine Zertifizierung für ihr Tax CMS besitzen?

3.1. *Mögliche Folgefrage:*

Welche Unterschiede gibt es diesbezüglich zwischen verschiedenen Größenklassen?

3. Unternehmen: Besitzt Ihr Unternehmen eine Zertifizierung für das Tax CMS?

4. **Steuerberatende:** Sind Ihnen Fälle bekannt, bei denen Betriebsprüfer die Zertifizierung von Tax CMS explizit in die Prüfung einbezogen haben?

4.1. *Mögliche Folgefrage:*

Welche Veränderungen konnten Sie bei der Prüfung von diesen Unternehmen feststellen?

4. Unternehmen: Wurde diese Zertifizierung des Tax CMS von einem Betriebsprüfer bereits explizit in die Betriebsprüfung einbezogen?

„Der nächste Fragenblock beinhaltet Fragen, die sich explizit mit dem Einfluss von Tax CMS auf den Ablauf deutscher Betriebsprüfungen befassen. Sie haben hierzu vorab bereits einen kurzen Informationstext erhalten. Die Kernaussage dieses Textes ist, dass in dem Gesetzesentwurf zur Umsetzung der „DAC 7“ Richtlinie eine explizite Berücksichtigung von Tax CMS in der Betriebsprüfung vorgesehen ist. Diese soll künftig mit Prüfungserleichterungen für den Steuerpflichtigen einher gehen. Bereits vor Inkrafttreten dieses Gesetzes ist die Berücksichtigung solcher Tax CMS durch die Erweiterung des § 153 AO in Betriebsprüfungen möglich.“

II. Fragenblock: Einfluss Tax CMS auf Betriebsprüfungen

5. **Steuerberatende:** Wie wurden Tax CMS bisher – vor der Umsetzung der „DAC 7“ Richtlinien – in den Ihnen bekannten Betriebsprüfungen berücksichtigt?

5. Unternehmen: Wie wurde das Tax CMS Ihres Unternehmens bisher – vor der Umsetzung der „DAC 7“

Richtlinien – in Betriebsprüfungen berücksichtigt?

6. **Steuerberatende:** Wenn ein Unternehmen ein Tax CMS implementiert hat, konnten Sie im Vergleich zu Unternehmen ohne ein solches System bisher Veränderungen in den Bereichen:
- Prüfungsdauer,
 - Prüfungsumfang (bspw. Anzahl Nachfragen/ angeforderte Dokumente, Aufwand im Unternehmen),
 - Prüfungsschwerpunkte,
 - Anzahl an Steuerstreitigkeiten,
 - Höhe der Steuernachzahlungen wahrnehmen?
6. **Unternehmen:** Wenn man Betriebsprüfungen, die vor der Einführung des Tax CMS in Ihrem Unternehmen durchgeführt wurden mit solchen vergleicht, die nach der Einführung des Tax CMS in Ihrem Unternehmen durchgeführt wurden, konnten Sie diesbezüglich Veränderungen in den Bereichen:
- Prüfungsdauer,
 - Prüfungsumfang (bspw. Anzahl Nachfragen/ angeforderte Dokumente, Aufwand im Unternehmen),
 - Prüfungsschwerpunkte,
 - Anzahl an Steuerstreitigkeiten,
 - Höhe der Steuernachzahlungen wahrnehmen?
7. Welche Chancen sehen Sie aus der zunehmenden Berücksichtigung von Tax CMS in Betriebsprüfungen für **Ihr** Unternehmen?
8. Welche Risiken ergeben sich Ihres Erachtens aus der zunehmenden Berücksichtigung von Tax CMS in Betriebsprüfungen für **Ihr** Unternehmen?

III. *Fragenblock: Compliance-Kosten, offene Fragen & weitere Anmerkungen*

9. Erwarten Sie aus der Implementierung eines Tax CMS zukünftig geringere Compliance-Kosten für **die/Ihr** Unternehmen?
10. Wo sehen Sie Verbesserungspotentiale bei **bereits implementierten Tax CMS/bei Ihrem implementierten Tax CMS**?
11. Welche Änderungen wünschen Sie sich **unternehmens- und finanzamtsseitig** in Bezug auf Tax CMS?
- Bspw.: Mehr Berücksichtigung, weitreichendere Erleichterungen für Unternehmen, konkretere Hinweise zur Ausgestaltung seitens der Finanzämter
12. Haben Sie weitere Anmerkungen bezüglich des Einflusses von Tax CMS auf Betriebsprüfungen?

IV. *Fragenblock: Zusätzliche optionale Fragen*

13. **Steuerberatende:** Fokussieren sich Betriebsprüfer in Unternehmen mit Tax CMS eher auf die Bereiche mit oder ohne Tax CMS?
14. **Steuerberatende:** Nehmen Sie Unterschiede im Prüfungsumfang auch in den anderen Bereichen ohne Tax CMS wahr?

Interview Ende

„Herzlichen Dank für Ihre Zeit und Ihre Bereitschaft für die Teilnahme an meiner Interviewstudie“

Anhang 2. Deskriptive Informationen

Tabelle 5: Weitere deskriptive Informationen der Interviewpartner

	N = 27	%
Alter		
20 bis 30	2	7 %
31 bis 40	4	15 %
41 bis 50	12	44 %
51 bis 60	9	33 %
Abteilung		
Tax	8	22 %
Corporate Tax	10	28 %
Tax Reporting & Strategy	4	11 %
Governance & Risk Management	3	8 %
Tax & Legal	2	6 %
Taxes & Duties	2	6 %
Tax Technology Consulting	1	3 %
Function Tax	1	3 %
Group Tax	1	3 %
Steuerliche Grundsatzabteilung	1	3 %
Transfer Pricing	1	3 %
International Tax	1	3 %
Foreign Trade	1	3 %
Kernarbeitsgebiet		
Tax CMS	8	18 %
Tax	6	13 %
Steuerliche Prozessberatung	5	11 %
Corporate Tax	5	11 %
Tax Accounting	4	9 %
Tax Technology	3	7 %
Betriebsprüfungen	3	7 %
Inbound Tax	2	4 %
Verrechnungspreise	2	4 %
Digital Transformation of Tax Function	1	2 %
Tax Compliance	1	2 %
Tax Function Effectiveness	1	2 %
Tax Litigation & Controversy	1	2 %
Umsatzsteuer	1	2 %
Umstrukturierungen	1	2 %
Risk Management	1	2 %

Anmerkung: Die Tabelle zeigt weitere deskriptive Informationen der befragten Interviewteilnehmenden. Die Anzahl der Antworten der Variablen Abteilung und Kernarbeitsgebiet weichen von der Anzahl der Interviewpartner ab, da hier mehrere Antworten möglich sind. Inhaltlich gleiche Antworten mit abweichenden Bezeichnungen werden zusammengefasst.

Anhang 3. Strukturierende Inhaltsanalyse

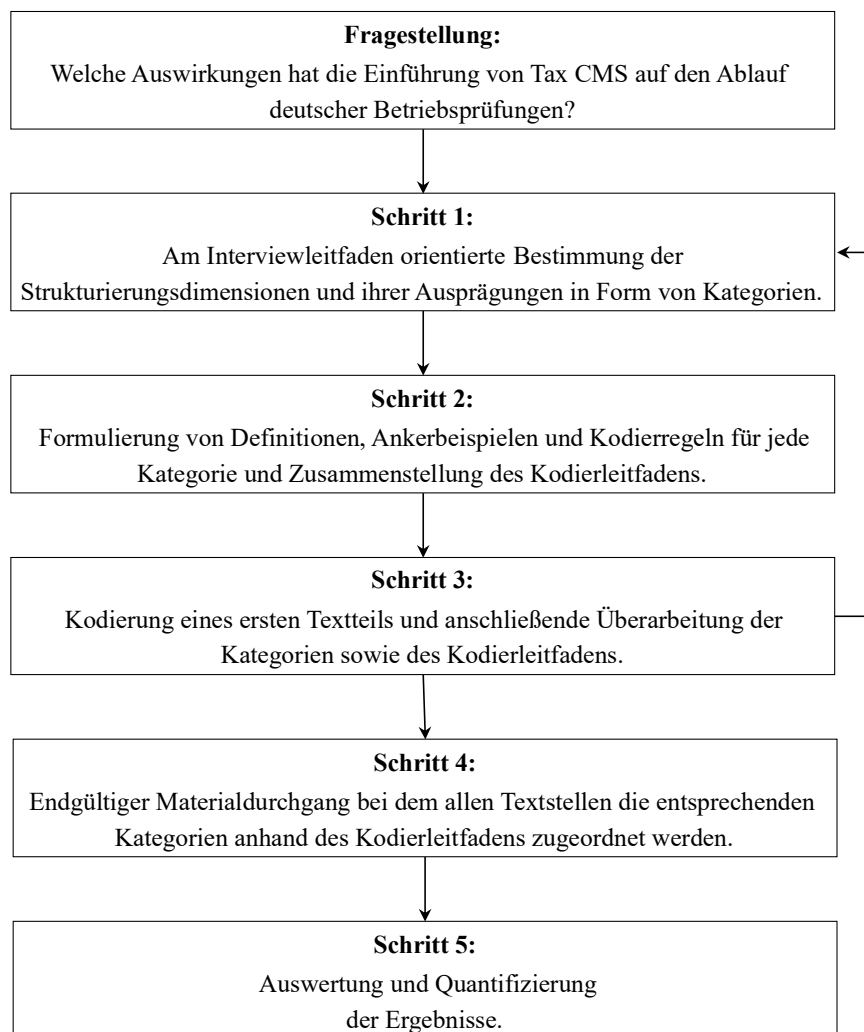
Tabelle 6: Transkriptionsregeln

Transkriptionsregeln
1. Es wird wörtlich und nicht lautsprachlich oder zusammenfassend transkribiert.
2. Wortverschleifungen (bspw. „n Tax CMS“) werden an das Schriftdeutsch angenähert („ein Tax CMS) und syntaktische Fehler im Satz beibehalten.
3. Dialekte werden wortgenau in das Hochdeutsche übersetzt.
4. Umgangssprachliche Partikel werden transkribiert (bspw. „gell, ne, ...“).
5. Wort- und Satzabbrüche werden mit „/“ markiert und Wortdoppelungen werden transkribiert.
6. Interpunktionen werden zugunsten der Lesbarkeit geglättet. Bei kurzem Senken der Stimme oder nicht eindeutiger Betonung wird eher ein Punkt als ein Komma gesetzt.
7. Rezeptionssignale und Fülllaute aller Personen („hm, ja, aha, ähm“ etc.) werden transkribiert. Ausnahme: Back Channeling der interviewenden Person, während eine andere Person spricht, wird nicht transkribiert, solange der Redefluss dadurch nicht unterbrochen wird.
8. Pausen ab ca. 3 Sekunden werden durch (...) markiert.
9. Jeder Sprecherbeitrag erhält eigene Absätze. Zwischen den Sprechern gibt es eine freie, leere Zeile. Auch kurze Einwürfe werden in einem separaten Absatz transkribiert. Am Ende eines Absatzes werden Zeitmarken eingefügt.
10. Jede Zeile wird nummeriert.

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Dresing & Pehl (2018, S. 20–25).

Anmerkung: Die Tabelle zeigt die Transkriptionsregeln, mittels derer die aufgezeichneten Interviews transkribiert werden.

Abbildung 10: Ablauf der strukturierenden Inhaltsanalyse



Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Mayring (1994, S. 196–172, 2016, S. 120, 2022, S. 96–103).

Anmerkung: Die Abbildung zeigt das auf die transkribierten Interviews angewendete Vorgehen der strukturierenden Inhaltsanalyse. Im ersten Schritt wird das Transkriptionsmaterial formal anhand seiner inneren Struktur strukturiert und mögliche Ausprägungen formuliert. Die hierfür festgelegten Strukturdimensionen werden mit ihren Ausprägungen in Kategorien festgehalten, die den Fragen des Interviewleitfadens zuzuordnen sind. Im zweiten Schritt werden die Kategorien und ihre Ausprägungen definiert sowie Ankerbeispiele für klare Ausprägungsentscheidungen übernommen und Kodierregeln für Entscheidungen in Grenzfällen aufgestellt. Durch diese beiden Schritte entsteht der Kodierleitfaden für die qualitative Inhaltsanalyse. Als nächstes wird ein Textteil kodiert und die Kategorien sowie der Kodierleitfaden überarbeitet. Anschließend erfolgt der endgültige Materialdurchgang, bei dem allen Textstellen die entsprechenden Kategorien zugeordnet werden. Nach der vollständigen Kodierung der Transkripte folgt abschließend die Auswertung und Quantifizierung der Ergebnisse in Abschnitt 4.

Anhang 4. Auswertung Interviewfragen

Tabelle 7: Größenklassenunterschiede Tax CMS Verwendung

	Steuerberatende n = 14	%
Größenklassenunterschiede Verwendung allgemein	9	43 %
Je größer desto mehr	9	43 %
Größenklassenunterschiede Verwendung Detail	8	38 %
DAX 40 fast alle	2	10 %
Börsennotierte mehr als die Hälfte	2	10 %
Börsennotierte wahrscheinlicher	1	5 %
Nicht börsennotierte weniger als die Hälfte	1	5 %
Mittelstand weniger als die Hälfte	2	10 %
Keine Größenklassenunterschiede Verwendung	2	10 %
Keine Größenklassenunterschiede	2	10 %
k.A.	2	10 %

Anmerkung: Die Tabelle zeigt die Ergebnisse zu der Interviewfrage 1.1, bei der erfasst wird, ob die Steuerberatenden Unterschiede zwischen verschiedenen Größenklassen bei der Verwendung von Tax CMS wahrnehmen können. Die Teilergebnisse können aufgrund der Rundung auf ganze Zahlen von der Summe der darin enthaltenen Positionen abweichen.

Tabelle 8: Größenklassenunterschiede Tax CMS Zertifizierung

	Steuerberatende n = 14	%
Größenklassenunterschiede Zertifizierung	11	79 %
Je größer desto eher	5	36 %
Je größer desto eher, im Mittelstand irrelevant	5	36 %
Je größer desto eher, stark regulierte Unternehmen mehr	1	7 %
Keine Größenklassenunterschiede Zertifizierung	1	7 %
Keine Größenklassenunterschiede	1	7 %
k.A.	2	14 %

Anmerkung: Die Tabelle zeigt die Antworten zu Interviewfrage 3.1, ob die Steuerberatenden Größenklassenunterschiede bei dem Anteil der zertifizierten Tax CMS feststellen können.

Tabelle 9: Einbeziehung Tax CMS Zertifizierung in Betriebsprüfungen

	N = 21	%
Abfrage Zertifizierung in Betriebsprüfung	3	14 %
Keine Abfrage und Einbeziehung Zertifizierung in Betriebsprüfung	15	71 %
k.A.	3	14 %

Anmerkung: Die Tabelle gibt an ob den Steuerberatenden Fälle bekannt sind, bei denen die Zertifizierung des Tax CMS in die Betriebsprüfung einbezogen wurde und zeigt damit die Ergebnisse zu Interviewfrage 4.

Tabelle 10: t-Test – Anteil Tax CMS-Verwendung der Mandanten

t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances

Anteil Tax CMS-Verwendung

	<i>mittel, groß</i>	<i>groß</i>
Mean	0,55	0,61428571
Variance	0,055	0,11059524
Observations	5	7
Hypothesized Mean Difference	0	
df	10	
t Stat	-0,3926925	
P(T<=t) one-tail	0,35139351	
t Critical one-tail	1,81246112	

Anmerkung: Die in Abbildung 1 dargestellten mandantenbezogenen Größenklassenunterschiede zwischen der Wahrnehmung des Verwendungsanteils von Tax CMS der Steuerberatenden die große sowie mittelgroße und große Unternehmen betreuen werden auf Signifikanz getestet. Aufgrund der großen Unterschiede in den Varianzen der entsprechenden Variablen wird ein t-Test unter der Annahme ungleicher Varianzen durchgeführt. Da erwartet wird, dass der Anteil verwendeter Tax CMS und der Anteil der Zertifizierungen mit kleiner werdender Unternehmensgröße ebenfalls sinkt, werden die Ergebnisse der einseitigen t-Tests betrachtet. df gibt die Freiheitsgrade für die Bestimmung der kritischen Werte aus der t-Verteilung an. Für die Tax CMS Verwendung kann kein signifikanter Unterschied festgestellt werden.

Tabelle 11: t-Test – Anteil Tax CMS-Zertifizierung der Mandanten

t-Test: Two-Sample Assuming Unequal Variances

Anteil Tax CMS-Zertifizierung

	<i>mittel, groß</i>	<i>groß</i>
Mean	0,135	0,38714286
Variance	0,007375	0,14099048
Observations	5	7
Hypothesized Mean Difference	0	
df	7	
t Stat	-1,71496008	
P(T<=t) one-tail	0,065033819	
t Critical one-tail	1,894578605	

Anmerkung: Die in Abbildung 1 dargestellten mandantenbezogenen Größenklassenunterschiede zwischen der Wahrnehmung des Zertifizierungsanteils von Tax CMS der Steuerberatenden die große sowie mittelgroße und große Unternehmen betreuen werden auf Signifikanz getestet. Aufgrund der großen Unterschiede in den Varianzen der entsprechenden Variablen wird ein t-Test unter der Annahme ungleicher Varianzen durchgeführt. Da erwartet wird, dass der Anteil verwendeter Tax CMS und der Anteil der Zertifizierungen mit kleiner werdender Unternehmensgröße ebenfalls sinkt, werden die Ergebnisse der einseitigen t-Tests betrachtet. df gibt die Freiheitsgrade für die Bestimmung der kritischen Werte aus der t-Verteilung an. Der Unterschied im Anteil der Zertifizierung ist hingegen signifikant auf einem 10 % Niveau.