

Aufbau von Tax Compliance Management Systemen

Warum sich die Mühe lohnt – auch für den Mittelstand!

WP/StB Prof. Dr. Mark Ebbinghaus und RA/FA für Insolvenzrecht Dr. Peter Neu*

Ein funktionierendes *Tax Compliance Management* kann dazu beitragen, die Rechtssicherheit zu erhöhen und den Vorwurf einer Steuerhinterziehung oder leichtfertigen Verkürzung zu entkräften. Der vorliegende Beitrag will dafür sensibilisieren, dass für solche Systeme auch im Mittelstand ein erheblicher Bedarf besteht. Anhand ausgewählter – von den Verantwortlichen oft unterschätzter – Risikobereiche wird aufgezeigt, welche Folgen eine unzureichend organisierte *Tax Compliance* haben kann, aber auch, welche Chancen ein auf das jeweilige Unternehmen zugeschnittenes System zu bieten hat. Dargelegt wird überdies, welche Maßnahmen notwendig sind, um ein solches System aufzubauen und zu erhalten.

NWB Datenbank → Eulerich, Interne Kontrollsysteme, infoCenter [→RAAAE-15236]

KERNFRAGEN

- ▶ Was erschwert den meisten Unternehmern die Einhaltung der Regelungen im Steuersegment?
- ▶ Wie kann hier unterstützend Abhilfe geleistet werden?
- ▶ Welche Folgen hat ein nicht als „compliant“ eingestuftes Verhalten für ein Unternehmen?

I. Einleitung

Verschärfte rechtliche Rahmenbedingungen, eine immer restriktivere Haltung durch die Finanzverwaltung, steigende Anforderungen an Transparenz und Dokumentation der Steuerprozesse, die fortschreitende Digitalisierung: All das stellt die Steuerverantwortlichen in Unternehmen vor neue, große Herausforderungen. Bereits geringfügige Fehler in der Steuererklärung können Ordnungswidrigkeiten- oder gar Strafverfahren nach sich ziehen. Des Weiteren ist die Öffentlichkeit durch die ausgeprägte mediale Berichterstattung stark für das Thema Steuerehrlichkeit sensibilisiert. Diese Gemengelage birgt erhebliche finanzielle Risiken für Unternehmen aller Größenordnungen. Ungeplante, hohe Zahlungsnachforderungen stürzen Unternehmen nicht selten in Liquiditätsprobleme. Hinzu kommt die Gefahr von Reputationsschäden durch eine (ungerechtfertigte) öffentliche Vorverurteilung. Wer einmal als „Steuersünder“ Negativschlagzeilen gemacht hat, hat meist ein ernsthaftes und dauerhaftes Imageproblem – selbst wenn der Vorwurf später widerlegt wird. Mit der Implementierung eines internen steuerlichen Kontrollsystems haben Unternehmen es in der Hand, diesen Entwicklungen aktiv entgegenzusteuern.

II. Ausgangslage

Mehr Steuerehrlichkeit. Dieses Ziel hat sich – neben vielen weiteren Staaten – auch Deutschland auf die Fahnen geschrieben. Und die Verantwortlichen machen ernst. In der jüngeren Vergangenheit wurde die Verfolgung von Rechtsverstößen massiv forciert, in etlichen Bereichen hat man die Anforderungen an Unternehmen zudem deutlich verschärft.¹

Finanz- und Strafverfolgungsbehörden ermitteln, getrieben von der öffentlichen Diskussion über prominente Fälle, immer konsequenter gegen (echte oder vermeintliche) Steuersünder.² Zwar wird die Verwaltung angesichts der steigenden Komplexität des Steuerrechts mittelfristig nicht mehr in der Lage sein, klassische Betriebsprüfungen mit ihren bisherigen Prüfungstechniken und ihrer bisherigen Kontrolltiefe durchzuführen.³ Dieses Manko hat der Gesetzgeber aber bereits ausgeglichen, etwa indem er die

- Kaiser, Der Begriff „Tax Compliance“ aus Sicht der Finanzverwaltung, IWB 17/2016 S. 638 [→OAAAF-81525]
- Behringer, Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980, BBK 16/2016 S. 791 [→XAAAF-79796]
- Nowroth, Tax Compliance im Konzern, NWB 46/2015 S. 3406 [→SAAAF-06956]
- Ehlers, Tax Compliance, NWB 18/2012 S. 1535 [→WAAAE-08193]

* Kanzlei Herrmann, Ebbinghaus & Partner und Professur für allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der FOM Wuppertal sowie Insolvenzverwalter bei ATN d'Avoine Teubler Neu in Remscheid und Lehrbeauftragter an der FOM Köln.

1 Beispiele dazu unter Kap. V.1; V.3 und VI.5.

2 Diese Entwicklung wird von der Tagespresse sowie von Teilen der Fachwelt bereits als „Hoeneß-Effekt“ bezeichnet.

3 Vgl. Ball/Papasikas, BB 2016 S. 1495.

Möglichkeit der digitalen Verarbeitung und der risikoorientierten Analyse von Steuerdaten verbessert hat.⁴ Durch diese Form der Elektronifizierung steigt die Gefahr für Unternehmen, im Rahmen einer standardisierten, automatisierten Prüfung aufzufallen, da die Verwaltung auf eine immer breitere Datenbasis zugreifen kann und ihre Prüfungshandlungen auf durch Abweichungsanalysen ermittelte, steuerliche Risikofelder konzentriert.⁵ Vor allem im Hinblick auf Massensachverhalte (etwa die Behandlung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben sowie diverser umsatz- und lohnsteuerlicher Prozesse)⁶ lassen sich über Stichproben Rückschlüsse auf die Grundgesamtheit der Vorfälle ziehen.⁷

Ins Bild passt es auch, dass die Behörden einen **Vorsatz** inzwischen schon aus der Höhe der nicht entrichteten Steuer, Wiederholungsfällen und weiteren, **äußeren Indizien ableiten** und dadurch die Zahl der eingeleiteten Ermittlungsverfahren in die Höhe treiben.⁸ Vor diesem Hintergrund verändert sich die Aufgabe der Steuerabteilungen im Unternehmen beziehungsweise der steuerlichen Berater auch und gerade im Mittelstand. Um die steuerlichen Pflichten zu erfüllen und den Vorstand beziehungsweise Geschäftsführer nicht dem Vorwurf eines Organisationsverschuldens⁹ auszusetzen, genügt es nicht mehr, ein allgemeines *Compliance Management System (CMS)* eingerichtet zu haben.¹⁰ Notwendig ist vielmehr eine zusätzliche, spezielle **Fokussierung auf den Bereich des Steuerwesens**.

Für jedermann nachvollziehbar wurde spätestens per BMF-Schreiben vom 23. 5. 2016¹¹ der Anwendungserlass zur AO um eine Regelung zu § 153 AO ergänzt. Die neue Verwaltungsanweisung erläutert u. a., wie die Berichtigung einer Erklärung – insbesondere einer Steuererklärung – (§ 153 AO) von einer Selbstanzeige (§ 371, § 378 Abs. 3 AO) abzugrenzen ist und führt in Tz. 2.6 u. a. aus: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann (...)“

III. Inhalt und Struktur von *Tax Compliance Management Systemen*

1. Begrifflichkeiten

Grundsätzlich beschreibt der Begriff „*Compliance*“ die Pflicht der Unternehmensleitung, die Einhaltung gesetzlicher Bestimmungen und unternehmensinterner Regeln sicherzustellen. Dazu gehören regelmäßig auch alle **Steuergesetze**, die für das Unternehmen gelten.

Der Begriff „*Tax*“ umfasst nach herrschender Meinung sämtliche Steuern und Abgaben sowie alle steuerlichen Nebenleistungen wie Verzögerungsgelder, Verspätungszuschläge, Zinsen, Kostenzuschläge und Zwangszuschläge oder Zwangsgelder. Daneben wird auch die Einhaltung zollrechtlicher Vorschriften umfasst.¹²

Unter dem zusammengefassten Begriff „*Tax Compliance*“ versteht die OECD die **Erfüllung der steuerlichen Pflichten**, wobei sie vier Bereiche unterscheidet:¹³

1. Die Steueranmeldung,
2. die pünktliche Abgabe einer Steuererklärung mit
3. vollständigen und inhaltlich richtigen Informationen (einschließlich einer Beachtung der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten) sowie
4. die pünktliche Entrichtung der Steuerschuld.

2. Kooperation und Selbstregulierung

Wirksame *Tax Compliance*-Strategien sind grundsätzlich dazu angetan, sowohl dem Stpfl. als auch den Finanzbehörden das Leben zu erleichtern. Ersterer soll zu einer vollständigen Einhaltung der Steuergesetze motiviert werden, was wiederum den Kontrollbedarf durch die Verwaltung im Einzelfall senken und somit zu einer Steigerung der Effektivität des Gesetzesvollzugs beitragen kann.¹⁴ In diesem Zusammenhang sollten Unternehmen das Ziel verfolgen, sich

- im Verhältnis zur Finanzverwaltung als kooperativer und verlässlicher Partner zu etablieren und
- durch verbesserte Prozesse sowohl die Anzahl als auch den Umfang der steuerlichen Korrekturen kontinuierlich und deutlich zu reduzieren.

Unternehmen mit einem hochwertigen und geprüften¹⁵ *Tax Compliance Management System* können in Zukunft darauf hoffen, doppelt zu profitieren – einerseits von geringen steuerlichen Risiken, andererseits von einer zeitnahen und schlanken Betriebsprüfung.¹⁶

Um Kontakte mit der Finanzverwaltung für (mittelständische) Unternehmen so unaufgeregt und vorteilhaft wie möglich zu gestalten, sollte der **Fokus** neben der gesetzeskonformen Steuerdeklaration deshalb auch und vor allem auf der **Minimierung der Risikoeinschätzung durch die Verwaltung** liegen. Denn diese wird verstärkt dazu übergehen, die immer umfangreicheren steuerrelevanten Daten, die ihr im Wege der elektronischen Übermittlung zugehen,

- Abweichungsanalysen und Risikofelder
- BMF-Schreiben vom 23. 5. 2016
- Vermeidung des Vorsatzes

4 Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, BGBl 2016 I S. 1679 ff.

5 Vgl. auch Schulz, CB 2015 S. 309 ff.

6 Vgl. dazu auch unten Kap. IV.

7 Vgl. Hiller/Hüttinger, BB 2015 S. 1312 (1313).

8 Vgl. auch Ball/Papasikas, BB 2016 S. 1495 (1496).

9 Zum Begriff des Organisationsverschuldens vgl. Hiller/Hüttinger, BB 2015 S. 1312 (1313).

10 Zu den Begrifflichkeiten vgl. auch unten Kap. III.1.

11 Vgl. BMF, Schreiben vom 23. 5. 2016 - IV A 3 - S 0324/15/10001/IV A 4 - S 0324/14/10001 [E=XAAAF-74527], BStBl 2016 I S. 490.

12 Vgl. Besch/Starck, in: Hauschka, Corporate Compliance, München 2010, § 34 Rn. 4.

13 Vgl. OECD, Compliance risk management: Managing and improving tax compliance, 2004, S. 7, abrufbar im Internet unter <http://go.nwb.de/3q78>. Für eine weitergehende Definition, vgl. Streck/Binnewies, DStR 2009 S. 229.

14 Vgl. dazu Huber/Seer, StuW 2007 S. 357; Kaiser, IWB 2010 S. 774 ff. [E=RAAD-54168]; Schmarbeck, BMF-Monatsbericht, 2002, S. 57 (60); Seer, in: StBjB 2004/2005, Köln, S. 53 (57); ders., Tax Compliance und Außenprüfung, Festschrift Streck, Köln 2011, S. 403 (405); Streck/Binnewies, DStR 2009 S. 229 (230); Streck, in: StBjB 2009/2010, Köln, S. 415 (422 f.).

15 Zur Zertifizierung von *Tax Compliance Management Systemen* vgl. unten Kap. VI.5.

16 Vgl. Esterer, DB 2016 S. M5.

dafür zu nutzen, bestimmte Risiken rein rechnerisch zu ermitteln.

3. Organisation und Kontrolle

Die Etablierung funktionierender *Tax Compliance Management Systeme* umfasst sowohl einen materiellen als auch einen formellen Teil. Materiell umfasst *Tax Compliance* die Wertentscheidung zur Einhaltung der für das Unternehmen geltenden Vorschriften. Formell bedeutet sie die Einführung einer **entsprechenden Organisationsstruktur**, die in komplexen Strukturen die materiell geforderte Gesetzestreue sicherzustellen in der Lage ist.¹⁷ Erforderlich ist damit **einerseits eine Aufbau- und Ablauforganisation**, die die Einhaltung aller vom Unternehmen zu beachtenden Steuergesetze sicherstellt. **Andererseits gilt es, die steuergestalterische Komponente nicht aus dem Auge zu verlieren und die Haftungsrisiken für das Unternehmen und seine Organe auf ein Minimum zu reduzieren.**

- ▶ *Tax Compliance* zur Selbstregulierung
- ▶ Zuschnitt auf das eigene Unternehmen
- ▶ Rechtssicherheit schaffen

In der tatsächlichen Umsetzung erfordert *Tax Compliance* vor allem die Einrichtung von Funktions-, Informations-

und Überwachungssystemen: Nur mit einer ausgeprägten Kontrolle der eigenen Prozesse wird das Unternehmen den Nachweis führen können, dass es sich bei dem eingetretenen Störfall nicht um einen Regelfall, sondern den nahezu unvermeidbaren Ausnahmefall handelt.¹⁸ Elementar ist es auch, unternehmensintern eine Person zu identifizieren, die für die korrekte Anwendung der Steuergesetze verantwortlich zeichnet. Ebenso ist zu entscheiden, wer die Informationen über die maßgeblichen Vorschriften, deren Auslegung sowie über neue Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften beschafft und stets auf dem jeweils aktuellen Stand hält.¹⁹ Eine wirksame Kontrolle kann zudem durch die **Einführung regelmäßiger Prüfroutinen** (z. B. **Vier-Augen-Prinzip**) oder anlassbezogener **Stichproben** erfolgen.²⁰

IV. Bedeutung für den Mittelstand

Ein internes Kontrollsystem für Steuern erfüllt seinen Zweck nur dann optimal, wenn es passgenau auf das jeweilige Unternehmen zugeschnitten ist. Insbesondere ergeben sich Unterschiede aufgrund von Größe, Branche bzw. Betätigungsfeldern sowie im Hinblick auf die Internationalität, die Rechtsform, das Organisationsgefüge, die Anteilseigner- bzw. Gesellschafterstruktur, das Kundenportfolio, den Grad der Konzernierung, die Automation, die Nutzung von *Shared Services* sowie das Alter und die Reife der Organisation und ihrer Prozesse bzw. Systeme.²¹

Bedenklicherweise herrschen in diesem Zusammenhang bei der Verbreitung interner Kontrollsysteme noch erhebliche Unterschiede in Bezug auf die verschiedenen Unternehmensformen und -größen vor. Während kapitalmarktorientierte Unternehmen i. d. R. vergleichsweise umfangreiche *Tax Compliance Management Systeme* etabliert haben, behan-

deln viele Mittelständler das Thema bislang noch stiefmütterlich. Das ist angesichts des Aufwands und der damit verbundenen Kosten zunächst verständlich. Angesichts der mannigfaltigen Risiken, denen auch mittelständische Unternehmen regelmäßig ausgesetzt sind,²² wäre es wünschenswert, wenn auch diese ihre *Compliance* im Steuerbereich durch entsprechende Maßnahmen sicherstellen. Ein maßgeschneidertes und auf die Besonderheiten des Unternehmens abgestimmtes *Tax Compliance Management System* kann in Unternehmen **aller Größenordnungen** Bußgelder und negative Schlagzeilen vermeiden, Rechtssicherheit für die handelnden Unternehmensverantwortlichen schaffen und zivil- und strafrechtliche Haftungsansprüche verhindern.

V. Ausgewählte Risikofelder

1. Umsatzsteuer

Die Umsatzbesteuerung ist in den vergangenen Jahren zunehmend komplexer geworden. Das erhöht die Fehleranfälligkeit und -häufigkeit in diesem Segment. Dazu kann bei der Umsatzsteuer mit ihrem relativ hohen Steuersatz durch unzutreffend gebuchte, abgerechnete und erklärte Umsätze ein **enormer Berichtigungsbedarf** entstehen – **und mit ihm das umsatzsteuerliche Risiko von Steuernachzahlungen und vor allem der darauf anfallenden Zinsen.** Zudem hat die Rechtsprechung in jüngerer Zeit die Anforderungen an Unternehmen zum Teil deutlich verschärft. So versagte der BFH etwa einem Unternehmen den Vorsteuerabzug aus einer Lieferantenrechnung, weil der Lieferant unter der Rechnungsadresse nur postalisch erreichbar war. Zu wenig für den V. Senat: Er befand: Das Merkmal „vollständige Anschrift“ in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG erfülle „nur die Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet“.²³

2. Ertragsteuer

Auch Ertragsteuern bedürfen hinsichtlich ihrer Erklärung und Festsetzung der ständigen Kontrolle. Beispielhaft genannt sei an dieser Stelle nur die ordnungsgemäße Überwachung der Geschäftsbeziehungen gegenüber den Gesellschaftern oder nahestehenden Personen. Elementar ist es in diesem Zusammenhang überdies, die **steuerlichen Dokumentationspflichten** einzuhalten, insbesondere **bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen.**

3. Lohnsteuer

Im Bereich der Lohnsteuer setzt der Fiskus Unternehmen zum Teil als Verwaltungshelfer hinsichtlich der von Dritten geschuldeten Steuern ein. Die damit verbundenen steuerlichen Pflichten sind vergleichbar mit denen hinsichtlich der vom Unternehmen selbst geschuldeten Steuern.²⁴ So haftet

17 Vgl. Kromer/Pumpler/Henschel, Compliance Berater 4/2013 S. 156 (157).

18 Vgl. Ball/Papasikas, BB 2016 S. 1495 (1497).

19 Vgl. dazu auch die Ausführungen unter Kap. VI.5.

20 Vgl. Ludwig/Breimann/Kusch, DStR 2016 S. 2240, 2243.

21 Vgl. Kowalik, DB 2015 S. 2774 (2275).

22 Beispiele unter Kap. V.

23 Vgl. BFH, Urteil vom 22. 7. 2015 - V R 23/14 [E:DAAAF-00986], BStBl 2015 II S. 914 = Kurznfo StuB 2015 S. 804 [E:GAAAF-05988].

24 Vgl. Werderer/Rudolf, BB 2016 S. 1433 (1440).

der Arbeitgeber nach § 42 EStG z. B. für nicht erhobene oder nicht abgeführte Lohnsteuer. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, liegt es im Ermessen der Finanzbehörde, ob sie sich zunächst an den Arbeitnehmer als Steuer-schuldner wendet oder den Arbeitgeber in Anspruch nimmt.

So müssen Unternehmen bei der monatlichen Voranmeldung der Lohnsteuer eine Vielzahl von Einzelsachverhalten korrekt abbilden, meist werden sie dabei von einer handelsüblichen Lohnabrechnungssoftware unterstützt. Während denn auch die regelmäßige Lohn- und Gehaltszahlungen nur selten Probleme verursachen, sehen die Prüfer bei **Sachzuwendungen** an Mitarbeiter und Dritte, Betriebsveranstaltungen, Bewirtungen sowie Dienstreisen und Reisekostenabrechnungen immer genauer hin. Die Wahrscheinlichkeit von Fehlern in diesem Bereich ist hoch – auch, weil Neuregelungen in diesem Bereich fast schon an der Tagesordnung sind: So wurde z. B., mit Wirkung zum 1. 1. 2015, die Regelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG reformiert²⁵ und die Bewertung von Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen neu festgeschrieben – als Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH.²⁶ Diese Novelle führt dazu, dass Stpfl. einen deutlich höheren Aufwand betreiben müssen, um die Daten für eine korrekte lohnsteuerrechtliche Würdigung zusammenzutragen und zu dokumentieren.

VI. Erfolgsfaktoren wirksamer Tax Compliance Management Systeme

1. Vorbemerkungen

Ausgangspunkt für die inhaltliche und organisatorische Ausgestaltung eines *Tax Compliance Management* können – auch im Mittelstand – die definierten Grundelemente für CMS sein, wie sie der Prüfungsstandard 980 (PS 980) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) beschreibt.²⁷ Danach müssen Unternehmen sich im Wesentlichen Gedanken machen über ihre *Compliance-Kultur*, -Ziele, -Organisation, -Risiken, -Programme, -Kommunikation, -Überwachung und -Verbesserung.

Bei der Anwendung dieses Rasters auf mittelständische Unternehmen ist jedoch in besonderem Ausmaß den speziellen Bedürfnissen der Zielgruppe Rechnung zu tragen: Das *Tax Compliance Management System* sollte nicht in Formalismus erwachsen und die Gesellschafter sowie die Schnittstellen zwischen Unternehmen und Familie mit allen betroffenen Steuerarten einbeziehen.²⁸ Berücksichtigung finden sollten dabei aber in jedem Fall die folgenden Punkte.

2. Unternehmenskultur

Es klingt trivial: Doch die **Glaubwürdigkeit und Qualität** eines *Tax Compliance Systems* hängt **maßgeblich** davon ab, **ob** und in welchem Umfang sich die Unternehmens- und **Konzernspitze zur Compliance bekennt** und welchen Stellenwert sie ihr im Unternehmen beimisst. Nur wenn die Führungsetage *Tax Compliance* offiziell und nachdrücklich zur Chefsache erklärt („*tone at the top*“), werden sich auch die Mitarbeiter dem System verpflichtet fühlen. Wichtig in diesem Zusammenhang ist es auch, eindeutige Botschaften

zu versenden, wonach Regelverstöße unter keinen Umständen geduldet werden („*Zero Tolerance Policy*“).²⁹

3. Risikoanalyse und Zielvorgaben

Eine weitere, wichtige Grundlage für ein internes Kontrollsystem für Steuern ist eine aus der allgemeinen Unternehmensstrategie sowie der Grundeinstellung der Organe abgeleitete und schriftlich dokumentierte, **spezifische Steuerstrategie**, die mindestens den Rahmen, die Zielsetzungen, das steuerliche Risikoprofil und die Aufgabenstellungen der Steuerfunktion vorgibt. Die interne **Verantwortung** liegt hier **bei der Unternehmens- oder Konzerngeschäftsleitung**.³⁰

4. Vernetzung und Kommunikation

Wichtig für die Funktionsfähigkeit des Systems sind nicht nur die Prozesse innerhalb der Steuerabteilung, sondern auch das **Schnittstellenmanagement** in Bezug auf die aus steuerlicher Sicht fehleranfälligen Vorprozesse.³¹ Nur im Zusammenwirken mit anderen Funktionsträgern wie den operativen Geschäftseinheiten und/oder der internen Revision lässt sich sicherstellen, dass *Tax Compliance*-Aufgaben tatsächlich erfüllt werden.³²

Risikofelder

- ▶ in Dauersachverhalten,
- ▶ bei Auslandsbezug,
- ▶ auch bei Tochtergesellschaften

5. Organisation, Verhaltens- und Prozessrichtlinien

Um die steuerliche Prozesssicherheit zu gewährleisten, sollten die Verantwortlichen idealerweise ein Organisationshandbuch³³ erstellen, das die wesentlichen Anforderungen an die Mitarbeiter der Steuerabteilung, des Controllings, der Rechtsabteilung sowie an Beschäftigte aus anderen Bereichen formuliert, wenn diese steuerlich relevante Aufgaben wahrnehmen. In der Praxis ebenfalls bewährt haben sich zudem

- ▶ Check- und Fristenlisten,
- ▶ Verhaltensanweisungen,
- ▶ Zuständigkeitsregeln und
- ▶ Dokumentationsrichtlinien.

Letzteren ist besondere Bedeutung beizumessen, da die **Dokumentation der entscheidende Nachweis** für die Erfüllung der vorab definierten Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze

25 Vgl. Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl 2014 I S. 2417.

26 Vgl. BFH, Urteil vom 16. 5. 2013 - VI R 94/10 [E:WAAAE-45946], BStBl 2015 II S. 186 = Kurzinfor StuB 2013 S. 793 [E:DAAAE-46920].

27 Vgl. IDW PS 980, Stand: 11. 3. 2011, Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen.

28 Vgl. *Creed/Link*, BB 2016 S. 983 (986).

29 Vgl. dazu *Hauschka*, ZIP 2004 S. 877 (882).

30 Vgl. *Kramer/Pumpler/Henschel*, BB 2013 S. 791 (800).

31 Vgl. *Esterer*, DB 2016 S. M5.

32 Vgl. *Pumpler*, in: Zöchling (Hrsg.), *Tax Controlling in der Praxis*, Wien 2012, S. 71 f.

33 *Ewelt-Knauer* vergleicht das Erfordernis eines solchen Handbuchs in WPg 17/2016, S. 941, sogar mit den „Katastrophenhandbüchern“ von Fluggesellschaften, die für den tragischen Fall eines Flugzeugunglücks vorbereitet werden.

KERNAUSSAGEN

- ▶ Die Regelungsdichte und die zunehmend komplexer werdenden Anforderungen machen es gerade international agierenden (mittelständischen) Unternehmen immer schwerer, dem eigenen Anspruch an Gesetzestreue zu genügen. Das gilt sowohl im Bereich der materiell-rechtlichen Vorgaben als auch für die Verfahrensanforderungen.
- ▶ Die Errichtung innerbetrieblicher steuerlicher Kontrollmechanismen kann helfen, diese Probleme zu lösen. Sie minimieren nicht nur Haftungsrisiken und die Gefahr ungeplanter Zahlungsabflüsse, sondern leisten auch einen wichtigen Beitrag zur Vermeidung von Reputationsschäden.
- ▶ Allein der Vorwurf, sich nicht „compliant“ verhalten zu haben, kann Unternehmen deutlich teurer zu stehen kommen als der Aufbau eines Kontrollsystems – im schlimmsten Fall können die Folgen sogar existenzvernichtend sein. Ein untadeliger Ruf lässt sich nach einem einmal eingeleiteten und öffentlich breitgetretenen Ermittlungsverfahren meist nur unter Einsatz hoher personeller und finanzieller Mittel wiederherstellen.

ze darstellt. Die **Aufzeichnungen** müssen so ausgestaltet sein, dass die zugrunde liegenden Abläufe für einen sachverständigen Dritten sowohl im Hinblick auf ihre formelle als auch in Bezug auf ihre sachliche Richtigkeit in **angemessener Zeit prüfbar** sind.

Alle angesprochenen **Maßnahmen** müssen **unternehmensweit** und nicht nur an der Unternehmenszentrale **umgesetzt** werden. Verfügt ein Unternehmen über weitere Organisationseinheiten im In- oder Ausland, muss das Kontrollsystem dort mit mindestens gleicher Sorgfalt und Intensität umgesetzt werden.

6. Überwachung und Zertifizierung

Auch das beste interne Kontrollsystem wird den strengen Anforderungen von Verwaltung und Rechtsprechung auf Dauer nicht genügen, wenn es nicht in regelmäßigen Abständen auf seine Funktionalität und Effektivität hin überprüft wird.³⁴ In der Praxis haben sich die regelmäßige **Überprüfung durch die Revision**, aber auch die Implementierung von Performanceindikatoren bewährt.³⁵ Ein weiterer gangbarer Weg ist es, sich die Angemessenheit und Wirksamkeit nach einem anerkannten Prüfungsstandard durch einen Wirtschaftsprüfer bescheinigen zu lassen. Ein solches Papier bringt Unternehmen einen hohen Grad an Rechtssicherheit. Weiterer Vorteil der externen Zertifizierung: Wird das eigene System einer Art Stresstest unterzogen, erfahren Unternehmen, ob, und wenn ja wo sie ihre Kontrollmechanismen verbessern oder verstärken müssen.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH müssen Unternehmen durch regelmäßige Belehrungen der Mitarbeiter zudem für die Umsetzung der betriebsinternen Anordnungen sorgen.³⁶ Außerdem gilt es, die betroffenen Personen in regelmäßigen Abständen im Hinblick auf die organisatori-

schen und regulatorischen Inhalte des Systems zu schulen und fortzubilden.³⁷

VII. Zusammenfassung

Gesetzestreue und das Einhalten von Regeln sind für die meisten Unternehmer eine Selbstverständlichkeit. Die Regelungsdichte und die zunehmend komplexer werdenden Anforderungen im Steuersegment machen es aber gerade international agierenden (mittelständischen) Unternehmen immer schwerer, diesem Anspruch zu genügen. Das gilt sowohl im Bereich der materiell-rechtlichen Vorgaben als auch für die Verfahrensanforderungen. Die Errichtung innerbetrieblicher steuerlicher Kontrollmechanismen kann helfen, diese Probleme zu lösen. Die Etablierung eines *Tax Compliance Management Systems* bindet zwar zunächst Ressourcen und wird daher – gerade in kleineren Einheiten – meist als nicht besonders erstrebenswert empfunden. Der Vorwurf, sich nicht „compliant“ verhalten zu haben, kann Unternehmen allerdings deutlich teurer zu stehen kommen als der Aufbau eines solchen Kontrollsystems – im schlimmsten Fall können die Folgen sogar existenzvernichtend sein. Ein (zertifiziertes) *Tax Compliance Management System* ist daher auch im Mittelstand unabdingbar. Es minimiert idealerweise nicht nur Haftungsrisiken und die Gefahr ungeplanter Zahlungsabflüsse, sondern leistet, indem es unnötige Ermittlungsverfahren verhindert, auch einen wichtigen Beitrag zur Vermeidung von Reputationsschäden: Denn selbst wenn ein einmal eingeleitetes und öffentlich breitgetretenes Ermittlungsverfahren irgendwann eingestellt wird oder mit einem Freispruch endet – ein untadeliger Ruf lässt sich, wenn überhaupt, meist nur unter Einsatz hoher personeller und finanzieller Mittel wiederherstellen.

AUTOREN



Prof. Dr. Mark Ebbinghaus

ist Partner der Kanzlei Hermann, Ebbinghaus & Partner und Inhaber einer Professur für allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Wuppertal.



Dr. Peter Neu

ist Rechtsanwalt und Insolvenzverwalter bei ATN d'Avoine Teubler Neu in Remscheid und Lehrbeauftragter an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Köln.

34 Vgl. nur BFH, Beschluss vom 14. 5. 2007 - VIII B 47/07 [→DAAAC-50123]; BFH, Beschluss vom 24. 7. 2002 - VII B 150/02 [→ZAAAA-68647].

35 Vgl. *Hiller/Hüttinger*, BB 2015 S. 1312 (1314).

36 Vgl. etwa BFH, Beschluss vom 3. 4. 2013 - V R 24/12 [→EAAAE-35428]; BFH, Beschluss vom 8. 2. 2008 - X B 95/07 [→ZAAAC-75918].

37 Vgl. dazu *Hiller/Straub*, BB 2015 791 (794).