



BDI

Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.

STEUERRECHT | LEITFADEN | INNERBETRIEBLICHE KONTROLLSYSTEME

Herausforderungen bei der Implementierung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems

Überblick über die wesentlichen Grundlagen

DEUTSCHES
STEUERRECHT

Digitale Version

Einfach den QR-Code mit dem Smartphone oder Tablet einscannen, um die digitale Version zu öffnen.



www.bdi.eu/publikation/news/herausforderungen-bei-der-implementierung-eines-steuerlichen-innerbetrieblichen-kontrollsystems

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
01 Einleitung	6
02 Ziel und Zweck des steuerrechtlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems	8
03 Das steuerliche innerbetriebliche Kontrollsystem	10
Steuerrechtliche Grundlage des steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems	10
Rahmen des steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems	10
Elemente des steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems	11
Steuerliche Organisation/Darstellung des Kontrollumfeldes	12
Steuerliche Risiken/Risikoidentifizierung	13
Steuerliche Kontrollen/Kontrollidentifizierung und -durchführung	14
a) Interne Kommunikation	16
b) Externe Kommunikation	16
c) Mögliche Folgen externer Kommunikation	16
Fehlerabstellprozess und Verbesserung	16
Grafische Darstellung	17
Impressum	18



”

„Der Leitfaden für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem spiegelt das Know-how und die praktischen Erfahrungen der Industrieunternehmen wider und wurde im Zusammenspiel mit den Mitgliedern des BDI in intensiven Erörterungen und Praxisseminaren entwickelt.“

Die gesetzlichen Regelungen auf nationaler und europäischer Ebene sind in den letzten Jahren immer vielfältiger und komplexer geworden. Zugleich wurden durch zahlreiche verfahrensrechtliche Reformen die Rahmenbedingungen für die Anmeldung und Erklärung der Steuern für die Unternehmen geändert. Dies gilt insbesondere für die Möglichkeiten einfacher Änderungen der Steueranmeldungen und -erklärungen. Die entstandene Rechtsunsicherheit, die kritisch als Kriminalisierung von Fehlern beschrieben wurde, führte zu dem Erfordernis, den Unternehmen einen rechtlichen Rahmen für einfache Änderungen zu geben. In diesem

Zusammenhang kommt Compliance-Standards in den Unternehmen eine besondere Bedeutung zu. Der Leitfaden für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem spiegelt das Know-how und die praktischen Erfahrungen der Industrieunternehmen wider und wurde im Zusammenspiel mit den Mitgliedern des BDI in intensiven Erörterungen und Praxisseminaren entwickelt. Ziel ist es, den Unternehmen eine Hilfestellung bei der Implementierung steuerlicher innerbetrieblicher Kontrollsysteme zu geben, um einen Beitrag für mehr Rechtssicherheit der Unternehmen zu leisten.

Prof. Dieter Kempf

Präsident
Bundesverband der Deutschen
Industrie e. V.

Vorwort

Die gesetzlichen Regelungen auf nationaler und europäischer Ebene sind in den letzten Jahren immer vielgestaltiger und komplexer geworden. Für Unternehmen ist es daher eine große Herausforderung, die Grenzen zwischen einer schlichten Berichtigung von Fehlern, zu der sie gesetzlich verpflichtet sind, und der strafbefreienden Selbstanzeige zuverlässig zu erkennen. Vor diesem Hintergrund spielt das steuerliche innerbetriebliche Kontrollsystem eine immer zentralere Rolle innerhalb der Unternehmen und steht daher im Fokus der Steuerabteilungen und Unternehmensleitungen. Hierbei hat insbesondere die Bedeutung unternehmensinterner Standards für rechtskonformes Verhalten auf dem Gebiet des Steuerrechtes in den letzten Jahren deutlich zugenommen.

Das gilt umso mehr, seit der Gesetzgeber die Vorschriften zur strafbefreienden Selbstanzeige enorm verschärft hat und die bisherige Praxis vor große Herausforderungen stellte. Nicht zuletzt darauf ist es zurückzuführen, dass der Anwendungserlass zu § 153 Abgabenordnung bei der Frage eines möglicherweise subjektiv vorwerfbaren Verhaltens die Implementierung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems berücksichtigt. Demnach kann nach Ansicht der Finanzverwaltung ein innerbetriebliches Kontrollsystem den strafrechtlichen Vorsatz ausschließen. Damit berücksichtigt der Passus den Umstand, dass, wenn ein Unternehmen, gestützt auf funktionierende innerbetriebliche Organisationsprozesse, eine Angabe nach bestem Wissen und Gewissen macht, es gegen das Vorliegen des Willenselements für ein steuerstrafrechtlich vorwerfbares Verhalten spricht.

Dieser Leitfaden soll einem Unternehmen als Anhaltspunkt für eine angemessene Ausgestaltung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems dienen. Es bedarf keiner besonderen Betonung, dass es der Führung eines Unternehmens aufgrund ihres unternehmerischen Ermessens überlassen bleiben soll, auch andere angemessene Grundsätze für die Ausgestaltung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems im Einzelfall festzusetzen, ohne dass es hierfür einer Begründung bedarf. Vielmehr ist es das Ziel, den Unternehmen allgemeine Vorschläge für die Einrichtung eines steuerlichen internen Kontrollsystems zur Verfügung zu stellen, das die Erfüllung der steuerlichen Pflichten unterstützt. Insoweit vermittelt der Leitfaden die Grundlagen der immer mehr an Bedeutung gewinnenden innerbetrieblichen Kontrollsysteme und soll den Unternehmen als Orientierungshilfe bei der Implementierung entsprechender unternehmensinterner Compliance-Standards dienen.

Die Herausgeber danken allen beteiligten Mitgliedsunternehmen und -verbänden für die intensiven Erörterungen und die Unterstützung bei der Erstellung des Leitfadens.



Berthold Welling

Abteilungsleiter
Steuern und Finanzpolitik
Bundesverband der Deutschen
Industrie e. V.



Yokab Ghebrewebet

Referentin
Steuern und Finanzpolitik
Bundesverband der Deutschen
Industrie e. V.

01

Einleitung

Eine Möglichkeit zur Implementierung eines steuerrechtlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems



Im Vordergrund steht, dass in den Fällen, in denen ein innerbetriebliches Kontrollsystem vorliegt, die Steuererklärung nach der steuerrechtlichen Korrekturpflichtvorschrift des § 153 AO – ohne strafrechtliche Konsequenzen – berichtigt werden können soll, wenn sich herausstellt, dass eine Erklärung objektiv unrichtig war. Denn der Nachweis von Strukturen, die eindeutig auf ein Bemühen zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten schließen lassen, spricht gegen den Steuerhinterziehungsvorsatz. So heißt es in der AEAO zu § 153 AO, dass,

wenn der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet hat, dies ggf. ein Indiz darstellen kann, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls befreit.

Vor diesem Hintergrund soll mit dem Leitfaden lediglich eine Möglichkeit zur Implementierung eines steuerrechtlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems aufgezeigt werden. Hervorzuheben ist auch, dass der AEAO zu § 153 AO bewusst weder eine Prüfungs- noch eine Testat-Pflicht vorsieht und auch keine spezifischen qualitativen Anforderungen an ein solches System stellt.

Durch diesen Leitfaden werden die angemessenen Grundzüge eines innerbetrieblichen Kontrollsystems aus Sicht der Unternehmenspraxis dargestellt, bei deren Berücksichtigung Vorsatz regelmäßig auszuschließen ist. Wesentlich ist hierbei jedoch auch, dass bei aufgetretenen Fehlern in einer Steuererklärung weder das Vorhalten oder Nichtvorhalten eines steuerrechtlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems noch die Art und Weise seiner Ausgestaltung zu Lasten des steuerpflichtigen Unternehmens Indizwirkung für das Vorliegen des subjektiven Tatbestandes einer Steuerstraftat oder Ordnungswidrigkeit haben darf.

Dieser Leitfaden soll nur einen Überblick über das steuerrechtliche innerbetriebliche Kontrollsystem verleihen und kann einen Rechtsrat in Kenntnis der konkreten Einzelfallumstände nicht ersetzen.

Die Herausgeber und Autoren übernehmen daher für den Inhalt dieses Leitfadens keine Haftung.

02

Ziel und Zweck des steuerrechtlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems

Prozesse, Anforderungen, Kooperationen

Durch ein steuerrechtliches innerbetriebliches Kontrollsystem kann nicht ausgeschlossen werden, dass eine steuerrechtliche Erklärung im Einzelfall unrichtig oder unvollständig ist. Das objektive Vorliegen eines solchen Fehlers ist daher noch kein geeigneter Nachweis, dass ein steuerrechtliches innerbetriebliches Kontrollsystem nicht effektiv ist oder der Fehler vorsätzlich oder fahrlässig verursacht wurde.

Denn auch ein wirksames steuerrechtliches innerbetriebliches Kontrollsystem unterliegt systemimmanenten Grenzen, sodass Fehler auftreten können, ohne systemseitig verhindert oder (rechtzeitig) aufgedeckt zu werden. Diese systemimmanenten Grenzen ergeben sich aus elektronischen oder menschlichen Fehlleistungen. Schließlich ist allein aufgrund eines Fehlers ein Rückschluss auf (bedingten) Vorsatz nicht zulässig.

Für den Fall, dass solche Fehler trotz Einrichtung eines steuerrechtlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems auftreten, sollte das innerbetriebliche Kontrollsystem für geeignete und angemessene Reaktionsmechanismen sorgen. Es kann z. B. eine regelmäßige Überprüfung der Wirksamkeit einzelner Kontrollmaßnahmen vorsehen (anlassbezogen oder allgemein). Nur wenn der Fehler wiederholt auftritt und keine Gegensteuerungsmaßnahmen ergriffen werden, kommt ein bedingter Vorsatz in Betracht, muss aber im Einzelfall anhand weiterer konkreter Umstände nachgewiesen werden.

Das Ziel sollte sein, steuerrechtliche Prozesse in einer Art und Weise zu implementieren, dass sie den gesetzlichen Anforderungen gerecht werden.

Mit dem Vorhalten eines innerbetrieblichen Kontrollsystems kann zudem ein Instrument der Kooperation mit der Finanzverwaltung geschaffen werden, um der Finanzverwaltung aufzuzeigen, dass

- Maßnahmen zur Vermeidung und Aufdeckung von Fehlern getroffen wurden,
- steuerrechtliche Prozesse und Verantwortlichkeiten im Unternehmen klar definiert sind,
- gewollte oder billigend in Kauf genommene fehlerhafte Steuererklärungen mit steuerverkürzenden Effekten nicht vorliegen,
- ein dem Einzelfall angemessenes innerbetriebliches Kontrollsystem zu wesentlichen Risiken eingerichtet wurde, das Rechtssicherheit schafft und der Enthftung der Unternehmensleitung sowie der für Steuern verantwortlichen Mitarbeiter dienen kann und in seiner Wirksamkeit nicht dadurch vermindert wird, dass trotz aller Bemühungen Fehler auftauchen können, die weder auf Vorsatz noch auf ein nicht adäquates steuerrechtliches innerbetriebliches Kontrollsystem schließen lassen.

Ein innerbetriebliches Kontrollsystem ist aber auch eine geeignete Präventivmaßnahme, insbesondere wenn das System zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung bzw. Betriebsprüfung vorab besprochen und von diesen im Grundsatz akzeptiert wurde. Das Ergebnis kann in diesem Fall auch eine schnellere und effizientere Betriebsprüfung sein.

Die Anforderungen an ein als angemessen zu qualifizierendes innerbetriebliches Kontrollsystem wurden durch die Finanzverwaltung bewusst nicht konkretisiert. Die Anforderungen der Unternehmenspraxis fordern, dass die Grundzüge eines angemessenen innerbetrieblichen Kontrollsystems in Unternehmen jeglicher Organisationsart, Branche, Größe oder z. B. auch geschäftlicher Tätigkeit berücksichtigt werden. Es gibt daher keinen allgemeingültigen Standard der Ausgestaltung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, sodass zum

Beispiel auch bereits entwickelte Prüfungsstandards nur Hinweis-, aber keinen verbindlichen Charakter haben können. Die Ausgestaltung des innerbetrieblichen Kontrollsystems im konkreten Einzelfall fällt in das freie unternehmerische Ermessen. Prüft die Finanzverwaltung die Angemessenheit des innerbetrieblichen Kontrollsystems, sollten dabei die Grundsätze und Grenzen des unternehmerischen Ermessens berücksichtigt werden. Sie darf sich nicht an einem nicht gesetzlich detaillierten Leitbild orientieren und auch die Prüfung nicht Dritten übertragen.

Die Herleitung dieser Anforderungen ist, ähnlich wie z. B. die Anforderungen in den Feldern „Betriebliches Qualitätsmanagement“ oder „Risikomanagement“, kontextabhängig abzuleiten und kann daher nur der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter der Unternehmen obliegen. Die gesetzlichen Vertreter werden das innerbetriebliche Kontrollsystem, je nach Größe und Komplexität des Unternehmens und den jeweils unternehmensspezifischen Gegebenheiten, allgemein und bezogen auf die Steuerfunktion ausgestalten. Es bleibt daher dem jeweiligen Steuerpflichtigen überlassen, ein solches innerbetriebliches Kontrollsystem einzurichten und auszugestalten, sofern die Indizwirkung des AEAO zu § 153 Anwendung finden soll.

Das steuerrechtliche innerbetriebliche Kontrollsystem kann, wenn dies im Einzelfall aufgrund besonderer Umstände eines Unternehmens als erforderlich anzusehen ist, integraler Bestandteil eines steuerrechtlichen Risikomanagementsystems sein. Nur insoweit kann das steuerrechtliche innerbetriebliche Kontrollsystem auch von einem Unternehmen eingerichtet werden, um zum Beispiel durch besondere Organisationsrichtlinien oder betriebliche und steuerrechtliche Prozessregeln die Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten sicherzustellen.

In diesen Fällen kann das steuerrechtliche innerbetriebliche Kontrollsystem auch Maßnahmen (z. B. Schulungen, Handbücher) erfassen, die nicht nur auf Regelstöße reagieren, sondern sicherstellen sollen, dass Aufgaben fachgerecht durchgeführt werden.

03

Das steuerliche innerbetriebliche Kontrollsystem

Steuerrechtliche Grundlage des steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems

Das steuerrechtliche innerbetriebliche Kontrollsystem des Unternehmens sollte die Grundsätze, das Verfahren und die Maßnahmen zur Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Steuererklärung sowie der Sicherung der Einhaltung der maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften in den maßgeblichen Prozessabläufen umfassen.

Steuerrechtliche Vorschriften, insbesondere die der Abgabenordnung, aber auch weiterer einschlägiger steuerrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher und handelsrechtlicher Vorschriften einschließlich der globalen gesetzlichen Standards, die für das Unternehmen einschlägig sind sowie unternehmensinterne Vorgaben und Standards, die für das Unternehmen maßgeblich sind, bilden den Grundstock der steuerrechtlichen Pflichten. Hierzu gehören auch die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD), die von den Finanzverwaltungen von Bund und Ländern zusammengefasst sind.

Weitere Pflichten können sich aus Spezialgesetzen, Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und einschlägig anerkannten Praxisgrundsätzen ergeben. Dabei ist aber der Verpflichtungsgrad nicht gesetzlicher Regelungen zu berücksichtigen.

Rahmen des steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems

Ein steuerrechtliches innerbetriebliches Kontrollsystem kann ein integraler Bestandteil eines allgemeinen innerbetrieblichen Kontrollsystems eines Unternehmens sein. Sofern kein allgemeines innerbetriebliches Kontrollsystem, das den steuerrechtlichen Part abdeckt, vorhanden ist, ist dennoch der Rückgriff auf vorherrschende innerbetriebliche Kontrollsysteme, soweit möglich, sinnvoll, da auf diese Weise sichergestellt wird, dass bereits bestehende unternehmerische Vorkehrungen und Dokumentationen genutzt werden. Ebenso kann lediglich ein Teilbereich, so auch der Kern des steuerrechtlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems, ein für sich bestehendes System darstellen, das sich auf die steuerrechtliche Besonderheit konzentriert. Auch Mischsysteme sind möglich. Die Entscheidung darüber obliegt dem jeweiligen Unternehmen.

Die Unternehmen können von dem Leitfaden abweichen. Dies ermöglicht ihnen die Berücksichtigung branchen- oder unternehmensspezifischer Bedürfnisse. Eine Abweichung von dem Leitfaden kann im Interesse einer guten Unternehmensführung ratsam sein. Zudem werden auf diese Weise die Flexibilität und Selbstregulierung der deutschen Unternehmensverfassung gewahrt.



Elemente des steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems

Das steuerliche innerbetriebliche Kontrollsystem kann in der Regel aus den folgenden fünf Komponenten als die wesentlichen Bestandteile des im Fokus des Leitfadens stehenden innerbetrieblichen Kontrollsystems bestehen:

1. der steuerlichen Organisation/der Darstellung des Kontrollumfeldes,
2. der steuerlichen Risiken/der Risikoidentifizierung,
3. der steuerlichen Kontrollen/der Kontrollidentifizierung und -durchführung,
4. der Information und Kommunikation sowie
5. der Überwachung und Verbesserung.

Aufzugreifen sind dabei die geschäftlichen und finanziellen Abläufe der Geschäftsbereiche des Unternehmens, die steuerlich relevante Sachverhalte verwirklichen. Sicherzustellen ist, dass sich die Darstellungen auf die wesentlichen Bestandteile konzentrieren. Soweit es angebracht ist, kann das Unternehmen für die Bestimmung der relevanten Kernabläufe beispielsweise auf die Bereiche zurückgreifen, die in der Vergangenheit insbesondere aufgrund von Auffälligkeiten Gegenstand der Betriebsprüfungsberichte waren.

Anzuraten ist, im Vorfeld einer Implementierung eine Statusaufnahme durchzuführen, in der bestehende Komponenten überprüft werden, was in den meisten

Fällen dazu führen könnte, dass diese nur zu erfassen und ggf. auszuarbeiten sind, da die meisten Unternehmen unmittelbar oder mittelbar bereits bestehende Grundelemente eines innerbetrieblichen Kontrollsystems besitzen dürften. Alternativ kann jedoch auch auf eine Risikodatenbank zurückgegriffen werden, in welcher die üblichen Steuerrisiken aufgenommen und abgeprüft werden. Ziel sollte nicht sein, ein vollständiges neues System zu schaffen und die Unternehmensabläufe darunter zu subsumieren, sondern ein in sich geschlossenes unternehmensspezifisches System aufzugreifen, soweit es vorhanden ist, und dieses abzubilden bzw. zu ergänzen, soweit dies erforderlich und angezeigt ist.

Die Verantwortung für das steuerliche innerbetriebliche Kontrollsystem und für dessen inhaltliche Beschreibung liegt bei den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens. Die Aufgabe der Implementierung und Überwachung des Systems kann auf geeignete Personen, z. B. den Leiter der Steuerfunktion oder einen externen Dritten, übertragen werden. In diesem Fall wandelt sich die Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung von einer Ausführungspflicht in eine Überwachungs- und Kontrollpflicht. Über die erforderliche Reichweite und Intensität der Überwachungs- und Kontrollpflicht befindet die Unternehmensleitung. Ebenso trifft sie die Entscheidung, welcher Kanäle sie sich zwecks Informationsaustauschs bedient. Denkbar sind z. B. standardisiertes Reporting (Fragebogen). Entscheidet sich ein Unternehmen, die Kernfelder in Anlehnung an die Betriebsprüfungsfeststellungen abzubilden, könnte sich anbieten, das hierzu betriebene Verfahren zu spiegeln bzw. daran anzuknüpfen.



Steuerliche Organisation/Darstellung des Kontrollumfeldes

Der Leitfaden konzentriert sich bewusst auf das im BMF-Schreiben zu § 153 AO aufgegriffene innerbetriebliche Kontrollsystem und fokussiert daher die Anregungen auf die wesentlichen Bestandteile eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems. Das Kontrollumfeld und dessen Darstellung bilden die Basis für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem. Das Unternehmen stellt individuell die wesentlichen Unternehmenseinheiten und -bereiche dar – einschließlich der Aufgabenbereiche der Mitarbeiter, die mit den steuerrechtlich relevanten Prozessen befasst sind.

Eine abschließende Definierung der aufzeichnungsrelevanten Personen, Vorgänge und Unterlagen ist nicht Gegenstand dieses Leitfadens. Diese kann nicht abstrakt für alle Unternehmen abschließend definiert werden, weil die aufzeichnungsrelevanten betrieblichen Abläufe und die eingesetzten Mitarbeiter in den Unternehmen zu unterschiedlich sind.

Vielmehr sollen Anhaltspunkte dargestellt werden, die eine Hilfestellung bilden. So können insbesondere aufzunehmen sein:

- der Unternehmensaufbau: Unternehmensbereiche; Ressourcen (personelle Besetzung unter Bezug auf den Aufgabenbereich), Abteilungsstruktur, Verantwortlichkeiten und Berechtigungen der Abteilungen, Einzelunternehmensstruktur sowie Konzernstruktur,
- Unternehmensablauf: die steuerrechtlich wesentlichen Prozesse im Unternehmen, ggf. unter Differenzierung des IT-basierten Bereiches oder
- als völlig anderen Ansatz die Prüfungsfeststellungen der Betriebsprüfer.

Aufgegriffen werden sollte dabei u. a. die Aufgabenverteilung inklusive Vertretungsregelung und Informationsfluss. Die Aufgabenverteilung kann in der Form abgebildet werden, dass sie sich von Delegationsentscheidungen bis hin zur Unternehmensleitung unter Aufgreifen der maßgeblichen steuerlichen Schnittstellen zurückführen lässt.

Die gesetzlichen Vertreter oder die von diesen benannten Personen, z. B. Personen der entsprechenden

Steuerfunktionen, können die vom Unternehmen zu beachtenden steuerspezifischen Vorschriften, d. h. steuerliche Gesetze, untergesetzliche Regelungen verbunden mit den unternehmensinternen Standards, in die Unternehmensabläufe integrieren.

Die Darstellung des Kontrollumfeldes kann im Fließtext oder anhand bestehender bzw. neu ausgearbeiteter Schaubilder, Richtlinien und fachlicher Anweisungen, Organigramme, Zuständigkeitsregeln, Funktionstrennungen, Vertretungsregelungen, Unterschriftenregelungen, Berechtigungskonzepte (z. B. Zugriff auf Daten, Akten etc.), Dokumentationsanweisungen, sog. „tax manuals“, Web-based-training bzw. Dokument-Management-Systeme (DMS) und vergleichbarer Darstellungen erfolgen. Eine Beschreibung der Aufgaben, die auf externe Dienstleister übertragen werden, und der Schnittstellen zu diesen Dienstleistern kann, soweit das Unternehmen die Darstellung für angebracht erachtet, ebenfalls vorgenommen werden.

Von besonderer Bedeutung bei der Darstellung des Kontrollumfeldes ist, dass das Unternehmen die eigene Organisationsstruktur und unternehmensinterne Prozesse mit Unterlagen manifestiert und ggf. die Prozesse, soweit erforderlich, dokumentiert. Eine Prozessdokumentation kann sich insbesondere durch Prüfungsfeststellungen im Betriebsprüfungsbericht ergeben, um zukünftige Wiederholungen zu vermeiden und Kontrollumfeld-Schwerpunkte für die Zukunft zu setzen.

Im Rahmen der Darstellung festgestellte steuerrelevante Defizite in Bezug auf den Unternehmensaufbau bzw. den Unternehmensablauf sind, soweit wesentlich, tatsächlich zu beheben und aktualisiert abzubilden. Dies bezieht sich auch auf Aufsichtsmaßnahmen, die erforderlich und geeignet sind, um Zuwiderhandlungen gegen Pflichten zu verhindern oder wesentlich zu erschweren.

Regelmäßige Schulungen und Information über relevante steuerliche Rechtsänderungen sind, soweit erforderlich, anzubieten und Mitarbeiter der Steuerfunktion bei Bedarf aufzufordern, diese zu belegen, um sicherzustellen, dass die gesetzlichen Vorschriften eingehalten werden. Ebenso sollten – sofern für steuerliche Zwecke relevant – Änderungen von Beteiligungs-/ Geschäftsstrukturen an die entsprechenden Mitarbeiter weitergegeben werden. Während ein Unternehmen sich über die Qualifikation der Angestellten durch

sorgfältige Auswahl und Überwachung persönlich ein Bild verschaffen kann und sollte, ist, soweit auf externes Personal zurückgegriffen wird, dies damit sichergestellt, dass dieses zur steuerlichen Beratung befugt ist. Die Beschreibung des Kontrollumfeldes wird vom Unternehmen, das den Umfang festlegt, erstellt.

Es kann der Konzernsteuerabteilung obliegen, globalen Tochtergesellschaften der Unternehmensgruppe jeweils Vorgaben für den Aufbau von Prozessabläufen einschließlich des Dokumentierens der wesentlichen Prozesse zu machen, damit diese im Rahmen eines von der Konzernsteuerabteilung konzipierten und überwachten innerbetrieblichen Kontrollsystems gesteuert werden können. Die operative Umsetzung kann in diesem Fall durch die globalen Tochtergesellschaften und Niederlassungen aufgrund der Vorgaben der Konzernsteuerabteilung erfolgen.

Verantwortlich für den Aufbau von Prozessabläufen einschließlich des Dokumentierens der wesentlichen Prozesse können aber auch die jeweiligen Unternehmenseinheiten, die jeweiligen Niederlassungen und die jeweiligen Tochtergesellschaften sein, die jeweils von der Steuerfunktion nach Maßgabe der zur Verfügung stehenden Ressourcen betreut und insbesondere aus dem Blickwinkel der Steuerfunktion entsprechend beraten werden. Wobei unter der Steuerfunktion nicht nur die Steuerabteilung zu verstehen ist, sondern im Wesentlichen mit steuerlichen Prozessen betreute Fachabteilungen darunterfallen.

Die Entscheidung über eine zentrale oder dezentrale Gestaltung obliegt dem Unternehmen.

Steuerliche Risiken/Risikoidentifizierung

Das Unternehmen analysiert, identifiziert, bewertet, dokumentiert die steuerlich erheblichen Risiken der Geschäftsprozesse, besonderer Transaktionen sowie der Steuererklärungsprozesse des Unternehmens auf der Ebene der jeweiligen Struktur, d. h. Prozessstruktur innerhalb der Abteilungen, Abteilungsstruktur, Einzelunternehmensstruktur und Konzernstruktur, und informiert darüber. Dies sollte regelmäßig erfolgen, um auch wesentliche Risiken, die auf Änderungen der Geschäftsprozesse bzw. der Unternehmensstruktur zurückzuführen sind, zu erfassen.

Risiken, die aufgrund von Verstößen gegen einzuhaltende Vorschriften auftreten können, sollen mit Blick auf steuerrechtliche Relevanz aus den dargestellten Unternehmensprozessen gefiltert und identifiziert werden. Eine Risikoidentifizierung kann sich insbesondere an den Kernprozessen in Anlehnung an bisherige Prüfungsfeststellungen der Finanzverwaltung orientieren. Auf diese Weise wäre sichergestellt, dass kritische Prozesse, die bereits in Prüfungsfeststellungen der Finanzverwaltung aufgeführt sind, einer Analyse unterzogen und Maßnahmen getroffen würden, die diese Risiken abstellen.

Es kann der Konzernsteuerabteilung obliegen, für globale Tochtergesellschaften der Unternehmensgruppe jeweils Vorgaben für die Identifizierung der wesentlichen materiellen Risiken einschließlich ihrer Bewertung und Dokumentation zu machen, damit diese Risiken im Rahmen eines von der Konzernsteuerabteilung konzipierten und überwachten innerbetrieblichen Kontrollsystems überwacht und gesteuert werden können. Die operative Umsetzung kann in diesem Fall durch die globalen Tochtergesellschaften und Niederlassungen aufgrund der Vorgaben der Konzernsteuerabteilung erfolgen.

Verantwortlich für die Identifizierung der wesentlichen Risiken einschließlich ihrer Bewertung und Dokumentation können aber auch die jeweiligen Unternehmenseinheiten, die jeweiligen Niederlassungen und die jeweiligen Tochtergesellschaften sein, die jeweils von der Steuerfunktion nach Maßgabe der zur Verfügung stehenden Ressourcen betreut und insbesondere aus dem Blickwinkel der Steuerfunktion entsprechend beraten werden. Wobei unter der Steuerfunktion nicht nur die Steuerabteilung zu verstehen ist, sondern im Wesentlichen mit steuerlichen Aufgaben betreute Fachabteilungen darunterfallen.

Die Entscheidung über eine zentrale oder dezentrale Aufstellung obliegt dem Unternehmen. Hierzu gehören insbesondere Risiken, die dem Unternehmen aufgrund von Betriebsprüfungen bekannt geworden sind.

Steuerliche Kontrollen/Kontrollidentifizierung und -durchführung

Auf der Grundlage identifizierter steuerrechtlicher Risiken, die aufgrund von Verstößen gegen einzuhaltende Vorschriften auftreten können, kann das Unternehmen die Grundsätze und Maßnahmen festlegen, die diesen Risiken entgegenwirken und damit auf die Vermeidung von Verstößen mit steuerrechtlicher Relevanz ausgerichtet sind.

Mit Blick auf die Prüfungsintensität durch die Betriebsprüfer kann es durchaus sinnvoll sein, basierend auf den in dem Betriebsprüfungsbericht wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen, die steuerlichen Risiken zu identifizieren und Maßnahmen festzulegen, die diesen Risiken entgegenwirken.

Zusätzlich kann das Unternehmen die Durchführung von angemessenen Kontrollen einführen, die drohende bzw. eingetretene Verstöße aufdecken (beispielsweise aufgegriffen im Rahmen der Prüfungsfeststellungen). Diese Kontrollen dienen auch der Prüfung der Effizienz des jeweiligen Prozesses.

Dies kann z. B. mittels einer Gegenüberstellung der Risiken für die Vermeidung von steuerlichen Verstößen und der im Hinblick darauf vom Unternehmen ergriffenen Maßnahmen erfolgen. Eine abgestufte Kontrollfestlegung, d. h. Mindestkontrollen und Kann-Kontrollen, kann ggf. angebracht sein.

Konkret kommen als Maßnahmen beispielsweise in Betracht:

- Prozessintegrierte Kontrollen (z. B. Vier-Augen-Prinzip)
- Checklisten
- Systematische Auswertung von Daten auf Besonderheiten (Verprobungen und sonstigen Plausibilitätsprüfungen)
- Organisatorische und/oder technische Kontrollen (z. B. IT-gestützte Maßnahmen, automatisierte Plausibilitätskontrollen etc.)
- Anlassbezogene oder stichprobenhafte Untersuchung, ob die Richtlinien, Anweisungen und Dokumentationsanweisungen etc. eingehalten werden und die Maßnahmen den betroffenen Mitarbeitern bekannt sind
- Prüfungssimulationen aus Sicht der Finanzverwaltung.

Um die Effektivität eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems zu gewährleisten, sollen die Kontrollen kontinuierlich (beispielsweise monatlich, quartalsweise oder jährlich) durchgeführt werden; d. h. die Einhaltung der beschriebenen Prozesse und der festgelegten wesentlichen Kontrollen sollte auf der Ebene der jeweiligen Unternehmenseinheiten überprüft werden. Dies kann auch stichprobenartig erfolgen. Bei regelmäßig



stattfindenden Betriebsprüfungen kann es sich anbieten, auch insoweit einen Gleichklang mit diesen herzustellen.

Die Kontrollen, die in regelmäßigen, von Seiten des Unternehmens festzulegenden Abständen vorzunehmen sind, haben auch die Funktion, sicherzustellen, dass die wesentlichen Risiken zutreffend abgebildet sind sowie die wesentlichen Kontrollen zur Verhinderung bzw. Aufdeckung der Risiken festgelegt und wirksam sind. Die Kontrollen sind dann wirksam, wenn sie grundsätzlich geeignet sind, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für steuerrechtlich relevante wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen als auch solche Regelverstöße möglichst zu verhindern.

Um die Wirksamkeit des innerbetrieblichen Kontrollsystems auch in Zukunft sicherzustellen, sollten die internen Kontrollen und die Risikokontrollen regelmäßig auf ihre Effizienz z. B. stichprobenartig überprüft werden. Das Unternehmen sollte dabei auch festlegen, wie es sicherstellt, dass über den Erstellungstichtag hinaus die dargelegten Prozessabläufe einschließlich der Kontrollen eingehalten bzw. durchgeführt werden.

Die durchgeführten Kontrollen und ihre jeweiligen Ergebnisse sind zudem zu Nachweiszwecken zu dokumentieren. Dies gilt entsprechend für die Wirksamkeit der Kontrollen.

Das Unternehmen kann die Maßnahmen zur Vermeidung oder Aufdeckung dieser Risiken nach eigenem Ermessen festlegen und durchführen. Die Entscheidung über den Umfang der (einzuführenden) Kontrollen und über den Turnus kann jedoch das Unternehmen treffen, beispielsweise in Abhängigkeit

- von Art und Umfang der Geschäftstätigkeit,
- des Geschäftsmodells eines Unternehmens,
- des Risikoumfeldes und der individuellen Risiken,
- der Branchenspezifika,
- der IT-basierten Abläufe,
- der Fehlerquoten des Unternehmens aus jüngster Vergangenheit oder
- der Komplexität des Unternehmens.

Die Anforderungen an ein innerbetriebliches Kontrollsystem variieren auch insoweit und verdeutlichen, dass insbesondere Art und Umfang der Geschäftstätigkeit in Kombination mit der Komplexität zu unterschiedlichen Anforderungen führen. Auch insoweit fällt es in das unternehmerische Ermessen, einen geeigneten Maßstab für eine Kontrolle wesentlicher Sachverhalte zu bestimmen.

Folgeprüfungen, die das Unternehmen aufgrund von Erkenntnissen ansetzt, können sich auf den jeweils betroffenen Bereich fokussieren.

Es kann der Konzernsteuerabteilung obliegen, für globale Tochtergesellschaften der Unternehmensgruppe jeweils Vorgaben für die internen Kontrollen einschließlich der regelmäßigen Überprüfung zu machen, damit diese Kontrollen im Rahmen eines von der Konzernsteuerabteilung konzipierten und überwachten innerbetrieblichen Kontrollsystems erfolgen und gesteuert werden können. Die operative Umsetzung kann in diesem Fall durch die globalen Tochtergesellschaften und Niederlassungen aufgrund der Vorgaben der Konzernsteuerabteilung erfolgen.

Verantwortlich für die internen Kontrollen einschließlich der regelmäßigen Überprüfung können aber auch sein: die jeweiligen Unternehmenseinheiten, die jeweiligen Niederlassungen und die jeweiligen Tochtergesellschaften, die jeweils von der Steuerfunktion nach Maßgabe der zur Verfügung stehenden Ressourcen betreut und insbesondere aus dem Blickwinkel der Steuerfunktion entsprechend beraten werden. Wobei unter der Steuerfunktion nicht nur die Steuerabteilung zu verstehen ist, sondern im Wesentlichen mit steuerlichen Prozessen betreute Fachabteilungen darunter fallen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere die Beachtung steuerrelevanter Schnittstellen zwischen den Unternehmenseinheiten und der Steuerfunktion erforderlich.

Unternehmen, die sich einer Jahresabschlussprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer unterziehen, können sich, soweit angebracht, die Kontrollen, die durch den Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung durchgeführt wurden, jedenfalls dann zu eigen machen, wenn dem Jahresabschluss des Unternehmens ein Testat erteilt wurde. Dies betrifft insbesondere die Kontrollpflicht im Falle der Delegation an die Steuerfunktion im Hinblick auf den Rechnungswesen-Prozess (Bsp.: Richtigkeitsfiktion eines testierten handelsrechtlichen Abschlusses).



Information und Kommunikation

Das Unternehmen sollte Informations- und Kommunikationskanäle entwickeln und dokumentieren, um die rechtzeitige Erfassung von steuerlich relevanten Informationen von Kunden, Lieferanten und anderen Beteiligten sicherzustellen. Es sollte auch formelle Kanäle für die Übertragung von internen Informationen festlegen. Geschäftliche Richtlinien und Prozesse sollten im Intranet des Unternehmens verfügbar sein.

Die Abteilungen sollten der Steuerfunktion mögliche Mängel und Verbesserungen zeitnah berichten, die sie aufgrund von internen Kontrollen entdeckt bzw. vorgenommen haben. Die Steuerfunktion bündelt und bewertet den Stand der internen Kontrollen für Geschäftsabläufe auf ihre steuerliche Auswirkung. Die Anpassungen an den innerbetrieblichen Kontrollsystemen/Risikokontrollprozessen können bei Bedarf zusammen mit den für Geschäftsprozesse zuständigen Fachabteilungen und dem ggf. vorhandenem Compliance Officer und der Innenrevision erfolgen. Die Steuerfunktion berichtet zudem regelmäßig an die Unternehmensleitung. Die arbeitsrechtliche Pflichterfüllung der Steuerfunktion zur Optimierung des Ergebnisses im Rahmen des gesetzlich Zulässigen steht dem – nach Auffassung der Wirtschaft – nicht entgegen.

a) Interne Kommunikation

Das Unternehmen kann festlegen, wie steuerrechtliche innerbetriebliche Risiken sowie Hinweise auf mögliche oder festgestellte Regelverstöße an die zuständigen Stellen im Unternehmen (z. B. zuständige Mitarbeiter oder die gesetzlichen Vertreter) berichtet werden. Die Berichterstattung kann informell erfolgen, bspw. in einem dokumentierten Gespräch.

b) Externe Kommunikation

Es obliegt der unternehmerischen Entscheidung, ob das steuerliche innerbetriebliche Kontrollsystem in regelmäßigen Abständen unabhängig von Auffälligkeiten bzw. Fehlerentdeckungen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt wird oder ob es nur im Zusammenhang mit einer Fehlerberichtigung der Finanzverwaltung mitgereicht wird. Rückschlüsse aufgrund einer fehlenden Kommunikation nach außen dürfen nicht gezogen werden. Denn eine Pflicht zum Vorhalten bzw. Vorlegen

eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems besteht grundsätzlich nicht.

c) Mögliche Folgen externer Kommunikation

Entsprechend der Intention des BMF-Schreibens, eine präzisere Abgrenzung der Selbstanzeige nach § 371 AO von der Berichtigung der sog. Arbeitsfehler nach § 153 AO zu ermöglichen, sollten die Berichtigungen der Fehler, die im Rahmen der Kontrollen entdeckt werden, ausschließlich als Fälle des § 153 AO qualifiziert werden. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass der Beweis, dass kein (bedingter) Vorsatz vorliegt, in Form eines Indizes erbracht ist.

Fehlerabstellprozess und Verbesserung

Die internen Kontrollen werden gründlich durchgeführt, unabhängig beurteilt und zur Qualitätssicherung dokumentiert. Werden im Rahmen der Kontrollen oder anderweitig wesentliche Mängel im innerbetrieblichen Kontrollsystem bzw. Regelverstöße festgestellt, sind Maßnahmen zu treffen, um die Mängel zu beseitigen bzw. künftige Regelverstöße möglichst zu vermeiden. Die Optimierung von Prozessen und internen Kontrollen insbesondere für die geschäftskritischen Bereiche mit Blick auf die steuerliche Auswirkung sollte kontinuierlich vorgenommen werden.

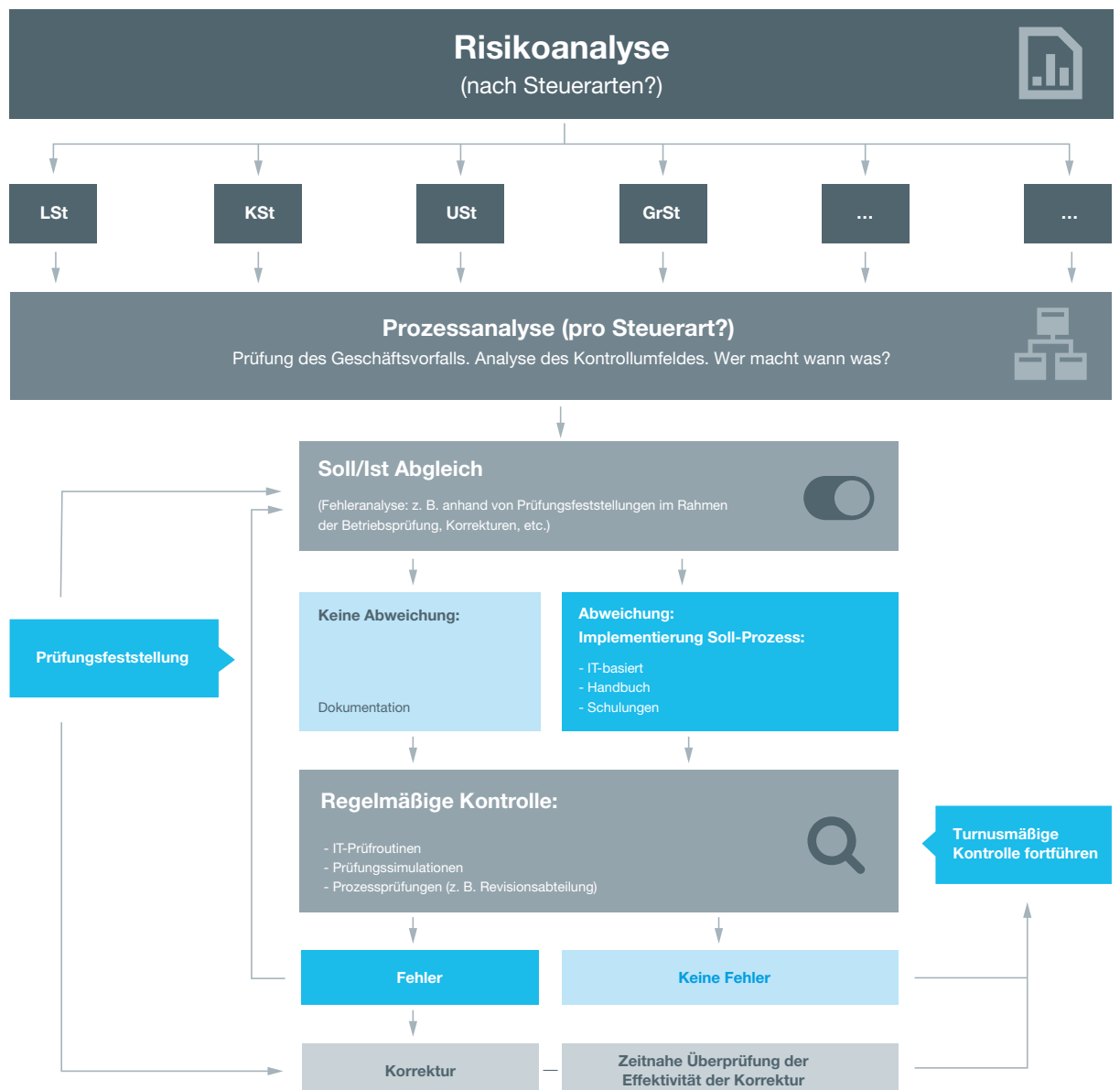
Zudem können diese bei Bedarf an das Management bzw. ggf. eine hierfür bestimmte Stelle im Unternehmen berichtet werden.

Grafische Darstellung

Die Grafik stellt lediglich ein Beispiel für eine mögliche Implementierung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems dar. Insbesondere, wenn sich das Unternehmen entscheidet, eine Aufteilung nicht nach Steuerarten vorzunehmen oder das innerbetriebliche Kontrollsystem ausgehend von den einzelnen Prozessen bzw. vom Gesamtprozess und nicht von identifizierten Risiken zu implementieren, sieht die grafische Darstellung entsprechend ganz anders aus.

Beispiel für eine mögliche Implementierung eines steuerlichen innerbetrieblichen Kontrollsystems

Quelle: BDI



Impressum

Herausgeber

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
T.: +49 30 2028-0
www.bdi.eu

Redaktion

Berthold Welling, Abteilungsleiter
Abteilung Steuern und Finanzpolitik

Yokab Ghebwebet, Referentin
Abteilung Steuern und Finanzpolitik

Layout

Michel Arencibia
www.man-design.net

Verlag

Industrie-Förderung Gesellschaft mbH, Berlin

Bildnachweis

Umschlag: © 12671240 | GaToR-GFX | Fotolia.com
S. 6: © 128777147 | psdesign1 | Fotolia.com
S. 8: © 179380375 | Lagarto Film | Fotolia.com
S. 10-11: © 108739630 | Kazantsev Alexander | Fotolia.com
S. 14: © 89082653 | CPN | Fotolia.com

Stand

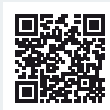
November 2017

Der BDI in den sozialen Netzwerken

*Verfolgen Sie tagesaktuell unsere Beiträge in den Sozialen Medien.
Wir freuen uns über Likes, Retweets und Kommentare.*

 **Twitter**

@Der_BDI



 **YouTube**

www.youtube.com/user/bdiberlin



 **Facebook**

www.facebook.com/DerBDI



 **Newsletter**

bdi.eu/media/newsletter-abo



