



# **Tax Compliance Management-Systeme in der praktischen Umsetzung**

**– Ein Leitfaden für mittelständische Unternehmen –**

**Version 1.2**

27. Juli 2017

Herausgeber:

---

---

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0

Internet: [www.psp.eu](http://www.psp.eu)

## Autoreninformationen

- **Stefan Groß**  
*Steuerberater und Certified Information Systems Auditor (CISA),  
Partner der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner mbB*
- **Dipl.-Fw. Bernhard Lindgens**  
*Bundeszentralamt für Steuern<sup>1</sup>*
- **Sophia von Hake, LL.M.**  
*Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht bei der  
Kanzlei Peters, Schönberger & Partner mbB*

*Der Leitfaden gibt die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthält lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Der Leitfaden kann daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesem Leitfaden betrachteten Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.*

---

<sup>1</sup> Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

**Inhaltsverzeichnis**

Autoreninformationen..... 2

1. Ausgangssituation..... 4

2. Elemente eines Tax CMS ..... 7

3. Tax CMS Leitbild..... 8

4. Anamnese und Risikomatrix ..... 11

5. Prozesskomponenten eines Tax CMS..... 13

6. IKS-Komponenten eines Tax CMS ..... 15

7. IT-Komponenten eines Tax CMS ..... 18

8. Exkurs: Steuerliches Expertensystem ..... 20

9. Tax Manual ..... 23

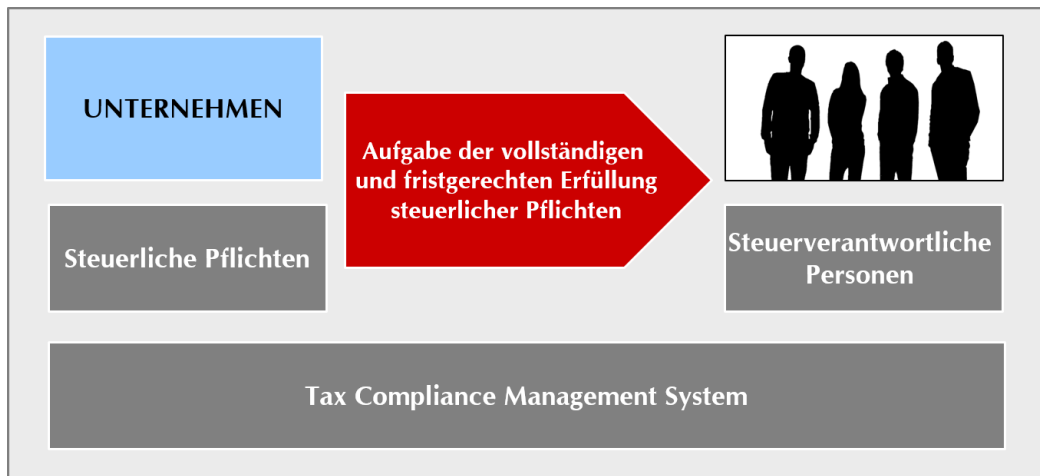
10. Fazit..... 27

Impressum..... 28

## 1. Ausgangssituation

Mit Veröffentlichung des Anwendungserlasses zu § 153 AO vom 23.05.2016 hat das Bundesministerium für Finanzen (BMF) die endgültige Initialzündung zur Etablierung sogenannter Tax Compliance Management-Systeme („**Tax CMS**“) gegeben. Das BMF nimmt darin u. a. eine Abgrenzung der rein steuerlichen Korrektur nach § 153 AO zur Selbstanzeige nach § 371 AO vor. Danach kann bei Korrekturanzeigen ein Tax CMS ein **Indiz** gegen bedingten Vorsatz sein und damit zugunsten des Steuerpflichtigen wirken, indem die Anzeige als Korrektur gemäß § 153 AO und nicht als Selbstanzeige nach § 371 AO gewertet wird. Entsprechend kann die Existenz eines Tax CMS ein gewichtiges Argument darstellen und muss vom Betriebsprüfer bei der Würdigung entsprechender Sachverhalte zwingend ins Kalkül gezogen werden.

Der Begriff Tax Compliance bezeichnet in diesem Kontext die Implementierung und Pflege eines Systems zur Sicherstellung der Befolgung steuerlicher Gesetze und Vorgaben der Finanzverwaltung. Für Unternehmen macht dies die Einführung entsprechender Organisationsstrukturen (Aufbau- und Ablauforganisation) erforderlich, welche die Einhaltung der zu beachtenden Steuergesetze unter Einbeziehung der steuergestalterischen Möglichkeiten bei gleichzeitiger Vermeidung von Risiken für das Unternehmen und dessen Organe sicherstellt. Insoweit wird auch von einem **internen Kontrollsystem („IKS“) für Steuern** gesprochen, durch welches die steuerverantwortlichen Personen im Unternehmen den steuerlichen Pflichten des Unternehmens nachkommen.



**Abbildung 1: Internes Kontrollsystem für Steuern**

Dabei beginnt ein wirksames Risikomanagement beim Wissensmanagement für die mit steuerlichen Aufgabenstellungen betrauten Mitarbeiter, beinhaltet Entscheidungs- sowie Dokumentationshilfen und mündet in eine risikoorientierte, systemgestützte Kontrolle durch erfahrene Führungskräfte („Vier-Augen-Prinzip“). Mit einem Tax CMS soll insbesondere folgenden **Risiken** begegnet werden:

- *Finanzielle Risiken (z. B. Steuernachzahlungen, Hinterziehungszinsen, Verspätungszuschläge)*
- *Strafrechtliche Risiken und persönliche Haftung für Mitarbeiter (Mitwirkung an Steuerhinterziehung)*
- *Reputationsrisiken*
- *Geschäftsrisiken (z. B. Ausschluss von öffentlichen Ausschreibungen)*
- *Geldbußen für das Unternehmen (§§ 30, 130 OWiG)*

Gesetzlich vorgesehen ist die Implementierung eines solchen Systems nicht, sodass für die konkrete Umsetzung in der Praxis keine Vorschriften einzuhalten sind. Hinzu kommt, dass die Formulierung im BMF-Schreiben vom 23.05.2016 sehr offen gehalten und möglicherweise auch bewusst nicht mit Inhalt gefüllt wurde, um branchen- und unternehmensspezifische Besonderheiten und Erfahrungen einbringen zu können.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat zwischenzeitlich einen „Praxishinweis 1/2016 zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management-Systems gemäß IDW PS 980“ (nachfolgend IDW-Praxishinweis) veröffentlicht, der inhaltlich auf den IDW PS 980 (IDW-Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management-Systemen) rekurriert. Der IDW-Praxishinweis enthält diverse generische Vorgaben an Compliance Management-Systeme und stellt damit eine geeignete Interpretationshilfe bei der Ausgestaltung eines Tax Compliance Managements dar. Ein Tax CMS ist auf Grundlage des IDW-Praxishinweises angemessen, wenn es geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen, als auch solche Regelverstöße zu verhindern. Zu einem angemessenen CMS zählt auch, dass bereits eingetretene Regelverstöße zeitnah an die zuständige Stelle im Unternehmen zu berichten sind, damit die notwendigen Konsequenzen für eine Verbesserung des CMS getroffen werden können. Dabei attestiert der IDW-Praxishinweis dem Tax CMS eine entsprechende Wirksamkeit, wenn die Grundsätze und Maßnahmen in den laufenden Geschäftsprozessen von den (steuer-)verantwortlichen Personen zur Kenntnis genommen und beachtet werden.

Der folgende **Leitfaden** illustriert die Vorgehensweise bei der Konzeption, Etablierung und Dokumentation eines Tax CMS in der Unternehmenspraxis. Bei der Erstellung haben insbesondere die Belange mittelständischer Unternehmen Berücksichtigung gefunden. Dazu finden sich zahlreiche Hilfestellungen, welche die praktische Umsetzung erleichtern sollen. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass viele Unternehmen bereits wesentliche Elemente eines IKS für Steuern implementiert haben. Insofern bedarf es in vielen Fällen keines gänzlich neuen Systems, als vielmehr einer Validierung und Ergänzung bestehender Komponenten.

## 2. Elemente eines Tax CMS

Die Elemente eines Tax CMS gliedern sich nach dem hier verfolgten **Tax Compliance Modell-Ansatz** (nachfolgend **TCM-Ansatz**) idealtypisch in eine Prozess- sowie eine Dokumentationsschicht. Dabei geben die Dokumentationskomponenten Leitbild, Risikomatrix und Tax Manual den Soll-Prozess wieder, während der implementierte Prozess in einer Verfahrensdokumentation niederzulegen ist. Der eigentliche Soll-Prozess (Tax Compliance-Programm) gliedert sich in Prozess-, IKS- und IT-Komponenten, die idealtypisch in einem **intrinsic Gesamtsystem** münden.

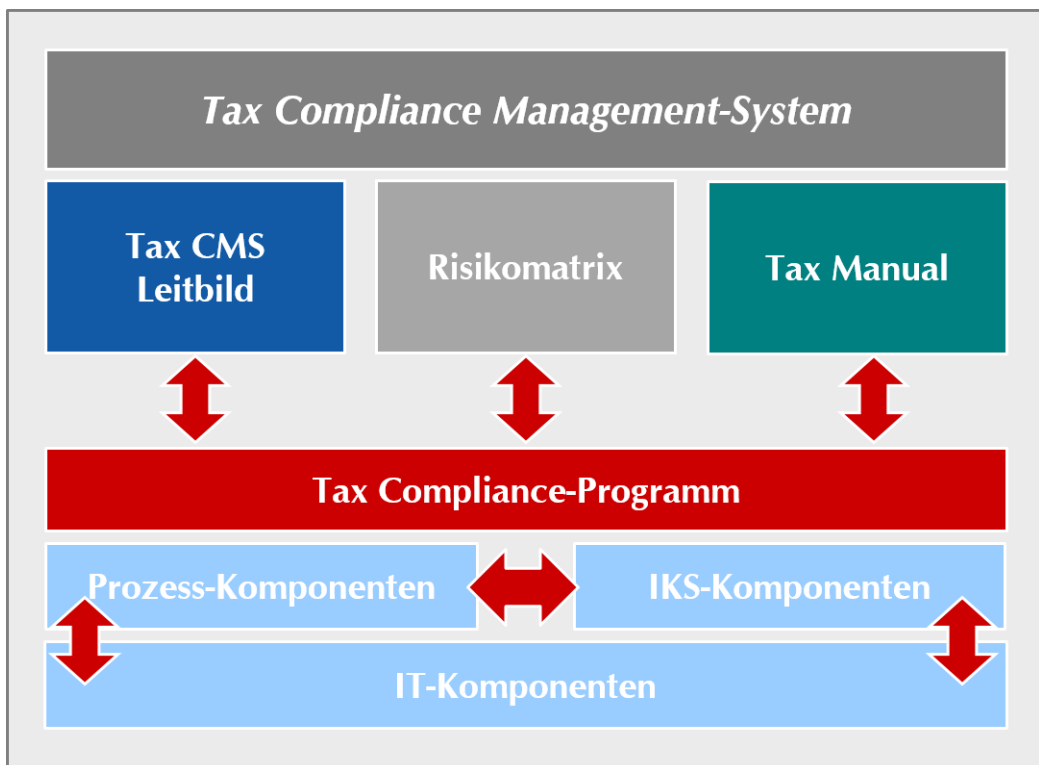


Abbildung 2: Elemente eines Tax CMS nach dem TCM-Ansatz

### 3. Tax CMS Leitbild

Das Fundament eines funktionierenden Tax CMS bildet stets ein sogenanntes **Tax CMS Leitbild** (häufig auch **Konzernsteuerrichtlinie**), welches unternehmensweite Prinzipien adressiert, die von der Unternehmensleitung vorzugeben und zu kommunizieren sind („tone from the top“). Darin kann das steuerpflichtige Unternehmen übergeordnete Ziele vorgeben und diese unternehmens- bzw. konzernweit – beispielsweise in Form von Schulungen der Führungskräfte oder die formelle Übergabe an alle involvierten Mitarbeiter durch die Personalabteilung – kommunizieren sowie Aufgaben und Verantwortlichkeiten zuweisen. In Anlehnung an den IDW PS 980 ist dem IDW-Praxishinweis entsprechend auf folgende Aspekte kurz einzugehen:

- *Tax Compliance-Kultur*
- *Tax Compliance-Ziele*
- *Tax Compliance-Organisation*
- *Tax Compliance-Risiken*
- *Tax Compliance-Programm*
- *Tax Compliance-Kommunikation*
- *Tax Compliance-Überwachung*

Insbesondere die ersten drei Aspekte bilden regelmäßig den Kern eines entsprechenden Leitbildes, während das Programm, dessen Überwachung sowie die erforderliche Kommunikation im Leitbild eher überblicksartig darzustellen sind. Die entsprechenden Ausführungen im Detail sind dem eigentlichen **Tax Manual** (vgl. **Kapitel 9**) vorbehalten, welches insbesondere die steuerlichen Kernprozesse (vgl. **Kapitel 5 und 6**) zum Gegenstand hat.

Konkret ist im Leitbild bzw. der Konzernsteuerrichtlinie auf folgende Inhalte einzugehen:

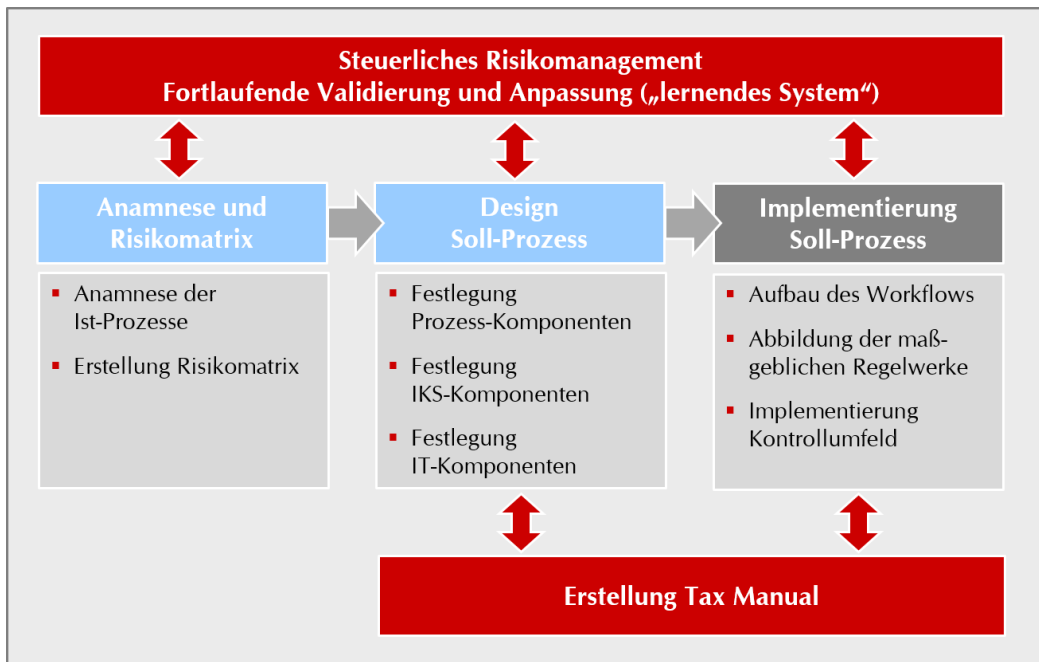


- *Werteverständnis, Steuerethik und steuerliches Wohlverhalten*
- *Strategische und operative Ziele des Tax CMS*
- *Mindestanforderungen an die Ausgestaltung des Tax-CMS/IKS*
- *Mindestanforderungen an die lokale Ausgestaltung der Steuerfunktion*
- *Einbindung und Rolle der Steuerfunktion bei unternehmerischen Entscheidungen*
- *Fachliche Zuständigkeiten und Kompetenzordnung im Fachbereich Steuern*
- *Dokumentation und Reporting steuerlicher Sachverhalte (Berichtslinie)*
- *Wissensmanagement, Wissenstransfer und Personalentwicklung*
- *Auswahl, Steuerung und Überwachung von externen Dienstleistern*

Im Rahmen der Etablierung der genannten Zielsetzungen eines Tax CMS Leitbilds empfehlen sich dabei folgende Umsetzungsmaßnahmen:

- *Ableitung der Ziele des Tax CMS aus den strategischen Vorgaben und den lokalen Finanz- und Steuerplanungen*
- *Gruppenweite Festlegung der Steuer-Strategie, die mit den Organen des Konzerns bzw. Unternehmens insgesamt abzustimmen ist*
- *Neuausrichtung der organisatorischen Voraussetzungen des Tax CMS im Finanz- und Steuerbereich; ggf. unter Erweiterung der Compliance- und steuerversierten Personalplanungsentwicklung*
- *Durchführung von Zielvereinbarungs- und Statusgesprächen mit den involvierten Mitarbeitern*

Ausgehend vom Leitbild ist nach dem **TCM-Ansatz** für die Erarbeitung eines intrinsischen Systems folgende weitere Vorgehensweise zu empfehlen:



**Abbildung 3: Vorgehensweise nach dem TCM-Ansatz**

Ausgehend von einer Anamnese der Ist-Situation und Erstellung einer Risikomatrix bzw. Risiko-Kontroll-Matrix (vgl. **Kapitel 4**) wird der Soll-Prozess entwickelt (vgl. **Kapitel 5 bis 7**) und schließlich implementiert. Die Erstellung des Tax Manual (vgl. **Kapitel 9**) verläuft im Regelfall parallel zur Design- und Implementierungsphase.

#### 4. Anamnese und Risikomatrix

In einem ersten Schritt sind die im Unternehmen typischerweise vorherrschenden steuerlichen Fallkonstellationen (Ist-Situation) zu erheben und in einer Übersicht zusammenzuführen (**Anamnese**). Diese sollten in steuerliche Kategorien eingeteilt werden, um ausgehend von der Kategorisierung die spätere Entscheidungsfindung, das Prozessdesign sowie die Dokumentation zu systematisieren. Dabei sollte diese Analyse zugleich Aufschluss darüber geben, ob innerhalb des Unternehmens/der Steuerabteilung ein hinreichendes Bewusstsein für steuerliche Anforderungen und Risiken besteht.

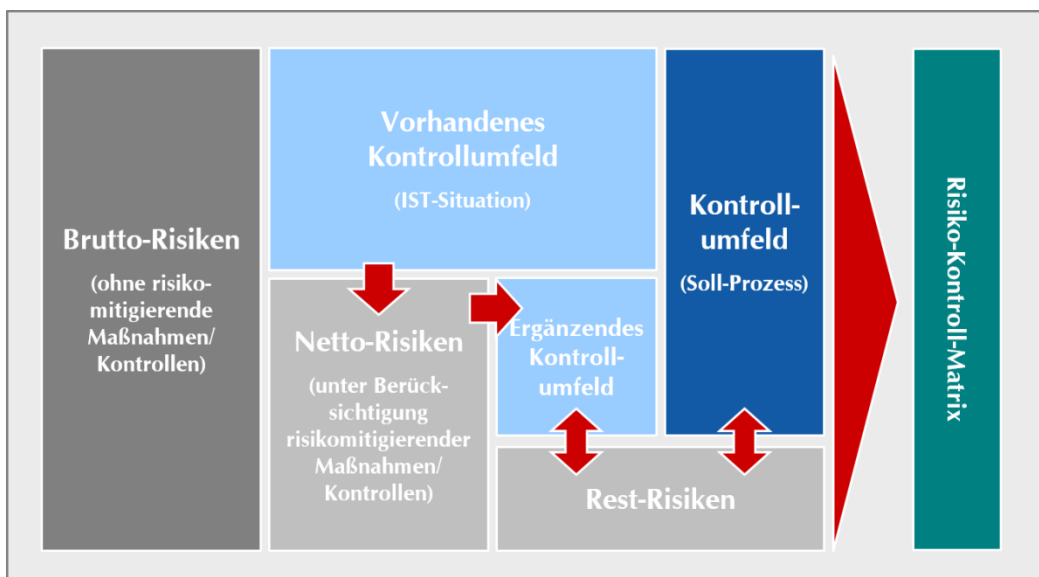
Ausgehend von der Auflistung sämtlicher Fälle im Unternehmen mit steuerlicher Relevanz erfolgt in einem zweiten Schritt die Einteilung in risikobehaftete bzw. weniger risikobehaftete Fallkonstellationen innerhalb einer **Risikomatrix**. Dabei ist im Rahmen von Expertenbefragungen (Interviews) und Prozessaufnahmen insbesondere zu eruieren, ob und wie Steuerrisiken identifiziert und welche Kontrollen etabliert sind, um diesen zu begegnen. Tax Compliance-Risiken sind beispielsweise bezogen auf die jeweilige Steuerart und die damit einhergehenden Prozesse zu gliedern.

Im Rahmen dieser Risikoinventur sind zu den jeweiligen Risikofällen entsprechend die jeweiligen Steuerungs- und Kontrollinstrumente – sowie ggf. Aussagen zu deren Wirksamkeit – aufzuführen. Das Ergebnis dieser Erweiterung wird nachfolgend auch als **Risiko-Kontroll-Matrix** bezeichnet. Folgende Risiken sind dabei in Betracht zu ziehen:

- *Verletzung steuerlicher Erklärungspflichten (im In- und Ausland)*
- *Verspätete Abgabe von Steuererklärungen/Voranmeldungen – Fristeneinhaltung*
- *Richtige Einordnung bestimmter Geschäfte in Bezug auf Steuersatz, Steuerart oder allgemeine Steuerpflicht*
- *Abweichende Rechtsansichten – ausreichende Aufklärung über steuerliche Rechtslage und Pflichten*

- *Einhaltung von Aufbewahrungspflichten*
- *Aufsichtspflichtverletzung/Organisationsverschulden*

Zur Entwicklung der Risiko-Kontroll-Matrix werden im Rahmen der Aufnahme der Ist-Situation (Anamnese) zunächst die Brutto-Risiken erhoben, welche ohne die Berücksichtigung jeglicher risikomitigierender Maßnahmen bzw. Kontrollen vorhanden sind. Über eine Berücksichtigung des vorhandenen Kontrollumfeldes gelangt man zu den Netto-Risiken und entwickelt den sich daraus ergebenden Kontrollbedarf sowie das Kontrollumfeld insgesamt (Soll-Kontroll-Umfeld), wobei Restrisiken nie gänzlich auszuschließen sind und letztlich auch von der Risiko-Aversion des Unternehmens abhängen. Entsprechend sind die erhobenen Risiken hinsichtlich Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenspotenzial zu bewerten und zu dokumentieren. Am Ende steht die Risiko-Kontroll-Matrix, über welche bestehende Risiken adressiert, priorisiert und kontrolliert werden können. Diese Matrix ist zugleich Bestandteil einer entsprechenden Verfahrensdokumentation (Tax Manual, vgl. **Kapitel 9**).



**Abbildung 4: Vorgehensweise Risikoanalyse und Entwicklung Risiko-Kontroll-Matrix**

Die Anamnese bzw. Risiko-Kontroll-Matrix bildet zugleich die Grundlage für das Design und die Implementierung der Prozesskomponenten (vgl. **Kapitel 5**), der IKS-Komponenten (vgl. **Kapitel 6**) sowie der optionalen IT-Komponenten (vgl. **Kapitel 7**). Dazu bildet die Risiko-Kontroll-Matrix ein wichtiges Instrument für das fortlaufende steuerliche Risikomanagement und damit einhergehende Migrationen.

## 5. Prozesskomponenten eines Tax CMS

Ausgehend vom **Tax CMS-Leitbild** sind auf Basis der Risikoinventur (**Risiko-Kontroll-Matrix**) die einzelnen Prozessabläufe und Vorgehensweisen (**Soll-Prozess**) festzulegen, welche sicherstellen, dass Tax Compliance-Verstöße künftig erkannt bzw. vermieden werden. Dabei sind die jeweiligen Prozesse stets durch Richtlinien und Organisationsanweisungen zu flankieren und abzusichern. Ein funktionierendes Tax CMS sollte auszugswise folgende generischen Prozesskomponenten einbeziehen.

- *Etablierung einer klaren **Berichtsstruktur**: Klare Regeln und Prozesse, die festlegen, wer innerhalb des Unternehmens wem gegenüber berichtet und Rechenschaft schuldet sowie regelmäßige Wiederholung von Zielvereinbarungs- und Statusgesprächen mit den involvierten Mitarbeitern.*
- *Vorsehen spezifischer **Meldepflichten**: Spezifische Meldepflichten und Eskalationsverfahren bei besonders risikoreichen Konstellationen, um sicherzustellen, dass die Verantwortung auf ein bestimmtes Kompetenz-Team übertragen wird.*
- *Festlegung von **Vertretungs- und Urlaubsregelungen**: Eindeutige und den Mitarbeiterqualifikationen entsprechende Urlaubs- und Vertretungsregelung zur Sicherstellung der (fristgerechten) Umsetzung der steuerlich relevanten Prozesse.*
- *Einrichtung klarer **Unterschriftenregelungen**, die insbesondere die Unterzeichnung von Steuererklärungen oder Korrespondenz mit Behörden und externen Beratern festlegt.*

- **Schulungsmaßnahmen und Wissensmanagement:** Sicherstellung der fortlaufenden Qualifizierung der Mitarbeiter durch laufende Schulungsmaßnahmen sowie das Vorhalten steuerlichen Wissens (steuerliches Wissensmanagement).
- Einrichtung eines **Fristensystems (Fristenkontrolle):** Erfassung steuerlicher Fristen durch einen festen Personenkreis. Ein Fristenkontrollsystem (einschließlich Erinnerungsfunktion und Eskalationsverfahren) sichert zudem die vollständige Erfüllung der dem Unternehmen obliegenden Deklarationspflichten.
- **Rechtsbehelfs-Management:** Etablierter Prozess der Erfassung, Bewertung, Entwicklung und Dokumentation von Rechtsbehelfen und gerichtlichen Verfahren.
- **BP-Management:** Etablierter Prozess der Überwachung, Bearbeitung und Beantwortung von Anfragen im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung.
- **Archivierungsmanagement:** Vorhalten eines strukturierten und übersichtlichen (elektronischen) Aufbewahrungssystems für steuerrelevante Dokumente und Daten. Dies schließt einheitliche Ablagerichtlinien ein, welche insbesondere die Zuführung zum steuerlichen Archiv/zur Steuerakte klar regeln.
- **Datenzugriffsmanagement:** Steuerrelevante Daten können nebst Stamm- und Metadaten für Zwecke des Datenzugriffs der Finanzverwaltung über die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist zur Verfügung gestellt werden.

## 6. IKS-Komponenten eines Tax CMS

Die Qualität eines Tax CMS hängt maßgeblich vom Vorhandensein bzw. der Qualität interner Kontrollen ab. Neben der Kontrolle der Umsetzung an sich muss auch das System selbst fortlaufend auf seine Wirksamkeit überprüft und fortentwickelt werden (**lernendes System**). Einen validen Ausgangspunkt für das IKS bildet dabei insbesondere eine aussagekräftige **Risiko-Kontroll-Matrix** (vgl. **Kapitel 4**). Entsprechend muss es die zuvor definierten Risikofälle erkennen und Fehler vermeiden. Sofern an einzelnen Stellen Maßnahmen nicht funktionieren oder Regelverstöße oder Systemdefizite offenkundig werden, müssen diese im Sinne einer rollierenden Prozessverbesserung nachgebessert bzw. durch eine andere Maßnahme ersetzt werden. Entsprechend bedarf es neben den Prozesskomponenten bzw. zu deren Absicherung zugleich der Etablierung und Validierung entsprechender IKS-Komponenten, um das interne Kontrollsystem für Steuern fortlaufend qualitätszusichern.

Die Klammer eines funktionierenden Kontrollumfelds bildet daher stets das steuerliche **Risikomanagement**. Hierüber ist sicherzustellen, dass Änderungen in der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltung erkannt und innerhalb der steuerlichen Kernprozesse Berücksichtigung finden. Dies gilt sowohl für die künftige Behandlung, als auch für ggf. erforderliche Korrekturen für bereits abgeschlossene Sachverhalte. Hinzu kommt, dass häufig neue Deklarationspflichten entstehen, andere Fristen einzuhalten sind oder sich Aufbewahrungspflichten ändern. Auf diese Veränderungen im Soll-Prozess muss zwingend reagiert werden, sodass möglichst eine Person für die laufende Überwachung zuständig ist. Hierfür sind je Kernprozess klare Zuständigkeiten, Vertretungsregeln und Eskalationsverfahren zu implementieren und zu beschreiben. Dies beinhaltet zudem die Kommunikation und Eskalation von Defiziten und Regelverstößen. Dabei sollten auch angemessene Sanktionen für die Nichtbefolgung des Systems formuliert und kommuniziert werden, um die Wirksamkeit zu gewährleisten. Entscheidende Bedeutung kommt dabei stets einer funktionierenden und gelebten Delegationskette zu. Für ein funktionierendes steuerliches Risikomanagement ist insbesondere die Angemessenheit des Daten- und Belegflusses (ggf. IT-seitig) sicherzustellen. Dies betrifft insbesondere folgende Fragestellungen:

- *In welcher Form werden Daten erfasst?*
- *Wie wird sichergestellt, dass alle relevanten Daten, die für die Abbildung der korrekten Compliance-Funktion notwendig sind, erfasst und weiterverarbeitet werden?*
- *Wie werden die Daten in den nachfolgenden Prozessschritten verarbeitet?*

In Ergänzung zum steuerlichen Risikomanagement bietet sich als weitere optionale Komponente des Kontrollumfelds die Etablierung einer **Tax Revision** an. Dabei ist über spezifische Revisionsmaßnahmen sicherzustellen, dass die steuerlichen Kernprozesse regelkonform etabliert sind und angewendet werden. Diese betreffen insbesondere den Review und die Überprüfung der Prozessabläufe sowie die Plausibilisierung bzw. Verprobung der Dokumentation (Tax Manual, vgl. **Kapitel 9**). Dazu sind auch die bestehenden Kontrollen einer regelmäßigen Überprüfung zu unterwerfen.

Das für ein Tax CMS erforderliche Kontrollumfeld besteht im Regelfall aus **prozess-integrierten, organisatorischen und technischen Kontrollen** sowie sogenannten **High-Level-Controls**. Dabei stehen die jeweiligen Kontrollen häufig im Wechselspiel mit den nachfolgend darzustellenden IT-Komponenten bzw. werden durch diese IT-technisch abgebildet. Bei der Beurteilung der Angemessenheit der prozess-integrierten Kontrollen steht dem IDW PS 980 folgend der Kontrollzweck „Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit des Tax CMS“ im Vordergrund. Als prozessintegrierte Kontrollen kommen in der IT-technischen Umsetzung (siehe unten) häufig Datenauswertungen bzw. Prüfalgorithmen zur Anwendung. In der Praxis werden diese regelmäßig durch präventive Maßnahmen ergänzt.

Als präventive Maßnahmen eines Tax CMS, welche sich jenseits der EDV widerspiegeln, führt der IDW-Praxishinweis (ergänzt um weitere Maßnahmen) auf:



- *Erstellung von Richtlinien und fachlichen Anweisungen*
- *Bereitstellung von Checklisten*
- *Dokumentationsanweisungen*
- *Schulungen (Basisschulungen und Schulung von Spezialisten)*
- *Kommunikation von Rechtsänderungen*
- *Zuständigkeitsregeln und Funktionstrennungen*
- *Vertretungs- und Unterschriftenregelungen*
- *Berechtigungs- und Rollenkonzepte*
- *Zielvereinbarung für Mitarbeiter in der Steuer- bzw. Finanzabteilung*
- *Auswahl und Steuerung externer Berater/Dienstleister*

**High-Level-Controls** müssen bereits in ihrer Konzeption geeignet sein, Risiken festzustellen und es anhand der Kontrollergebnisse erlauben, Fehlerkorrekturen oder Gegensteuerungsmaßnahmen einzuleiten. Deren Beurteilung erfolgt auf Grundlage des IDW-Praxishinweises regelmäßig anhand von Unterlagen (insbesondere Verfahrensdokumentation bzw. Tax Manual) sowie auf Grundlage der erteilten Auskünfte.

Als Maxime eines angemessenen Kontrollumfeldes gilt stets die Etablierung und Einhaltung eines **Vier-Augenprinzips**. Dabei kommt insbesondere der Beurteilung, ob die IT-Kontrollen (vgl. **Kapitel 7**) eine hinreichende Funktionstrennung gewährleisten, eine zentrale Bedeutung zu. Folgenden Bereichen ist dabei eine besondere Aufmerksamkeit zu widmen:

- *Funktionen der Stammdatenpflege*
- *Bewegungsdateneingabe*
- *Verarbeitungs- und Kontrollfunktionen im System*
- *Berechtigung zur Anlage, Änderung und Löschen von Stamm- und Tabellendaten (autorisierte Mitarbeiter)*

Dabei gilt es den GoBD entsprechend zu berücksichtigen, dass die Kontrollen – manuell oder EDV-basiert – stets zu protokollieren sind.

## 7. IT-Komponenten eines Tax CMS

In Ergänzung bzw. zur Umsetzung der Prozess- und IKS-Komponenten bieten sich unterschiedliche EDV-basierte Lösungen an, die nachfolgend als IT-Komponenten bezeichnet werden. Dabei stehen die IT-Komponenten häufig im Wechselspiel zu den vorab dargestellten IKS-Komponenten bzw. bilden das dort definierte und zu etablierende Kontrollumfeld IT-technisch ab. Dies betrifft etwa entsprechende **Kontroll- und Abstimmungsverfahren** sowie weitere im Tax CMS integrierte Kontrollen, die eine vollständige und richtige Verarbeitung über mehrere Prozessschritte gewährleisten sollen. Generisch gilt das Augenmerk insbesondere dem Vorhandensein folgender Kontrollen:

- *Zutreffende Einstellung der Steuerungsparameter*
- *Richtige Belegaufbereitung*
- *Plausibilitätskontrollen der Verarbeitungsergebnisse*
- *Zeitnahe Verarbeitung von Fehlermeldungen*

Eine zentrale Rolle innerhalb des Kontrollumfelds nehmen **Datenauswertungen** bzw. **Prüfalgorithmen** ein, umso mehr, als die Vielzahl steuerlicher Daten laufend zunimmt und das Big Data-Phänomen längst auch die Steuer- und Finanzabteilungen fest im Griff hat. In diesem Kontext führt der IDW-Praxishinweis (ergänzt um weitere Maßnahmen) folgende sogenannte detektive Maßnahmen auf:

- *Prozessintegrierte Kontrollen (z. B. Vier-Augenprinzip)*
- *Unterschriftenregelung, Berechtigungskonzept (hinreichende Funktionentrennung) und Vertretungsregelungen*
- *Systematische Auswertung von Daten auf Besonderheiten (Verprobungen, sonstige Plausibilitätsbeurteilungen)*
- *Organisatorische und/oder technische Kontrollen (z. B. IT zur Überwachung, automatisierte Plausibilitätskontrollen, Aussteuerung von Geschäftsvorfällen zur manuellen Prüfung etc.)*
- *Tax-Revision (wahrzunehmen durch interne oder externe Revision)*

Gerade hier zeigt sich der Mehrwert IT-basierter Workflows, welche die dem Soll-Prozess zugrunde liegenden Regelwerke abbilden und dem Nutzer einen digitalen und fest vorgegebenen Workflow zur Verfügung stellen. Diese Art von Benutzerführung ist dabei Hilfestellung und fakultatives Element zugleich. Übergeordnete Zielsetzungen wie ein **Vier-Augenprinzip** sind integraler Bestandteil entsprechender Lösungen. Ergänzend lassen sich laufende Kontrollnotwendigkeiten über spezifische Prüfmakros bzw. Prüfalgorithmen im Rahmen eines sogenannten „Continuous Audit-Ansatz“ integrieren. Gerade spezielle Prüfmakrosammlungen, welche sich an die bundeseinheitliche Prüfsoftware IDEA anlehnen, wie beispielsweise die „TaxAudit“-App oder GoBD-App ([www.audicon.net](http://www.audicon.net)), können hier eine sinnvolle Hilfestellung bieten, entsprechende Standardkontrollen im Unternehmen zu etablieren.

Unabhängig von der verwendeten IT-Komponente stellt sich regelmäßig die Frage der Abbildung im führenden ERP-System (z. B. SAP) oder innerhalb einer davon losgelösten Software. Dabei gibt es keine eindeutige Empfehlung; vielmehr ist auf den jeweiligen Einzelfall und die unternehmensindividuellen Gegebenheiten abzustellen, um eine entsprechende Lösung ressourcenschonend in das bestehende IT-Öko-System einzubetten. Die Bandbreite reicht dabei von einfachen Tools, die das Design des Soll-Prozesses erleichtern, bis hin zur vollumfänglichen „**Tax-Suite**“, welche sich nahtlos in alle steuerlichen Kernprozesse einfügt. Dabei gilt: Weniger ist zumeist mehr, was bedeutet, dass u. E. der Dokumentation stets der Vorrang gegenüber komplexen und schwer administrierbaren EDV-Lösungen gegeben werden sollte. Einen besonderen Ansatz stellen dabei **steuerliche Expertensysteme** dar, auf die im nachfolgenden Kapitel ausführlich eingegangen wird.

## 8. Exkurs: Steuerliches Expertensystem

Als eine besondere Art von Kontrolle – und damit IT-Komponente eines Tax CMS – bietet sich für komplexe steuerliche Entscheidungen ein **regelbasiertes Entscheidungssystem** oder **Expertensystem** an, aus welchem kurzfristig und zugleich rechtsicher die steuerlich korrekten Entscheidungen abgerufen werden können. Gerade dies kann die übliche Standard- oder auch Individual-Software im kaufmännischen Bereich häufig jedoch nicht leisten, da sie zunächst auf betriebswirtschaftliche Prozesse hin optimiert ist. Zwar lassen sich durch derartige Systeme einfache Steuerfälle korrekt abbilden und damit zuverlässig abwickeln. Anspruchsvolle steuerliche Konstellationen – wie vor allem umsatzsteuerliche Sachverhalte – die sich insbesondere durch Konzernstrukturen oder internationale Waren- und Zahlungsströme ergeben, sind hiervon jedoch oft ausgenommen. Hier bedarf es entsprechend spezialisierter Expertensysteme, die in der Lage sind, die steuerliche Behandlung der jeweils relevanten Fälle unternehmensindividuell abzubilden. Hierzu wird eine bestimmte Entscheidungslogik in einem regelbasierten Expertensystem abgebildet, das in der Folge vollautomatisiert arbeitet. Insbesondere kann ein Anwender dadurch dialoggestützt bei der Entscheidungsfindung unterstützt werden, um manuelle Bearbeitungszeiten und Fehleinschätzungen von steuerlichen Sachverhalten zu minimieren.

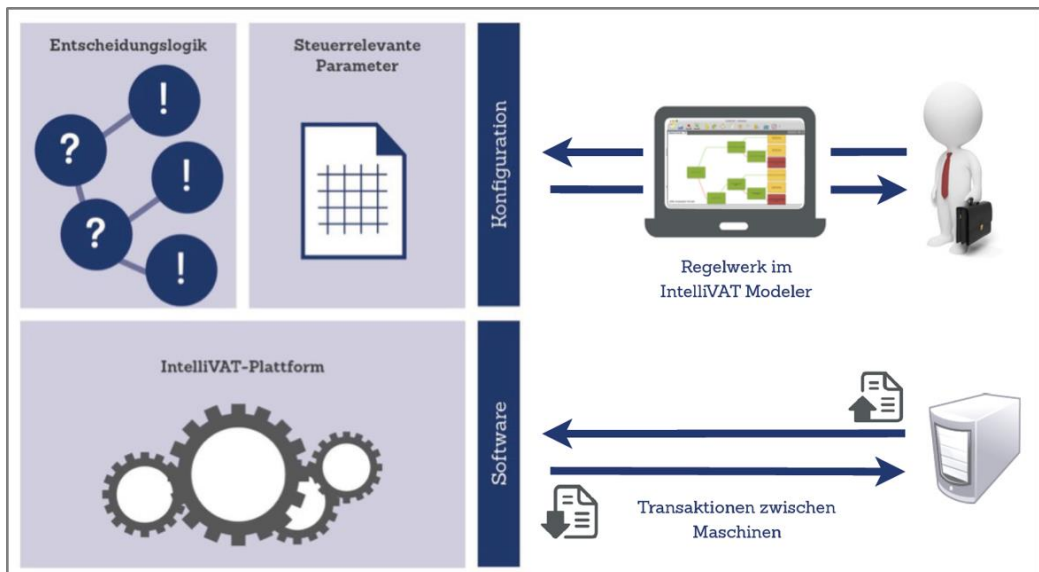
Den Ausgangspunkt für die Basiskonfiguration eines solchen elektronischen regelbasierten Entscheidungssystems, welchem zugleich die Funktion einer präventiven Kontrolle innewohnt, bildet regelmäßig eine Fall- und Entscheidungsmatrix zu den unternehmenstypischen Steuersachverhalten, ggf. ergänzt um die Erkenntnisse aus der Risiko-Kontroll-Matrix (vgl. **Kapitel 4**). Hierzu sind die jeweiligen Fallkonstellationen durchzudeklinieren und entsprechende Eskalationsverfahren vorzusehen, soweit sich daraus keine eindeutige Entscheidungsfindung ableiten lässt. Zugleich bieten derartige Systeme die Möglichkeit eines sogenannten **Audit-Trails**, über welchen sich in der Retrospektive die entsprechende Entscheidungsfindung zweifelsfrei rekonstruieren lässt.

Um alle steuerlichen Eventualitäten sowie künftige Entwicklungen abbilden zu können, sollte das Regelwerk derartiger Expertensysteme frei modellierbar sein. Eine praktische Herausforderung im Unternehmenseinsatz wird zudem in vielen Fällen

eine lückenhafte Datenbasis sein. Nicht immer sind alle relevanten Informationen für eine Transaktion ohne Weiteres verfügbar. In diesen Fällen ist es wichtig, das Regelwerk individuell auf die Nutzung unterschiedlicher Informationsquellen und Informationsstücke konfigurieren zu können. Es bedarf daher einer sogenannten dynamischen Entscheidungslogik, mit deren Hilfe Unternehmen flexibel, dynamisch und schnell auf gesetzliche, wirtschaftliche und organisatorische Veränderungen reagieren können. Hilfreich kann dabei eine Visualisierung der Regeln sein, die nicht nur von Technikern, sondern auch von mit vertretbarem Aufwand geschulten Mitarbeitern zumindest verstanden, nachvollzogen und erklärt werden können.

Aus Sicht einer Tax Compliance verbunden mit der Zielsetzung einer entsprechenden Exkulpation bei fehlerhaften Entscheidungen sollte ein solches Entscheidungssystem zudem in der Lage sein, sowohl die Entscheidungsfindung als auch das Regelwerk in seiner jeweils gültigen Fassung (Historisierung) aufzuzeigen. Nur so ist es nach vielen Jahren möglich, die steuerliche Behandlung eines Sachverhaltes exakt zu reproduzieren und auf diese Weise die Entscheidungsfindung nachzuvollziehen. Eine wirkungsvolle Kontrolle der steuerlich getroffenen Entscheidung bedingt u. E. zwingend, dass die entscheidungsrelevanten Tatsachen, die zu einer bestimmten steuerlichen Würdigung geführt haben, nachprüfbar dargelegt werden können. Entsprechend sollte im Nachgang erkennbar bleiben, welcher Mitarbeiter zu welchem Zeitpunkt und basierend auf welchem Regelwerk eine steuerliche Würdigung vorgenommen hat.

Der Mehrwert derartiger Systeme wird gerade im Umfeld der **Umsatzsteuer** deutlich. So lassen sich über einen frei modellierbaren Entscheidungsbaum etwa komplexe Entscheidungen zur steuerkonformen Einstufung und Behandlung von sogenannten umsatzsteuerlichen Reihengeschäften rechtssicher treffen und innerhalb eines Audit-Trails dokumentieren. Dabei gliedert sich die Software-Architektur generisch in ein Regelwerk sowie eine Tax-Engine. Das Regelwerk ist stets unternehmensindividuell und vom Steuerexperten inhaltlich zu befüllen. Eine solche Engine, wie beispielsweise IntelliVAT ([www.intellivat.com](http://www.intellivat.com)) stellt technisch sicher, dass diese Regeln umgesetzt, überwacht und intuitiv angepasst werden können.



**Abbildung 5: Generischer Aufbau eines steuerlichen Expertensystems**

## 9. Tax Manual

Die vorab beschriebenen Prozess- und IKS-Komponenten bzw. Prozesse an sich sind regelmäßig einem sogenannten **Tax Manual** zugrunde zu legen. Ein Tax Manual stellt vereinfachend gesagt die **Verfahrensdokumentation des internen Kontrollsystems für Steuern** dar, in welchem das Soll-Verfahren wiederum bezogen auf einzelne Teilprozesse beschrieben wird. In einem entsprechenden Organisationshandbuch für Steuern sind die steuerlichen **Kernprozesse** nach einer bestimmten Nomenklatur zu beschreiben und insbesondere die vorhandenen **Kontrollen** entsprechend niederzulegen. Die Zielsetzung des Tax Manual besteht im Nachweis der Erfüllung der vorab für steuerliche Prozesse definierten Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze. Ein derartiges Tax Manual richtet sich sowohl an die Mitarbeiter der Steuer-, Umsatzsteuer-, Rechnungswesen- und Finanzabteilung als auch an Mitarbeiter weiterer Abteilungen (Vertrieb, Einkauf etc.), die mit steuerlichen (etwa umsatzsteuerlichen) Sachverhalten konfrontiert werden. Weitere Adressaten sind insbesondere die Finanzverwaltung sowie der Wirtschaftsprüfer des Unternehmens. Dabei müssen die zugrunde liegenden Abläufe insbesondere für einen sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfbar sein. Bei der Erstellung bietet sich ein iterativer Prozess an, der bereits mit dem Design des Soll-Prozesses einsetzt und zeitgleich zur Implementierung der einzelnen Bausteine sowie der Etablierung des Kontrollumfelds verläuft.

Einen validen Ausgangspunkt für ein Tax Manual bilden dabei die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (**GoBD**). Die GoBD halten spezielle Anforderungen an die Ausgestaltung IT-gestützter Rechnungslegungsprozesse fest. Diese sind einer Verfahrensdokumentation zugrunde zu legen, welche es einem sachverständigen Dritten ermöglicht, sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick zu den Prozessen und Verfahren im Unternehmen zu bilden. Hierbei ist folgende generische Mustergliederung zu empfehlen:

1) Fachliche Aufgabenstellung und Organisation
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fachliche Aufgabenstellung</li> <li>• Aufbau- und Ablauf-Organisation des Fachbereichs Steuern</li> <li>• Stellenbeschreibungen</li> <li>• Steuerliche Kernprozesse</li> <li>• Mitarbeiterqualifikation, Mitarbeiterausstattung</li> <li>• Aus- und Fortbildungsmaßnahmen/Wissensmanagement</li> <li>• Aktenpläne, Dokumentenarten, Verarbeitungsregeln, Aufbewahrungsfristen, Vernichtungsregelungen</li> </ul>
2) Steuerliche Fachprozesse
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Steuerberechnungs- und Steuererklärungsprozess</li> <li>• Regelwerk Expertensystem</li> <li>• Steuervorauszahlungsprozedere</li> <li>• Berichtswesen und Fristenkontrolle</li> <li>• Bescheidprüfung</li> <li>• Betriebsprüfungsprozedere (insbesondere Z1- bis Z3-Bereitstellung)</li> </ul>
3) EDV-Integration
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Softwarekomponenten und Datenbanken</li> <li>• Vorhalten steuerlich relevanter IT-Systeme (Hard- und Software)</li> <li>• Gewährleistung des Datenzugriffs (Z1- bis Z3-Zugriff)</li> <li>• Aufbewahrung/Archivierung/Migration</li> <li>• Benutzerverwaltung, Berechtigungskonzept, Prüferprofil Datenzugriff</li> </ul>
4) Organisations- und Arbeitsanweisungen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arbeitsanweisung je Fachprozess</li> <li>• Musterarbeitspapiere</li> <li>• Aktualisierung der Verfahrensdokumentation</li> </ul>
5) Kontrollmechanismen/IKS (Tax-Risk-Management)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Übergreifende Konzeption eines steuerlichen Risikomanagement- und Kontrollsystems</li> <li>• Verantwortlichkeiten, Eskalationsverfahren</li> <li>• Laufende Überwachung steuerlicher Risiken</li> <li>• Vorgehensweise bei Auffälligkeiten</li> <li>• Fristenkontrolle</li> <li>• Betriebsprüfungsprozedere</li> <li>• Berichtswesen</li> </ul>
6) Anhänge
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Steuerrelevante IT-Anwendungen</li> <li>• Steuerrelevante Daten und elektronische Dokumente</li> </ul>

**Abbildung 6: Mustergliederung nach dem TCM-Ansatz**



Zur Herstellung eines klaren GoBD-Bezugs der Verfahrensdokumentation bietet es sich an, eine Verknüpfung zwischen den vorab definierten und teils unternehmensindividuellen Anforderungen an ein Tax Compliance-System bzw. dem jeweiligen Prozess und den IKS-spezifischen Kontrollen herzustellen. Entsprechend dem **TCM-Ansatz** sollten demnach je sachlogischem Prozess mit steuerlichem Bezug zunächst die damit einhergehenden Tax Compliance-Anforderungen aufgeführt und spezifiziert werden. Innerhalb der einzelnen Prozessschritte sollten sich dann Ausführungen zu den Kontrollzielen nebst Kontrollen finden, welche dazu beitragen, dass insbesondere die vorab definierten Vorgaben vollumfänglich sichergestellt werden. Dabei sind spezielle Kontrollen ggf. auch Gegenstand entsprechender IT-basierter Expertensysteme (vgl. **Kapitel 8**). Über eine abschließende Tabelle lassen sich schließlich die eingangs definierten Tax Compliance-Anforderungen mit den hierzu korrespondierenden Kontrollen verbinden.

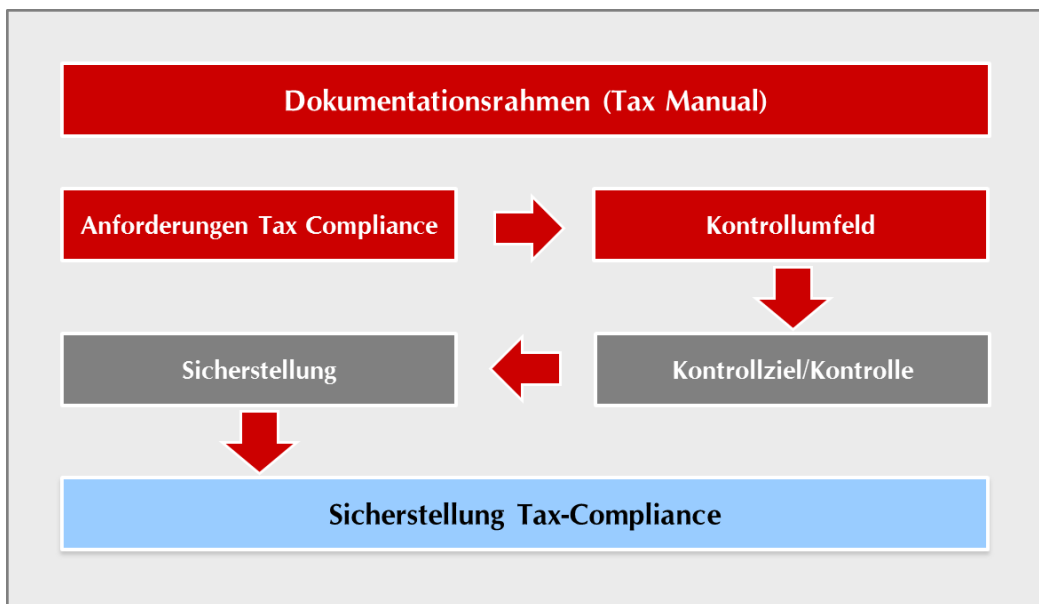


Abbildung 7: Tax CMS und Kontrollumfeld nach dem TCM-Ansatz

Die Verfahrensdokumentation gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i. S. d. § 257 Abs. 1 HGB bzw. § 147 Abs. 1 AO und ist über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren aufzubewahren. Dies schließt nicht nur den aktuellsten Stand ein, sondern auch alle vorangegangenen **Versionen** innerhalb des Aufbewahrungszeitraums. Im Rahmen der Erstellung und Pflege dieser Verfahrensdokumentation empfiehlt es sich, die wesentlichen Prozesse in einem „**Masterdokument**“ niederzulegen. Die den Prozessen zugehörigen Sekundärinformationen (Arbeitsanweisungen, interne Richtlinien, IKS etc.) sind als Anlagen (**Sekundärdokumente**) dem Masterdokument beizufügen. Hier empfiehlt sich wiederum eine Verantwortlichkeit je Kapitel bzw. Kernprozess sowie die Pflege einer entsprechenden Versionierungshistorie. Dem **TCM-Ansatz** folgend bietet es sich an, vorab ein entsprechendes Template zu entwickeln, welches je Prozess mit steuerlichem Bezug spezifische Textbausteine vorgibt, die sich prozessindividuell ausformulieren und fortentwickeln lassen.

## 10. Fazit

Spätestens über die generischen Vorgaben der **GoBD** wird das künftige Augenmerk der Finanzverwaltung auf das unternehmensindividuelle Kontrollumfeld gerichtet sein. Dieses ist – den GoBD entsprechend – in einer Verfahrensdokumentation niederzulegen, die für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit einen Überblick ermöglicht. Dazu ist davon auszugehen, dass die künftige Auswahl prüfwürdiger Fälle auch am Vorhandensein bzw. der Qualität interner Kontrollen festgemacht wird. Spätestens mit Blick auf das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wird offensichtlich, dass die Finanzverwaltung die künftige Fallauswahl auch auf Basis der Ergebnisse ihrer stetig weiterentwickelten Risikomanagement-Systeme treffen wird. Die Kontrollqualität könnte damit in eine Art **Compliance-Faktor** für Unternehmen eingehen und demnächst darüber entscheiden, ob und in welcher Tiefe Unternehmen geprüft werden. Umso mehr müssen sich Unternehmen mit der Implementierung entsprechender Systeme und Strukturen auseinandersetzen. Dabei bietet die Einrichtung und nachhaltige Realisierung eines Tax CMS zahlreiche Anknüpfungspunkte zur Kosten- und Risikoreduktion. Hierzu soll der vorliegende Leitfaden Unternehmen die entsprechende Hilfestellung an die Hand geben.

## Impressum

Herausgeber:

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0, Internet: [www.psp.eu](http://www.psp.eu)

*Der Leitfaden gibt die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthält lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Der Leitfaden kann daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesem Leitfaden betrachteten Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.*