



# **Vorgaben an ein Tax Compliance- System am Beispiel der Umsatzsteuer**

13. Juni 2016

Fachbeitrag veröffentlicht in:  
UVR – Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht,  
Heft 06/2016, S. 172-180

---

---

Peters, Schönberger & Partner mbB  
Schackstraße 2, 80539 München  
Tel.: +49 89 38172-0  
Internet: [www.psp.eu](http://www.psp.eu)

### **Autoreninformation:**

- **Stefan Groß**, Steuerberater/Certified Information Systems Auditor (CISA),  
Partner bei Peters, Schönberger & Partner mbB in München
- **Philipp Matheis**, Steuerberater,  
Partner bei Peters, Schönberger & Partner mbB
- **Dipl.-Fw. Bernhard Lindgens**,  
Bundeszentralamt für Steuern<sup>1</sup>

---

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

## Einleitung

Spätestens seit das BMF im Juli 2015 den Diskussionsentwurf für einen neuen Anwendungserlass zu § 153 AO vorgelegt hat, sind die Diskussionen um künftige Tax Compliance-Systeme in vollem Gange. Das BMF beschäftigt sich dabei mit der für die Praxis wichtigen Abgrenzung zwischen der Berichtigung nach § 153 AO und einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO. Dabei sieht der BMF-Diskussionsentwurf vor, dass bei einer Vorsatzfeststellung das Vorliegen eines Internen Kontrollsystems (IKS) für Steuern positiv zugunsten des Steuerpflichtigen ins Kalkül zu ziehen ist. Unabhängig von den Anforderungen im Detail ist davon auszugehen, dass im Inland zeitnah ein einheitlicher Standard für ein IKS für Steuern definiert wird. Einen validen Ausgangspunkt für ein Tax Compliance-System bilden nicht zuletzt die Grundsätze der ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 14.11.2014. 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. Die möglichen Vorgaben an ein Tax Compliance-System sollen im Folgenden anhand der **Umsatzsteuer** dargestellt werden. Die umsatzsteuerlichen Vorgaben bieten sich insbesondere deshalb für eine beispielhafte Betrachtung an, weil die Abgrenzung zwischen einer Berichtigung nach § 153 AO und einer strafbefreienden Selbstanzeige in dieser Steuerart enorm an Bedeutung gewonnen hat.

## 1. Begriff und Bedeutung der Tax Compliance

Der Begriff „Tax Compliance“ bezeichnet 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 steuer-gestalterischen Möglichkeiten bei gleichzeitiger Vermeidung von Risiken für das Unternehmen und dessen Organe sicherstellt.<sup>2</sup> Bei der Ausgestaltung eines Tax Compliance-Systems ist damit neben den GoBD u. E. insbesondere der Prüfungs-standard 980 des IDW (IDW PS 980) zu Rate zu ziehen. Den Gegenstand einer Prüfung nach PS 980 bilden die in einer Beschreibung des Compliance Manage-ment-Systems (CMS) enthaltenen Aussagen über das CMS. Diese konkretisiert sich regelmäßig in einer Verfahrensdokumentation, welche die konsistente Anwendung und personenunabhängige Funktion des Systems im Zeitablauf ermöglichen soll. Der IDW PS 980 enthält diverse generische Vorgaben an Compliance Management-Systeme und stellt damit eine gute Interpretationshilfe bei der Ausgestaltung eines Tax Compliance-Managements dar.

## 2. Umsatzsteuer als Risikofaktor

Für viele Unternehmen in Deutschland hat sich die Umsatzsteuer in den letzten Jahren zu einem erheblichen steuerlichen Risikofaktor entwickelt. Dies liegt daran, dass Mitarbeiter vielfach im laufenden Tagesgeschäft umsatzsteuerliche Würdigung- en vornehmen müssen, ohne dabei (vor dem Hintergrund der oftmals komplexen Rechtslage) über sämtliche Entscheidungsgrundlagen zu verfügen. Beispielhaft sei hier die Einstufung eines Umsatzes als Lieferung oder sonstige Leistung in Verbin- dung mit der damit einhergehenden Ortsbestimmung genannt. Ist die dabei ge- troffene Zuordnung unzutreffend, ergeben sich daraus erhebliche steuerliche sowie zivilrechtliche Risiken für das Unternehmen. Der Unternehmer muss daher Vorkeh- rungen treffen, damit die entsprechenden Entscheidungen sachgerecht koordiniert

---

<sup>2</sup> Kowallik, DB 2015, S. 2774 (2774); Kromer/Pumpler/Henschel, Compliance-Berater 2013, S. 156 (157).

und kontrolliert werden können. Dabei kann ein in die Unternehmens-EDV integriertes Tax Compliance-System die Mitarbeiter bei der Entscheidungsfindung unterstützen und dadurch die Einhaltung von gesetzlichen Vorgaben, Formvorschriften und Nachweisen sicherstellen. Zudem kann ein solches Tax Compliance-System dazu beitragen, den gesamten Prozess anhand eines Audit-Trails nachvollziehbar zu halten.

### 3. Herangehensweise bei der Implementierung

Bei der Ausgestaltung eines umsatzsteuerlichen Tax Compliance-Systems sollte u. E. ein Ansatz verfolgt werden, der alle relevanten Entscheidungsebenen im Unternehmen mit einbezieht. Dabei beginnt ein wirksames Risikomanagement idealerweise beim Wissensmanagement für die mit den umsatzsteuerlichen Tatbeständen betrauten Mitarbeiter, beinhaltet Entscheidungs- sowie Dokumentationshilfen und mündet in einer risikoorientierten, systemgestützten Kontrolle durch geeignete Führungskräfte („Vier-Augen-Prinzip“).

Die Implementierung sollte dabei in Anlehnung an folgendes Prozessschema erfolgen:

- *Anamnese aller relevanten steuerlichen Sachverhalte im Unternehmen*
- *Identifikation konkreter wesentlicher umsatzsteuerlicher Risiken innerhalb des Unternehmens (Risikomatrix)*
- *Festlegung von Kompetenzzentren im Unternehmen und Angebot von Entscheidungshilfen für Mitarbeiter, Bestimmung von klaren Verantwortlichkeiten*
- *Systemgestützte Dokumentation entscheidungsrelevanter Informationen*
- *Schaffung von Kontrollmöglichkeiten im Hinblick auf risikobehaftete Sachverhalte*
- *Regelmäßig wiederkehrende Anpassungsmaßnahmen an veränderte Rechtslage, Sachverhalte, Risiken, zuständige Mitarbeiter und Basissysteme (**lernendes System**)*

### 3.1. Anamnese der umsatzsteuerlichen Sachverhalte

In einem ersten Schritt sind die im Unternehmen typischerweise vorherrschenden umsatzsteuerlichen Fallkonstellationen zu erheben und in einer Übersicht zusammenzuführen. Diese sollten in steuerliche Kategorien eingeteilt werden, um ausgehend von der Kategorisierung die spätere Entscheidungsfindung und Dokumentation zu systematisieren. Das idealtypische Ergebnis dieser Anamnese stellt eine vollständige Auflistung aller eingehenden und ausgehenden Leistungen des Unternehmens mit umsatzsteuerlicher Relevanz dar und bildet zugleich die Basis für das weitere Tax Compliance-System.

Je nach Unternehmensgröße und nach Geschäftsmodell kann die Anzahl umsatzsteuerlich relevanter Fälle in verschiedenen Unternehmen erheblich variieren. Die Leistungen eines Unternehmens lassen sich in der Regel in steuerlich relevante Kategorien einteilen und bilden die Basis für das umsatzsteuerliche Tax Compliance-System. Während es kleinere Firmen gibt, die lediglich ein Produkt oder eine Dienstleistung auf nur einem Vertriebsweg anbieten, liegen bei vielen mittelständischen Unternehmen eine beträchtliche Anzahl unterschiedlicher umsatzsteuerlicher Fallkonstellationen vor. Die meisten Großunternehmen verfügen über ein breites Spektrum an unterschiedlichen Leistungen, was die Einteilung in umsatzsteuerlich relevante Kategorien und die Unterscheidung im Einzelfall erschwert.

Bei einem Unternehmen, das im B2B-Bereich Lieferungen ausführt und selbst nur in Deutschland ansässig ist, könnten die maßgeblichen Kategorien erbrachter Leistungen etwa folgendermaßen aussehen:

Art der Leistung	Sitzort des Kunden	Herkunfts-ort der Ware	Bestimmungsort der Ware / bei Werklieferungen Ort der Übergabe der Verfügungsmacht	Ist der Abnehmer ein Unternehmer?	Steuer-satz	Unterliegt die Leistungsart im Inland dem Reverse-Charge-Verfahren?	Der Abnehmer verwendet eine USt-IdNr aus folgendem Land
Bewegte Lieferung	Deutschland	Deutschland	Deutschland	Ja	19%	Nein	n/a
Bewegte Lieferung	EU <sup>3</sup>	Deutschland	Deutschland	Ja	19%	Nein	EU
Bewegte Lieferung	Drittland	Deutschland	Deutschland	Ja	19%	Nein	n/a
Bewegte Lieferung	EU	Deutschland	EU	Ja	Steuerfrei	Nein	EU
Bewegte Lieferung	Drittland	Deutschland	Drittland	Ja	Steuerfrei	Nein	n/a
...	...	...	...	...	...	...	...
Werklieferung	Deutschland	Deutschland	Deutschland	Ja	19%	Ja	Deutschland
...	...	...	...	...	...	...	...
Ruhende Lieferung, die der bewegten vorangeht	Deutschland	Deutschland	EU	Ja	19%	Nein	Deutschland
Ruhende Lieferung, die der bewegten nachfolgt	Deutschland	EU	Deutschland	Ja	19%	Nein	Deutschland

In der Regel wird die Auflistung der Kategorien für bezogene Leistungen etwas ausführlicher ausfallen, als für die erbrachten Leistungen, da im Einkauf verschiedene Bedarfe des Unternehmens bedient werden müssen. Beispielhaft könnte eine solche Auflistung folgendermaßen aussehen:

<sup>3</sup> EU im Beispielfall stets ohne Deutschland.

Art der Leistung	Sitzort des leistenden Unternehmers	Herkunfts-ort der Ware	Bestimmungsort der Ware / bei Werklieferungen Ort der Übergabe der Verfügungsmacht	Bei bestimmten Dienstleistungen: Grundstücksort oder Tätigkeitsort	Steuer-satz	Unterliegt die Leistungsart im Inland dem Reverse-Charge-Verfahren?	Der Abnehmer verwendet eine USt-IdNr aus folgendem Land
Bewegte Lieferung	Deutschland	Deutschland	Deutschland	n/a	19%	Nein	Deutschland
Bewegte Lieferung	Deutschland	Deutschland	Deutschland	n/a	19%	Ja	Deutschland
Bewegte Lieferung	EU	EU	Deutschland	n/a	19%	Nein	Deutschland
Bewegte Lieferung	Drittland	Drittland	Deutschland	n/a	19%	Nein	Deutschland
Bewegte Lieferung	Deutschland	Deutschland	Deutschland	n/a	7%	Nein	Deutschland
Bewegte Lieferung	EU	EU	Deutschland	n/a	7%	Nein	Deutschland
Bewegte Lieferung	Drittland	Drittland	Deutschland	n/a	7%	Nein	Deutschland
...	...	...	...	...	...	...	...
Werklieferung	Deutschland	Deutschland	Deutschland	n/a	19%	Nein	Deutschland
Werklieferung	Deutschland	Deutschland	Deutschland	n/a	19%	Ja	Deutschland
Werklieferung	EU	EU	Deutschland	n/a	19%	Nein	Deutschland
Werklieferung	Drittland	Drittland	Deutschland	n/a	19%	Nein	Deutschland
...	...	...	...	...	...	...	...
Ruhende Lieferung, die der bewegten vorangeht	Deutschland	Deutschland	EU	n/a	19%	Nein	Deutschland
Ruhende Lieferung, die der bewegten nachfolgt	EU	EU	Deutschland	n/a	19%	Nein	Deutschland
...	...	...	...	...	...	...	...
Regelfall-Dienstleistung	Deutschland	n/a	n/a	n/a	19%	Nein	Deutschland
Regelfall-Dienstleistung	Deutschland	n/a	n/a	n/a	19%	Ja	Deutschland
Regelfall-Dienstleistung	Deutschland	n/a	n/a	n/a	7%	Nein	Deutschland



Art der Leistung	Sitzort des leistenden Unternehmers	Herkunfts-ort der Ware	Bestim-mungsort der Ware / bei Werklie-ferungen Ort der Übergabe der Verfü-gungsmacht	Bei be-stimmten Dienstlei-stungen: Grund-stücksort oder Tä-tigkeitsort	Steuer-satz	Unterliegt die Lei-stungsart im Inland dem Reverse-Charge-Ver-fahren?	Der Ab-nehmer verwendet eine USt-IdNr aus folgendem Land
Regelfall-Dienstlei-stung	Deutsch-land	n/a	n/a	n/a	steuer-frei	Nein	Deutsch-land
...	...	...	...	...	...	...	...
Regelfall-Dienstlei-stung	EU	n/a	n/a	n/a	19%	Nein	Deutsch-land
Regelfall-Dienstlei-stung	Dritt-land	n/a	n/a	n/a	19%	Nein	Deutsch-land
...	...	...	...	...	...	...	...
Grund-stücks-Dienstlei-stung	Deutsch-land	n/a	n/a	Deutsch-land	19%	Nein	Deutsch-land
Grund-stücks-Dienstlei-stung	Deutsch-land	n/a	n/a	Deutsch-land	19%	Ja	Deutsch-land
...	...	...	...	...	...	...	...

Diese Aufzählungen unterschiedlicher Kategorien erbrachter und bezogener Leistungen sind selbstredend nicht vollständig, sondern lediglich Beispiele dafür, welches Ergebnis eine Anamnese umsatzsteuerlicher Sachverhalte zu Tage befördern kann. Eine derartige Liste bildet die generische Grundlage und ist gleichzeitig eine Voraussetzung zur Identifikation der unternehmensspezifischen Risiken.

### 3.2. Identifikation konkreter umsatzsteuerlicher Risiken innerhalb des Unternehmens

Ausgehend von der Auflistung sämtlicher Fälle im Unternehmen mit umsatzsteuerlicher Relevanz erfolgt in einem zweiten Schritt die Einteilung in risikobehaftete bzw. weniger risikobehaftete Fallkonstellationen. Als Grundregel kann dabei gelten, dass steuerliche Risiken insbesondere dort auftreten, wo aus Sicht des leistenden Unternehmers zu wenig Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde oder aus Sicht des Leistungsempfängers zu viel Umsatzsteuer gezahlt und mithin fälschlicherweise als Vorsteuer geltend gemacht wurde.

Als typische Beispiele seien hier folgende Risikofälle genannt:

- *Gewährleistung der Vollständigkeit der notwendigen Dokumentation steuerfreier Leistungen (z. B. Buch- und Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhren)*
- *Gewährleistung der korrekten Einordnung bestimmter Fälle in konkrete Fallkonstellationen (z. B. Einordnung einer Leistung als bewegte oder alternativ als ruhende Lieferung im Reihengeschäft; Qualifizierung einer Reparaturleistung als Werklieferung oder als Regelfall-Dienstleistung)*
- *Vollständigkeit und Richtigkeit der Rechnungsangaben auf Eingangsrechnungen*
- *Korrekte Verwendung der anzuwendenden Steuersätze (sowohl bei erbrachten als auch bei bezogenen Leistungen)*
- *Überwachung der Lieferschwelen in bestimmten EU-Ländern und rechtskonformes Handeln bei Überschreiten der Lieferschwelen*
- *Zutreffende Einordnung von erbrachten Leistungen als Reverse-Charge-Fälle im Inland*
- *Zutreffende Einordnung von bezogenen Leistungen als Nicht-Reverse-Charge-Fälle im Inland*
- *Korrekte Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei im Ausland steuerbaren Leistungen*
- *Korrekte Verwendung der eigenen USt-IdNr. bei Warenbezug in inländischen und ausländischen Lägern*

- *Sicherstellung, dass eine Ware nicht von einem Lieferanten bezogen wurde, der in ein umsatzsteuerliches Betrugsmodell involviert sein könnte*
- *Gewährleistung der zutreffenden Besteuerung von Leistungen innerhalb eines Organkreises*
- *Gewährleistung des zutreffenden Vorsteuerabzugs bei Unternehmen mit Ausschlussumsätzen*
- *Gewährleistung der zutreffenden Anwendung der Margenbesteuerung*
- *Gewährleistung der korrekten Speicherung der aufzubewahrenden Belege*

### 3.3. Schaffung von Kompetenzzentren

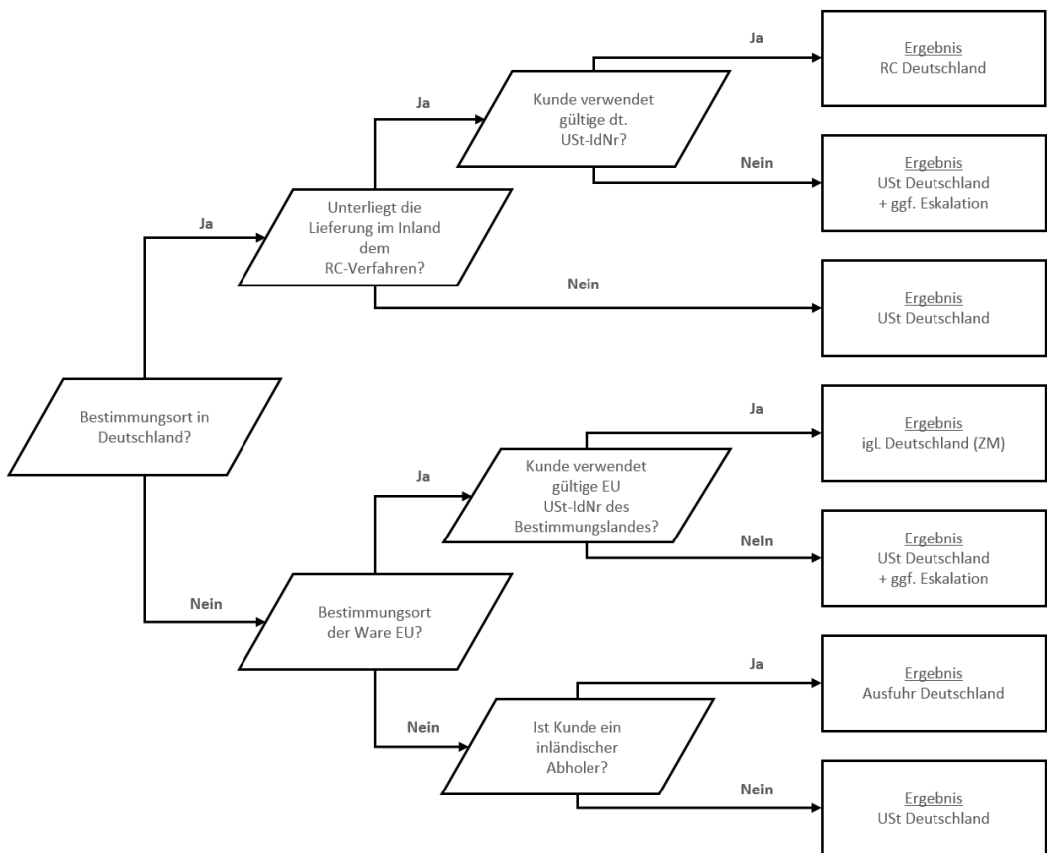
Bei manchen Unternehmen besteht die Gefahr, dass Verantwortlichkeiten bei der Abwicklung umsatzsteuerlicher Sachverhalte nicht klar definiert sind. Häufig korreliert dieses Problem mit der Unternehmensgröße bzw. der Fragmentierung der betroffenen Unternehmen. Bei der Beurteilung umsatzsteuerlicher Sachverhalte wirkt sich dies in zweierlei Hinsicht negativ aus. Einerseits muss die Umsatzsteuer im täglichen Massengeschäft bearbeitet werden, was den Mitarbeitern meist nur wenig Zeit für die Herbeiführung der Entscheidung lässt. Andererseits werden diese Entscheidungen häufig von bzw. gemeinsam mit Mitarbeitern aus Abteilungen gefällt, die nur über geringes steuerliches Vorwissen verfügen. Beispielhaft sei hier der Vertrieb genannt, der mit Abgabe eines Angebots bzw. dem Abschluss eines Geschäfts zugleich über dessen umsatzsteuerliches Schicksal entscheiden muss. Bei umsatzsteuerlichen Reihengeschäften aber hängt z. B. die Frage, welche Lieferung als ruhende oder bewegte Lieferung gelten muss, von Sachverhaltsdetails ab (z. B. wer organisiert den Transport der Ware, wo und wann erfolgt die Übergabe der Verfügungsmacht, welche USt-IdNrn. werden von den Teilnehmern verwendet?), deren Wirkungsweisen nur besonders geschulten Personen bekannt sind. Gleiches gilt etwa für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei bestimmten Warenlieferungen oder auch für Werklieferungen (bzw. grundstücksbezogene Dienstleistungen) im Ausland oder für bestimmte Event-Dienstleistungen. Ohne entsprechende Schulung oder Entscheidungshilfen wären in solchen und ähnlichen Fällen umsatzsteuerliche Fehlentscheidungen regelmäßig sehr wahrscheinlich.

Umso wichtiger erscheint es, dass grundlegende Problemstellungen und umsatzsteuerliche Risiken auch von nichtversierten Mitarbeitern erkannt und einer besonderen Würdigung bzw. Eskalation unterzogen werden. Damit einher geht die Notwendigkeit, alle mit umsatzsteuerlichen Sachverhalten direkt oder indirekt konfrontierten Mitarbeiter mit einem umsatzsteuerlichen Basiswissen (jedenfalls für die von ihnen zu entscheidenden Fälle) auszustatten. Dabei müssen bei Weitem nicht alle Mitarbeiter umsatzsteuerlich ausgebildet werden. So können Wissensträger innerhalb ihrer Abteilung als Multiplikatoren fungieren und eine Art First Level Support bereitstellen. Soweit ausgewählte umsatzsteuerliche Sachverhalte regelmäßig im Unternehmen zutage treten, empfiehlt es sich, die korrespondierende Entscheidungsfindung mit einem unternehmensindividuellen Regelwerk zu unterstützen. Eine entsprechende Fall- und Entscheidungsmatrix kann den Mitarbeitern dabei als umsatzsteuerliche Erstindikation dienen.

### 3.4. Angebot von (elektronischen) Entscheidungshilfen

Idealerweise existiert für komplexe umsatzsteuerliche Entscheidungen ein **regelbasiertes Entscheidungssystem**, aus welchem kurzfristig und zugleich rechtssicher die umsatzsteuerliche Behandlung eines Geschäftsvorfalles abgerufen werden kann. Dies kann die übliche Standard- oder auch Individual-Software im kaufmännischen Bereich 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 umsatzsteuerliche Behandlung der jeweils relevanten Fälle unternehmensindividuell abzubilden. Hierzu wird eine bestimmte Entscheidungslogik in einem regelbasierten Expertensystem abgebildet, das in der Folge vollautomatisiert arbeitet. Die folgende Abbildung zeigt die Systematik an Hand eines sehr kleinen Ausschnittes aus dem binären Entscheidungsbaum eines

Expertensystems<sup>4</sup>. Vollständige Regelwerke dieser Art sollten i. d. R. einige Hundert bis Tausend Fragen unterschiedlicher Art umfassen. Der hier sichtbare Teilaspekt stellt vereinfacht dar, wie die Ausgangsrechnung für eine bewegte Lieferung aus Deutschland heraus an einen Geschäftskunden umsatzsteuerlich zu behandeln ist. Basierend auf dieser Entscheidung kann ein solches System im nächsten Schritt den anzuwendenden Steuersatz, die resultierenden Umsatzsteuer sowie ggf. erforderliche Hinweistexte für die Rechnung ermitteln.



Unterstellt, die entscheidungsrelevanten Informationen liegen vor und die Regeln sind zutreffend definiert, könnte theoretisch jede umsatzsteuerliche Entscheidung von einem regelbasierten System getroffen werden. Vor dem Hintergrund IT-

<sup>4</sup> Beispiel aus dem Umsatzsteuer-Expertensystem IntellIVAT des Herstellers GNR Business Software GmbH, vgl. <http://www.intellivat.com>.

gestützter Verarbeitungssysteme wird es zunehmend wahrscheinlicher, dass solche vollständig über digitale regelbasierte Expertensysteme getroffenen Entscheidungen zukünftig öfter in Tax Compliance-Systemen Verwendung finden. Zum einen kann ein Anwender dadurch dialoggestützt bei der Entscheidungsfindung unterstützt werden, um manuelle Bearbeitungszeiten und Fehleinschätzungen von umsatzsteuerlichen Sachverhalten zu minimieren. Zum anderen ist aber auch die nahezu vollständige Automatisierung bspw. der Angebots- und Rechnungserstellung möglich. Zunächst muss durch Tests und Simulation sichergestellt sein, dass das Regelwerk des Expertensystems bestimmte Kategorien von Umsatzsteuersachverhalten zuverlässig korrekt entscheidet und im Idealfall direkt mit den korrekten Steuersätzen und Regeln berechnen kann. Danach kann das Expertensystem eine große Anzahl Transaktionen bewältigen und somit Mitarbeiter und Kompetenzzentren im Unternehmen erheblich entlasten.

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 Umsatzsteuersachverhalten (vgl. Gliederungspunkt 3.1.). 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 sog. Audit-Trails, über welchen sich in der Retrospektive die entsprechende Entscheidungsfindung zweifelsfrei rekonstruieren lässt.

Um alle umsatzsteuerlichen 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 -stücke 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, die nicht nur von

Technikern sondern auch von mit vertretbarem Aufwand geschulten Mitarbeitern zumindest verstanden, nachvollzogen und erklärt werden kann.

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 umsatzsteuerliche Behandlung eines Sachverhaltes exakt zu reproduzieren und auf diese Weise die Entscheidungsfindung nachzuvollziehen.

### **3.5. Systemgestützter Prüfpfad (Audit-Trail)**

Eine wirkungsvolle Kontrolle der umsatzsteuerlich getroffenen Entscheidung bedingt u. E. zwingend, dass die entscheidungsrelevanten Tatsachen, die zu einer bestimmten umsatzsteuerlichen Würdigung geführt haben, nachprüfbar dargelegt werden können. Dazu gehört – wie bereits dargestellt – die Dokumentation der umsatzsteuerlichen Entscheidungsfindung. So kann sich zwar z. B. die Antwort auf die Frage, ob es sich bei einer bezogenen Leistung um eine Lieferung oder um eine Dienstleistung handelt, bereits anhand einer klaren Formulierung des Rechnungstextes im Hinblick auf Art und Umfang der Dienstleistung bzw. Art und Menge der Lieferung ergeben, dennoch sollte im Nachgang erkennbar bleiben, welcher Mitarbeiter zu welchem Zeitpunkt und basierend auf welchem Regelwerk eine derartige Einteilung vorgenommen hat.

### **3.6. Unterstützung bei Buch- und Belegnachweisen sowie anderen umsatzsteuerlichen Dokumentationspflichten**

Ebenso sollte ein Tax-Compliance-System umsatzsteuerliche Dokumentationspflichten unterstützen. Viele umsatzsteuerliche Fälle bedürfen einer ausführlichen Belegdokumentation seitens des betroffenen Unternehmens. Diese Dokumentationspflichten beziehen sich sowohl auf erbrachte als auch auf bezogene Leistungen. In der Praxis stehen viele derartige Dokumentationspflichten in Verbindung

mit der Erbringung von steuerfreien Leistungen. Unternehmen sind verpflichtet, die Gründe für die geltend gemachte Steuerbefreiung leicht nachvollziehbar darzulegen. Daher sollte ein solches System dazu in der Lage sein, erkennbar zu machen, für welche Fälle steuerfreier Leistungen ab welchem Zeitpunkt eine entsprechende Dokumentation vorhanden ist und für welche (noch) nicht. Auf diese Weise werden die Mitarbeiter des Unternehmens in die Lage versetzt, entsprechende Dokumentationspflichten zu überwachen und zeitnah zu erfüllen bzw. nachzuholen. Durch Pflege der entsprechenden Informationen im System (z. B. durch Setzen eines Häkchens mit der Feldbedeutung „Dokumentationspflichten erfüllt“) kann der Mitarbeiter letztlich zu erkennen geben, dass das Unternehmen seinen Dokumentationspflichten nachgekommen ist bzw. dass er diese Pflichten als erfüllt ansieht.

### **3.7. Schaffung von Kontrollmöglichkeiten im Hinblick auf risikobehaftete Sachverhalte**

Die Beurteilung umsatzsteuerlicher Sachverhalte geht zumeist mit Massendaten einher, welche die Möglichkeiten einer rein manuellen Prüfung überfordern würden. Deshalb bedarf es neben den präventiven Kontrollen auch aufdeckender Kontrollen, anhand derer mögliche umsatzsteuerliche Fehleinschätzungen zu Tage gefördert werden können. Idealerweise erfolgt dies im Rahmen eines sog. „Continuous Auditing“, einer Prüfungsmethode, die dadurch gekennzeichnet ist, dass vordefinierte Bereiche oder Geschäftsvorfälle simultan oder zumindest sehr zeitnah überwacht und geprüft werden können. Dabei werden die Daten des Finanzbuchhaltungs- bzw. ERP-Systems nach zuvor festgelegten Kriterien durchleuchtet, mit kritischen Größen bzw. Indikatoren abgeglichen und der Prozessverantwortliche bei Eintreten bestimmter vordefinierter Ereignisse automatisch benachrichtigt. Die bisher beschriebene Infrastruktur eines Tax Compliance-Systems, bestehend aus unternehmensindividuellen Fällen, identifizierten Risiken, regelbasiertem Entscheidungssystem, Verantwortlichkeiten und systemgestütztem Audit-Trail bietet die Grundlage für eine effiziente „Top-Down“-Kontrolle umsatzsteuerlicher Sachverhalte. Diese Kontrolle wird idealerweise systemgestützt mittels Datenanalyse-Software mit automatisierten elektronischen Auswertungen (sogenannten Prüfungsmakros) erfol-



gen, um zielgerichtet Auffälligkeiten oder Warnhinweise zu erhalten. Dabei kommen klassische Wenn-Dann-Abfragen zur Anwendung, die bei Auffälligkeiten zu automatisierten Hinweisen führen können.

Im Hinblick auf die unter Gliederungspunkt 3.1. beschriebenen Fälle erbrachter Leistungen können solche Abfragen z. B. folgendermaßen strukturiert sein:

Art der Leistung	Sitzort des Kunden	Herkunfts-ort der Ware	Bestim-mungsort der Ware	Besonder-heit	Steuer-satz	Abfrage
Bewegte Lieferung	egal	Deutsch-land	EU	keine	Steuer-frei	Prüfung der Dokumentation bei den 10 größten Fällen bzw. bei mindestens 5% der Umsätze
Bewegte Lieferung	egal	Deutsch-land	Drittland	keine	Steuer-frei	Prüfung der Dokumentation bei den 10 größten Fällen bzw. bei mindestens 5% der Umsätze
Bewegte Lieferung	egal	Deutsch-land	Deutsch-land	Fakturierung im Reverse-Charge-Verfahren	19%	Prüfung der Voraussetzungen für die Anwendung des RC-Verfahrens bei den 10 größten Fällen bzw. bei mindestens 5% der Umsätze
Bewegte Lieferung	egal	Deutsch-land	EU	Lieferung ist Teil eines Reihengeschäfts	Steuer-frei	Prüfung, ob es sich tatsächlich um eine bewegte Lieferung handelt bei den 10 größten Fällen bzw. bei mindestens 5% der Umsätze
Bewegte Lieferung	egal	Deutsch-land	Drittland	Lieferung ist Teil eines Reihengeschäfts	Steuer-frei	Prüfung, ob es sich tatsächlich um eine bewegte Lieferung handelt bei den 10 größten Fällen bzw. bei mindestens 5% der Umsätze
Regelfall-Dienstleistung	EU	n/a	n/a	Es handelt sich um eine Reparatur unter Einsatz von Ersatzteilen	n/a	Prüfung, ob es sich nicht vielmehr um eine Warenlieferung handelt bei den 10 größten Fällen bzw. bei mindestens 5% der Umsätze
Leistung	egal	Deutsch-land	Deutsch-land	keine	7%	Prüfung, ob evtl. der Regelsteuersatz anzuwenden gewesen wäre bei den 5 größten Fällen
...	...	...	...	...	...	...

#### 4. Verfahrensdokumentation ist Pflicht

Ausgehend von den GoBD muss die IT-gestützte Buchführung von einem sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfbar sein. Dies gilt ebenso für die wesentlichen umsatzsteuerbezogenen Prozesse, welche ihren Anknüpfungspunkt in der Unternehmens-EDV finden. So erfordert ein Tax Compliance-System insbesondere klare Richtlinien, Arbeitsanweisungen sowie eine Dokumentation des gesamten Verfahrens, welches idealtypisch in einem **Tax Compliance-Handbuch** niederzulegen ist. Die Verfahrensdokumentation begleitet dabei stets den gesamten Lebenszyklus des IT-gestützten Geschäftsvorfalles, von der Aufzeichnung über die Bearbeitung bis hin zur Aufbewahrung von Unterlagen, jeweils unter Berücksichtigung der Datensicherheit und Unveränderbarkeit. Im Wechselspiel mit den Vorgaben zum Internen Kontrollsystem (IKS), welches entsprechende Kontrollvorgaben zu erfüllen hat und seinerseits wiederum in einer Verfahrensdokumentation niederzulegen ist, soll die Verfahrensdokumentation insbesondere den Kriterien der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit Rechnung tragen. Die Verfahrensdokumentation muss die bestehenden Verfahrensabläufe darstellen, beginnend bei der Initiierung bzw. beim Eingang umsatzsteuerlich relevanter Dokumente (Belege) über deren Verbuchung bzw. Behandlung im System bis hin zu deren Abbildung bzw. Deklaration gegenüber dem Fiskus. Die Verfahrensdokumentation ist regelmäßig durch entsprechende Arbeitsanweisungen zu flankieren, welche den mit der Umsatzsteuer betrauten Mitarbeitern klare Regularien im Umgang mit umsatzsteuerlichen Sachverhalten vorgeben und die auch Teil eines entsprechenden Organisationshandbuchs sein können. 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 10 Jahren aufzubewahren. Dies schließt nicht nur den aktuellsten Stand mit ein, sondern auch alle vorangegangenen Versionen innerhalb des Aufbewahrungszeitraums. Somit ist es erforderlich, dass Änderungen an Prozessabläufen berücksichtigt und lückenlos eingepflegt werden.<sup>5</sup> Für jeden Zeitpunkt in der Vergangenheit sollte das damals gültige Soll-Verfahren aus

---

<sup>5</sup> Vgl. Groß/Lamm, UR 2008, S. 331 (333).

der Dokumentation einfach ersichtlich sein (insbesondere soweit damals Unterlagen betroffen waren, die in der jeweiligen Gegenwart noch aufbewahrungspflichtig sind).

Eine konkrete Definition der Inhalte einer Verfahrensdokumentation wird auch in den GoBD nicht gegeben. Die formale und technische Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation liegt damit letztlich in der Verantwortung des jeweiligen Unternehmens und hat sich dabei an den unternehmensindividuellen Gegebenheiten zu orientieren. Bezogen auf ein ganzheitliches VAT Compliance-System könnte einem Tax Compliance-Handbuch unabhängig davon u. E. folgende Mustergliederung zugrunde gelegt werden:

#### 1) Fachliche Aufgabenstellung und Organisation

- Fachliche Aufgabenstellung
- Aufbau- und Ablauf-Organisation des Fachbereiches Umsatzsteuer
- Stellenbeschreibungen
- Umsatzsteuerliche Kernprozesse
- Mitarbeiterqualifikation, Mitarbeiterausstattung, Aus- und Fortbildungsmaßnahmen
- Aus- und Fortbildungsmaßnahmen/Wissensmanagement
- Aktenpläne, Dokumentenarten, Verarbeitungsregeln, Aufbewahrungsfristen, Vernichtungsregelungen

#### 2) Umsatzsteuerliche Fachprozesse

- Steuerberechnungs- und Steuererklärungsprozess
- Regelwerk Expertensystem
- Steuervorauszahlungsprozedere
- Berichtswesen und Fristenkontrolle
- Bescheidprüfung
- Aufbewahrung/Archivierung
- Betriebsprüfungsprozedere (insbesondere Z1- bis Z3-Bereitstellung)<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Im Rahmen der digitalen Betriebsprüfung auf der Grundlage von § 147 Abs. 6 AO erhält der Prüfer ein Zugriffsrecht auf die Daten des Steuerpflichtigen. Dabei wird zwischen den drei Zugriffsarten Z1 (unmittelbar), Z2 (mittelbar) und Z3 (Datenträgerüberlassung) unterschieden.

3) EDV-Integration

- Softwarekomponenten und Datenbanken
- Vorhalten steuerlich relevanter IT-Systeme (Hard- und Software)
- Gewährleistung des Datenzugriffs (Z1- bis Z3-Zugriff)
- Benutzerverwaltung, Berechtigungskonzept, Prüferprofil Datenzugriff

4) Organisations- und Arbeitsanweisungen

- Arbeitsanweisung je Fachprozess (vgl. 2)
- Musterarbeitspapiere
- Aktualisierung der Verfahrensdokumentation

5) Kontrollmechanismen/IKS (Tax-Risk-Management)

- Übergreifende Konzeption eines umsatzsteuerlichen Risikomanagement- und Kontrollsystems<sup>7</sup>
- Verantwortlichkeiten, Eskalationswege
- Laufende Überwachung umsatzsteuerlicher Risiken
- Eskalationsverfahren
- Fristenkontrolle
- Betriebsprüfungsprozedere
- Berichtswesen

6) Anhänge

- Steuerrelevante IT-Anwendungen
- Steuerrelevante Daten und elektronische Dokumente

Ein derartiges Tax Compliance-Handbuch richtet sich sowohl an die Mitarbeiter der Steuer-, Umsatzsteuer-, Rechnungswesen und Finanzabteilung als auch an Mitarbeiter weiterer Abteilungen (Vertrieb, Einkauf etc.) die mit umsatzsteuerlichen Sachverhalten konfrontiert werden. Weitere Adressaten sind insbesondere die Finanzverwaltung sowie der Wirtschaftsprüfer des Unternehmens.

---

<sup>7</sup> Zu den Vorgaben an ein steuerliches Risikomanagement- und Kontrollsystem vgl. Kromer/Pumpler/Henschel, Compliance-Berater 2013, S. 204 (206).

## 5. Fazit und Ausblick

Ein funktionierendes VAT Compliance-System kann als Indiz gegen Vorsatz und Leichtfertigkeit gesehen werden, so auch der Diskussionsentwurf für einen neuen Anwendungserlass zu § 153 AO. Umso mehr müssen sich Unternehmen mit der Implementierung entsprechender Systeme und Strukturen auseinandersetzen. Der Umsatzsteuer kommt dabei aufgrund ihres Risikopotenzials eine besondere Bedeutung zu. Neue Möglichkeiten für eine regelbasierte und automatisierte Steuerfindung könnten sich gerade durch neu Rechnungsformate wie etwa das ZUGFeRD-Format<sup>8</sup> ergeben. Diese sog. Hybridformate sind dadurch gekennzeichnet, dass diese neben der Bilddatei über eine Datenrepräsentanz (XML-Datei) verfügen, welche mit elektronisch auswertbaren umsatzsteuerlichen Informationen bestückt werden könnten. Diese Informationen müssten vom Rechnungsempfänger in der Rechnung angereichert und vom Rechnungsempfänger bzw. dessen ERP-System in der gleichen Syntax interpretiert werden. Die gemeinsame Basis wären generisch festgelegt Umsatzsteuersachverhalte, welche über eine Art umsatzsteuerliches Periodensystem dokumentiert und fortgeschrieben werden.

---

<sup>8</sup> Weitere Informationen über ZUGFeRD finden sich unter <http://www.ferd-net.de>, ausführlich zu ZUGFeRD aus steuerlicher Sicht vgl. Groß/Kampfmeyer/Klas, ZUGFeRD aus dem Blickwinkel von Tax-Compliance und IT-Governance, BC – Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling, 39. Jahrgang, Heft 07/2015, S. 295-301.

Die vorliegenden Ausführungen geben die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthalten lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Die dargestellten Ausführungen können 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 diesen Ausführungen betrachteten Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.