

PKF spezial

PKF Tax Compliance Management System

Chancen nutzen und Risiken verhindern mittels des Vier-Phasen-Modells

Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

verschärfte oder neue regulatorische Anforderungen machen es immer schwieriger, sich im steuerlichen Normendickicht zurechtzufinden und Verstöße zu vermeiden. Bei Verstößen etwa gegen die Dokumentationsanforderungen der GoBD besteht die Gefahr, dass Betriebsprüfer die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung insgesamt verwerfen und ggf. Hinzuschätzungen vornehmen. Ein wirksamer Schutz lässt sich nicht durch Einzellösungen erreichen. Erforderlich ist vielmehr ein umfassendes System der Tax Compliance.

PKF hat deshalb ein Modell entwickelt, das – zugeschnitten auf Ihre eigenen betriebsindividuellen Erfordernisse – in Ihrem Unternehmen angewendet werden kann. Dadurch lassen sich Steuerrisiken in Ihren bereits bestehenden Prozessen identifizieren, analysieren und bewerten. Nach dem Motto *“Put your first things first! Be clear about your priorities and acting on them.”* (Stephen Covey in: 7 Habits of Highly Effective People) stellt das Modell ein Instrument dar, um effektiv und gezielt Risiken bewältigen zu können.

Mit diesem PKF Spezial geben wir Ihnen eine Prozessbeschreibung an die Hand: Nach einem Überblick in Teil A und aufsetzend auf einer in Teil B beschriebenen Compliance-Analyse können Sie in den Teilen C und D nachvollziehen, wie im Rahmen einer Risikoanalyse die vorhandenen Steuerrisiken identifiziert und priorisiert werden. Das wiederum liefert die Basis, um konkrete prozessbezogene Maßnahmen und Kontrollen in Ihrem Unternehmen entwickeln zu können. Beispiele hierfür finden Sie im Teil E.

In Teil F wird abschließend noch darauf hingewiesen, dass es erforderlich ist, die Wirksamkeit der erarbeiteten Maßnahmen und Kontrollen auf die tatsächliche Handhabung hin zu überprüfen. Denn Papier ist bekanntlich geduldig, Betriebsprüfer sind es oft eher nicht. Wer aber ein Tax Compliance System eingerichtet hat und die Umsetzung im Betriebsgeschehen nachweisen kann, ist gegenüber der Finanzverwaltung sehr gut aufgestellt.

Gerne unterstützen wir Sie beim Management Ihrer Tax Compliance.

Ihr Team von PKF

Inhalt

» TAX COMPLIANCE MANAGEMENT SYSTEM

- » Teil A: Chancen nutzen und Risiken verhindern mittels des Vier-Phasen-Modells S. 3
- » Teil B: Compliance-Analyse S. 5
- » Teil C: Risiko-Analyse am Beispiel der GoBD S. 7
- » Teil D: Risiko-Analyse am Beispiel Lohnsteuer/Sozialversicherung S. 12
- » Teil E: Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen am Beispiel der Umsatzsteuer S. 14
- » Teil F: Wirksamkeit und Review S. 15

Tax Compliance Management System – Teil A: Chancen nutzen und Risiken verhindern mittels des Vier-Phasen-Modells

Ob Preisabsprachen, schwarze Kassen, unzumutbare Arbeitsbedingungen, diskriminierende Marketingkampagnen, Daten- und Schmiergeldaffären oder Steuerverkürzung und -hinterziehung – diese Compliance-Verstöße haben in allen Fällen der letzten Zeit zu hohen Kosten, Imageschäden und persönlicher Haftung der Beteiligten geführt. In diesem Sonderheft zum Tax Compliance Management System (Tax CMS) stellen wir dar, wie im Bereich Steuern Risiken vermieden, Qualität und Effizienz von Prozessen gesteigert sowie letztlich Ressourcen gespart werden können. Eine zentrale Rolle spielt dabei das sog. Vier-Phasen-Modell von PKF (vgl. Abb. 1), das wir im Anschluss an einen grundsätzlichen Überblick vorstellen werden.

1. Anlass, Begriff und Zwecke eines Tax CMS

1.1 Begriffliche sowie rechtliche Grundlagen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat in die Verwaltungsanweisung zum § 153 AO vom 23.5.2016 eine Passage aufgenommen, dass ein innerbetriebliches Kontrollsystem gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder Leichtfertigkeit sprechen kann. Obwohl sich daraus keine direkte Pflicht ableitet, legt die Verwaltungsanweisung eine intensive Beschäftigung mit einer Implementierung eines Tax CMS nahe – auch und insbesondere im Mittelstand.

Der Begriff Tax CMS setzt sich aus den Bestandteilen Compliance und Management System zusammen und bezieht sich in erster Linie auf den Bereich Steuern. Compliance steht für die Einhaltung

von Regeln. Unter einem Management System werden u.a. in einem Unternehmen eingeführte Verfahren und Maßnahmen zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit, der Verhinderung von Vermögensschädigungen und zur Einhaltung maßgeblicher rechtlicher Vorschriften verstanden.

Ein CMS beinhaltet alle vertretbaren Maßnahmen eines Unternehmens zur Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens und zur Verhinderung von Verstößen der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter.

1.2 Verhinderung von Risiken und Nutzung von Chancen

Ein vorhandenes und wirksames Tax CMS reduziert die Risiken bei der Erledigung steuerlicher Pflichten und dürfte es der Finanzverwaltung zukünftig erschweren, einen strafrechtlichen Vorwurf zu belegen. Drei wesentliche Risikokategorien sind unterscheidbar:

- Haftungsrechtliche Risiken bestehen für Unternehmensvertreter bei Verletzung ihrer Aufsichtspflicht für Steueransprüche, aber auch bei dem Vorwurf einer Steuerhinterziehung für einzelne Mitarbeiter.
- Bußgeldrechtliche Risiken bestehen für den Unternehmer hinsichtlich möglicher Organisationsverschulden (§§ 30, 130 OWiG). Ist beispielsweise eine Umsatzsteuervoranmeldung unrichtig, wird hinterfragt, ob eine ausreichende Organisation gegeben ist und zumutbare Aufsichtsmaßnahmen getroffen wurden, um den Fehler zu vermeiden.
- Strafrechtliche Risiken bestehen darin, dass eine nicht vollständige oder unrichtige Steuererklärung abgegeben wurde und der Tatbestand der Steuerhinterziehung gegeben ist. Dazu kann auch eine billigende Inkaufnahme

durch eine nicht ausreichende Überwachung der Mitarbeiter zählen.

Der Abwehr von straf- oder haftungsrechtlichen Vorwürfen und dem Schutz des Unternehmens vor Reputationschäden kommt eine große Bedeutung zu. Auf der anderen Seite ergeben sich aus der Einführung eines Tax CMS aber auch Chancen für das Unternehmen:

- Klarheit über bestehende Prozesse
- Neue Erkenntnisse über Strukturen und die Nutzung von Synergien
- Kosteneinsparungen durch weniger organisatorische Reibungsverluste
- Anpassung und Neuausrichtung bestehender Strukturen an zukünftige Entwicklungen

1.3 Wachsende Bedeutung

Es wird daher zukünftig weniger darum gehen, „ob“ ein Tax CMS eingeführt werden sollte, sondern wohl eher darum, in welchem Umfang es notwendig ist. Grund dafür sind

(1) ein steigendes Fehlerrisiko bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten, u.a. durch

- komplexe Steuerregelungen im internationalen Kontext und
- die Zunahme digitaler Geschäftsabläufe sowie des E-Invoicing;

(2) ein zunehmend höheres Fehlerentdeckungsrisiko, u.a. durch

- steuerliche Sonderprüfungen sowie
- den Aufbau von Expertenwissen und IT seitens der Finanzverwaltung.

2. Das Vier-Phasen-Modell im Überblick

2.1 Vorgehensweise

Speziell für die Bedürfnisse des Mittelstands hat PKF einen Ansatz entwickelt, bei dem ausgehend von einer Analyse des Status der Tax Compli-



Abb. 1: Vier Phasen des PKF Tax Compliance Management Systems

ance systematisch die steuerlichen Risiken identifiziert und bewertet werden. Anschließend können die Standard- oder weitere spezielle Module einzeln beauftragt werden. Unterstützend kommt das „PKF Tax CMS Tool“ zum Einsatz, das auf Excel basiert und außerhalb des ERP angewendet werden kann. Über das „PKF Tax CMS Tool“ werden die vier nachfolgend im Überblick skizzierten Prozessphasen (vgl. Abb. 1) gesteuert und dokumentiert.

2.2 Phasen im PKF-Modell

(1) Phase I: Compliance-Analyse

Zunächst ist im Unternehmen der Status der Tax Compliance anhand von wesensbestimmenden Fragestellungen für sieben Compliance-Säulen festzustellen.

- **Compliance-Kultur:** Welche Unternehmenswerte sind wichtig?
- **Compliance-Ziele:** Welche Zielerreichungen sollen sichergestellt werden?
- **Compliance-Organisation:** Wie sind der Aufbau und der Ablauf des Compliance eingerichtet?
- **Compliance-Risiken:** Wie ist das Risikomanagement organisiert?
- **Compliance-Programm:** Mittels welcher Maßnahmen werden Compliance-Risiken beherrscht?
- **Compliance-Kommunikation:** Welche Regelwerke oder Meldesysteme bestehen?
- **Compliance-Überwachung/Verbesserung:** Welche fortlaufenden Überwachungs- und Verbesserungsmaßnahmen sind vorgesehen? Die Durchführung der Analyse erfolgt

anhand von Interviews und Checklisten. Für die Dokumentation in Form eines Kurzberichts kann das PKF Tax CMS Tool zum Einsatz kommen. Sodann wird im Rahmen der vertiefenden Tax Compliance-Analysen für Standardmodule (vgl. Phase II) eine Einschätzung der Risikosituation vorgenommen.

(2) Phase II: Risiko-Analyse

Auf der Basis der in Phase I erarbeiteten Ergebnisse der Compliance-Analyse (vgl. dazu ausführlich Teil B ab S. 5) werden von den Standardmodulen Ertragsteuer, Umsatzsteuer, Transfer-Pricing, Lohnsteuer/Sozialversicherung sowie GoBD-Verfahrens- und Prozessdokumentation die Module ausgewählt, die im Detail untersucht werden sollen (vgl. dazu ausführlich Teil C und Teil D ab S. 7 bzw. 12 in diesem Heft).

Über das PKF Tax CMS Tool werden folgende Schritte im Dialog zwischen Mandant und Berater bearbeitet:

- Identifikation der Risiken dieser Prozesse
- Identifikation von bestehenden Regelungen und Kontrollen in diesen Prozessen
- Bewertung der Risiken hinsichtlich Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit
- Berichterstattung über die Risikosituation
- Festlegung von Handlungsbedarf zur Reduzierung der Risiken

Auf dieser Basis werden für die jeweiligen Module Risikokennziffern (als Produkt aus Schadenshöhe und Eintritts-

wahrscheinlichkeit) gebildet, die sich über die Software graphisch veranschaulichen lassen.

(3) Phase III: Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen

In dieser Phase (vgl. dazu ausführlich Teil E ab S. 14) werden Risiken mit hohen und sehr hohen Kennzifferwerten – der sog. „rote Bereich“ – priorisiert. Folgende Maßnahmen und Kontrollen könnten exemplarisch in dieser Phase definiert und mit Hilfe des PKF Tax CMS Tool implementiert werden:

- Ausarbeitung von Steuerhandbuch, Organisationsrichtlinien, Arbeitsanweisungen, Checklisten (manuelle oder elektronische)
- Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen
- Erstellung der Verrechnungspreisdokumentationen
- Beschreibung von Kontrollen (manuelle oder elektronische)
- Festlegung der Kommunikation bei Abweichungen von Vorgaben

Die Zielsetzung besteht hierbei darin, die Risiken aus dem „roten Bereich“ in den gelben (mittleres Risiko) oder grünen (niedriges Risiko) Bereich zu bringen.

(4) Phase IV: Wirksamkeit und Review

Diese Phase folgt mit zeitlichem Abstand den Phasen I bis III. Es geht dabei um sog. Funktionsprüfungen, also darum, ob die in Phase III aufgebauten Maßnahmen und Kontrollen auch tatsächlich gelebt werden.

*StB Oliver Heckner (Abschnitt 1)
WP StB Daniel Scheffbuch
(Abschnitt 2)*



Tax Compliance Management System – Teil B: Compliance-Analyse

Innerhalb unseres Modells zur Tax Compliance wird in der Phase I der aktuelle Status der Tax Compliance im Unternehmen aufgenommen. Dabei wird auf einem „High Level“ ermittelt, in welchen Bereichen ggf. Handlungsbedarf besteht. Mittels Interviews und Checklisten wird eine Einschätzung vorgenommen, wie stark die sieben Elemente der Tax Compliance ausgeprägt sind. Untersucht werden Art, Umfang und Konkretisierung der Grundsätze und Maßnahmen, aber auch der Dokumentation. Dabei erfolgen die Untersuchung wie auch die Beurteilung des Tax CMS auf der Basis von Standardmodulen unter Berücksichtigung der individuellen Steuerrisiken des Unternehmens.

1. Die sieben grundlegenden Elemente der Tax Compliance

Aufbau und Ablauf von Systemen der Tax Compliance orientieren sich an den in Abb. 2 dargestellten sieben Grundelementen.

1.1 Tax-Compliance-Kultur

Unter Kultur ist allgemein ein System von Regeln und Gewohnheiten zu verstehen, die das Zusammenleben und Verhalten leiten. Die Compliance-Kultur wird geprägt durch die Grundeinstellung und Verhaltensweisen der Organe und des Managements; sie kann z.B. in Verhaltenskodex, Unternehmensleit-

bild oder Steuerrichtlinien kommuniziert und dokumentiert werden.

Im Bereich Tax geht es insbesondere darum, dass die Einhaltung steuerlicher Vorschriften wichtig ist und Zuwiderhandlungen unternehmensintern sanktioniert werden.



Abb. 2: Grundelemente der Tax Compliance

1.2 Tax-Compliance-Ziele

Auf der Grundlage der allgemeinen Unternehmensziele und einer Analyse und Gewichtung (z.B. gem. branchenspezifischer Bedeutung) werden erreichbare und messbare Ziele des Tax CMS festgelegt, so z.B.

- korrekte und fristgerechte Meldungen von nichtabziehbaren Betriebsausgaben,
- jährliche Meldung steuerlicher Risiken oder

- regelmäßige Stichproben auf die Einhaltung von Rechnungsvorgaben. Diese Zielvereinbarungen können und sollten in allen steuerrelevanten Unternehmensbereichen getroffen werden.

1.3 Tax-Compliance-Organisation

Die Organisation ist das formale Regelwerk, das für das Funktionieren eines arbeitsteiligen Systems notwendig ist. Auch für die Einhaltung der Tax Compliance bedarf es zwingend einer Organisationsstruktur. Zuständigkeiten einschl. Stellvertreterregelungen, Verfahrensabläufe und Zuweisungen von Verantwortlichkeiten werden häufig durch schriftliche Checklisten sowie mittels Dokumentations-Regeln festgelegt.

» **Hinweis:** Dieses Regelwerk muss regelmäßig auf seine Aktualität hin überprüft werden.

1.4 Tax-Compliance-Risiken

Die Risiken für Regelverstöße sind durch eine systematische Risikoerkennung und -beurteilung zu identifizieren und zu bewerten. Dabei können die Risiken z.B. für die jeweilige Steuerart festgestellt werden. Aus diesen Risiken leiten sich dann die Bestandteile des Compliance-Programms ab.

1.5 Tax-Compliance-Programm

Das Tax-Compliance-Programm beschreibt die Grundsätze und Maßnahmen, die den Risiken entgegenwirken sollen, sowie die Maßnahmen,

die bei Feststellung von Regelverstößen zu ergreifen sind. Dieses Compliance-Programm sollte schriftlich dokumentiert werden. Zu unterscheiden sind insoweit Maßnahmen, die Regelverstößen vorbeugen, und Maßnahmen, die Regelverstöße aufdecken: **(1) Vorbeugende Maßnahmen** (vgl. auch Abschn. 1.3 zur Compliance-Organisation) sind z.B.:

- regelmäßige Schulungen der Mitarbeiter,
- Erstellung von Richtlinien und Checklisten,
- Regelungen für Zuständigkeiten, Vertretungen und Unterschriften.

(2) Aufdeckende Maßnahmen können sein:

- automatische Plausibilitätsprüfungen, ggf. EDV-gestützt;
- ein „Vier-Augenprinzip“;
- Überprüfungen, ob das Tax-Compliance-Programm den Mitarbeitern bekannt ist.

» **Hinweis:** Die Wirksamkeit der ergriffenen Maßnahmen ist regelmäßig zu überprüfen. Das Ergebnis der Überprüfung kann zu Anpassungen der Tax-Compliance-Ziele und des Tax-Compliance-Programms führen.

1.6 Tax-Compliance-Kommunikation

Die – oftmals unterschätzte – Kommunikation ist vermutlich der entscheidende Baustein eines Tax CMS. Denn es ist unverzichtbare Voraussetzung, dass den Mitarbeitern und auch den einbezogenen Dritten die Ziele, Regeln, Richtlinien und Prozesse bekannt sind und sie dahingehend in einem regelmäßigen Turnus geschult werden. Ohne solche Maßnahmen kann nicht erwartet werden, dass die erwähnten Vorga-

ben auch befolgt werden und die Mitarbeiter ihre Aufgaben verstehen und erfüllen können. In einem Tax CMS ist daher auch die Kommunikation zu regeln.

In den Unternehmen sind häufig funktionierende Strukturen vorhanden, über die Veröffentlichungen erfolgen (z.B. Intranet, E-Mails, Aushänge). Auch für die Festlegung und Überprüfung von Zielen sind zumeist bestehende Strukturen vorhanden. Das Tax CMS kann daher – sinnvoll eingesetzt – solche bereits bestehenden Strukturen nutzen.

» **Hinweis:** Um die Wirksamkeit des Tax CMS belegen zu können, ist die Dokumentation der Kommunikation (z.B. der durchgeführten Schulungen und Maßnahmen) erforderlich.

1.7 Tax-Compliance-Überwachung und Verbesserung

Ein bestehendes Tax CMS sollte regelmäßig überprüft und ggf. verbessert werden. Die Überprüfung betrifft z.B. die Einhaltung der Schulungsmaßnahmen und deren Dokumentation oder die Einhaltung der festgelegten Verfahrensabläufe. Die gewissenhaften Kontrollen sind ebenfalls zu dokumentieren.

Bei festgestellten Regelverstößen sind die bisherigen Maßnahmen zu hinterfragen und ggf. anzupassen. Ebenso sind Anpassungen vorzunehmen, wenn sich die Organisationsstruktur oder das Geschäftsmodell des Unternehmens ändern.

» **Hinweis:** Das bedeutet, dass generell die Maßnahmen auch anlassunabhängig regelmäßig zu hinterfragen und auf ihre Wirksamkeit hin zu überprüfen sind.

2. Berücksichtigung individueller Steuerrisiken

Eine angemessene Systemaufnahme wie auch die zutreffende Beurteilung des vorhandenen Tax CMS ist nur unter Berücksichtigung der individuellen Steuerrisiken des Unternehmens möglich.

Die nötige – zumindest grobe – Analyse dieser Steuerrisiken erfolgt daher anhand von Fragestellungen zu Themengebieten, die sich an den in Abschnitt 3 genannten Modulen orientieren.

3. Ergebnis der Compliance-Analyse

Auf der Basis der Compliance-Analyse wird entschieden, welche Module in Phase II (vgl. zum Phasen-Aufbau Abb. 1 auf S. 4) analysiert werden. Diese Phase II umfasst dann eine Analyse, inwiefern Kontrollen und Maßnahmen bei den Einzelrisiken bestehen, um Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit zu reduzieren. Diese Module decken die folgenden Bereiche ab:

- GoBD einschl. Verfahrens- und Prozessdokumentation,
- Umsatzsteuer,
- Lohnsteuer/Sozialversicherung,
- Internationales Steuerrecht und Verrechnungspreise,
- Ertrag- und Bilanzsteuern sowie
- Zoll

Nachfolgend werden wir Ihnen in den Teilen C und D aus der Risikoanalyse die Module zu den GoBD und zu dem Bereich Lohnsteuer/Sozialversicherung im Einzelnen vorstellen.

WP StB Thomas Rauert /
StB Christian Knörndel



Tax Compliance Management System – Teil C: Risiko-Analyse am Beispiel der GoBD

In der vorstehend unter Teil B beschriebenen Phase I des Modells, der Tax-Compliance-Analyse, werden die Standardmodule GoBD einschl. Verfahrens- und Prozessdokumentation, Umsatzsteuer, Lohnsteuer/Sozialversicherung, Ertrag- und Bilanzsteuern, Internationales Steuerrecht und Verrechnungspreise einer Grobanalyse unterzogen. Ergebnis der Phase I ist die Entscheidung, welche Module in Phase II detailliert analysiert werden. Phase II umfasst nun zunächst eine Analyse, inwiefern Kontrollen und Maßnahmen bei den Einzelrisiken der ausgewählten Module bestehen, um Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit zu reduzieren. Nachfolgend wird für das Modul GoBD dargestellt, wie eine Verfahrens- und Prozessdokumentation ausgestaltet sein muss, um Tax Compliance insoweit sicherzustellen. Besonders wichtig ist hierbei die Prozessdokumentation, die für nahezu alle Unternehmen die Grundlage der weiteren Module des Tax CMS bildet.

1. Gesetzliche Vorgaben und GoBD

Buchungen und sonst erforderliche Aufzeichnungen müssen nach § 146 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) und § 239 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Die Finanzverwaltung konkretisiert dies bei Einsatz von Informations- und Kommunikations-Technik in Tz. 82 der GoBD wie folgt: „Der Steuerpflichtige hat organisatorisch und technisch

sicherzustellen, dass die elektronischen Buchungen und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.“

Unternehmen, die IT-Systeme für die Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen einsetzen, sind seit 2015 verpflichtet, die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 14.11.2014 (Az.: IV A 4 - S 0316/13/1003) einzuhalten. Nach den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (den GoBD) müssen alle elektronischen, aufbewahrungspflichtigen Geschäftsunterlagen – insbesondere steuerrelevante Daten – den Anforderungen hinsichtlich Datensicherheit, Unveränderbarkeit, Aufbewahrung und maschineller Auswertbarkeit genügen. Die GoBD lassen sich wie in Abb. 3 auf S. 8 dargestellt strukturieren.

Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der ersten drei Themenbereiche sind über eine ausführliche Verfahrensdokumentation sicherzustellen. Diese Verfahrensdokumentation lässt sich wiederum in vier Teilbereiche untergliedern (mehr dazu in Abschn. 3). Die größte Bedeutung kommt der in Abschn. 4 näher beschriebenen Anwenderdokumentation zu, worunter eine Prozessdokumentation einschließlich der Darstellung der internen Maßnahmen und Kontrollen zu verstehen ist. Unter Abschn. 5 werden die Inhalte der GoBD, die sich über die ersten 30 Seiten des BMF-Schreibens vom 14.11.2014 erstrecken, strukturiert zusammengefasst.

» **Hinweis:** Ein Verstoß gegen die GoBD kann dazu führen, dass durch den Betriebsprüfer die Beweiskraft der Buchführung insgesamt verworfen wird und die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung ermittelt werden.

2. Überblick zur Risiko-Analyse im Modul GoBD

Die Analyse, ob die Vorgaben der GoBD eingehalten werden, ist der Phase II des PKF Modells eines Tax CMS zuzuordnen. Zielsetzung der Analyse ist, ob

- dem Grunde nach eine Verfahrensdokumentation vorliegt und
- diese den Anforderungen der GoBD entspricht.

Wesentlicher Gegenstand der Risiko-Analyse ist die Prozessdokumentation einschließlich der Beschreibung des internen Kontrollsystems.

2.1 Dokumentation der Prozesse

Die eigentliche Risiko-Analyse der Phase II setzt grundsätzlich und für alle Module auf einer Prozessdokumentation auf. Sofern diese noch nicht oder noch nicht vollständig vorliegt, ist sie gemeinsam mit dem Unternehmen zu erstellen. Dabei werden zunächst die steuerrelevanten Prozesse identifiziert und beschrieben. Dafür kommen zwei Methoden in Frage:

- **Retrograd:** Aufnahme der Prozesse ausgehend von Jahresabschluss, Steueranmeldungen und -erklärungen bis zum zugrundeliegenden Geschäftsvorfall. Mit dem retrograden Ansatz wird sichergestellt, dass alle Prozesse erfasst werden, über die Daten in die Besteuerungsgrundlagen einfließen.

GoBD

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff

GoB
(Grundsätze
ordnungsmäßiger
Buchführung)

Aufbewahrung steuerrelevanter Unterlagen

Datenzugriffe der Betriebsprüfung

Verfahrensdokumentation

Abb. 3: Bereiche der GoBD

■ **Progressiv:** Ausgangspunkt ist hier der Geschäftsvorfall, der schließlich im Jahresabschluss und den Steueranmeldungen und -erklärungen endet.

» **Hinweis:** Im Fall des Moduls GoBD kommt zur grundsätzlichen Voraussetzung der Prozessdokumentation hinzu, dass diese „modulimmanent“ ist und die Verfahrensdokumentation ergänzt. Die Verfahrensdokumentation im Allgemeinen und die Prozessdokumentation im Besonderen werden unter Abschn. 3 bzw. 4 detailliert dargestellt.

2.2 Identifikation bestehender Maßnahmen und Kontrollen

Zunächst wird ein Verständnis der Prozessabläufe und integrierten Maßnahmen und Kontrollen durch Analyse der vorhandenen Prozessdokumentationen erreicht. Sollten solche nicht vorhanden sein, sind die bereits bestehenden Prozessabläufe, Maßnahmen und Kontrollen durch Befragung der Verantwortlichen aufzunehmen. Im Anschluss erfolgen eine Verifikation des gewonnenen Geschäftsprozessverständnisses sowie die Vervollständigung der Prozessbeschreibungen um fehlende Informationen im Gespräch mit den Verantwortlichen im Prozessverlauf. Das Ergebnis der Prozessauf-

nahme wird in einer Prozess-Kontroll-Matrix dargestellt, die unter Abschn. 6 auf S. 11 ausführlich beschrieben wird.

2.3 Ermittlung von Prozessrisiken

Bei den Prozessrisiken werden unterschieden:

- (1) Inhärentes Risiko,
- (2) Kontrollrisiken aus der Bearbeitung von Geschäftsvorfällen,
- (3) Risiken aus der IT-Unterstützung des Prozesses.

(1) Das inhärente Risiko beschreibt das Risiko, das ein Geschäftsvorfall in sich trägt. So birgt die Bearbeitung eines hochkomplexen, einmalig vorkommenden Sachverhalts ein höheres Risiko als die Bearbeitung eines Standardgeschäftsvorfalles, dessen Bearbeitung exakt geregelt und jahrelang praktiziert wurde.

(2) Kontrollrisiken ergeben sich, wenn im Prozess vorzusehende Kontrollen (z.B. Vier-Augen-Prinzip) nicht implementiert wurden, nicht angemessen ausgestaltet oder nicht wirksam sind. Konkret geht es darum, dass trotz rechtlicher oder interner Vorgaben im Prozess Fehler oder Verstöße bewusst oder unbewusst erfolgen, die durch die Maßnahmen und Kontrollen im Rahmen des bestehenden internen Kontrollsystems nicht aufgedeckt werden.

(3) Bei der Implementierung und dem Betrieb von prozessunterstützenden IT-Systemen können vielfältige Risiken in Bezug auf IT-Prozesse, IT-Anwendungen, Daten, IT-Infrastruktur, IT-Organisation und IT-Umfeld vorhanden sein. Mit der Komplexität der IT-Systeme und der Erhöhung der Anzahl der verarbeiteten Geschäftsvorfälle nehmen die IT-Risiken zu.

Bei der Identifikation der Prozessrisiken wird die Frage gestellt, welche Fehler bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Verlauf der einzelnen Prozessschritte auftreten können. Hierbei wird typischerweise von den konkretisierten steuerlichen Anforderungen ausgegangen und hinterfragt, ob die Einhaltung einzelner Anforderungen im Prozessschritt fehlerbedingt gefährdet sein kann. Die Prozessrisiken werden entlang der Kriterien ermittelt, die unter Abschn. 5 auf S. 10 detailliert dargestellt werden.

2.4 Bewertung der Risiken hinsichtlich Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit

Zu unterscheiden ist zwischen einer quantitativen und einer qualitativen Bewertung.

(1) Sofern das finanzielle Schadensausmaß (erhöhte Steuerfestset-

zung, steuerliche Nebenleistungen etc.) bestimmbar ist, erfolgt eine quantitative Bewertung der identifizierten steuerlichen Risiken bzw. Prozessrisiken unter Berücksichtigung der bestehenden Regelungen und Kontrollen für das jeweilige finanzielle Schadensausmaß. Darüber hinaus wird die Eintrittswahrscheinlichkeit der einzelnen Risiken geschätzt. Aus der Multiplikation ergeben sich die sog. Nettorisiken. Diese Nettorisiken bilden die Grundlage für die Ausgestaltung von weiteren Maßnahmen und Kontrollen in der Phase III des PKF-Modells.

(2) Sofern das Schadensausmaß nicht quantifizierbar ist (Reputationsschaden, strafrechtliche Konsequenzen etc.), erfolgt eine qualitative Einstufung in die Risikoklassen.

3. Verfahrensdokumentation

Die Verfahrensdokumentation nach GoBD-Grundsätzen dient der Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen der AO und des HGB. Ein konkreter Anforderungskatalog zur Gestaltung oder Detaillierung einer Verfahrensdokumentation existiert nicht. Nach herrschender Meinung sollte eine Verfahrensdokumentation jedoch eine Prozessdokumentation sowie eine Beschreibung des internen Kontrollsystems enthalten. In die Dokumentation des DV-Systems sind zum einen Haupt-, Vor- und Nebensysteme und zum anderen Hard- und Softwarekomponenten sowie die jeweiligen Schnittstellen einzubeziehen. Eine Gliederung sollte nach Tz. 153 GoBD in Anlehnung an RS FAIT 1 des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) folgende Bestandteile enthalten:

(1) Allgemeine Beschreibung: Darstellung der allgemeinen Organisation des Unternehmens (z.B. Aufbauorganisation, Organigramm, Rollen, Zuständigkeiten, Verantwortlichkeiten), der

Aufgabenbereiche und Geschäftsprozesse (z.B. Ablauforganisation, Anwendungsfelder) und des rechtlichen Umfelds (z.B. außersteuerliche und steuerliche Buchführungs-, Aufzeichnungs- sowie Aufbewahrungspflichten und -fristen).

(2) Anwenderdokumentation: Sie umfasst alle Informationen, die für eine sachgerechte Bedienung einer IT-Anwendung erforderlich sind. Dies kann neben einer allgemeinen Beschreibung der durch die IT-Anwendung abgedeckten Aufgabenbereiche sowie der Module untereinander auch ganz konkret die Art und Bedeutung von verwendeten Eingabefeldern beinhalten. Sofern Standardsoftware eingesetzt wird, ist die vom Hersteller gelieferte Dokumentation um anwenderspezifische Anpassungen und die Dokumentation der Parameter (Customizing) zu ergänzen. Weiterhin wird unter diesen Punkt auch die im folgenden Abschn. 4 näher ausgeführte Prozessdokumentation subsumiert.

(3) Technische Systemdokumentation: Darunter ist die Beschreibung der Komponenten des IT-Systems, die den dokumentierten Prozessen und Prozessfunktionen zugrundeliegen, und deren Zusammenwirken zu verstehen. Die Dokumentation sollte insbes. über folgende Bereiche informieren (IDW FAIT 1):

- Datenorganisation und -strukturen (Datensatzaufbau bzw. Tabellenaufbau bei Datenbanken),
- veränderbare Tabelleninhalte, die bei der Erzeugung einer Buchung herangezogen werden,
- programmierte Verarbeitungsregeln einschl. der implementierten Eingabe- und Verarbeitungskontrollen,
- programminterne Fehlerbehandlungsverfahren und
- Schnittstellen zu anderen Systemen.

(4) Betriebsdokumentation: Diese umfasst die Darstellung organisatorischer Abläufe zur Dokumentation der

ordnungsgemäßen Anwendung des DV-Verfahrens (u.a. Beschreibung von Berechtigungsverfahren, relevanten Arbeitsabläufen, Datensicherungsverfahren). Bei der Dokumentation stehen die folgenden Aspekte im Vordergrund:

- Einhaltung des Grundsatzes der Nachvollziehbarkeit für einen sachverständigen Dritten,
- Implementierung eines Prozesses für die Erstellung einer Verfahrensorganisation und von Organisationsanweisungen,
- Erzeugung und Aufbewahrung von Verarbeitungs- und Kontrollnachweisen (Protokollierung etc.).

4. Prozessdokumentation als Bestandteil der Verfahrensdokumentation

4.1 Prozessbeschreibung

Ausgangspunkt einer Prozessbeschreibung ist eine systematische Prozessanalyse. Im Kern geht es dabei um die Frage: „Wer macht was, wann und womit?“.

Dadurch soll der Mitarbeiter des Unternehmens in die Lage versetzt werden, die Geschäftsvorfälle nach den internen Vorgaben und in Einklang mit den steuerrechtlichen Vorschriften zu bearbeiten. In den GoBD wird erwartet, dass der organisatorisch und technisch umgesetzte Prozess beschrieben wird. Eine Prozessdokumentation kann z.B. wie folgt gegliedert werden:

- Prozessziel
- Geltungsbereich
- Begriffe und Abkürzungen
- Grundsätzliche Rahmenbedingungen
- Allgemeine Regelungen zum Prozess
 - Einstiegs- und Ausstiegskriterien
 - Rückmeldung zum Prozesseigner (Alerting etc.)
 - Prüfkriterien
- Prozessmodell und Aktivitäten
 - Beteiligte Rollen

- Aktivitäten im Prozess (Prozessschritte)
- Kennzahlen
- IT-Systeme und Betriebsmittel
- Mitgeltende Dokumente
- Angrenzende Prozesse

Die Finanzverwaltung liefert in den GoBD ein Beispiel: Bei elektronischen Dokumenten ist der organisatorische und technische Prozess von der

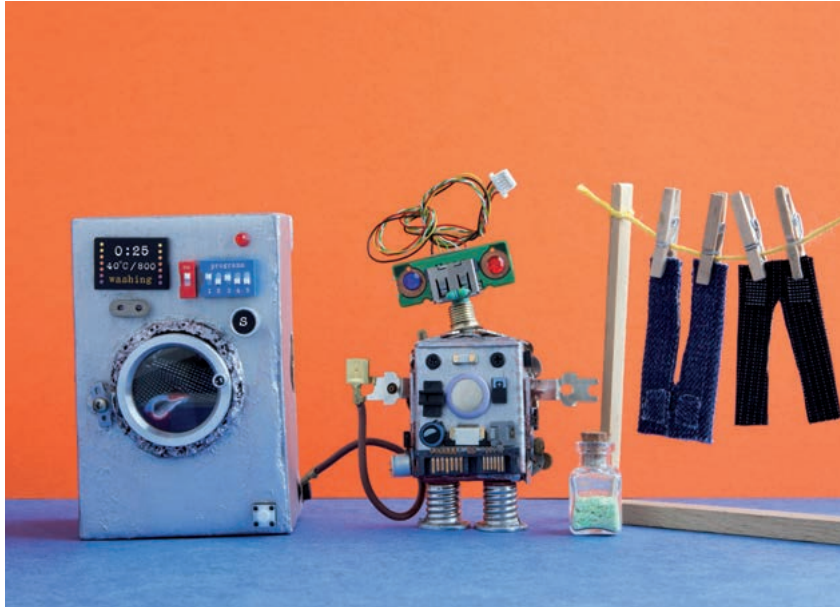
Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, das eindeutige Wiederfinden und die maschinelle Auswertbarkeit bis hin zu der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung sowie der Reproduktion darzustellen.

» **Hinweis:** Bereits vorhandene Prozessbeschreibungen (z.B. im Zusammenhang mit einer ISO-Zertifizierung) können in vielen Fällen als Grundlage herangezogen werden.

4.2 Prozessvisualisierung

Es empfiehlt sich, die Beschreibungen der Prozesse durch Abbildungen und Skizzen zu veranschaulichen. Dazu sind die steuerrelevanten Prozessbeschreibungen um Prozesslandkarten und Prozessablaufdarstellungen zu ergänzen.

Bei der Anfertigung der Prozessablaufdarstellung (Flow-Charts) werden Tools für Prozessdesign und -visualisierung (Office-Anwendungen, Prozessvisualisierungstools, Signavio, ARIS etc.) eingesetzt. Für eine prozessübergreifende Einheitlichkeit in der Darstellung empfiehlt sich die Anwendung eines Prozessvisualisierungs-Frameworks (Business Process Modelling Notation, Ereignisgesteuerte Prozessketten etc.).



Prozesse sind zu beschreiben und zu visualisieren

Wie für alle Dokumentationsunterlagen ist auch für die Prozessdokumentation sicherzustellen, dass Änderungen des Prozessablaufs in chronologischer Folge beschrieben werden (Versionierung). Darüber hinaus muss der Change-Management-Prozess gewährleisten, dass Änderungen in steuerrelevanten Prozessen zwingend zu einer Aktualisierung der Prozessdokumentationen führen.

5. Zielsystem des Internen Kontrollsystems im Sinne der GoBD

Das Zielsystem des Internen Kontrollsystems (IKS) im Sinne der GoBD setzt sich aus den folgenden Bestandteilen zusammen:

- Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Wahrheit, Klarheit und der fortlaufenden Aufzeichnung;
- Sicherstellung der Einhaltung der steuerlichen Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen;
- Definition von Verantwortlichkeiten.

5.1 Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit

Die nachfolgenden Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen an steuerrelevante Verfahren und IT-

Systeme ergeben sich aus dem Gesetz und der Verwaltungsauffassung (GoBD etc.):

- Beleg-, Journal- und Kontenfunktion
- Vollständigkeit
- Richtigkeit
- Zeitgerechtigkeit
- Ordnung und Indexierung
- Unveränderbarkeit
- Sicherheit
- Aufbewahrung inkl. Historisierung
- Lesbarmachung und Dekryptierung verschlüsselter Daten
- Gewährleistung der maschinellen Auswertbarkeit nach § 147 Abs. 2 AO und
- Prüfbarkeit von Inhouse-Datenkonvertierungen und proprietärer Datenformate

5.2 Migration und Archivierung

Für die Migration und Archivierung sind die folgenden Anforderungen sicherzustellen:

- Einhaltung steuer- und handelsrechtlicher Ordnungsmäßigkeitsanforderungen bei Migration und in selbsttragenden Archivsystemen
- Auswertungsmöglichkeit steuerrelevanter Daten über den Aufbewahrungszeitraum (Unveränderbarkeit)
- Datenmigration oder Einfrieren von Altsystemen bei Ablösung steuerrelevanter IT-Systeme
- Ordnungsmäßige Auslagerung von Daten in steuerrechtskonforme Archivsysteme
- Beachtung der steuerlichen Vorgaben zu Inhouseformaten und Datenkonvertierungen.

5.3 Nachprüfbarkeit inkl. Datengriff der Finanzverwaltung

Die Prüfbarkeit der Besteuerungsgrundlagen ist aus progressiver (vom

Beleg zur Steuererklärung) und retrograder Sicht (von der Steuererklärung zum Beleg) zu gewährleisten. Grundlage hierfür bildet die Verfahrensdokumentation. Notwendige Voraussetzung für die Prüfbarkeit ist, dass die Betriebsprüfung ein Datenzugriffsrecht auf die IT-Anwendungen erhält. Dieses ist durch folgende wesentliche Vorkehrungen einzurichten:

- Definition und Implementierung von Benutzerrollen für die steuerliche Betriebsprüfung: nur-lesender Datenzugriff (Z1) oder zusätzlich mit Recht auf Aufbereitung (Z2) oder Recht auf Datenträgerüberlassung (Z3),
- Verfügbarmachung prüfbarer Datenformate nach Maßgabe der ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung im BMF-Schreiben vom 14.11.2014,
- Beachtung von Besonderheiten (z.B.

Einrichtung eines Mitwirkungsprozesses für die Kassennachschau nach § 146b AO).

6. Prozess-Kontroll-Matrix

In der Prozess-Kontroll-Matrix (vgl. Abb. 4) werden über den Prozessablauf sämtliche Prozessschritte aufgelistet und mit den relevanten Maßnahmen und Kontrollen verknüpft. In einer gesonderten Aufstellung werden die im Unternehmen eingerichteten (und geplanten) Kontrollen definiert und beschrieben. Dabei sind insbesondere auch der Typ (z.B. präventiv, detektivisch) und die Frequenz (z.B. monatlich, täglich, Stichprobe, lückenlos) zu bezeichnen.

Anschließend sind die Angemessenheit und die Wirksamkeit zu beurteilen; zumindest letzteres lässt sich verlässlich jedoch erst in Phase IV „Wirksamkeit und Review“ des PKF-Modells prüfen.

Auf der Grundlage der Prozess-Kontroll-Matrix erfolgt dann die eigentliche Risiko-Analyse in der Risiko-Kontroll-Matrix – quasi der DNA des PKF Tax CMS Tools.

Eine besondere Herausforderung stellt die Bestimmung von Prozessverantwortlichen (Process Owner) dar. Die Process Owner sind u.a. für die Aufrechterhaltung einer vollständigen und aktuellen Prozessdokumentation sowie für die Prozess-Kontroll-Matrix verantwortlich.

Nachfolgend werden in Teil D die Risiko-Analyse und Risikobewertung der Phase II anhand des Steuermoduls Lohnsteuer/Sozialversicherung vorgestellt.

*RAin/StBin Antje Ahlert,
WP/StB Tobias Hochow,
WP/StB Gerd Bichler,
WP/StB Dr. Christoph Swart,
WP/StB Daniel Scheffbuch*

Prozess: GoBD_Verfahrensdokumentation_Prozessdokumentation (GVP)					
PNr.	(Teil-)Prozess	Beschreibung	Häufigkeit im Unternehmen	System	Maßnahmen und Kontrollen
GVP_4: Belege digitalisieren					
GVP_4.1.1.	Posteingang und Vorsortierung	Papierhafter Posteingang wird geöffnet, mit Posteingangsstempel versehen und an einem genau bezeichneten und gegen unbefugten Zugriff gesicherten Ort abgelegt.	sehr häufig	(Angabe des Ablageorts)	
GVP_4.1.2.	Posteingang und Vorsortierung	Prüfung auf Echtheit und äußerliche Unversehrtheit der Eingangspost. Sofern Zweifel bestehen, erfolgt eine Rücksprache mit der zuständigen Führungskraft und ggf. dem Absender oder Zusteller. Alle kritischen Schriftstücke sind in einem Dateidokument zu erfassen, das Ergebnis der Rücksprache ist zu vermerken.	sehr häufig		
GVP_4.2.1.	Identifikation der Belege	Die geöffnete, gestempelte und vorsortierte, papierhafte Eingangspost wird hinsichtlich des Belegcharakters der einzelnen Dokumente vom zuständigen Mitarbeiter gesichtet und geprüft. Dabei werden alle Dokumente, denen eine handels- und/oder steuerrechtliche Belegfunktion zukommt, an einem genau bezeichneten und gegen unbefugten Zugriff gesicherten Ort abgelegt. Bzgl. des Kriteriums "Belegcharakter" steht dem Mitarbeiter eine Liste zur Verfügung, die ihm zuvor ausführlich erläutert wurde.	sehr häufig	(Angabe des Ablageorts)	

Abb. 4: Prozess-Kontroll-Matrix



Tax Compliance Management System – Teil D: Risiko-Analyse am Beispiel Lohnsteuer/Sozialversicherung

Im Anschluss an das Beispiel GoBD wird die Erläuterung der Phase II nun mit Beispielen aus dem Bereich Lohnsteuer/Sozialversicherung fortgesetzt (zum Gesamtüberblick vgl. Teil A ab S. 3). Auch für diesen Bereich werden die Anforderungen an die für die Sicherstellung der Tax Compliance erforderlichen Verfahrens- und Prozessdokumentationen beschrieben.

1. Risikoanalyse im Bereich Lohnsteuer/ Sozialversicherung

Der Teil C beinhaltet bereits eine ausführliche Darstellung der im Rahmen der Phase II grundsätzlich durchzuführenden Prozessschritte:

- Dokumentation der Prozesse
- Identifikation bestehender Maßnahmen und Kontrollen
- Ermittlung von Prozessrisiken
- Bewertung der Risiken hinsichtlich Schadenshöhe und Eintrittswahrscheinlichkeit

Dazu werden bei der praktischen Umsetzung im Interview die Risiken dieser Prozesse identifiziert. Anhand der geplanten Fragestellungen werden die im Unternehmen bereits bestehenden Regelungen und Kontrollen überprüft sowie die Risiken bewertet. Als Ergebnis erfolgt eine Berichterstattung über die Risikosituation und die Festlegung von Handlungsstrategien zur Reduzierung der Risiken.

Am Beispiel von Sachbezügen im Betrieb soll die in Anwendung des PKF-Modells zu leistende Arbeit nachfolgend veranschaulicht wer-

den. Sachbezüge sind z.B. Betriebsveranstaltungen, Verköstigungen an Geschäftsfreunde und Mitarbeiter, Geschenke an Geschäftsfreunde und Mitarbeiter, Rabatte an Mitarbeiter, Reisekosten, Pkw-Nutzung, Arbeitskleidung, betriebsärztliche Betreuung, Arbeitgeberdarlehen, Firmenwohnung, Karten für den öffentlichen Personennahverkehr und vieles mehr. Im Betriebsablauf muss sichergestellt sein, dass die Personalabteilung bzw. der für die Personaldaten verantwortliche Mitarbeiter alle Informationen zu den jeweiligen Sachbezügen erhält. In der Regel ist das nur möglich, wenn im Unternehmen Checklisten oder Formulare eingeführt sind, die die notwendigen Daten abfragen.

2. Anwendungsbeispiel Betriebsveranstaltungen

2.1 Sachverhalte und Grundsätze

In den meisten Betrieben finden jährliche Weihnachtsfeiern und Sommerfeste für den einzelnen Betrieb, aber auch für einzelne Abteilungen statt. Diese Feiern sind typische Beispiele von Betriebsveranstaltungen. Eine Betriebsveranstaltung ist definiert als eine Veranstaltung mit gesellschaftlichem Charakter, die den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander fördern und damit für ein gutes Betriebsklima sorgen soll. Betriebsveranstaltungen sind z.B. von Kundenveranstaltungen oder Incentive-Events zu unterscheiden.

Der Teilnehmerkreis einer Betriebsveranstaltung soll überwiegend, d.h.

zu mehr als 50%, aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und ggf. Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern im Konzern bestehen. Sie muss allen Arbeitnehmern offenstehen, auch den Teilzeitbeschäftigten und Aushilfen. Eine Betriebsveranstaltung ist dann steuerfrei, wenn die Kosten pro Mitarbeiter den Betrag von 110 € nicht überschreiten und der Mitarbeiter an höchstens zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr teilgenommen hat. Die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen muss also für jeden Arbeitnehmer einzeln festgehalten werden. Soweit die Aufwendungen pro Arbeitnehmer anlässlich einer Betriebsveranstaltung den genannten Freibetrag überschreiten, wird der Bezug mit 25% pauschal zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer besteuert. Sachgeschenke im Rahmen von Betriebsveranstaltungen erhöhen die Kosten der Veranstaltung. Bei Verlosungen sind Besonderheiten zu beachten. Reisekosten zur Betriebsveranstaltung gehören nicht zu den (steuerlichen) Kosten der Betriebsveranstaltung. Die Umsatzsteuern sind unter Berücksichtigung der Gesamttätigkeit des Unternehmens abzugsfähig, soweit die 110-€-Grenze nicht überschritten wurde.

Ein Prozessrisiko liegt möglicherweise darin, dass die notwendigen Dokumentationspflichten hinsichtlich der Teilnehmer einer Betriebsfeier nicht eingehalten werden. Aufgrund der Komplexität der fachlichen Beurteilung und der im Falle der Aufdeckung im Rahmen von Prüfungen oft zu erwartenden

relativ hohen Nachzahlungsbeträge ist dieses Risiko sowohl hinsichtlich Eintrittswahrscheinlichkeit als auch Schadenshöhe tendenziell als groß einzustufen.

2.2 Anwendung des PKF-Modells

In Phase II wird untersucht, welche Regelungen (z.B. Organisationsanweisungen, Fortbildungen, Programme, Formulare und Checklisten) vorhanden sind, den Schadenseintritt zu vermeiden. Weiterhin wird analysiert, ob die Einhaltung dieser Regelungen im Unternehmen kontrolliert wird. Die Höhe der Kosten wird abgefragt und daraus das Risiko aus diesen Veranstaltungen ermittelt. Bei Vorliegen einer gut strukturierten Arbeitsanweisung, die nachweislich angewendet wird, ist das tatsächliche Fehlerrisiko relativ gering. Bei Unternehmen mit mehreren Betriebsveranstaltungen, die keine Anweisungen zur Durchführung implementiert haben und weder die Vollständigkeit der Kosten noch die mögliche Teilnahme aller Arbeitnehmer nachweisen können, bleibt das Risiko relativ hoch.

» **Empfehlung:** Bei hohen Risiken besteht Handlungsbedarf zur Eindämmung des Risikos. Der Bericht zur Phase II müsste die Risikosituation beschreiben und den Handlungsbedarf, zugeschnitten auf das betroffene Unternehmen, darstellen.

3. Anwendungsbeispiel Reisekosten

3.1 Sachverhalte und Grundsätze

Reisekosten (Fahrkosten, Verpflegungsmehraufwand, Übernachtungs-



Betriebsfeiern sind oft mit steuerlichen Risiken verbunden

kosten u.Ä.) kommen in nahezu jedem Unternehmen vor. Zur Erstattung der Reisekosten sollte eine Dokumentation darüber vorliegen, für welche Reisen welche Beträge zu erstatten sind. Weiter sollte die Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers definiert sein; die betrieblich geforderten Aufzeichnungen und Nachweise sollten den Anforderungen der Finanzverwaltung entsprechen. Soweit die vereinbarten Erstattungen nicht den steuerfreien Pauschalen entsprechen, müssen die Besteuerung und ggf. die Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen sichergestellt sein.

Falls im Unternehmen Reisen ins Ausland an der Tagesordnung sind, ist häufig das Sozialversicherungsrisiko höher als das Lohnsteuerisiko. Zeitnah müssen die Auslandstätigkeiten den Sozialversicherungsträgern und der Berufsgenossenschaft gemeldet werden. Insbesondere bei einem Unfall anlässlich einer Dienstreise ins Ausland könnte es mit der Berufsgenossenschaft bei fehlender Übernahme Probleme geben. Der Arbeitgeber muss für die Unfallkosten in Vorleistung treten. Sollten die Aufwendungen nicht übernommen wer-

den, kann das einen großen Schaden für das Unternehmen bedeuten.

3.2 Anwendung des PKF-Modells

In Phase II zum Tax CMS wird die Organisation der Reisekostenabrechnung und deren Verbindung zur Gehaltsabrechnung geprüft. Außerdem wird festgestellt, wie hoch die Zahlungen aufgrund von Dienstreisen sind. Über das ermittelte Risiko wird

berichtet und eine Handlungsempfehlung gegeben.

Darüber hinaus wird hinsichtlich der Auslandsreisen in der Phase II geschaut, ob Vorgaben für die Genehmigung von Dienstreisen ins Ausland getroffen wurden, die nicht nur die Abzugsfähigkeit der Reisekosten gewährleisten, sondern auch den Versicherungsschutz des Arbeitnehmers im Ausland sicherstellen. Das Risiko ist auch hier von dem Reiseziel, der Anzahl und der Dauer der Auslandsreisen abhängig. Mit der Aufnahme werden die Risiken identifiziert und bewertet. Diese Ergebnisse werden im Bericht dargestellt, Handlungsempfehlungen werden genannt.

4. Zwischenfazit

Die skizzierten Beispiele vermitteln einen Überblick über die Vorgehensweise in Phase II. Aus dem Bericht und den Handlungsempfehlungen werden die Aufgaben für die im nächsten Teil E näher zu beschreibende Phase III „Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen“ (zum Gesamttablauf vgl. Abb. 1 auf S. 4) entwickelt.

StBin Helga Sauerwald



Tax Compliance Management System – Teil E: Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen am Beispiel der Umsatzsteuer

Hier folgt nun in Phase III die Ausarbeitung und Implementierung von Maßnahmen der Steuerung und von Kontrollen auf der Basis der in Phase II identifizierten steuerlichen Risiken. Konkret wird im Folgenden für das Modul Umsatzsteuer dargestellt, wie gezielt Risiken reduziert und Compliance-Verstöße vermieden werden können.

1. Gesetzliche Vorgaben und Umsatzsteuer

Im Bereich der Umsatzsteuer bestehen wesentliche Risiken in fehlerhaften Eingangrechnungen. Eine ordnungsgemäße Rechnung hat bestimmte Mindestbestandteile zu enthalten. Diese Angaben sind vom Rechnungsempfänger zu prüfen, wenn der Vorsteuerabzug sichergestellt werden soll. Daneben hat der Steuerpflichtige weitere Verpflichtungen wie die sach- und fristgerechte Abgabe von Voranmeldungen und Jahreserklärungen zu erfüllen. Die Voranmeldungen sind grundsätzlich bis spätestens zum 10. Kalendertag des Abgabezeitraums bei der Finanzverwaltung einzureichen, die Jahreserklärung ist bei Erstellung durch einen Steuerberater bis zum 31.12. des folgenden Jahres nach Ablauf des Veranlagungszeitraums abzugeben. Neben diesen allgemeinen Verpflichtungen sind weitere Pflichten vom Geschäftsmodell abhängig:

- Unternehmer, die Lieferungen ins Ausland ausführen, müssen dies durch entsprechende Buch- und Belegnachweise dokumentieren.
 - Bei Lieferungen ins EU-Ausland sind laufend Zusammenfassende Meldungen beim Bundeszentralamt für Steuern abzugeben.
 - Bei der Überschreitung bestimmter Lieferschwelle für Ein- und Ausfuhr sind Intrastatmeldungen einzureichen.
 - Bei entsprechenden Sachverhalten sind die Regelungen über die Umkehr der Steuerschuld bei Leistungen an Unternehmer im EU-Ausland, über innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte und über Konsignationslager zu beachten.
- » **Hinweis:** Sofern die Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet abgegeben werden, kann das Finanzamt einen Verspätungszuschlag erheben. Im Falle der Anmeldung einer Vorauszahlung, aber ausbleibender Entrichtung der Steuer, drohen Säumniszuschläge und Geldbußen.

Wenn der Steuerpflichtige keine Voranmeldung abgibt oder falsche Angaben macht, kann dies als Steuerverkürzung betrachtet werden, die strafrechtlich verfolgt wird.

2. Tax-Compliance-Programm

2.1 Voraussetzungen für die Umsetzung

Entscheidend für den Erfolg des Compliance-Programms ist, dass die Mitarbeiter der Steuerabteilung sowie Mitarbeiter aus Abteilungen mit umsatzsteuerrelevanten Aufgabefeldern über die erforderlichen Kenntnisse der Umsatzsteuer verfügen. Die Prozesse zur Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben sind unter Einbezug bereits bestehender Kontrollen zu dokumentieren. Dabei sind auch die Prozesse der angrenzenden Unternehmensbereiche (wie Logistik oder Vertrieb) einzubeziehen. Es ist sicherzustellen, dass die zuständigen Mitarbeiter hinreichendes Wissen im steuerlichen Bereich besitzen, um potentielle Risiken identifizieren und kommunizieren zu können. Die Steuerabteilung sollte mit ausreichend Personal ausgestattet sein, um dem Risiko entgegenzutreten, dass elementare Aufgaben wie die Abgabe von Voranmeldungen und Jahreserklärungen nicht fristgerecht durchgeführt werden können.



Qualitätsprüfung der umsatzsteuerlichen Datenaufzeichnungen und Meldungen

2.2 Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen

Zur Sicherstellung der Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten bieten sich insbesondere folgende Maßnahmen der Steuerung und Kontrollen an:

- Regelmäßige Schulungen von Mitarbeitern mit umsatzsteuerrelevanten Tätigkeiten
- Implementierung eines „4-Augen-Prinzips“ für umsatzsteuerliche Ausnahmefälle
- Qualitätsprüfung der umsatzsteuerlichen Datenaufzeichnungen und Meldungen (eventuell auch mit Hilfe von Datenanalyseprogrammen; z.B. VAT View)
- Regelmäßige Aktualisierung der automatisierten, umsatzsteuerlichen Abläufe in den EDV-Systemen

2.3 Tax-Compliance-Überwachung und -Verbesserung

Die Angemessenheit und Wirksamkeit des Systems im Bereich Umsatzsteuer kann insbesondere mit Hilfe folgender Maßnahmen überwacht werden:

- Überprüfung der Verarbeitung von umsatzsteuerlichen Daten im ERP
- Regelmäßige Aktualisierung von Stammdaten
- Überprüfung der Gesamttransaktionsdaten hinsichtlich Risiken
- Überwachung der Durchführung und Teilnahme an Schulungen
- Prüfung von Kontrollen bei der Steueranmeldung und -erklärung
- Prüfung von Arbeitsanweisungen

3. Tax-Compliance-Kommunikation

Entscheidend für den Erfolg des Tax-CMS ist die Festlegung von klaren Kommunikationswegen sowie Rollen und Verantwortlichkeiten von jedem Mitarbeiter für seinen Aufgabenbereich. Es ist festzulegen, wie Tax-Compliance-Risiken sowie Hinweise auf potentielle oder festgestellte Regelverstöße an die entsprechenden Stellen im Unternehmen gemeldet werden. Die Kommunikation kann z.B. in Form von Mitarbeiterbriefen, Compliance-Handbüchern oder Schulungsveranstaltungen stattfinden.

Hierbei sind insbesondere die folgenden Punkte von besonderer Bedeutung:

- Periodisches Compliance-Reporting an die Unternehmensleitung
- Kommunikation mit der Finanzverwaltung
- Information der Mitarbeiter über umsatzsteuerliche Neuerungen
- Kommunikation über neue oder geänderte umsatzsteuerliche relevante Prozesse
- Bereitstellung von notwendigen Informationen für den Jahresabschluss an die Buchhaltung

4. Fazit zu Teil E

Im Rahmen eines Tax-CMS sollte auf den Bereich Umsatzsteuer ein besonderer Fokus gelegt werden, da die Finanzverwaltung in Betriebsprüfungen diesem Feld regelmäßig eine hohe Bedeutung beimisst. Ein funktionierendes VAT-Compliance-System kann für die Finanzverwaltung als Indiz gegen vorsätzliches oder leichtfertiges Verhalten dienen.

*WP/StB Jens Düe /
StB Enrico Kiehne*



Abb. 5: Abschlussphase: Überprüfung der Wirksamkeit und Review

Tax Compliance Management System – Teil F: Wirksamkeit und Review

Mit dieser letzten Phase schließt der Phasenablauf im PKF-Modell eines Tax Compliance Management Systems ab, ggf. aber nur vorläufig. Denn sollten sich hierbei Wirksamkeitsdefizite herausstellen, so wird ein neuer Durchlauf der Phasenabfolge gestartet, wobei dieser

je nach Sachlage nicht vollständig ausfällt, sondern an der identifizierten Defizitstelle einsetzt.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der Modelleinsatz dynamisch zu verstehen ist und regelmäßige Reviews in nicht zu großen Zeitabständen einem

Zementieren von einmal erreichten Vorkehrungen entgegenwirken sollen. Insbesondere sollte es bei den Funktionsprüfungen darum gehen, ob die in Phase III aufgebauten Maßnahmen und Kontrollen auch tatsächlich gelebt werden.

WP StB Daniel Scheffbuch

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | www.pkf.de

Die Inhalte der PKF* Publikationen können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen. Soweit innerhalb der PKF Fachnachrichten rechtliche Themen dargestellt sind, liegt die Verantwortlichkeit bei den Rechtsanwälten, die im PKF-Netzwerk tätig sind.

* PKF Deutschland GmbH ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.