

# Betriebs Berater



17 | 2016

Recht | Wirtschaft | Steuern

25.4.2016 | 71. Jg.  
Seiten 961–1024

## DIE ERSTE SEITE

**Prof. Dr. Jens Bülte**

Gesetzgebung zur Geldwäsche-Compliance als Vorbild oder abschreckendes Beispiel?

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Julia Dönch**, RAin

Verbandsklagen bei Verstößen gegen das Datenschutzrecht –  
neue Herausforderungen für die Datenschutz-Compliance | 962

**Dr. Mayeul Hiéramente**, RA, und **Andreas Pfister**, RA

Einsicht in die Kartellakte – der strafprozessuale Bonner Sonderweg | 968

## STEUERRECHT

**Tanja Creed**, M.I.Tax, StBin, und **Gunther Link**, StB

Tax Compliance Management – nur wichtig für kapitalmarktorientierte Unternehmen  
oder auch für den Mittelstand? | 983

**Dirk Beyer**, RA/FAStR

Diskussion in der Finanzverwaltung zu Praxisfragen der Selbstanzeige  
gem. §§ 371, 398a AO | 987

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Jens C. Laue**, WP/CPA, und **Verena Brandt**, WPin/StBin

Möglichkeiten und Grenzen des Outsourcing von Compliance-Aufgaben | 1002

## ARBEITSRECHT

**Sander Runkel**, RA

Die Weisungsgebundenheit des Compliance Officers | 1012

**Theodor B. Cisch**, RA, **Christine Bleeck**, RAin, und **Dr. Michael Karst**, RA

BB-Rechtsprechungsreport zur betrieblichen Altersversorgung 2015/2016 | 1014

Tanja Creed, M.I.Tax, StBin, und Gunther Link, StB

# Tax Compliance Management – nur wichtig für kapitalmarktorientierte Unternehmen oder auch für den Mittelstand?

Ziel der Tax Compliance ist es, vor dem Hintergrund einer Flut von immer komplexer werdenden nationalen und internationalen steuerlichen Regularien die dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflichten einzuhalten, zu befolgen und insbesondere auch steuerliche Risiken zu identifizieren. Die verschärfte Steuergesetzgebung in den letzten Jahren, die mediale Berichterstattung und die öffentliche Wahrnehmung in Bezug auf steuerstrafrechtliche Sachverhalte – nicht nur im Unternehmensbereich, sondern auch bei natürlichen Personen – führen zu einer zunehmenden Sensibilisierung in Bezug auf die Einhaltung der Tax Compliance. Der vorliegende Beitrag zeigt, dass ein wirksames Tax Compliance Management nicht nur für kapitalmarktorientierte Unternehmen von Bedeutung ist, sondern angesichts drohender Reputationschädigung und ungeplanter Zahlungsabflüsse auch für den Mittelstand und den Unternehmer ganz erheblich an Relevanz zugenommen hat. Im Rahmen einer ausgewählten Darstellung (verkannter) Risikofelder aus der steuerlichen Beratungspraxis werden die umfangreichen Einsatzgebiete des Tax Compliance Management im Mittelstand dargestellt. Ferner wird dargelegt, dass sich die organisatorische Ausgestaltung eines wirksamen Tax Compliance Management Systems am IDW PS 980 orientieren kann.

## I. Einleitung

Die Frage nach einer wirksamen Ausgestaltung von Tax Compliance Management Systemen hat nicht zuletzt durch die signifikante Verschärfung des Instituts der strafbefreienden Selbstanzeige im Rahmen der Neufassung des § 371 AO mit Wirkung ab dem 1.1.2015 an Bedeutung zugenommen.<sup>1</sup> Die Neuregelung führt – insbesondere vor dem Hintergrund des erhöhten Strafzuschlags zur Selbstanzeige (§ 398a AO) und des Vollständigkeitsgebots bei verlängerter Berichtigungsfrist (§ 371 AO) – in der Beratungspraxis zu der schwierigen, aber bedeutenden Fragestellung, ob Fehlangaben (noch) als Steuerklärungsberichtigung nach § 153 AO zu qualifizieren oder (bereits) als strafbefreiende Selbstanzeige nach § 371 AO zu werten sind.<sup>2</sup>

Die Debatte rund um das Thema Tax Compliance Management angeheizt hat der vorläufige Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 16.6.2015 zu dieser Abgrenzungsfrage. Demnach stellt aus Sicht der Finanzverwaltung ein durch den Steuerpflichtigen eingerichtetes innerbetriebliches Kontrollsystem ggf. ein Indiz dar, das gegen das Vorliegen einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung nach § 370 AO oder leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO sprechen kann.<sup>3</sup> Während kapitalmarktorientierte Unternehmen regelmäßig durch organisatorische Maßnahmen ein umfangreiches Compliance Management System etabliert haben, ist Letzteres im

Mittelstandsbereich mangels personeller und organisatorischer Aufstellung oder den damit verbundenen Kosten bisher eher sporadisch zu finden.

Angesichts der nachfolgenden, längst nicht abschließenden Darstellung von typischen unerkannten Steuerrisiken aus der Beratungspraxis sind aber auch mittelständische Unternehmen, ihre Inhaber und Family Offices gut beraten, ihre Compliance im Steuerbereich durch entsprechende Maßnahmen sicherzustellen. Ziel eines wirksamen Tax Compliance Management Systems ist neben der Einhaltung und Befolgung von steuergesetzlich normierten Pflichten, wie zum Beispiel der fristgerechten Abgabe von Ertrag-, Umsatz- und Lohnsteuererklärungen, auch das aktive Steuermanagement zum Schutz vor Reputationsverlust und ungeplanten sowie zu hohen Cash-Tax-Abflüssen.

## II. Tax Compliance Management im Mittelstand – ausgewählte Risikofelder

### 1. Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Einen nicht zu unterschätzenden Aufgabenbereich eines wirksamen Tax Compliance Management Systems bei Unternehmen stellt die Erfüllung der steuerlichen Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Ordnungsvorschriften im Sinne der §§ 140 ff. AO dar. Das Risiko der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 2 S. 2 AO droht nämlich unter anderem dann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen nicht nach § 158 AO (Beweiskraft der Buchführung) der Besteuerung zugrunde gelegt werden können, die Buchführung also aufgrund einer Verletzung der Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO sachlich unrichtig ist.

Mit Schreiben vom 14.11.2014 hat das BMF umfangreiche Änderungen und Neuerungen zu den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung mit Wirkung ab 1.1.2015 veröffentlicht.<sup>4</sup> Betroffen sind alle Unternehmen, in denen betriebliche Abläufe IT-gestützt mit Hilfe von Datenverarbeitungssystemen (DV-Systemen) abgebildet werden und die Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form mittels EDV Systemen erfüllt werden. Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO fordert die Finanzverwaltung beispielsweise die Einrichtung, Ausübung und Proto-

1 Vgl. Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2415.

2 Zu den Erleichterungen für Korrekturen bei der Umsatz- und Lohnsteuer nach § 371a AO vgl. bspw. Erdbrügger/Jehke, DStR 2015, 385.

3 Vgl. BMF, Vorläufiger Diskussionsentwurf AEO zu § 153 AO – Abgrenzung einer Berichtigung nach § 153 AO von einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO (Stand: 16.6.2015), Tz. 2.6.

4 Vgl. BMF, 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, StB 2014, 430.

kollierung eines *internen Kontrollsystems (IKS)*, dessen Ausgestaltung abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie den eingesetzten DV-Systemen ist. Die Beschreibung des einzurichtenden IKS ist unverzichtbarer Bestandteil einer von der Finanzverwaltung geforderten angemessenen und sachverständigen Verfahrensdokumentation für das eingesetzte DV-System.<sup>5</sup> Aus dieser müssen Inhalt, Aufbau, Prozessablauf und die Ergebnisse vollständig und schlüssig hervorgehen.<sup>6</sup> Eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation, die die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO nicht gewährleisten kann, kann seitens der Finanzverwaltung als Mangel mit sachlichem Gewicht gewertet werden und zu einer Verwerfung der Buchführung mit den vorstehenden Konsequenzen führen.<sup>7</sup>

Sanktionsbewehrte, zu beachtende Aufzeichnungspflichten ergeben sich ferner aus § 90 Abs. 3 AO bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug, sofern die relevanten Aufzeichnungen nicht oder verspätet vorgelegt werden, oder im Wesentlichen unverwertbar sind. Auch in diesen Fällen kann eine schmerzliche Schätzung der Einkünfte nach § 162 Abs. 3 AO drohen.<sup>8</sup> Typischer Anwendungsfall sind die Verrechnungspreise.

## 2. Immobilienbesteuerung

Häufiger Zankapfel ist die *erweiterte Gewerbesteuerkürzung* nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG. Bereits die Mitvermietung einzelner Betriebsvorrichtungen oder eine geringfügige Betätigung außerhalb der reinen Vermögensverwaltung können die Befreiung insgesamt kosten – und damit die Steuerlast erhöhen oder bei Kapitalgesellschaften gar verdoppeln. Wie komplex eine rechtssichere Abgrenzung ist, belegen beispielhaft die zahlreichen Verwaltungserlasse der letzten Monate zur Einordnung von Blockheizkraftwerken als Gebäudebestandteil oder Betriebsvorrichtung sowie zur Differenzierung der Zurverfügungstellung von Wärme und Strom entweder als erforderliche Nebenleistung der Vermietung oder als gewerbliche Tätigkeit.<sup>9</sup> Bereits im Rahmen einer technischen *due diligence* eines Akquisitionsprojekts ist damit die „Steuerungsfunktion der Steuerabteilung“ gefragt.

Schädlich im Hinblick auf ungewollte Steuerverhaftung, originäre Gewerblichkeit, Verlust der Abschreibungsberechtigung,<sup>10</sup> mangelnde § 6b EStG-Fähigkeit<sup>11</sup> sowie erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG<sup>12</sup> erweist sich das unbeabsichtigte Überschreiten der *Drei-Objekt-Grenze* im Sinne der Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel. Die Rechtsprechung hat hier jüngst wieder richtungweisende Entscheidungen getroffen, beispielsweise zur Objektverwirklichung bei Einbringungsvorgängen in eine Personengesellschaft.<sup>13</sup> Die realistische Planung zu erwartender Steuerbelastungen geht hier Hand in Hand mit der Beurteilung und Erfassung von Objektverwirklichungen durch den Steuerpflichtigen oder ihm zurechenbare transparente Strukturen, sowie deren Beachtung während der maßgeblichen Fünf-Jahres- bzw. Zehn-Jahres<sup>14</sup>-Zeiträume.

Dass *Betriebsaufspaltungen* mit einer Steuerverhaftung einhergehen und unbeabsichtigte Unterbrechungen sachlicher oder personeller Verflechtungen zur Realisierung stiller Reserven und damit zur Besteuerung trotz fehlendem Liquiditätszufluss führen, ist in der Theorie bekannt; in der Praxis erfolgt der Hinweis leider zu häufig erst durch den Betriebsprüfer. Die penible Beachtung und Verfolgung ins-

besondere der relevanten Beteiligungsquoten bei Betriebs- wie Besitzunternehmen ist essentiell.

Mit besonderer Härte zeigt sich zunehmend die *Grunderwerbsteuer*. Als gewinnunabhängige Besteuerungsform mit zum Teil erheblich erweiterter Bemessungsgrundlage<sup>15</sup> und im Großteil der Republik steigenden Steuersätzen<sup>16</sup> kann die ehemals allzu gern vernachlässigte Grunderwerbsteuer schnell ein existenzbedrohendes Ausmaß annehmen. Modifikationen der Rechtsprechung und gesetzliche Neuregelungen erfolgen mit steigender Frequenz. Beispielhaft sei hier die Entwicklung zur qualifizierten Bewegung von Anteilen an Grundstücke haltenden Personengesellschaften, § 1 Abs. 2a GrEStG, genannt. Der am Anfang steuerpflichtigenfreundlich anmutenden Rechtsprechung zum „ultimate-owner“-Gedanken<sup>17</sup> folgten Konter-Gesetzgebung<sup>18</sup> und ausufernde Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Begründung mittelbarer Anteilsbewegungen.<sup>19</sup> Die Beurteilung und das Monitoring relevanter Übertragungsvorgänge i. S. d. § 1 Abs. 2a GrEStG sind mittlerweile Spezialisten vorbehalten. Entsprechendes gilt für das Erkennen, Dokumentieren und Überwachen der Fünf-Jahres-Sperrfristen nach §§ 5 Abs. 3 (Übergang auf Gesamthand), 6 Abs. 3 (Übergang zwischen Gesamthandsgemeinschaften) sowie § 6a GrEStG (Konzernklausel).

## 3. Schenkung- und Erbschaftsteuer

Ein wirksames Tax Compliance Management im Mittelstandsbereich beachtet die Inhaberebene und deren Schnittstellen zum Unternehmen. Auch hier gilt es, negative Besteuerungsfolgen bzw. Nachversteuerungstatbestände zu vermeiden.

Bei Schenkungen von Betriebsvermögen oder Gesellschaftsanteilen können nach dem (noch) geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz erhebliche Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG in Anspruch genommen werden. Hat z. B. eine entsprechende Schenkung von Gesellschaftsanteilen im Gesellschafterkreis stattgefunden, müssen innerhalb einer vorgegebenen Behaltensfrist von bis zu sieben Jahren bestimmte Kriterien im Unternehmen erfüllt werden. Neben dem Verkauf des begünstigt übertragenen Vermögens kön-

5 Vgl. BMF, 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, StB 2014, 430, Tz. 100–102.

6 Vgl. BMF, 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, StB 2014, 430, Tz. 151–155.

7 Vgl. BMF, 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, 1450, StB 2014, 430, Tz. 155; *Goldshteyn/Thelen*, DStR 2015, 326.

8 Vgl. zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 3 AO bei Dokumentationspflichten i. S. d. § 90 Abs. 3 AO *Kroppen*, IWB 2013, 830; *Rasch*, IWB 2014, 124; *Schoppe/Stumpf*, BB 2014, 1116.

9 Vgl. z. B. LfSt Bayern, 1.10.2015 – S 2240.1.1-6/2 St 32; OFD Niedersachsen, 15.9.2015 – S 2240-186-St 222/St 221; LfSt Bayern, 11.1.2016 – S 2240.1.1 - 6/7 St 32; OFD Nordrhein-Westfalen, 13.1.2016 – S 2130-2011/0003-St 146.

10 Vgl. BFH, 16.1.1969 – IV R 34/67, BStBl. II 1969, 375.

11 Vgl. *Jachmann-Michel*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6b EStG, Rn. 16.

12 Vgl. BFH, 18.5.1999 – I R 118/97, BStBl. II 2000, 28, BB 2000, 396.

13 Vgl. BFH, 28.10.2015 – X R 21/13, BFH/NV 2016, 405; BFH, 28.10.2015 – X R 22/13, BFH/NV 2016, 325.

14 Vgl. BMF, 26.3.2004 – IV A 6 – S – 2240 – 46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 5 und 6.

15 Neufassung des § 8 Abs. 2 GrEStG als Folge der BVerfG-Entscheidungen vom 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, 1 BvL 14/11, BB 2015, 2017, zur Grunderwerbsteuerlichen Ersatzbemessungsgrundlage (insbesondere bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen oder solchen ohne oder mit nur symbolischer Gegenleistung): Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834, 1841.

16 Allein seit 2015 erfolgten Erhöhungen auf 6,5% in Nordrhein-Westfalen (seit 1.1.2015), im Saarland (seit 1.1.2015), in Brandenburg (seit 1.7.2015) sowie ebenfalls auf 6,5% in Thüringen (ab 1.1.2017).

17 Vgl. BFH, 24.4.2013 – II R 17/10, BStBl. II 2013, 833.

18 Neufassung der Regelung bei § 1 Abs. 2a GrEStG zu mittelbaren Änderungen im Gesellschafterbestand: Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834, 1840.

19 Vgl. BFH, 9.7.2014 – II R 49/12, BStBl. II 2016, 57, BB 2014, 2400 m. BB-Komm. *Hartrott*; BFH, 25.11.2015 – II R 18/14, StB 2016, 47 Ls, DStR 2016, 242.

nen nachfolgende Umstrukturierungen einen Verstoß gegen die Behaltensfrist und damit eine Nachversteuerung auslösen.<sup>20</sup> Ferner sind innerhalb der Behaltensfrist die Lohnsummen zu überwachen und darauf zu achten, dass keine Überentnahmen bzw. „Überschüttungen“ bei Kapitalgesellschaften stattfinden. Denn die Steuerbefreiung entfällt nach § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, soweit der Erwerber als Inhaber oder Gesellschafter eines Betriebs oder einer Gesellschaft innerhalb des maßgeblichen Zeitraums Entnahmen tätigt, die den Gesamtwert seiner Einlagen und der ihm zuzurechnenden Gewinne und Gewinnanteile um mehr als 150000 Euro übersteigen (Überentnahmen). Bei Ausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist sinngemäß zu verfahren (Ausschüttungsbeschränkung). Hier ist echtes Erbschaftsteuercontrolling im Unternehmen gefragt.

Das Erbschaftsteuergesetz wurde zwar vom BVerfG in seinem Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 wegen der weitreichenden Begünstigungen für betriebliches Vermögen für verfassungswidrig erklärt, gilt aber zunächst weiter. Der Gesetzgeber ist aufgefordert, bis zum 30.6.2016 eine Neuregelung zu schaffen. Nach den vorliegenden Gesetzesentwürfen wird auch nach Inkrafttreten einer Neuregelung weiterhin ein Erbschaftsteuercontrolling erforderlich sein.

#### 4. Umsatzsteuer

Ein für die Unternehmenspraxis bedeutsamer Bereich ist die Umsatzsteuer. Je nach Unternehmensgröße, Anzahl und Komplexität der Geschäftsvorfälle erfordert die inhaltliche umsatzsteuerliche Würdigung jeder Leistungsbeziehung ein hohes Maß an Steuerrechtskenntnissen und setzt hohe Anforderungen an die zuständigen Mitarbeiter.

Von grundlegender Bedeutung – da direkter Kostenfaktor – ist die Berechtigung zum Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen nach § 15 UStG. Im Rahmen einer ggf. durch IT-Einsatz unterstützten Belegprüfung sind unter anderem die formellen Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes für den Vorsteuerabzug – insbesondere nach § 14 Abs. 4 UStG – zu prüfen. Ein Sonderthema stellt dabei der Vorsteuerabzug aus Baumaßnahmen, Einrichtungen oder Instandhaltungen nach § 15 Abs. 4 UStG bei gemischt genutzten Immobilien dar. Nach Ansicht des BFH ist in der Regel der objektbezogene Flächenschlüssel für eine sachgerechte Aufteilung der Vorsteuerbeträge anzuwenden, d.h. die Vorsteuerbeträge sind nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfrei verwendeten Flächen aufzuteilen. Der objektbezogene Umsatzschlüssel, der in der Regel zu einem höheren Vorsteuerabzug führt, kann bei erheblichen Ausstattungsunterschieden der unterschiedlich genutzten Räumlichkeiten zur Anwendung kommen.<sup>21</sup>

Bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen ergeben sich zahlreiche erweiterte Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten, die mit entsprechender Sorgfalt erfüllt werden müssen, z.B. Nachweispflichten bei steuerfreien Lieferungen in die EU bzw. in ein Drittland, Nachweis der Unternehmereigenschaft/Aufzeichnung und Abfrage der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Zusammenfassende Meldungen.

#### 5. Lohnsteuer

Im Bereich der Lohnsteuer schlummern ebenfalls häufig unerkannte prozessuale Risiken, die bei Lohnsteuerprüfungen zu erheblichen Zahlungsabflüssen führen. Im Fokus der Prüfer stehen Themen wie

die korrekte (Lohn-)Versteuerung von geldwerten Vorteilen im Rahmen von (Betriebs-)Veranstaltungen, Zuwendungen und Mahlzeiten. So wurde beispielsweise jüngst die Bewertung von Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen als Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH<sup>22</sup> im § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG für Zeiträume ab 1.1.2015 festgeschrieben.<sup>23</sup> Diese Neuregelung führt zu einem zunehmenden Dokumentationsaufwand für Steuerpflichtige, um die für die korrekte lohnsteuerliche Würdigung notwendigen Daten zu erhalten und entsprechend zu würdigen.

Auch die korrekte (lohn-)steuerliche Behandlung von (Sach-)Zuwendungen an Arbeitnehmer oder fremde Dritte sowie Mahlzeitengestellungen erfordern aufgrund diverser Neuregelungen fundiertes steuerartenübergreifendes Spezialwissen und wiederum erhöhten Dokumentationsaufwand. So verlangt beispielsweise die korrekte lohn- und umsatzsteuerliche Behandlung einer Zuwendung an Arbeitnehmer die Klärung, ob es sich um eine Aufmerksamkeit<sup>24</sup> handelt (60 Euro-Grenze) oder eine sonstige Sachzuwendung (44 Euro-Freigrenze pro Kalendermonat i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG). Bei einer Zuwendung an Dritte sind für Zwecke der richtigen Beurteilung des Betriebsausgabenabzugs (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG), der Lohnversteuerung nach § 37b EStG und des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 1a UStG) sogar drei Freigrenzen zu beachten ( $\leq 10$  Euro,  $> 10$  Euro  $< 35$  Euro,  $> 35$  Euro).<sup>25</sup> Auch der Themenbereich der Mahlzeitengestellung bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten und die unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen hinsichtlich Arbeitsessen, Belohnungsessen, Bewirtung und Gewährung und Kürzung von Verpflegungspauschalen erfuhr nicht zuletzt unter anderem durch die Neuregelung des Reisekostenrechts ab 1.1.2014 einen neuen Komplexitätsgrad, den es zu bewältigen gilt.<sup>26</sup>

#### 6. Sonstige exemplarische Risikobereiche

Aus den Erfahrungen der Betriebsprüfungspraxis vor allem im Maschinen- und Anlagenbau sowie in der Zuliefererindustrie zeigt sich, dass oftmals dem Verlangen der Finanzbehörde, den Gläubiger oder Empfänger einer Zahlung zu benennen (§ 160 AO), nicht nachgekommen werden kann. Vorsicht ist hier bei Handschlaggeschäften im arabischen oder asiatischen Raum und bei Barzahlungen geboten. Folge ist die Versagung des Betriebsausgabenabzugs. In bestimmten Konstellationen können strafrechtliche Untersuchungen wegen Besteuerungsvorwurf drohen.

Bei Umstrukturierungen und Transaktionen ist erhöhte steuerplanerische Vorsicht geboten, um unliebsame Überraschungen zu vermei-

20 Vgl. koordinierter Ländererlass vom 20.11.2013, BStBl. I, 1508; koordinierter Ländererlass vom 21.11.2013, BStBl. I, 1510.

21 Vgl. BFH, 7.5.2014 – V R 1/10, DStR 2014, 1162; zu den unionsrechtlichen Zweifeln des XI. Senats des BFH EuGH-Vorlage vom 5.6.2014 – XI R 31/09, BB 2014, 2144 m. BB-Komm. Erdbrügger, RIW 2014, 852 Ls, DStR 2014, 1438, und Schlussantrag von GA Mengozzi, vom 25.11.2015 – C-332/14, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, ECLI:EU:C:2015:777, MwStR 2016, 117.

22 Vgl. BFH, 16.5.2013 – VI R 94/10, BStBl. II 2015, 186; BFH 16.5.2013 – VI R 7/11, BStBl. II 2015, 189.

23 Vgl. Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) vom 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

24 Vgl. R 19.6 Abs. 1 S. 2 LStR: Aufmerksamkeiten sind Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 Euro aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses wie Geburtstag, Hochzeit, Jubiläum.

25 Vgl. bspw. BMF, 19.5.2015 – IV C 6 – S 2297-b/14/10001, StB 2015, 202, DStR 2015, 1184.

26 Vgl. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285. Flankiert wurden die Neuerungen im Reisekostenrecht durch diverse Verwaltungsanweisungen, u.a. BMF, 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/14/10002, BStBl. I 2014, 1412.

den. Die Verschärfungen in den Voraussetzungen für steuerneutrale Einbringungen von Betriebsvermögen im Sinne der §§ 20 bis 22 und 24 UmwStG hinsichtlich der Gewährung von sonstigen Gegenleistungen durch das Steueränderungsgesetz 2015 sind zu beachten.<sup>27</sup> Ferner gilt es, negative Besteuerungsfolgen auf Anteilseigner-Ebene aus der rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns nach § 22 Abs. 1 oder Abs. 2 UmwStG zu vermeiden. Schädliche Veräußerungen, Übertragungen sowie Ersatztatbestände sind innerhalb der Sieben-Jahres-Sperrfrist im Voraus zu identifizieren und die jährlichen Nachweispflichten nach § 22 Abs. 3 UmwStG rechtzeitig zu erbringen. Ein wirksames Tax Compliance Management zur Vermeidung von Steuerrisiken erfordert demnach die Kenntnis sämtlicher vergangener Übertragungen und eine strenge Überwachung innerhalb der maßgebenden Sperrfristen.

### III. Tax Compliance Management System

Kapitalmarktorientierte Unternehmen mit eigener Steuerfunktion haben regelmäßig ein Tax Compliance Management System (Tax-CMS) als Bestandteil eines – nach § 317 Abs. 4 HGB prüfungspflichtigen – internen Kontroll- bzw. Risikofrüherkennungssystems etabliert. Die Rechtsgrundlage bzw. Verpflichtung für kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Einrichtung einer entsprechenden Organisation kann sich unter anderem aus § 91 Abs. 2 AktG,<sup>28</sup> dem Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) Ziff. 4.1.3. oder – für Unternehmen mit Notierung an einer US-Börse – aus dem Sarbanes-Oxley Act – Section 404 ableiten.<sup>29</sup>

In der Literatur gibt es unterschiedliche Ansätze zur organisatorischen Ausgestaltung eines wirksamen Tax-CMS, wobei sich diese vornehmlich auf kapitalmarktorientierte Unternehmen mit eigener Steuerfunktion beziehen.<sup>30</sup>

Angesichts der methodischen und inhaltlichen Parallelen kann sich die Ausgestaltung eines Tax-CMS im Sinne eines innerbetrieblichen Kontrollsystems im Mittelstandsbereich an den definierten Grundelementen für Compliance Management Systeme des IDW PS 980<sup>31</sup> orientieren. Allerdings sollte den speziellen Bedürfnissen der Zielgruppe Rechnung getragen werden. Das Tax-CMS sollte nicht in Formalismus erwachsen und die Gesellschafter sowie die Schnittstellen zwischen Unternehmen und Familie mit allen betroffenen Steuerarten einbeziehen.

IDW PS 980 setzt sieben Grundelemente für ein angemessenes Compliance Management System voraus, deren konkrete Konzeption von der Größe des Unternehmens sowie Art und Umfang der Geschäftstätigkeiten abhängig ist.

Für die Ausgestaltung eines Tax-CMS können die Grundelemente wie folgt definiert und unternehmensindividuell dokumentiert werden:<sup>32</sup>

- *Tax Compliance-Kultur*: Sie stellt die Grundlage für die Angemessenheit und Wirksamkeit eines Tax-CMS dar und ist geprägt von den aufgestellten und kommunizierten Verhaltensgrundsätzen des Unternehmens zur Tax Compliance, dem Führungsstil oder der Personalpolitik.
- *Tax Compliance-Ziele*: Es erfolgt eine Festlegung von konsistenten und messbaren Tax Compliance-Zielen, die erreicht werden sollen und die gleichzeitig Grundlage für die Beurteilung von Compliance-Risiken sind.
- *Tax Compliance-Risiken*: Die präventive Feststellung, Beurteilung und Wertung von Steuerrisiken ist integraler Bestandteil für die

Entwicklung eines Tax-CMS. Im steuerlichen Bereich kann dies unter anderem durch entsprechende Kontrollprozesse, Reviews von Steuergestaltungen und Umstrukturierungen, Einbindung externer Spezialisten oder anlassbezogenen Überprüfungen durch eine Betriebsprüfung erfolgen. Allgemeine Faktoren wie Personalfuktuation, neue Technologieanforderungen oder Expansion/Wachstum können für die steuerliche Risikoanalyse von entscheidender Bedeutung sein.

- *Tax Compliance-Programm*: Ausgehend von den Ergebnissen der Risikoanalyse werden die Grundsätze und Maßnahmenkataloge zur Steuerrisikovermeidung erstellt. Zentrale Bausteine sind steuerliche Verhaltens- und Prozessrichtlinien (z.B. Reisekostenrichtlinie, Umsatzsteuerrichtlinie für Rechnungsprozesse, Lohnsteuerrichtlinie), Funktionstrennungen (z.B. Inhouse vs. externe Steuerberater, Informationsbearbeitung und Weitergabe), Implementierung von unabhängigen Kontrollen (Vier-Augen-Prinzip). Die Dokumentation und Beschreibung der Prozesse und Kontrollen stellt dabei ebenso eine wesentliche Voraussetzung dar.
  - *Tax Compliance-Organisation*: Merkmal der Tax Compliance-Organisation ist die Festlegung und Dokumentation von klaren Rollen, Verantwortlichkeiten (z.B. Bestimmung eines Compliance-Beauftragten), Berichtswegen, Ablauforganisation und die Bereitstellung notwendiger organisatorischer und technischer Hilfsmittel z.B. IT/ERP-Anwendungen, Checklisten oder Handbücher.
  - *Tax Compliance-Kommunikation*: Kommunikation der in den unternehmerischen Teilbereichen/Fachabteilungen aufgrund des Tax-CMS zu beachtenden Regeln, Richtlinien oder Kontrollen. Die Kommunikation von entsprechenden Tax Compliance-Regeln, Vorschriften oder Steuerrechtsänderungen an andere Fachabteilungen (Personal-, Marketing-, Controlling-, Finanzbuchhaltung etc.) ist hierbei Schwerpunkt. Die Praxis zeigt beispielsweise, dass die Kommunikation mit einer entsprechenden Arbeitsanweisung oder dem Erlass von Richtlinien mit entsprechenden Schulungen unterstützt werden muss.
  - *Tax Compliance-Überwachung und -Verbesserung*: Festlegung, Dokumentation und Durchführung von geeigneten Überwachungsmaßnahmen, um die definierten Prozesse, Aufgaben und Verantwortlichkeiten auf ihre Wirksamkeit hin zu überprüfen. Die Verantwortlichen sind stets über aktuelle Entwicklungen der Steuergesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften zu informieren.
- Für die einzelfallbezogene und unternehmensindividuelle Ausgestaltung eines Tax-CMS bietet der PS 980 demnach eine Grundlage, da er allgemeine Anforderungen an ein CMS definiert.

27 Vgl. Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834; Überblick der Änderungen in Korn, *SteuK* 2015, 435.

28 Vgl. zur kontroversen Diskussion der bestehenden Rechtspflicht zur Einrichtung einer (Tax) Compliance Organisation *Oppenheim*, *DStR* 2014, 1063; LG München I, 10.12.2013 – 5 HK O 1387/10, CB 2014, 167 m. CB-Komm. *Kränzlin/Weller*, BB 2014, 850 Ls m. BB-Komm. *Grützner; Fleischer*, *NZG* 2014, 321.

29 Vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel*, BB 2013, 791; SOA Section 404 – Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports, abrufbar unter [www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm](http://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm).

30 Vgl. *Kromer/Pumpler/Henschel*, BB 2013, 791; *Rogge*, BB 2014, 664; *Dahlke*, BB 2014, 680; *Busekist/Birkemeyer*, *Ubg* 2015, 231; *Vitale/Loose*, BB 2014, 2903.

31 Vgl. IDW PS 980, Stand: 11.3.2011, Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen.

32 Vgl. IDW PS 980, Stand: 11.3.2011, Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, Rn. 23.

## IV. Fazit

Die Beratungspraxis zeigt, dass auch mittelständische (Familien-)Unternehmen, insbesondere solche ohne eigene Steuerfunktion, die Tax Compliance mit entsprechender Sorgfalt sicherstellen müssen. Ein eingerichtetes und dokumentiertes Tax-CMS wird durch die Finanzverwaltung gerade im Falle von Steuererklärungsberichtigungen positiv gewertet. Die genaue Ausgestaltung des Tax-CMS hängt vor allem von der Unternehmensgröße, der Beteiligungsstruktur und den Bedürfnissen der Inhaber, den Geschäftsvorfällen, der IT-Landschaft, den steuerbezogenen innerbetrieblichen Funktionen und nicht zuletzt von der unternehmensindividuellen steuerlichen Risikolage ab. Bei Einrichtung eines ordnungsgemäßen, wirksamen Tax-CMS können unerwartete zahlungs- und/oder ergebniswirksame Steuerlasten und ggf. steuerstrafrechtliche Konsequenzen vermieden werden.

**Tanja Creed**, StB, Master International Taxation ist Partner bei Rödl & Partner Nürnberg und leitet den Bereich Tax Management.



**Gunther Link**, StB, ist Associate Partner bei Rödl & Partner Nürnberg und Mitarbeiter im Bereich Tax Management.



Dirk Beyer, RA/FAStR

# Diskussion in der Finanzverwaltung zu Praxisfragen der Selbstanzeige gem. §§ 371, 398a AO

Nachdem die Regelung zur Selbstanzeige zum 1.1.2015 erneut verschärft worden war, ergaben sich weitere Auslegungsfragen. Mit Spannung wird daher eine offizielle Stellungnahme des BMF erwartet. In den zuständigen Bundes- und Ländergremien der Finanzverwaltung werden zur Zeit Auslegungsfragen diskutiert und die Ergebnisse vermutlich in den nächsten amtlichen Richtlinien (Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren – AStBV) bis Ende des Jahres 2016 veröffentlicht. In diesem Beitrag werden Fragen und Antworten besprochen, wie sie im Moment noch unverbindlich in der Finanzverwaltung (Bund und Länder) diskutiert werden. Mangels einer veröffentlichten Stellungnahme empfiehlt es sich, in der Selbstanzeigeberatung den sichersten Weg zu erwägen und den „worst case“-Fall für die Gesetzesauslegung einzukalkulieren. Dieser Beitrag ist selbstverständlich kein abschließender Katalog aller relevanter Praxisfragen. Der Betriebs-Berater wird seine Leser jeweils auf dem neuesten Stand halten.

## I. Einführung

Die Praxis muss sich angesichts der Komplexität der Regelung der Selbstanzeige auf die Sichtweise der Verwaltung einstellen können. Daher wäre es begrüßenswert, wenn die Bundes- und Länderfinanzverwaltungen nach zwei umfangreichen Gesetzesänderungen in 2011 und 2015 in einem offiziellen BMF-Schreiben zeitnah und umfassend Stellung zu drängenden Praxisfragen nehmen würden. Die Berufsverbände versuchen im Moment die Veröffentlichung eines internen – leider nicht öffentlich verfügbaren – BMF-Papiers zu erreichen. Selbst nach einer Veröffentlichung wäre in der Beratung zu bedenken, dass

die Justiz nicht an Verwaltungsrichtlinien wie z.B. BMF-Schreiben oder die AStBV gebunden ist. Gerichte dürfen im Streitfall über die Wirksamkeit einer Selbstanzeige nach eigener Auffassung entscheiden. In der Praxis werden sich Justizorgane allerdings oftmals an der Sichtweise der Verwaltung orientieren. Dies muss jedoch nicht so sein und bedeutet umgekehrt die Chance für den Verteidiger, das Gericht im Einzelfall von einer abweichenden Ansicht zu überzeugen.

Weiterhin ist für die Praxis zu berücksichtigen, dass nicht jede Nacherklärung bzw. Korrekturerklärung eine Selbstanzeige ist. Die strengen Spielregeln der Selbstanzeige gem. §§ 371, 398a AO gelten nur dann, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich handelte, wobei bereits Eventualvorsatz genügt. Bei Leichtfertigkeit gelten die weniger strengen Voraussetzungen der bußgeldbefreienden Selbstanzeige gem. § 378 Abs. 3 AO. Handelte der Steuerpflichtige hingegen schuldlos oder mit einfacher Fahrlässigkeit, so ist eine Nacherklärung schlicht eine steuerliche Berichtigung gem. § 153 AO. Die Praxis zeigt jedoch, dass die Abgrenzung im Einzelfall streitig werden kann. Daher sollte erwogen werden, eine Nacherklärung so zu gestalten, dass sie notfalls auch die strengeren Voraussetzungen gem. § 371 AO erfüllt.

## II. Bagatellgrenze von 5% für § 371 Abs. 1 AO

Der BGH hatte sich in seinem Beschluss vom 25.7.2011 vor dem Hintergrund des Vollständigkeitsgebots (§ 371 Abs. 1 AO) dazu geäußert, in welchem Rahmen noch eine Bagatellabweichung zulässig ist.<sup>1</sup> Hierzu

<sup>1</sup> BGH, 25.7.2011 – 1 StR 631/10, BB 2011, 3106 m BB-Komm. *Geuenich*.