

Jean Bramburger, Michéle Schwirkslies

Internes Kontrollsystem und Tax Compliance

Der Steuerberater als Wegweiser und Unterstützer



Kompaktwissen
Beratungspraxis

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2023 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Januar 2023

DATEV-Artikelnummer: 35795/2023-03-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Das innerbetriebliche Kontrollsyste m gehört als Teil der Verfahrensdokumentation neben dem Compliance System für Unternehmer und Steuerberater zu den Schlagworten der letzten Jahre und gewinnt eine immer höhere Relevanz. Dennoch sind die Themen und ihre Auswirkung auf die steuerlichen Fragestellungen der Unternehmen aufgrund fehlender Transparenz nicht allen bewusst oder gehen im Tagesgeschäft unter.

Spätestens jedoch mit dem Anwendungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. Mai 2016 zu § 153 AO hat die Finanzverwaltung die Integration eines schriftlich dokumentierten Steuer-IKS durch die Unternehmen gefordert und damit auch zunehmend in den Beratungsfokus für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gesetzt. Der Gesetzgeber hat mittels Ergänzungen der AO nunmehr ganz aktuell Ende 2022 Voraussetzungen und Vorteile des Vorliegens eines Steuer-IKS für die Unternehmen weiter bestätigt und damit auch gesetzlich verankert.

Die Schwerpunkte, Vor- und ggf. auch Nachteile eines innerbetrieblichen Steuerkontrollsyste m für die Unternehmen sollen in diesem Buch ebenso dargestellt werden, wie die Möglichkeiten des Berufsstandes ihre Mandanten bei der Aufstellung, Prüfung und Ergänzung des Steuer-IKS zu begleiten.

Berlin, den 13. Januar 2023

*Jean Bramburger,
Michéle Schwirkslies*

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

1	Das IKS im steuerlichen Fokus	5
2	Bedeutung – Vorteile – Wer braucht es?	9
2.1	Internes und externes Überwachungs- und Steuerungssystem	12
2.2	Interne und externe Vorteile	23
2.3	§ 153 AO/GoBD/130 OWiG/91 AktG	25
2.4	Teil des Tax Compliance – Sicht auf IDW PS 980 und 261	35
2.5	Aufbau/Notwendiges/Dokumentation des Steuer-IKS	40
2.6	Durchführungsschritte bei der Implementierung eines Steuer-IKS	44
2.6.1	Bestands- und Prozessaufnahme:	44
2.6.2	Risikoermittlung und -bewertung	45
2.7	Information/Kommunikation	52
3	Der Steuerberater als Unterstützer bei IKS und TCM	53
3.1	Blick auf die Vorgaben der Bundessteuerberaterkammer	54
3.2	Der Steuerberater als Berater beim Aufbau und der Einführung eines Steuer-IKS	58
3.3	Prüfung und Überwachung eines bestehenden IKS-Systems	60
3.3.1	Unterstützung für den Steuerberater durch die DATEV-Systeme	62
3.3.2	DATEV ProCheck für das eigene IKS der Steuerkanzlei	62

3.3.3	DATEV Verfahrensdokumentation und das ProCheck Prozessmodell Tax Compliance unterstützt bei der Mandatsberatung	63
3.3.4	Nutzung der simulierten Betriebsprüfung im Rahmen der Risikoermittlung	64
3.4	Sinn und Hintergrund einer Zertifizierung	65
4	Besonderheiten beim IKS	67
4.1	IKS – Kasse/Kassennachscha	67
4.2	IKS – E-Commerce	70
4.3	IKS – Privatpersonen & Family Offices & Vermögensübertragungen	74
5	Checklisten und Beispiele	80
5.1	Bestandteile des Steuer-IKS	80
5.2	Bestandsaufnahme im Rahmen der Neu-Implementierung eines Steuer-IKS	80
5.3	Risikoermittlung und -bewertung	81
5.4	Ermittlung von Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen	84
5.5	Bestandteile zum Steuer-IKS Kasse	85
5.5.1	Beispiel-Checkliste zu im Unternehmen eingesetzten Kassensystemen und Systemen mit Kassenfunktion	85
5.5.2	Beispiel-Checkliste zu den Organisations- und Betriebsunterlagen der eingesetzten Systeme	85
5.5.3	Beispiel-Checkliste für Kassenanweisungen	87
5.6	Beispiel für eine IKS-Prüfung im Bereich Lohnsteuer – Betriebsveranstaltung	88
5.7	Bescheinigung zur Berufsausübung des Steuerberaters	94

1

Das IKS im steuerlichen Fokus

Für große oder gar börsennotierte Unternehmen ist Compliance bereits seit vielen Jahren kein Fremdwort mehr. Haben die großen Unternehmen vor 20 Jahren noch Beratung Externer zum Thema Compliance und Prävention eingekauft, sind heute hauseigene Compliance-Abteilungen und Interne Revision Standard. Auch die Bereiche des Tax Compliance und IKS werden hier in aller Regel fest abgedeckt und unterwerfen die Unternehmen einer regelmäßigen Prüfung und Optimierung.

Anders verhält es sich, wenn wir den Bereich der KMU betrachten. Insbesondere den Kleinen fehlt es oft an dem notwendigen Know How, der Personalstärke und/oder internen Richtlinien und Geboten.

Obwohl das Thema IKS und Compliance in den letzten Jahren immer mehr an Relevanz auch und insbesondere für den steuerlichen Bereich der Unternehmen gewonnen hat, sind besonders die KMU-Unternehmen in diesem Bereich noch nicht ausreichend aufgestellt.

Compliance bezeichnet das regel- und gesetzeskonforme Handeln von Unternehmen und ihrer Mitarbeiter in allen Bereichen. Das Interne Kontrollsysteem (IKS) bildet hierbei einen Teilbereich des Compliance und dient der Prüfung und Überwachung innerhalb des Unternehmens. Die Einhaltung unternehmenseigener Regeln zu Betriebsabläufen, Strukturen, Vorgaben u. ä. sowie die Einhaltung von Gesetzen sollen hierbei geprüft, Verstöße offengelegt, Lücken sichtbar gemacht und auch geschlossen werden.

Mit einem ausgewogenen und an die Unternehmensgröße und -struktur angepassten IKS lassen sich regelmäßig Risiken in der Unternehmensführung und fehlende Kontrollmechanismen aufdecken und auch verhindern. Das IKS als Teil des Compliance-Systems des Unternehmens kann dabei unterstützen das Unternehmen rechtlich und auch betriebswirtschaftlich effizienter zu führen. Lassen sich doch durch feste Abläufe und Strukturen sowie deren kritischer Prüfung Missbräuche, Korruption oder Schäden langfristig verhindern.

In den Fokus auch für die kleinen und mittelständischen Unternehmen sowie deren Berater sind Tax-Compliance und Internes Kontrollsyst-tem verstärkt mit dem Anwendungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 23. Mai 2016 getreten. Der Erlass beschäftigt sich mit den Anzeige- und Berichtigungspflichten der Steuerpflichtigen nach § 153 AO¹ sowie den Fragen zum Vorliegen von Steuerhinterziehung, Leichtfertigkeit und grober Fahrlässigkeit. Mit dem Erlass stellt die Finanzverwaltung in Tz. 2.6 fest:

„Für eine Steuerhinterziehung reicht von den verschiedenen Vorsatzformen bereits bedingter Vorsatz aus. ...

Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsyst-tem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen ei-nes Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“²

Nach Sicht der Finanzverwaltung hat also ein eingeführtes, funk-
tioniendes und auch tatsächlich umgesetztes innerbetriebliches Kont-
rollsyst-tem keine prüfungs- und/oder strafbefreiende Wirkung, es kann
aber den Verdacht des Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit mindern
oder gar ausschließen. Dies kann auch eine Minderung von straf- und
bußgeldrechtlichen Folgen bei Vorliegen von unrichtigen oder unvoll-
ständig abgegebenen Steuererklärungen nach sich ziehen. Nach An-
sicht der Finanzverwaltung stellen die allgemeine Beschreibung, die
Anwenderdokumentation, die technische Systemdokumentation und
die Betriebsdokumentation die Hauptbestandteile einer Verfahrens-
dokumentation und damit auch eines internen Kontrollsyst-tems dar.³

¹ § 156 AO.

² § 156 AO.

³ Teutemacher, Verfahrensdokumentation zur Kassenführung bei elektronischen Aufzeich-
nungssystemen, BBK Nr. 9 vom 06.05.2022, NWB GAAAI-60359.

Mit den Beschlussempfehlungen des 7. Ausschusses vom 9. November 2022 hat der Finanzausschuss des Bundes aktuell zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung (Drucksache 20/3436, 20/4228) Stellung genommen und für diesen ergänzend auch die Anpassung der Regelungen der Abgabenordnung zur Einbindung eines Steuer-IKS in die Außenprüfung empfohlen. Hiernach soll gem. Art. 5 § 38 EGAO künftig eine stärkere Einbindung des innerbetrieblichen Steuer-IKS in eine Außenprüfung ermöglicht werden. Im Einzelnen heißt es in den Beschlussempfehlungen:

„(1) Soweit im Rahmen einer Außenprüfung eines Steuerpflichtigen nach den §§ 193 bis 202 der Abgabenordnung die Wirksamkeit eines von ihm eingesetzten Steuerkontrollsysteins hinsichtlich der erfassten Steuerarten oder Sachverhalte überprüft wurde und kein oder nur ein unbeachtliches Risiko für die in § 149 Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Steuern und gesonderten Feststellungen besteht, kann die Finanzbehörde im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern dem Steuerpflichtigen auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs für die nächste Außenprüfung nach § 193 Absatz 1 der Abgabenordnung Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen unter der Voraussetzung verbindlich zusagen, dass keine Änderungen der Verhältnisse eintreten. ...“⁴

Die Bundesregierung ist diesen Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses nunmehr gefolgt und hat in der Sitzung des Deutschen Bundestages am 10. November 2022 die Aufnahme einer entsprechenden Ergänzung der Regelungen zur Abgabenordnung beschlossen (Drucksache 605/22). Daraus folgt jetzt für die Steuerpflichtigen eine weitergehende gesetzlich verankerte Möglichkeit zur Erleichterung von Betriebsprüfungen und damit die Möglichkeit einer zeitlichen Strafung von Betriebsprüfungen. Unter Einhaltung der Voraussetzungen kann den betroffenen Unternehmen damit auch gesetzlich nunmehr

⁴ Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses des Bundes, Deutscher Bundestag – 20. Wahlperiode, Drucksache 20/4376, Beschlüsse des 7. Ausschusses zu Artikel 5 § 38 EGAO.

eine gewisse Rechtssicherheit geboten werden. Ergänzend wurden mit den Beschlussempfehlungen und deren Annahme durch die Bundesregierung auch die Voraussetzungen für eine etwaig auf Antrag zu gewährende Verbindliche Auskunft gesetzlich verankert. Damit erhalten durch Umsetzung der Beschlussempfehlungen auch solche Voraussetzungen zum Inhalt und Umfang eines innerbetrieblichen Steuer- IKS – wenn auch nur in kurzer Form – Eingang in die Gesetzgebung. So sehen die angenommenen Beschlussempfehlungen und Ergänzungen gem. Art. 5 § 38 EGAO in Abs. 2 weiter vor:

„(2) Ein Steuerkontrollsysteum umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass

- 1. die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie*
- 2. die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden.*

Das Steuerkontrollsysteum muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.“

2

Bedeutung – Vorteile – Wer braucht es?

Das innerbetriebliche Steuer-Kontrollsyste m sollte im IKS eine der Hauptsäulen darstellen. Viele Unternehmen gehen bis heute davon aus, dass die Implementierung eines Steuer-IKS in das eigene Unternehmen unnötig, zu kompliziert und/oder zu aufwendig sei. Mit Blick auf den aktuellen Fachkräftemangel kann und will der Unternehmer sein vorhandenes Personal, sei es aus dem Bereich der Finanzbuchhaltung oder auch aus anderen Bereichen, nicht einfach für einige Wochen abberufen, um ein IKS erstellen zu lassen. Darüber hinaus besteht für Unternehmer die Möglichkeit, dass Mitarbeiter auf die Einführung eines Steuer-IKS negativ reagieren, weil sie davon ausgehen, dass die Einführung eine intensivere Überwachung des Personals durch den Unternehmer zum Ziel hat. Doch diese Annahmen sind ein Trugschluss, welcher sich insbesondere im steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Bereich auch negativ und kostspielig für das Unternehmen auswirken kann.

Durch ein Steuer-IKS soll das Unternehmen vielmehr dahingehend auf sichere Beine gestellt werden, dass komplexe Risiken, die sich in betriebswirtschaftlichen, steuerlichen aber auch haftungsrechtlichen Bereichen eines am allgemeinen Markt agierenden Unternehmens ergeben, schnell erkannt und durch gezielte Kontrollmechanismen gebannt werden können. Die Hauptaufgabe des Steuer-IKS besteht darin, Risiken zu erkennen und zu minimieren sowie Gesetzesverstöße zu vermeiden. Dem Steuer-IKS wird deshalb nicht die Kontrolle als Hauptaufgabe zugewiesen, sondern vor allem die Steuerung von vorhandenen Risiken sowie die Überwachung der betrieblichen Prozesse zur Erkennung dieser und neu entstehender Risiken.⁵

Maßnahmen, die das Unternehmen im Rahmen eines Steuer-IKS einführt bzw. stetig aktualisiert, erfolgen prozessbegleitend, können aber auch einzelnen unternehmerischen Prozessen vor- oder nachgeschaltet

⁵ vgl. DIIR, Revision des Internen Kontrollsyste ms, 2020.