

Geschäftsstelle des IDW
Postfach 32 05 80

40420 Düsseldorf

Per E-Mail: stellungnahmen@idw.de
rindermann@idw.de

Datum
9. Januar 2017

Seite
1 von 6

**Stellungnahme zum Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016:
Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980**

Sehr geehrte Frau Rindermann,
sehr geehrte Damen und Herren,

für die Gelegenheit, zu dem Entwurf des „IDW Praxishinweises 1/2016:
Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems
gemäß IDW PS 980“ Stellung nehmen zu können, danken wir Ihnen.

Von großer Bedeutung für die Industrie ist, dass jeglichen funktionierenden innerbetrieblichen Organisationsprozessen von Unternehmen die im BMF-Schreiben zu § 153 AO aufgeführte entlastende Indizwirkung zukommt. Es sollte sichergestellt werden, dass es kein Unterschied macht, ob das innerbetriebliche Kontrollsystem eines Steuerpflichtigen einem Tax CMS im Sinne des IDW PS 980 entspricht oder nicht, solange es als spezifisches innerbetriebliches Kontrollsystem des Unternehmens geeignet und angemessen ist; dies betrifft insbesondere Abweichungen, die der Unternehmensgrößen oder spezifischen Unternehmensbesonderheiten geschuldet sind.

Es sollte den Unternehmen auch überlassen bleiben, in welcher Form sie die Geeignetheit und Angemessenheit eines Kontrollsystems nachweisen. Einen klarstellenden Hinweis hierüber würden wir sehr begrüßen, um aufgrund der bisherigen Diskussionen Missverständnisse zu vermeiden und auch insoweit Rechtssicherheit zu gewähren.

Schließlich darf – auch nicht nur faktisch – weder die Effektivität und Angemessenheit einer Maßnahme noch die genannte Entlastungswirkung durch einen Standard Einbußen erleiden.

Daher regen wir an, eine ausdrückliche Formulierung aufzunehmen, nach der die Gesellschaften von dem IDW-Standard abweichen bzw. teilweise

**Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.**
Mitgliedsverband
BUSINESSEUROPE

Hausanschrift
Breite Straße 29
10178 Berlin

Postanschrift
11053 Berlin
Telekontakte
T: +493020281507
F: +493020282507

Internet
www.bdi.eu

E-Mail
B.Welling@bdi.eu

abweichen können. Dies ermöglicht den Gesellschaften, branchen- oder unternehmensspezifische Bedürfnisse angemessen zu berücksichtigen. Schließlich kann eine Abweichung von dem IDW-Standard im Interesse einer guten Unternehmensführung liegen. So wird die Flexibilität und Selbstregulierung der deutschen Unternehmensführung gewahrt.

Wir würden auch begrüßen, wenn zugleich sichergestellt würde, dass der Hinweis nicht einen höheren Sorgfaltsmaßstab einfordert als im IDW PS 980, der im Wesentlichen auf die „Verhinderung von wesentlichen Rechtsverstößen“ abstellt.

Auf diese Weise könnten auch Handlungsempfehlungen abgebildet werden, die ggfls. für die Unternehmen hilfreich wären, ohne sie einzuschränken. Wichtig ist, an dieser Stelle deutlich zu machen, dass es sich ausschließlich um Empfehlungen handelt.

Darüber hinaus haben wir zu den einzelnen Unterpunkten Anmerkungen, die wir im Folgenden skizzieren möchten:

Zu 1. Vorbemerkungen und 2. Begriffsbestimmungen

Unter Tz. 4 wird ausgeführt, dass die in Abschnitt 4.3. erläuterten Grundelemente Bedeutung für alle Unternehmen haben und lediglich die zur Verdeutlichung genannten Beispiele nicht für kleine und kleinste Unternehmen die gleiche Bedeutung haben. An dieser Stelle wäre eine weitergehende Differenzierung, die ausdrücklich auf die Unternehmensführung und deren individueller Einschätzung und Entscheidung abstellt, wünschenswert. Schließlich kann das Unternehmen selbst am zielführendsten darüber entscheiden, ob die genannten Grundsätze beispielsweise aufgrund der Unternehmensstruktur nicht greifen.

Dieser Gedanke findet sich daher zu Recht unter Tz. 10 des Entwurfes wieder, wenn es darin heißt, dass „unter Tax CMS-Grundsätzen allgemein anerkannte Rahmenkonzepte, andere angemessene Rahmenkonzepte oder vom Unternehmen selbst entwickelte Grundsätze für Tax Compliance Management Systeme zu verstehen sind“.

Unter Tz. 11 wird der Umfang der Steuerfunktion u. E. zu weitgehend dargelegt, da es „alle Stellen innerhalb und außerhalb des Unternehmens, die mit steuerlichen Aufgaben des Unternehmens betraut sind“, umfasst.

In diesem Zusammenhang muss sichergestellt werden, dass die Definition nicht weiter reichen als die Vorschriften der Abgabenordnung es vorsehen. Das interne Kontrollsystem umfasst die Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen zur Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der Steuererklärung sowie der Sicherung der Einhaltung der maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften. Insoweit wäre es zielführend, diese Fokussierung auch im Rahmen des (Aufgaben-) Umfangs eines steuerlichen Compiencesystems als Maßgabe zu verwenden. Kurz: An diesen Leitlinien sollte sich ein steuerliches Compiencesystem ausrichten.

Zu 3. Zweckbestimmung und Grenzen von CMS

Klarstellend ergänzt sollte weiterhin werden, dass ein Umkehrschluss zu der unter Tz. 2 wiedergegeben Indizwirkung im Sinne des BMF-Schreibens zu § 153 AO nicht zulässig ist, d. h. Rückschlüsse aufgrund eines fehlenden Tax CMS nicht gestattet sind. Es besteht keine steuerrechtliche Verpflichtung zum Vorhalten eines Tax CMS. Demgemäß sieht das BMF-Schreiben zu § 153 AO bewusst keine Verpflichtung zur Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems vor.

Es wäre ebenfalls zu begrüßen, wenn aufgenommen würde, dass allein aufgrund eines Fehlers ein Rückschluss auf Vorsatz nicht zulässig ist. Denn trotz aller Bemühungen können Fehler auftauchen, die allerdings weder auf Vorsatz noch auf ein nicht adäquates steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem schließen lassen.

Zu 4.2. Abgrenzung des Geltungsbereichs eines Tax CMS

In Tz. 20 wird gefordert, dass „ein Tax CMS ... für Zwecke der Prüfung von anderen Teilbereichen des CMS abzugrenzen und eindeutig und klar zu definieren“ ist. Unter Tz. 7ff setzt sich der Entwurf mit dem Begriff des Tax CMS auseinander. Dabei wird zwar aufgeführt, dass Gegenstand der Prüfung das „CMS einschließlich des Tax CMS“ sein kann. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die AEAO zu § 153 AO lediglich die Existenz eines CMS fordert, um die Indizwirkung zu eröffnen, sollten die Ausführungen um die weitere mögliche Komponente ergänzt werden, dass ein Tax CMS bzw. Teile hiervon auch als integraler Bestandteil des allgemeinen CMS in gleicher Weise anzuerkennen sind. Schließlich können einzelne Elemente sowohl Bestandteil des allgemeinen CMS wie auch des gesonderten Tax CMS sein. Werden diese bereits im Rahmen der Überprüfung des allgemeinen CMS nachgehalten, sollte ihr Vorhandensein für Zwecke des Tax CMS als bereits hinreichend dokumentiert anerkannt werden.

Zu 4.3. Grundelemente eines Tax CMS

Insbesondere in Bezug auf die schriftliche Dokumentation von Tax Compliance Programm, Risiko Matrix und Schnittstellendefinition wird in Teilen ein (zu) hoher Dokumentationsanspruch gestellt, der in einer komplexen Unternehmensstruktur so durchgängig nicht immer umsetzbar ist. Hierdurch würde ein US-amerikanischer bzw. SOX-basierter Dokumentationsansatz auf das deutsche Recht übertragen. Anstelle der geforderten kleinteiligen Darstellung, sollte vielmehr im Vordergrund stehen, dass das Unternehmen beispielsweise eine konzernweite Compliance-Kultur vorgibt und entsprechend pflegt.

Hinzu kommt, dass die meisten Unternehmen bereits die wesentlichen Elemente eines innerbetrieblichen Kontrollsystems eingeführt haben und in der Praxis an den jeweiligen Unternehmenszwecken individuell ausgerichtet haben. Ziel muss daher sein, nicht ein vollständiges neues System zu fordern und damit die unternehmerischen Abläufe darunter subsumieren zu müssen, sondern ein in sich geschlossenes unternehmensspezifisches System bzw. effektive Komponenten hiervon beizubehalten.

Zu 4.3.1. Tax Compliance-Kultur

Es ist zu begrüßen, dass unter Tz. 30 aufgeführt ist, dass eine gesonderte schriftliche Dokumentation der Grundeinstellungen und Verhaltensweisen entbehrlich sein kann. Fraglich ist jedoch, wie der Nachweis einer Tax Compliance Kultur gelingen kann, um den Dokumentationsanforderungen zu genügen. Da dieser Nachweis nur schwer werthaltig beizubringen ist, könnten instruktive Beispiele, wie eine veröffentlichte Aussage des Managements im Internet oder Intranet zur Compliance Kultur zielführende Handreichungen für die Unternehmen und zugleich nach- bzw. überprüfbare Elemente für das Bestehen einer Tax Compliance-Kultur sein.

Zu 4.3.2. Tax Compliance-Ziele

Nach Tz. 31 des Entwurfes legen die gesetzlichen Vertreter – auf der Grundlage der allgemeinen Unternehmensziele, einer Analyse und Gewichtung der vom Unternehmen zu beachtenden Regeln – die Ziele des Tax CMS fest. Die steuerliche Pflicht der Geschäftsführung ist es jedoch, die Einhaltung der einschlägigen inländischen und ausländischen Steuergesetze sicherzustellen. Ziel eines Tax CMS sollte demnach die Einhaltung der Governance im Steuerbereich sowie aller steuerlichen Rechtsvorschriften nach den jeweiligen Rechtsverordnungen in der von der Geschäftstätigkeit des Unternehmens betroffenen Jurisdiktion sein. Hier empfiehlt sich, die Tz. 31 entsprechend auf diese Ziele zu beschränken.

Zu 4.3.3. Tax Compliance-Organisation

Nach dem Standardentwurf regelt das Management die Rollen und Verantwortlichkeiten (Aufgaben) sowie die Ablauforganisation für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten als integralen Bestandteil der Unternehmensorganisation und stellt unter Berücksichtigung der Verhältnisse der Gesamtorganisation des Unternehmens die für ein Tax CMS notwendigen Ressourcen zur Verfügung (Tz. 35).

Mit Blick auf den Erhalt größtmöglicher Flexibilität im Tagesgeschäft kann es wünschenswert sein, dass Rollen und Verantwortlichkeiten auch innerhalb der Steuerabteilung nicht eindeutig einzelnen Mitarbeitern und Prozessen zugewiesen werden. Daher sollte eine grundlegende Darstellung in Form einer generellen Dokumentation der Verantwortlichkeiten und Prozessbeschreibungen ausreichend sein.

Zu 4.3.4. Tax Compliance-Risiken

Der Entwurf sieht in Tz. 41 vor, dass Tax Compliance Risiken bezogen auf die jeweilige Steuerart und die damit verbundenen Prozesse festzustellen und schriftlich festzuhalten sind. Hier könnte eine Klarstellung aufgenommen werden, dass hiervon die Risiken, für die eine entsprechende steuerliche Rückstellung zu bilden ist, nicht betroffen sind. Vielmehr handelt es sich hierbei ausschließlich um Risiken, deren Festlegung und Dokumentation im Ermessen des jeweiligen Unternehmens stehen.

Weiterhin werden unter Tax Compliance-Risiken in Tz. 41, auf die in Tz. 42 Bezug genommen wird, die Risiken in Prozessen festgestellt. In Tz. 42 werden daraus Maßnahmen abgeleitet, die den Risiken entgegenwirken. Es stellt sich hier die Frage, ob es sich hierbei in der dargestellten Form nicht wiederum um Prozesse handelt. Die Prozesse sollten bereits so gestaltet werden, dass sie gerade Risiken entgegenwirken. Es könnte zu mehr Klarheit führen, in Tz. 41 den Satzteil „und die damit verbundenen Prozesse“ herauszunehmen.

Darüber hinaus ist in Tz. 41 vorgeschrieben, dass Tax Compliance-Risiken bezogen auf die jeweilige Steuerart festzustellen und schriftlich festzuhalten sind. Da ein solcher absoluter Ansatz unseres Erachtens einen effektiven ggfls. steuerartübergreifenden Ansatz nicht zulässt, sollte hier eine Formulierung herangezogen werden, die eine unternehmerisch sinnvoll abweichende Entscheidung zulässt. Es sollte ausreichen, wenn das Risiko aufgegriffen wird und nicht gefordert wird, dass eine mehrfache Identifizierung und Dokumentierung zwingend erforderlich ist.

Zu offen formuliert erscheint uns der Hinweis, dass „Folgen von Regelverstößen z. B. finanzieller und bilanzieller Art sein können.“ Es sollten in diesem Zusammenhang u. E. die steuerrechtlichen Bezüge im Vordergrund stehen, so dass die Aussage ausschließliche auf Verstöße mit steuerlicher Relevanz begrenzt werden sollte.

Weiterhin erachten wir die Forderung, dass Risiken „in Risikoklassen einzuordnen, auf ihre Eintrittswahrscheinlichkeit und mögliche Folgen zu analysieren und zu gewichten“ sind, als zu weitgehend. Auch hier würde ein sehr SOX-basierter Ansatz verfolgt. Im Vordergrund sollte jedoch stehen, dem Unternehmen die erforderlichen Analysen zu überlassen und sich mehr auf die Überprüfung der Effektivität zu fokussieren. Hieraus ließe sich sodann die Grundregel schließen, dass der Überprüfungsumfang im Verhältnis zum Risiko steht.

Zu 4.3.5. Tax Compliance-Programm

Die Bezeichnung als „Kontrollen“, die nach unserem Verständnis unter dem Aspekt des „Tax Compliance-Programmes“ fallen, würden mittlere und kleine Unternehmen mehr ansprechen. Auch wenn zahlreiche Unternehmen IT-basierte Lösungen präferieren, sollte unseres Erachtens eine entsprechende IT-Lösung nicht als zwingend dargestellt werden bzw. den Fokus bilden.

Zu 4.3.7. Tax Compliance-Überwachung und Verbesserung

Die Sanktionierungsvorgabe in Tz. 54 erachten wir als eine zu weitgehende Einschränkung der Unternehmensführung. Diese sollte daher entfallen und eine allgemeine Formulierung vorgenommen werden, die darauf abzielt, die Mängel zu beseitigen bzw. künftige Regelverstöße möglichst zu vermeiden.

Zu 5.4. Berichterstattung und Weitergabe von Prüfungsergebnissen

In Tz. 67 wird ausgeführt, dass es in der Entscheidung des Unternehmens liegt, „ob der Prüfungsbericht in Abstimmung mit dem Prüfer der Finanzverwaltung zugänglich gemacht wird. Dieser Prüfungsbericht ist nicht dazu bestimmt, dass Dritte hierauf gestützt (Vermögens-) Entscheidungen treffen.“ Vor dem Hintergrund, dass in Tz. 2 die entlastende Indizwirkung der Finanzverwaltung eine nicht unwesentliche Bedeutung zukommt, erachten wir diese explizite Ausklammerung nicht für zielführend. Wir empfehlen daher eine für den Wirtschaftsprüfer exkulperierende Formulierung, dass Dritte aus dem Bericht keine Ansprüche gegen den Wirtschaftsprüfer ableiten können, heranzuziehen. Aus denselben Gründen sollte das Unternehmen nicht die Genehmigung des Wirtschaftsprüfers für die Weitergabe des Prüfungsberichtes an die Finanzverwaltung benötigen.

Weitere Hinweise

Ein rein redaktioneller Hinweis zur Seite 17: unter C II a müsste es „geführt“ statt „führt“ heißen.

Auf Seite 19 unter A. Prüfungsauftrag, 2. Absatz, 3. Satz müsste es heißen: „... auf die Beurteilung der Angemessenheit, Implementierung und Wirksamkeit der in der als ...“.

Wir danken Ihnen nochmals für die Möglichkeit der Stellungnahme und würden uns freuen, wenn unsere Hinweise in Ihren weiteren Beratungen aufgegriffen würden.

Gerne stehen wir Ihnen auch für ergänzende Informationen sowie einen direkten Gedankenaustausch zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Berthold Welling

Yokab Ghebwebet