

→ Umsatzsteuer-Compliance in juristischen Personen des öffentlichen Rechts



Dr. Hilmar Erb

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Strafrecht und Steuerrecht, Witzel Erb Backu & Partner, München



Lukas Hechl

Steuerberater, Deloitte, Senior Manager Indirect Tax, München

Mittlerweile sind vier Jahre vergangen, seitdem das Bundesfinanzministerium mit einem Nebensatz in seinem Anwendungserlass zu § 153 der Abgabenordnung¹ für Aufregung gesorgt hat: Ein »internes Kontrollsystem für Steuern« (IKS) kann danach ein Indiz sein, das gegen das Vorliegen einer Steuerverfehlung spricht (Tz. 2.6) – selbst wenn es im Unternehmen zu Steuerverkürzungen gekommen ist. Diese Bemerkung hat die Diskussion um steuerliche IKS enorm angefacht und die Entwicklung von Tax Compliance Management Systemen (Tax CMS) erheblich beschleunigt. In der Compliance Landschaft großer Konzerne hat die Steuer inzwischen wie selbstverständlich ihren Platz gefunden. Auch der Mittelstand hat erkannt, dass zur Einführung von Tax CMS keine vernünftige Alternative besteht. Dieser Entwicklung werden sich Kommunen und kommunale Unternehmen nicht verschließen können.

Tax Compliance: Pflicht oder Kür?

Systeme zur Haftungsvermeidung im Unternehmen sind nicht neu. Sie haben ihren Ursprung darin, dass das Ordnungswidrigkeitengesetz die Unternehmensleitung verpflichtet, Straftaten und Ordnungswidrigkeiten durch das Management oder durch die Mitarbeiter mit angemessenen »Aufsichtsmaßnahmen« zu verhindern. Wer als Führungskraft diese Pflicht verletzt, begeht eine Ordnungswidrigkeit, die mit einem Bußgeld von bis zu einer Million Euro geahndet werden kann. Wichtig: Das Ordnungswidrigkeitengesetz stellt ausdrücklich klar, dass diese Regelung auch für öffentliche Unternehmen gilt.

Daneben machen sich Führungskräfte unter Umständen gegenüber ihrem Unternehmen schadenersatzpflichtig, wenn sie auf die Einrichtung eines funktionierenden Compliance Systems verzichten. Das Landgericht München hat Ende 2013 in einer nach wie vor maßgebenden Entscheidung die Anforderungen herausgearbeitet, die an ein solches Compliance-System zu stellen sind (LG München, Urteil vom 10.12.2013 – 5 HK O 1387/10). Die Unternehmensleitung hat aufgrund ihrer »Legalitätspflicht« das Unternehmen so zu organisieren und zu beaufsichtigen, dass keine Gesetzesverstöße erfolgen. Sie erfüllt ihre Organisationspflichten, wenn sie eine auf Schadensprävention und Risikokontrolle angelegte Compliance Organisation einrichtet, die zu Art, Größe und Organisation des Unternehmens und den zu beachtenden Vorschriften passt. Das Gericht hatte sich in seinem Beschluss zwar mit den Schmiergeldpraktiken eines Konzerns zu befassen. Die Grundsätze

der Entscheidung gelten aber auch, wenn es um die Verhinderung von Steuerverfehlungen in einem Unternehmen geht.

In seiner »Panzerhaubitzen«-Entscheidung urteilte im Jahr 2017 dann auch der Bundesgerichtshof, dass Unternehmen verpflichtet sind, Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens zu unterbinden und ein effizientes Compliance Management zu installieren, das auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt sein muss (BGH, Urteil vom 09.05.2017, 1 StR 265/16). Dieser Entscheidung lag der Tatvorwurf der Steuerhinterziehung zugrunde.

Damit nicht genug: Künftig wird die Bedeutung von Compliance Management Systemen noch wachsen. Am 18. Juni 2020 hat die Bundesregierung das »Gesetz zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft« beschlossen, mit dem in Deutschland erstmals ein echtes Unternehmensstrafrecht eingeführt werden wird (abrufbar über die Homepage des Bundesjustizministeriums, www.bmjv.de). Die Strafen, die gesetzesbrüchigen Unternehmen daraus drohen, sind drakonisch und können bis zu 10 % des Jahresumsatzes betragen. Sie lassen sich allerdings erheblich mildern, wenn Compliance Maßnahmen installiert werden – und das selbst dann, wenn das Kind eigentlich schon im Brunnen liegt, d. h. die Taten begangen und aufgedeckt sind.

Grundlagen der Tax Compliance

Tax Compliance ist aber alles andere als reine Pflichterfüllung. Bei der Gestaltung und Einführung eines Tax CMS setzt sich auf Seiten der Steuerpflichtigen fast immer die Erkenntnis durch, dass durch ein Tax CMS sowohl die Qualität der steuerlichen Prozesse als auch das Verständnis für steuerliche Themen in steuerfremden Bereichen insgesamt verbessert wird.

Für die Erstellung und Dokumentation eines Tax CMS Programms hat sich heute der Praxishinweis des Instituts zur Prüfung eines Tax CMS nach IDW PS 980² mit den dort definierten sieben Elementen als Standardarbeitshilfe etabliert:

1. Compliance Kultur
2. Compliance Ziele
3. Compliance Risiken
4. Compliance Programm
5. Compliance Organisation
6. Compliance Kommunikation
7. Compliance Überwachung

Insbesondere bei den sehr prozessorientierten Steuern wie Umsatzsteuer und Lohnsteuer bringt ein Tax CMS erhebliche Verbesserungen der steuerlichen Prozesse mit sich, da in diesen Steuerarten steuerrelevante Entscheidungen häufig außerhalb der Steuerfunktion

1 BMF-Schreiben vom 23.05.2016, BStBl. I, 490.

2 IDW Praxishinweis 1/2016 vom 31.05.2017; nachfolgend »IDW Praxishinweis«. Inzwischen haben einige Unternehmen ihr Tax CMS von einem Wirtschaftsprüfer nach PS 980 testieren lassen; insoweit liegen bereits zahlreiche Erfahrungswerte mit Tax CMS aus unterschiedlichen Branchen vor.

getroffen werden. Hierbei kann von drei verschiedenen Ebenen gesprochen werden³:

Ebene 1	(Umsatz-) Steuerabteilung	Umfassendes umsatzsteuerliches Wissen; Entscheidungen werden stets mit Blick auf mögliche umsatzsteuerliche Auswirkungen getroffen
Ebene 2 (ggf. voll-/teil-automatisiert)	Buchhaltung/ Accounting u.Ä.	Erfassung einzelner Geschäftsvorfälle und idealerweise zutreffende umsatzsteuerliche Würdigung bzw. Abstimmung mit der (Umsatz-) Steuerabteilung
Ebene 3	»Steuerfremde« Geschäftsbereiche (z. B. Logistik, Vertrieb, Einkauf)	Entscheidungen mit teilweise erheblichen jedoch unbewussten umsatzsteuerlichen Auswirkungen

Ein wirksames Tax CMS kann helfen, die Sensibilität für (umsatz-) steuerliche Sachverhalte in Abteilungen auch außerhalb der Steuerfunktion zu schärfen. Die Tax Compliance Organisation soll mit einer klaren und eindeutigen Schnittstellendefinition dafür sorgen, dass Verantwortlichkeiten eindeutig zugewiesen sind und sowohl die Steuerfunktion als auch die gesamte steuerrelevante Informationskette einbezogen sind⁴. Das heißt, die Compliance Organisation muss dafür sorgen, dass alle Fachbereiche eines Unternehmens – somit auch außerhalb der Steuerfunktion – lückenlos und überschneidungsfrei zusammenarbeiten.

Tax Compliance im Alltag

In der Praxis ist exakt diese Schnittstellendefinition zwischen einzelnen Abteilungen die größte Herausforderung für eine Organisation. Während die Abstimmung mit den oben definierten Ebenen 1 und Ebenen 2 meist relativ problemlos möglich ist, ist eine Einbindung der Ebene 3 ohne ein stützendes Gedankenmodell häufig sehr schwierig. Die Betriebswirtschaftslehre entwickelte das sog. RACI-Matrix-Modell, welches auf Arbeitsprozessebene die jeweiligen Verantwortlichkeiten und Informationsflüsse regelt. Im Zusammenhang mit einem Tax CMS ist RACI ist wie folgt zu lesen.⁵

Responsible	Der tatsächlich Verantwortliche für die Erfüllung der jeweiligen Aufgabe
Accountable	Der disziplinarisch Verantwortliche für die korrekte Erledigung der Aufgabe (im Sinne einer übergeordneten Verantwortlichkeit)
Consulted	Ein Informationsträger, der für die Erledigung der Aufgabe relevante Informationen beitragen kann/muss
Informed	Ein reiner Informationsempfänger über den jeweiligen Vorgang

Somit muss im Rahmen der Tax Compliance Organisation jeder umsatzsteuerlich relevante Prozess identifiziert und die Verantwortlichkeiten für diesen Prozess ergänzt werden. In unmittelbarem Zusammenhang können die hier erfassten Prozesse um die Risiken zu einer Risiko-Kontroll-Matrix erweitert werden, um gleichzeitig den Baustein der Tax Compliance Risiken⁶ mit zu erfassen. Auch die Risiko-Kontroll-Matrix wurde von der Betriebswirtschaftslehre entwickelt und dient dazu, die identifizierten Risikobereich hinsichtlich Eintrittswahrscheinlichkeit und möglichen Folgen zu quantifizieren und qualifizieren.

Die Festlegung von Verantwortlichkeiten und Kommunikationswegen sowie die Qualifizierung und Quantifizierung von umsatzsteuerlichen Risiken sind damit die Eckpfeiler der Bausteine Tax Compliance Organisation und Tax Compliance Risiko.

Die Tax Compliance Organisation geht Hand in Hand mit dem Tax Compliance Programm. Das Tax Compliance Programm soll durch laufende Maßnahmen den Tax Compliance Risiken entgegenwirken bzw. bereits festgestellte Compliance-Verstöße sanktionieren.⁷

Das Tax Compliance Programm besteht aus präventiven und detektiven Maßnahmen.⁸ Das heißt, dass präventive Maßnahmen implementiert werden, um aktiv Risiken zu vermeiden.⁹ Speziell im Umsatzsteuerrecht spielen hier Arbeitshilfen, wie etwa Flussdiagramme, Handbücher, Checklisten und Schulungen eine zentrale Rolle.

Erfahrungsgemäß ist es für ein wirksames Tax Compliance Programm wesentlich, dass die präventiven Maßnahmen von den jeweiligen Adressaten verstanden und akzeptiert werden. Auch wenn dies banal klingen mag, ist es eine Herausforderung, komplexe umsatzsteuerliche Sachverhalte auch für die oben definierte Ebene 3 in verständlicher Art und Weise aufzubereiten.

Mittlerweile hat sich herauskristallisiert, dass die folgenden Dokumente in keinem Tax CMS fehlen sollten:

– Tax CMS Beschreibung

Das »Inhaltsverzeichnis« zum bestehenden Tax CMS. Hier wird in der Struktur der sieben Elemente eines Tax CMS beschrieben, welche Dokumente und Regelwerke (z. B. Arbeitsanweisungen, Merkblätter, Steuerhandbücher, Checklisten) zur Anwendung kommen. So kann etwa dargelegt werden, dass das Element Tax Compliance Kultur im Rahmen des unternehmensweiten Verhaltenskodex geregelt ist.

– Risiko-Kontroll-Matrix (RKM)

Die RKM listet als Resultat der Prozessaufnahme alle relevanten steuerlichen Prozessrisiken aus der Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf und mit welchen Kontrollen diese Risiken beherrscht werden sollen. In der Praxis besteht hier die Herausforderung darin, dass in einer RKM nur Risiken aus Arbeitsprozessen aufgenommen werden (z. B. verspätete Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung da kein funktionierendes Fristenkontrollsystem vorhanden ist), nicht jedoch Risiken aus der unzutreffenden steuerlichen Behandlung einzelner Sachverhalte (z. B. der Umsatz mit Herrn Mayer ist dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen, obwohl dieser mit dem Steuerkennzeichen für den hoheitlichen Bereich gebucht wurde). In dieser Situation ist die Anschlussfrage zu stellen, ob gegebenenfalls ein fehlerhafter Arbeitsprozess zur falschen Beurteilung eines Einzelsachverhaltes geführt hat.

– Steuerrichtlinie

Die Steuerrichtlinie ist das zentrale Element zur Beschreibung der einzelnen Stellen der Steuerfunktion sowie zur Aufgabenverteilung. In der Steuerrichtlinie werden Kommunikations- und Eskalationswege beschrieben und der Aufbau der Steuerfunktion erläutert.

³ Erb/Hechl, USt direkt digital Nr. 5 vom 08.03.2018, 15.

⁴ IDW-Praxishinweis, Abschn. 4.3.3, Rz. 38.

⁵ Vgl. Kiesel/Duscha/Grünwald, MwStR 2016, 942 (945, 946).

⁶ IDW Praxishinweis Pkt. 4.3.4.

⁷ IDW Praxishinweis Pkt. 4.3.5, Rz. 43.

⁸ IDW Praxishinweis Pkt. 4.3.5, Rz. 44.

⁹ Vgl. Bleckmann, BB 2017, 352 (355).

Zwar bestehen unterschiedliche Präferenzen, welche Punkte in welchem Dokument geregelt werden; wichtig ist jedoch, dass die sieben Elemente eines Tax CMS vollumfänglich erfasst werden.

Die Erfahrungen aus zahlreichen Tax CMS Projekten zeigen, dass in vielen Unternehmen die folgenden Herausforderungen für die steuerliche Compliance bestehen:

- Fehlende Kommunikation bzw. **Schnittstellen** zwischen den einzelnen Fachbereichen. Hier ist insbesondere die Schnittstelle zur oben definierten Ebene 3 das größte Problem. Dies ist häufig auf eine fehlende/unvollständige Steuerrichtlinie bzw. Organisationshandbuch¹⁰ zurückzuführen. Infolgedessen basiert die Kommunikation zwischen den Fachabteilungen mitunter nur auf »Zuruf« und nicht einem definierten Ablauf.
- Fehlende/unvollständige **Arbeitsprozessbeschreibungen** führen dazu, dass wesentliche umsatzsteuerliche Arbeitsprozesse (z. B. die Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen) zwar vorhanden, aber nicht dokumentiert sind oder ausreichende Vertretungsregeln festgelegt sind. Hier scheitert es häufig auch an der Beschreibung zur Weitergabe von vermeintlich kleinen Details (z. B. das erforderliche ELSTER-Passwort für die Abgabe der Umsatzsteueranmeldungen). Dies führt dazu, dass die Tax-Compliance Organisation mangelhaft ausgebildet ist.
- Fehlende/unvollständige **Dokumentation** der steuerlichen Sachverhalte um die nötige umsatzsteuerliche Sensibilität im Unternehmen zu schärfen. Die für das Tax Compliance Programm¹¹ nötigen fachlichen Anweisungen (z. B. ein Umsatzsteuer-Handbuch) sind häufig nicht verschriftlicht.

Tax Compliance bei jPÖR

Eine große Herausforderung stellt ein Tax CMS bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts dar. Die Gründe hierfür sind vielfältig: einerseits ist der Aufbau der Finanz- bzw. Steuerfunktion meist nicht mit dem eines »klassischen« Unternehmens vergleichbar. Dazu kommen zahlreiche steuerliche Besonderheiten, welchen sich der typische Industriebetrieb nicht stellen muss. Gerade hier liegt jedoch auch das hohe Risiko, welchem juristische Personen des öffentlichen Rechts im Bereich Steuern ausgesetzt sind. Ähnlich wie bei den »klassischen Unternehmen« bergen bei jPÖR auch die »Prozesssteuern« Umsatzsteuer und Lohnsteuer zahlreiche Fallstricke. Insbesondere durch die Einführung des § 2b UStG – und somit die weitestgehende Loslösung von der ertragsteuerlichen Beurteilung – ist die richtige umsatzsteuerliche Würdigung einzelner Sachverhalte selbst für Experten mitunter schwierig.

Insbesondere die Loslösung der umsatzsteuerlichen Beurteilung eines Sachverhalts von der ertragssteuerlichen Beurteilung erschwert die zutreffende Einordnung und vor allem auch die systemseitige Erfassung. Eine – bis dato häufige – Praxis, die steuerliche Behandlung einzig anhand von Buchungskreisen (z. B. Buchungskreis 001 für den hoheitlichen Bereich) festzumachen, ist künftig nicht ohne weiteres möglich. Eine Transaktion, die ertragssteuerlich der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist, kann umsatzsteuerlich ein dem Regelsteuersatz unterliegender Umsatz sein. Dies bedeutet, dass auf Einzeltransaktionsebene

eine steuerliche Beurteilung erfolgen müsste, was in der Praxis weder realistisch noch umsetzbar ist. Infolgedessen muss sichergestellt sein, dass die »Standardfälle« ohne Zutun der Steuerfunktion steuerlich zutreffend abgebildet werden, die Fälle außerhalb des Standards jedoch frühzeitig durch die Steuerfunktion gewürdigt werden. Dies kann nur gelingen, wenn entsprechende Prozesse, Hilfsmittel und Kommunikationswege etabliert sind.

Aufgrund der Gemengelage aus der Einführung des § 2b UStG, (noch) geltenden Verwaltungsvorschriften zu § 2 Abs. 3 UStG a.F., Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und des Europäischen Gerichtshofes gleicht die korrekte umsatzsteuerliche Würdigung zahlreicher Sachverhalte mit Bezug zur öffentlichen Hand oft einem Spießrutenlauf. Beispielsweise seien hier erwähnt die Abgrenzung zwischen hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeit, in weiterer Folge die Abgrenzung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen, Beiträgen und Sponsoring, die korrekte Anwendung der zahlreichen komplexen Steuerbefreiungsnormen im gemeinnützigen Bereich oder etwa die Vorsteueraufteilung.

Diese Problemfelder sind nur dann zu lösen, wenn alle beurteilungsrelevanten Informationen rechtzeitig und vollumfänglich vorliegen. Hier setzt ein Tax CMS an, um die Komplexität der einzelnen Sachverhalte zu minimieren.

Ein weitere Schwierigkeit für ein Tax CMS bei jPÖR besteht erfahrungsgemäß darin, die zahlreichen unterschiedlichen Sachverhalte und steuerlichen Problemstellungen mit einer verhältnismäßig geringen Personalstärke in der Finanzfunktion bewältigen zu können. Hier haben wir in der Praxis gute Erfahrungen damit gemacht, vor der eigentlichen Prozessaufnahme eine Übersicht der einzelnen steuerlich relevanten Sachverhalte zu erstellen (Transaktionsmatrix) und diese entsprechend zu gruppieren (hoheitlicher Bereich, unternehmerischer Bereich, ggf. Land- und Forstwirtschaft, ggf. Vermögensverwaltung). Sind die Sachverhalte erst einmal sortiert und bewertet, ist einfacher herauszuarbeiten, ob der Fokus der Prozessaufnahme mehr auf den Schnittstellen zwischen einzelnen Funktionsbereichen der jPÖR zu legen ist, oder mehr auf den Prozessablauf innerhalb der Steuerfunktion. Vor allem vor dem Hintergrund der Komplexität des materiellen Steuerrechts bei jPÖR ist eine lückenlose Prozessaufnahme unabdingbar.

Als Teil der Tax Compliance Organisation haben sich auch und gerade bei jPÖR Entscheidungsdiagramme als sehr nützlich erwiesen, um die richtigen steuerlichen Schlussfolgerungen aus einem Sachverhalt zu ziehen (z. B. Zuordnung einer Transaktion dem hoheitlichen Bereich oder der unternehmerischen Tätigkeit).

Angesichts der dynamischen Rechtsprechung zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts gehört ein Tax CMS inzwischen in der Verwaltung und den Unternehmen der öffentlichen Hand nicht mehr nur zum »guten Ton« der Steuerfunktion. In erster Linie ist ein funktionierendes und passendes Tax CMS ein unverzichtbares Mittel, die persönliche Haftung der Verwaltungsführung (Bürgermeister, Beigeordnete, Amtsleiter) aber auch der Geschäftsführer von Unternehmen und des einzelnen Mitarbeiters zu beschränken und die Qualität der steuerlichen Prozesse zu erhöhen. An Tax CMS führt heute kein vernünftiger Weg vorbei.

¹⁰ IDW Praxishinweis Pkt. 4.3.3., Rz. 40.

¹¹ IDW Praxishinweis Pkt. 4.3.5., Rz. 44.