

# COMPLIANCE BEI MITTELSTÄNDISCHEN UNTERNEHMEN

HERMANN POINTL  
WIRTSCHAFTSPRÜFER UND STEUERBERATER



Hermann Pointl

Stand: Juli 2016

## 1. Warum Compliance?

Compliance drückt mehr aus, als dass dem Gesetz gefolgt werden muss. **Compliance ist einerseits die Gesetzestreue, andererseits aber auch die im Unternehmen strategisch gewollte und durchgeführte Gesetzesbefolgung mit einem Sicherungssystem, das vor Gesetzesverstößen und ihren Folgen schützen soll.**<sup>1</sup> Im Unternehmen wird nicht nur auf etwas passiv Akzeptiertes, sondern auf aktiv und strategisch Abgesichertes abgestellt.

Dabei geht es nicht nur um Informationen über einen Rechtszustand, sondern um die Folgen von Gesetzesverstößen, d.h. um Schadenersatz- und Haftungsansprüche sowie um strafrechtliche Sanktionen. Bezweckt wird, den Haftungsgrund oder Schadenersatzgrund zu vermeiden.<sup>1</sup>

**Corporate Compliance** schränkt den Begriff auf Unternehmen ein. Somit bedeutet Compliance in Unternehmen die Gesamtheit der Maßnahmen, die Unternehmen ergreifen, um sicherzustellen, dass die **extern** vorgegebenen Regeln (z.B. Gesetze, Verordnungen), aber auch die internen Regeln, deren Maßstab ein ethisches oder verantwortliches Handeln (i.S.e. guten Unternehmensführung) ist, eingehalten werden.

Die Anreize, ein Compliance-System einzuführen, können wie folgt systematisiert<sup>2</sup> werden:



Ziel eines jeden Compliance-Systems ist es zunächst, Unregelmäßigkeiten zu verhindern. Jedoch darf Compliance nicht dazu führen, dass das operative Geschäft, also das „Geschäfte machen“, behindert wird. Zum anderen sollen auch ökologische und soziale Aspekte eines Unternehmens als Teil der Gesellschaft i.S.d. Corporate Social Responsibility (CSR) beachtet werden. Heute wird Compliance in den Kontext der CSR gestellt, in dem eine erweiterte Verantwortung und Profilierung des Unternehmens in der Gesellschaft eingefordert wird, dass wirtschaftliche Wertschöpfung, soziale Gerechtigkeit und Erhalt der ökologischen Lebensbedingungen in Einklang gebracht werden (sog. wertebasierter Compliance-Ansatz).

Dem Wesen der Compliance ist immanent, dass kein abgeschlossener Katalog von **Funktionen** aufgestellt werden kann, weil viele Unternehmen unterschiedlichen Compliance-Risiken ausgesetzt sind.

So wird versucht, dass Compliance sowohl präventive als auch repressive Funktionen erfüllen soll.

Als **präventive Funktionen** werden verstanden:

- ▶ Mitarbeiter-Schulungen
- ▶ Interne Richtlinien
- ▶ Hinweisgebersysteme
- ▶ Zero tolerance policy.

Als **repressive Funktion** wird u.a. angesehen:

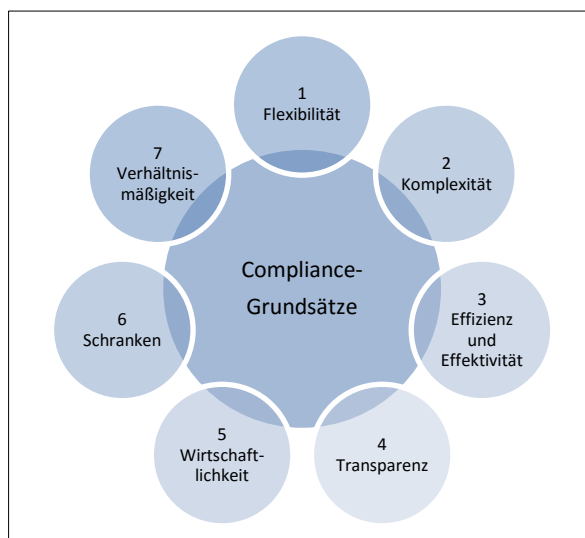
- ▶ „Alarmsystem“ bei Unregelmäßigkeiten.

---

## 2. Bedeutung von Compliance im Mittelstand

---

Bei der Einrichtung eines jeden Compliance-Systems sollten die nachfolgend dargestellten wesentlichen Grundsätze, die in einem komplexen Verhältnis stehen, beachtet werden:<sup>3</sup>



Ein **Kerngrundsatz** eines jeden Compliance-Systems stellt seine **Flexibilität** dar.

So ist bei der ersten Compliance-Risikoanalyse zu entscheiden, welche der gängigen Compliance-Elemente für das konkrete Risikoprofil eines Unternehmens implementiert werden sollten. Eine solche frühe Analyse kann im Ergebnis dazu führen, dass die Besonderheit des Unternehmens es erfordert, dass einige der gängigen Compliance-Elemente in der Aufbau- und Ablauforganisation des CMS nicht zur Anwendung kommen und andere Lösungen erarbeitet werden müssen.

Dies kann bei kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) regelmäßig zutreffen, weil die erforderlichen Ressourcen nicht bereitgestellt werden können. Auch bei etablierten Compliance-Systemen spielt die Flexibilität eine erhebliche Rolle, weil ständig deren Effektivität zu prüfen ist. Bei KMU kann dies durchaus zu der Feststellung führen, dass aus Gründen der Flexibilität und Wirtschaftlichkeit überhaupt kein umfangreiches Compliance-System, sondern nur bestimmte Compliance-Elemente eingeführt werden.

**Die Notwendigkeit einer Compliance in KMU steigt mit der Zunahme an qualitativen und quantitativen Risiken.**

Beispiel für eine konkrete, bedürfnisorientierte Ausrichtung der Compliance:

Das Unternehmen U stellt 30 Mitarbeiter ein und macht einen Jahresumsatz von EUR 2 Mio. Bisher ist es bei U zu keinem Verstoß gekommen. Die wirtschaftliche Tätigkeit des U ist nicht sonderlich komplex. Seit vielen Jahren werden bestimmte Produkte von X importiert und nach ihrer Verarbeitung an Z exportiert. Die Produkte sind nicht gefährlich. U entscheidet sich für die Einführung eines Compliance-Systems. Ein umfangreiches Risikomanagementsystem wird nicht implementiert. Der Schwerpunkt liegt vielmehr auf dem Außenwirtschaftsrecht.

Eine Herausforderung für den Flexibilitätsgrundsatz stellen Standardisierungsversuche im Compliance-Bereich dar. Verschiedene Organisationen haben diverse Compliance-Standards erarbeitet, nach denen Unternehmen geprüft und zertifiziert werden können. Für Deutschland sind z.B. die Prüfungsstandards des IDW (IDW PS 980) entwickelt worden. Schließlich werden globale ISO-Standards präferiert.

Letztlich ist für jedes (einzelne) KMU zu prüfen, inwieweit die Aufgabe des Flexibilisierungsgrundsatzes zugunsten einer standardisierten Zertifizierung die erhofften Vorteile für das Unternehmen erbringt.

Ein zweiter wesentlicher Compliance-Grundsatz ist für KMU der **Wirtschaftlichkeitsgrundsatz**. Für KMU sollten die konkreten betriebswirtschaftlichen Risiken, jedoch nicht alle, abgesichert werden. Der Wirtschaftlichkeitsgrundsatz soll erreichen, dass bei der Einrichtung und Pflege von Compliance-Systemen nur solche „Einführungsinvestitionen“ getätigt werden, die zwingend notwendig sind. Bei bereits existierenden Betriebsstrukturen (wie interne Revision, interne Kontrolle, Risikomanagementsystem) kann es ausreichend sein, diese Strukturen/Elemente in ein Compliance-System zu integrieren.

Ein dritter wesentlicher Compliance-Grundsatz sollte der **Schrankengrundsatz** sein. Dieser Grundsatz besagt, dass bei jeder Compliance-Maßnahme die **Grenzen des Zulässigen** zu beachten sind. Ist eine Compliance-Maßnahme zwar rechtlich zulässig, hält sich aber nicht im Rahmen des für bestimmte Personen Zumutbaren, so wird sie keine positive Wirkung entfalten.

Das Ziel einer internen Untersuchung wird verfehlt und kann sogar den worst case herbeiführen, wenn die Grenzen zulässiger Nachforschungen überschritten werden. Insbesondere im Bereich des **Datenschutzrechts** sind jegliche Verstöße mit gewichtigen Sanktionen und weiteren Folgen gegen das Unternehmen verbunden.

Weitere Grenzen ergeben sich im Bereich des **Arbeitsrechts**, aber auch des Verfassungsrechts im Zusammenhang mit dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht (z.B. bei der Videoüberwachung des Arbeitsplatzes, dem Abhören privater Gespräche oder der Kontrolle des E-Mail-Verkehrs).

Als vierter wesentlicher Compliance-Grundsatz ist der **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** (z.B. bei Bagatelldaten) zu beachten. Dieser Grundsatz stellt eine der wichtigsten Ausprägungen des Rechtsstaates dar und durchdringt die gesamte Rechtsordnung. Eine Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit eines jeden Compliance-Systems ist seine **Akzeptanz**.

---

### 3. Compliance durch Organisation, Prozesse und Optimierung

---

Generell lassen sich folgende Schritte unterscheiden:

#### 3.1 Compliance Organisation

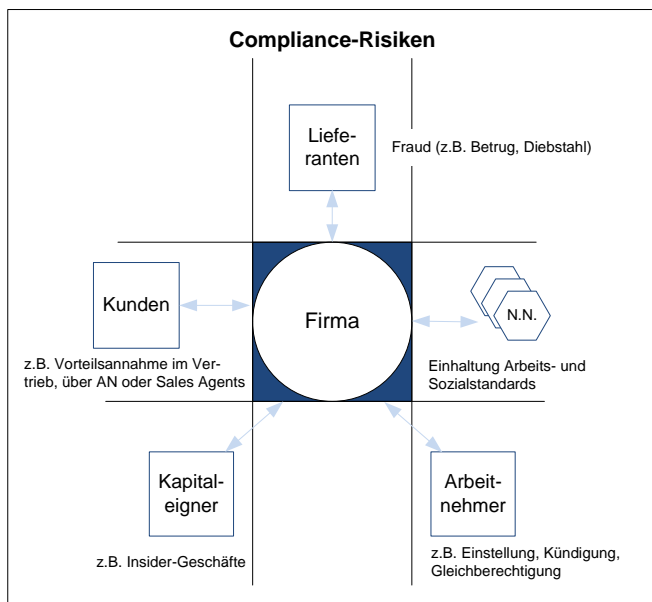
Zunächst sollte ein unabhängiger **Compliance-Beauftragter oder -Verantwortlicher** benannt werden, wobei die letztendliche Verantwortung stets bei den Unternehmensorganen verbleibt. Der Unternehmer ist aufgrund seines Führungsprofils nicht unbedingt dazu prädestiniert, die Arbeit eines Compliance-Beauftragten wahrzunehmen.

Bei einem Compliance-Beauftragten wird die notwendige Kontrolle und stärkere Formalisierung auf einen Dritten delegiert. Möglich ist es bei KMU, den Bereich Compliance im Controlling als Zusatzaufgabe zu etablieren, wobei dann das Controlling in die Nähe einer Kontrollfunktion gerückt wird, während die Steuerungsfunktion des Unternehmens im Mittelpunkt stehen sollte.

Letztlich ist die Compliance-Organisation an der Unternehmensstruktur und den Compliance-Risiken auszurichten.

### 3.2 Compliance-Felder bzw. -risiken

Ein aufschlussreicher Zugang zu den betrieblichen Compliance-Risiken aufgrund der Risikoanalyse bietet sich über die Beziehungen des Unternehmens zu seinen Stakeholder-Gruppierungen<sup>4</sup> an.



Bei den Stakeholdern bestehen in den Interaktionsprozessen Risiken bzw. regelabweichende Verhaltensweisen. Untersuchungen von Corporate Compliance in mittelständischen Unternehmen weisen insbesondere als Risikofelder den Vertriebs- und Einkaufsbereich aus.

Schwierig ist - je nach Unternehmensgröße - die Grenzziehung zwischen **noch compliant** einerseits und **schon non-compliant** andererseits. Handelt es sich bei der Einladung des Einkaufsleiters im Kundenunternehmen zum Abendessen im „Sterne“-Restaurant um eine akzeptable Kundenbewirtung oder liegt bereits eine unlautere Gewährung persönlicher Vorteile vor?

Schwierig ist id.Z. auch die Beurteilung der Einladung von Kundenbevollmächtigten in die VIP-Lounge. Jedenfalls ist das Management (Geschäftsführung, Vorstand) gefordert, klare Entscheidungen über betriebliche Standards zu treffen, die kompatibel mit den rechtlichen Vorschriften sind.

Zum Zwecke der Bewältigung von Koordinationsanforderungen in Compliance-Systemen erscheint die Implementierung eines **formalisierten Verhaltenskodex** förderlich. In der Praxis haben sich die Begriffe

- ▶ Code of Conduct
- ▶ Compliance Code
- ▶ Verhaltensrichtlinien

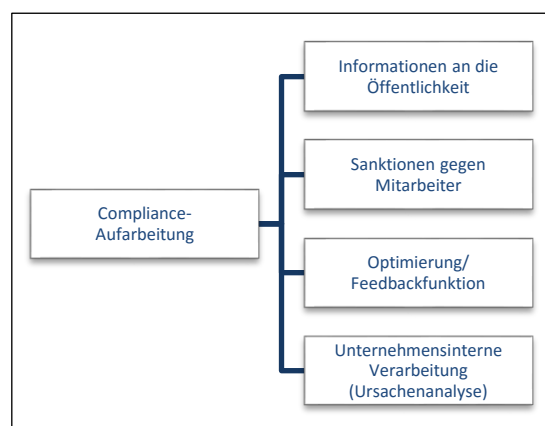
herausgebildet. Dieser Kodex stellt eine für alle Mitarbeiter gut kommunizierbare Orientierung hinsichtlich der von der Unternehmensleitung autorisierten Verhaltenserwartungen dar, die individuell nicht zur Disposition stehen und von den einzelnen Aufgabenträgern strikt zu beachten sind.

### 3.3 Compliance-Optimierung

Das installierte Compliance-System muss einer stetigen Kontrolle unterzogen werden, damit es effektiv und effizient bleibt. Diese Evaluation führt zu einer kontinuierlichen Anpassung (Erweiterung, Aufhebung, Änderung) der anzuwendenden Compliance-Richtlinien und trägt damit dem Flexibilitätsgrundsatz Rechnung.

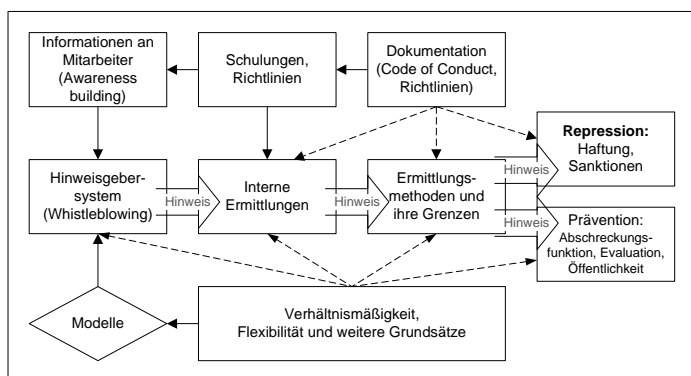
### 3.4 Maßnahmen zur Aufarbeitung von Compliance-Verstößen

Jedes Compliance-System hat in seiner repressiven Funktion bestimmte Maßnahmen bei konkreten Compliance-Verstößen vorzusehen und umzusetzen. Einen umfassenden Ansatz verdeutlicht folgende Übersicht:<sup>5</sup>



### 3.5 Zusammenwirken der einzelnen Compliance-Elemente

Die einzelnen Compliance-Elemente/Maßnahmen sollen in ihrer Gesamtheit zusammenwirken und die gewünschte Effektivität erzeugen. Die nachfolgende sog. **Compliance-Matrix**<sup>6</sup> zeigt, wie die unterschiedlichen Compliance-Maßnahmen zusammenwirken können:



## 4. Compliance-Risiken

Jedes Unternehmen hat eine spezifische Ausprägung von Compliance-Risiken bzw. eine individuelle Risikostruktur. Es erscheint von hoher Relevanz, das betriebliche Compliance-System entsprechend der Risikostruktur des Unternehmens auszurichten.

Folgende potentielle Compliance-Risiken können bei KMU vorliegen:

- ▶ Korruption (Wettbewerbsrecht)
- ▶ Kartellrecht
- ▶ Arbeitsrecht
- ▶ Datenschutzrecht
- ▶ Tax (Steuerrecht)
- ▶ Accounting (Rechnungslegungsnormen)
- ▶ Zollrecht (Außenwirtschaftsrecht)
- ▶ Produktsicherheit und Produkthaftung
- ▶ Geldwäscheprävention.

### 4.1 Korruption

Mit dem Korruptionsbekämpfungsgesetz (KorrbekG) sind die sog. Straftaten gegen den Wettbewerb neu in das StGB integriert worden. Darin sind die Strafbarkeiten der Bestechlichkeit und Bestechung im geschäftlichen Verkehr (§ 299 StGB) enthalten. Diese Vergehen entsprechen § 12 des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) mit der Maßgabe, dass nun auch das Fordern und Gewähren von Dritt Vorteilen strafbar ist. Die Vorschriften schützen den freien Wettbewerb.

Der **Bestechlichkeit** (§ 299 Abs. 1 StGB) macht sich strafbar, wer als Angestellter oder Beauftragter eines Unternehmens im geschäftlichen Verkehr einen Vorteil für sich oder einen Dritten als Gegenleistung dafür fordert, sich versprechen lässt oder annimmt, dass er einen anderen beim Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen im Wettbewerb in unlauterer Weise bevorzugt. Der Täter muss hinsichtlich sämtlicher objektiver Merkmale mit (mindestens bedingtem) Vorsatz handeln.

#### Beispiel Bestechlichkeit

A ist Angestellter des Bauunternehmens B; er ist für den Einkauf von Baumaschinen verantwortlich. B möchte neue LKWs anschaffen. A holt von den LKW-Verkäufern X, Y und Z Angebote ein. A fordert C, Vorstand der Z, auf, ihm EUR 50.000 in bar zu zahlen; im Gegenzug kaufe B die LKWs bei Z. Sollte sich C weigern, diesen Betrag zu zahlen, würde er bei der Anschaffung der LKWs die günstigeren und besseren Angebote von X oder Y berücksichtigen. C zahlt, B kauft die LKWs bei Z, obwohl die Angebote von X und Y besser gewesen sind. A macht sich der Bestechlichkeit (§ 299 Abs. 1 StGB) strafbar.

Kern des § 299 StGB ist die sog. Unrechtsvereinbarung, die vorliegt, wenn der Vorteil als Gegenleistung für eine künftige unlautere Bevorzugung gefordert, angeboten, versprochen oder angenommen wird; dabei genügt eine stillschweigende Übereinkunft.

Der **Bestechung** (§ 299 Abs. 2 StGB) macht sich strafbar, wer im geschäftlichen Verkehr zu Zwecken des Wettbewerbs einem Angestellten oder Beauftragten eines geschäftlichen Betriebs einen Vorteil für diesen oder einen Dritten als Gegenleistung dafür anbietet, verspricht oder gewährt, dass er ihn oder einen anderen bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen in unlauterer Weise bevorzugt.

#### Beispiel Bestechung

Nach dem Sachverhalt des obigen Beispiels macht sich C, Vorstand der Z, der Bestechung gem. § 299 Abs. 2 StGB strafbar, indem er A die geforderten EUR 50.000 gibt, damit B bei Z die LKWs erwirbt, obwohl die Konkurrenten X und Y günstigere und bessere Kaufangebote unterbreitet hatten.

Die Bestechung ist das Spiegelbild der Bestechlichkeit. Wesentlicher Unterschied beider Regelungen ist der **Täterkreis**.

Der **Vorteilsannahme** (§ 331 Abs. 1 StGB) macht sich ein Amtsträger oder ein für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichteter strafbar, der für die Dienstausbübung einen Vorteil für sich oder einen Dritten fordert, sich versprechen lässt oder annimmt.

#### Beispiel Vorteilsannahme

Der Beamte B erhält von dem Bauunternehmer Z eine hochwertige Uhr, damit B die von Z begehrte Baugenehmigung umgehend erhält, obwohl die übliche Bearbeitung längere Zeit in Anspruch genommen hätte. Auch bei gewöhnlicher Bearbeitung wäre die Baugenehmigung erteilt worden. B macht sich gem. § 331 Abs. 1 StGB der Vorteilsannahme strafbar. Z macht sich der Vorteilsgewährung gem. § 333 Abs. 1 StGB strafbar, indem er dem Beamten eine Uhr für die Erteilung der Baugenehmigung gegeben hat.

Strafbarkeiten gem. §§ 299 ff. und §§ 331 ff. StGB haben gravierende Folgen für Täter, Unternehmen und Unternehmensverantwortliche:<sup>7</sup>

Täter
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Geld oder Freiheitsstrafen, die zumindest ab einer Dauer von zwei Jahren nicht mehr zur Bewährung ausgesetzt werden können</li> <li>▶ Berufsverbot, §§ 61 Nr. 6, 70 StGB</li> <li>▶ Kündigung Arbeits- oder Dienstvertrag (Verlust des Arbeitsplatzes)</li> <li>▶ Zivilrechtliche Schadenersatzansprüche</li> <li>▶ (Mit-) Haftung für steuerliche Nachforderungen aufgrund geänderter Steuerbescheide gegen das Unternehmen</li> </ul>

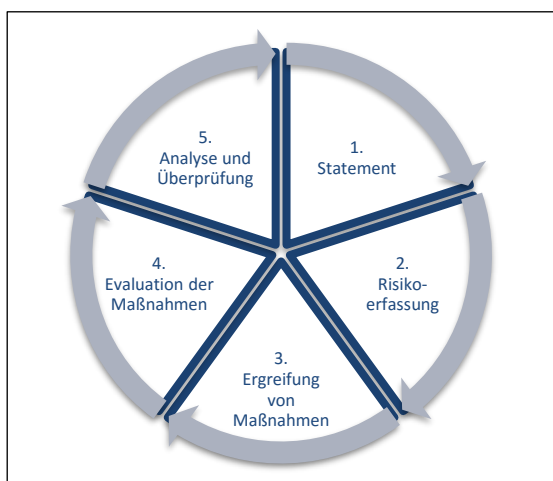
Unternehmen
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Bußgeld, § 30 OWiG</li> <li>▶ Vermögensabschöpfung/Verfall, §§ 73 ff. StGB</li> <li>▶ Eintrag in Korruptionsregister</li> <li>▶ Vergabesperrn und Ausschluss von öffentlichen Aufträgen</li> <li>▶ Eintrag ins Gewerbezentralregister bis hin zum Gewerbeentzug, §§ 149 ff. GewO</li> <li>▶ Zivilrechtliche Schadenersatzansprüche</li> <li>▶ Steuerliche Nachforderungen</li> </ul>

Verantwortlicher
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Bußgeld wegen eines Verstoßes gegen die Aufsichts- und Kontrollpflicht, § 130 OWiG</li> <li>▶ Zivilrechtliche Schadenersatzansprüche</li> </ul>

International tätige Unternehmen haben ausländische Korruptionsbekämpfungsgesetze zu beachten, z.B.

- ▶ UK Bribery Act (Großbritannien)
- ▶ Foreign Corrupt Practice Act (USA).

Insoweit sollte jedes Unternehmen präventive Compliance-Maßnahmen zur Korruptionsvermeidung bzw. Korruptionskontrolle umsetzen, falls Korruptionsrisiken bestehen können. In der Praxis hat sich hierzu ein sog. 5-Stufen-Plan herausgebildet, um Korruption in einem Unternehmen zu bekämpfen.<sup>8</sup>



1. „Nein zur Korruption“
2. Prüfung auf Risiken korruptionseignender Bereiche
3. Code of Conduct, Regelungen zur Annahme und Gewährung von Geschenken, Einladungen von Geschäftspartnern und Amtsträgern, Einführung eines Vier-Augen-Prinzips, Berichtswege, MA-Schulungen, Richtlinien
4. Überprüfung, ob Compliance eingehalten
5. Überwachung der Eignung und Funktionsfähigkeit des Systems, wiederkehrende Analyse

## 4.2 Tax Compliance

Materiell umfasst Tax Compliance die Wertentscheidung zur Einhaltung der für das Unternehmen geltenden Vorschriften, formal bedeutet Tax Compliance die Einführung einer entsprechenden Organisationsstruktur, die die materiell geforderte Gesetzestreue sicherstellen soll. Tax Compliance erfordert weit mehr als die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen. Die gestalterische Komponente von Tax Compliance umfasst die Steueroptimierung unter Anwendung der geltenden Steuergesetze, während die abwehrende Komponente die präventive Vermeidung von steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken der Organe beinhaltet. Systematisch ist Tax Compliance von dem Bereich Tax-Risk Management abzugrenzen.<sup>9</sup>

Gegenstand von Tax Compliance sind folgende **Rechtsgebiete**:

- ▶ Verfahrensrecht (AO, FGO)
- ▶ Buchführung und Bilanz
- ▶ Ertragsteuern (ESt, KSt, GewSt)
- ▶ Lohnsteuer und Sozialabgaben
- ▶ Umsatzsteuer
- ▶ Erbschaft-/Schenkungssteuer
- ▶ Betriebsprüfung
- ▶ Steuerstrafrecht
- ▶ Zollabgaben
- ▶ Steuerliche Nebenleistungen (Verspätungs- und Säumniszuschläge, Zinsen, Zwangsgelder u.a.).

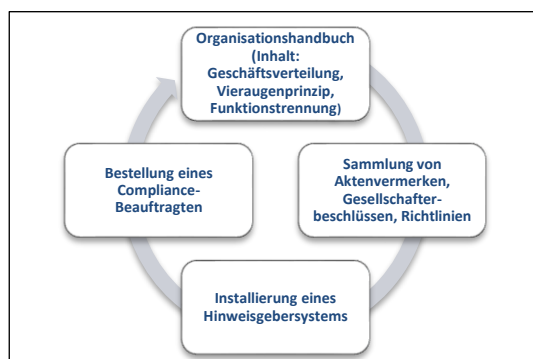
Dabei kann das Besteuerungsverfahren wie folgt gegliedert werden:

- ▶ Ermittlungsverfahren (z.B. Abgabe einer Steuererklärung)
- ▶ Festsetzungsverfahren (z.B. in Form eines Steuerbescheides)
- ▶ Erhebungsverfahren (z.B. in Form der Steuerzahlung).

Für den Steuerschuldner ergeben sich Haftungstatbestände, wie die

- ▶ Haftung der Vertreter (§ 69 AO)
- ▶ Haftung des Steuerhinterziehers (§ 71 AO)
- ▶ Haftung des Betriebsunternehmers (§ 75 AO)
- ▶ Haftung der Organschaft (§ 73 AO)
- ▶ Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer (§ 42d EStG)
- ▶ Haftung für Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 5 EStG)
- ▶ Haftung für Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a Abs. 5 EStG)
- ▶ Ausstellerhaftung für Spendenbescheinigungen (§ 10b Abs. 4 S. 2 EStG)
- ▶ Haftung für Kontenwahrheit (§ 72 AO)
- ▶ Haftung für Bauabzugsteuer (§ 48a Abs. 3 EStG).

Bestandteile eines strukturierten Tax Compliance-Systems können sein:



Erste Aufgabe für die Implementierung eines Tax Compliance-Systems ist die **Risikoanalyse**, also die umfassende und inhaltlich möglichst vollständige Risikoerfassung. Eine systematische Risikoerfassung könnte z.B. in einer ersten Stufe anhand von (Vendor) Due Diligence-Checklisten - ergänzt um betriebsindividuelle Fragestellungen - erfolgen.

Das **Risikomanagement** könnte in folgenden Stufen aufgebaut sein:

### 1. Qualität der fachlichen Betreuung

- > durch eigene Mitarbeiter des Unternehmens (Sicherstellung der laufenden Fortbildung)
- > durch externe Rechtsanwälte, Steuerberater (berufsrechtliche Vorgaben zur Fortbildung).

### 2. Auskünfte bei der Finanzverwaltung

- > kostenpflichtige verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO)
- > tatsächliche Verständigung
- > verbindliche Zusage im Anschluss an eine Betriebsprüfung (§§ 204 ff. AO)
- > verbindliche Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG)
- > Advanced Pricing Agreements i.R.v. DBA zur Abstimmung von Verrechnungspreisen zwischen den Vertragsstaaten.

### 3. Compliance Audits

Hier kann auf den IDW PS 980 verwiesen werden, der den Inhalt freiwilliger Prüfungen von Compliance-Management-Systemen (CMS) darstellt.

### 4. Steuerung von Krisensituationen

Die Implementierung strukturierter Handlungsabläufe bei Verdacht oder Aufdeckung von Pflichtverletzungen im Unternehmen sollte Teil des CMS sein.

Hierzu gehört auch ein Verhaltenskodex bei Steuerstrafverfahren (interne Verhaltensregeln, Ansprechpersonen, Benennung externer Berater).

### Exkurs: Umsatzsteuer als Risikofaktor

Für viele Unternehmen hat sich die **Umsatzsteuer** zu einem erheblichen Risikofaktor entwickelt. Dies liegt daran, dass Mitarbeiter vielfach im laufenden Tagesgeschäft umsatzsteuerliche Würdigungen vor dem Hintergrund der komplexen Rechtslage vornehmen müssen, ohne dabei über sämtliche Entscheidungsgrundlagen zu verfügen.

Die Implementierung eines Tax Compliance-Systems aus Sicht der Umsatzsteuer-Risiken kann nach folgendem Prozessschema erfolgen:<sup>10</sup>

- |  |
|--|
| 1) Erhebung aller relevanten steuerlichen Sachverhalte im Unternehmen (umsatzsteuerliche Fallkonstellationen - vollständige Auflistung der ein- und ausgehenden Leistungen des Unternehmens mit umsatzsteuerlicher Relevanz)   |
| 2) Identifikation konkreter wesentlicher umsatzsteuerlicher Risiken innerhalb des Unternehmens (typische Risikofälle: Gewährleistung der Vollständigkeit der notwendigen Dokumentation steuerfreier Leistungen wie Buch- und Belegnachweise bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhren, Vollständigkeit und Richtigkeit von Rechnungsangaben bei Eingangsrechnungen, zutreffende Einordnung von erbrachten Leistungen als Reverse-Charge-Fälle im Inland, Sicherstellung, dass eine Ware nicht von einem Lieferanten bezogen wurde, der in ein umsatzsteuerliches Betrugsmodell involviert sein könnte, Gewährleistung der korrekten Speicherung der aufzubewahrenden Belege) |
| 3) Festlegung von Kompetenzzentren im Unternehmen und Angebot von Entscheidungshilfen für Mitarbeiter, Bestimmung klarer Verantwortlichkeiten  |



4) Systemgestützte Dokumentation entscheidungsrelevanter Informationen (z.B. elektronisches, regelbasiertes Expertensystem)
5) Schaffung von Kontrollmöglichkeiten im Hinblick auf risikobehaftete Sachverhalte (systemgestützter Prüfpfad mit Dokumentation der umsatzsteuerlichen Entscheidungsfindung für Nachvollzug)
6) Regelmäßig wiederkehrende Anpassungsmaßnahmen an veränderte Rechtslage, Sachverhalte, Risiken, zuständige Mitarbeiter und Basissysteme
7) Verfahrensdokumentation (Tax Compliance-Handbuch) mit Arbeitsanweisungen an Mitarbeiter mit Vorgaben der Behandlung der im Unternehmen vorhandenen umsatzsteuerlichen Sachverhalte

Ein funktionierendes (VAT-) Compliance-System ist auch ein Indiz gegen Vorsatz und Leichtfertigkeit bei der **Berichtigung von Erklärungen nach § 153 AO**. In Ziff. 2.6 des BMF-Schreibens vom 23.5.2016 (AEAO-Anwendungserlass zu § 153 AO) hat die Finanzverwaltung erstmals ausgeführt, dass das **Vorhandensein** steuerlicher Prozesse und wirksamer Kontrollen im Unternehmen (steuerliches IKS) eine Indizwirkung bei der Beurteilung der Frage entfaltet, ob ein vorsätzliches oder leichtfertiges Handeln vorliegt, wenn abgegebene Erklärungen zu berichtigen sind, also von einer einfachen Berichtigung nach § 153 AO ausgegangen werden kann.

### 4.3 Accounting Compliance

Rechnungslegung versucht, die ökonomischen Abläufe eines Unternehmens mittels spezieller Vorschriften abzubilden. Es ist Ziel der Rechnungslegung, die ökonomische Realität darzustellen. Die Rechnungslegung ist stets abhängig von sich im Zeitablauf ändernden Regelungen, den unternehmensindividuell relevanten Sachverhalten sowie den von Unternehmen verfolgten bilanzpolitischen Zielsetzungen.

**Accounting Compliance** - als Teilbereich der gesamten Unternehmens-(Corporate-) Compliance - stellt die Einhaltung aller gesetzlich zu beachtenden Regelungen zur (externen) Rechnungslegung dar.

Mit Accounting Compliance soll also sichergestellt werden, dass bei extern veröffentlichten Unternehmensdaten alle erforderlichen Regelungen eingehalten und folglich verlässliche Daten der interessierten Stakeholder bereitgestellt werden.

Um diese Anforderungen zu erfüllen, müssen bestimmte Prozesse und Kontrollen hinsichtlich der Buchführung, Bewertung, Vollständigkeit, Aufstellung, Prüfung, Feststellung und Offenlegung installiert werden. Die Vielfalt der Regelungen und die Komplexität der einzelnen Vorschriften stellt die Accounting Compliance vor erhebliche Herausforderungen.

Neben der Pflicht zur

- ▶ Buchführung (§§ 238 ff. HGB)
- ▶ Aufstellung eines Jahresabschlusses (§§ 242, 264, 266, 290, 315a HGB, § 1 PublG)
- ▶ Prüfung des Jahresabschlusses (§§ 316 ff. HGB)

besteht eine **Offenlegungspflicht** für Unternehmen aller Größenklassen (vgl. EHUG ab 1.1.2007). Die Verpflichtung zur Offenlegung hat für die Gewährleistung von Accounting Compliance eine erhebliche Bedeutung, weil durch die Offenlegung eine erhebliche Anzahl von Stakeholdern auf Rechnungslegungsdaten zugreifen kann und auf deren Richtigkeit vertraut.

Je nach Größe der Gesellschaft wird eine Vielzahl an Daten offengelegt. Stellen sich publizierte Rechnungslegungsdaten im Nachhinein als fehlerhaft heraus, ist die Reputation des Unternehmens tangiert; die Informationsadressaten verlieren das Vertrauen in die Qualität der Unternehmensdaten. Ein effektives Accounting Compliance-System kann dazu beitragen, derartige Ereignisse zu verhindern.

Bei **Verstößen gegen die Offenlegungsvorschriften** des § 325 HGB ist von Amts wegen ein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB einzuleiten. Das Verfahren richtet sich gegen die gesetzlichen Vertreter der offenge-

gungspflichtigen Gesellschaft, kann aber auch gegen die Gesellschaft an sich durchgeführt werden. Die fehlende oder verzögerte Aufstellung des Abschlusses sowie Mängel bei der Erteilung des Prüfungsauftrags hindern nicht die Durchführung des Verfahrens. Das zuständige Bundesamt für Justiz droht zunächst unter Einräumung einer Frist von sechs Wochen ein Ordnungsgeld zwischen EUR 2.500 und EUR 25.000 an. Wird den Offenlegungspflichten in dieser Zeit nicht nachgekommen, erfolgt die Festsetzung des Ordnungsgelds.

Die vorsätzliche oder leichtfertige Offenlegung eines befreienden IFRS-Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a HGB bzw. eines befreienden Konzernabschlusses nach §§ 291, 292 HGB, der die Verhältnisse der Gesellschaft bzw. des Konzerns verschleiert oder unrichtig wiedergibt, stellt eine strafbewehrte unrichtige Darstellung gem. § 331 Nr. 1a und Nr. 3 HGB dar. Bei Verstoß gegen die Form- und Inhaltvorgaben des § 328 HGB liegt eine Ordnungswidrigkeit gem. § 334 Abs. 1 Nr. 5 HGB vor.

Falls in einem Unternehmen eine **interne Revision** eingerichtet worden ist, kann die interne Revision in vielfältiger Weise auf dem weit abzugrenzenden Feld der Accounting Compliance tätig sein. Sie sollte in jedem Fall in das Accounting Compliance-Management einbezogen werden. Auf welche Art dies geschieht, ist jeweils einzelfallbezogen zu entscheiden.

Eine nicht gegebene Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung - und damit die fehlende Accounting Compliance - kann sich sowohl aufgrund einer unabsichtlichen als auch wegen einer bewussten Nichtbeachtung von Rechnungslegungsnormen oder sonstigen jahresabschlussrelevanten Vorschriften ergeben. Die mit Absicht begangene Manipulation der Rechnungslegung wird auch als **Accounting Fraud** bezeichnet. Insbesondere hier muss ein Accounting Compliance-System ansetzen, um Accounting Fraud zu verhindern.

Accounting Fraud bedeutet **bewusst** vorgenommene **falsche Angaben** im Jahresabschluss oder im Lagebericht sowie auch Fälschungen in der Buchführung oder in den Grundlagen der Buchführung. Beispielsweise können diese erfolgen durch

- ▶ Buchungen ohne entsprechende Geschäftsvorfälle
- ▶ unterlassene Buchungen
- ▶ unberücksichtigte Buchungsbelege
- ▶ unerlaubte Änderungen der (Grundlagen der) Buchführung oder durch
- ▶ die absichtlich falsche Anwendung von Rechnungslegungsnormen.

All diese Beispiele sorgen dafür, dass eigentlich zu beachtende Vorschriften missachtet werden, d.h. dass gerade keine Accounting Compliance gegeben ist.

Accounting Fraud knüpft regelmäßig an das Vorliegen dreier Faktoren an. **Motivation, Gelegenheit** und **innere Rechtfertigung**. Je mehr Faktoren bei einer Person erfüllt sind, desto höher ist das Risiko, dass eine Person im Unternehmen Manipulationen in der Rechnungslegung vornimmt.

Mit der Verpflichtung zur

- ▶ Buchführung,
- ▶ Aufstellung eines Jahresabschlusses,
- ▶ gesetzlichen oder freiwilligen Jahresabschlussprüfung,
- ▶ Offenlegung,
- ▶ Implementierung eines Aufsichtsrat/Beirats,
- ▶ eines Enforcement-Systems,
- ▶ einer Internen Revision und eines
- ▶ Risikomanagement-Systems sowie zur
- ▶ Prävention und Aufdeckung von Accounting Fraud

wird sichergestellt, dass die ökonomischen Abläufe nach einheitlichen Vorgaben aufbereitet und dargestellt werden. Die Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben wird durch ein Accounting-Compliance-System sichergestellt.

---

## 5. Fazit

---

Nach wie vor stehen für die Motivation zur Einrichtung eines Compliance-Systems die Haftungsvermeidung, Korruptionsprävention sowie die Prävention von Wettbewerbsdelikten und Vermögens- oder Reputationsverlusten im Vordergrund.<sup>11, 12</sup>

Im Ergebnis kristallisiert sich bei Unternehmen deutlich die Werte- bzw. Unternehmenskultur als zentrales Grundelement des Compliance-Begriffs heraus. Damit zeigt sich, dass das Verständnis von Compliance inzwischen weit über die bloße „regulatorische Umsetzung gesetzlicher und interner Vorgaben“ hinausgeht und nur eine solide, im Unternehmen verankerte und gelebte Compliance-Kultur die Grundlage für ein wirksames CMS bilden kann.

UHY Deutschland AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Hermann Pointl  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater  
Certified Valuation Analyst



27. Juli 2016

## L I T E R A T U R

- 1 Streck, Mack, Schwedhelm: Tax Compliance - Risikominimierung durch Pflichtenverfolgung und Rechteverfolgung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2010, S. 1 ff.
- 2 Makowicz in: Makowicz/Wolffgang: Rechtsmanagement im Unternehmen - Praxishandbuch Compliance, Kap. 1-10, S. 7 ff.
- 3 Makowicz in: Makowicz/Wolffgang, Bd. 1, Kap. 1-10, S. 27 ff.
- 4 Siedenbiedel: Corporate Compliance - Grundelemente der strukturellen Integration von Compliance-Konzepten, NWB-Verlag, Herne 2014, S. 148 ff.
- 5 Makowicz in: Makowicz/Wolffgang, Bd. 1, Kap. 1-10, S. 49
- 6 Makowicz in: Makowicz/Wolffgang, Bd. 1, Kap. 1-10, S. 50
- 7 Miltenberger in: Makowicz/Wolffgang, Bd. 1, Kap. 3-10, S. 22
- 8 Miltenberger in: Makowicz/Wolffgang, Bd. 1, Kap. 3-10, S. 26 ff.
- 9 Kromer/Pumpler/Henschel, Tax Compliance, BB 2013, S. 791 ff.
- 10 Groß/Matheis/Lindgens, Vorgaben an ein Tax Compliance-System am Beispiel der Umsatzsteuer, UVR 2016, S. 172 ff.
- 11 Behringer (Hrsg.): Compliance für KMU - Praxisleitfaden für KMU, Erich Schmidt Verlag 2012, S. 215 ff.
- 12 Hauschka: Corporate Compliance - Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen, Verlag C.H. Beck, 2. Aufl. 2010, S. 10 ff., S. 33 ff.