

# Rödl & Partner

## FOKUS GESUNDHEITS- UND SOZIALWIRTSCHAFT

Ausgabe:  
JULI  
2021

Informationen für Entscheider von Krankenhäusern, Pflegeeinrichtungen,  
Wohlfahrtsverbänden und Hochschulen



### → **Wirtschaft**

- Der Handlungsdruck für Krankenhäuser steigt weiter – MDK-Reformgesetz und Strukturprüfungen als große Herausforderung

4

### → **Gemeinnützigkeitsrecht**

- Der neue § 57 AO – Reform des Gemeinnützigkeitsrechts durch das JStG 2020
- Update Corona-Hilfen – Beachtung der beihilferechtlichen Höchstgrenzen im Konzernverbund auch bei gemeinnützigen Unternehmen und öffentlichen Trägern erforderlich

10

### → **Digitalisierung**

- IT-Governance – Verborgenes Potenzial einer erfolgreichen IT

14

### → **Steuerberatung**

- Ein Tax Compliance Management System ist mehr als ein paar Checklisten – Teil 1

18





## Liebe Leserin, lieber Leser

---

in der aktuellen Ausgabe unseres Fokus Gesundheits- und Sozialwirtschaft haben wir wieder Neuigkeiten aus den Bereichen Wirtschaft, Gemeinnützigkeitsrecht, Digitalisierung und Steuerberatung für Sie zusammengetragen.

Das MDK-Reformgesetz bringt einige Neuerungen mit sich und fordert Handlungsbedarf. Erfahren Sie, welche Maßnahmen das Krankenhausmanagement jetzt durchführen muss um diese Herausforderung zu bestehen.

Auch im Bereich Gemeinnützigkeitsrecht gibt es Neuigkeiten. Lesen Sie welche Möglichkeiten und Handlungsspielräume der neue § 57 AO bietet.

Die Coronapandemie bleibt weiterhin ein Thema das uns alle beschäftigt. Nicht nur der Einzelhandel und Restaurants leiden unter erheblichen Umsatzeinbußen, auch gemeinnützige und öffentliche Unternehmen sind betroffen. In dieser Ausgabe bekommen Sie von uns die neuesten Updates zu den Corona-Hilfen.

Zum Thema Digitalisierung haben wir dieses Mal einen Artikel vorbereitet, in dem Sie Handlungsempfehlungen zur IT-Governance erhalten. Zwar gibt es IT-Strategien in vielen Unternehmen, jedoch findet sich häufig verborgenes Potenzial das genutzt werden sollte.

Zum Abschluss zeigen wir Ihnen umfassend wie Tax Compliance Management Systeme gehandhabt werden müssen um tatsächlich von ihrer Schutzfunktion profitieren zu können.

Eine informative Lektüre wünschen Ihnen



MARTIN WAMBACH  
Geschäftsführender Partner



BERND VOGEL  
Partner

## Der Handlungsdruck für Krankenhäuser steigt weiter

### MDK-Reformgesetz und Strukturprüfungen als große Herausforderung

von Tim Schilling

*Mit unserem umfangreichen Beratungsangebot rund um medizinökonomische und strategische Fragestellungen unterstützen wir Krankenhäuser aller Versorgungsstufen.*

#### **DAS MDK-REFORMGESETZ SETZT EIN STARKES KRANKENHAUSMANAGEMENT VORAUS UND BEDEUTET EINE NEUE STRATEGISCHE VORBEREITUNG.**

Das MDK-Reformgesetz, das zum 1.1.2020 in Kraft getreten ist, verfolgt das Ziel einer besseren und unabhängigeren Prüfung von Krankenhausabrechnungen. Darüber hinaus soll nun auch der Medizinische Dienst unabhängig von den Krankenkassen organisiert werden und einheitlich in Körperschaften des öffentlichen Rechts ab dem Jahr 2021 umgewandelt werden.

Neben einer anvisierten Unabhängigkeit des Medizinischen Dienstes, soll die Krankenhausabrechnungsprüfung reformiert werden, wodurch die Anzahl der Prüfungen insgesamt sinken soll. Dennoch resultiert aus reformierten Abrechnungsprüfungen, durch Strafzahlungen und quartalsbezogene Prüfquoten, ein wirtschaftlich hohes Risiko für Kliniken. Vom deutlich erhöhten administrativen Aufwand und der notwendigen strategischen Neuausrichtung einmal abgesehen.

#### **WAS GILT IN 2021 FÜR DIE PRÜFUNG DER KRANKENHAUSRECHNUNGEN?**

- Festlegung einer maximalen Prüfquote von 12,5 Prozent pro Quartal für vollstationäre Fälle
- Strafzahlungen für Krankenhäuser bei fehlerhafter Abrechnung
- Aufwandspauschale für Krankenkassen bei Nichtbeanstanden der Krankenhausrechnung

#### **DIE SPEZIFITÄT DER RICHTLINIE ZU MD-RECHNUNGS- UND STRUKTURPRÜFUNGEN ZUR EINHALTUNG DER STRUKTURMERKMALE NACH §275D SGB V**

Erstmalig werden nun Krankenhäuser im Zuge einer Prüfung durch den Medizinischen Dienst selbst Antragssteller, bevor Leistungen seitens der Krankenhäuser abgerechnet werden dürfen. Der medizinische Dienst prüft die Einhaltung relevanter Strukturmerkmale und vergibt Bescheinigungen, die die Voraussetzung für die Abrechnung der entsprechenden Leistungen gegenüber der Krankenkasse sind. Darüber hinaus geben die Bescheinigungen an, für welchen Zeitraum die Strukturmerkmale erfüllt wurden und der entsprechende OPS-Code abgerechnet werden kann. In Vorbereitung auf die entsprechende Begutachtung muss diese bei dem örtlich zuständigen Medizinischen Dienst beantragt werden.



## WAS MUSS ORGANISATORISCH SEITENS DER KRANKENHÄUSER INTERN, IN ERGÄNZUNG ZU DER ANMELDUNG ZUR STRUKTURPRÜFUNG, UNTERNOMMEN WERDEN?

Eine solche Reformierung der Abrechnungsprüfung mit erheblichen Auswirkungen auf die Organisationsstruktur der Kliniken muss entsprechend gut vorbereitet werden. Darüber hinaus müssen interne Prozesse hinterfragt und gegebenenfalls restrukturiert werden. Eine entsprechende Vorgehensweise lässt sich auf datenanalytische Schritte, Prozessaufnahme und die Kommunikation zwischen Kliniken und zentralen Stellen begrenzen.

Anhand von datenanalytischen Abrechnungsprüfungen können Auffälligkeiten im Bereich der medizinischen Dokumentation identifiziert und mithilfe von Einsicht in die jeweiligen Akten überprüft werden.

Des Weiteren sollten mit den Prozessverantwortlichen Aufnahmen der jeweiligen Prozesse durchgeführt und in Form einer Stärken- und Schwächen-Analyse bewertet werden. Hierzu ergänzend sollte der Abgleich mit relevanten Strukturmerkmalen erfolgen. Neben Strukturmerkmalen der jeweiligen OPS-Kodes sollten Anforderungen an interne EDV-Systeme und Stabstellen definiert und überprüft werden.

Darüber hinaus sind die Etablierung und der ständige Ausbau eines Projektmanagementtools für die Überwachung der laufenden Projekte zum Thema MDK-Reformgesetz essenziell. Ergänzend dazu bedarf es eines adressatenorientierten MDK-Reportings mit steuerungsrelevanten Informationen.

In Ergänzung zu einem aussagekräftigen Berichtswesen müssen Krankenhäuser zur Sicherung der Wirtschaftlichkeit und Verbesserung der interprofessionellen Kommunikation regelmäßige Feedbackschleifen und Rückkopplungen einrichten. Die strategische oder prozessuale Neuausrichtung ist ein Lernprozess und bedarf einer Rückmeldung unterschiedlicher Prozessverantwortlicher.

Abschließend sollten Krankenhäuser den Vergleich zu externen Bezugsgrößen nicht scheuen und mithilfe eines spezifischen Benchmarkings Handlungsempfehlungen für die eigene Organisation ableiten.

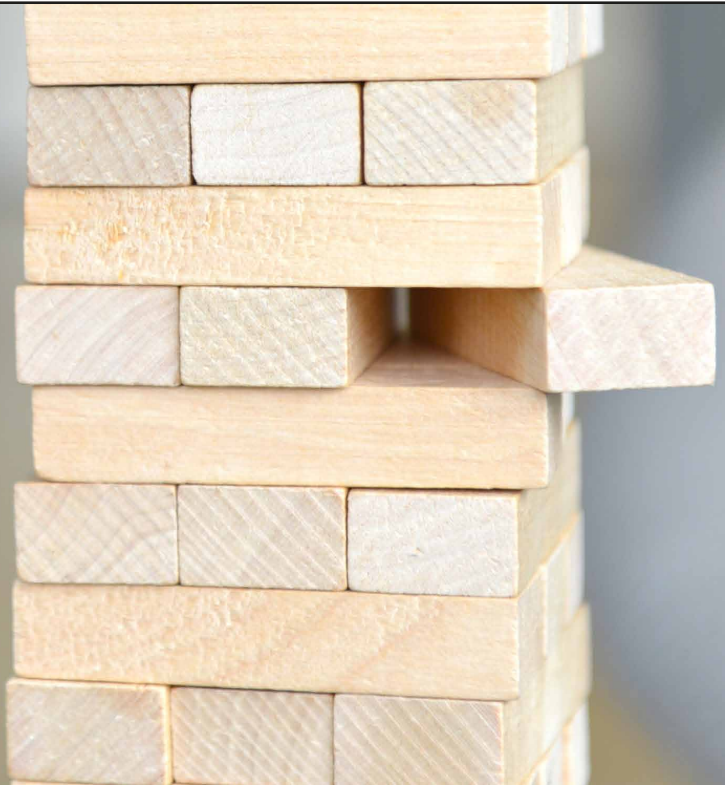
*Es zeigt sich, dass das MDK-Reformgesetz eine strategische Neuausrichtung von Krankenhäusern fordert und auch interne Strukturen, Prozesse und klinische Abläufe hinterfragt werden sollten. Eine zielgerichtete und adressatenorientierte Kommunikation muss vorausgesetzt werden.*

## Kontakt für weitere Informationen



Tim Schilling  
B. Sc. Medizinökonomie, Fachberater  
T +49 221 949 909 141  
E [tim.schilling@roedl.com](mailto:tim.schilling@roedl.com)





→ Gemeinnützigkeitsrecht

---

## Der neue § 57 AO

---

### Reform des Gemeinnützigkeitsrechts durch das JStG 2020

---

von Julia Agapova und Diana Haidar

*Mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2020 wurde die lang-ersehnte Reform des Gemeinnützigkeitsrechts umgesetzt. Insbesondere wurde der § 57 AO um die Absätze 3 und 4 erweitert. Die Neuregelung des § 57 Abs. 3 AO umfasst das Zusammenwirken mit anderen steuerbegünstigten Körperschaften zur unmittelbaren Zweckverfolgung. Eine Erleichterung für Holdinggesellschaften erfasst der neue § 57 Abs. 4 AO und regelt dabei, dass das bloße Halten und Verwalten von Beteiligungen an steuerbegünstigten Körperschaften künftig zur unmittelbaren Zweckverwirklichung führen kann. Insgesamt bringt die Neuregelung des § 57 AO Erleichterungen, neue Handlungsspielräume und mehr Rechtssicherheit für steuerbegünstigte Körperschaften mit sich.*

---

#### GEBOT DER UNMITTELBARKEIT UND DIE BISHERIGE REGLUNG DES § 57 AO

---

Eine Körperschaft muss die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke unmittelbar – dies bedeutet selbst – verwirklichen.

Die Unmittelbarkeit kann auch durch die Beauftragung von Hilfspersonen oder anderen Körperschaften aufgrund fest vereinbarter Verträge erfolgen. Das Wirken der Hilfspersonen kann dann wie das eigene Handeln der Körperschaft gewertet werden.

---

#### ÄNDERUNG DURCH DIE ERWEITERUNG DES § 57 AO

---

Das Zusammenwirken einzelner Körperschaften ermöglicht es diesen, Ressourcen und Know-how wirtschaftlich sinnvoller einzusetzen und somit effizienter und effektiver zu arbeiten. Die Kooperation für Non-Profit-Organisationen war bis zur Änderung des § 57 AO davon geprägt, dass bei einer unzureichend geplanten Umsetzung dieser Zusammenarbeit schnell unerwartete Steuerbelastungen entstehen können, da der Unmittelbarkeitsgrundsatz nicht bei allen Gesellschaften gegeben ist.

Die Erweiterung des § 57 AO um die Absätze 3 und 4 bringt Erleichterung und Handlungsspielräume für steuerbegünstigte Körperschaften mit sich. Es sind neue Ko-

operationen und Gestaltungsmöglichkeiten zwischen steuerbegünstigten Körperschaften denkbar. Es kommt nach § 57 AO nunmehr für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung von Kooperationen auf die Gesamtbetrachtung an. Der bisher zugrunde gelegte Unmittelbarkeitsgrundsatz des § 57 Abs. 1 AO hat viele Kooperationen verhindert. Denn dieser verlangte, dass eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht. Somit galt bisher, dass für die arbeitsteilige Zusammenarbeit von Körperschaften, jede Körperschaft dahingehend gesondert geprüft werden muss, ob sie selbst unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht oder nicht.

Der Unmittelbarkeitsgrundsatz des § 57 Abs. 1 AO wurde durch Abs. 3 und Abs. 4 erheblich erweitert. Nach § 57 Abs. 3 AO verwirklicht eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke nunmehr auch dann unmittelbar im Sinne des Abs. 1 S. 1 AO, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren steuerbegünstigten Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht.

Es gilt für die Beurteilung, ob die Kooperation der Körperschaften gemeinnützige Zwecke erfüllt, die Gesamtbetrachtung. Dies führt dazu, dass auch Körperschaften, die alle Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen, bei denen aber der Unmittelbarkeitsgrundsatz nicht erfüllt ist, als steuerbegünstigte Körperschaften anerkannt werden können. Der § 57 Abs. 3 AO räumt diesen Körperschaften die Möglichkeit ein, eine unmittelbare Zweckverwirklichung über das planmäßige Zusammenwirken mit anderen steuerpflichtigen Körperschaften zu erreichen.

Durch die Neuregelung ergibt sich insbesondere der Vorteil, dass die während der Betriebsprüfung häufig geführten Diskussionen bezüglich angemessener Verrechnungspreise für Leistungsbeziehungen zwischen den kooperierenden gemeinnützigen Körperschaften und ihren gewerblichen Servicegesellschaften beendet werden.

### Beispiel

Eine Krankenhaus gGmbH erhält von ihrer gemeinnützigen Tochtergesellschaft Wäscheleistungen. Die erhaltenen Wäscheleistungen wurden vor Erweiterung des § 57 AO dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet.

Die Tochtergesellschaft erbringt ihre Leistung zwar nicht unmittelbar gegenüber den Patienten sondern nur gegenüber der Krankenhaus gGmbH, jedoch kommt es nach Erweiterung des § 57 AO nunmehr nicht auf die Einzelleistungen, sondern auf die Gesamtbetrachtung an. Dies führt dazu, dass von beiden Gesellschaften unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt werden.

Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfolgen, werden innerhalb eines Zweckbetriebes erbracht, wenn die Voraussetzungen der § 65 ff. AO erfüllt sind.

### AUSWIRKUNGEN DES NEUEN § 57 ABS. 3 AO UND DESSEN ANWENDUNG

Bei der konkreten Anwendung des neuen § 57 Abs. 3 AO ist grundsätzlich zwischen dem Zusammenwirken mit einer gewerblichen oder einer gemeinnützigen Körperschaft zu unterscheiden. Dabei stellen sich die Fragen, ob die Anwendung der Neuregelung für gewerbliche Körperschaften Vorteile mit sich bringt, in welchen Konstellationen der neue § 57 Abs. 3 AO angewendet werden kann und welche Leistungen für ein Zusammenwirken infrage kommen.

#### IST DIE ANWENDUNG FÜR GEWERBLICHE KÖRPERSCHAFTEN VORTEILHAFT?

Für Servicegesellschaften, die sowohl Leistungen an gemeinnützige Körperschaften durch planmäßiges Zusammenwirken erbringen als auch Leistungen, die als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren wären, ist es empfehlenswert, eine Vergleichsrechnung durchzuführen. Diese kann Hinweise darauf geben, ob der Übergang in die Gemeinnützigkeit tatsächlich zu empfehlen ist. Nach der „alten“ Rechtslage schied ein Übergang in die Gemeinnützigkeit hier von vornherein aus, da keine unmittelbare Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks vorhanden war.

Für den Fall, dass nach Übergang der Servicegesellschaft in die Gemeinnützigkeit Gewinne im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, können diese Gewinne nur mit möglichen Verlusten aus anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verrechnet werden. Die Verrechnung der Ergebnisse aus dem Zweckbetrieb i. S. der §§ 65 ff. AO und dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nicht möglich. Bei möglichen Verlusten im Zweckbetrieb und gleichzeitigen Gewinnen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wäre die Steuerbelastung bei Servicegesellschaften demnach nach Überführung in die Gemeinnützigkeit höher als zuvor ohne Gemeinnützigkeitsstatus.

Problematisch wäre auch eine umgekehrte Gewinnverteilung für den Fall, dass im Zweckbetrieb Gewinne und im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gleichzeitig Verluste erwirtschaftet werden. Durch den Verlust im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und aufgrund des steuerbegünstigten Zweckbetriebes führt dies zwar zu einer Steuerersparnis, kann aber gleichzeitig die Gemeinnützigkeit gefährden. Denn

# Rödl & Partner

hier ist das Gebot der Selbstlosigkeit zu beachten, nachdem die Körperschaft ihre Mittel nur für satzungsmäßige und damit steuerbegünstigte Zwecke verwenden darf. Ein Verlustausgleich im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nicht erlaubt und kann bei einer groben Mittelfehlverwendung zur Aberkennung des Gemeinnützigkeitsstatus führen.

Wird der Übergang in die Gemeinnützigkeit in Betracht gezogen, sollten die Vorteile und Erfolgsaussichten, aber auch die Nachteile und Risiken im Vorfeld geprüft werden.

steuerbegünstigter Körperschaften und Servicegesellschaften auch Dienstleistungen wie Verwaltungsleistungen, Buchführungsleistungen oder die Überlassung von Personal erfassen, wenn dieses für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke eingesetzt wird.

Auch Leistungen, die bisher der Vermögensverwaltung zugeordnet waren, können zukünftig als Zweckbetrieb einzustufen sein.



Eine gemeinnützige GmbH überlässt Räumlichkeiten an ihre gemeinnützige Tochter MVZ gGmbH.

Vor der Überführung in die Gemeinnützigkeit verwirklicht die gemeinnützige GmbH durch die Überlassung der Räumlichkeiten nicht unmittelbar einen gemeinnützigen Zweck gem. § 57 Abs. 1 AO. Der neue § 57 Abs. 3 AO führt dazu, dass durch die Kooperation mit der MVZ gGmbH Einnahmen dem Zweckbetrieb zugeordnet werden.

Beispiel

## IN WELCHEN KONSTELLATIONEN KANN DER NEUE § 57 ABS. 3 AO ANGEWENDET WERDEN?

Für das planmäßige Zusammenwirken zwischen steuerbegünstigten Körperschaften ist keine bestimmte gesellschaftliche Struktur vorgesehen. Die Gesetzesbegründung<sup>1</sup> nennt zwar die Zusammenarbeit von Mutter- und Tochtergesellschaften, der neue § 57 Abs. 3 AO kann aber unabhängig von den gesellschaftlichen Beteiligungsstrukturen der kooperierenden Körperschaften angewendet werden. Die Konzernzugehörigkeit oder das Beteiligungsverhältnis zwischen den Körperschaften spielen demnach keine Rolle. So müssen kooperierende Körperschaften nicht zwingend gesellschaftsrechtlich miteinander verbunden sein.

Zu beachten sind allerdings Gewinnausschüttungen von an der Servicegesellschaft beteiligten gewerblichen Gesellschaftern. Bei der Überführung in die Gemeinnützigkeit sind Gewinnausschüttungen an diese gewerblichen Gesellschafter nicht mehr möglich.

## WELCHE LEISTUNGEN KOMMEN FÜR EIN „ZUSAMMENWIRKEN“ INFRAGE?

Das erforderliche Zusammenwirken gem. § 57 Abs. 3 S. 1 AO ist auf keine bestimmten Leistungen beschränkt. Es kann davon ausgegangen werden, dass sämtliche Leistungen begünstigt sind, die zur gemeinsamen Zweckverwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke zwischen den steuerbegünstigten Körperschaften erbracht werden. Demnach kann das Zusammenwirken

Ertragsteuerliche Konsequenzen ergeben sich bei der Unterscheidung zwischen Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb zwar nicht, da auch die Vermögensverwaltung steuerbegünstigt ist. Für die Mittelverwendung spielt dies jedoch eine Rolle, denn Investitionen im Bereich der Vermögensverwaltung müssen aus freien Rücklagen finanziert werden. Vor diesem Hintergrund spielt auch die Zuordnung von Leistungen zu den Sphären Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung eine Rolle. Einige Leistungen müssen daher neu bewertet werden.

## ERFASSUNG DER HOLDINGGESELLSCHAFTEN DURCH DIE NEUREGELUNG DES § 57 ABS. 4 AO

Des Weiteren wurde der § 57 AO um den Abs. 4 erweitert. Mit der Neuregelung können auch Holdinggesellschaften von der Ausweitung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes profitieren. Demnach verfolgt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Abs. 1 S. 1 AO, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet. Da bisher die Beteiligung einer Holdinggesellschaft an einer steuerbegünstigten Körperschaft der Vermögensverwaltung zugeordnet wurde, war die Verfolgung eigener steuerbegünstigter Zwecke nicht möglich. Durch die Neuregelung des § 57 Abs. 4 AO führt das bloße Halten und Verwalten einer Beteiligung an einer steuerbegünstigten Körperschaft zu einer unmittelbaren Zweckverwirklichung und ist in der Sphärenaufteilung dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Von § 57 Abs. 4 AO werden nur reine Holdinggesellschaften erfasst. Für die unmittelbare

<sup>1</sup> BT-Drs. 19/25160, 202.



Zweckverwirklichung der Holdinggesellschaft wird vorausgesetzt, dass Anteile an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft gehalten werden. Hält die Holding neben den Anteilen an einer steuerbegünstigten Körperschaft auch Anteile an einer rein gewerblichen Körperschaft, werden diese nicht dem Zweckbetrieb, sondern wie bisher der Vermögensverwaltung oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet.

#### UMSETZUNG DER NEUREGELUNG DES § 57 AO

Die Neuregelung des § 57 Abs. 3 und Abs. 4 AO ist mit Wirkung zum 29.12.2020<sup>2</sup> in Kraft getreten. Gegen eine rückwirkende Anwendung für noch offene Veranlagungszeiträume spricht grundsätzlich nichts. Hier ist jedoch das noch ausstehende BMF-Schreiben der Finanzverwaltung abzuwarten. Um die Neuregelung in Anspruch zu nehmen, ist für bereits gemeinnützige Körperschaften eine Satzungsanpassung zumindest empfehlenswert; Genauereres könnte auch hier das erwartete BMF-Schreiben regeln.

Für bisher gewerbliche Servicegesellschaften ist eine Anpassung der Gesellschaftsverträge zwingend erforderlich, wenn diese den Gemeinnützigkeitsstatus über das „planmäßige Zusammenwirken“ i. S. d. § 58 Abs. 3 AO erlangen wollen. Hier sind insbesondere die Anforderungen der in der Abgabenordnung abgedruckten Mustersatzung umzusetzen sowie die Regelungen zum planmäßigen Zusammenwirken. Gem. § 60 Abs. 2 AO tritt die gewünschte Steuervergünstigung bei einer unterjährigen Satzungsanpassung nicht bereits für das Jahr 2021 ein. Ändern Servicegesellschaften ihre Gesellschaftsverträge im Laufe des Kalenderjahres 2021, können sie erst ab Veranlagungszeitraum 2022 als gemeinnützig anerkannt werden.

#### ZUSAMMENFASSUNG

Die Änderungen bzw. die Erweiterung des § 57 AO bieten neue Kooperationsmöglichkeiten für gemeinnützige Körperschaften und ihre Servicegesellschaften. Auch reine Holdinggesellschaften profitieren von den Änderungen. Durch die Erweiterung können auch die Servicegesellschaften den Gemeinnützigkeitsstatus erlangen und die ausgeführten Leistungen an die gemeinnützigen Körperschaften dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuordnen.

Dies kann Steuervorteile für betroffene Körperschaften bieten.

<sup>2</sup> Art. 50 Abs. 1 JStG 2020 v. 21.12.2020, BStBl. I S. 3096.

## Kontakt für weitere Informationen



Julia Agapova  
Bachelor of Arts, Steuerrecht  
T +49 221 949 909 240  
E [julia.agapova@roedl.com](mailto:julia.agapova@roedl.com)



Diana Haidar  
Bachelor of Law, Wirtschaftsrecht  
T +49 221 949 909 428  
E [diana.haidar@roedl.com](mailto:diana.haidar@roedl.com)



## Update Corona-Hilfen

### Beachtung der beihilferechtlichen Höchstgrenzen im Konzernverbund auch bei gemeinnützigen Unternehmen und öffentlichen Trägern erforderlich

von Sebastian Heinke LL.M.

*Aus der Praxis sind uns verschiedene Fälle bekannt, in denen etwa kommunale Träger die Antragstellung nicht konzernübergreifend koordiniert haben und die Berater unabhängig voneinander Anträge auf November- und Dezemberhilfe ohne Beachtung der beihilferechtlichen Konzernklausel stellten. Hier drohen ggf. Rücknahme oder Widerruf und Konsequenzen wegen leichtfertigen Subventionsbetruges für die Handelnden. In den Anträgen dürften unrichtige Angaben gemacht worden sein.*

Am 30.4.2021 endete die Antragsfrist für Erstanträge der außerordentlichen Wirtschaftshilfen des Bundes (November- und Dezemberhilfe). Bis zum 31.7.2021 bestand für die Antragssteller, unter anderem gemeinnützige Unternehmen und öffentliche Träger, die Möglichkeit der Stellung von Änderungsanträgen.

Die Coronapandemie geht auch für viele gemeinnützige und öffentliche Unternehmen mit erheblichen Umsatzeinbußen einher. Durch die November- und Dezemberhilfen konnten gemeinnützige und öffentliche Unternehmen, Selbstständige und Vereine, die von den Schließungen ab dem 2.11.2020 zur Bekämpfung der Pandemie betroffen waren, die außerordentliche Wirtschaftshilfe des Bundes beantragen und mithin einen Teil der Einbußen kompensieren.

Unserer Auffassung nach stellte für viele (öffentliche) Verbundunternehmen das Beihilferecht den größten Fallstrick bei der Beantragung der Hilfen dar.

Antragsberechtigt waren verbundene Unternehmen, entsprechend der EU-Definition in Artikel 3 Abs. 3 des Anhangs I zur Allgemeinen Gruppen-Freistellungsverordnung (EU) Nr. 651/2014. Danach gelten Unternehmen insbesondere als verbunden, wenn ein Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte eines anderen Unternehmens hält oder einen beherrschenden Einfluss ausübt. Daneben ist ein solcher Verbund auch bei Unternehmen, die durch ein oder mehrere Unternehmen verbunden sind, anzunehmen, „sofern diese Unternehmen ganz oder teilweise auf demselben Markt oder auf benachbarten Märkten tätig sind“.

Verbundene Unternehmen durften nur einen Antrag des gesamten Verbundes unter Beachtung der beihilferechtlich zulässigen Höchstgrenze stellen. Dieses Konsolidierungsgebot galt jedoch nicht für gemeinnützige und öffentliche Unternehmen, die folglich jeweils einen Antrag pro Einheit oder Betriebsstelle stellen durften. Als gemeinnützige Unternehmen gelten nach §§ 51 ff. der Abgabenordnung steuerbegünstigte Unternehmen, Organisationen und Einrichtungen unabhängig von ihrer Rechtsform.

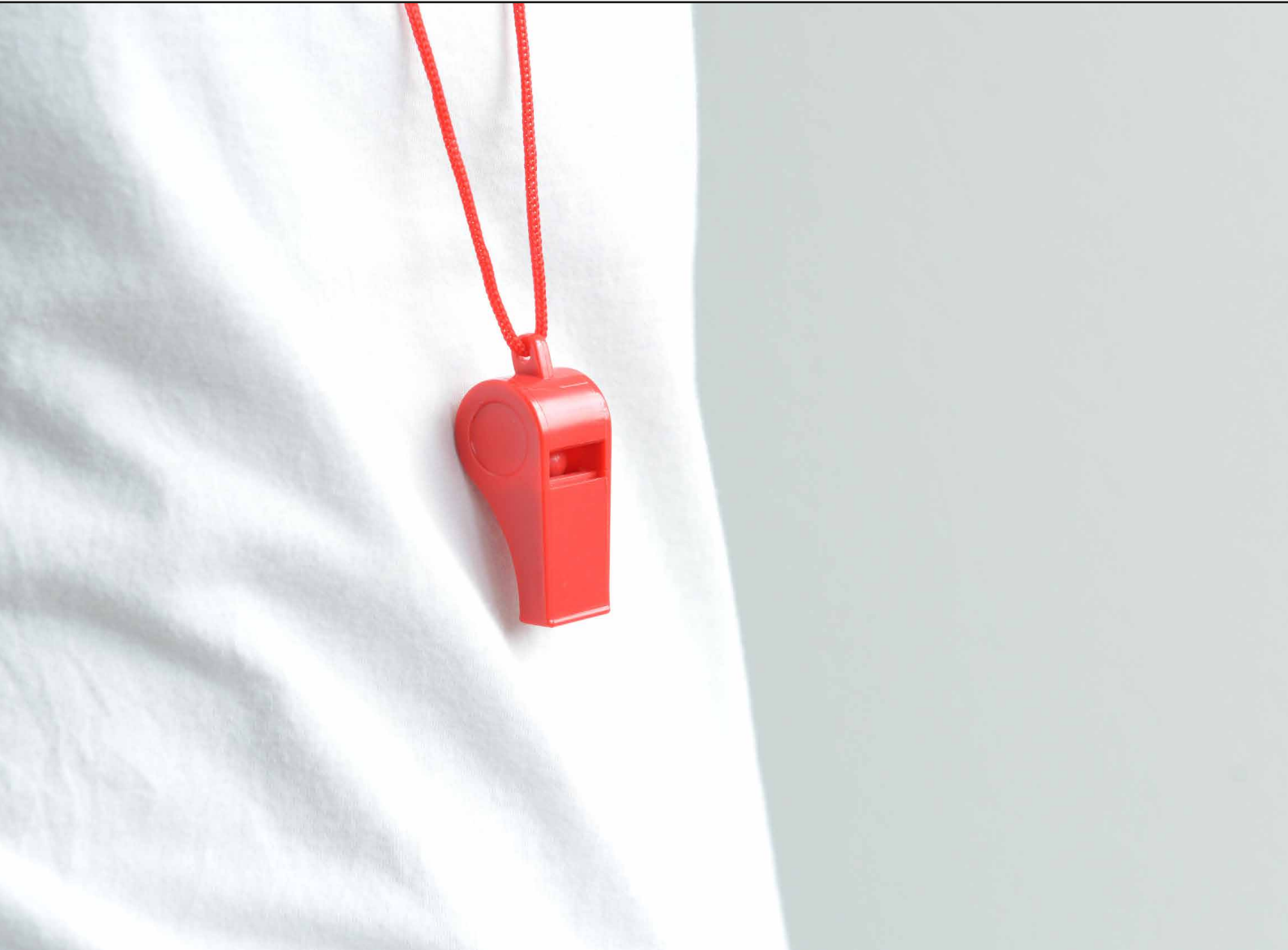
Auch für diese Unternehmen waren jedoch ungeachtet der Ausnahmeregelung bei der Antragsberechtigung zwingend die beihilferechtlichen Höchstgrenzen für Unternehmen im beihilferechtlichen Sinne zu beachten, was bei öffentlichen bzw. gemeinnützigen Unternehmen in der Regel der übergeordnete Unternehmensverbund sein dürfte (III. 8 der Beihilferechts-FAQ).

*Ein beihilferechtlicher Unternehmensverbund besteht auch im Rahmen kommunaler Beteiligungen.*

Um die Einhaltung der Höchstgrenzen und eine korrekte Beantragung sicherzustellen, waren bei Antragstellung alle im öffentlichen oder gemeinnützigen Verbund erhaltenen Beihilfen zu ermitteln und entsprechend in den Anträgen anzugeben. Die Ermittlung dieser Beihilfen im Konzern bedeutet für viele kommunale, kirchliche und gemeinnützte Antragsteller einen großen aber notwendigen Aufwand zur Vermeidung von Rückforderungs- und Haftungsrisiken.

Für öffentliche Unternehmen heißt es in 5.4 der FAQ der November- und Dezemberhilfen: „Bei einem kommunalen Unternehmen dürfte der maßgebliche Verbund zum Beispiel in der Regel auf Ebene der Kommune enden, da diese eine eigene öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaft mit Selbstverwaltungsrecht ist.“

Dies wurde in Teilen so verstanden, dass Unternehmen, die nur durch die Beteiligung der Kommune verbunden sind, unterhalb der kommunalen Ebene als einzelne Unternehmen gelten würden, weil die Kommune selbst nicht



einbezogen werde. Demnach könnte dann von einzelnen Unternehmen oder Gesellschaften des Verbundes jeweils der Höchstbetrag in Anspruch genommen werden. Dafür wurde auch der Erwägungsgrund Ziffer 4 zur Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 herangezogen, wonach „Unternehmen, deren einzige Beziehung darin besteht, dass jedes von ihnen eine direkte Verbindung zu derselben öffentlichen Einrichtung hat, nicht als miteinander verbunden eingestuft werden.“

Diese Einschätzung geht unserer Auffassung nach jedoch über den beihilferechtlichen Unternehmensbegriff, auf den im Rahmen der Gewährung von November- und Dezemberhilfen eindeutig Bezug genommen wird, hinaus. Nach diesem ist die Höchstgrenze nicht auf jede einzelne Konzerngesellschaft anzuwenden, sondern auf das Gesamtunternehmen im beihilferechtlichen Sinne. Die kommunale Abgrenzung aus 5.4 der FAQ würde also nur nach oben und nicht nach unten erfolgen. Alle Beteiligungen

der Kommunen, die die Anforderungen des Anhangs I der Verordnung EU Nr. 651/2014 erfüllen, sind zu berücksichtigen.

Dafür spricht neben dem Wortlaut des Begriffes Unternehmensverbund auch III. 8 der Beihilferechts-FAQ des Bundes, wonach „für die Zwecke des beihilferechtlichen Unternehmensbegriffes grundsätzlich keine Privilegierungen für öffentliche und gemeinnützige Unternehmen erkennbar sind“. So könne auf Ebene einer Kommune bzw. eines Landes im Rahmen der Bundesregelung Kleinbeihilfen insgesamt maximal 1,8 Millionen Euro beantragt werden, im Rahmen der Bundesregelung Fixkostenhilfe insgesamt maximal 10 Millionen Euro.

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie hat sich zum Unternehmensbegriff für Kommunen, kommunale Betriebe und Unternehmen kürzlich allerdings folgendermaßen geäußert:

# Rödl & Partner

Zum einen sind Unternehmen im Sinne der Regelung eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit. Weiterhin gilt, dass mehrere rechtlich selbstständige Unternehmen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung als ein Unternehmen im beihilferechtlichen Sinne angesehen werden, wenn zwischen ihnen Kontrollbeteiligungen oder andere enge Verbindungen – wie bei einer Kommune und ihren kommunalen Unternehmen – bestehen.

*Die Kommunen müssen daher bei ihren Beteiligungen abfragen, wie viel November- bzw. Dezemberhilfen oder andere Beihilfen insgesamt in Anspruch genommen wurden. Es hat eine Gesamtbetrachtung zur Feststellung des Erreichens der Schwellenwerte zu erfolgen.*

Die Auslegung des Unternehmensbegriffs über die beihilferechtliche Regelung hinaus führt mithin zu Fehleinschätzungen über das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens und zu fehlerhaften Beantragungen im Hinblick auf die Höchstgrenzen. Zu beachten ist insbesondere, dass bei falschen Angaben, eine (Teil-)Rückforderung der erhaltenen Hilfen nach §§ 48, 49 VwVfG droht. Daneben ist mit strafrechtlichen Konsequenzen wie der Verfolgung eines Subventionsbetruges nach § 264 StGB zu rechnen. Ein solcher ist neben der vorsätzlichen Begehung auch bei Leichtfertigkeit nach § 264 Abs. 5 StGB anzunehmen. Leichtfertigkeit setzt voraus, dass der Täter grob fahrlässig, „an der Grenze zum Vorsatz“ gehandelt hat.

Antragstellern, die diese Thematik bisher vernachlässigt haben, ist zu raten, spätestens im Rahmen der bei Antragstellung durch einen prüfenden Dritten erforderlichen Schlussabrechnung die Eigenschaft des Konzernverbundes anzugeben und die entsprechenden Aufstellungen beizufügen. Die digitale Schlussabrechnung wird erst nach Ende des Förderzeitraums möglich sein, also nicht vor Juli 2021, spätestens aber bis zum 31.12.2021 (vgl. 3.12 der FAQ). Im Rahmen der Schlussabrechnung wird insbesondere geprüft, ob alle Voraussetzungen vorlagen und die maßgeblichen Versicherungen richtig sind – dies betrifft neben der Antragsberechtigung insbesondere die Eigenschaft als verbundenes Unternehmen.

Sollte eine Antragstellung für einzelne Einheiten aus einem Unternehmensverbund unter jeweiliger Erreichung der Höchstgrenze erfolgt sein, könnte spätestens im Rahmen der Schlussabrechnung eine sorgfältige Stellungnahme zu der Problematik verfasst werden, um strafrechtliche Konsequenzen zu minimieren. Änderungsanträge können nur bis zum 31.7.2021 erfolgen.

Bei Rückfragen und der beihilferechtlichen Aufarbeitung der Antragstellung rund um die Corona-Hilfen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

## Kontakt für weitere Informationen



Sebastian Heinke, LL.M.  
Rechtsanwalt

T +49 221 949 909 146

E [sebastian.heinke@roedl.com](mailto:sebastian.heinke@roedl.com)

# DOWNLOADCENTER

für die Gesundheits- und Sozialwirtschaft



KOSTENLOSE ...

*Whitepaper*

*Checklisten*

*Eckpunktepapiere*

*Flyer*

*Broschüren*

*Und vieles mehr ...*



Jetzt runterladen:  
[www.roedl.de/downloadcenter-gesundheit-sozialwirtschaft](http://www.roedl.de/downloadcenter-gesundheit-sozialwirtschaft)







→ Digitalisierung

## IT-Governance

### Verborgenes Potenzial einer erfolgreichen IT

von Rüdiger Hanke und Bernd Vogel

*Eine erfolgreiche IT ist in der heutigen Zeit ein unverzichtbarer Unternehmensbestandteil. Immer wichtiger wird der Bereich IT-Governance, der in vielen Unternehmen ganz unbewusst in Grundlagen zwar existiert – eine IT-Strategie geht bei der Einrichtung von IT-Systemen und deren Umsetzung automatisch mit einher – aber wer diesen Bereich optimiert und genauer beleuchtet, wird feststellen, welche Synergien und Potenziale sich für ein Unternehmen und seine Ziele ergeben können.*

#### BEDEUTUNG VON IT-GOVERNANCE

In Fachkreisen taucht immer öfter die Thematik IT-Governance in Bezug auf eine gute Führung der IT auf – doch was ist darunter zu verstehen?

IT-Governance kann im Allgemeinen als ein wichtiger Teil der Corporate Governance angesehen werden. Der Begriff **CORPORATE GOVERNANCE** hat seine Wurzeln in der Idee einer wertorientierten Unternehmensführung mit dem Ziel der Maximierung des Unternehmenswertes, z. B. in Form der Verzinsung des von den Eigenkapitalgebern eingesetzten Kapitals. Im Rahmen einer daraus entstehenden verantwortungsvollen Unternehmensführung und dementsprechend zum Schutz der Anspruchsgruppen existiert eine Reihe an Rahmenwerken (s. u.).

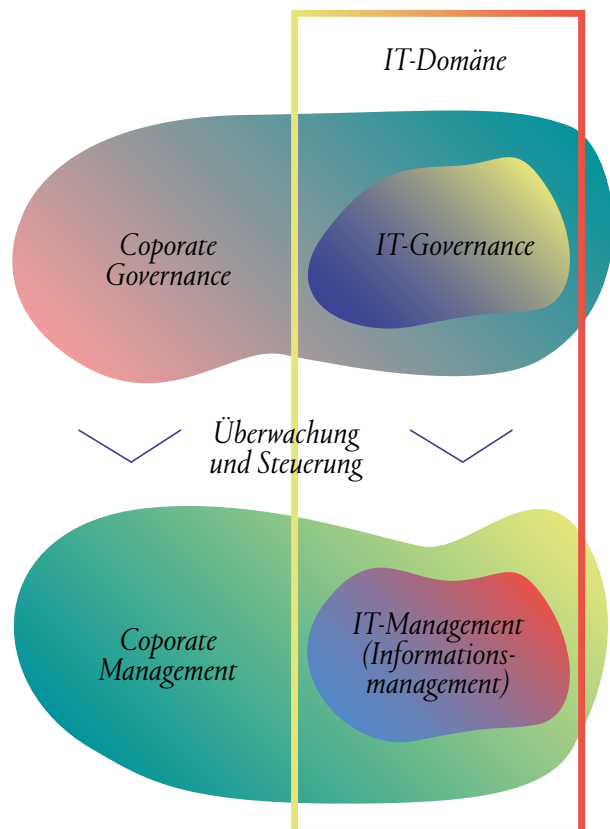


Abb.1: Einordnung der IT-Governance in die Corporate Governance

Laut dem IT-Governance-Institute kann IT-Governance als die Verantwortung von Führungskräften und des Aufsichtsrats angesehen werden, die aus Führung, Organisationsstrukturen und Prozessen besteht. Diese Elemente stellen sicher, dass die Unternehmens-IT dazu beiträgt, die Organisationsstrategie und -ziele zu erreichen und zu erweitern.

IT-Governance spielt eine wesentliche Rolle beim IT-Business Alignment, also bei der Abstimmung von IT- und Geschäftszielen. So kann ein Silo-Denken verhindert werden und es fällt leichter, sich konsolidiert auf die Gesamtgeschäftsstrategie eines Unternehmens zu fokussieren. Die Praxis zeigt jedoch, dass IT-Governance und die einhergehenden regulatorischen Notwendigkeiten oftmals eher stiefmütterlich behandelt werden und somit leicht aus dem Blickfeld geraten. Dadurch setzen sich Unternehmen unnötigen Risiken, Compliance-Schwachstellen und verpassten Chancen aus, was teilweise zu nicht zu unterschätzenden regulatorischen Defiziten führen kann.

#### REGULATORISCHE EINORDNUNG DER IT-GOVERNANCE

Das Aufgabenspektrum der IT-Governance bedient sich methodischer Unterstützung und vereint verschiedene Referenzmodelle und (internationale) Standards als

Best Practices. Diese sind natürlich branchen- und disziplinübergreifend zu betrachten. Vorgaben und Grundlagen ergeben sich v. a. aus folgenden Rahmenwerken:

- COSO, Cobit, Sox als allgemeine Standards
- MaGo, MaRisk, VAIT, BAIT v.a. für die Finanzwirtschaft
- ISO 27xxx, IT-Grundschutz und weitere als Security Standards
- TOGAF und ITIL für die Bereiche Architektur oder IT-Service Management
- und weitere ...

Neben der übergreifenden Orientierung an Referenzmodellen ist die Einbettung in eine ausgeprägte Compliance- und Revisionsstruktur, wie folgend dargestellt, ebenfalls unerlässlich.

#### ANFORDERUNGEN AN EINE EFFEKTIVE IT-GOVERNANCE

Die Anforderungen an die IT-Governance können durch das **THREE-LINES-OF-DEFENSE-MODELL** auch **MODELL DER DREI VERTEIDIGUNGSLINIEN** (3LOD) definiert werden. Hierbei handelt es sich um ein Modell zur systematischen Herangehensweise an Risiken, die in Unternehmen und Organisationen auftreten können. Der Aufbau kann wie folgt dargestellt werden:

## 1. Verteidigungslinie

### INFORMATIONSSICHERHEITSMANAGEMENT

Definition von Aufgaben, Verantwortlichkeiten, Prozessen, Berichtswegen, Funktionen sowie Entscheidungsgremien durch den organisatorischen Aufbau

## 2. Verteidigungslinie

### INFORMATIONSSICHERHEITSMANAGEMENT

Definition der Ziele, Verantwortlichkeiten und Prinzipien im Rahmen eines Information Security Managements

### RISIKOMANAGEMENTFUNKTION

Vorgaben zum Management von Informationsrisiken (Prozesse und Methodiken)

### INTERNES KONTROLLSYSTEM (IKS)

Ziele, Funktionsweisen, Anforderungen an das IKS sowie Rollen, Verantwortlichkeiten und Prozesse

### COMPLIANCE

Prüfung auf Gesetzeskonformität durch Definition der Aufgaben und Ziele der Compliance-Funktion

## 3. Verteidigungslinie

Überwachung der 2. Verteidigungslinie durch eine unabhängige Instanz, insbesondere Revision (Vorgaben zu Prüfungsplanung oder Prüfungsdurchführung)

# Rödl & Partner

## HANDLUNGSEMPFEHLUNGEN ZUR IT-GOVERNANCE

Um eine stabile und zukunftsfähige IT zu etablieren, sind einige Elemente von besonderer Bedeutung, um insbesondere eine effektive erste Verteidigungslinie zu gestalten, in der sich die IT-Governance widerspiegelt.

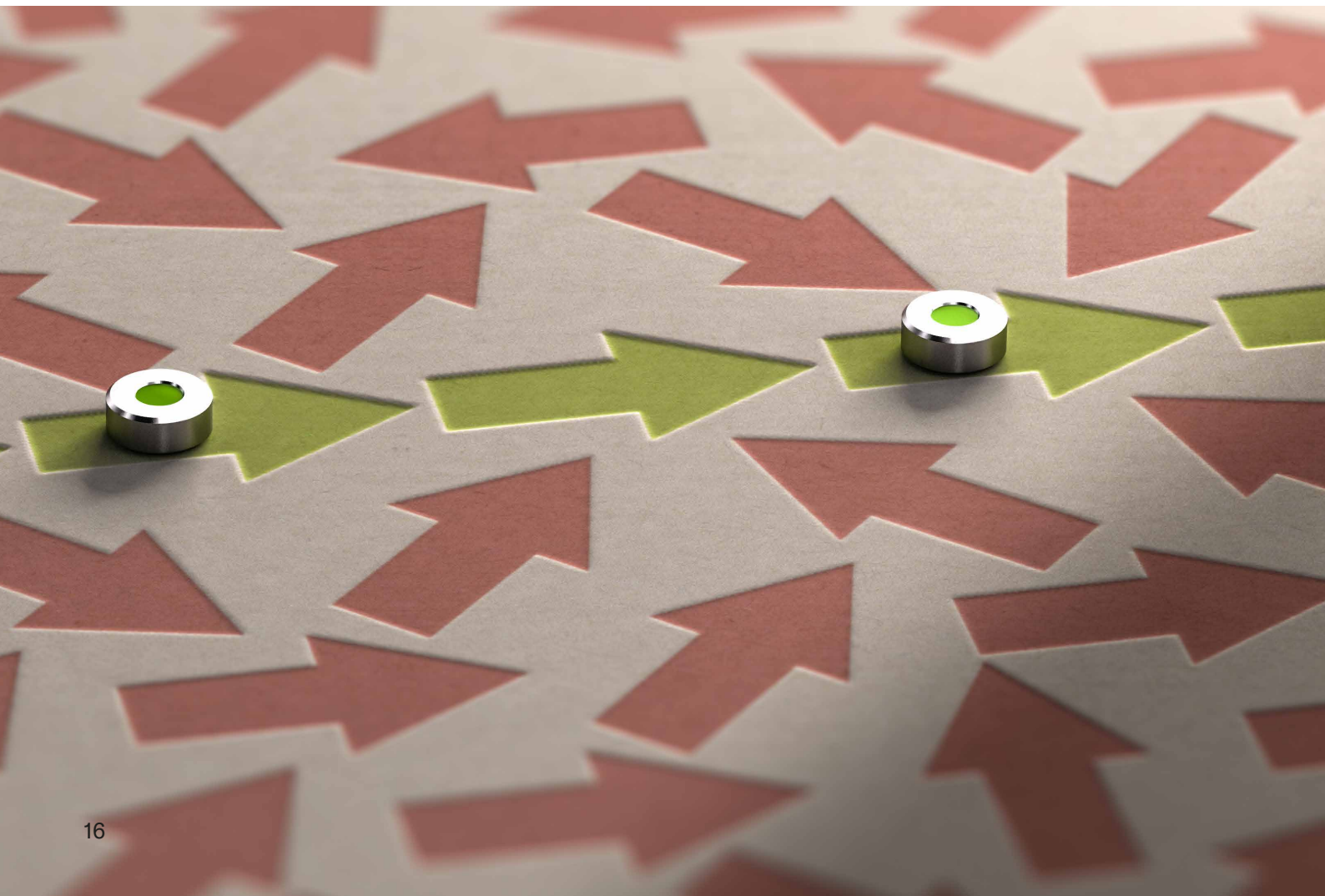
Der erste Schritt sollte die Implementierung einer **IT-STRATEGIE** sein, mit einer sukzessiven Ableitung strategischer Einzelziele. Hierbei spielen selbstverständlich die Corporate Governance und die dazugehörige Unternehmensstrategie eine entscheidende Rolle.

Um die strategischen Ziele organisatorisch einzuordnen, ist insbesondere die Erstellung eines **ORGANISATIONS-HANDBUCHS** zu empfehlen, in dem sich alle organisatorischen und betrieblichen Regelungen der IT darstellen lassen. Das Organisationshandbuch kann als wesentlicher Teil der schriftlich fixierten Ordnung der IT gesehen werden. Kernbestandteil ist die Aufbau- und Ablauforganisation, die sich in Form eines Organigramms oder einer Prozesslandkarte gestalten lässt. Weitere komplexere Elemente können u.a. die Darstellung der Einbettung in das Unternehmen oder in den Konzern bei Funktionsauslagerungen (z. B. interne IT-Dienstleistungen), die Darstellung von Entscheidungskompetenzen (z. B. Zahlungsvollmachten) oder ein Rollenmodell (s. u.) sein.

Ziel des Organisationshandbuchs ist es, den Mitarbeitern sowie dem Management in der IT aber auch internen und externen Prüfern eine zentrale Anlaufstelle zu bieten. Es soll allen Mitarbeitern die standardisierten Abläufe bestimmter Prozessaktivitäten sowie die Organisationsstrukturen und Vorschriften darstellen. Das Organisationshandbuch kann bspw. auch bei der Einarbeitung neuer Mitarbeiter herangezogen werden, um deren Einstieg zu erleichtern.

In diesem Zusammenhang sollte auch auf den strukturierten Aufbau eines **NORMENSYSTEMS** geachtet werden. Hierbei kaskadieren die Normen idealerweise von allgemeinen Inhalten zu speziellen, wie etwa von Leitlinien über Richtlinien zu Arbeitsanweisungen, wodurch die Inhalte konkretisiert werden. Je nach Ausgestaltung muss auf ein geeignetes Ablagesystem, eine korrekte Versionisierung sowie einen sinnvollen Freigabeworkflow geachtet werden. Ferner ist es unerlässlich, alle relevanten Normen den Mitarbeitern vollumfänglich zugänglich zu machen. Auf diese Weise kann eine gleichbleibende Qualität der Prozesse gewährleistet sowie etwaigen Kopfmonopolen entgegengewirkt werden.

Um auch für die Zukunft gewappnet zu sein und um mögliche technische Trends zu antizipieren, empfiehlt es sich, ein **SKILL MANAGEMENT** zu etablieren. Dadurch können



die relevanten fachlichen und methodischen sowie soziale und persönliche Fähigkeiten identifiziert und weiter ausgebaut werden. Hierbei können Rollen definiert werden, um Mitarbeiter zielgerichtet gemäß der Aufbau- und Ablauforganisation einzusetzen. Stellenbeschreibungen sind hierbei von entscheidender Bedeutung. Um die genannten Punkte kontinuierlich und systematisch weiterzuentwickeln ist ein ausgeprägtes Wissensmanagement unerlässlich, das auch in der jährlichen Budgetplanung Einzug halten sollte.

#### GUT STRUKTURIERT

Die Vorzüge einer gut strukturierten IT-Governance liegen darin, dass das Unternehmen sich bei Auftreten von haftungsrechtlichen Fragen durch die Darstellung einer ausgeprägten Organisation im Rahmen der Sorgfaltspflicht (i. S. d. § 831 Abs. 1 S. 2 BGB) vor monetären und reputativen Schäden schützen kann. Je nach regulatorischer Notwendigkeit der jeweiligen Branche kann somit ein mögliches Organisationsverschulden, das zu empfindlichen Konsequenzen führen kann, entkräftet werden.

Gerne unterstützen wir Sie bei der Ausrichtung der IT-Governance, zugeschnitten auf Ihre individuellen Herausforderungen und übergeordneten Unternehmensziele und helfen Ihnen bei der gemeinschaftlichen Optimierung der IT- und Businessperformance.

## Kontakt für weitere Informationen



Bernd Vogel  
Dipl.-Betriebswirt, Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater, IT-Auditor<sup>IDW</sup>  
T +49 911 9193 3657  
E bernd.vogel@roedl.com

JETZT  
TEST  
ZU  
GANG  
BEAN  
TRA  
GEN

[www.roedl.de/  
e-learning-datenschutz](http://www.roedl.de/e-learning-datenschutz)



Rüdiger Hanke  
M.Sc. – Wirtschaftsinformatik,  
Dipl.-Kfm. (Univ.), IT-Security Beauftragter (TÜV)  
T +49 911 9193 1410  
E ruediger.hanke@roedl.com



Eine Datenschutzbildung  
speziell für Pflegeeinrichtungen  
und ambulante  
Pflegedienste.



Eine Datenschutzbildung  
speziell für Kindertagesstätten.



Eine Datenschutzbildung  
speziell für Krankenhäuser.



## Ein Tax Compliance Management System ist mehr als ein paar Checklisten

### Teil 1

von Anka Neudert und Christoph Naucke

*Seit der Veröffentlichung des Anwendungserlasses des BMF zu § 153 AO im Jahr 2016, spätestens aber seit einem Urteil des Bundesgerichtshofes im Jahr 2017, sind die Begriffe „innerbetriebliches Kontrollsystem“ (IKS) zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten und „Tax Compliance Management System“ (TCMS) in aller Munde.*

Seitdem ist vielen Unternehmen bewusst, dass sie ein solches innerbetriebliches Kontrollsystem „brauchen“, darunter auch und vielleicht sogar insbesondere den steuerbegünstigten Unternehmen. Doch um wirklich zu erreichen, dass die persönliche Haftung von gesetzlichen Vertretern eines Unternehmens oder deren Mitarbeitern vermieden werden kann, reicht die Verwendung der Bezeichnung „TCMS“ allein nicht aus.

Ein solches System muss bestimmte Kriterien erfüllen, um seine Schutzfunktion tatsächlich zu entfalten. Ein loses Zusammenstückeln einzelner Teilbestandteile greift zu kurz. Die Beratungspraxis zeigt, dass viele Unternehmen anfangs davon ausgehen, dass Dokumentationen, Checklisten und Arbeitsanweisungen ausreichend sind, um ein TCMS zu implementieren. Doch erst bei detaillierten Prüfungshandlungen und Schnittstellenprüfungen zeigt sich, ob wirklich „ein funktionierendes System“ vorliegt.

#### 1. INNERBETRIEBLICHES KONTROLLSYSTEM ODER TCMS

Jeder Steuerpflichtige muss seine steuerlichen Pflichten erfüllen; insbesondere sind Steuererklärungen rechtzeitig und vollständig bzw. richtig abzugeben.

Wie in vielen anderen Lebensbereichen auch werden die Gesetze mit steuerlichem Bezug, auch aufgrund der Globalisierung, immer mehr, detaillierter und komplizierter. Die Gefahr, ungewollte Fehler im Bereich der steuerlichen Erklärungspflichten zu begehen, steigt damit ständig an. Diese Fehler können derart schwerwiegend sein, dass steuerliche Haftungsrisiken für das Unternehmen oder gar steuerstrafrechtliche Risiken für die gesetzlichen Vertreter bestehen.

Für die Abgrenzung, ob steuerstrafrechtliche Risiken bestehen, kommt der Einstufung einer berichtigten Steuererklärung als einfache Berichtigung einer fehlerhaften Steuererklärung (§ 153 AO) oder der **Selbstanzeige einer Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung** eine große Bedeutung zu.

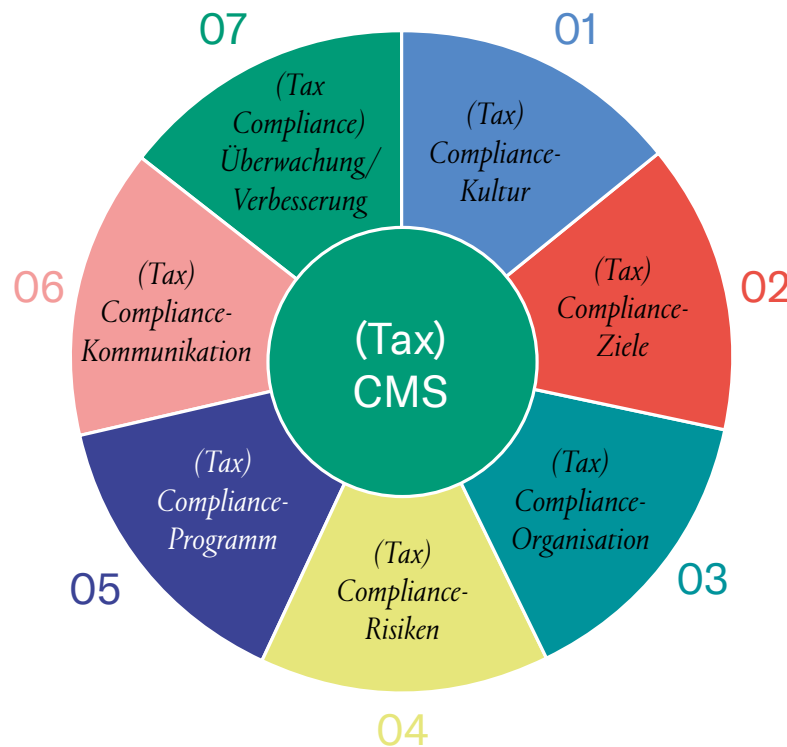
Im Jahr 2016 veröffentlichte das Bundesfinanzministerium (BMF) ein Schreiben im Zusammenhang mit der Verpflichtung zur Berichtigung von unrichtigen oder unvollständigen Steuererklärungen<sup>1</sup>, in dem es sinngemäß festlegt, dass ein eingerichtetes innerbetriebliches steuerliches Kontrollsystem gegen das Vorliegen von Vorsatz oder Leichtfertigkeit, also gegen die Annahme einer Steuerhinterziehung sprechen kann.

Ein Jahr später entschied auch der Bundesgerichtshof (BGH) in einem Strafverfahren, dass ein vorhandenes effizientes Compliance Management System (CMS) bei der Bemessung der Höhe der Geldbuße zu berücksichtigen ist.

Seitdem sind viele Unternehmen bestrebt, ein solches steuerliches IKS oder ein Tax CMS zu implementieren.

<sup>1</sup> BMF-Schreiben vom 23.5.2016, IV A 3 – S-0234/15/10001.





Wie ein derartiges System konkret auszusehen hat, um wirksam gegen den Vorwurf der Steuerhinterziehung zu sein, ist nirgends gesetzlich verankert.

Allerdings haben sowohl die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) als auch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) Ansätze hierfür entwickelt, welche Bestandteile ein derartiges IKS bzw. TCMS zwingend enthalten muss.

## 2. GRUNDELEMENTE EINES TAX CMS

Ein Tax Compliance System besteht nach den Vorgaben des IDW<sup>2</sup> aus obenstehenden 7 Grundelementen.

Im folgenden Artikel soll nicht im Einzelnen auf die jeweiligen Grundelemente eingegangen werden. Hierzu gibt es ausreichend allgemeine Literatur und auch den IDW-Praxishinweis.<sup>3</sup>

Stattdessen sollen Aspekte aus der Beratungspraxis beleuchtet werden, an denen sich zeigt, dass in der Praxis oft kleine Stellschrauben den Unterschied machen können zwischen einem tatsächlich funktionierenden Management-System oder aber einer lediglich unstrukturierten Sammlung von gut gemeinten Einzelmaßnahmen.

## 3. TAX COMPLIANCE-ZIELE UND EINZUHALTENDE REGELN – NUR EINE NEBENSACHE?

Mit der Einrichtung eines TCMS werden in der Regel 2 Ziele verfolgt: zum einen die Erreichung der vom BMF

genannten „enthaftenden Wirkung“ für die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens, zum anderen die Einführung von einheitlichen Prozessen und Abläufen im Unternehmen, die auch zu einer effizienteren Arbeitsweise beitragen sollen.

Diese beiden – sicherlich sehr wichtigen – Ziele dürfen jedoch nicht mit Grundelement „Tax Compliance Ziele“ im Sinne des IDW-Standards gleichgesetzt werden.

Es ist wichtig, auch das tatsächliche spätere Ziel des (dann fertig eingerichteten) TCMS konkret festzulegen. In der Regel wird es sich hierbei in erster Linie um „die Sicherstellung der vollumfänglichen und fristgerechten Erfüllung der steuerlichen Pflichten“ handeln oder um „die Vermeidung bzw. den Ausschluss von steuerlich verursachten Haftungsrisiken“ oder um den „Ausschluss von Handlungen, die die Gemeinnützigkeit gefährden könnten“. Aber auch die „möglichst weitreichende Inanspruchnahme steuerlicher Gestaltungsspielräume, die nicht rechtswidrig sind“ könnte ein solches Ziel im Bereich des Tax CMS sein, das allerdings gerade im Bereich von Non-Profit-Unternehmen eher selten anzutreffen sein dürfte.

Die relativ allgemeinen Tax Compliance-Ziele sind Grundlage für die Festlegung der konkret einzuhaltenen Regeln. Deren Festlegung wiederum ist äußerst wichtig, da sie Grundlage für einen möglichen Regelverstoß sind.

<sup>2</sup> IDW PS 980: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen und IDW Praxishinweis 01/2016.

<sup>3</sup> IDW Praxishinweis 01/2016 zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 vom 31.5.2017.

Im Allgemeinen geht man zunächst davon aus, dass jedes „Risiko“ mit Bezug zum Bereich Steuern, also „Tax“, auch als Tax Compliance-Risiko anzusehen ist und somit einen Regelverstoß darstellt – also z. B. Nachzahlungen aufgrund einer Betriebsprüfung, Nachzahlungen aufgrund eines eintreffenden Festsetzungsbescheids des Finanzamtes, steuerlich veranlasste Zinszahlungen, Verspätungszuschläge, usw. Doch setzt man diese Betrachtung konsequent fort, stellt man fest, dass dann jede Nachzahlung mit steuerlichem Bezug auch als Regelverstoß zu ahnden wäre.

So wird schnell klar, dass der Definition der Regeln und somit auch der Definition der Regelverstöße im Bereich des TCMS eine große Bedeutung zukommt – denn nur hierbei handelt es sich dann um „echte“ Tax Compliance-Risiken. (siehe Punkt 5.)

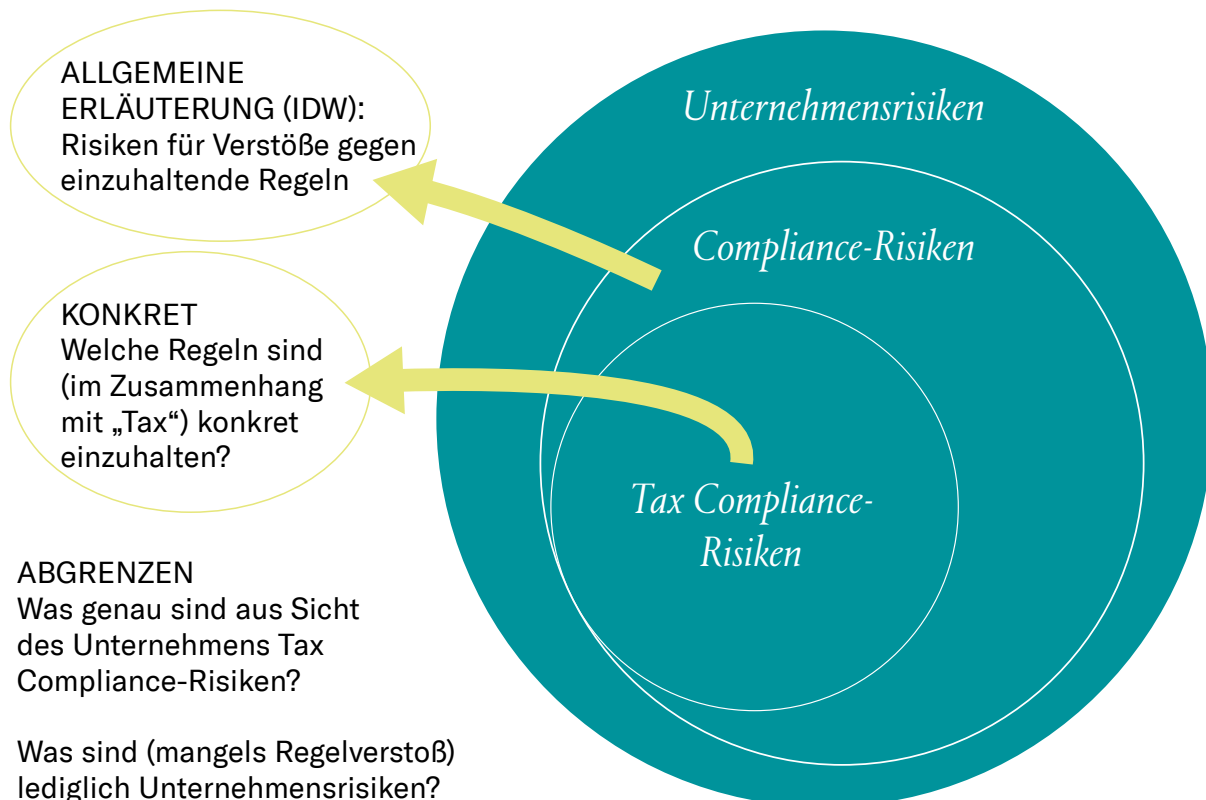
## 4. TAX COMPLIANCE-ORGANISATION – ERGIBT SICH IRGENDWANN VON SELBST?

Häufig ist festzustellen, dass Unternehmen zunächst versuchen, ihr TCMS ausschließlich im Bereich der Buchhaltung anzusiedeln, da die Steuerklärungen häufig hier eingereicht oder zumindest vorbereitet werden. Dies wird deswegen misslingen, weil die der Buchhaltung vorgelagerten, durch andere Abteilungen erbrachten Prozesse in vielen Fällen kritische Faktoren für die steuerlich korrekte Behandlung der Geschäftsvorfälle darstellen.

Um tatsächlich die steuerlichen Risiken zu erkennen und insbesondere Regelverstöße zu verhindern, müssen daher Verantwortlichkeiten von vornherein festgelegt werden und eine abteilungsübergreifende Aufbau- und Ablauforganisation im Bereich TCMS geschaffen werden. Hierbei sind sämtliche Unternehmensteile einzubeziehen. Die Führungskräfte der jeweiligen Unternehmensbereiche tragen aufgrund dieser Führungsverantwortung in der Regel auch automatisch die Verantwortung für die steuerlichen Pflichten, die bei den

### TCMS-Beschreibung:

Die Definition der Tax Compliance-Risiken ist in der Praxis weit mehr als eine kurze Formalie





von ihnen verantworteten Prozessen berücksichtigt werden müssen. Daneben kommt dem Tax Compliance-Manager eine entscheidende Rolle zu, da dieser in der Regel erfasste steuerliche Risiken und die zu ergreifenden Maßnahmen steuert.

Sehr wichtig ist auch die Regelung der Einbindung von steuerlichem Prozesswissen oder auch steuer(recht)lichem Fachwissen. Da nicht alle Sachverhalte mit steuerlichem Bezug von der Steuerabteilung im Unternehmen (die zudem häufig nur aus einer oder sehr wenigen Personen besteht) bearbeitet werden können, spielt auch die Schaffung und richtige Einrichtung von automatisierten Prozessen eine große Rolle.

Die frühzeitige Festlegung einer Organisation hat zudem unmittelbare Auswirkung auf die Qualität der durchgeführten Risikoaufnahme und die erfassten Risiken, da in der Regel die verantwortlichen Personen in die Risikoaufnahme einbezogen werden, sowie auf das umgesetzte Tax Compliance-Programm (für dessen Erstellung die zuvor festgelegten Verantwortlichen Sorge tragen).

## 5. TAX COMPLIANCE-RISIKEN – IST JEDE STEUERNACHZAHLUNG EIN TAX COMPLIANCE-RISIKO?

Laut IDW sind Tax Compliance-Risiken die Risiken für Verstöße gegen einzuhaltende Regeln.

In der Praxis zeigt sich, dass im Bereich des Tax CMS zum einen die frühzeitige Definition des Regelverstößes und zum anderen die Art der Risikoerfassung und -bewertung besonders wichtig sind.

### 5.1 DEFINITION DES „REGELVERSTOSSES“

Auch wenn es für Außenstehende – oder häufig sogar für Personen, die in ihrer täglichen Arbeit mit Steuern zu haben – vielleicht absurd erscheint: Es ist keinesfalls offen-

sichtlich oder „selbstverständlich“, welche die konkret einzuhaltenden Regeln mit „steuerlichem Bezug“ sind.

Dabei könnte es sich um Regeln handeln, die sämtliche negative Folgen mit Bezug zum Bereich „Steuern“ im Unternehmen vermeiden sollen. Die Definition eines Regelverstößes könnte nach einem solchen „Maximalprinzip“ dabei wie folgt lauten: „Ein Tax Compliance-Verstoß ist ein Verstoß gegen Steuergesetze, Verordnungen, Erlasse, BMF-Schreiben oder interne steuerrelevante Richtlinien, der zu einer Steuernachzahlung und/oder einem Reputationsschaden für das Unternehmen führen kann“. Das Problem bei einer derart engen Definition der Regelverstöße wäre allerdings, dass Mitarbeiter vielfach ungewollt Regelverstöße begehen würden, und zum anderen auch, dass aufgrund eines „absoluten Vorsichtsprinzips“ mehr Steuern als nötig gezahlt oder auch andere Vorgaben „übererfüllt“ würden. Dies wäre weder unter Kostengesichtspunkten noch unter zeitlichen Aspekten im Hinblick auf den Einsatz der Mitarbeiter effizient.

Der andere Extremfall wäre die Definition eines Tax Compliance-Verstoßes nach einem Minimalprinzip, z. B.: „Ein Tax Compliance-Verstoß ist ein Verstoß gegen Steuergesetze oder interne steuerrelevante Richtlinien, der zu strafrechtlichen Sanktionen und/oder zu einem Reputationsschaden führen kann“. Bei einer solchen Definition würde ein Tax Compliance-Verstoß nur sehr schwer vorliegen, und bestimmte steuerliche Strafzahlungen (z. B. Verspätungszuschläge, Zinszahlungen) würden billiger in Kauf genommen. Durch die extreme Verkleinerung des Bereiches der Tax Compliance-Risiken würden zudem die finanziellen Unternehmensrisiken steigen.

### 5.2 ERMITTLUNG DER RISIKEN

Tax Compliance-Risiken sind bezogen auf die jeweilige Steuerart und die damit verbundenen Prozesse festzustellen und schriftlich festzuhalten.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> IDW Praxishinweis 01/2016, Rn. 42.



In der Praxis zeigt sich, dass dies im Vergleich zur Feststellung von allgemeinen Compliance-Risiken deutlich schwieriger ist.

Führt man die Risikoaufnahme in Form von Risikoworkshops durch, werden von den Mitarbeitern typischerweise konkret existierende Sachverhalte genannt, die allesamt zu Steuerzahlungen führen könnten. Ob diese Sachverhalte bereits korrekt erfasst sind oder bereits auf ihre Steuerpflicht hin untersucht wurden, ist zu diesem Zeitpunkt meist noch unklar, ebenso ist unklar, wie hoch die steuerlichen Nach- oder Strafzahlungen sind, die sich hieraus ergeben könnten oder ob sogar eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegen könnte.

Wichtig ist es dann, aus der Vielzahl der genannten Sachverhalte tatsächliche Risiken zu ermitteln und diese nach ihrer Dringlichkeit abzuarbeiten. Hierfür bietet sich ein System an, um die erfassten Sachverhalte den Gruppen „Systemrisiko“ oder „Transaktionsrisiko“ zuzuordnen.

Nur bei „Systemrisiken“ handelt es sich um „echte“ Compliance-Risiken, da es entweder um die

- fehlerhafte Definition von steuerlichen Prozessen (z. B. gibt es gar keine Regelungen, wer die Steuererklärung zu übermitteln hat und welche Daten er hier einfließen lässt) oder
- um falsche materiell-rechtliche Bewertungen einer steuerlichen Grundsatzfrage geht, die sich „durch das System“ zieht und daher eine Vielzahl von Folgefehlern auslöst (z. B. wird die Umsatzsteuerfreiheit von Krankenhausleistungen nach § 4 Nr. 14 UStG

unterstellt, obwohl die Befreiungsvorschrift auf das ganze Krankenhaus oder aber auf bestimmte (Teil-)Leistungen des Krankenhauses nicht anwendbar ist.

Derartige Risiken müssen erfasst und bewertet werden und je nach Dringlichkeit sind nach und nach Maßnahmen zu ergreifen (z. B. klare Festlegung von Prozessen, materiell-rechtliche Prüfung wesentlicher Sachverhalte, Einführung von Checklisten).

Dagegen sind „Transaktionsrisiken“ zu vernachlässigen, da es sich hierbei um

- die steuerliche Falschbehandlung eines einzelnen konkreten Sachverhalts bzw.
- einen zufälligen Fehler in einem an sich korrekt festgelegten Prozess

handelt. Derartige Fehler treten in jedem System auf und können – zumindest in großen Einrichtungen – nicht vollständig vermieden werden.

## 6. GRUNDLEGENDE BEDEUTUNG DER TCMS-BESCHREIBUNG

Gemäß dem BMF-Schreiben kann ein eingerichtetes innerbetriebliches Kontrollsystem zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten ein Indiz darstellen, das den Vorwurf einer im Raum stehenden Steuerhinterziehung entkräften kann. Das BMF geht in seinem Schreiben allerdings nicht darauf ein, wann ein solches System als eingerichtet gilt bzw. wie der Nachweis erbracht werden kann, dass ein derartiges System eingerichtet ist.

Sowohl BStBK als auch IDW haben hierzu Ansätze entwickelt, wobei das IDW mit seinem Praxishinweis 1/2016 hierzu sehr detaillierte Vorgaben macht.

Danach kann die Implementierung eines TCMS einer Prüfung unterzogen werden, die von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer durchgeführt und bescheinigt wird.

Grundlage einer solchen Prüfung ist jeweils eine vom Unternehmen zu erstellende TCMS-Beschreibung. Die in der Beschreibung dargestellten Grundsätze und Maßnahmen sind die Grundlage für das zu erstellende Prüfungsurteil.

In einem ersten Schritt kann durch einen Prüfungsbericht bestätigt werden, dass das TCMS von der Konzeption her angemessen und implementiert, also „eingrichtet“ ist. Werden bei der Prüfungsdurchführung wesentliche Mängel in dem in der TCMS-Beschreibung dargestellten TCMS erkannt, so kann der Prüfer unterstützen, indem er Entscheidungsvarianten zu den notwendigen Grundsätzen und Maßnahmen zur Ausgestaltung eines angemessenen TCMS gibt.

In einem zweiten Schritt kann ein Wirtschaftsprüfer dann auch die Wirksamkeit des eingerichteten TCMS bestätigen. Die Prüfung hierfür muss einen angemessenen Zeitraum (mindestens ein halbes Geschäftsjahr) abdecken.

## 7. BESONDERHEITEN IM NON-PROFIT-BEREICH

Auch wenn die oben genannten Punkte für alle Unternehmen gelten, treten sie im Bereich juristischer Personen öffentlichen Rechts (wie z. B. Universitäten oder Uniklinika, Forschungseinrichtungen) oder gemeinnütziger Einrichtungen (Krankenhäuser, Altenheime, Einrichtungen der Wohlfahrtspflege) häufig besonders deutlich zutage.

Während die steuerlichen Prozesse im Non-Profit-Bereich in der Regel genauso ablaufen wie in anderen Unternehmen auch (z. B. bei der Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung), kommt der inhaltlichen Richtigkeit der Erklärung ein größeres Gewicht zu.

Schon bei der Feststellung der grundsätzlichen Steuerpflicht im Bereich der einzelnen Rechtsformen oder Steuerarten ist Spezialwissen gefragt, und dieses steuerliche Spezialwissen wird auch bei zu lösenden Detailfragen immer wieder benötigt.

Ist dieses Spezialwissen nicht vorhanden, so ergeben sich erhebliche Risiken, grundsätzliche Steuerpflichten zu übersehen, aber auch Steuerbefreiungen nicht zu erkennen und somit zu viel Steuern zu zahlen. Zudem besteht nur bei Non-Profit-Unternehmen zumindest theoretisch das Risiko der Gefährdung der Gemeinnützigkeit, womit allein im steuerlichen Bereich ein Risiko existiert, das existenzielle Ausmaße annehmen kann.

## Kontakt für weitere Informationen



Anka Neudert  
Diplom-Kauffrau, Steuerberaterin  
T +49 911 9193 3583  
E anka.neudert@roedl.com



Christoph Naucke  
Betriebswirt (BA), Compliance Officer,  
zertifizierter Datenschutzbeauftragter<sup>DSB</sup>  
T +49 911 9193 3628  
E christoph.naucke@roedl.com



# Rödl & Partner

---

## Impressum

Verantwortlich für redaktionelle Inhalte gemäß § 55 Abs. 2 RStV:

Prof. Dr. Christian Rödl  
Äußere Sulzbacher Straße 100  
90491 Nürnberg

Rödl GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Äußere Sulzbacher Straße 100  
90491 Nürnberg  
Deutschland / Germany

Tel: +49 911 9193 0  
Fax: +49 911 9193 1900  
E-Mail: [info@roedl.de](mailto:info@roedl.de)  
[www.roedl.de](http://www.roedl.de)

einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer:  
Prof. Dr. Christian Rödl, LL.M., RA, StB

### Urheberrecht:

Alle Rechte vorbehalten. Jegliche Vervielfältigung oder Weiterverbreitung in jedem Medium als Ganzes oder in Teilen bedarf der schriftlichen Zustimmung der Rödl GmbH Rechtsanwaltsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.