



Das Magazin für Führungskräfte in Kirchen
und kirchlichen Organisationen

www.kviid.de

KVI im **DIALOG**

4 | November 2019

Management & Organisation

Church Management als Forschungsdisziplin in den USA - Hilfreiche Anstöße auch für Herausforderungen der deutschen Kirche?

Recht & Steuern

Kein ruhiges Feld -
Kirchliche Friedhöfe im Steuerrecht

Energie und Umwelt

Energisch Energie Sparen -
Von 1994 bis heute, Teil 2

Facility- und Immobilienmanagement

Mietendeckel gefährdet den sozialen Frieden - Neues aus der Rubrik: gut gemeint, schlecht gemacht

Informationstechnologien

Die interne digitale Transformation -
Herausforderung für die Verbände der Caritas

Kommunikation

Einander besser verstehen -
Privatwirtschaft und der Sektor Kirche,
Caritas & Diakonie



Titelstory
**Software vereinfacht
individuelles Controlling**

KVI auch als App

Die neue **KVI Digital** App.
Im App Store und im Play Store.

www.kviinitiative.de



Tax¹Compliance² Management System im Kirchenamt

Teil 3. Ein Beitrag von Sebastian H. Geisler und Steven Ehrlich

Im ersten Teil des Beitrags, der in der Mai Ausgabe der KVI im DIALOG erschienen ist, definierten die Autoren den Begriff Compliance unter Gesichtspunkten der kirchlichen Verwaltung und analysieren die Rahmenbedingungen für die Einführung eines Compliance-Management-System in einem Kirchenamt. Darüber hinaus wurde ein Überblick über die Eckpunkte eines Compliance Management Systems geben.

In zweiten Teil, der in der August Ausgabe der KVI im DIALOG erschienen ist, wurde die mit der Einführung eines Compliance Management Systems aus steuerlichen Gesichtspunkten verbundene und notwendige Risikoanalyse näher betrachtet. Auch wurden praktische Hinweise hinsichtlich der Einführung eines Tax-Compliance-Management-Systems (nachfolgend TAX-CMS genannt) gegeben.

In dieser Ausgabe der KVI im DIALOG werden die wesentlichen Risiken und die Risikobewertung erörtert. Die Risikoanalyse wird zusammenfassend dargestellt und es wird ein Fazit gezogen.

Darstellung der wesentlichen Risiken und Risikobewertung

Um die wesentlichen steuerlichen Risiken zu identifizieren, sollte sich die Amtsleitung des Kirchenamtes sowie der Compliance-Beauftragte bewusst machen, mit welchen Steuerarten die kirchliche Verwaltung in Berührung kommt. Insbesondere sind die folgenden Steuern bei der Risikobewertung zu betrachten:



Oberkirchenrat Sebastian H. Geisler ist Leiter des Rechnungsprüfungsamtes der Ev.-luth. Landeskirche Hannovers. Als Volljurist und Wirtschaftswissenschaftler (MBA) widmet er sich der Weiterentwicklung der öffentlichen Finanzkontrolle in den Kirchen. Zudem ist er ein zertifizierter Rechnungsprüfer und Sprecher der Arbeitsgemeinschaft der obersten Rechnungsprüfungseinrichtungen in den Evangelischen Kirchen Deutschlands (kirpag).

- Umsatzsteuer
- Körperschaftssteuer
- Grundsteuer
- Gewerbesteuer
- Lohnsteuer
- Kapitalertragssteuer (sog. Abgeltungssteuer)
- KFZ-Steuer
- Kirchensteuer
- Erbschafts- und Schenkungssteuer



Steven Ehrlich ist Revisor des Rechnungsprüfungsamtes der Ev.-luth. Landeskirche Hannovers und für die örtliche und überörtliche Prüfung mehrerer Kirchenkreise und deren angegliederten Kirchengemeinden und unselbständigen Einrichtungen zuständig. Darüber hinaus ist er fachlicher Ansprechpartner in Fragen hinsichtlich der Umstellungsprozesse nach § 2b UStG sowie der Einführung eines Tax Compliance Systems.

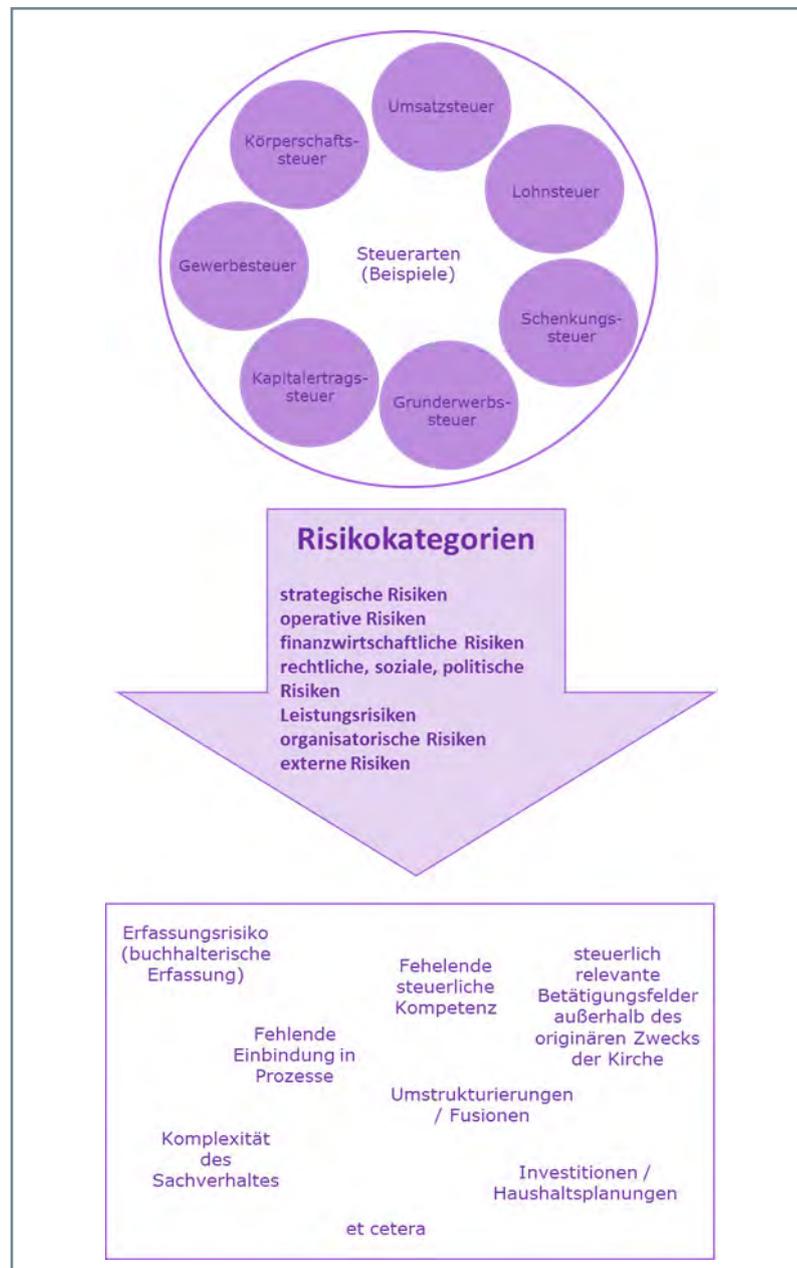
Neben den Risiken der materiell-rechtlichen Steuerrechtsnormen sollten auch die Risiken der formell-rechtlichen Steuerrechtsnormen (Abgabenordnung und Bewertungsgesetz) betrachtet werden.

Insbesondere bei den formellen Voraussetzungen der Abgabenordnung (z.B. im Spendenrecht und Stiftungsrecht) kommt es wiederholt zu Rechtsverletzungen.

Zur Analyse der wesentlichen steuerlichen Risiken sollten folgende Fragen beantwortet werden:

- Wer hat mit Steuern zu tun (welche Sachgebiete, welche Einrichtungen, etc.)?
- Welche Informationen liegen mir vor (z.B. aus Akten, Protokollen, Fibu, etc.)?
- Welche Risiken bestehen im Hinblick auf die betroffenen Steuerarten?
- Werden die Risiken erfasst?
- Sind die betroffenen Stellen entsprechend qualifiziert?
- Sind die betroffenen Stellen auf dem neusten Stand?
- Werden Haushaltspläne und Investitionspläne unter steuerlichen Gesichtspunkten betrachtet und erstellt?
- Welche steuerlichen Informationen sind relevant?
- Werden die GOBs beachtet (Verfahrensdokumentation)?

Die Darstellung der wesentlichen Risiken und deren Bewertung sollte durch den Compliance-Beauftragten in Berichtsform erfolgen. Im Rahmen der Berichterstellung gilt es, die zahlreichen gewonnenen Informationen zu strukturieren und den einzelnen Steuerarten bzw. Problemfeldern zuzuordnen.



Steuerarten und Risikokategorien

Der Bericht sollte sich neben einer Auflistung der materiell-rechtlichen Risiken auch auf die Prozesse beziehen, die im mittelbaren und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerlichen Risiken bestehen. Neben der Amtsleitung bietet es sich an, die Leitungspositionen im Kirchenamt in den Berichtsprozess einzubinden und eventuelle Stellungnahmen einzufordern. Das Ergebnis des Berichtes ist das sogenannte „Brutto-Risiko“³.

Nach der Berichtslegung sollte deutlich aufgezeigt werden, ob bereits Prozesse hinsichtlich der Verringerung oder Vermeidung von steuerlichen Risiken definiert sind oder Hilfsmittel existieren, die dem Ziel eines Tax-CMS dienen. Unter Berücksichtigung der bereits vorhandenen Mechanismen ergibt sich das „Netto-Risiko“⁴.

Im nächsten Schritt ist das verbleibende Netto-Risiko zu bewerten

und je nach Höhe von Eintrittswahrscheinlichkeit und wirtschaftlicher Auswirkung in verschiedene Risikokategorien (z. B. gering, mittel, hoch) einzuteilen. Für die Einschätzung der Risiken kann es hilfreich sein, die Risiken nach verschiedenen Kategorien zu gliedern.

Risiken die mit „mittel“ oder „hoch“ eingestuft wurden sind hinsichtlich der Implementierung weiterer Maßnahmen zur Risikomin-

derung zu würdigen. Ziel sollte es sein mindestens 80% der Risiken mit „gering“ einzustufen.

Zusammenfassung – Risikoanalyse

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die Risikoanalyse ein wesentlicher Bestandteil bei der Einführung eines Tax-CMS ist. Die Risikoanalyse sollte unter Leitung der Amtsleitung des Kirchenamtes durchgeführt werden. Es bietet sich an, für die Risikoanalyse und die weiteren Schritte zur Einführung eines Tax-CMS einen Compliance-Beauftragten zu benennen.

Zu beachten ist: Je sorgfältiger und detaillierter die vorhandenen Risiken und die ihnen zugrunde liegenden Prozesse analysiert werden, umso besser kann das zu installierende Tax-CMS ausgestaltet werden. Um die benötigte Sorgfalt und Tiefe der Risikoanalyse gewährleisten zu können, ist es erforderlich, die Vorgehensweise individuell auf das jeweilige Kirchenamt anzupassen und schon im Vorfeld die richtigen Schwerpunkte zu setzen.

Es ist zu empfehlen, die Risikoanalyse regelmäßig bzw. bei wesentlichen Anpassungen der Verwaltungsstruktur (z.B. Ämterfusion, Erweiterung der Wahlaufgaben usw.) sowie bei wesentlichen gesetzlichen Veränderungen auf Aktualität zu prüfen und gegebenenfalls anzupassen.

Tax-CMS und Umsatzsteuer

Auf Grund der Einführung des § 2b UStG und der damit zwingend notwendigen Anpassung der kirchlichen Verwaltungsprozesse sind spätestens ab dem 01.01.2021 Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen an der Tagesordnung. In den ersten Jahren werden sich in diesen Erklärungen auf Grund der Komplexität

der Umsatzsteuer und der zu würdigenden Sachverhalte Fehler nie komplett vermeiden lassen. Wird der Berichtigungsbedarf dieser Fehler erkannt, stellt sich folglich die Frage, ob eine wirksame Selbstanzeige nach § 371 AO abzugeben ist oder eine sog. Einfache Berichtigung nach § 153 AO ausreicht.

Wirksame Selbstanzeigen nach § 371 AO sind insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer problematisch, da sie u. a. eine Nacherklärung der letzten 10 Jahre voraussetzen, oft ein zusätzlicher Nachzahlungsbetrag zu entrichten ist und sie vor allen Dingen vollständig sein müssen.

Sollte dies bei aller Anstrengung den Erklärungsverpflichteten nicht gelingen, sind die steuerstrafrechtlichen Folgen unvermeidbar⁵. Wird die nachträgliche Fehlerkorrektur stattdessen als einfache Berichtigung nach § 153 AO gewertet, befinden sich die Erklärungsverpflichteten noch gar nicht im strafrechtlich relevanten Bereich.

Ob es sich bei der nachträglichen Berichtigung um eine bloße Anzeige und Berichtigung nach § 153 AO (keine strafrechtliche Relevanz) oder um eine Selbstanzeige nach § 371 AO (Steuerstrafverfahren) handelt, entscheidet sich vielfach danach, ob die Erklärungsverpflichteten vorsätzlich oder leichtfertig handelten.

Für die Strafbarkeit genügt bereits der bedingte Vorsatz, der in Betracht kommt, wenn der Erklärungsverpflichtete die Fehlerhaftigkeit und Steuerverkürzung für möglich hält und dies billigend in Kauf nimmt (Leichtfertigkeit).

Die Einrichtung und wirksame Durchführung eines Tax-CMS ist ein wichtiges Kriterium, dass der Erklärungsverpflichtete gerade die Fehlerhaftigkeit und mögliche Steuerverkürzung nicht billigend

in Kauf nimmt, sondern seinerseits das Erforderliche tut, um dies zu vermeiden.

Andererseits lässt sich ins Feld führen, dass das Unterlassen eines Compliance-Management-Systems bei fehlergeneigten Organisationsstrukturen oder -prozessen ein Indiz für die billigende Inkaufnahme eben der Fehler und ihrer Folgen ist.

Mit seinem Schreiben vom 23.5.2016 geht das BMF auf diese durchaus brisante Nacherklärungsproblematik im Bereich der Umsatzsteuer ein⁶.

Insbesondere betont das BMF, dass die Finanzverwaltung nicht allein aufgrund der Anzahl der abgegebenen Berichtigungen oder der Höhe der steuerlichen Auswirkungen automatisch vom Vorliegen eines Anfangsverdachts der strafbaren Steuerverkürzung ausgehen kann.

Konkret heißt es in dem BMF-Schreiben: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann.“

Kirchenämter müssen damit rechnen, dass sie im Bereich der Umsatzsteuer mit Steuerverkürzungsvorwürfen konfrontiert werden. Hilfreich ist die Klarstellung des Bundesfinanzministeriums, dass ein eingerichtetes und wirksames Tax-CMS ein Hinweis dafür sein kann, dass keine billigende Inkaufnahme der Steuerverkürzung vorliegt. Die Korrekturmeldungen an das Finanzamt sind als einfache Berichtigungen nach § 153 AO zu werten.

Für den Vorwurf der strafbaren Steuerverkürzung wäre kein Raum. Deswegen muss sich jede

Abb.: Colourbox



Amtsleitung über ein sog. Tax-CMS Gedanken machen bzw. die Einführung eines IKS „Steuern“ prüfen, das insbesondere im „Hochrisikobereich Umsatzsteuer“ Wirkung entfalten sollte.

Implementierung Tax-CMS für Umsatzsteuer

Da sich in den Kirchenämtern und Kirchengemeinden zum Teil unterschiedliche Prozesse hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Sachverhalte entwickelt haben, ist es nicht möglich ein Standard Tax-CMS zu entwickeln, das auf jedes Kirchenamt passt.

Das Tax-CMS muss daher verwaltungsbezogen individuell implementiert werden.

Zugleich sind viele Handlungsschritte der Implementierung vergleichbar, weshalb es durchaus möglich ist, sich im Sinne von Best-Praxis-Beispielen der Erfahrungen anderer Kirchenämter zu bedienen.

Die Implementierung eines Tax-CMS im Kirchenamt für die Umsatzsteuer könnte sich grundsätzlich an folgendes Prozessschema anlehnen:

- Anamnese aller relevanten umsatzsteuerlichen Sachverhalte im Kirchenamt sowie in den angeschlossenen Kirchenkreisen, Kirchengemeinden und selbstständigen Einrichtungen (auf die einschlägigen Arbeitspapiere der EKD wird an dieser Stelle verwiesen)⁷,
- Identifikation konkreter wesentlicher umsatzsteuerlicher Risiken innerhalb des Kirchenamtes (Risikomatrix),
- Festlegung von Kompetenzzentren im Kirchenamt und den Kirchengemeinden und Ange-

Die Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung ist bis zum 10. des Folgemonats des abgeschlossenen Voranmeldungszeitraumes (z.B. am 10. März für den Voranmeldezeitraum Februar - ohne Dauerfristverlängerung) vorzunehmen. Wird eine Dauerfristverlängerung erteilt, kann die Umsatzsteuervoranmeldung einen Monat nach der ursprünglichen Abgabefrist beim Finanzamt eingereicht werden.

- bot von Entscheidungshilfen für Bedienstete, Bestimmung von klaren Verantwortlichkeiten,
 - systemgestützte Dokumentation entscheidungsrelevanter Informationen,
 - Schaffung von Kontrollmöglichkeiten im Hinblick auf risikobehaftete Sachverhalte,
 - regelmäßig wiederkehrende Anpassungsmaßnahmen an veränderte Rechtslage, Sachverhalte, Risiken, zuständige Mitarbeiter und Basissysteme (lernendes System).
- der EKD wurde hierfür in Bezug auf die umsatzsteuerlichen Sachverhalte in einer Kirchengemeinde eine entsprechende Matrix erstellt.
- Vor der Implementierung konkreter Prozessschritte muss natürlich sichergestellt sein, dass die umsatzsteuerliche Würdigung jedes einzelnen Sachverhaltes richtig ist und die Verwaltungsauffassung nicht entgegensteht. In Einzelfällen kann es sich daher anbieten, bestimmte Sachverhalte vorab mit der Finanzverwaltung zu erörtern.

Es ist von ganz wesentlicher Bedeutung, dass zu Beginn alle grundsätzlich möglichen/denkbaren umsatzsteuerlichen Fallgestaltungen erhoben und in einer Übersicht zusammengeführt werden. Seitens

Da die kirchliche Verwaltung bisweilen nur wenige Schnittpunkte mit umsatzsteuerlichen Sachverhalten und den einhergehenden Prozessen hatte, kann ein Umsatzsteuerhandbuch hilfreich sein.

Zu beachten ist hierbei, dass das Umsatzsteuerhandbuch nicht zu

umfangreich ist und die mit den Einzelaufgaben betrauten Bediensteten auch erreicht. Alternativ oder ergänzend lässt sich auch über eine Visualisierung der wesentlichen Verwaltungsprozesse nachdenken.

Ferner ist es wichtig, das Tax-CMS für die Umsatzsteuer ausreichend zu kommunizieren. In Abhängigkeit von der Größe und Komplexität des Kirchenamtes kann die Kommunikation z. B. beinhalten:

- die Festlegung von Berichtsanlässen, Berichtsinhalten und Berichtszuständigkeiten, Arbeitsanweisungen etc.,
- Kommunikationsmittel (Newsletter, Mitarbeiterschulung etc.),
- die Festlegung der Verantwortlichkeiten für die Tax-CMS-Kommunikation und
- die Verantwortlichkeiten bei Schnittstellen.

Beispiel Tax-CMS bei der Umsatzsteuervoranmeldung

Bei einer Umsatzsteuer-Voranmeldung sollte nach dem 4-Augen-Prinzip vorgefahren werden. In diesem Verfahren überprüft und verprobt (wenn möglich systemgestützt) eine zweite fachkundige Person die Voranmeldung vor der abschließenden Übermittlung an die Finanzbehörde.

Es ist zu beachten, dass die Übermittlung grundsätzlich bis zum 10. des Folgemonats des abgeschlossenen Voranmeldungszeitraumes (z.B. am 10. März für den Voranmeldungszeitraum Februar – ohne Dauerfristverlängerung) erfolgen muss. Es ist daher nötig das 4-Augen-Prinzip mit einem festen Zeitpunkt in den Prozess der Voranmeldungs-erstellung zu implementieren (z.B. zum 05. des Folgemonats).

Der feste Zeitpunkt sollte noch einen zeitlichen Puffer zum Übermittlungszeitpunkt berücksichtigen, da durch die Überprüfung eventuelle Korrekturen, Rückfragen etc. in Betracht kommen könnten.

Darüber hinaus sollten die Umsatzsteuer-Voranmeldungen durch eine nachgelagerte turnusmäßige Schwerpunktprüfung der umsatzsteuerlichen Themenfelder durch die Buchhaltungs- / Steuerabteilung oder die Rechnungsprüfung überprüft werden.

Zu beachten ist, dass sich die Revisoren der Rechnungsprüfung regelmäßig einen vollständigen steuerlichen Überblick verschaffen müssen.

Beispiel – Prozess Implementierung bei der Fakturierung einer Leistung (Erstellung einer Ausgangsrechnung)

Hinsichtlich der Erstellung einer Ausgangsrechnung (Fakturierung) bietet es sich an, die Prozesse im Kirchenamt zu vereinheitlichen und einen Standardprozess zu definieren.

Im ersten Schritt der Vereinheitlichung und der Entwicklung des Standardprozesses sollte eine Bestandsaufnahme der unterschiedlichen Prozesse im Kirchenamt sowie in den Kirchengemeinden durchgeführt werden. Insbesondere folgende Fragen sind in diesem Schritt zu klären:

- Wer erstellt Rechnungen? (Kirchenamt, Kirchengemeinde, Dritte)
- Ist schon ein definierter und dokumentierter Prozess vorhanden?
- Ist der Aussteller zur Rechnungslegung befugt?
- Wie erfolgt die Dokumentation

der Leistungserbringung (z.B. Lieferschein, Vertragsmuster, Übergabeprotokoll, etc.)

- Gibt es ein einheitliches Rechnungsmuster?
- Sind die Voraussetzungen des § 14 UStG erfüllt? (soweit nötig)
- Wird ein Rechnungsdoppel erstellt?
- Haben alle betroffene Personen zeitnah Kenntnis über die Rechnung und die Erbringung der Leistung?
- Wird die Rechnung vor Versand an den Leistungsempfänger formell und materiell geprüft?
- Wie und wo erfolgt die Ablage des Rechnungsdoppels?
- Wie und wo erfolgt die buchhalterische Erfassung?
- Wie erfolgt die Forderungsüberwachung und das Mahnwesen?
- Gibt es Regelungen zur Vertretung?

Nach der Bestandsaufnahme sollten die unterschiedlichen Prozesse analysiert und dokumentiert werden.

Im zweiten Schritt erfolgt die Entwicklung eines Standardprozesses unter der Berücksichtigung der Erkenntnisse aus der Bestandsaufnahme.

Die Entwicklung des Standardprozesses sollte sich an den folgenden Ablauf einer Fakturierung orientieren:

- Erbringung einer Leistung
- Dokumentation der Leistung
- Abstimmung mit dem Leistungsempfänger (soweit nötig)

- Rechnung erstellen
- Rechnung übermitteln
- Rechnung verbuchen
- Rechnung ablegen
- Forderungsüberwachung

Darüber hinaus ist zu beachten, dass im Hinblick auf das einzuführende Tax-CMS in dem Standardprozess steuerliche Kontroll- und Überwachungspunkte sowie Informationsweitergaben berücksichtigt und implementiert werden.

Es gilt jedoch die Regel: Die Prozesse des Tax-CMS müssen nicht kompliziert sein, es reichen einfache und verständliche Prozesse. Je einfacher der Prozess, desto effektiver ist das System.

Fazit

Ein Tax-CMS ist kein Allheilmittel!

Es kann helfen, steuerliche Fehler aufzudecken und sie ggf. zu vermeiden. In dessen Folge kommt es erst gar nicht zu einem steuerstrafrechtlichen bzw. bußgeldrechtlichen Verfahren.

Eine generelle Straffreiheit kann jedoch nicht garantiert werden, egal wie gut das Tax-CMS ist. Darüber hinaus kann es dazu dienen, die Steuerlast zu optimieren, Steuervorteile zu nutzen und Prozesse für eine effiziente Verwaltung zu implementieren.

Wurde ein Tax-CMS für den Bereich der Umsatzsteuer installiert, ist die Arbeit für die Amtsleitung keinesfalls zu Ende.

Ein solches System muss kontinuierlich überwacht und verbessert werden. Darüber hinaus sollte das Tax-CMS mittelfristig zu einem umfassenden CMS erweitert werden.

Ferner ist auch für die Kontrolle bzw. Aufsicht eine geeignete Dokumentation erforderlich. Es empfiehlt sich daher, das Rechnungsprüfungsamt in die Struktur eines

Tax-CMS einzubinden. Diese kann im Übrigen bei der Implementierung des Tax-CMS beraten oder Hinweise auf gelingende Beispiele geben.

Literaturhinweise

¹ Tax = englisch für Steuer

² Compliance = Regeltreue (auch Regelkonformität); Umschreibung für die Einhaltung von Gesetzen und Richtlinien

³ »Die Summe aller Risiken, denen das Unternehmen ausgesetzt ist, wird als Bruttoisiko angesehen und kann durch vom Management angestoßene Maßnahmen vermieden, vermindert oder durch Überwälzung reduziert werden.« Jung, H.: Controlling, München 2003, S.367

⁴ »Der verbleibende Rest sind die Nettorisiken bzw. die Restrisiken, die vom Management nun getragen bzw. gemanagt werden müssen.« Jung, H.: Controlling, München 2003, S. 367, 368

⁵ Ohne werten zu wollen, mit welcher Kenntnis die Selbstanzeige abgegeben wurde, ist der Vorgang um Ulrich Höhnes eines der prominenteren Beispiele, bei denen die Selbstanzeige aufgrund deren Unvollständigkeit die Strafbarkeit nicht verhindern konnte.

⁶ Schreiben des BMF vom 23.05.2016, im Internet abrufbar unter: www.bundesfinanzministerium.de

⁷ „Neuregelung der Umsatzbesteuerung – Arbeitshilfe für die steuerliche Bestandsaufnahme in der Kirchengemeinde“, Hrsg: Evangelische Kirche in Deutschland (EKD), August 2018

Quellen

Entwurf eines IDW Praxishinweises 1/2016 - Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 (Stand: 22.06.2016)

Artikel - Der Betrieb 2018-04-06 - Tax Compliance mit Umsatzsteuer

BMF, Schreiben v. 23.5.2016, IV A 3 - S 0324/15/10001/IV A 4 - S 0324/14/10001, BStBl. 2016 I S. 490.

Abgabenordnung (§ 153 AO sowie AEAO zu § 153)

Haufe-Index (HI10237954) - Innerbetriebliches Kontrollsystem Umsatzsteuer: So minimieren Sie Ihr Steuerrisiko

Haufe-Index (HI11261811) - Risikoanalyse bei der Einführung von Tax Compliance Management Systemen

Haufe-Index (HI10479703)- Tax Compliance Management System

Vorgaben an ein Tax Compliance-System am Beispiel der Umsatzsteuer - UVR - Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht, Heft 06/2016, S. 172-180