

## CB-BEITRAG

Dipl.-Kfm. Christoph Kromer, StB, Mag. Reinhard Pumpler, LL.M., StB, und Katharina Henschel, RAin/StBin

# Beurteilung der Effektivität eines Tax-Compliance-Systems – Teil 2

Der in zwei Teilen erscheinende Aufsatz gibt Compliance-Verantwortlichen Grundlagen und Kriterien zur Beurteilung der Effektivität und Qualität eines Tax-Compliance-Systems an die Hand. Dabei zeigte der bereits im letzten Heft (CB 4/2013, 156) erschienene erste Teil nach einer Analyse des Begriffs „Tax Compliance“ interne und externe Rahmenbedingungen eines Unternehmens für die Einrichtung eines Tax-Compliance-Systems sowie dessen Bestandteile auf. Der nachfolgende zweite Teil des Aufsatzes widmet sich darauf aufbauend Best-Practice-Instrumenten und Beurteilungsmaßstäben für ein Tax-Compliance-System.

## V. Best-Practice-Instrumente

### 1. Steuerstrategie als Grundlage

Wesentliche Grundlage für die Tax Compliance-Organisation ist eine – aus der Unternehmensstrategie abgeleitete – Steuerstrategie, die zumindest den Rahmen, die Zielsetzungen, das steuerliche Risikoprofil und die Aufgabenstellungen für die Steuerfunktion<sup>53</sup> vorzugeben hat.<sup>54</sup> Verantwortlich für die Steuerstrategie ist die Unternehmens- oder Konzerngeschäftsführung.

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen:* Gibt es eine von der Konzernleitung unterzeichnete Steuerstrategie als Element der Geschäftsordnung? Enthält diese auch valide Aussagen oder Verweise zu den Grundlagen des Tax-Compliance-Systems und der Risikoneigung sowie Genehmigungsprozesse bei steuerlichen Gestaltungen?

### 2. Organisationshandbuch Steuern (Tax-Compliance-Manual)

Ein in sich kohärentes und funktionierendes Compliance-System setzt voraus, dass für die betroffenen Bereiche eindeutige Richtlinien und transparente Strukturen bestehen. Sowohl die Verantwortlichkeiten als auch die Prozesse müssen aufeinander abgestimmt sein und sich nahtlos in einander fügen.<sup>55</sup>

Ein „Organisationshandbuch Steuern“ richtet sich sowohl an Mitarbeiter aus der Steuerabteilung als auch an andere Bereiche, die steuerlich relevante Aufgaben wahrnehmen, z. B. Controlling, Recht, Rechnungswesen, Einkauf, etc. Daneben sind Adressaten die Finanzverwaltung(en), Geschäftsführung, Wirtschaftsprüfer, externe Steuerberater und IT-Berater, Interne Revision und die Compliance-Verantwortlichen. Letzteren bietet das Organisationshandbuch einen adäquaten Einstieg, um die spezifischen Aufgabenstellungen und deren Umsetzung aus Compliance-Sicht nachvollziehen und überwachen zu können.

Von unschätzbarem Wert ist ein Organisationshandbuch Steuern aber auch für neu eintretende Mitarbeiter, um sich zügig einzuarbeiten.

Das Organisationshandbuch soll insbesondere folgende Bereiche abdecken:

- Kernprozesse und steuerlich relevante Vor-Prozesse
- Risiken (einschließlich der Zuordnung von Verantwortlichkeiten)
- Risikomanagementsystem (IKS) einschließlich Maßnahmen und deren Geeignetheit sowie Messung
- Zusammenfassung aller relevanten Richtlinien aus den Bereichen Steuern und anderen Bereichen mit steuerlicher Relevanz (Tax Operating Manual, siehe V.3a))
- Berichterstattung
- Dokumentationsvorgaben
- Prüfungsansatz
- Qualifikation, Personalausstattung und Weiterbildung
- Updates

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen:* Verfügt das Unternehmen über ein Tax-Compliance-Manual bzw. Organisationshandbuch Steuern, welches Aufschluss über die Kernprozesse, Risiken, vorhandenen Richtlinien, Qualifikationserfordernisse, angemessene Personalausstattung und das steuerliche IKS gibt?

### 3. Richtlinien, Steuersoftware, ERP-Integration

Die Anwendung aller Steuervorschriften mit Bedeutung für die Unternehmensgruppe ist durch Richtlinien mit Verfahrensvorschriften als Kommunikation und soweit sinnvoll möglich durch Werkzeuge oder EDV-Lösungen (sowie ggf. Training) für die tägliche Praxis umzusetzen. Dabei ist darauf zu achten, dass alle Mitarbeiter – zumindest alle

<sup>53</sup> Wesentlich ist die Steuerfunktion als Gesamtheit der Funktionsträger zu verstehen, die steuerrelevante Sachverhalte beeinflussen. Daher sind auch externe Berater, der Vorstand und der Aufsichtsrat Teile der Steuerfunktion.

<sup>54</sup> Im Detail s. Kromer/Pumpler/Henschel, BB 2013, 791 ff., 800

<sup>55</sup> Besch/Starck, in: Hauschka, Corporate Compliance, 2010, § 34, Tax Compliance, Rn. 61.

potentiell Betroffenen – Zugriff auf die Richtlinien erhalten. Des Weiteren sollte in regelmäßigen Abständen oder bei relevanten Personalwechseln durch Stichproben überprüft werden, ob die Richtlinien und deren Standort bekannt sind. Hiermit wird auch die Einarbeitung bei Personalwechseln deutlich erleichtert und dadurch ansonsten möglicherweise auftretende Risiken vermieden.

### a) Richtlinien

Zentraler Baustein einer Compliance-Organisation sind Richtlinien, die den Mitarbeitern verbindlich klare Regeln und Prozesse aufzeigen. Dazu zählen bspw. Checklisten, Fristenlisten, Verhaltensanweisungen, Dokumentationsanforderungen und Zuständigkeitsregeln.<sup>56</sup> Folgende Einzelrichtlinien können Teil eines Tax-Operating-Manual sein:<sup>57</sup>

- Richtlinie Informationsbedarf
- Richtlinie Steuerberechnung und Steuererklärung
- Fristenrichtlinie
- Richtlinie Tax-Risk-Management/IKS
- Richtlinie zur steuerlichen Verteidigung
- Berichtsrichtlinie
- Aufbewahrungsrichtlinie
- Transferpreisrichtlinie zu konzerninternen Verrechnungen
- Betriebsprüfungsrichtlinie
- Beratersauswahl und Einkaufsstandards einschl. Softwareeinkauf
- Etc.

Daneben sind Richtlinien anderer Bereiche auf steuerliche Relevanz zu untersuchen und ggf. regelmäßig zu aktualisieren. Dies erfordert die Einbindung der Steuerverantwortlichen in die Erstellungs- und Aktualisierungsprozesse von Richtlinien anderer Bereiche, z. B. Buchführung, IT, Einkauf, Controlling, Treasury, Personalentsendung, Abfindungen, Logistik, Vertrieb, Lizenzverwaltung, etc.

Um die Weitergabe der internen und externen Informationen zu gewährleisten, bedarf es einer unternehmensweiten, abteilungsübergreifenden Bündelung und Aktualisierung des Informationsmaterials sowie dessen permanenter Verfügbarkeit, damit keine für die Steuererhebung relevanten Informationen verloren gehen.<sup>58</sup>

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Welche Richtlinien gibt es mit steuerlichem Bezug und decken diese alle materiellen Problemfelder ab?*

### b) Steuersoftware

Das frühzeitige Erkennen von Fehlerquellen hilft, Risiken zu vermeiden oder auf Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung zumindest gut vorbereitet zu sein. Die heutigen Datenmengen und qualitativen Ansprüche übersteigen zunehmend die Möglichkeit einer manuellen Prüfung. Ziel der EDV-gestützten Plausibilitätsprüfungen ist es darum, Massendaten zielgerichtet auf Warnsignale zu filtern und zu analysieren.<sup>59</sup>

Die Ausstattung und Einführung moderner EDV-Lösungen unter regelmäßiger Einbindung externer Berater, z. B. im Ausland, als Anwender mit Compliance-Verantwortung zur konzernweiten Überwachung der Erfüllung von Compliance-Anforderungen, Dokumentenmanagement, Risiko-Reporting, externer Berichterstattung, Verrechnungspreisdokumentation, etc. mit Anbindung an vorhandene ERP-Systeme und das Berichtswesen dürfte im Regelfall unverzichtbar sein. Ohne solche IT-gestützten Unterstützungslösungen dürfte eine wirksame, nachvollziehbare und kontrollierbare Compliance-Überwachung nicht gegeben sein. Solche Systeme und Werkzeuge sowie darin erfasste

Ergebnisse müssen auch durch einem steuerfachlich nicht spezialisierten Compliance-Officer oder Mitarbeiter der Internen Revision jederzeit prüfbar und nachvollziehbar sein. Die Steuerfunktion und die von ihr zu überwachenden Prozesse dürfen sich gegenüber anderen Bereichen nicht als „Blackbox“ präsentieren.

Es liegt auf der Hand, dass die großen Mengen von steuerlich relevanten Prozessen, Aufbewahrungspflichten und Informationen nur noch unter weitgehendem Einsatz qualifizierter State of the Art-Softwarelösungen risikosenkend und insbesondere compliance-konform betrieben und gelöst werden können. Hierzu bedarf es in der Praxis strukturierter und jederzeit nachvollziehbarer Auswahlprozesse, die zunächst mit auf das konkrete Unternehmen abgestimmten Bedarfsanalysen beginnen müssen, da Fehlentscheidungen neben Erhöhung der Risiken erhebliche Kosten und Ressourcenbindung, abgesehen von Verstößen gegen IT-Compliance-Vorschriften und Einkaufsrichtlinien, auslösen können.

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Entspricht der Einkauf von Steuersoftware den Vorgaben der EDV- und Einkaufsabteilung? Welche Compliance-Aufgaben werden durch Steuersoftware erfüllt? Entspricht die Software- und Verfahrensdokumentation den Standards der deutschen Finanzverwaltung nach den GoBS (bzw. deren kommende Nachfolgerrichtlinie)? Liegen keine Verstöße gegen z. B. §§ 319, 319a HGB bei Beratungsleistungen oder (damit zusammen hängenden) Softwareleistungen durch den Wirtschaftsprüfer oder ihm angeschlossene Unternehmen vor?*

### c) ERP-Integration

Heutzutage ist bei allen größeren Unternehmen oder Konzernen der Einsatz zeitgemäßer betriebswirtschaftlicher Unternehmenssoftware als Standard zu betrachten. Dabei kann der Grad der unternehmensindividuellen Einstellung (sog. Customizing) solcher ERP-Systeme<sup>60</sup> auch durch steuerliche Vorschriften bestimmt sein. So sind in Deutschland besondere Aufbewahrungsvorschriften und Anforderungen an Systeme der Rechnungslegung seitens der Finanzverwaltung zu beachten<sup>61</sup>. Vorgaben und Sicherheitsvorschriften aus steuerlicher Sicht sind deshalb in konzernweite Richtlinien zur Anschaffung sowie Verwendung von IT und Software aufzunehmen, um Verstöße gegen steuerliche IT-Compliance-Standards der Finanzverwaltungen zu vermeiden.

Daneben kommt der Integration bzw. Anbindung steuerlicher Prozesse und Anforderungen im Rahmen vorhandener ERP-Systeme eine hohe Bedeutung zu. In der Praxis sind hier häufig noch erhebliche Ineffizienzen aber auch Risiken feststellbar, da es den Mitarbeitern in Steuerabteilungen häufig an Anwendererfahrung mangelt bzw. andere Bereiche den Zugriff verweigern. Im Unterschied dazu verlangen die Finanzverwaltungen zahlreicher Länder einen Zugriff auf

56 Kindl/Petsche, in: Althuber (Hrsg.), Geschäftsführer und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht, 2013, S. 165.

57 S. im Detail Besch/Starck (Fn. 55), § 34, Tax Compliance, Rn. 64 ff.

58 Kindl/Petsche (Fn. 56), S. 173.

59 Ehlers, NWB 2012, 1540.

60 ERP- Enterprise Resource Planning Software, z. B. SAP oder Oracle.

61 Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS; BMF, 7.11.1995 – IV A 8 – S 0316 – 52/95) und Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU; BMF, 16.7.2001 – IV D 2 – S 0316 – 136/01, BB 2001, 1669).

Daten des ERP-Systems, z. B. zur Prüfung der Buchhaltung, Personalverwaltung und Umsatzsteuer oder der Verrechnungspreise. Dabei können Mängel in der Einstellung des ERP-Systems leicht zu Hinzuschätzungen aber auch strafrechtlichen Konsequenzen führen. Von daher kann es zu unterschiedlichem Wissensstand auf Ebene der Finanzverwaltung und der Steuerabteilung mit schwer abschätzbaren Konsequenzen kommen.

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen:* Sind beim Customizing der unternehmensweiten ERP-Software steuerliche Compliance-Anforderungen aller relevanten Länder beachtet worden? Falls ja, gibt es dafür Abnahmeprotokolle? Außerdem sind im Wesentlichen auch die unter b) genannten Fragen zu beachten.

#### 4. Steuerliches Risikomanagement- und Kontrollsystem als Kernprozess

Eine laufende Risikoanalyse ist ein zentraler Bestandteil eines Tax Compliance-Systems und erfolgt regelmäßig als erster Schritt bei der Implementierung von Compliance-Systemen. Man könnte es als Due Diligence im eigenen Unternehmen bezeichnen. Aus Sicht des Compliance-Verantwortlichen kann es daher zu Beginn der Tätigkeit durchaus Sinn ergeben, eine – einer Tax-Due-Diligence ähnliche – Prüfung durchzuführen.

Aus der Abbildung in IV.1. (CB 4/2013, 161) ergeben sich Kernprozesse für den Aufbau eines Tax-Compliance-Systems, wobei Verzahnungen zwischen den Prozessen zu beachten sind. Das steuerliche Risikomanagement- und Interne Kontrollsystem (RMS/IKS)<sup>62</sup> stellt dabei eine Querschnittsaufgabe aus Sicht der Compliance-Verantwortlichen dar. Unterschiedliche Organisationsformen des Unternehmens führen daneben in aller Regel zu einer unterschiedlichen Ausgestaltung der Steuerfunktion und/oder der -abteilung. Diese unterschiedlichen Organisationsformen erfordern unterschiedliche Risikomanagement- und Kontrollmaßnahmen.<sup>63</sup> Grundsätzlich ist das RMS/IKS für Tax Compliance einerseits in ein weitergehendes steuerliches RMS/IKS und andererseits in das konzernweite RMS/IKS zu integrieren.

Die Finanzverwaltungen verlangen zunehmend von den Steuerpflichtigen Nachweise und Beschreibungen zur Organisation des Unternehmens in steuerlicher Hinsicht. Soweit Verstöße gegen Compliance-Vorschriften des Unternehmens bzw. einzelner Organe oder Mitarbeiter in strafrechtlicher Hinsicht vorliegen, liegen die Ursachen aus Sicht der Finanzverwaltung häufig in einer Organisationsverschuldensvermutung. Deswegen kommt dem Nachweis eines entsprechend den OECD-Vorgaben eingerichteten steuerlichen Internen Risikomanagement- und Kontrollsystems (RMS/IKS) eine besondere Bedeutung in einer zunehmenden Zahl von Ländern zu<sup>64</sup>.

Ein umfassendes steuerliches Risikomanagement umfasst grundsätzlich sechs Stufen:

- (1) Festlegung von Sachverhalten und Prozessen mit Compliance- und Rechnungslegungswirkung
- (2) Zuordnung von quantitativen und qualitativen Risiken zu Sachverhalten
- (3) Maßnahmen zur Risikofrüherkennung
- (4) Maßnahmen zum Risikomanagement
- (5) Festlegung interner Kontrollen
- (6) Festlegung interner Revisionskriterien.

Beispiel: Geht man bezogen auf den Kernprozessbereich „Erfüllung von Steuererklärungsspflichten“ (1) vom Tax Compliance- und rechnungslegungsrele-

vanten Sachverhalt „Umsatzsteuer-Voranmeldung“ für Konzerngesellschaft XY aus, kann man diesem (2) sowohl finanzielle und bilanzielle Risiken (Verspätungszuschläge, unberechtigte Vorsteuerabzüge, fehlende Dokumentation oder Belege, fehlerhafte Ermittlung) als auch Reputationsrisiken und persönliche Organhaftung zuordnen. (3) Maßnahmen der Risikofrüherkennung müssen sich auf rechtzeitige Fristmeldung und Zahlung, unregelmäßige Zuständigkeit, Krankheit von Sachbearbeitern und unvollständige Dokumentation beziehen. (4) Als Maßnahmen des Risikomanagements sind die klare Zuordnung der Zuständigkeit und Vertretung, das Vorhandensein einer qualitätsgesicherten Umsatzsteuerverprobungsvorlage, die Einrichtung im Finanzbuchhaltungssystem mit Abnahme und Plausibilisierung sowie die Prüfung der Mitarbeiterqualifikation umzusetzen. (5) Die Festlegung Interner Kontrollen bezieht sich auf eine wirksame Fristenkontrolle, die Verprobung der Qualität der Umsatzsteuerverprobungsvorlage, die Anwendung des Vier-Augen-Prinzips und technische Plausibilisierung. Schließlich können (6) als interne Revisionsmaßnahmen eine ERP-Systemverprobung, eine Ablaufprozesskontrolle und eine Prüfung mit der von den Finanzverwaltungen in Deutschland und Österreich eingesetzten Prüfsoftware IDEA oder ACL vorgeschlagen werden.

Selbstverständlich sind die vorgenannten Abläufe jeweils landesspezifisch umzusetzen.

Da die Formulierung eines allgemeinen Zieles „Einhaltung der Steuergesetze“ für die Messung der Zielerreichung eines Tax-Compliance-Systems zu wenig konkret ist, sind in einem ersten Schritt verschiedene Subsysteme bzw. Bereiche zu definieren. Für die Effektivitätsmessung dieser Subsysteme sind den Aufgaben entsprechende Ziele bzw. Zielebenen festzulegen. Als Subsysteme bzw. Bestandteile des Systems „Tax Compliance“ lassen sich die steuerlichen Kernprozesse definieren. Die nachstehende Abbildung zeigt als Übersicht die RMS/IKS-Struktur für die Steuerung und Überwachung des Kernprozesses „Erfüllung von Steuererklärungsspflichten“<sup>65</sup>.

Auch zum steuerlichen Risikomanagement gilt, dass technische Lösungen die Umsetzung unterstützen und erheblich beschleunigen können. Dabei können auch externe Steuerberater, z. B. im Ausland, effizient angebunden und integriert werden.

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen:* Gibt es in der Unternehmensgruppe ein systemisches Prozessgrundsätzen und rechtlichen Vorschriften entsprechendes weltweites Risikomanagement- und Kontrollsystem („IKS Steuern“), das transparent, nachvollziehbar und umfassend ist? Wird sich dabei moderner Technologie für einen laufenden, d. h. jederzeit aktualisierbaren, Berichterstattungsprozess bedient?

#### 5. Auswahl und Ausbildung der Mitarbeiter

Die Fähigkeiten und Kenntnisse der Mitarbeiter der Steuerfunktion sind sowohl Rahmenbedingung als auch Instrument für die Effektivität

62 Kromer/Walker, in: Weber u. a. (Hrsg.), Turnaround-Navigation in stürmischen Zeiten, 2011, S. 753 ff; Kromer/Walker, in: Vater/Reinhard (Hrsg.), Praxishandbuch Kostensenkungspläne, 2012, S. 408 f.; ausführlich Kromer, in: Bakker/Klosterhof (Hrsg.), Corporate Tax Risk Management, 2010, Chapter 9.

63 Kromer, Tax Risk Management – Steuerrisiken minimieren, Management Circle, 2010/2011.

64 Z. B. Australien, Österreich, Großbritannien, Niederlande und mit Blick auf die Systeme des Rechnungswesens sowie das Steuerstrafrecht auch Deutschland.

65 Ins Deutsche übersetzt und entnommen aus Kromer, in: Bakker/Klosterhof (Hrsg.), Tax Risk Management, 2010, S. 282.

Abbildung 3: IKS für „Erfüllung von Steuererklärungs-pflichten“

IKS für „Erfüllung von Steuererklärungs-pflichten“					
Prozesse (Beispiele)	Risiken (länderweise unterschiedlich)	Risikofrüh- erkennung (Maßnahmen)	Risiko- management (Maßnahmen)	Interne Kontroll- maßnahmen	Revisions- maßnahmen
Umsatzsteuer- voranmeldungen	Reputationsrisiken	Frühe Information über Fristen	Bestimmung der zuständigen Personen auf allen Ebenen	4-Augen-Prinzip (pro Prozess)	Werden die definierten Risikofrüherkennungsmaß- nahmen, Risikomanagement- und internen Kontrollmaßnahmen im Einzelfall richtig angewendet?
Lohnsteueranmeldung	Finanzielle Risiken (z.B. Verspätungs- zuschläge)	Fristenüber- wachungsprogramm (Reminder)	Qualifikationsgerechte Aufgabenverteilung	Qualifizierte Reviewer (pro Prozess)	
Körperschaft- steuererklärung	Geschäftsrisiken (z.B. Ausschluss von öffentl. Ausschreibungen)	Androhung von Sanktionen (z. B. Zwangsgelder, Säumniszuschlag)	Rechtzeitiges Monitoring	Überwachung von <b>Fristen</b> (pro Prozess)	Review und Überprüfung der Prozessabläufe, der Plausibilisierungen / Ver- probungen und der Dokumentation
Vorauszahlungen für KSt/GewSt	Individuelle Risiken für die Geschäfts- führung (Haft- und Geldstrafen; Ausschluss von Führungspositionen)	Krankheit von Mitarbeitern	Rasche Reaktion auf Gefahren	Überwachung von offenen Veranlagungen (pro Prozess) für sämtliche Steuer- arten/Zölle	
Gewerbesteuer- erklärung	Abhängigkeit von bestimmten Individuen	Verlagerung von Dienstleistungen ins Ausland	Antrag auf Fristverlängerung	Überwachung von Steuerberatern bei Outsourcing von (Teil-) Prozessen	Identifizierung von Schwächen und Ineffizienzen
Aufbewahrung von Unterlagen	Strafrechtliche Risiken für Mitarbeiter (Mitwirkung an Steuerhinterziehung)	Umstellung von IT- Systemen mit steuerrelevanten Daten	Verhandlungen mit Finanzamt (verbindliche Auskünfte)	Überprüfung von IT- Zugängen (pro relevantem System)	Übereinstimmung mit IT- Sicherheitsstandards für Prüfer
Dokumentation		Verlagerung von IT- Systemen mit steuerrelevanten Daten ins Ausland	Vorbereitung von Betriebsprüfungen	Überwachung von IT- Änderungen (laufend)	
IT-Zugang für Betriebsprüfer	Organisations- verschuldensrisiko	Anfragen der Betriebsprüfung oder Finanzverwaltung	Vorbereitung von Datenzugängen für Betriebsprüfer	Umsatzsteuer-Verprobung	Qualität der Dokumentation  Stichproben

tät eines Tax-Compliance-Systems. Die Mitarbeiter der Steuerabteilung müssen (abhängig von der Größe, Struktur des Unternehmens und ihrer Verantwortungsbereiche) Spezialisten in verschiedenen Bereichen des Steuerrechts sein, z. B. Spezialisierung auf Umsatzsteuern, Verrechnungspreise, Umwandlungssteuerrecht, etc. Das Anforderungsprofil für einzelne Mitarbeiter in Steuerabteilungen umfasst mittlerweile aber auch Projekt- und Prozessmanagementqualifikationen. Daneben müssen die Mitarbeiter anderer Organisationseinheiten die Agenden der Steuerfunktion wahrnehmen (Controlling, Accounting, Finance, etc.) und über ausreichende Steuerkenntnisse bzw. Themenbewusstsein verfügen, um ein effektives Compliance-Management auch mit Blick auf Steuern gewährleisten zu können. Die Auswahl geeigneter Mitarbeiter und umfassende Einschulungen, Trainings und klare Kommunikationsstrukturen sind wesentliche Bausteine eines Überwachungs- und Kontrollsystems.

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen:* Verfügt die Unternehmensgruppe über Stellenbeschreibungen der steuerlichen Planstellen, der fachlichen Anforderungen an die jeweiligen Mitarbeiter, der Weiterbildungsanforderungen, der hierarchischen Organisationsstruktur für den Bereich Steuern und eine Berechnung des Personalbedarfs anhand der zu bearbeitenden Aufgaben und Prozesse?

### 6. Beraterauswahl und Einkauf

Obwohl zahlreiche Länder im letzten Jahrzehnt die Regelungen zu erlaubten Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer verschärft haben, trifft man in der Praxis immer noch auf eine erhebliche Sorg-

losigkeit bei Vorständen, Aufsichtsräten und Bereichsleitern in Bezug auf diese Unvereinbarkeitsregeln. Das Gesetz sieht hierfür in mehreren Fällen die Nichtigkeit des geprüften Jahresabschlusses vor. Für internationale Konzerne mit Tochtergesellschaften in verschiedenen Staaten empfiehlt sich die Orientierung an den Vorschriften in den Ansässigkeitsstaaten mit den strengsten Vorschriften. Neben der Zulässigkeit von Beratungsleistungen sind auch im Bereich Steuern die konzernweiten Compliance-Standards für den Einkauf von Beratungs- und IT-Dienstleistungen sowie zum Softwareeinkauf zu beachten.

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen:* Ist gesichert, dass keine Beratungs- und IT-Leistungen oder Softwareeinkäufe durch den bestehenden Abschlussprüfer oder einen möglicherweise künftig in Betracht kommenden Abschlussprüfer oder diesen jeweils angeschlossene Einheiten oder Unternehmen abgeschlossen werden? Ist eine Rückabwicklung bei in der Vergangenheit erfolgten Beratungs- oder Softwareleistungen notwendig und überhaupt möglich? Entsprechen die Einkäufe von Beratungsleistungen durch den Bereich Steuern den Einkaufsstandards?

### 7. Berichtswesen

Die Kommunikation steuerlicher Aufgabenstellungen, deren Implementierung und Überwachung sowie das steuerliche Berichtswesen liegen sinnvollerweise in der Verantwortung des Leiters Steuern. Dabei bedient er sich der Unterstützung aus der Unternehmensleitung für die Strategiefestlegung und den Rollout, der Internen Revision für die Überprüfung der zutreffenden Anwendung und des Compliance Officer zur Abstimmung und für das Berichtswesen.

Abbildung 4: Praxisbeispiel zur verdichteten Darstellung ausgewählter Risiken: „Tax-Risk-Ampel“<sup>66</sup>

Steuerrisiken	Operational max.	Operational min.	Reputation	Persönl. Haftung
BP Deutschland	240 Mio. €	48 Mio. €	mittel	nicht
BP Ausland	12 Mio. €	10 Mio. €	hoch	mittel
Aktive Latente Steuer	36 Mio. €	0 Mio. €	mittel	mittel
Finanzgericht	2 Mio. €	1 Mio. €	niedrig	nicht
Einsprüche DE	14 Mio. €	4 Mio. €	niedrig	nicht
Rechtsbehelfe Ausland	6 Mio. €	3 Mio. €	mittel	nicht
Settlement/APA	45 Mio. €	16 Mio. €	hoch	hoch
Strafgelder/Zins	42 Mio. €	12 Mio. €	hoch	mittel
Steuerplanung	14 Mio. €	0 Mio. €	niedrig	niedrig
<b>GESAMT</b>	<b>414 Mio. €</b>	<b>94 Mio. €</b>	<b>mittel</b>	<b>relevant</b>

Als Schnittstelle zwischen den Bereichen und Zuständigkeiten ist daneben von der Steuerabteilung ein Berichtswesen einzurichten, das aus den *laufenden Prozessen* heraus wichtige Informationen erfasst und an die verschiedenen Stakeholder übermittelt.

Das laufende Berichtswesen sollte in übersichtliche und kurz gehaltene Zusammenfassungen für die Unternehmensleitung und entsprechende Adressaten münden, um so die z. B. nach MaRisk und Corporate-Governance-Regeln erforderlichen Nachweise über ein laufendes Überwachungssystem zu erbringen. Das steuerliche Berichtswesen sollte dabei regelmäßig, d. h. quartalsweise oder mindestens halbjährlich, erfolgen. Je nach Branche und Risikostruktur kann auch ein monatliches Berichtswesen angezeigt sein.

Im Einzelnen sollte ein regelmäßiges steuerliches Berichtswesen als wesentliche Gliederungspunkte mindestens Aufschluss geben über:

1. Fakten: Entwicklung wichtiger Kennzahlen auf Basis sinnvoller Vergleichszeiträume entsprechend anderer interner Reportings, z. B. Cash Taxes für alle materiellen Steuerarten einschließlich erwarteter Erstattungen, Steuerquote, Latente Steuern, GuV- und Rückstellungsentwicklung, Steuerplanung etc.
2. Risiken: Entwicklung und Bewertung steuerlicher Risiken zwischen zwei Vergleichsstichtagen, Skizzierung wesentlicher Risiken, Beschreibung eingeleiteter Maßnahmen zur Reduktion, Informationen zum Stand von Betriebsprüfungen, Einfluss auf die externe Berichterstattung und den Cash Flow, Bewertung nach Maximalrisiko einschl. Zinsen etc. und – bei wahrscheinlichem Eintritt – Umkehreffekten, mögliche strafrechtliche Risiken oder Risiken aus persönlicher Haftung für Mitarbeiter oder Unternehmensleitung.<sup>67</sup>
3. Compliance i. S. Veranlagung: Stand offener und abgegebener Erklärungen, anstehender Zahlungen, Dokumentationen, Umsetzungsbedarf mit ggf. Aufwandsschätzung, Schwächen, Revisionsergebnisse.
4. Chancen (Opportunities): Übersicht über Möglichkeiten zur Steueroptimierung mit entsprechender Berechnung einzusparender Steuern vs. Implementierungsaufwand und Risikobewertung.

Grundsätzlich fließen in das regelmäßige verdichtete Steuerreporting Informationen oder Werte aus vorgeschalteten Erfassungs- und Über-

wachungsprozessen ein, die auf ihre Geeignetheit und inhaltliche Qualität regelmäßig zu überprüfen sind<sup>68</sup>.

*Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen:* Gibt es in der Unternehmensgruppe ein regelmäßiges steuerliches Berichtswesen? Falls ja, liegen dem Berichtswesen und damit der laufenden Überwachung die in IV.1. (CB 4/2013, 161) aufgeführten Kernprozesse zugrunde? Verschafft das Berichtswesen einem fachkundigen Dritten, z. B. Geschäftsleitung und Aufsichtsrat, einen angemessenen Eindruck über aktuelle Steuerrisiken und die Erfüllung der Compliance-Verantwortung für Steuern?

## VI. Beurteilungsmaßstäbe für ein Tax-Compliance-System

### 1. Rechtliche Beurteilungsmaßstäbe

*Deutschland:* Als Bewertungsmaßstab für ein Tax-Compliance-System, das geeignet ist, die Unternehmensleitung zu enthaften, ist nach deutschem Recht § 130 OWiG heranzuziehen. § 130 OWiG sanktioniert das Unterlassen von Aufsichtsmaßnahmen. Da § 130 OWiG die geringsten Anforderungen aller in Betracht kommender Sanktionsmaßnahmen stellt, das Verschulden eines Mitarbeiters der Geschäftsleitung zuzurechnen, kann jede andere Art der Verschuldenszurechnung verhindert werden, wenn eine Sanktion nach § 130 OWiG verhindert wird.<sup>69</sup>

Somit ist die Zweckmäßigkeit eines Compliance-Systems am Maßstab der „gehörigen Aufsicht“ des § 130 OWiG zu messen. Sie um-

66 Abbildung aus: Kromer, Seminar Tax Risk Management, Management Circle GmbH, Eschborn 2010.

67 Berichtsvorschläge Kromer, Unternehmensrisiken aus steuerlichen Sachverhalten, Seminar Tax Risk Management, Management Circle, Eschborn 2010/2011; S. 23 ff., Bakker/Kloosterhof (Hrsg.), Tax Risk Management, IBFD Amsterdam 2010, S. 54.

68 Dabei geht es um das Management und die Überwachung der in IV.1. (CB 4/2013, 161) aufgeführten Kernprozesse.

69 vgl. hierzu Kiesel/Böhringer, BB 2012, 1190 ff., 1192 f.

fasst nach herrschender Meinung sämtliche Pflichten, die einen engen Zusammenhang zur Führung des Betriebes aufweisen und sich somit im Tätigkeitskreis des Unternehmens konkretisieren.<sup>70</sup> Dabei ist die Aufsichtspflicht jedoch nicht unbeschränkt, und die Rechtsprechung zeigt auch Grenzen der Zumutbarkeit auf. Vielmehr sind für den Aufsichtspflichtigen die Grenzen des Möglichen und realistischere Zumutbaren zu beachten.<sup>71</sup> So sind nach Auffassung des BGH „Aufsichtsmaßnahmen, die von starkem Misstrauen geprägt sind“ und den Betriebsfrieden stören, nicht zumutbar.<sup>72</sup> Atypische Geschehen scheiden als Sanktionsanlass für das Unternehmen aus.<sup>73</sup> Sie sind somit kein Indikator für mangelnde Effektivität des Systems als solchem.

**Österreich:** Auch das österreichische Verbandsverantwortlichkeitsgesetz definiert als Maßstab für die gebotene Sorgfalt – wie auch sonst bei der Feststellung einer objektiven Sorgfaltswidrigkeit – eine Rechtsnorm, eine Verkehrsnorm oder (in deren Ermangelung) das hypothetische Verhalten eines „mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundenen, besonnenen und einsichtigen Menschen“.<sup>74</sup> Im Mittelpunkt der Prüfung einer objektiven Sorgfaltswidrigkeit und damit der Prüfung der Qualität der Wirksamkeit eines Tax-Compliance-Management-Systems steht damit die Frage, ob der Entscheidungsträger ein deliktsspezifisch gefährliches Verhalten gesetzt und somit ein empirisches Risiko begründet hat, das von der Rechtsordnung nicht toleriert und daher auch als normatives Risiko zu bewerten ist. Von empirischem Risiko spricht man dann, wenn bei Vornahme einer Handlung (bzw. Nichtvornahme gebotener Maßnahmen) der Eintritt bestimmter schädlicher Folgen allgemein vorhersehbar ist. Empirisches Risiko ist erfahrungsgemäß drohende Gefahr. Mit dem Wissen um die mit Handlungen üblicherweise verbundenen Auswirkungen wird gefragt, welche Folgen nun das konkrete Geschehen herbeiführen kann. Aus Vergangenenem wird auf Zukünftiges geschlossen. Das empirische Risiko ist im Moment der Handlungsvornahme aus der Position des Täters zu beurteilen, sog. Standpunkt ex ante. Es kommt somit auf jene Faktoren an, die einen (begründeten) Schluss auf die (vorsätzliche oder fahrlässige) Tatbegehung durch Mitarbeiter zulassen.<sup>75</sup>

## 2. Effektivität als relevanter Beurteilungsmaßstab

Maßgebliche Größe für die Beurteilung der Wirksamkeit und Funktionsfähigkeit des Tax-Compliance Systems muss dessen Effektivität sein.

Im Gegensatz zu Effizienz ist Effektivität dabei zu verstehen als Maßgröße für die wirksame Aufgabenerfüllung oder Zielerreichung und vergleicht den erreichten Nutzen der erbrachten Leistung mit dem angestrebten Ziel. Ein Prozess gilt somit als effektiv, wenn das vorher festgelegte Ziel (hier das Funktionieren des Tax-Compliance-Systems) ohne Berücksichtigung des Mitteleinsatzes erreicht wird.<sup>76</sup> Demgegenüber würde eine Messung der Funktionsfähigkeit des Systems an der Richtgröße der Effizienz den Mitteleinsatz in die Betrachtung einbeziehen.

Eine Tax-Compliance-Organisation als Wertentscheidung eines Unternehmens, die Einhaltung der gesetzlichen Pflichten organisatorisch sicherzustellen, erfordert im ersten Schritt eine Ausrichtung ausschließlich am Merkmal der Wirksamkeit bzw. Effektivität. Effizienzgesichtspunkte, also Wirtschaftlichkeitsüberlegungen, dürfen diesen Zweck nicht gefährden, können somit erst nachrangig berücksichtigt werden und sind daher nicht Gegenstand dieser Veröffentlichung.

Effektivität als relevante Maßgröße kann nicht als Einzelgröße, als ein Kriterium per se, betrachtet werden: „Effectiveness is not one thing.“<sup>77</sup> Effektivität stellt vielmehr ein weitreichendes Konstrukt

dar.<sup>78</sup> Effektivität „must be located in some kind of theoretical context for it to make any sense“.<sup>79</sup>

Für eine Konkretisierung und Operationalisierung von Effektivität muss das begriffliche Konstrukt in einem Prozess messbar gemacht werden. Hierfür sind – zurückgehend auf *Lazarsfeld* – drei aufeinanderfolgende Schritte durchzuführen:<sup>80</sup>

- Schritt 1: Ermittlung einer abstrakten Vorstellung des Konstruktes „organisatorische Effektivität“. In Bezug auf Tax Compliance könnte diese Vorstellung als „geeignetstes und wirksames Tax-Compliance-System“ umschrieben werden.
- Schritt 2: Konkretisierung der anfänglichen Vorstellung durch Zerlegung in einzelne Dimensionen organisatorischer Effektivität. Dies erfolgt durch Erstellung eines „sets“ von Dimensionen. Die Hauptproblematik dieses Schrittes liegt in der Bestimmung der relevanten Effektivitätsdimensionen sowie der Ermittlung und Berücksichtigung von Interdependenzen. Diese sog. Subsysteme orientieren sich in ihrer Struktur bzw. Gestalt an den in Schritt 1 ermittelten Vorstellungen. Sie dienen damit als Instrumente der Zielerreichung.
- Schritt 3: Auswahl von aussagefähigen Indikatoren für die einzelnen Effektivitätsdimensionen. Mit ihrer Hilfe werden operationale Definitionen der Dimensionen gebildet. Der Hauptproblembereich liegt hierbei in der Zuordnung einzelner Indikatoren zu den jeweiligen Dimensionen.<sup>81</sup>

Die Erfassung der Effektivität erfolgt über die Zielerreichung. Der Maßstab für die Zielerreichung wird dabei durch die im Zielsystem der Unternehmung enthaltenen Zielsetzungen inhaltlich konkretisiert.<sup>82</sup>

## 3. Effektive Tax Compliance und Effektivitätsmessung

Übertragen auf die Operationalisierung bzw. Konkretisierung des Konstruktes „geeignetes und wirksames Tax-Compliance-System“ umfasst der zweite Schritt einerseits die Entwicklung der notwendigen Dimensionen der Effektivität eines Tax-Compliance-Systems und andererseits die Aufteilung des Tax-Compliance-Systems in Subsysteme in Anlehnung an die Bestandteile eines konzernweiten Tax-Compliance-Systems. Die Aufgabe des Compliance-Verantwortlichen ist hier eine praktikable Aufteilung der Bestandteile zu erzielen. Je mehr Subsysteme definiert werden, desto operationaler ist das System, desto konkreter können Dimensionen zugeordnet werden und desto effektiver wird das Tax-Compliance-System sein. Eine weitere Aufgabe ist die Definition der Dimensionen der Effektivität und letztendlich

70 *Bussmann/Matschke*, CCZ 2009, 132 ff., 132.

71 *Bussmann/Matschke*, CCZ 2009, 132 ff., 133 m. w. N.

72 BGH, 11.3.1986 – KRB 7/85, WuW 1986, 744; *Janssen*, in: Vetter/van Laak (Hrsg.), *Compliance in der Unternehmenspraxis*, 2. Aufl. 2009, S. 213.

73 *Bussmann/Matschke*, CCZ 2009, 132 ff., 133.

74 Vgl. EB, S. 7 ff. (abrufbar unter [www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXII/I/L\\_00994/fname\\_043774.pdf](http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXII/I/L_00994/fname_043774.pdf), Abruf: 26.6.2013).

75 *Steininger*, *Verbandsverantwortlichkeitsgesetz*, 2006, S. 67 ff.

76 *Tanski*, Arbeitskreis „Steuern und Revision“ im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA) e. V. (Hrsg.), „Die Effizienzprüfung des Aufsichtsrats: Grundlagen – Indikatoren – Checklisten“, 2011, S. 9 f.

77 *Campbell*, *On the Nature of Organizational Effectiveness*, 1977, S. 18.

78 Vgl. *Budäus/Dobler*, *Management International Review* Vol. 17, (No.3) 1977, 61 ff., 61.

79 *Campbell*, *On the Nature of Organizational Effectiveness*, 1977, S. 14.

80 Vgl. *Bünting*, *Organisatorische Effektivität von Unternehmungen*, 1995, S. 75 f.

81 *Bünting*, a. a. O., S. 76.

82 Vgl. *Bünting*, a. a. O., S. 93 ff.

die Zuordnung von Indikatoren auf diese Dimensionen. Eine mögliche Darstellung ist eine Dimensionen-Matrix (Zuordnung der Dimensionen zu den Bereichen) und eine Indikatoren-Matrix (Zuordnung der Indikatoren zu den Dimensionen).

Grundsätzlich erfolgt die Erfassung der Effektivität über die Zielerreichung. Der Grad der Zielerreichung eines Bestandteils des Tax-Compliance-Systems (Subsystems) bestimmt die jeweilige Teil-Effektivität des Bestandteils (des Subsystems). Die Gesamt-Effektivität ergibt sich somit aus der Summe der Teil-Effektivität der einzelnen Bestandteile.

Zweckmäßige Dimensionen können sein:

- Implementierung bzw. Erstellung,
- Vollständigkeit,
- materielle Korrektheit,
- Fristenwahrung,
- Transparenz,
- Dokumentation,
- Automatisationsgrad, etc.

Diese Dimensionen (der Effektivität) sind nun auf die Bestandteile eines konzernweiten Tax-Compliance-Systems (die Subsysteme) anzuwenden.

Bspw. können auf den Bestandteil bzw. das Subsystem „Steuerstrategie“ die Dimensionen „Implementierung“ (d. h. eine Steuerstrategie ist vorhanden bzw. implementiert), „Vollständigkeit“ (die Steuerstrategie beinhaltet die wesentlichen Inhalte und Themen) und „Transparenz“ (die Steuerstrategie ist bekannt) Anwendung finden.

Beim Bestandteil „Steuerlicher Kernprozess: Erfüllung von Steuererklärungsspflichten“ kann es durchaus notwendig sein, weitere Subsysteme (nach Steuerarten) zu bilden, z. B. ein Subsystem „Erstellung der Umsatzsteuererklärung“. Wesentliche Dimensionen bei diesem Sub-Subsystem können sein: „Erstellung“ (alle Steuererklärungen werden erstellt), „Vollständigkeit“ (alle Informationen werden verarbeitet), „materielle Korrektheit“ (die Steuererklärung entspricht den gesetzlichen Vorgaben), „Fristenwahrung“ (die Steuererklärungen werden fristgerecht eingereicht), etc.

In Schritt 3 sind aussagefähige Indikatoren für die einzelne Effektivitätsdimension zu bilden.

Für die Dimension „materielle Korrektheit“ mit Blick auf „Umsatzsteuererklärung“ können Indikatoren sein:

- Prozessbeschreibung,
- ERP-Systemabnahme,
- Richtlinie Steuerberechnung inkl. Umsatzsteuerverprobungsvorlage,
- Ausbildung der Mitarbeiter,
- Vier-Augenprinzip,
- Steuersoftware, etc.

Für die Dimension „Transparenz“ können mit Blick auf „Steuerstrategie“ bspw. Indikatoren sein:

- Nachvollziehbarkeit durch Dritte
- Veröffentlichung im Intranet
- Besprechung in Workshops
- Beschlussfassung für den Vorstand und Aufsichtsrat

Im Tax Compliance-System-Bestandteil „Steuerlicher Kernprozess: Erfüllung von Steuererklärungsspflichten – Subsystem: Erstellung der Umsatzsteuererklärung“ können nun an die vorgenannte Dimension „materielle Korrektheit“ die o. a. Indikatoren angewendet werden, um eine operationale Effektivität zu gewährleisten. In diesem Fall ist daher eine Richtlinie bzw. *Prozessbeschreibung* „Erstellung Umsatzsteuer“ notwendig, die Umsatzsteuer ist von einem qualifizierten Mitarbeiter zu erstellen und von einem weiteren qualifizierten Mitarbeiter

zu kontrollieren, damit wurde bereits ein weiterer Indikator (Vier-Augen-Prinzip) angewendet, findet die Erstellung der Steuererklärung noch automatisationsunterstützt statt, dann wurde auch der letzte o. a. Indikator *Steuersoftware* angewendet. An den Tax-Compliance-System-Bestandteil „Steuerstrategie“ ist mit Blick auf die Dimension „Transparenz“ die Anwendung der Indikatoren *Veröffentlichung im Intranet*, *Besprechung in Workshops* und *Beschlussfassung durch den Vorstand und Aufsichtsrat* vorzunehmen.

Für die Effektivitätsmessung dieser Bestandteile bzw. Subsysteme sind die Dimensionen als Ziele zu interpretieren und die Indikatoren als Aufgaben festzulegen. Z. B kann die Zielsetzung für den Bestandteil „Steuerstrategie“ die Erreichung der formulierten Dimensionen sein:

- Dimension Implementierung (eine Steuerstrategie ist implementiert)
- Dimension Vollständigkeit (die wesentlichen Inhalte einer Steuerstrategie sind angeführt)
- Dimension Transparenz (die Steuerstrategie ist den Stakeholdern bekannt).

Werden alle Indikatoren angewandt bzw. Aufgaben erfüllt, dann werden alle Dimensionen umgesetzt bzw. werden die Ziele erreicht und der Grad an Effektivität ist hoch. Sind einige Dimensionen nicht oder nicht vollständig erfüllt, ist der Grad an Effektivität naturgemäß geringer. Am Beispiel Subsystem „Steuerstrategie“ festgemacht: Zwei Dimensionen bzw. Ziele werden erreicht: Implementierung und Vollständigkeit. Es ist eine Steuerstrategie vorhanden und die wesentlichen Inhalte und Themen wurden in der Steuerstrategie abgehandelt. Die dritte Dimension bzw. Zielsetzung wird nicht erreicht: Wurde zwar vom Leiter Tax eine Steuerstrategie erarbeitet, diese weder vom Vorstand genehmigt, noch im Intranet veröffentlicht, ist die Zielerreichung der Dimension „Transparenz“ nicht erreicht. Daher ist das Subsystem bzw. der Bestandteil „Steuerstrategie“ nicht wirksam, was wiederum Konsequenzen auf die Gesamt-Effektivität des Tax-Compliance-Systems hat.

Abhängig von der Compliance-Struktur ist die Einbeziehung des Compliance-Officers für den Leiter Steuern als Verantwortlichen für Tax Compliance auch für die Effektivitätsmessung des Tax Compliance-Systems zielführend und zweckmäßig. Die Anwendung von Unternehmensstandards im Bereich der Compliance-Dokumentation stellt eine Grundlage für die Effektivitätsmessung dar. Damit ist gewährleistet, dass die unternehmensweiten Standards auch für den Steuerprozess gelten.

Aus Sicht des Compliance-Verantwortlichen ist sicherzustellen, dass alle Bestandteile definiert sind und diesen Bestandteilen konkrete Ziele bzw. Dimensionen zugeordnet sind. Es sind daher regelmäßig die Bestandteile eines konzernweiten Tax-Compliance-Systems, die Definition der Dimensionen, die Anwendung der Dimensionen auf die Bestandteile und damit der Zielerreichung und die Anwendung der Indikatoren für die Messung der Dimensionen zu überprüfen. Diese Kriterien sind von den Verantwortungsträgern festzulegen, zu dokumentieren und dem Compliance-Verantwortlichen bekanntzugeben. Des Weiteren ist – auch mittels internen und/oder externen Ressourcen<sup>83</sup> – die konkrete Aufgabe bzw. Zielerreichung zu prüfen, z. B. für die o. a. Zielebene „Erstellung der Steuererklärung“ eine stichprobenartige Überprüfung einzelner Steuererklärungen.<sup>84</sup>

83 Z. B. durch die interne Revision oder durch externe Steuerberater.

84 *Fokussierung auf kritische Sachverhalte*. Das Herausfiltern und Kontrollieren besonderer Sachverhalte dient jedenfalls der Effizienzmessung von Tax-Com-

Eine weitere Aufgabenstellung des Compliance-Verantwortlichen ist die Sicherstellung eines Meta-Prozesses, der gewährleistet, dass die o. a. Effektivitätsmessung laufend erfolgt und ständig fortentwickelt wird. Diese laufende Analyse dient dem systematischen Controlling des Tax-Compliance-Prozesses um Änderungen zu erfassen, zu bewerten sowie auf festgestellte Änderungen reagieren zu können. Folgende Instrumente können dabei dienlich sein: Regelmäßiger Austausch mit Stakeholdern (Geschäftsführung, externen Beratern, Steuerbehörden, Wissenschaftlern, etc.), Newsletter und institutionalisierter Informationsaustausch über steuerliche Änderungen, die auf notwendige Änderungen in den Kernprozessen hindeuten können, aber auch Änderungen in der Organisationstheorie, dem Risk Management, etc.

*Kernfragen an den Compliance-Verantwortlichen:* Gibt es eine Aufteilung der Bestandteile des Tax-Compliance-Systems? Gibt es eine Definition von Effektivitätsdimensionen für das Tax-Compliance-System? Gibt es Indikatoren für diese Effektivitätsdimensionen? Werden diese Indikatoren auf die Dimensionen umgelegt bzw. werden die Dimensionen auf die Bereiche (Subsysteme) angewandt? Gibt es aktuell eine Einschätzung betreffend den Effektivitätsgrad bzw. über die Zielerreichung? Wieviele Ziele gibt es als Maßstab für die Erreichung einer Mindest-Effektivität?

## VII. Resümee

- Die vorstehenden Ausführungen haben aufgezeigt, dass umfangreiche Anforderungen in allen Staaten zur Erfüllung der Tax-Compliance-Voraussetzungen zu beachten sind. Dabei wurde deutlich gemacht, dass diese nur mit großem Aufwand erfüllbar sind.
- Beim Praxisabgleich fällt auf, dass in der Praxis kaum ein Konzern in der Lage ist, die mannigfaltigen Anforderungen zu erfüllen. Gleichwohl ist dies die zunehmende Erwartungshaltung der Finanzverwaltungen und der Öffentlichkeit in zahlreichen Ländern.
- Gefährdet sind neben den Konzerngesellschaften in allen Ländern in materieller Hinsicht auch Organe und Mitarbeiter in strafrechtlicher Hinsicht. Dies haben Verhaftungen und Anklagen gegen Mitarbeiter von DAX 30-Unternehmen in letzter Zeit gezeigt.<sup>85</sup> Gegen persönliche strafrechtliche Haftung hilft dann letztendlich auch keine D&O-Versicherung. Gerade im Bereich von Abführungssteuern wie Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Kapitalabzugssteuern sind die Grenzen zum Eintritt in den strafrechtlichen Verfolgungsbereich sehr niedrig<sup>86</sup>.
- Auch wenn die Anforderungen in der Praxis häufig nur unzureichend erfüllt sind, lässt sich daraus nicht der Rückschluss ziehen, dass kaum Handlungsbedarf besteht. Die Autoren kommen als Befund zu dem Ergebnis, dass erhöhter und zumeist umfangreicher Handlungsbedarf gegeben ist, da die Finanzverwaltungen erkennbar von ihrer früher eher gutmütigen Zurückhaltung abgerückt sind. Dies ist sicherlich auch der erhöhten Aufmerksamkeit in der Öffentlichkeit zum (zu geringen) Beitrag des Unternehmenssektors am Steueraufkommen geschuldet, welche sich auch in den erhöhten Bemühungen der OECD- und G20-Staaten zur intensiven grenzüberschreitenden Kooperation und Harmonisierung der Steuergesetzgebung zeigt.
- Aus Sicht der Compliance-Verantwortlichen kommt dem bisweilen stiefmütterlich oder als „Black Box“ behandelten Bereich „Tax Compliance“ ein besonderes Risikoprofil zu.
- Der Horizontal Monitoring-Ansatz der öFinanzverwaltung zeigt auf, welche Mindeststandards zu erwarten sind. Aus Sicht einer guten Unternehmensführung dürften darüber hinaus alle Standards gemäß der Übersicht im Abschn. IV.1. (CB 4/2013, 161) im Einzelfall erforderlich sein.
- Die Autoren haben im vorstehenden Beitrag versucht, das Verständnis für die Anforderungen an eine sachgerechte Tax Compliance herzustellen sowie Ansätze zur Verifizierung der Effektivität von Tax-Compliance-Prozessen im Verhältnis zu dem im eigenen Unternehmen anzutreffenden Tax-Compliance-System herzustellen. Dass es dabei in der Praxis zu Abweichungen zwischen den hier vorgestellten Effektivitätsmaßstäben und der angetroffenen Wirklichkeit kommen mag, unterstreicht die Herausforderungen, welche in der Praxis umzusetzen sind, da kaum ein Unternehmen nennenswerter Größe alle Anforderungen erfüllen dürfte. Letztlich wird die notwendige Unterstützung der Steuerabteilungen durch den Compliance-Verantwortlichen für alle Seiten von großem Nutzen sein.

## AUTOREN



**Dipl.-Kfm. Christoph Kromer, StB**, ist Partner bei der Luther Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, dem deutschen Mitglied von Taxand in Frankfurt a. M. Seine Schwerpunkte liegen im Tax Risk Management, Transfer Pricing und Business Restructuring, Tax Accounting und der Einführung globaler Tax-Compliance-Systeme bei Banken und internationalen Unternehmensgruppen.



**Reinhard Pumpler, StB, Mag. LL.M.**, ist Leiter der Konzernsteuerabteilung der Immo-finanz Group in Wien. Die Schwerpunkte seiner beruflichen Tätigkeit liegen im Konzern-steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Tax Accounting und Tax Function Management. Zuvor war er als Leiter Konzernsteuern bei der VIG – Vienna Insurance Group tätig.



**Katharina Henschel, RAin/StBin**, ist als Senior Associate im Beratungsfeld Steuerrecht der Luther Rechtsanwalts-gesellschaft mbH am Standort Frankfurt a. M. tätig. Sie berät international tätige Unternehmen zu steuerlichen Fragestellungen und verfügt in diesem Bereich über mehrjährige Berufserfahrung, u. a. bei einer Big-Four-Gesellschaft.

pliance-Systemen. Es sind daher für eine schwerpunktmäßige Bearbeitung unternehmensspezifisch problematische Geschäftsvorfälle herauszufiltern, vgl. Ehlers, NWB 2012, 1537.

<sup>85</sup> Abrufbar unter [www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/foenft-mitarbeiter-nach-razzia-verhaftet-staatsanwaltschaft-ermittelt-gegen-deutsche-bank-chef-11990922.html](http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/unternehmen/foenft-mitarbeiter-nach-razzia-verhaftet-staatsanwaltschaft-ermittelt-gegen-deutsche-bank-chef-11990922.html) (Abruf: 19.6.2013).

<sup>86</sup> Vgl. Stumm/Meyer-Burow, FAZ vom 19.6.2013, 19.