

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 1

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 zeigt der nachfolgende 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 zweite, in CB 5 erscheinende Teil wird sich darauf aufbauend Best-Practice-Instrumenten und Beurteilungsmaßstäben für ein Tax-Compliance-System widmen.

I. Einleitung

Derzeit kann eine dramatische Diskussion über Steuerthemen in der Öffentlichkeit wahrgenommen werden. Themen wie Offshore-Leaks¹, aggressive Steuerplanung², Verrechnungspreise³ und Steueroasen⁴ sind weltweit in aller Munde. Entsprechend haben die G20-Finanzminister das Thema „BEPS“ (Base Erosion and Profit Shifting) von der OECD untersuchen lassen und erwarten für den Sommer 2013 Vorschläge zur Begrenzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch internationale Unternehmen, welche auch die zuletzt von der OECD festgelegten weltweiten Tax-Compliance-Standards nochmals unterstreichen dürften⁵.

In Deutschland sind im Zusammenhang mit Tax-Compliance-Verstößen v. a. Banken durch Großrazzien der Steuerfahndung und Polizei, aber auch durch imageschädigende materielle Klagen von Kunden in das Auge einer breiten Öffentlichkeit gerückt⁶.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich solche Schlagzeilen und Presseberichte, aber auch damit verbundene Verhaftungen von Mitarbeitern aus Steuerabteilungen und anderen Bereichen, Strafanzeigen gegen Vorstände von DAX30-Unternehmen, Steuernachzahlungen sowie Schadensersatz an Kunden auf die weitere geschäftliche Entwicklung betroffener Unternehmen im In- und Ausland auswirken. Jedenfalls scheint die Finanzverwaltung nicht mehr willens zu sein, strittige Steuerthemen aufgeschoben bis zum Schlussgespräch der Betriebsprüfung ohne weiteres hinzunehmen⁷.

Zahlreiche Unternehmen haben in den letzten Jahren Verantwortliche für Compliance ernannt und diesen entsprechende Aufgaben zugeordnet. Die ersten Unternehmen haben auch bereits weitergehend Verantwortliche für „Tax Compliance“ benannt. Dabei stellt sich auf beiden Ebenen die Frage nach den Compliance-relevanten Prozessen und den Anforderungen an ein Tax-Compliance-System oder Tax-Compliance-Framework. Insbesondere muss sich der für die (konzernweite) Compliance zuständige Officer überlegen, welche Erwartungen er an die Steuerfunktion stellt, um Aufschluss über die Qualität und die Effektivität des in diesem Verantwortungsbereichs liegenden Compliance-Managements zu bekommen. Die Autoren

verzichten dabei bewusst auf einen Abgleich mit dem Prüfungsstandard IDW PS 980⁸ und dem entsprechenden Zertifikat der deutschen Wirtschaftsprüfer, da diese für die Prüfung der Tax Compliance keine konkrete Beschreibung der Ausgestaltung eines Tax-Compliance-Systems enthalten und des Weiteren keinen Schutz gegenüber Prüfern

- 1 Stellvertretend für viele www.icij.org/offshore (Abruf: 9.6.2013).
- 2 Stellvertretend für viele die Homepage der SPD-Bundestagsfraktion www.spdfraktion.de/themen/aggressive-steuerplanung-und-steuervermeidung-internationaler-konzerne-bek%C3%A4mpfen-0 (Abruf: 9.6.2013). Wenn sich Politiker eines Steuerthemas annehmen, müssen in einem Compliance-System die Warnlichter angehen.
- 3 Z. B. www.handelsblatt.com/finanzen/recht-steuern/steuern/unternehmer-am-pranger-vorsicht-bei-hohen-verrechnungspreisen/3070020.html (Abruf: 9.6.2013).
- 4 Z. B. www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/steuerhinterziehung-britische-steueroasen-teilen-eu-kontodaten-mit-a-897629.html (Abruf: 9.6.2013).
- 5 S. unter III. 1. b).
- 6 Vgl.: (1) Spiegel Online (www.spiegel.de) vom 28.4.2010 „Steuerfahnder durchsuchen Zentrale der Deutschen Bank“, wonach mehr als 1 000 Beamte 230 Objekte der Deutschen Bank in Deutschland durchsuchen; (2) Frankfurter Rundschau Online (www.fr-online.de) vom 13.12.2012 „Deutsche Bank im Visier“ und vom 12.12.2012 „Razzia bei der Deutschen Bank“ mit Hinweisen auf strafrechtliche Ermittlungen gegen zwei Vorstände sowie Verhaftungen von 5 Bankangestellten; (3) Spiegel Online (www.spiegel.de) vom 29.11.2012 „Betrugsverdacht – Fahnder durchsuchen HypoVereinsbank“ mit Verweis auf das Bundesfinanzministerium, welches von der „Geltendmachung ungerechtfertigter Steuererstattungsansprüche“ spricht; (4) Das Finanzamt Wiesbaden hat der HVB vorgehalten „wider besseren Wissens“ wiederholt falsche Bescheinigungen zur Abführung von Kapitalertragsteuern vorgelegt zu haben und damit „aktiv“ an einem millionenschweren Steuerbetrug mitgewirkt zu haben (vgl.: [manager magazin online, www.manager-magazin.de](http://manager-magazin.de), vom 29.11.2012 mit Verweis auf Süddeutsche Zeitung); (5) Ferner: Urteil auf Schadensersatz gegen HVB-Unicredit wg unvollständiger Aufklärung des Bankkunden über Risiken zu Medienfonds (o. V., Finanztest 10/2010).
- 7 O. V., „Der Fiskus spielt nicht mehr mit“ in: *JUVE Rechtsmarkt* 12/2012, 64.
- 8 Institut der Wirtschaftsprüfer Deutschland Prüfungsstandard 980 Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, WPg Supplement 2/2011, 78 ff., FN-IDW 4/2011, 203 ff.

gen der Finanzbehörden darstellen, da diese sich eine eigenständige Beurteilung vorbehalten.

Entsprechend möchte der nachfolgende Aufsatz den Compliance-Verantwortlichen Grundlagen und Kriterien zur Beurteilung der Effektivität und Qualität eines Tax-Compliance-Systems an die Hand geben. Der Aufsatz baut auf einer kürzlich erschienenen einleitenden Veröffentlichung der Autoren zur „Tax Compliance“ auf⁹.

II. Begriff der „Tax Compliance“

Der Begriff „Compliance“ umfasst die Pflicht, Steuergesetze einzuhalten, die für das Unternehmen gelten. „Tax Compliance“ stellt damit einen Teilbereich des Compliance-Systems eines Unternehmens dar. Dabei beinhaltet die Einhaltung der zu beachtenden Steuergesetze die Einhaltung der Steuerpflichten und die Erfüllung von Aufforderungen der Finanzverwaltung¹⁰.

Tax Compliance hat sowohl einen formellen als auch einen materiellen Inhalt. Materiell umfasst Tax Compliance die Wertentscheidung zur Einhaltung der für das Unternehmen geltenden Vorschriften, formell bedeutet Tax Compliance die Einführung einer entsprechenden Organisationsstruktur, die in komplexen Strukturen die materiell geforderte Gesetzestreue sicherzustellen in der Lage ist.

Die Erfüllung der im Rahmen von Tax Compliance zu beachtenden Pflichten erfordert dabei entgegen einem immer noch weit verbreiteten Verständnis wesentlich mehr als die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen. Tax Compliance beinhaltet die Einhaltung aller steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Regelungen, die für das Unternehmen bzw. den Konzern gelten.

Der Begriff „Tax“ als Bestandteil der Wortschöpfung „Tax Compliance“ ist nach herrschender Meinung so zu interpretieren, dass sämtliche Steuern und Abgaben sowie alle steuerlichen Nebenleistungen wie Verzögerungsgelder, Verspätungszuschläge, Zinsen, Kostenzuschläge und Zwangszuschläge oder Zwangsgelder umfasst werden. Daneben wird auch die Einhaltung zollrechtlicher Vorschriften umfasst¹¹.

Organisatorisch bedeutet Tax Compliance die Einrichtung einer Organisation, die die Einhaltung der vom Unternehmen zu beachtenden Steuergesetze unter Einbeziehung der steuergestalterischen Möglichkeiten bei Vermeidung von Risiken für das Unternehmen und dessen Organe sicherstellt.¹²

III. Rahmenbedingungen

Bei der Ermittlung der individuellen Rahmenbedingungen des Unternehmens für die Einrichtung eines Tax-Compliance-Systems sind externe und interne Rahmenbedingungen zu unterscheiden.

1. Externe Rahmenbedingungen

a) Nationale Vorgaben zur Tax-Compliance-Überwachung in Deutschland und Österreich

Deutschland: Aus zivilrechtlichen Regelungen ergeben sich Überwachungspflichten für eine Vielzahl von Unternehmen. Dies gilt insbesondere für kapitalmarktorientierte Unternehmen aus den im Zuge des BilMoG¹³ eingeführten Gesetzesregelungen.¹⁴

Konkrete Vorgaben außerhalb des Steuerrechts bestehen weiterhin für Finanzdienstleister. Zu beachten sind hier insbesondere die Anforderungen gemäß Basel II und den MaRisk¹⁵.

Wesentliche Rahmenbedingungen und Vorgaben steuerlicher Natur ergeben sich jedoch in erster Linie aus den geltenden Steuergesetzen und dazu von der Finanzverwaltung erlassenen Richtlinien und Schreiben. Von daher ist es i. S. e. funktionierender Tax-Compliance-Organisation unverzichtbar, dass alle möglicherweise zur Anwendung kommenden Sanktionen im Inland und im Ausland bei Verstößen gegen Compliance-Vorschriften dem Unternehmen und seinen Mitarbeitern bekannt sind, um Schaden vom Unternehmen abzuwenden. Entsprechend prüfen die Finanzverwaltung und Staatsanwaltschaften sowohl bei strafrechtlichen Ermittlungen als auch bei der Hinzuschätzung von Steuern, inwieweit „Organisationsverschulden“ auf Seiten des Steuerpflichtigen bzw. seiner Mitarbeiter oder Organe vorliegt.

Österreich: Die gesetzlichen Grundlagen für juristische Personen zur Führung eines internen Kontrollsystems (IKS)¹⁶ und damit eines (Tax-) Compliance-Systems, das den Anforderungen des Unternehmens entspricht, ergeben sich aus § 82 öAktG und § 22 öGmbHG.¹⁷ § 243a Abs. 2 UGB normiert für börsennotierte Gesellschaften und für Emittenten von börsennotierten Wertpapieren Offenlegungspflichten zum IKS.

Das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) sieht in Österreich seit 2006 Sanktionen für juristische Personen und Personenhandels-gesellschaften bei Straftaten von Entscheidungsträgern und Mitarbeitern vor. Die Erläuternden Bemerkungen zum Gesetz nennen bei den zu erfassenden Delikten und Tatbeständen explizit auch Finanz- und Steuerdelikte.¹⁸

Die Verantwortlichkeit des Unternehmens kann in zwei Fällen entstehen:

1. Einerseits durch eine strafbare Handlung einer Person in Führungsposition (eines Entscheidungsträgers) und
2. Andererseits durch Straftaten unterstellter Personen (Mitarbeiter) bei mangelnder Überwachung und Kontrolle (Aufsichts-Organisationsverschulden)¹⁹.

9 Kromer/Pumpler/Henschel, BB 2013, 791 ff.

10 Grütznher/Jakob (Hrsg.), Compliance von A-Z, 2010, „Tax Compliance“.

11 Vgl.: Besch/Starck, in: Hauschka, Corporate Compliance, 2010, § 34. Tax Compliance, Rn. 4, die auf alle Steuern, Zölle und Nebenleistungen i. S. v. § 3 AO nach deutschem Recht verweisen; s. auch Künstler/Seidel, in: Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmerpraxis, 2. Aufl. 2009, S. 243.

12 Zu den weiteren Komponenten von Tax Compliance und zu der Abgrenzung von Tax Compliance einerseits und Tax Risk Management bzw. Corporate Governance andererseits vgl. Kromer/Pumpler/Henschel, BB 2013, 791 ff, 792.

13 BilMoG – Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 29.5.2009, BGBl. I 2009, 1102.

14 Vgl. ausführlicher Kromer/Pumpler/Henschel, BB 2013, 791 ff, 792 f.

15 Ebd.

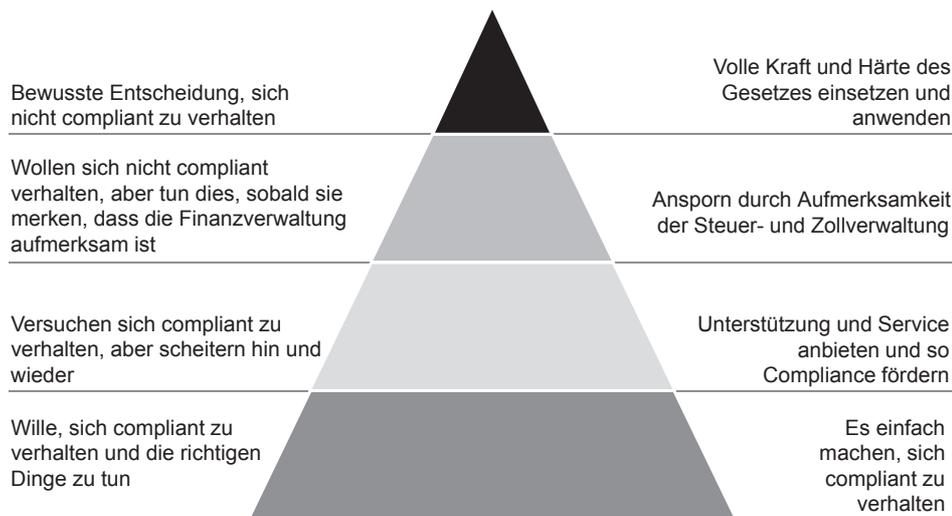
16 Unter einem IKS werden entsprechend dem IDW PS 261 allgemein die von der Unternehmensleitung im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Regelungen verstanden, die auf die organisatorische Umsetzung von Entscheidungen der Unternehmensleitung gerichtet sind, Bungartz, Handbuch Interne Kontrollsysteme, 2011, S. 43.

17 § 39 Abs. 3 Societas Europaea-Gesetz (öSEG) und § 22 Abs. 1 Genossenschaftsgesetz (öGenG) sehen ebenfalls eine Verpflichtung zur Implementierung eines IKS vor.

18 EBRV 994 BlgNr. 22. GP 22, S. 7 ff. (abrufbar unter www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXII/I/I_00994/fname_043774.pdf, Abruf: 26.6.2013)

19 Für den Fall des Aufsichts-Organisationsverschuldens muss ein Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insbesondere indem er wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten

Abbildung 1: Australian Tax Office, Large Business and Tax Compliance, S. 9



Die o. a. Verbandsverantwortlichkeit macht ein Tax-Compliance-System für Unternehmen – abhängig von der Größe und der Branche in unterschiedlichem Ausmaß – in Österreich und vergleichbar auch in Deutschland – zur unverzichtbaren Maßnahme.²⁰

Sanktionen und Risiken bei Verstößen gegen steuerliche Vorschriften können sich in Deutschland und Österreich gegen das steuerpflichtige Unternehmen aber auch gegen dessen Organe, Mitarbeiter und Dritte richten und können

- finanzieller Art durch Strafzahlungen, Schadensersatzleistungen, Steuerschätzungen oder Steuernachzahlungen mit oder ohne Nebenleistungen sowie ungewisse Aufwendungen für Beratungs- und ggf. Gerichtskosten,
- strafrechtlicher Art durch Bußgelder oder Gefängnisstrafen,
- berufsrechtlicher Art bei Wirtschaftsprüfern oder Steuerberatern sowie
- nicht-materieller Art durch Reputationsverlust oder Ausschluss der Beteiligung an privaten oder öffentlichen Ausschreibungen sein.²¹

Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Sind alle steuerlichen Compliance-Anforderungen bekannt, die national zu erfüllen sind und wie werden diese gesteuert und überwacht? Wie werden Gesetzesänderungen, Richtlinienänderungen und einschlägige Judikatur integriert?

b) Internationale Vorgaben zur Tax Compliance-Überwachung

Derzeit beschäftigen sich zahlreiche Staaten und ihre Steuerverwaltungen mit der Frage, wie das Verhalten der Steuerzahler in Richtung Steuerehrlichkeit (als Ausprägung von Tax Compliance) beeinflusst werden kann und welche Möglichkeiten dem Gesetzgeber und der Verwaltung dabei zur Verfügung stehen.²²

Inhaltlich steht derzeit das Modell der sog. Compliance-Pyramide im Vordergrund, die die strategische Grundlage vieler Finanzverwaltungen im Umgang mit dem Steuerzahler liefert: Dem Gedanken der Adäquanz folgend sollen Steuerzahler abhängig von ihrem Verhalten und den dahinter stehenden Motiven behandelt werden, d. h. koope-

rativ Steuerzahler sollen unterstützt werden, unkooperative Steuerzahler sollen mit zunehmend schärferen Machtmitteln von Strafen bis zum Marktausschluss konfrontiert werden.²³

Auf internationaler Ebene sind v. a. die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen zu beachten. Dieses Regelwerk enthält Empfehlungen für ein verantwortungsvolles unternehmerisches Handeln und geht in einem eigenen Kapitel explizit auf die Besteuerung ein.²⁴ Danach sind folgende Kernpunkte zu beachten:

- Befolgung der Buchstaben und des Geistes der Steuergesetze und -vorschriften der Länder
- Transparenz und Kooperation
- Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Festlegung von Verrechnungspreisen
- Einführung einer Risikomanagementstrategie im Steuerbereich.

unterlassen hat (sog. Organisationsverschulden bzw. Aufsichtspflichtverletzung). Welche Vorkehrungen im Einzelnen geboten sind, ergibt sich aus dem konkreten Einzelfall. Diese Maßnahmen sind u. a. abhängig von der Größe und der Struktur des Unternehmens, den von dessen Tätigkeiten ausgehenden Gefahren, dem Ausbildungsstand und der Verlässlichkeit der Mitarbeiter. Maßstab für die gebotene Sorgfalt kann – wie auch sonst bei der Feststellung objektiver Sorgfaltswidrigkeit – eine Rechtsnorm, eine Verkehrsnorm oder (in deren Ermangelung) das hypothetische Verhalten eines „mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundenen, besonnenen und einsichtigen Menschen“ sein, vgl. *Steininger*, Verbandsverantwortlichkeitsgesetz, 2006, S. 67 ff.

20 Vgl. *Hotter/Soyer*, in: Hotter u. a. (Hrsg.), Unternehmensstrafrecht – Eine Praxisanleitung (Österreich), 2010, S. 30 f., die von einem „strafrechtlichen Risikomanagement“ sprechen, das als Gesamtheit der Tätigkeiten definiert wird, die gesetzt werden, um die potentielle Gefahr einer strafrechtlichen Verurteilung abzuwenden.

21 Vgl. im Einzelnen *Kromer/Pumpler/Henschel*, BB 2013, 791 ff., 794 ff.

22 *Lang/Müller/Staringer/Schrittwieser/Wakounig*, ÖStZ 6/2013, 134.

23 *Lang/Müller/Staringer/Schrittwieser/Wakounig*, ÖStZ 6/2013, 134.

24 Vgl. hierzu ausführlich *Hardeck*, IStR 2011, 933 ff.

Zwar handelt es sich bei den OECD-Leitsätzen aus deutscher Sicht lediglich um Grundsätze und Empfehlungen, deren Nichtbeachtung keine unmittelbaren rechtlichen Folgen hat. Insbesondere werden keine rechtlichen Sanktionen oder Kompensationen ausgelöst.²⁵ Dennoch ist den OECD-Leitsätzen ein besonderes Gewicht beizumessen, da es sich um den einzigen multilateral anerkannten Kodex für multinationale Unternehmen handelt, den Regierungen untereinander vereinbart haben. Auch die deutsche Finanzverwaltung sieht deshalb die verabschiedeten Leitsätze als Unternehmensstandard an.

Aktuell zeichnen sich auch auf EU-Ebene weitere Neuerungen im Bereich der Tax Compliance ab. Am 6.12.2012 hat die EU-Kommission den „Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung“²⁶ der EU vorgelegt. Der Aktionsplan enthält einen Maßnahmenkatalog für sofortige und künftige Maßnahmen, die den Mitgliedsstaaten helfen sollen, ihre Steuergrundlagen zu schützen. Laut Ziff. 4.1.3. des Aktionsplans ist die Entwicklung eines europäischen Kodex für die Steuerpflichtigen als kurzfristige Maßnahme für 2013 geplant.²⁷

Insgesamt sind im Rahmen der Einrichtung eines Tax-Compliance-Systems die rechtlichen Rahmenbedingungen sämtlicher Länder, in denen das Unternehmen agiert, zu beachten. Indien, Australien und Russland schließen bspw. Unternehmen von der Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen aus, wenn Steuererklärungen nicht rechtzeitig eingereicht oder Steuerzahlungen verspätet geleistet werden.

Dies zeigt, dass mögliche Sanktionen bei Compliance-Verstößen vielfältig sind und zugleich in mehreren Ländern mit unterschiedlicher Auswirkung auftreten können.

Je internationaler ein Unternehmen operiert, desto größer sind auch die Anforderungen an ein Tax-Compliance-System, da – wie vorstehend beschrieben – ein Tax-Compliance-System in der Lage sein muss, Compliance mit allen einschlägigen rechtlichen Vorschriften zu gewährleisten, um effektiv zu funktionieren.

Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Ist das vorhandene Tax-Compliance-System geeignet, Compliance-Verstöße und damit Sanktionen in allen Ländern zu vermeiden, in denen die Unternehmensgruppe tätig ist?

c) Sonstige externe Rahmenbedingungen

Verfügbarkeit von Steuerspezialisten: Der Wettbewerb um fähige, hoch spezialisierte Mitarbeiter, die die komplexen Anforderungen eines Steuer-Compliance-Systems bewältigen können, stellt eine wesentliche Rahmenbedingung dar. Viele Unternehmen haben Schwierigkeiten geeignete Mitarbeiter zu finden. Dabei werden regelmäßig unterschiedliche Spezialisierungen der Mitarbeiter erforderlich sein, z. B. nationales Steuerrecht, Umsatzsteuer, Verrechnungspreise, branchenspezifisches Steuerrecht, etc.

Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Welche Qualifikationen werden zur Erfüllung der Tax-Compliance-Anforderungen benötigt und sind diese im Unternehmen oder durch laufende externe Beratung ausreichend gesichert?

2. Interne Rahmenbedingungen

a) Tax-Compliance-Kultur (Werte und Prinzipien)

Neben vielen einzelnen organisatorischen Maßnahmen, die ein effektives Tax-Compliance-System voraussetzt, verlangt es eine (all-

gemeine) Compliance-Kultur, die im Unternehmen breit verankert ist und sowohl von der Geschäftsleitung als auch den Mitarbeitern tatsächlich gelebt wird.²⁸ Die Glaubwürdigkeit und Qualität der Compliance-Organisation steht und fällt mit dem Bekenntnis der Unternehmens- und Konzernspitze zur Compliance im Unternehmen. Die Unternehmens- und Konzernleitung muss sich uneingeschränkt der Aufgabenstellung verpflichtet fühlen und Compliance im Unternehmen als Chefsache behandeln.²⁹ Dazu gehört die Aussendung klarer Botschaften, wonach Verstöße nicht geduldet werden (sog. Zero Tolerance Policy).³⁰

Es ist daher empfehlenswert, dass die Unternehmensleitung klärt und im Unternehmen kommuniziert, ob Steuern lediglich als Kostenfaktor oder als gesellschaftliche Verpflichtung aufgefasst werden.³¹ Die Kommunikation von Werten und Prinzipien im Unternehmen und das Vorleben dieser Werte durch die Unternehmensleitung sind wesentliche Erfolgstreiber für ein wirkungsvolles Compliance-System.³²

Als übergeordnetes Regelwerk, das ein Bekenntnis zur Compliance enthält, kann ein „Code of Conduct“ als unternehmensinterne Richtlinie dienen. Ein solcher freiwillig auferlegter Verhaltenskodex enthält die Gesamtheit aller rechtlichen Anforderungen an das Unternehmen und seine Mitarbeiter und damit auch für den Tax-Compliance-Bereich. Darüber hinaus wird insbesondere den Mitarbeitern verdeutlicht bzw. signalisiert, welches Verhalten in speziellen Situationen von ihnen erwartet wird. Neben Erklärungen zum rechtlich geforderten Verhalten sind darin auch Erklärungen zum Unternehmens- und Verfahrensablauf enthalten.³³

In eine Tax-Compliance-Struktur müssen auch andere Personen und Abteilungen eingebunden werden. Mitarbeiter aus anderen Abteilungen sind für die vollständige Erfassung steuerrelevanter Informationen mitverantwortlich, weil in ihren Abteilungen die internen – für steuerliche Zwecke erforderlichen – Informationen generiert werden. Diese Informationen sind zeitnah an entsprechende Mitarbeiter weiterzuleiten und von diesen systematisch aufzubereiten, abzustimmen, zu kommunizieren und zu archivieren.³⁴ Nur im Zusammenwirken mit anderen Funktionsträgern wie den operativen Geschäftseinheiten und/oder der internen Revision kann sichergestellt werden, dass Tax-Compliance-Aufgaben tatsächlich erfüllt werden.³⁵

b) Stellung der Steuerabteilung in der Organisation

Wesentlich ist die Einordnung der Steuerabteilung als Zeichen oder Signal für den Wert von (Tax-)Compliance, den das Unternehmen

25 Vgl. ausführlicher, insbesondere zu Sanktionen in anderen Staaten, *Kromer/Pumpler/Henschel*, BB 2013, 791 ff., 793 f.

26 (COM (2012) 722 final).

27 Vgl. ausführlicher *Kromer/Pumpler/Henschel*, BB 2013, 791 ff., 794.

28 Gl. A. Vetter, in: *Wecker/van Laak* (Hrsg.), *Compliance in der Unternehmenspraxis*, 2. Aufl. 2009, S. 43.

29 Vetter, ebd. (mit weiteren Literaturnennungen).

30 Vgl. ebd. und *Schneider*, ZIP 2003, 645, 649; *Hauschka*, ZIP 2004, 877, 882.

31 Vgl. *Spengel/Matenaer*, Ubg 10/2011, 803.

32 Vgl. *Lami*, *Spitzenleistungen in der Steuerberatung*, 2011, S. 49 ff., über die Macht von Werten und Prinzipien.

33 *Petsche*, in: *Petsche/Mair* (Hrsg.), *Handbuch Compliance*, 2010, S. 8 ff., S. 10; kritisch *Steinmann/Schreyögg*, „Management. Grundlagen der Unternehmensführung Konzepte – Funktionen – Fallstudien.“ 2005. Die Autoren merken an, dass es sich häufig um Wunschbilder handelt, die wenig mit der Wirklichkeit zu tun haben.

34 Vgl. *Pratter/Eichenberger*, *Der Schweizer Treuhänder*, 2012/5, 382.

35 Vgl. *Pumpler*, in: *Zöchling* (Hrsg.), *Tax Controlling in der Praxis*, 2012, S. 71 f.

bzw. die Unternehmensleitung dieser Funktion beimisst. Die Erfahrungen der Unternehmenspraxis zeigen, dass die Compliance-Organisation mit dem glaubwürdigen Bekenntnis der Unternehmensspitze zur Compliance im Unternehmen steht und fällt.³⁶ Die Stellung der Steuerabteilung in der Organisation beeinflusst daher maßgeblich den Wirkungsgrad der Steuerfunktion und damit auch der Erfüllung von Tax-Compliance-Anforderungen.

c) Ressourcenausstattung der Steuerfunktion und Steuer-ERP-System

Steuern sind regelmäßig eine der größten Cash-Flow-Größen des Unternehmens. Dabei ist neben den Ertragsteuern insbesondere auch an Steuern wie Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Kapitalabzugssteuern zu denken, die vom Unternehmen als nur durchleitende Stelle erhoben werden. Daneben stellen Ertragsteuern regelmäßig eine wesentliche Teilgröße des Jahresüberschusses dar. Trotz der hohen Wichtigkeit der Aufgabenstellung und dem damit verbundenen Gefährdungspotential ist die Ressourcenausstattung von Steuerabteilungen in der Unternehmenspraxis häufig sehr knapp oder unzureichend bemessen.

Die Ressourcenausstattung der Steuerfunktion bestimmt in einem hohen Ausmaß die Ausgestaltung des Tax-Compliance-Systems. Je höher das Ausmaß an internen und externen Ressourcen (z. B. externe Berater als „Sparringspartner“, Second Opinion bei komplexen Steuersachverhalten), desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Ziele des Tax-Compliance-Systems erreicht werden.

Wesentlich sind auch der Grad an und die Qualität der Automatisierung durch IT-Tools. Je höher der Grad an Nutzung von Steuer-Compliance-Tools ist, desto geringer ist die Fehlerwahrscheinlichkeit. Damit wird ein höherer Wirkungsgrad gewährleistet. Die Erfassung sowie die Bewertung von steuerlichen Sachverhalten auf diversen Ebenen und Gesellschaften in einem Konzern werden mittels Excel-Tabellenkalkulation nur sehr eingeschränkt möglich sein. Es wird daher in der Praxis immer häufiger zur Optimierung der Bewirtschaftung der Steuerrisiken und anderer Tax-Compliance-Sachverhalte ein Steuer-ERP-System eingeführt werden müssen.³⁷

Der praktische Befund weist dagegen in Steuerabteilungen nach wie vor sehr stark manuelle Prozesse bzw. nur rudimentären Softwareeinsatz aus. Dies führt häufig zu erkennbarer Intransparenz und zu einer hohen Abhängigkeit von Einzelpersonen.

Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Ist nachvollziehbar, welcher Personalbedarf und welche Qualifikationen der Mitarbeiter erforderlich und angemessen sind, um die Erfüllung der Aufgabenstellungen der Steuerfunktion jederzeit sicherzustellen? Werden dabei Softwarelösungen zur Unterstützung eingesetzt, die einem sachgebietsfremden Dritten eine Überwachung und Beurteilung ermöglichen?

d) Fehlermanagement

Ein heikles Thema im Zusammenhang mit Compliance ist das Verhalten beim Auftreten von Fehlern. Mitarbeitern muss ein offener und transparenter Umgang mit Fehlern zugestanden werden. Mitarbeiter sind zu ermutigen, allfällige Probleme oder Fehler ehestmöglich zu melden, um rasch reagieren zu können, Schadensminimierung zu betreiben und allfällige schwerwiegendere Konsequenzen zu vermeiden.³⁸ Dies muss selbstverständlich für die komplexen Steuerprozesse gewährleistet und nachvollziehbar sein.

Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Wie sind Eskalations- und Fehlermanagementprozesse in Steuerprozesse und in die Konzernsteuerung integriert?

e) Klare Definition der Verantwortung für die Compliance-Organisation

Es gilt zu klären, wer für die inhaltliche Ausgestaltung des Tax Compliance Managements verantwortlich ist. Je nach Ausgestaltung der Organisationsstruktur ist entweder der Steuerchef oder ein Compliance Officer unmittelbar für Tax Compliance verantwortlich. In der Regel ist der Leiter der Steuerabteilung oder eine sonstige fachlich qualifizierte Person für Tax Compliance verantwortlich. Für den Fall, dass ein Compliance-Beauftragter oder Compliance Officer installiert ist, kann dessen Zuständigkeit auch Tax-Compliance umfassen, jedenfalls sollte er insoweit in die Tax Compliance eingebunden werden, als es um organisatorische Themen geht.³⁹

Dem Selbstverständnis der Steuerabteilung entspricht eher der Verbleib der Tax-Compliance-Verantwortung in der Steuerabteilung.⁴⁰ Ist hingegen das Thema Tax Compliance Teil der Zuständigkeit der allgemeinen Compliance-Implementierung und -Pflege, kann es zu einem Spannungsverhältnis zwischen Compliance- und Steuerabteilung kommen.⁴¹

In jedem Fall ist eine enge Abstimmung der Überwachungs- und Dokumentationsmaßnahmen zwischen Compliance-Officer und dem Leiter der Steuerabteilung oder einem von ihm benannten „Tax Compliance Officer“ unverzichtbar.

Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Gibt es im Unternehmen eine klare Aufgabenzuordnung, wer für Tax Compliance und die Einrichtung eines entsprechenden Überwachungssystems zuständig ist und – falls die Verantwortung in der Steuerabteilung liegt – gibt es entsprechende „dotted lines“ und regelmäßige Berichte an den Compliance Officer?

IV. Bestandteile eines Tax-Compliance-Systems

1. Individualisierung und Standards

Das Compliance-System muss auf das Unternehmen bzw. weitergehend den Konzern zugeschnitten sein. Dabei ergeben sich Unterschiede aufgrund von Größe, Branche bzw. Betätigungsfeldern, Internationalität, Rechtsform, Organisationsstruktur und Grad der Konzernierung.⁴² Die Organisationsform des Unternehmens spielt eine wesentliche Rolle für die Ausgestaltung der Tax-Compliance-

36 Vetter, Compliance in der Unternehmenspraxis, in: Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmenspraxis, 2. Aufl. 2009, S. 43.

37 Vgl. Pratter/Eichenberger, Der Schweizer Treuhänder, 2012/5, 382.

38 Petsche, in: Petsche/Mair (Hrsg.), Handbuch Compliance, 2010, S. 166.

39 Kindl/Petsche, in: Althuber (Hrsg.), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht, 2013, S. 173.

40 Vgl. Streck, in: Streck/Mack/Schwedhelm (Hrsg.), Tax Compliance, 2010, S. 58.

41 Vgl. ebd.

42 Kindl/Petsche, in: Althuber (Hrsg.), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht, 2013, S. 168.

Tabelle 2: Tax-Compliance-System

Tax Compliance						
Steuerstrategie als Basis						
Tax Compliance Manual/Organisationshandbuch						
Steuerliche Kernprozesse mit nationaler und globaler Compliance-Relevanz:						
Erfüllung von Steuerklärungs-pflichten für diverse länderweise unterschiedliche Steuern und Abgaben Steuererklärungen, Steueranmeldungen, Bescheidprüfung, Steuerzahlungen, Steuervorauszahlungen, Fristenkontrolle, Erstellung von Dokumentationen	Erfüllung von Aufbewahrungspflichten einschließlich der Vorhaltung von EDV-Systemen und der Gewährung des Datenzugriffs für unterschiedliche Finanzverwaltungen, Anlage von Prüferprofilen für IT-Systeme, Überspielung von Daten auf spezielle Datenträger nach Maßgabe der Finanzverwaltung, Erstellung und Vorhaltung von Verfahrens- und Prozessdokumentationen	Verrechnungspreise Konzernrichtlinie Finanzierungsrichtlinie Supply-Chain-Management Verbindliche Auskünfte Dokumentation Verträge Fakturierung ERP-Anpassungen Einbindung von Controlling Vertrieb, Rechnungswesen, IT, etc.	Steuerliche Berichterstattung extern IFRS HGB /andere lokale GAAPs Laufende Steuern Latente Steuern Cash Flow Taxes Steuerrisiken ETR-Steuerquote Steuerliche Überleitung Zwischenbericht-erstattung Steuern für Planungszwecke Ad-hoc Mitteilungen zu Steuern (z.B. wegen BP)	Zoll Erfüllung zollrechtlicher Anmeldungen und Deklarationen Begleitung Zollprüfungen Begleitung Verbrauchs- und Energiesteuerprüfungen Zolllager Anträge für Vereinfachungen oder Befreiungen Verbrauchssteuer-risiken Verbrauchssteuer-optimierung	TaxRisk-Management Laufende Erfassung und Überwachung steuerlicher Risiken für alle Steuerarten Betreuung von Betriebsprüfungen in mehreren Staaten Maßnahmen zur Risiko-senkung, z.B. APA Bewertung für externe Berichterstattung Erfolgsmessung Reaktionsstandards Eskalationsprozesse Abstimmung der Risikoneigung auf die Geschäftsstrategie	Tax Litigation Beantwortung von Anfragen der Finanzverwaltung Einsprüche FG-Verfahren Rechtsbehelfe Beraterauswahl Bewertung für externe Berichterstattung
Richtlinien, Steuersoftware, ERP-Integration						
Mitarbeiterqualifikation, Beraterauswahl, Einkauf						
Berichtswesen						

Organisation⁴³. Compliance-Maßnahmen können je nach involviertem Staat aufgrund nationaler Rechtsunterschiede unterschiedlich ausfallen⁴⁴. Alternativ kann aber auch der Ansatz verfolgt werden, weltweit einheitliche Standards durchzusetzen, um so Unstimmigkeiten zu vermeiden.

Es gibt unterschiedliche Ansätze beim Aufbau von Tax-Compliance-Strukturen, in jedem Fall ist eine klare Zuweisung der jeweiligen Verantwortung und Aufgaben erforderlich, ebenso eine eindeutige Regelung zu den Berichtsstrukturen.⁴⁵ Entscheidend ist, dass der gewählte Weg zum Unternehmen und dessen steuerlichen Risiken passt.⁴⁶

Bei der Bestimmung des Umfangs der Tax-Compliance-Organisation müssen die steuerlichen Kernprozesse des Unternehmens erfasst werden. Die Dokumentation und Beschreibung der Prozesse und Kontrollen ist Voraussetzung für die konsistente Anwendung als auch für die dauerhafte Beachtung sowie für die personenunabhängige Funktion eines Tax-Compliance-Systems⁴⁷. Im Rahmen des Aufbaus der Tax-Compliance-Organisation sind effektive Maßnahmen zu implementieren, die eine sachgerechte Bearbeitung der Kernprozesse sicherstellen. Die obige Abbildung stellt die Bestandteile eines konzernweiten Tax-Compliance-Systems dar.

Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Welche Bestandteile umfasst das Tax-Compliance-System des eigenen Unternehmens? Woraus ergeben sich individuelle Besonderheiten?

2. Horizontal Monitoring

Das österreichische Bundesministerium für Finanzen (BMF) startete im Jahr 2010 eine Initiative (Fair Play als Übergriff für „Enhanced Relationship und Horizontal Monitoring“ auf theoretischer Basis des o. a. Compliance-Pyramiden-Modells⁴⁸) mit der Zielsetzung der Verbesserung der Abgabemoral durch den Aufbau einer Vertrauensbasis zwischen Finanzverwaltung und Abgabepflichtigen. Unternehmen, die Interesse an der Teilnahme an diesem Programm haben, unter-

43 Vgl. zur Compliance-Organisation: *Vetter*, (Fn. 28), S. 45f.

44 *Janssen*, in: *Vetter/van Laak* (Hrsg.), *Compliance in der Unternehmenspraxis*, 2. Aufl. 2009, S. 213.

45 Vgl. *Ehnert*, in: *Streck/Mack/Schwedhelm*, *Tax Compliance*, 2010, S. 66.

46 Vgl. ebd.

47 *Vetter* (Fn. 28), S. 47.

48 *Lang/Müller/Staringer/Schrittwieser/Wakounig*, *ÖStZ* 6/2013, 134.

zeichnen eine Erklärung zur Teilnahme, deren integraler Bestandteil ein von der Finanzverwaltung erstelltes Handbuch zum Horizontal Monitoring ist. Das Handbuch definiert die Zielsetzung von Horizontal Monitoring⁴⁹. Das Herzstück des Handbuchs ist das Interne Steuerkontrollsystem (Steuer-IKS), das ein – auf einer umfassenden Risikoanalyse basierendes – unternehmensinternes Kontrollsystem vorsieht. Ziel des Steuer-IKS ist es, die Funktionsfähigkeit, Sinnhaftigkeit aber auch die Wirtschaftlichkeit des Tax-Compliance-Prozesses zu gewährleisten. Aus der Beschreibung des internen Kontrollfeldes ergibt sich, dass die österreichische Finanzverwaltung nicht nur die Einrichtung eines Steuer-IKS erwartet, sondern auch die laufende Evaluierung und Weiterentwicklung des Steuer-IKS zwingend vorsieht.⁵⁰

Ein Fragenkatalog dient dem Steuerpflichtigen als Orientierungshilfe bei der Entwicklung und Implementierung des Steuer-IKS. Dieser Fragenkatalog der österreichischen Finanzverwaltung deckt wesentliche Fragenstellungen bzw. Themenbereiche eines Tax-Compliance-Systems ab:

- Wie sieht die Organisationsstruktur aus? Welche Steuerarten werden intern bearbeitet, welche extern? Wie ist die Entscheidungskompetenz und Verantwortlichkeit in Zusammenhang mit Tax-Compliance-Erfüllung geregelt?
- Welche Abteilungen sind involviert und von wo bzw. von welchen Abteilungen werden die Informationen bezogen? Welche Buchhaltungs- und Steuersoftware wird genutzt? Welche Recherche-tools stehen zur Verfügung?
- Wie werden gesetzliche Neuerungen bzw. neue Richtlinien in den laufenden Tax-Compliance-Prozess eingearbeitet? Wie werden Mitarbeiter fachlich auf dem aktuellen Stand gehalten?

Aus Sicht der öFinanzverwaltung ist jedenfalls Inhalt des Steuer-IKS⁵¹

- eine Prozessbeschreibung der steuerlichen Kernaufgaben
- eine Darstellung der unternehmensinternen Behandlung typischer auftretender kritischer steuerlicher Fragestellungen im Zusammenhang mit Tax Compliance
- Analyse und Bewertung der unternehmensimmanenten Risikofelder
- Kontrollplan und Festlegung von Kontrollzielen für diese unternehmensimmanenten Risikofelder (Entwicklung eines Kontrollsystems)⁵²
- Ausbildungsplan für die Mitarbeiter der Steuerfunktion
- Entwicklung einer Standarddokumentation mit folgendem (Mindest-)Inhalt
 - Übersicht Stand der Veranlagungen
 - Übersicht Stand der Rechtsmittelverfahren
 - Übersicht Stand Verlustvorträge
 - Übersicht Auskunftsbescheide
 - Verrechnungspreisdokumentation
 - Übersicht Konzernrichtlinien
 - Umsatzsteuerverprobung
 - Jahresabschluss (inkl. Anhang und Lagebericht)

Andere Länder, z. B. Australien, Niederlande oder Großbritannien, haben in den letzten Jahren ähnliche Ansätze in der Zusammenarbeit mit Unternehmen verfolgt, welche sich auch regelmäßig positiv auf die Prüfungstiefe von Unternehmen durch die Finanzverwaltung

auswirken. Letztlich entspricht dies auch den in III.1.b) genannten OECD-Leitsätzen.

Kernfrage an den Compliance-Verantwortlichen: Liegt der Fragenkatalog der österreichischen Finanzverwaltung im Hause vor bzw. sind die Anforderungen nach den OECD-Leitsätzen umgesetzt? In welchem Umfang sind die von der österreichischen Finanzverwaltung geforderten Standards und Dokumentationen nach dem Horizontal Monitoring-Ansatz in der Unternehmensgruppe vorhanden?

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 Konzernsteuerrecht, 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.

49 Das Handbuch definiert „Compliance“ als Einhaltung von Gesetzen und Richtlinien aber auch als Befolgung von freiwilligen Regeln in Unternehmen, *Zöchling, Tax Controlling in der Praxis*, 2012, S. 98.

50 Vgl. *Zöchling, Tax Controlling in der Praxis*, 2012, S. 102.

51 Vgl. *Zöchling, Tax Controlling in der Praxis*, 2012, S. 102 ff.

52 Neben internen Kontrollen (z. B. EDV-Prüfungen, Interne Revision) sind – aus Sicht der österreichischen Finanzverwaltung – gezielte externe Kontrollmaßnahmen (Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung) ein Hauptkriterium zur Beurteilung der Kontrollsysteme, vgl. *Zöchling, Tax Controlling in der Praxis*, 2012, S. 102.