

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

Tax Compliance

Tax Compliance hat eine gestalterische, abwehrende und organisatorische Komponente. Der nachfolgende Beitrag analysiert die Bereiche, in denen Tax Compliance relevant ist. Tax Compliance weist dabei einen formellen und einen materiellen Inhalt auf – materiell die Wertentscheidung zur Einhaltung der für das Unternehmen geltenden Vorschriften, formell die Einführung einer entsprechenden Organisationsstruktur, die in komplexen Strukturen die materiell geforderte Gesetzestreue sicherzustellen in der Lage ist. Der Beitrag soll konkrete Handlungsempfehlungen geben, um den mit Tax-Compliance verbundenen Anforderungen gerecht werden zu können.

I. Einleitung

Obgleich Tax Compliance aufgrund der Vielzahl vorhandener Rechts- und Strafvorschriften im In- und Ausland bei allen – nicht nur international agierenden – Unternehmen und Unternehmensgruppen an prominenter Stelle stehen sollte, ist der Befund in der Praxis ernüchternd. Nur eine geringe Zahl von Unternehmen weist eine vom Vorstand verabschiedete Steuerstrategie und darauf aufbauende Organisationsmaßnahmen auf, mit denen die tägliche Tax Compliance weltweit sichergestellt wird.

Dabei liegt die Notwendigkeit einer strukturierten und transparenten Tax Compliance-Organisation auf der Hand. Die Gesetzgeber und Finanzbehörden zahlreicher Staaten haben in den letzten Jahren massiv an einer Verschärfung aber gerade auch an der Anwendung gesetzlicher Regelungen zur Verfolgung nicht rechtmäßigen Verhaltens im Bereich der Erfüllung steuerlicher Pflichten bzw. gegen sog. aggressive Steuergestaltungen gearbeitet. Auch die Zusammenarbeit der Finanzverwaltungen über Staatengrenzen hinweg hat sich durch bilaterale bzw. multilaterale Regelungen auf EU-Ebene und seitens der OECD stark verbessert. Im Verhältnis zur Geschwindigkeit auf Seiten der Finanzverwaltungen haben die Unternehmen häufig nicht entsprechend nachgezogen. Der traditionell im angelsächsischen Raum verbreitete Begriff der „Tax Compliance“ als Umschreibung für alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Erfüllung von Steuererklärungspflichten greift heutzutage deutlich zu kurz. Tax Compliance als Bestandteil der Compliance des Unternehmens geht weit über die korrekte und pünktliche Erfüllung von Steuererklärungspflichten hinaus. Hierzu sind insbesondere umfassende und weltweit greifende organisatorische Maßnahmen erforderlich, die den ganzen Konzern und nicht nur die Steuerabteilung, aber auch außenstehende Adressaten wie Finanzverwaltungen, externe Steuerberater, Kunden und Öffentlichkeit sowie den Wirtschaftsprüfer überspannen.

Obwohl zahlreiche Unternehmen interne Compliance-Organisationen in den letzten Jahren eingezogen haben, verwundert es in zahlreichen Fällen, dass der „Bereich Steuern“ dabei ausgeklammert bzw. unterstellt wird, dass die Steuerabteilung die Aufgabenstellung „Tax Compliance“ allein löst. Dabei gehören steuerliche Risiken als „Legal-

risiken“ zu den operationellen Risiken im Sinne von Basel II¹ bzw. darauf aufbauend nach deutschem Recht § 25a KWG und MaRisk,² für welche die Überwachungsverantwortung zumindest bei Kreditinstituten bei der Geschäftsleitung liegt. Entsprechend sind die Risiken auf der Ebene des gesamten (Kredit-)Instituts zu erfassen, unabhängig davon, in welcher Organisationseinheit die Risiken verursacht wurden.³ Es spricht wenig dagegen, dass dies bei Unternehmen sonstiger Wirtschaftsbranchen anders zu beurteilen wäre. Der steuerlichen Überwachung von Unternehmensprozessen kommt aus Managementsicht und aus Sicht von D&O-Versicherungen ebenfalls eine besondere Bedeutung zu, da Haftungen, welche ggf. Mängeln in der Tax Compliance zuzuordnen sind, häufig erst zeitverzögert im Nachhinein aufgrund von steuerlichen Betriebsprüfungen durch die Finanzämter auftreten. Zu diesem Zeitpunkt haben die versicherten Personen oft bereits das Unternehmen verlassen. Soweit Steuernachzahlungen mit Zeitverzögerung auftreten, sind auch erhebliche über den Marktzinsen liegende Steuerzinsen zusätzlich zu zahlen. Daneben können steuerliche Betriebsprüfungen auch zur Aufdeckung weitergehender Compliance-Verstöße in der Vergangenheit führen, z. B. durch die Aufdeckung von steuerlich nicht abzugsfähigen Schmiergeldern.⁴

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 Finanzverwaltung.⁵

Tax Compliance stellt sich dabei – über die sich bereits aus den Gesetzen selbst ergebende Pflicht, diese einzuhalten hinaus – als Wertentscheidung eines Unternehmens dar, die Einhaltung der Pflichten ohne Ausnahme durch ein entsprechendes System sicherzustellen. Somit hat Tax Compliance einen formellen und 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.

¹ Vgl. *Bas de Mik*, in: Bakker/Kloosterhof, Tax Risk Management, IBFD 2010, S. 15; Basel II: Revised Framework: Juni 2006, Para. 644, S. 144.

² BaFin-Rundschreiben 10/2010 (BA) – Mindestanforderungen an das Risikomanagement – MaRisk – i. d. F. vom 14.12.2012 BA 54-FR 2210-2012/0002; gemäß AT 2.2 Buchst. d) gehören operationelle Risiken zu den wesentlichen Risiken.

³ Ebd.

⁴ In der Presse fanden insbesondere Schmiergeldaffären aus den DAX 30 bei den Unternehmen Siemens, MAN und Thyssen-Krupp besondere Beachtung. Dabei wurde auch über empfindliche Steuernachzahlungen berichtet. Vgl. *Hartmann*, Die Welt online vom 15.8.2012: Demnach wird von kurzfristig fälligen Steuernachzahlungen über 500 Mio. Euro für die MAN ausgegangen. Außerdem werden Schadensersatzklagen gegen Ex-Vorstände verschiedener Unternehmen angesprochen.

⁵ *Grützner/Jakob*, Compliance von A–Z, 2010, „Tax Compliance“.

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 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 umfasst.⁶

Die Pflicht zur Einhaltung der geltenden Gesetze in Rahmen von Tax Compliance betrifft alle unternehmerischen Organisationen und Einheiten, die Steuersubjekt sind, also Kapital- und Personengesellschaften, aber auch Vereine und Betriebe gewerblicher Art der öffentlichen Hand sowie steuerbefreite Einrichtungen.⁷

Inhaltlich hat Tax Compliance eine gestalterische, abwehrende und organisatorische Komponente:

Die gestalterische Komponente von Tax Compliance umfasst die Vermeidung von Steuern und die Steueroptimierung unter Anwendung der geltenden Steuergesetze.⁸ Die abwehrende Komponente von Tax Compliance beinhaltet die Vermeidung von steuerrechtlichen und steuerstrafrechtlichen Risiken der Organe.⁹

Somit bewegt sich Tax Compliance im Spannungsfeld von Risikominimierung und Steuerminimierung.

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.

Systematisch ist Tax Compliance abzugrenzen von den Bereichen Tax Risk-Management und Corporate Governance.

Tax Risk-Management unterscheidet sich insofern von Tax Compliance als Tax Risk-Management Steuerrisiken evaluieren, aufdecken und vermeiden soll, während Tax Compliance demgegenüber die Befolgung der für das Unternehmen relevanten Rechtsnormen zum Inhalt hat.¹⁰ Wie dargestellt, umfasst die abwehrende Komponente von Tax Compliance jedoch die präventive Vermeidung von Risiken, so dass Tax Risk-Management integraler Bestandteil eines funktionierenden Tax Compliance-Systems ist.

Allerdings geht Tax Compliance insofern über bloßes steuerliches Risikomanagement hinaus, als Tax Compliance eine Grundentscheidung zur Gesetzestreue enthält, während Tax Risk Management als Ziel eine Optimierung von Steuern ohne weitergehende Wertentscheidung umfasst.

Corporate Governance unterscheidet sich von Tax Compliance demgegenüber durch die Eingrenzung des Adressatenkreises der Vorschriften. So enthält der Deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK)¹¹ unverbindliche Regelungen in Form von Empfehlungen, denen Vorstand und Aufsichtsrat insbesondere börsenorientierter Aktiengesellschaften folgen sollen (vgl. § 161 AktG).¹² Corporate Governance-Vorschriften sind damit als Regelwerk für die Unternehmensleitung zu verstehen, während Tax Compliance erfordert, dass alle Mitarbeiter die für das Unternehmen geltenden steuerlichen Vorschriften einhalten.

Allerdings kann aus dem Corporate Governance Kodex eine Anweisung zur Compliance abgeleitet werden. In Tz. 4.1.2. des DCGK heißt es: „Der Vorstand hat für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen

und der unternehmensinternen Richtlinien zu sorgen und wirkt auf deren Beachtung durch die Konzernunternehmen hin (Compliance).“¹³ Somit stellt sich Tax Compliance auch als Teilmenge der nach dem Corporate Governance Kodex zu befolgenden Vorschriften dar.

Die systematische Einordnung von Tax Compliance verdeutlicht, dass Tax Compliance Schnittmengen sowohl mit dem Bereich Tax Risk-Management als auch mit den Corporate Governance-Regeln aufweist.

III. Rechtliche Rahmenbedingungen und Prüfungsvorgaben

1. Nationale Vorgaben

In Deutschland bildete das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich – KontraG – für Aktiengesellschaften im Jahr 1998 den Anfang einer Reihe von Gesetzen, die zu verschärften Anforderungen an das unternehmensinterne Risikomanagement führten. Nach dem mit dem KontraG eingeführten § 91 Abs. 2 AktG hat der Vorstand geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden.¹⁴

Als Reaktion auf die Holzmann-Pleite wurde im Jahr 2001 eine Regierungskommission eingesetzt, die unter anderem empfahl, einen Best-Practice-Code für deutsche Unternehmen zu erarbeiten. In der Folge wurde im Jahr 2002 die erste Version des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) veröffentlicht, der Empfehlungen zur Corporate Governance bei börsennotierten Gesellschaften enthält. Der Kodex beinhaltet Empfehlungen zur Best Practice und ist rechtlich nicht bindend. Dies ist vor dem Hintergrund, dass die Nichteinhaltung des Kodex somit folgenlos bleibt, stark kritisiert worden.¹⁴

Erhöhte Anforderungen an das Risikomanagement wurden aufgrund EU-rechtlicher Vorgaben durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG¹⁵ – eingeführt, das mehrere EU-Richtlinien umsetzte.¹⁶ Bis zum Inkrafttreten des BilMoG im Jahr 2009 lag der Fokus basierend auf den Regelungen des KontraG lediglich auf der Risikofrüherkennung.

Durch das BilMoG wurden erstmals gesetzliche Grundlagen für börsennotierte und kapitalmarktorientierte Unternehmen in Bezug auf die Anforderungen an interne Risikomanagement-, Kontroll- und Revisionsysteme geschaffen. Zudem wurden Publizitätspflichten eingeführt, wonach bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften im Lagebericht das interne Kontroll- und Risikomanagementsystem zu beschreiben ist. Außerdem wurde eine Berichtspflicht des Abschlussprüfers über wesentliche Schwächen des internen Kontroll- und Risikofrüherkennungssystems bezüglich der Rechnungslegung eingeführt.¹⁷ Dies

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

7 Ebd., § 34, Rn. 7.

8 *Schwedhelm*, *AnwBl* 2/2009, 90 ff., 90; vgl. auch *Künstler/Seidel*, in: *Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmerpraxis*, 2. Aufl. 2009, S. 244 f.

9 *Talaska*, *BB* 2012, 1195 ff., 1195.

10 *Besch/Starck* (Fn. 6), § 34, Tax Compliance, Rn. 9.

11 *BMJ* – Bundesministerium der Justiz, Berlin, Erstfassung vom 26.2.2002, geltende Fassung vom 15.5.2012.

12 *Schwedhelm*, *AnwBl* 2009, 90 ff., 90.

13 Vgl. zu den Anforderungen gem. § 91 Abs. 2 AktG: *Wecker/Galla*, in: *Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmerpraxis*, 2. Aufl. 2009, S. 61–63.

14 Vgl. *Theisen/Linn/Schoell*, *DB* 2007, 2493; *Kromer*, in: *Bakker/Kloosterhof, Tax Risk Management*, 2010, S. 259.

15 *BilMoG* – Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 29.5.2009, *BGBI. I* 2009, 1102.

16 Namentlich diente das *BilMoG* der Umsetzung der sog. Abschlussprüferrichtlinie (umgangssprachlich „Euro-Sox“; *RL* 2006/43/EG in Ergänzung durch die *RL* 2008/30/EG) sowie der sog. Abänderungsrichtlinie (*RL* 2006/46/EG) zu Einzel- und Konzernabschlüssen von Banken, Versicherungen und bestimmter anderer Unternehmensarten.

17 §§ 289 Abs. 2 Nr. 2a u. Abs. 5, 315 Abs. 2 Nr. 5 HGB; § 171 Abs. 1 S. 2 AktG.

bedeutet eine Erweiterung der Prüfungspflichten, da vor BilMoG lediglich eine allgemeine Berichtspflicht des Abschlussprüfers über das Nichtvorhandensein eines Risikofrüherkennungssystems bei Aktiengesellschaften bestand. Zudem wurden mit dem BilMoG die Aufgaben und Verantwortlichkeiten des Aufsichtsrats konkretisiert. Der Aufsichtsrat ist nun für die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems sowie der internen Revision zur Rechnungslegung für das Gesamtunternehmen verantwortlich.¹⁸ Zwangsläufig wird er die Einrichtung des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems an den Vorstand delegieren müssen und sich aber über dessen Funktionsfähigkeit regelmäßig informieren lassen. Außerdem muss er sich ein Bild davon machen, inwieweit das eingerichtete System „Good Practice-Maßstäben“ genügt. Modifikationen wurden durch das BilMoG auch im Hinblick auf die Erklärung zur Unternehmensführung vorgenommen. Nach § 289a HGB haben insbesondere börsennotierte Aktiengesellschaften eine Erklärung zur Unternehmensführung abzugeben, in die eine Entsprechenserklärung zum DCGK gem. § 161 AktG aufzunehmen ist.

Insgesamt wurden durch das BilMoG damit deutlich klarere Verantwortlichkeiten, Haftungen und Maßstäbe für die Unternehmensführung eingeführt.

Weitergehende Spezialvorschriften bestehen für die Compliance von Banken und Versicherungen:

Nach AT 4.4.2 der neuen „Mindestanforderungen an das Risikomanagement“ – MaRisk¹⁹ – in der Fassung vom 14.12.2012 besteht eine Verpflichtung zur Einrichtung einer Compliance-Funktion. Bisher hatten die MaRisk in AT 2.2 bereits das Management der für das Institut wesentlichen Risiken gefordert. Die neue Fassung der MaRisk dient vor allem der Umsetzung der geplanten EU-Bankenrichtlinie CRD IV.²⁰

Gemäß Basel II und den MaRisk sind bei einer Bank drei Gruppen von Risiken entscheidend. Neben Kreditausfallrisiken und Marktpreisrisiken sind auch operationelle Risiken zu berücksichtigen. Zu den operationellen Risiken zählen auch Legalrisiken, unter die auch steuerliche Risiken zu subsumieren sind. Den Vorstand bzw. die Geschäftsleitung trifft nach Basel II die Pflicht, die operationellen Risiken zu überwachen und zu steuern.

Aufgrund der Relevanz von in den letzten Jahren eingeführten Corporate Governance-Regeln und Compliance-Vorschriften wurden bereits bei zahlreichen Unternehmen Compliance Management-Systeme etabliert. Für freiwillige Prüfungen derartiger Systeme hat das IDW einen Prüfungsstandard erlassen, der die Zugrundelegung einheitlicher Standards bei derartigen Prüfungen sicherstellen soll. Nach Prüfungsstandard IDW PS 980 vom 11.3.2011 über die Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung von Compliance Management-Systemen (CMS) ist ein bedeutender Bestandteil einer CMS-Prüfung auch die Tax Compliance. In Ziffer A3 des IDW PS 980 werden als Prüfungsgebiete aus dem steuerlichen Bereich beispielhaft das Außensteuer- und Zollrecht genannt. Effektive CMS müssen daher auch in der Lage sein, den Bereich des Steuerrechts sowohl im Hinblick auf die Organisation von Abteilungen und Verantwortlichkeiten als auch bei der Anwendung von Steuergesetzen wirksam zu erfassen, damit eine Prüfung zu dem gewünschten Erfolg führt.²¹

2. Internationale Vorgaben

Unter anderem als Reaktion auf die Unternehmenszusammenbrüche von Enron und Worldcom traten mit dem im Jahr 2002 erlassenen Sarbanes-Oxley Act (SOA) bedeutende Neuregelungen für die Finanzbe-

richterstattung von US-börsennotierten Unternehmen in Kraft. Die Neuregelungen betrafen unter anderem unternehmensinterne Kontroll- und Überwachungssysteme sowie die Verantwortung der Unternehmensleitung, der Aufsichtsgremien und der Abschlussprüfer. Besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang den in Section 404 SOA enthaltenen Regelungen zu, nach denen das Management eines an der US-Börse gelisteten Unternehmens für die Einrichtung und Aufrechterhaltung eines angemessenen internen Kontrollsystems zur Finanzberichterstattung sowie für die jährliche Beurteilung und Berichterstattung über die Wirksamkeit dieses internen Kontrollsystems verantwortlich ist.²²

Ähnliche Vorschriften enthält der am 15.2.2007 veröffentlichte japanische Standard Naibutousei, auch J-SOX genannt. Dieser enthält Anforderungen für Unternehmen, die an der japanischen Börse gelistet sind. Auf europäischer Ebene wurden teilweise vergleichbare Regelungen mit der sog. Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG) vom 17.5.2006 verabschiedet, die von den Mitgliedstaaten bis zum 29.6.2008 in nationales Recht umzusetzen waren. In Deutschland ist die Umsetzung u. a. durch das BilMoG erfolgt. Allerdings ist festzustellen, dass die Umsetzungen in den einzelnen EU-Staaten beachtliche Unterschiede aufweisen.

Am 25.5.2011 hat die OECD-Ministerkonferenz eine Neufassung der erstmals im Jahr 1976 veröffentlichten Leitsätze verabschiedet. Dieses Regelwerk enthält Empfehlungen für ein verantwortungsvolles unternehmerisches Handeln. Mehrere OECD-Mitgliedstaaten sehen die Anwendung der OECD-Leitsätze als verbindlich an. Im Gegensatz zu anderen Verhaltenskodizes gehen die OECD-Leitsätze in einem eigenen Kapitel explizit auf die Besteuerung ein. Dieses Kapitel ist im Vergleich zur Vorgängerversion erheblich ausgeweitet worden.²³

Im Wesentlichen beinhaltet Kapitel XI. der OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen folgende Kernpunkte, die nach dem Regelwerk beachtet werden sollen:

- 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.

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. 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.

Bei Verstößen gegen die OECD-Leitsätze können bei den in den Teilnehmerstaaten eingerichteten Nationalen Kontaktstellen Beschwerden durch die Finanzverwaltungen und die Steuerpflichtigen eingereicht

¹⁸ § 107 Abs. 3 AktG.

¹⁹ Die MaRisk, die erstmals am 20.12.2005 veröffentlicht wurden, konkretisieren § 25a KWG und dienen der Umsetzung der bankaufsichtsrechtlichen Überprüfungsprozesse für die in Basel II geregelten Eigenkapitalvorschriften in deutsches Recht.

²⁰ In den Trilogverhandlungen am 27.2.2013 wurde eine Einigung erzielt. Eine Zustimmung des Parlaments stand bei Druckvorlegung allerdings noch aus.

²¹ Parsow, DB 2011, Heft 26/27, M1.

²² Vgl. hierzu Pampel/Glaze, in: Hauschka, Corporate Compliance, 2010, § 5. Unternehmensrisiken und Risikomanagement, Rn. 11 ff.

²³ Hardeck, IStR 2011, 933.

werden. Im Bereich der Besteuerung konnten bis zum Juni 2011 neun Beschwerdeverfahren verzeichnet werden, die vor allem in Entwicklungsländern tätige Rohstoffunternehmen mit Sitz im Ausland betrafen. Als Folge eines Beschwerdeverfahrens ist die Veröffentlichung von – unter Umständen auch sensiblen – Informationen in der Abschlusserklärung der Nationalen Kontaktstelle vorgesehen. Infolge eines Beschwerdeverfahrens drohen insbesondere Reputationsverluste für Unternehmen.

In einzelnen Staaten sind bei einem Verstoß gegen die OECD-Leitlinien direkte Sanktionen vorgesehen. In anderen Staaten erfolgt eine Koppelung der Vergabe von Investitionsschutzgarantien und Exportsubventionen an die explizite Bereitschaft, die OECD-Leitsätze zu befolgen (z. B. in den Niederlanden). In Deutschland bestehen momentan noch keine derartigen Mechanismen. Von verschiedenen Seiten wird jedoch eine Koppelung der Außenwirtschaftsförderung an die Einhaltung der Leitsätze gefordert, so dass Unternehmen möglicherweise zukünftig mit entsprechenden Restriktionen in Deutschland rechnen müssen, wenn sie die Kernpunkte der Tax Compliance des Kapitel XI. der OECD-Richtlinien nicht umgesetzt haben.²⁴

3. Aktuelle Entwicklungen auf europäischer Ebene

Aktuell zeichnen sich auch auf europäischer 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“ der EU (COM (2012) 722 final) vorgelegt. Der Aktionsplan enthält einen Maßnahmenkatalog für sofortige und künftige Maßnahmen, die den Mitgliedstaaten helfen sollen, ihre Steuergrundlagen zu schützen. Laut Ziffer 4.1.3. des Aktionsplans ist die Entwicklung eines europäischen Kodex für die Steuerpflichtigen als kurzfristige Maßnahme für 2013 geplant. Der Kodex soll Erläuterungen bewährter Verfahren enthalten, durch die Zusammenarbeit und Vertrauen zwischen Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen verbessert werden, die Transparenz bezüglich der Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen erhöht und ein dienstleistungsorientiertes Konzept gefördert wird. Es finden sich Parallelen zu den OECD-Leitlinien.

4. Rechtspflicht zur Einrichtung eines Tax Compliance-Systems

Nach der einleitend vorgenommenen Einordnung von Tax Compliance als Wertentscheidung eines Unternehmens, die Einhaltung der Pflichten ohne Ausnahme durch ein entsprechendes System sicherzustellen, stellt sich die Frage, ob eine Rechtspflicht zur Einrichtung eines entsprechenden Systems besteht. In der Literatur wird die Frage, ob sich eine Rechtspflicht zur Implementierung eines Tax Compliance-Systems ergibt, kontrovers diskutiert.²⁵ Dabei werden allerdings häufig nicht alle rechtlichen Grundlagen ausreichend beachtet.

Andererseits haben die internationalen Standardsetter mit Basel II, die EU, die Gesetzgeber in mehreren Staaten sowie die Finanzverwaltungen der OECD-Mitgliedstaaten bereits Fakten geschaffen, an denen zahlreiche Unternehmen, insbesondere kapitalmarktorientierte und außenwirtschaftsorientierte Unternehmen nicht mehr vorbei können. Jedenfalls im Bereich von Banken und Versicherungen ist nach der Neufassung der MaRisk die Einrichtung eines Compliance-Systems, welches auch die Verpflichtung zur Überwachung steuerlicher Risiken umfasst, verbindlich vorgeschrieben. Ob dies auch für andere Unternehmen der Fall ist, kann dahingestellt bleiben, da eine verantwortungsvolle Unternehmensleitung zur Vermeidung der im

folgenden Abschnitt beschriebenen Sanktionen und Haftungsrisiken und mit Blick auf die Anforderungen der D&O-Versicherungen jedenfalls die Einrichtung und den Nachweis einer entsprechenden Organisation aus Eigenschutz nicht mehr vermeiden kann.

IV. Sanktionen und Risiken bei Verstößen

1. Arten und Betroffene von Sanktionen und Risiken

Sanktionen und Risiken bei Verstößen gegen steuerliche Vorschriften können sich gegen das steuerpflichtige Unternehmen aber auch gegen dessen Vertreter oder Organe richten. Dabei sind die möglichen Sanktionen vielfältig und können zugleich in mehreren Ländern mit unterschiedlicher Auswirkung auftreten. In einzelnen Staaten (z. B. Großbritannien) können darüber hinaus – in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße – Beschreibungen der Tax Compliance-Organisation von der Finanzverwaltung verlangt werden, um ggf. Organisationsverschulden einschätzen zu können. Auch in Deutschland kann dies prozessbezogen gelten, z. B. für die Systeme des Rechnungswesens.²⁶

Sanktionen und Risiken bei Verstößen gegen Tax Compliance-Regelungen können

- finanzieller Art durch Strafzahlungen, Schadensersatzleistungen oder Steuernachzahlungen mit/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.

Indien, Australien und Russland schließen beispielsweise Unternehmen von der Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen aus, wenn Steuererklärungen nicht rechtzeitig eingereicht oder Steuerzahlungen verspätet geleistet werden. Ungenügende Tax Compliance außerhalb rechtlicher Vorschriften kann imageschädigend wirken. So können sich Presseinformationen in Zeitschriften, die von Kapitalanlegern gelesen werden, über Verfahren zur Falschberatung bei vermeintlich steueroptimierten Bankprodukten, auf bestehende Kundenkontakte bzw. die Neukundengewinnung auswirken.²⁷ Sicherlich wäre in solchen Fällen eine verbindliche Auskunft im Vorhinein bei der Finanzbehörde – gerade auch bei befürchteter Ablehnung – die richtige Vorgehensweise gewesen.

Im Folgenden werden vorwiegend in Deutschland anwendbare Sanktionen vorgestellt. Andere Staaten können davon abweichende sowohl strengere als auch mildere Sanktionen vorsehen. Von daher ist es im Sinne einer funktionierenden Tax Compliance-Organisation unverzichtbar, dass alle möglicherweise zur Anwendung kommenden Sanktionen im In- und Ausland bei Verstößen gegen Compliance-Vorschriften dem Unternehmen und seinen Mitarbeitern bekannt sind, um Schaden vom Unternehmen abzuwenden.

Sanktionen nach dem deutschen Steuerrecht können in steuerlichen Nebenleistungen, in Ordnungswidrigkeiten und Geldstrafen oder Freiheitsstrafen bestehen. Daneben können Organe (gesetzliche Vertreter oder Verfügungsberechtigte) bei Steuerhinterziehung oder Or-

²⁴ Vgl. zum Ganzen Hardeck, a. a. O., 933 ff.

²⁵ Gegen eine solche Pflicht z. B. Besch/Starck (Fn. 6), § 34, Tax Compliance, Rn. 8, sowie Streck, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 2010, Kap. 1 A. V.

²⁶ S. GoBS – „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“, BStBl. I 1995, 738 ff.; Anm.: Es ist geplant, die GoBS durch die GoBIT (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz) künftig zu ersetzen.

²⁷ Bsp.: Urteil auf Schadensersatz gegen HVB-Unicredit wegen unvollständiger Aufklärung des Bankkunden über Risiken zu Medienfonds (vgl.: o. V., Finanztest 10/2010).

ganisationsverschulden haften. Die Schwellen zum Steuerstrafrecht und zur Organhaftung aufgrund von Compliance-Verstößen liegen bei Umsatzsteuern und Lohnsteuern deutlich niedriger als bei Ertragsteuern. Über die Steuergesetze hinausgehende Haftungen können Mitarbeiter, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Aufsichtsräte treffen. Steuerliche Nebenleistungen oder Geldstrafen können nicht als Aufwendungen steuerlich geltend gemacht werden.

2. Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge

Ein *Verspätungszuschlag* kann von der Finanzverwaltung festgesetzt werden, wenn die Steuererklärung nicht oder nicht rechtzeitig eingereicht wird. Dabei steht das Verschulden durch einen Mitarbeiter oder einen Steuerberater dem eigenen Verschulden gleich. Die Entscheidung über die Festsetzung und die Höhe des Verspätungszuschlags steht im Ermessen der Finanzverwaltung. Er wird mit der Steuer festgesetzt und darf höchstens 10% der festgesetzten Steuer sowie nicht mehr als 25 000 Euro betragen.²⁸

Ein *Säumniszuschlag* fällt bei einer um mehr als drei Tage verspäteten Steuerzahlung an. Der Säumniszuschlag beträgt 1% der zu entrichtenden Steuerschuld für jeden angefangenen Monat bis zur Zahlung des rückständigen Betrags.²⁹

Von besonderer Schwere sind verspätete Einreichungen von Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen, welche bei größeren Unternehmen monatlich einzureichen und abzuführen sind. Verspätete Einreichungen und Zahlungen, bei denen es um die Abführung von Dritten einbehaltener Steuern geht, können als fahrlässig eingestuft werden. Wiederholt verspätet eingereichte Anmeldungen und Zahlungen werden als grob fahrlässig bis vorsätzlich im Sinne strafrechtlicher Relevanz eingestuft. Materielle Nachzahlungen auf Grundlage jährlicher Erklärungen sind kritisch zu beurteilen. Die Erklärung und Zahlung der Steuern muss sich den einzelnen Voranmeldungsperioden zuordnen lassen und sollte entsprechend korrigiert werden.

3. Zinsen

Zinsen sind auf Steuerzahlungen durch Steuerpflichtige und auf Steuererstattungen durch die Finanzverwaltung zu entrichten. Zinsen fallen auch bei nachträglichen Steuerfestsetzungsänderungen, z. B. aufgrund einer Betriebsprüfung, an. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach dem Ende des relevanten Steuerjahrs und endet mit dem Tag an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird.³⁰ Der Zinssatz beträgt 0,5% der nachzuentrichtenden bzw. zu erstattenden Steuer pro Monat, d. h. 6% p. a.³¹ Aufgrund des weit über dem derzeitigen Marktzins liegenden Zinssatzes sind Zinszahlungen weitestgehend zu vermeiden. Von daher sollte bereits bei Bekanntwerden vorläufiger Feststellungen, die zu Nachzahlungszinsen führen, im Regelfall eine entsprechend berichtigte Steuererklärung und Steuernachzahlung durch das Unternehmen ausgelöst werden. Auch in strittigen Fällen kann eine frühzeitige Zahlung zur Vermeidung weiterer Vermögensnachteile angezeigt sein. Mit einer solchen Zahlung ist zumindest in Deutschland keine Anerkennung der Verwaltungsposition verbunden.

Beispiel: Die X-GmbH muss aufgrund einer Betriebsprüfung Umsatzsteuern für die Jahre 2006–2008 (1 000 000 Euro für das Jahr 2006, 500 000 Euro für das Jahr 2007 und 250 000 Euro für das Jahr 2008) nachzahlen. Das FA erlässt entsprechend berichtigte Steuerbescheide. Die Steuerfestsetzung wird zum 1.4.2013 wirksam. Entsprechend hat die X-GmbH neben den Steuernachzahlungen an Zinsen 570 000 Euro zu entrichten.

In Fällen der Steuerhinterziehung sind hinterzogene Steuern nach denselben Grundsätzen zu verzinsen, wobei der Zinslauf bereits mit dem Eintritt der Verkürzung der Steuern beginnt.³²

Beispiel: Die Y-GmbH reicht ihre Umsatzsteueranmeldung für den Monat September 2011 fristgerecht am 8.11.2011 ein und erhält aufgrund dessen eine Steuererstattung vom FA über 1 000 000 Euro. Im Rahmen einer Prüfung der Finanzverwaltung im Januar 2013 vertritt diese die Auffassung, dass anstelle einer Erstattung von 1 000 000 Euro eine Steuernachzahlung über 500 000 Euro zu entrichten sei. In Höhe von 1 500 000 Euro erkennt die Finanzverwaltung eine Steuerhinterziehung und verlangt hierauf 6% bzw. 90 000 Euro an Hinterziehungszinsen für zwölf Monate.³³

Soweit die Voraussetzungen für Zinsen auf Steuernachzahlungen und auf Hinterziehung für einzelne Monate gleichzeitig vorliegen, sind die Zinsen auf Steuernachzahlungen auf die Hinterziehungszinsen anrechenbar.³⁴

4. Zwangsgelder und Verzögerungsgelder

Die Finanzbehörde darf *Zwangsgelder* bis zu 25 000 Euro zur Erzwingung der Einreichung von Steuererklärungen oder anderer Handlungen, z. B. Erfüllung von Buchführungspflichten oder Aushändigung von Unterlagen, festsetzen. Die Finanzbehörde darf auch einen Dritten mit der Vornahme der Handlung auf Kosten des Steuerpflichtigen beauftragen, soweit eine solche „Ersatzvornahme“ möglich ist. Ein Zwangsgeld kann jeweils für jede Handlung der Nicht-Kooperation oder Verletzung von Mitwirkungspflichten festgesetzt werden.³⁵

Seit 2009 ist neben die Festsetzungsmöglichkeit von Zwangsgeldern das sog. „*Verzögerungsgeld*“ getreten. Das Verzögerungsgeld kann zur Anwendung kommen, wenn der Steuerpflichtige innerhalb einer angemessenen Frist

- nicht seinen Pflichten zur Erteilung von Auskünften oder
- während einer Außenprüfung der Finanzverwaltung nicht seinen Mitwirkungspflichten zur Vorlage von Unterlagen oder zur Gewährung des Datenzugriffs oder
- bei Outsourcing oder Verlagerung der Buchführungssysteme ins Ausland nicht der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung ins Inland folgt.

Das Verzögerungsgeld kann auch festgesetzt werden, wenn die elektronische Buchführung ohne Zustimmung (bzw. einzelne Teile davon) der Finanzverwaltung ins Ausland verlagert wurden.

Verzögerungsgelder können von der Finanzverwaltung anlassbezogen zwischen 2500 Euro und 250 000 Euro festgesetzt werden.³⁶ Neben den steuerlichen Mitwirkungspflichten betrifft die Regelung vor allem Shared Service-Center im Ausland sowie Outsourcing-Verträge mit

28 § 152 AO.

29 § 240 AO.

30 S. hierzu *Künstler/Seidel*, in: Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmerpraxis, 2. Aufl. 2009, S. 250 f.

31 §§ 233a, 238 Abs. 1 AO; Besonderheiten sind gem. §§ 236, 237 AO bei Festsetzungsänderungen durch Gerichtsentscheid und in Fällen der Aussetzung der Vollziehung bei Rechtsbehelfen oder Anfechtungsklagen zu beachten.

32 § 235 Abs. 1 u. 2 AO.

33 Die Finanzverwaltung erkennt auch dann eine Steuerhinterziehung mit der Verpflichtung zur Zahlung von Hinterziehungszinsen, wenn die zu viel geltend gemachten Steuern im Rahmen einer später fristgerecht eingereichten Umsatzsteuer-Steuererklärung berichtigt werden. In diesem Fall läuft der Zinslauf vom Monat der Einreichung der Voranmeldung bis zur Festsetzung der Umsatzsteuer aufgrund Steuererklärung.

34 § 235 Abs. 4 AO; Anm.: In zahlreichen Ländern findet häufig eine zu Deutschland vergleichbare Anrechnung nicht statt.

35 §§ 328–333 AO.

36 § 146 Abs. 2b AO.

Dritten zu buchführungs- oder IT-bezogenen Tätigkeiten.³⁷ Hierbei ist auch an die verhältnismäßig langen Aufbewahrungspflichten und damit verbunden die Vorhaltung elektronischer Zugriffsrechte von zehn Jahren oder mehr z. B. bei nicht abgeschlossenen Betriebsprüfungen in Deutschland zu denken.³⁸

5. Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

In Fällen unzureichender Kooperation von Steuerpflichtigen aus Sicht der Finanzverwaltung stellt die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen die *ultima ratio* dar. Auch in Fällen von Verstößen gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) oder anderer Verletzungen der gesetzlichen Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten kann es zu Schätzungen kommen.³⁹ Die zunehmende Bedeutung des Datenzugriffs (digitale Betriebsprüfung)⁴⁰ und der damit verbundenen Überprüfung der Erfüllung der GoBS verlangen, dass der Steuerpflichtige nahezu alle IT-Systeme und zugehörigen Verfahrensdokumentationen vorhält. Soweit einzelne Teile oder noch nicht geprüfte Jahre archiviert wurden, ist dies mit der Finanzverwaltung abzustimmen und der Datenzugriff sicherzustellen, um den Verdacht unvollständiger Daten auszuräumen. Die Erfahrungen der letzten Jahre mit der zunehmend verbreiteten Anwendung der digitalen Betriebsprüfung haben gezeigt, dass Steuerpflichtige mit Mängeln beim Datenzugriff oder der elektronischen Aufbewahrung von Daten ein höheres Risiko haben, unerwartete Steuernachzahlungen bzw. in Einzelfällen sogar Steuerschätzungen zu realisieren.

Mit Blick auf das Ausland ist anzumerken, dass eine zunehmende Zahl von Ländern bereits aus Verstößen gegen Formvorschriften ein Recht zur Steuerschätzung ableitet.

6. Keine oder unzureichende Dokumentation von Verrechnungspreisen

Zahlreiche Staaten haben in den letzten Jahren Sanktionsvorschriften bei unzureichender Anfertigung von Dokumentationen konzerninterner Verrechnungspreise eingeführt. Dabei sehen mehrere Staaten auch sanktionsbewehrte Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise zwischen inländischen Konzerngesellschaften vor, z. B. Großbritannien und Ungarn.

Deutschland hat in 2003 empfindliche Sanktionen eingeführt. Das Gesetz (§ 162 Abs. 2 u. 3 AO) sieht bei Nichterfüllung folgende „Strafen“ vor:⁴¹

(a) Bei Nichtvorlage oder bei unzureichender Vorlage bzw. bei nicht zeitnaher Erstellung der Dokumentation kann die Finanzverwaltung die zutreffende Steuer schätzen (i. S. d. Umkehr der Beweislast). Soweit hierbei Spielräume zur Höhe ansetzbarer Verrechnungspreise gegeben sind, darf die Finanzverwaltung diese zu Lasten des Steuerpflichtigen mit Wirkung auf Ertragsteuern und Umsatzsteuer ausnutzen.

(b) Bei Nichtvorlage oder unzureichender Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation werden mind. 5 % und max. 10 % als Zuschlag auf die Mehrsteuern festgesetzt. Unabhängig davon werden selbstverständlich auch Zinsen auf nachzuzahlende Steuern aus früheren Jahren festgesetzt.

(c) Bei verspäteter Vorlage verwertbarer Dokumentationen beträgt der Zuschlag bis zu 1 Mio. Euro, mindestens 100 Euro pro Tag der Fristüberschreitung. Dabei sieht das Gesetz kein Ermessen für eine Nichtfestsetzung im Anwendungsfall vor.

(d) § 162 Abs. 4, S. 6 AO: Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich.

Es gibt nur wenige gesetzliche Regelungen im Steuerrecht, die derart empfindliche Strafen zur „Erzwingung“ gesetzlicher Pflichten vorsehen. Insbesondere gilt dies auch für die explizite Managerhaftung nach (d), welche ggf. nicht von einer D&O-Versicherung abgedeckt wird. Ein Versicherungsausschluss dürfte häufig dann gelten, wenn das Management vorsätzlich oder fahrlässig die gesetzlichen Vorgaben nicht beachtet oder umgesetzt hat.

Eine Gegenberichtigung von Verrechnungspreisen im Ausland dürfte bei fehlender oder unzureichender Dokumentation der Verrechnungspreise bzw. Festsetzungsverjährung ebenfalls kaum möglich sein.

7. Steuerhinterziehung und leichtfertige Steuerverkürzung

Die Verkürzung von Steuerzahlungen ist als Steuerhinterziehung und damit als Straftat definiert. Dafür ist es bereits ausreichend, wenn Steuern pflichtwidrig nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Dies gilt damit auch bereits für (Vor-)Anmeldungen oder für unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuern.⁴² Steuerhinterziehung kann mit Gefängnisstrafen bis zu 5 Jahren in besonders schweren Fällen bis zu zehn Jahren oder mit Geldstrafen bestraft werden. Jede natürliche Person kommt dabei als Täter oder Teilnehmer in Betracht.

Beispiel: Im Rahmen einer mehrfachen Übertragung eines Wirtschaftsguts über die Grenze fehlen Belege, die einen Vorsteuerabzug rechtfertigen. Auf Geheiß des Leiters Rechnungswesens bucht der zuständige Buchhalter die Anschaffung mit Vorsteuerschlüssel ein und erstellt die Umsatzsteuer-Voranmeldung entsprechend. Im Rahmen der Jahreserklärung zur Umsatzsteuer erfolgt durch den Mitarbeiter der Steuerabteilung keine weitergehende Prüfung der in den Voranmeldungen geltend gemachten Vorsteuerabzüge. Die Steuererklärung wird von der Geschäftsführung unterschrieben. Neben dem Unternehmen als Steuerpflichtigem haften für die zu Unrecht erstattete Vorsteuer und damit verbundene Hinterziehungszinsen auch der Buchhalter und der Leiter Rechnungswesen nach § 71 AO. Aber auch der Mitarbeiter der Steuerabteilung sowie dessen Vorgesetzter können als mitwirkende Teilnehmer gesehen werden, da keine ausreichenden Kontrollen vorgenommen wurden. Daneben haftet die Geschäftsführung gem. § 69 AO. Alle vorgenannten Personen kommen daneben in strafrechtlicher Hinsicht als Täter oder Teilnehmer in Betracht. Täter oder Teilnehmer können in diesem Fall zusätzlich auch Geschäftspartner sein, die an Übertragungsvorgängen beteiligt waren.

Täter oder Teilnehmer an einer Steuerhinterziehung können durch „Selbstanzeige“ unter bestimmten Voraussetzungen Straffreiheit erlangen. Solche Voraussetzungen sind insbesondere, dass die Tat noch nicht entdeckt wurde und noch keine Prüfungsanordnung bekannt gegeben wurde sowie noch kein Vertreter der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder entsprechenden Ordnungswidrigkeit erschienen ist. Daneben darf noch keine Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens gegenüber dem Täter bekannt gegeben worden sein. Straffreiheit tritt zusätzlich nur ein, wenn der Täter oder andere an der Tat beteiligte Personen innerhalb der von der Finanzbehörde gesetzten Frist die hinterzogenen Steuern entrichten.⁴³

37 Vgl. ausführlicher: Kromer, in: Bakker/Kloosterhof, Tax Risk Management, 2010, S. 271 f.

38 § 147 Abs. 3 AO.

39 § 162 Abs. 1 und 2 AO.

40 § 147 Abs. 6 AO.

41 Vgl. auch Künstler/Seidel, in: Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmerpraxis, 2. Aufl. 2009, S. 250.

42 § 370 Abs. 4 AO.

43 § 371 Abs. 1–3 AO.

Das Gesetz sieht den Fall einer *leichtfertigen Steuerverkürzung* und damit eine Ordnungswidrigkeit für Fälle der nicht vorsätzlichen Steuerverkürzung vor. Leichtfertige Steuerverkürzungen können mit Geldbußen bis 50.000 Euro bestraft werden. Unter bestimmten Umständen ist eine bußgeldbefreiende Selbstanzeige in Fällen der leichtfertigen Steuerverkürzung noch solange möglich, als die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat gegenüber dem Steuerpflichtigen noch nicht bekannt gegeben wurde.

Steuerhinterziehung sowie leichtfertige Steuerverkürzung sind aus Compliance-Sicht als Grenzen der Steuergestaltung und Steuerplanung zu sehen, die nicht übertreten werden dürfen.⁴⁴

8. Haftung

Geschäftsführer sowie gesetzliche Vertreter von Kapitalgesellschaften haften für Steuerschulden der Gesellschaft bei grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verletzung rechtlicher Pflichten mit ihrem Privatvermögen.⁴⁵ Dies kann z.B. bei Zahlungsverzug gegeben sein. Die Haftung gilt aber auch noch nach dem Ausscheiden aus dem Unternehmen für nicht final festgesetzte Steuern, die aus zurückliegenden Perioden der Verantwortung resultieren. Von daher liegen funktionierende Überwachungssysteme wie Fristen- und Zahlungskontrollen auch im persönlichen Interesse der Geschäftsführung.

In Fällen der Steuerhinterziehung haften alle Teilnehmer an der Steuerhinterziehung für hinterzogene Steuern und Hinterziehungszinsen (Bsp. IV.7 zum Umfang der Haftung). Dies erfasst explizit auch die unrichtige oder nicht vorgenommene Verbuchung von Geschäftsvorfällen, z.B. Schwarzgeldumsätze, durch Personen, die daraus keinen persönlichen Vorteil erzielen.⁴⁶

Weitere Haftungsregelungen sind u.a. in Fällen der Betriebsübernahme beim Übernehmer, in Fällen der Lohnsteuer beim Arbeitgeber sowie in Fällen der Abführung von Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuern zu beachten.⁴⁷

9. Zusätzliche Sanktionen im Bereich der Umsatzsteuer

Das Umsatzsteuergesetz sieht zusätzliche Bußgeld- und Strafvorschriften vor. So handelt ordnungswidrig, wer eine Rechnung nicht oder nicht rechtzeitig ausstellt, gegen die Aufbewahrungspflichten verstößt, bzw. einzureichende oder vorzulegende Unterlagen nicht oder nicht rechtzeitig erstellt.⁴⁸

In Fällen der Nichtentrichtung oder nicht vollständigen Entrichtung von in Rechnungen ausgewiesener Umsatzsteuern können Geldbußen bis zu 50.000 Euro festgesetzt werden. Werden solche Handlungen i.V.m. anderen Personen wiederholt begangen, sind neben Geldstrafen auch Haftstrafen bis zu fünf Jahren wegen banden- oder gewerbsmäßiger Schädigung des Umsatzsteueraufkommens möglich.⁴⁹

10. Folgen bei Erbringung unzulässiger Beratungsleistungen durch Wirtschaftsprüfer oder mit diesen verbundenen Unternehmen

Obwohl zahlreiche Länder im letzten Jahrzehnt die Regelungen zu erlaubten Beratungsleistungen durch den Wirtschaftsprüfer verschärft haben, trifft man in der Praxis immer wieder auf eine erhebliche Sorglosigkeit bei Vorständen, Aufsichtsräten und Bereichsleitern. Das Gesetz sieht hierfür in mehreren Fällen die Nichtigkeit des geprüften Jahresabschlusses vor, was insbesondere nach bereits erfolgter Haupt-

versammlung erhebliche Probleme bereiten dürfte. Die kammerrechtlichen Aufsichtsgremien zeigen verständlicherweise aus Selbstnutz wenig Interesse intensivere Überprüfungen vorzunehmen. Aus diesem Grund sind mehrere Länder (z.B. Italien, Frankreich, Türkei) soweit gegangen, dass Beratungsleistungen bei vorliegendem Prüfungsauftrag nahezu ausgeschlossen sind. Die EU diskutiert mit dem Barnier-Vorschlag ebenfalls ähnliche und sogar weitergehende Ansätze, um sämtliche Aspekte der Befangenheit im Rahmen der Prüfung auszuschließen.

Aus deutscher Sicht sind die Beachtung der §§ 319 und 319a HGB relevant. Danach darf der Wirtschaftsprüfer bei von ihm zu prüfenden Kapitalgesellschaften nicht an der Ermittlung oder Verbuchung von Zahlen mitwirken, die in den Jahresabschluss einfließen. Insoweit sind rechnungslegungsbezogene Beratungsleistungen durch den Wirtschaftsprüfer kritisch zu hinterfragen. Dies betrifft grundsätzlich auch die Berechnung von Steuern für den Abschluss. Für kapitalmarkt-orientierte Unternehmen kommen weitergehende Beschränkungen hinzu: So dürfen Rechts- und Steuerberatungsleistungen nur erbracht werden, wenn sich diese nicht auf den zu prüfenden Abschluss unmittelbar auswirken. Dies dürfte aber im Regelfall bereits für die Erstellung von Steuerklärungen oder die Begleitung von Betriebsprüfungen gelten, da diese sich durch Steuernachzahlungen oder Steuererstattungen auf das Jahresergebnis auswirken können und dies im Vorhinein bei Auftragsannahme nur schwerlich ausschließbar sein dürfte.⁵⁰ M.a.W. was macht das Unternehmen, wenn es zu einer nicht unwesentlichen Steuernachbuchung für vergangene Jahre kommt: Einen zweiten Berater hinzuziehen, um den rechtlichen Regeln der Compliance zu entsprechen oder einen nichtigen Jahresabschluss riskieren, falls dies einem aufmerksamen oder streitbaren Aktionär bei Rückfragen zu den erbrachten Beratungsleistungen im Anhang des Jahresabschlusses auffällt?

Ebenfalls kritisch zu sehen ist die Beteiligung des Wirtschaftsprüfers oder mit diesem verbundener Unternehmen bei der Einführung oder Modifikation von Systemen, die zur Rechnungslegung gehören. Eine Beteiligung an Einführungen dürfte bereits für die Durchführung von Schulungen gelten.⁵¹ Der Begriff „Rechnungslegungsinformationssystem“ geht weiter als ein Buchführungssystem und erfasst damit auch alle Systeme, die Zahlen ermitteln, die in den Jahresabschluss eingehen. So sieht die amerikanische Börsenaufsicht SEC eine Einführungsbegleitung des Wirtschaftsprüfers bei Systemen zur Berechnung von Steuerrückstellungen oder latenten Steuern als unzulässig an.

11. Folgen bei Beratungsfehlern, unzureichender Beratung und bei Verlagerung steuerlich relevanter Tätigkeiten an ausländische Konzerneinheiten oder Dritte

Grundsätzlich ist Schuldner von Steuerzahlungen der Steuerpflichtige. Dies gilt auch für Steuernachzahlungen oder gar Steuerhinterzie-

44 Gl. A. Wulf, AnwBl 10/2010, 656.

45 § 69 AO; vgl. hierzu auch *Künstler/Seidel*, in: Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmerpraxis, 2. Aufl. 2009, S. 245 f.

46 § 70–72 AO.

47 § 75 AO, §§ 42d und 44 Abs. 5 EStG, § 25d UStG; s. auch *Künstler/Seidel*, in: Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmerpraxis, 2. Aufl. 2009, S. 251 f.

48 Im Detail: § 26a UStG.

49 §§ 26b, 26c UStG.

50 A. A. *Förschle/Schmidt*, in: Ellrott u. a., Beck'scher Bilanzkommentar, 7. Aufl. 2010, § 319a, Rn. 16, Anm.: Bei den beiden Kommentatoren handelt es sich um Vertreter aus der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PWC, die in erheblichem Umfang steuerberatend tätig ist.

51 Gl. A. *ebd.*, § 319, Rn. 23.

hungen, die aus Beratungsfehlern oder unzureichender Beratung resultieren. Eine Abwälzung der Verantwortung ist regelmäßig nicht möglich. Im Einzelfall besteht die Möglichkeit den Berater in Regress zu nehmen, wobei in zahlreichen Fällen zu beachten ist, dass sich die Beraterhaftung aus dem abgeschlossenen Beratungsvertrag ergibt. Dabei wird insbesondere im Ausland häufig lediglich eine sehr geringe Haftung, z. B. das 2,5-Fache des Auftragswerts, vereinbart. Dies kann auch gerade bei Verträgen mit Landesgesellschaften von vermeintlich sehr großen Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungsgesellschaften gelten. Von daher sollte jeder Beratungsauftrag unter besonderer Risikoabwägung abgeschlossen und regelmäßig auf ausreichende Haftung überprüft werden. In Einzelfällen kann aus Compliance-Sicht der Abschluss besonders zu versichernder Haftungssummen notwendig sein. Risiken aus Beratungsleistungen können in Einzelfällen, insbesondere bei Steuergestaltungen oder Reorganisationen durch die Einholung von verbindlichen Vorab-Zustimmungen, z. B. in Form einer verbindlichen Auskunft, drastisch reduziert werden. Leider wird hiervon in der Praxis nur beschränkt Gebrauch gemacht. Eine Kosten-Nutzen-Abwägung sollte aber sicherlich bei Verzicht auf eine verbindliche Auskunft erstellt und dokumentiert werden. Gleiches gilt für die Erstellung einer Begründung, warum eine verbindliche Auskunft nicht in Betracht kommt, z. B. wegen fehlender rechtlicher Möglichkeiten. Außerdem ist zu dokumentieren, was veranlasst wurde, um den Mangel auszugleichen oder zu begrenzen.

In den letzten Jahren haben die Unternehmen aus Kostengründen oder Gründen der organisatorischen Optimierung vermehrt Teile der Buchführung oder der Buchführungssysteme ins Ausland verlagert. Insbesondere die konzernweite Einführung von ERP-Systemen, z. B. von SAP oder Oracle, erfordert die Festlegung eines Standorts für den Betrieb der Server, der im In- oder Ausland belegen sein kann. Soweit Teile der Buchführung (z. B. Belegaufbewahrung oder Verbuchung) bzw. der Rechnungslegungssysteme im Ausland betrieben werden, ist vorab eine Zustimmung durch die deutsche Finanzverwaltung erforderlich. Dabei ist darzulegen, wie der Datenzugriff dauerhaft gewährleistet wird. Ferner ist zu beachten, dass die deutschen Aufbewahrungsfristen für steuerlich relevante Unterlagen mit zehn oder mehr Jahren zumeist weit über dem internationalen Durchschnitt liegen. Bei Nichterfüllung drohen neben materiellen Verzögerungsgeldern bis zu 250 000 Euro auch besondere Risiken bezüglich der Anerkennung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und damit der Eröffnung von Schätzungsmöglichkeiten durch die deutsche Finanzverwaltung. Deshalb ist es zwingend erforderlich, dass in Verträgen mit konzerninternen Shared Service-Centern oder fremden Outsourcing-Firmen eine Sicherstellung der deutschen Aufbewahrungspflichten vereinbart wird, um alle rechtlichen Pflichten zu erfüllen und empfindliche Sanktionen und Risiken zu vermeiden.

V. Tax Compliance-Organisation und Integration in das Compliance-Managementsystem

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.⁵² Entscheidend ist, dass der gewählte Weg zum Unternehmen und dessen steuerlichen Risiken passt.⁵³ Die Anforderungen sind insbesondere abhängig von

– der Größe des Unternehmens

- seiner Rechtsform
- seinem Unternehmenszweck
- der Branche
- dem Grad der Konzernierung und
- der internationalen Ausrichtung des Unternehmens.⁵⁴

Unternehmensorganisation. Die Organisationsform des Unternehmens spielt ebenfalls eine wesentliche Rolle für die Ausgestaltung der Tax Compliance-Organisation.⁵⁵ Unterschiedliche Organisationsformen des Unternehmens führen in aller Regel zu einer unterschiedlichen Ausgestaltung der Steuerfunktion und/oder der -abteilung. Diese unterschiedlichen Organisationsformen führen zu unterschiedlichen Risikomanagement- und Kontrollmaßnahmen.⁵⁶

Grundsätzlich kann zwischen folgenden Organisationsgrundformen unterschieden werden:⁵⁷

- Funktionale Organisation (Aufteilung nach Aufgaben und Funktionen)
- Divisionale Organisation (Aufteilung nach Geschäftsfeldern)
- Steuerartenorientierte Organisation (Aufteilung nach Steuerarten)
- Regionale Organisation (zentrale vs. dezentrale Organisation)
- Mischformen.

Bei einer dezentral organisierten Managementfunktion gilt es Themen wie die fachliche Expertise der lokalen Kollegen, Weisungs- und Kompetenzabgrenzungen zwischen lokaler und zentraler Compliance-Funktion zu klären.⁵⁸

Bei einer zentralen Tax Compliance-Organisation besteht ein erhöhter bzw. sehr hoher Kommunikations- und Abstimmungsbedarf mit den lokalen Einheiten, vor allem mit Kollegen in ausländischen Tochtergesellschaften. Je weiter weg die Konzernzentrale, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass Informationen „verloren“ gehen und notwendige Prozesse nicht oder nicht vollständig abgearbeitet werden.⁵⁹

Klare Definition der Verantwortung für die Compliance-Organisation. Tax Compliance-Management ist eine der wesentlichen Herausforderungen für die Verantwortungsträger. 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, muss dessen Zuständigkeit auch Tax-Compliance umfassen, jedenfalls könnte er insoweit in die Tax Compliance eingebunden werden, als es um organisatorische Themen geht.⁶⁰ Es gilt daher zu klären, wer für die inhaltliche Ausgestaltung des Tax Compliance Managements verantwortlich ist. Dem Selbstverständnis der Steuerabteilung wird es eher entsprechen, wenn Tax Compliance als etwas Eigenständiges betrachtet wird und daher in der Steuerabteilung inkorporiert bleibt oder wird.⁶¹ Ist hingegen das Thema Tax Compliance Teil der Zuständigkeit der allgemeinen Compliance-Implementierung und -pflege, wird es zu einem Spannungsverhältnis zwischen Compliance- und Steuerabteilung kommen.⁶² Die

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

53 Vgl. ebd.

54 Kindl/Petsche, in: Althuber, Geschäftsführer und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht, 2012, S. 168.

55 Vgl. zur Compliance-Organisation: Vetter, in: Wecker/van Laak, Compliance in der Unternehmenspraxis, 2. Aufl. 2009, S. 45 f.

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

57 Ebd.

58 Ebd.

59 Ebd.

60 Kindl/Petsche (Fn. 54), S. 173.

61 Vgl. Streck, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, 2010, S. 58.

62 Vgl. ebd.

Stakeholder und insbesondere die externen Steuerberater sind von den Tax Compliance-Maßnahmen in Kenntnis zu setzen, damit die Tax-Compliance-Strategie einen dynamischen Rahmen für das Tax-Compliance-Management bildet. Letztlich muss aber die Nachvollziehbarkeit und Überwachung aller compliance-relevanten Sachverhalte, die den Steuerbereich berühren, gewährleistet sein. Dazu gehört auch die Überwachung der Effizienz der Steuerfunktion in dieser Hinsicht.⁶³

Wesentlich ist ferner die Aufstellung, Einordnung und Ressourcenzuordnung der (Tax)Compliance-Organisation als Zeichen oder Signal für den Wert von (Tax)-Compliance, den das Unternehmen 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.⁶⁴

Steuerstrategie als Grundlage. Eine der Grundlagen 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 Steuerfunktion⁶⁵ vorzugeben hat.

Tax Compliance Kultur. Neben vielen einzelnen organisatorischen Maßnahmen, die ein effizientes Tax Compliance Management voraussetzt, verlangt sie eine Compliance-Kultur, die im Unternehmen breit verankert ist und sowohl von der Geschäftsleitung als auch den Mitarbeitern tatsächlich gelebt wird.⁶⁶ Es ist empfehlenswert, dass die Unternehmensleitung klärt, ob Steuern lediglich als Kostenfaktor oder als gesellschaftliche Verpflichtung aufgefasst werden.⁶⁷

Tax-Compliance-Regeln (Tax Operating 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.⁶⁸ Zentraler Baustein einer Compliance-Organisation sind Richtlinien, die den Mitarbeitern verbindlich klare Regeln und Prozesse aufzeigen. Dazu zählen beispielsweise Checklisten, Fristenlisten, Verhaltensanweisungen, Dokumentationsanfordernisse und Zuständigkeitsregeln.⁶⁹ Folgende Einzelrichtlinien können Teil eines Tax Operating Manual sein:⁷⁰

- Richtlinie Informationsbedarf
- Richtlinie Steuerberechnung und Steuererklärung
- Fristenrichtlinie
- Richtlinie Tax-Risk-Management
- Richtlinie zur steuerlichen Verteidigung
- Berichtslinie.

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.⁷¹

Dokumentation. 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-Systems.⁷²

Ressourcenausstattung der Steuerfunktion und Steuer-ERP-System. Die Ressourcenausstattung der Steuerfunktion bestimmt in einem hohen Ausmaß die Ausgestaltung des Tax-Compliance-Systems. Je höher das Ausmaß an internen und externen Ressourcen (externe Berater als „Sparringspartner“, Second Opinion bei komplexen Steuersachverhal-

ten) und je besser ausgebildet die Mitarbeiter der Steuerfunktion sind, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Vorgaben des Tax-Compliance-Systems nicht erfüllt werden.

Die Erfassung sowie die Bewertung von steuerlichen Sachverhalten auf diversen Ebenen und Gesellschaften in einem Konzern werden mittels Excel-Tabellenkalkulation nicht mehr 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.⁷³

Unternehmensintegration. 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 die entsprechende Mitarbeiter weiterzuleiten und von diesen systematisch aufzubereiten, abzustimmen, zu kommunizieren und zu archivieren.⁷⁴ 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.⁷⁵

VI. Umfang und Umsetzung eines Tax Compliance-Managementsystems

1. Umfang

Im vorhergehenden Abschnitt wurde bereits darauf hingewiesen, dass der Umfang eines Tax Compliance-Managementsystems sich nach der jeweiligen Konzernstruktur und dessen Risikoprofil einschließlich zu beachtender nationaler Unterschiede richtet. So wird die Überwachung steuerlicher Prozesse bei einem rein national agierenden Unternehmen z.B. der Bekleidungsbranche, weit weniger umfangreich sein als bei einem internationalen Sportbekleidungshersteller mit tiefer und grenzüberschreitender Wertschöpfungskette. Grundlegend ist aber in beiden Fällen eine ausformulierte und von der Konzernleitung verabschiedete Steuerstrategie. Außerdem fließt die Unternehmensorganisation in den Umfang der zu überwachen den Tätigkeiten und Prozesse mit ein. Wichtig ist auch das Bewusstsein auf Ebene der Unternehmensleitung und Aufsichtsgremien, dass es sich nicht um eine Pflichtübung sondern um einen Kernprozess handelt.

Grundsätzlich kommt es für die Umsetzung einer Tax Compliance-Organisation auf ein kombiniertes Top down- und Bottom up-Vorgehen an:

63 Vgl. zur Effizienzmessung von Steuerfunktionen Kromer/Walker, in: Weber u. a., Turnaround-Navigation in stürmischen Zeiten, 2011, S. 751 ff.

64 Vetter (Fn. 55), S. 43.

65 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.

66 Gl. A. Vetter (Fn. 55), S. 43.

67 Spengel/Matenaer, Ubg 10/2011, 803.

68 Besch/Starck (Fn. 6), § 34, Tax Compliance, Rn. 61.

69 Kindl/Petsche (Fn. 54), S. 165.

70 S. im Detail Besch/Starck (Fn. 6), § 34, Tax Compliance, Rn. 64 ff.

71 Kindl/Petsche (Fn. 54), S. 173.

72 Vetter (Fn. 55), S. 47.

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

74 Ebd.

75 Vgl. Pumpler, in: Zöchling, Tax Controlling in der Praxis, 2012, S. 71 f.

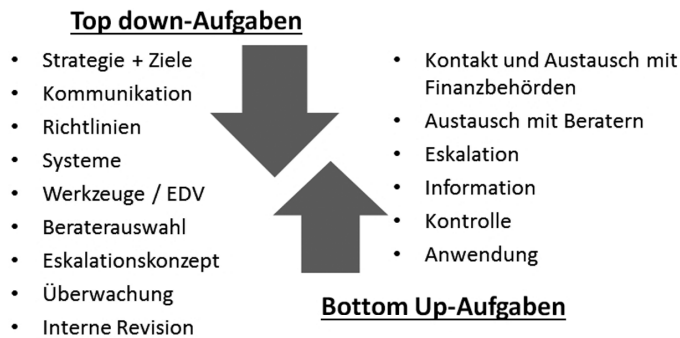


Abbildung: Top down-/Bottom-Up-Aufgaben

2. Steuerstrategie und Festlegung von Zielen

Die Steuerstrategie ist ein Bestandteil der Unternehmensstrategie und wesentlicher Baustein eines Tax Control Frameworks, zu dem auch die Tax Compliance-Überwachung gehört. Verantwortlich für die Steuerstrategie ist die Unternehmens- oder Konzerngeschäftsführung.

Die Steuerstrategie richtet sich sowohl an interne als auch an externe Adressaten (Stakeholder). Als interne Adressaten sind alle Mitarbeiter und der Aufsichtsrat anzusehen. Externe Adressaten sind Finanz- und Zollverwaltungen, Wirtschaftsprüfer, externe (Steuer-)Berater, Aktionäre, Geldgeber, Lieferanten, Analysten, Presse (Öffentlichkeit) und Kunden.

Quantitative und qualitative strategische Ziele für den Bereich „Tax“ sind zu bezeichnen und ggf. zu beschreiben. Solche Ziele müssen auf die Unternehmensziele abgestimmt sein.

Quantitative Zielsetzungen für den Bereich „Tax“ können z. B. in der Minimierung des steuerlichen Cash Flow liegen, wenn Cash Flow-Steuerung als Unternehmensziel gesetzt ist. Sind daneben Earnings per Share als Ziel gesetzt, so besteht die steuerliche Zielsetzung in der Maximierung der Nachsteuerrendite und des Unternehmenswerts durch Optimierung von Ertragsteuern im Einklang mit der Risikoneigung des Unternehmens oder Konzerns. Wird des Weiteren die Steigerung des Nachsteuerergebnisses oder Jahresüberschusses als Unternehmensziel verfolgt, so kommt der Steuerung der Effective Tax Rate (Konzernsteuerquote) und der darauf einwirkenden nicht-steuerlichen Einflussfaktoren eine besondere Bedeutung zu. Mit Blick auf die Erfüllung aller Rechtspflichten in quantitativer Hinsicht ist die Vermeidung von steuerlichen Nebenleistungen, Zuschlägen oder Schätzungen von Steuern verbunden.

Qualitative Ziele liegen daneben in der Erfüllung aller Rechtspflichten, der Effizienz der Steuerfunktion und zuzuordnender Beratungskosten, dem zeitgemäßen Einsatz von Technologie, der Vernetzung mit operativen Einheiten, der frühzeitigen Erfassung und Vermeidung bzw. Begrenzung steuerlicher Risiken, der Transparenz z. B. durch die Qualität und Nachvollziehbarkeit der Berichterstattung sowie der internen und externen Kommunikation.⁷⁶ Auch hierfür können (jährlich) überprüfbare Wertmaßstäbe angesetzt werden.

Bezüglich der Risikoneigung und deren Begrenzung können scharfe Grenzen gesetzt werden, wonach steuerliche Risiken z. B. maximal bestimmte Grenzen des Eigenkapitals, des Gesamtkapitals oder bestimmte Wertgrößen in Summe nicht übersteigen dürfen. Dies kann sowohl auf Konzernebene als auch auf Landes- oder Gesellschaftsebene bezogen werden. Solche Grenzen sind aufgrund der geltenden Vorschriften bei kapitalmarktorientierten Unternehmen und uneingeschränkt bei Finanzdienstleistern festzulegen und mit dem unternehmensweiten Risikomanagement abzustimmen.

Weitere wichtige Inhalte einer Steuerstrategie sind die Festlegung und Abgrenzung von Verantwortlichkeiten, insbesondere zwischen (Konzern-)Steuerabteilung, Bereichs- und Spartenleitungen, etc. sowie die Festlegung von Berichts- oder Informationspflichten. Hierzu gehört auch: Wer bearbeitet welche Prozesse und berichtet darüber an wen? Wer hat die Verantwortung für Anweisungen und Qualitätssicherung? Wer ist für die Ergebnisse verantwortlich?

3. Kernprozesse der Tax Compliance und Bedeutung der Personalausstattung

Bei geringer Personalausstattung der Steuerabteilung besteht die Gefahr, dass die Erledigung der Pflichtprozesse, wie die Abgabe von Steuererklärungen, das Erfassen und Reduzieren von Risiken oder steuerlichen Ineffizienzen überlagert. Außerdem werden aus Zeitmangel u. U. Möglichkeiten der Steuerersparnis oder sinnvollen Steuergestaltung nicht oder nicht in gebotener Maß genutzt. Letztlich muss der Konzernleitung und den Aufsichtsgremien jederzeit bewusst sein, dass die Arbeit nahezu aller Mitarbeiter der Unternehmensgruppe und die Verfügungsmöglichkeit über große Kapitalmittel zu einem Unternehmenserfolg oder Verlust führt, der erst nach Belastung mit Ertragsteuern zur Ausschüttung oder für Reinvestitionen in Wachstum genutzt werden kann. Es erstaunt insoweit immer wieder, dass je nach Besteuerungsquote für 50 bis 75% des Unternehmenserfolgs (Jahresüberschusses) fast 100% der Mitarbeiter zuständig sind, während für 25 bis 50% des Konzernerfolgs (Steueraufwand) gerade mal 0% bis maximal knapp 0,5% der Mitarbeiter im Regelfall zuständig sind. Wenig beachtet wird auch häufig die Bedeutung der Steuerzahlungen für den Cash Flow: So stellen Steuerzahlungen im Regelfall eine der fünf größten Cash Flow-Positionen dar. Besonders materiell sind dabei die in der Bilanz und GuV im Hintergrund stehenden Umsatz- und Lohnsteuern.⁷⁷ Die verhältnismäßig kleine Gruppe der Steuerspezialisten ist daneben in internationalen oder großen Unternehmensgruppen, z. T. gemeinsam mit externen Beratern, zumeist für mehrere Tausend zu überwachende sowie zu bearbeitende Einzelvorgänge zuständig. Als Beispiel sei die Umsatzsteuer genannt. So sind bei zehn Konzerngesellschaften für monatliche Voranmeldungen, Dauerfristverlängerungen, Umsatzsteuer-Erklärungen, Berichtigungen von Voranmeldungen oder Erklärungen im üblichen Rahmen, Zusammenfassenden Meldungen und Vergütungsanträge in zwei bis drei Ländern im Ausland ca. 220 Einreichungen und Zahlungsvorgänge in erheblicher Zahl anzustoßen bzw. zu überwachen. Dabei ist zu beachten, dass die Erklärungs- und Voranmeldungssystematik in den einzelnen Staaten stark voneinander abweicht. Dies gilt auch für die Strafen bei verspäteter Abgabe oder Zahlung. Ferner sind neben den in nahezu allen Staaten anzutreffenden Körperschaft- und Umsatzsteuern zahlreiche lokale Steuern (z. B. Gewerbesteuer), Verkehrs- und Substanzsteuern zu deklarieren und zu überwachen. Aufgrund der vorgenannten Befunde verwundert es in der Praxis, dass die Leistungen aber auch möglicherweise die Fehlleistungen von Steuerabteilungen häufig nicht erfasst und überwacht werden. Insoweit ist ein

⁷⁶ Pressenachrichten, wonach Apple und Amazon weltweit praktisch keine Steuern zahlen, sind aus Compliance-Sicht kontraproduktiv, da damit die Aufmerksamkeit der Finanzverwaltungen geweckt wird und auch in der Öffentlichkeit bei (potentiellen) Kunden der Eindruck erweckt wird, dass man keinen „Fair share“ leistet. Insbesondere öffentliche Auftraggeber schließen solche Unternehmen dann bei Ausschreibungen eher aus. Kommen dann solche Meldungen auf, sollte man darauf vorbereitet sein und entsprechend nachvollziehbare Antworten parat haben.

⁷⁷ Vgl. zum Cash Tax-Management und zur Effizienz von Steuerabteilungen Kromer/Walker, in: Weber u. a., Turnaround-Navigation in stürmischen Zeiten, 2011, S. 739–755; Kromer/Walker, in: Vater/Reinhard, Praxishandbuch Kostensenkungspläne, 2012, S. 391–411.

unbeachtetes Auftreten von Ineffizienzen oder Mehrsteuern bei fehlender neutraler Compliance-konformer Überwachung nicht auszu-schließen.

Als Kernprozesse einer Tax Compliance-Überwachung sind zu nen-nen:

- Festlegung von Sachverhalten und Prozessen mit Compliance- und Rechnungslegungswirkung
- Zuordnung von quantitativen und qualitativen Risiken zu Sachver-halten
- Maßnahmen und Tools zur Risikofrüherkennung

Steuerliche Kernprozesse mit jeweils nationaler und globaler Compliance-Relevanz						
Erfüllung von Steuererklärungs-pflichten	Erfüllung von Aufbewahrungspflichten	Verrechnungspreise	Steuerliche Berichterstat-tung extern	Zoll	Tax-Risk-Management	Tax Litigation
für diverse länderweise unterschiedliche Steuern und Abgaben	einschließlich der Vorhal-tung von EDV-Systemen und der Gewährung des Datenzugriffs für unter-schiedliche Finanzverwal-tungen; Anlage von Prüfer-profilen für IT-Systeme, Überspielung von Daten auf spezielle Datenträger nach Maßgabe der Finanzverwaltung, Erstellung und Vorhaltung von Verfahrens- und Pro-zessdokumentationen	Konzernrichtlinie Finanzierungsrichtlinie Supply-Chain-Management Verbindliche Auskünfte Dokumentation Verträge Fakturierung ERP-Anpassungen Einbindung von Controlling Vertrieb, Rechnungswesen, IT, ect.	IFRS HGB und andere lokale GAAPs Laufende Steuern Latente Steuern Cash Flow Taxes Steuer Risiken ETR-Steuerquote Steuerliche Überleitung Zwischenberichterstattung Steuern für Planungszwecke Ad-hoc Mitteilungen zu Steuern (z. B. wegen BP)	Erfüllung zollrechtlicher Anmeldungen und Deklarationen Begleitung Zollprüfungen Begleitung Verbrauchs- und Energiesteuer-prüfungen Zolllager Anträge für Vereinfachun-gen oder Befreiungen Verbrauchssteuerrisiken Verbrauchssteuer-optimierung	Laufende Erfassung und Über-wachung steuerlicher Risiken für alle Steuerarten Besteuerung von Betriebsprü-fungen in mehreren Staaten Maßnahmen zur Risikosenkung z. B. APA Bewertung für externe Berichterstattung Erfolgsmessung Reaktionsstandards Eskalationsprozesse Abstimmung der Risikoneig-nung auf die Geschäftsstrategie	Beantwortung von Anfra-gen der Finanzverwaltung Einsprüche FG-Verfahren Rechtsbehelfe Beraterauswahl Bewertung für externe Berichterstattung

Abbildung: Steuerliche Kernprozesse mit Compliance-Relevanz

Wesentliche Faktoren für die Beurteilung der Qualität von Compli-ance-relevanten Prozessen sind Transparenz, Dokumentation, Unab-hängigkeit von Einzelpersonen, Fristenkontrolle, Zugang und Aufbe-wahrung von Dokumenten und Daten sowie Vermeidung von Stra-fen, Zuschlägen oder Nebenleistungen. Je nach Unternehmens- oder Konzerngröße und der Anzahl, Häufigkeit sowie Komplexität der zu überwachenden Einzelprozesse ergibt sich auch die Anzahl der hierfür einzusetzenden Mitarbeiter und Aufwendungen. Die entsprechende Personalbedarfsermittlung im Verhältnis zu den anstehenden Aufga-ben sollte dem Compliance Officer vorgelegt werden.

Es liegt auf der Hand, dass die großen Mengen von steuerlich relevan-ten Prozessen, Aufbewahrungspflichten und Informationen nur noch unter weitgehendem Einsatz qualifizierter State of the Art-Softwarelö-sungen risikosenkend und insbesondere compliance-konform betrie-ben und gelöst werden können. Hierzu bedarf es in der Praxis struk-turierter und jederzeit nachvollziehbarer Auswahlprozesse, die zu-nächst mit auf das konkrete Unternehmen abgestimmten Bedarfsana-lysen beginnen müssen, da Fehlentscheidungen neben Erhöhung der Risiken erhebliche Kosten und Ressourcenbindung, abgesehen von Verstößen gegen IT-Compliance-Vorschriften, auslösen können.

Unabhängig davon sind Vorgaben und Sicherheitsvorschriften aus steu-erlicher Sicht in konzernweite Richtlinien zur Anschaffung sowie Ver-wendung von IT und Software aufzunehmen, um Verstöße gegen steuer-liche IT-Compliance-Standards der Finanzverwaltungen zu vermeiden.

4. Steuerliches Risikomanagement- und Internes Kontrollsystem

Für die vorstehend bezeichneten Kernprozesse ist die Einrichtung ei-nes internen Risikomanagement- und Kontrollsystems (RMS/IKS)⁷⁸ erforderlich. Grundsätzlich ist das RMS/IKS für Tax Compliance in ein weitergehendes steuerliches RMS/IKS zu integrieren.

Ein umfassendes steuerliches Risikomanagement umfasst grundsätz-lich 5 Stufen:

- Maßnahmen und Tools zum Risikomanagement
- Festlegung interner Kontrollen
- Festlegung interner Revisionskriterien.

Daneben ist festzulegen, ob ein Bottom Up-Ansatz oder ein Top Down-Ansatz für die Risikoaufnahme und Umsetzung verfolgt wird. Aus Vollständigkeitsgründen empfiehlt sich der Bottom Up-Ansatz, bei dem vom individuellen Sachverhalt ausgegangen wird. Geht man beispielsweise vom Tax Compliance- und rechnungslegungsrelevanten Sachverhalt „Umsatzsteuer-Voranmeldung“ aus, kann man diesem sowohl finanzielle und bilanzielle Risiken (Verspätungszuschläge, un-berechtigte Vorsteuerabzüge, fehlende Dokumentation oder Belege, fehlerhafte Ermittlung) als auch Reputationsrisiken und persönliche Organhaftung zuordnen. Maßnahmen der Risikofrüherkennung müs-sen sich auf rechtzeitige Fristmeldung und Zahlung, unregelmäßige Zu-ständigkeit, Krankheit von Sachbearbeitern und unvollständige Do-kumentation beziehen. Als Maßnahmen des Risikomanagements sind die klare Zuordnung der Zuständigkeit und Vertretung, die Einrich-tung im Finanzbuchhaltungssystem mit Abnahme und Plausibilisie-rung sowie die Prüfung der Mitarbeiterqualifikation umzusetzen. Die Festlegung Interner Kontrollen bezieht sich auf eine wirksame Fris-tenkontrolle, die Anwendung des Vier-Augen-Prinzips und techni-sche Plausibilisierung. Schließlich können als interne Revisionsmaß-nahmen eine ERP-Systemverprobung, eine Ablaufprozesskontrolle und eine Prüfung mit der von den Finanzverwaltungen in Deutsch-land und Österreich eingesetzten Prüfsoftware IDEA oder ACL vorge-schlagen werden.

Insgesamt muss ein weltweites internes Risikomanagement- und Kontrollsystem für den Bereich Steuern (und analog Zoll) aus Com-pliance-Sicht die folgenden Bereiche abdecken:

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

- (1) Externe Berichterstattung im Jahresabschluss zu laufenden und latenten Ertragsteuern
- (2) Externe Zwischenberichterstattung und Steuerliches Forecasting
- (3) Laufende weltweite Steuerplanung für Zwecke der Dokumentation zur Verrechnung von Verlustvorträgen bei Ertragsteuern, für Zwecke der Steuerplanung zur Steueroptimierung bei materiellen Steuerarten, für das Liquiditätsmanagement (Cash Tax Planning) zu allen materiellen Steuern und zur Risikobegrenzung z.B. bei Zinsschranke und Änderungen der Unternehmensplanung
- (4) Erfassung, Gegenstand und Bewertung steuerlicher Risiken für alle Steuerarten
- (5) Erfassung aller steuerlicher Restriktionen mit Fristigkeit und Auswirkung, z.B. zur Aufdeckung stiller Reserven
- (6) Stand, Gegenstand und Bewertung aller offenen Rechtsbehelfe, Einwendungen von Finanzverwaltungen und Gerichtsverfahren
- (7) Stand und Fristüberwachung von Steuererklärungen und -veranlagungen für alle Steuerarten
- (8) Stand und Überwachung der Erfüllung von Aufbewahrungspflichten für alle offenen Veranlagungszeiträume für alle Steuerarten und Zolldeklarationen
- (9) Verrechnungspreismanagement und -dokumentation
- (10) Cash Tax Management
- (11) Steuerberatungskosten differenziert nach Steuerveranlagungs- und Steuerberatungstätigkeiten
- (12) Konsistenz mit anwendbaren Compliance- und Aufbewahrungsvorschriften – auch ggf. rein steuerlicher und zollrechtlicher Natur – in den Ansässigkeitsstaaten der Unternehmensgruppe und den konzernweiten Corporate Governance-Standards.

Auch zum steuerlichen Risikomanagement gilt, dass technische Lösungen die Umsetzung unterstützen und erheblich beschleunigen können. Als Vorteile global einsetzbarer Web-Lösungen mit dezentralem Benutzerzugang sind die Unabhängigkeit von einzelnen Individuen, zentrale Verfügbarkeit, die Überwachung aller Steuerarten, Transparenz, Dokumentation von Risiken und Kontrollen, Erleichterung interner und externer Prüfungen sowie erfahrungsgemäß auch Kostensenkungen durch Verringerung interner Rückfrage- und Abstimmprozesse zu nennen. Dabei können auch externe Berater, z.B. im Ausland, effizient angebunden und integriert werden.

5. Kommunikation und 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.

Die Anwendung aller Steuervorschriften mit Bedeutung für die Unternehmensgruppe ist dabei – wie bereits in vorherigen Abschnitten aufgeführt – durch Richtlinien mit Verfahrensvorschriften als Kommunikation und soweit sinnvoll möglich durch Werkzeuge oder EDV-Lösungen für die tägliche Praxis umzusetzen. Dabei ist darauf zu achten, dass alle Mitarbeiter – zumindest alle 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 Personalwech-

seln deutlich erleichtert und dadurch ansonsten möglicherweise auftretende Risiken vermieden.

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. Dabei sollte das Berichtswesen 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:

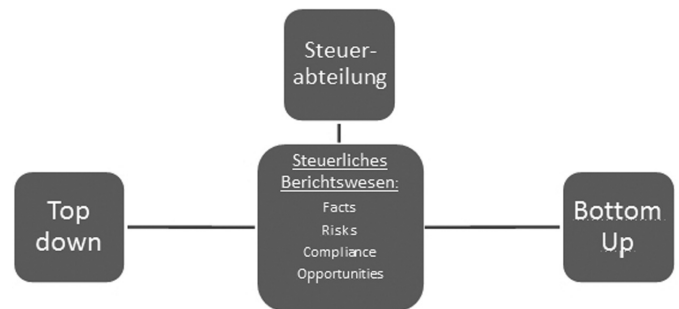


Abbildung: Überwachungssystem

Im Einzelnen sollten die wesentlichen Gliederungspunkte (Facts, Risks, Compliance, Opportunities) mindestens Aufschluss geben über:

Facts: 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.

Risks: 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 – von Umkehreffekten, mögliche strafrechtliche Risiken oder Risiken aus persönlicher Haftung für Mitarbeiter oder Unternehmensleitung.⁷⁹

Compliance i.S. v. Veranlagung: Stand offener und abgegebener Erklärungen, anstehender Zahlungen, Dokumentationen, Umsetzungsbedarfe mit ggf. Aufwandsschätzung, Schwächen, Revisionsergebnisse.

Opportunities: Übersicht über Möglichkeiten zur Steueroptimierung mit entsprechender Berechnung einzusparender Steuern vs. Implementierungsaufwand und Risikobewertung.

Weitere Instrumente der internen Kommunikation und Überwachung:

Zur Segmentierung des Unternehmens in verschiedene Vertraulichkeitsbereiche werden im Rahmen von Compliance-Maßnahmen so genannte *Chinese Walls* eingerichtet. Als *Wall-Crossing* wird das Verfahren der Informationsweitergabe über eine Chinese Wall hinweg bezeichnet. Die *Watch-List* ist eine streng vertrauliche Liste, die alle Compliance-relevanten Informationen beinhaltet. *Whistleblowing* und *Whistleblowing-Hotlines* stellen weitere Compliance-Maßnahmen dar. Whistleblowing ist die (anonyme) Meldung eines Verstoßes gegen unternehmensinterne Verhaltensregeln oder gesetzliche Bestimmungen im Unternehmen. Das *Mission Statement* dient der ausdrücklichen

⁷⁹ Berichtsvorschläge: Kromer, Unternehmensrisiken aus steuerlichen Sachverhalten, Seminar Tax Risk Management, Management Circle, Eschborn 2010/2011, S. 23 ff.; Bakker/Kloosterhof, Tax Risk Management, 2010, S. 54.

Bekanntnis der Unternehmensführung zu den zuvor formulierten Zielen und den Strategien zur Erreichung dieser Ziele. Nach innen verdeutlicht die Unternehmensführung die Ernsthaftigkeit von Compliance-Programmen und den damit verbundenen Vorgaben bei gleichzeitiger Kommunikation der Compliance nach außen.

6. Mitarbeiter

Auswahl und Ausbildung der Mitarbeiter. Die Auswahl geeigneter Mitarbeiter und umfassende Einschulungen, Trainings und klarer Kommunikationsstrukturen sind wesentliche Bausteine eines Überwachungs- und Kontrollsystems.

Fehlermanagement. Ein heikles Thema im Zusammenhang mit Compliance ist das Verhalten beim Auftreten von Fehlern (Fehlermanagement). 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.⁸⁰

7. Überwachung und EDV

Plausibilitätsprüfungen mithilfe EDV-gestützter Software. Das frühzeitige Erkennen von Fehlerquellen hilft, Risiken zu vermeiden oder zumindest gut vorbereitet zu sein auf Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung. 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.⁸¹

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.

VII. Zusammenfassung

Tax Compliance im hier verstandenen Sinne als Summe der organisatorischen Maßnahmen eines Unternehmens, mit denen gewährleistet werden soll, dass sich die Geschäftsleitung wie auch die Mitarbeiter des Unternehmens und Konzerns rechtmäßig verhalten,⁸² ist in letzter Zeit zunehmend in die Schlagzeilen geraten. Dabei sind vor allem Banken durch Großrazzien der Steuerfahndung und Polizei aber auch durch imageschädigende materielle Klagen von Kunden in das Auge einer breiten Öffentlichkeit gerückt.⁸³ Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich solche Schlagzeilen und Presseberichte aber auch damit verbundene Verhaftungen vom Mitarbeitern aus Steuerabteilungen und anderen Bereichen, Strafanzeigen gegen Vorstände, 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 hinzunehmen.⁸⁴

Insbesondere durch die bei großen Unternehmen grundsätzlich erfolgenden Überprüfungen und Nachforschungen seitens der Finanzverwaltungen mehrerer Staaten ergibt sich eine besondere Compliance-Verantwortung und ein besonderes Risikoprofil für den Bereich Steuern. Dabei ist auch zu beachten, dass nachträgliche Berichtigungen neben zusätzlichen Steuerzahlungen und zugehörigen Nebenleistungen (z. B. Zinsen oder Strafen) wiederum auch zu zusätzlichen Besteuerungen erfolgter Gewinnausschüttungen führen können.

Von daher wurden in diesem Beitrag ausgehend von einer begrifflichen und rechtlichen Präzisierung der „Tax Compliance“ auch die möglichen Sanktionen und Risiken bei Verstößen aufgezeigt. Darauf aufbauend wurden die Anforderungen an die Organisation sowie konkrete Maßnahmen zur Umsetzung eines Tax-Compliance-Systems dargestellt. Hierzu gehört auch die Integration in die unternehmensweite Compliance-Organisation und der Aufbau eines spezifischen Berichtswesens auf der Grundlage einer von der Geschäftsleitung zu verantwortenden Steuerstrategie. Die Autoren beabsichtigen in einer kommenden Veröffentlichung über Kriterien und Maßnahmen zur Beurteilung der Effizienz und Qualität eines Tax-Compliance-Systems zu berichten.

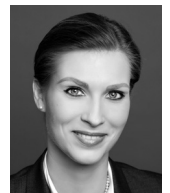
Dipl.-Kfm. Christoph Kromer, StB, ist Partner bei der Luther Rechtsanwalts-gesellschaft mbH, dem deutschen Mitglied von Taxand in Frankfurt a. M. Seine Schwerpunkte liegen im Tax Risk Management, Transfer Pricing und Business Restructuring, Tax Accounting und der Einführung globaler Tax Compliance-Systeme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



Reinhard Pumpler, StB, Mag. LL.M., ist Leiter der Konzernsteuerabteilung der Immofinanz 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, unter anderem bei einer Big-Four-Gesellschaft.



80 Petsche, in: Petsche/Mair, Handbuch Compliance, 2010, S. 166.

81 Ehlers, NWB Nr. 18 (2012), 1540.

82 Vgl. Vetter (Fn. 55), S. 33, Einleitung mit Verweis auf Bürkle (BB 2005, 565, 569), Kiethe (GmbHR 2007, 393 f.), Schneider, (ZIP 2003, 645 f.).

83 Vgl. (1) Spiegel Online (www.spiegel.de) vom 28.4.2010 „Steuerfahnder durchsuchen Zentrale der Deutschen Bank“, wonach mehr als 1000 Beamte 230 Objekte der Deutschen Bank in Deutschland durchsuchten; (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 fünf 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 FA 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, 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).

84 O. V., „Der Fiskus spielt nicht mehr mit“ in: JUVE Rechtsmarkt 12/2012, S. 64.