

Robert Risse

Steuercontrolling und Reporting

Tax Compliance, Prozessmanagement,
Steuerplanung und Konzernsteuerquote

2. Auflage



Springer Gabler

Steuercontrolling und Reporting

Robert Risse

Steuercontrolling und Reporting

Tax Compliance, Prozessmanagement,
Steuerplanung und Konzernsteuerquote

2. Auflage



Springer Gabler

Dr. Robert Risse
Monheim, Deutschland

ISBN 978-3-658-04493-0
DOI 10.1007/978-3-658-04494-7

ISBN 978-3-658-04494-7 (eBook)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2010, 2015

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media (www.springer.com)

Vorwort zur 2. Auflage

Die aktuelle Diskussion zu der OECD Initiative BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) stellt verschiedene Handlungsspektren vor, die das planungs- und kontrollorientiertes Steuermanagement verstärkt in den Vordergrund rücken. Ein sog. Country-by-Country Reporting würde die betroffenen Unternehmen verpflichten, mit mehr Transparenz ihre Steuerzahlungen, Steuerplanungen, sowie Steuerwirkungen in den verschiedenen Ländern offenzulegen. Welche Konsequenzen sich daraus perspektivisch ergeben können, ist zurzeit völlig offen. Ein Planungssystem, zu deren Grundsätzen die zweite Auflage beiträgt, ist mehr denn je für ein Unternehmen, für die steuerliche Compliance, für eine Steuerplanung und das -reporting erforderlich.

Die ordnungs- und strafrechtliche Diskussion zur Verschärfung der Steuerhinterziehung wie die Verlängerung der Verjährung für Steuerhinterziehungen oder die Verschärfung der Regelungen zur Selbstanzeige im Sinne eines Vollständigkeitsgebots münden in die Forderung nach einem sog. Compliance-Management-System (CMS), das Unternehmen einrichten sollen. Es geht um Verstöße gegen steuerliche Pflichten, die zu einer Haftung oder steuerstrafrechtlichen Fragestellungen führen. Beispiele aus der Praxis sind die Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldung, um Fehler zu beseitigen und um die damit verbundene Frage nach einer Steuerverkürzung oder um die Versteuerung von geldwerten Vorteilen im Rahmen einer Kundenveranstaltungen für den Kunden aber auch für die Mitarbeiter des Unternehmens. Hat ein Unternehmen die sog. Tax Compliance Pflichten nicht ausreichend erfüllt oder berichtet, drohen steuerliche Konsequenzen. Welche Konsequenzen ein nicht vorhandenes oder mangelhaftes CMS hat, ist zu diskutieren. Mit Hilfe eines steuerlichen Controllings und Reportings können steuerliche Risiken für den CFO (Profitsteuern und Umsatzsteuer), für den Vertrieb für Zoll oder andere indirekte Steuern, für die Unternehmenstechnik (Energiesteuer) oder letztlich für den Personalleiter (Lohnsteuer) im Sinne einer Organisationsstruktur transparent gemacht werden. Die Organisationspflichten zur Vermeidung von Gesetzesverstößen (siehe § 130, 30 OWiG) werden je nach Größe eines Unternehmens in allgemeinen Richtlinien wie im einem Code of Conduct als Compliance-Erklärung des gesetzlichen Vertreters festgehalten. Für die steuerlichen Aufgaben geht es um Steuerrichtlinien oder Prozessbeschreibungen zur Vereinheitlichung von Arbeitsanweisungen oder Dokumentationsanforderungen. Die tatsächliche Durchführung solcher Richtlinien bedarf einer stetigen Kommunikation, eines Trainings und einer

Kontrolle. Ein steuerliches Controlling und Reporting wird dazu beitragen, die Einhaltung der Richtlinien sowie die Durchführung eines Compliance-Management-Systems etablieren zu können. Damit stärkt ein Unternehmen die Aufsichtspflicht für Steuern bzw. ist zu einer transparenten Berichterstattung in der Lage.

Monheim am Rhein, August 2014

Dr. Robert Risse

Vorwort zur 1. Auflage

Die Eingangsfrage, ob das Steuerrecht überhaupt einem Controlling im klassischen Sinne zugänglich ist, stellt sich vor dem Hintergrund der fortlaufenden Änderung der steuerlichen Vorschriften in verschiedenen Jurisdiktionen und vor dem Hintergrund der sich stetig entwickelnden Anforderungen, Neuregelungen und Änderungen in den Bilanzrechtsregelungen. Der Umgang mit den höchst komplexen Vorschriften, wie dem aktuellen § 4h EStG, der sog. Zinsschranke oder mit dem aktuellen § 8c KStG für den Untergang von Verlusten durch Gesellschafterwechsel in einer Kapitalgesellschaft, lassen Controllingansätze nur schwer standardisiert in das Steuerrecht wirken. Dennoch ist ein Steuercontrolling eine unvermeidbare Handlungsweise, die in diesem Werk näher und detailliert mittels sog. Treibersteckbriefen beschrieben wird.

Mit der Änderung des deutschen Handelsgesetzbuch nach dem im Mai 2009 verkündeten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) gewinnt nicht nur die Behandlung der laufenden Besteuerung nach nationalen Gesetzen, sondern auch die Verarbeitung der latenten, aufgeschobenen Steuern in den Rechnungslegungsstandards erneut an Beachtung. Die Behandlung von Steuern einerseits als laufende Steuer verändert sich durch die Ausübung von Wahlrechten, die nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit zukünftig losgelöst vom Handelsrecht im Steuerrecht ausgeübt werden. Andererseits nähert sich die handelsrechtliche Berichterstattung zu latenten Steuern den Regelungen in den internationalen Rechnungslegungsstandards wie den Vorschriften der International Financial Reporting Standards (IFRS, speziell für Steuern IAS 12) bzw. der US General Accepted Accounting Principles (US-GAAP, speziell für Steuern FAS 109) an. Diese Entwicklung erfordert ein Steuercontrolling zur Verfolgung der Wirkungen der Änderungen und eine Steuerplanung und -kontrolle zur Entwicklung der Steuereffekte in der Zukunft.

Die Steuerquote oder auch Konzernsteuerquote als Maßstab für eine Kostenbelastung durch Steuern innerhalb eines Unternehmens wird nach h.M. als eines der Hauptelemente des Tax Accounting verstanden. Mit der Steuerquote allein kann m. E. kein Steuercontrolling, keine Steuerplanung vorgenommen werden. Das Steuercontrolling hat sich auf andere Elemente zu fokussieren, die im Einzelnen erläutert werden.

Nicht nur in der Finanzkrise stellt sich zudem die Frage nach der Cashwirkung der Steuern und insbesondere der latenten Steuern. Zu der Cashwirkung der latenten Steuern und der zukünftigen Berücksichtigung im Cashflow werden in diesem Werk entsprechen-

de Kennzahlen entwickelt. Nach dem BilMoG stellen sich außerdem Fragen nach der Veränderung der Eigenkapitalpositionen durch die Steuerlatenzen, die ihre Ursache in der Veränderung von Bilanzpositionen und Wahlrechten nach dem neuen Handelsrecht finden.

Die Zielsetzung dieses Werks ist, das Steuercontrolling zu beschreiben und zu erläutern. Es wird nicht in jedem Fall eine tiefe Analyse zu einzelnen steuerlichen Vorschriften erstellt, um dem Ziel der Entwicklung der Controllingansätze im Sinne der aus den Steuern sich ergebenden Profitabilität, Liquidität und Risikoversorge und -auswirkungen gerecht werden zu können. Zum Ende werden einige Reportingmuster beispielhaft erläutert. Online steht zudem ein sog. Business Case zum Buch in der Form eines Reporting für einen Dreijahreszeitraums mit einigen Geschäftsvorfällen zur weiteren Lektüre und Verdeutlichung der Kennzahlenwirkungen zur Verfügung. Unser Dank richtet sich an die Herren Dr. Jochen Holzwarth und Dr. Steffen Jung für die kritischen Diskussionsbeiträge zu Steuercontrollingansätzen.

Monheim am Rhein, im August 2009

Robert Risse

Inhaltsverzeichnis

1	Steuercontrolling und -Reporting	1
1.1	Einleitung	1
1.1.1	Steuerliche Compliance	4
1.2	Ansätze für Steuerplanung und Controlling	10
	Literatur	12
2	Tax Accounting	15
2.1	Bilanzierung von Steuern	15
2.2	Die latenten Steuern	18
2.2.1	Steuerrechnung für Unternehmen i.S. der Körperschaftsteuer (Corporate income tax)	19
2.2.2	Berechnung des steuerpflichtigen Ergebnisses	20
2.2.3	Bilanzrechtliche Regelungen nach IFRS und BilMoG	35
2.3	Cash-Wirkung der (latenten) Steuern	40
2.3.1	Laufende und latente Steuern	42
2.3.2	Wirkung einer aktiven Latenz	43
2.3.3	Passive Latenzwirkung	47
2.3.4	Steuerlicher Aufwand und Liquidität	59
2.3.5	Die Cash Wirkung der latenten Steuern und die Kennzahl Liquidität	61
2.4	Bewertung und Wertberichtigungen der aktiven Steuerlatenzen	65
2.4.1	Kriterien zur Ermittlung	66
2.4.2	Wertberichtigungen von aktiven Latenzen	67
2.4.3	Werthaltigkeitsmaßstäbe nach § 274 HGB n. F.	69
2.4.4	Fazit	69
	Literatur	71
3	Die Steuerquote als Performanceindikator Key Performance Indikator (KPI)	73
3.1	Elemente des KPI	73
3.2	Die sog. Überleitungsrechnung	75

3.3	Externe und interne Wahrnehmung der Steuerquote	76
3.3.1	Earnings per Shares und Steuerquote	76
3.3.2	Die ETR als Performance Maßstab	76
3.3.3	Ansätze für werttreibende Faktoren der ETR	77
3.3.4	Volatilitätstreiber für die Steuerquote	78
3.4	Wesentliche werttreibende Überleitungsposten	80
3.4.1	Einzelne Werttreiber	80
3.4.2	Erläuterungen zu den wesentlichen Positionen	81
3.4.3	Managementorientierte Überleitungsrechnung	83
3.5	Ergebnis	85
	Literatur	86
4	Steuerliches Risikomanagement	87
4.1	Einleitung	87
4.2	Risiko und Kontrollsysteme	88
4.3	Tax Accounting und Reporting für Steuerrisiken	92
4.3.1	Risikosystem nach US GAAP, FAS 109 und IAS 12	93
4.3.2	Steuerliche Risikokennzahlen	96
4.4	Risiko-Ermittlung	99
4.4.1	Risikoerfassung und -bewertung	100
4.4.2	Steuerlicher Risikoindikator	101
4.4.3	Die Beschleunigung der steuerlichen Betriebsprüfung	105
4.4.4	Tendenzen in der steuerlichen Betriebsprüfung in Europa	118
4.4.5	Fazit	119
4.4.6	Risikokennzahlen	119
	Literatur	120
5	Steuerliches Kennzahlensystem	123
5.1	Betriebswirtschaftliche Kennzahlen	123
5.2	Kennzahlensysteme	124
5.3	Der steuerliche Werttreiberbaum	126
	Literatur	130
6	Benchmarking	131
6.1	Einleitung	131
6.2	Steuerliches Benchmarking	132
6.2.1	Internes steuerliches Benchmarking	132
6.2.2	Externes steuerliches Benchmarking	135
	Literatur	138
7	Planung und Kontrolle	139
	Literatur	143

8	Aufbau mit sog. Shared Services, Unterstützungsleistungen für eine Steuerabteilung	145
	Literatur	149
9	Reportingmuster	151
	Anhang	157
	Sachverzeichnis	169

1.1 Einleitung

Die Komplexität des Steuerrechts, die Variationen innerhalb der verschiedenen nationalen und internationalen Regelungen verleiten zunächst zu der Annahme, dass ein klassisches Controlling, verstanden auch als Steuerung von steuerlichen Positionen nicht möglich ist. Mit der noch darzulegenden Zunahme der Bedeutung des sog. Tax Accounting im Rahmen der Globalisierung des Rechnungslegungsstandards erfährt das Steuerrecht, das Steuercontrolling und -reporting eine neue Dimension. Naheliegend erscheint es deshalb, über die Bedeutung und Ausgestaltung des Steuercontrollings vertieft nachzudenken. Ziel eines jeden nationalen Steuerrechtssystems ist es, den Steuerbürger, die steuerpflichtige Unternehmung, die Gesellschaft im zivilrechtlichen Sinne (AG, GmbH) entsprechend seiner/ihrer Leistungsfähigkeit zu besteuern und dadurch Staatseinnahmen zu schaffen. Das dadurch betroffene privatwirtschaftlich geführte Unternehmen möchte Steuern als Teil der Kosten des Unternehmens möglich vermeiden, was ein monetäres Ziel für das Unternehmen bedeutet. Außerdem ist der Zusammenhang zwischen Steuern und Liquidität offensichtlich, wenn Steuern entweder den Bestand an liquiden Mitteln, an Vermögenswerten, das Nettovermögen oder die Zahlungsfähigkeit einer Unternehmung beeinflussen. Das Liquiditätsziel, die relative Minimierung der relevanten Steuerbelastung, wirkt nicht nur in die Gegenwart, sondern auch und insbesondere in die Zukunft. Denn jede Steuerzahlung oder -erstattung wirkt sich unmittelbar auf die Liquidität des (steuerpflichtigen) Unternehmens aus. Die latenten Steuern gewinnen mit einer Liquiditätsprojektion zunehmend an Bedeutung.

Steuercontrolling beschäftigt sich weiterhin mit der Planung der Steuern, der Steuerbelastung des Unternehmens, mit Kontrollsystemen und Informationen. Der steuerliche Einfluss auf die Elemente des Rechtsformwahl, des Standorts einer Gesellschaft und Steueränderungen in den verschiedenen Jurisdiktionen umfasst planerische und gestalterische Elemente eines Steuerbelastungssystems. Daneben geben Prozesse des Unternehmens in den Bereichen der Investitionen, Finanzierung, Produktion usw. Anlass, über Steuercon-

trollingansätze nachzudenken. Beispielsweise greift die deutsche Funktionsverlagerungsverordnung¹ tief in die betrieblichen Prozesse ein, die durch Steuern als Kostenbestandteil und Kostentreiber durch stark steigende Dokumentationsanforderungen an Komplexität zunehmen.

Die Planung mit Steuern muss sicherstellen, dass die relevanten Steuern (Ertrags- und Verkehrssteuern) das Optimum des Gesamtziels einer Unternehmung nicht zu stark beeinflussen.

Neben dem steuerlichen Planungssystem sind eine Vielzahl mit einem Kontrollsystem verbundene Mitwirkungspflichten zur Sicherung des fiskalischen Ziel der Sicherungen des Steueraufkommens zu beachten. Die durch die deutsche Abgabenordnung dem Steuerbürger auferlegten Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten, wie für die Dokumentationen der konzernimmanenten Leistungsaustausche über nationale Grenzen hinweg, sowie für das Verrechnungspreissystem, sind mit erheblichen administrative Kosten verbunden. Diese Kosten gilt es zu optimieren, verhindert werden können die Kosten letztlich nicht. Letztlich sind Sanktionen durch Nichterfüllung bzw. nicht rechtzeitiger Erfüllung der Mitwirkungspflichten zu vermeiden. All diese Dokumentationen betreffen den Bereich der steuerlichen Arbeit, mit dem sich die Betriebsprüfung, mit dem Tax Risk Management (TRM) verbunden beschäftigt.

Die Effizienz der steuerlichen Arbeit eines Steuerbürgers oder einer Steuerabteilung innerhalb eines Unternehmens ist damit ein Schwerpunkt des Steuercontrollings. Es sollte deshalb ein in die Gesamtplanung integriertes planungs- und kontrollorientiertes Steuermanagement etabliert sein.

Informationen, die eine Steuerfunktion innerhalb eines Unternehmens aufbereitet und weitergibt, haben zentrale Bedeutung für den Fiskus, für das Umfeld des Unternehmens und für das Steuermanagement. Steuern sind im Zusammenhang mit steuerlich relevanten Informationen des Rechnungswesens eines Unternehmens zu verstehen. Die Bereitstellung von steuerlichen Planungsprämissen als Sollgröße ist der wesentliche Beitrag zur Kontrolle und wird durch das Informationssystem sichergestellt. Die steuerlichen Planungsprämissen sind sowohl auf unternehmensexterne als auch unternehmensinterne Abhängigkeiten zu überprüfen.

Ziele des Steuercontrollings sind die Erhöhung der Effizienz und Effektivität des Steuermanagements zur Erreichung des Erfolgsziel der relativen Barwertminimierung der Steuerlast (Kessler et al. 2008, § 1 Rdnrn 13 ff.). Einzelne Elemente des Erfolgsziels finden sich in den Teilaufgaben, in den Teilaspekten des sog. Value added, der Schaffung eines Mehrwerts durch das Steuermanagement für das Unternehmen wieder.

Das hoheitliche Steuerrecht exekutiert durch die hoheitlichen Eingriffe der Finanzverwaltung veranlassen den Gesetzgeber, entsprechende Steuernormen zu verabschieden, die einerseits belastend wirken, aber zur Wirtschaftslenkung auch wirtschaftsfördernde Regelungen beinhalten können. Das Erkennen der Wirkungen der geänderten und verab-

¹ VO vom 18. Aug. 2008 auf der Grund des § 1 Abs. 3 Satz 13 des Außensteuergesetz www.bgblportal.de/BGBL/bgbl1f/bgbl108s1680.pdf.

schiedeten Normen, die Verarbeitung der damit verbundenen Informationen hat für die Steuerplanung besondere Bedeutung.

Die Steuerplanung zielt letztlich auf die Optimierung der Steuerbelastung eines Unternehmens, was zu einer Gewinnmaximierung führen sollte. Neben der Steuerplanung sind eine Reihe an Nebenbedingungen, wie die Kosten der steuerlichen Mitwirkung einer Unternehmung im Steuererhebungsverfahren, von Bedeutung. Es ist unverkennbar, dass allein die Steigerung von Dokumentationspflichten in vielen Staaten zum Bereich der Verrechnungspreise eher als Steuerplanungsverhinderungssystem zu verstehen ist als es der primären Sicherung des Steueraufkommens dienlich erscheint. Die effiziente Gestaltung der Mitwirkungspflichten, die Optimierung der Betriebsprüfungsabläufe und -prozesse und der damit verbundenen Kostenlasten können deshalb für einen Steuercontrollingansatz nicht ausgeklammert werden.

Instrumente des Steuercontrollings werden der Betriebswirtschaftslehre entnommen. Der Principal-Agent-Ansatz (Weber und Schäffer 2008, S. 27 f.) eignet sich zur Erläuterung der Interdependenzen innerhalb eines globalen Steuermanagements. Der Transaktionskostenansatz für die Beurteilung organisatorischer Fragen gewinnt zudem stark an Bedeutung. Viele Steuerprozesse werden erstmalig als solche definiert und insbesondere für die Transaktionssteuern wie die europäische Umsatzsteuer (Value Added Tax, VAT) oder Sale&Use Tax in den USA einem Steuercontrolling zugeführt.

Die Erkenntnisse der Principal-Agent-Theorie sind primär für das Steuerplanungssystem relevant. Dezentrale Steuerplanungen werden mit der Gesamtplanung des Konzerns, der Obergesellschaft zwischen dem Prinzipal, der Unternehmensleitung und zentralen Steuerabteilung, und dem Agent, den lokalen Steuerabteilungen oder Controllern, koordiniert. Zentrale Steuerberechnungssysteme unterstützen diesen Controllingansatz, indem sie die notwendige Informationsdichte aus den verschiedenen Jurisdiktionen liefern.² An das Steuerreporting, an die steuerlichen Berichtssysteme sind zur Minimierung der Agency-Kosten hohe Anforderungen zu stellen.

Der Transaktionskostenansatz setzt Austauschbeziehungen auf Märkten und innerhalb von Organisationen voraus. Sowohl für ein effizientes Verrechnungspreissystem innerhalb eines Konzerns als auch für den Einsatz von Share Service Centern innerhalb des steuerlichen Aufgabenspektrums gibt es Informationsdefizite, die zu überwinden sind. Informationskosten verursachen Transaktionskosten, die es zu minimieren gilt durch optimierte Strukturen für die jeweiligen Transaktionen.

Welche qualitativen und quantitativen Controllinginstrumente für ein Steuercontrolling geeignet sind, richtet sich nach der jeweiligen Zielrichtung innerhalb der steuerlichen Koordination der Instrumente. Quantitativ eignen sich Kennzahlen und Kennzahlensysteme für die operativen und strategischen Controllingansätze. Diese Ansätze kön-

² Der Steuertoolmarkt zur Ermittlung der erforderlichen Information bietet verschiedene nationale, deutsche wie auch internationale Berechnungsunterstützungstools an. Es ist eine Frage der erforderlichen Komplexität, welches Berechnungs- und Reporting Software erforderlich wird.

nen neben einer Planungs- und Kontrollrechnung eine Grundlage des Steuercontrolling-Informationssystems liefern.

Zu den einzelnen Kapiteln des Buches bilden Kennzahlensteckbriefe für mögliche Controlling- und Reportingansätze die Grundlage, ein Kennzahlensystem aufbauen zu können. Insofern sind die KPI-Steckbriefe die Grundlage für einen abschließenden Reportingvorschlag.

In der Umsetzung eines Steuercontrollings mit den beschriebenen verschiedenen Elementen stellen sich für die hier zu beschreibenden einzelnen Controllingobjekte verschiedenen Fragen, die in der weiteren Einzeldarstellung beleuchtet werden. Der Rahmen der Anlässe für ein Steuercontrolling soll hier einfürend beschrieben werden. Für einen Controllingansatz ist wesentlich, die Inhalte des Ansatzes zu bestimmen. Steuerrecht als staatliches Eingriffsrecht wird durch die steuerliche Befolgung von gesetzlichen Vorschriften, von der sog. Tax Compliance bestimmt.

1.1.1 Steuerliche Compliance

Während sich in der deutschen Literatur die systematische Durchdringung der Tax Compliance über die Haftungsansprüche hinaus erst in den letzten Jahren finden lässt (Streck und Binnewies 2009, S. 229, 230 f.; Besch und Starck 2010, § 34; Schneider und Petrak 2008, S. 11), beschäftigt sich die angelsächsische Literatur (Wu und Teng 2005, S. 393; Tanenbaum 2009, S. 702; Ortiz und Barry 2006, S. 31) schon viel länger mit der Tax Compliance als einem feststehenden Begriff für das Spannungsverhältnis zwischen Finanzbehörde und steuerpflichtigen Unternehmen. Die Tax Compliance umfasst nicht nur die Abgabe von Steuererklärungen oder die Erfüllung von Buchhaltungspflichten. Das Compliance-Verständnis im weiteren Sinne, im Sinne einer allgemeinen Compliance, umfasst über die Erfüllung der steuergesetzlichen Aufgaben hinaus auch die Interessen des Unternehmens, diese Pflichten und Vorschriften so auszuführen, dass eine Minimierung der Steuerbelastung möglich wird (vgl. Streck und Binnewies 2009, S. 229, 231).

1.1.1.1 Compliance aus Sicht des steuerpflichtigen Unternehmens

Der systematische Blick auf die Compliance ist geprägt von dem Rechtsgedanken der guten Corporate Governance. In diesem Zusammenhang richtet sich die Tax Compliance auf die Pflichten der Organmitglieder z. B. einer Aktiengesellschaft, also etwa auf die Pflicht des Vorstandsmitglieds nach § 34 AO. Nach § 34 Abs. 1 AO haben die Organe dafür Sorge zu tragen, dass die Gesellschaft die Bücher und Aufzeichnungen führt und die Steuererklärungen abgibt. Werden diese Pflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht erfüllt, haften die Vorstandsmitglieder persönlich mit ihrem Privatvermögen, wenn aufgrund der Pflichtverletzung Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden (§§ 34, 69 AO). Dieses Verständnis der Compliance im Sinne einer Corporate Compliance ist jedoch nicht erschöpfend.

Ziel einer Tax Compliance als Teil des steuerlichen Managements ist die relative Barwertminimierung an Steuern, was die Zielrichtung für die Tax Compliance aus Unternehmenssicht trefflich beschreibt. Mit der relativen Steuerbarwertminimierung wird ausgedrückt, dass sich die Steuerbelastung eines Unternehmens nur mit Blick auf ein Ergebnis vor Steuern optimieren lassen muss. Dies geschieht entweder durch die relative Minimierung des Barwerts der Steuerbelastung oder alternativ durch geeignete Maßnahmen zur Erreichung einer relativen Maximierung des Barwerts der Steuerentlastungen innerhalb eines Unternehmens (Kessler et al. 2008, § 1 Rn 13).

Die einzelnen Elemente der Steuerplanung sind:

1. Vermeidung spezifischer Steuermehrbelastungen durch
 - sofortige Verlustverrechnung,
 - Begrenzung von Erfassungsdifferenzen,
 - Sicherstellung der Abzugsfähigkeit von Aufwand,
 - Vermeidung von Mehrfacherfassungen bei Gewinnausschüttungen bzw. bei der Veräußerung von Tochtergesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe, Vermeidung von nochmaliger Besteuerung von bereits steuerlich erfassten, d. h. versteuerten Gewinnen;
2. Nutzung spezifischer Steuerminderbelastungen
 - Nutzung von Erfassungsdifferenzen (Imparitätsprinzip),
 - Nutzung von Steuergutschriften von Quellensteuern und ähnlichen Steuervorauszahlungen,
 - Allokation von Erträgen in steuergünstigen nationalen wie internationalen Steuerregimen (Kessler et al. 2008, § 1 Rn 14 ff.).

Tax Compliance bedeutet nach diesem Verständnis einer betriebswirtschaftlich orientierten Auslegung die Ausnutzung von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Legalität (Schwedhelm 2009, S. 90, 91).

1.1.1.2 Compliance aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung

Die Auslegung von Tax Compliance durch die Finanzverwaltungen entspricht aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen nicht der betriebswirtschaftlichen Auslegung der Ausnutzung von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Die vier systematischen Compliance-Elemente – Stufe 1: Richtlinien- bzw. Gesetzesbefolgung; Stufe 2: Kommunikation; Stufe 3: Aus- und Fortbildung und Stufe 4: Compliance-Kontrolle – sind in Bezug auf die Anforderungen in den Finanzverwaltungen insbesondere auf die Ermittlung von Lebenssachverhalten gerichtet. Erst wenn die Finanzverwaltung Sachverhalte erfasst, ermittelt und beurteilen kann, wird sie eine Entscheidung für oder gegen eine Befolgung der Tax Compliance in Bezug auf ein konkretes Gesetz treffen können. Informationsdefizite sind die Ursache für Forderungen nach mehr Transparenz in der steuerlichen Gestaltung von (internationalen) Sachverhalten. Der Hintergrund zu den neuen Anforderungen in Bezug auf die Übermittlung von Informationen ist die Ineffizienz in der

Ermittlung steuerlicher Sachverhalte. Die umfassende Informationsübermittlung sollte im Interesse des Steuerpflichtigen immer auf einer rechtlichen Basis (erste Stufe für Tax Compliance) stehen. Anderenfalls kann es zu Überreaktionen der Steuerbehörden kommen (Huber 2008, S. 178, 186).

Die erhöhte Transparenz von steuerlichen Sachverhalten muss allerdings ihre Grenzen haben. Hat ein Steuerpflichtiger einer Steuerbehörde alle steuerrechtlich relevanten Unterlagen, über die er verfügt, ausgehändigt, der Behörde alle angeforderten Informationen überlassen und die gesamte Prüfung über mitgewirkt, so hat er sich in jeder Hinsicht kooperativ verhalten. Wird er dann aber so lange mit verschiedenen zur Verfügung stehenden Mitteln geprüft, bis die sachliche Richtigkeit vollkommen außer Zweifel steht, wobei ggf. im materiellen Bereich noch so lange weiter gesucht wird, bis sich irgendein Mehrergebnis aus der Betriebsprüfung ergibt, so sind die Grenzen zumutbarer Transparenzanforderungen erreicht. Ein solches Verhalten führt dazu, dass derjenige, der seinen Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten nicht oder kaum nachkommt und damit der Finanzverwaltung keinerlei Ansätze für eine quantitative Entdeckungswahrscheinlichkeit bietet, besser in einer Betriebsprüfung abschneidet als der informationsbereite Steuerpflichtige. Der Steuerpflichtige, der alle steuerrelevanten Unterlagen vorlegt und erläutert, sollte darauf vertrauen können, dass die Steuerbehörde bspw. eine Steuerprüfung zeitlich möglichst schnell abschließt (Huber 2008, S. 178, 193). Dies gilt nicht nur für Tax Compliance innerhalb der deutschen Finanzverwaltung, sondern hat einen klaren internationalen Bezug; ein Verständnis zu Tax Compliance kann sich nicht auf eine Auslegung nur durch eine nationale Finanzverwaltung, z. B. durch die deutsche, beschränken.

Tax Compliance nimmt nach dem begrifflichen Verständnis der deutschen Finanzverwaltung eine differenzierte Zielstruktur an. Sie soll den Steuerpflichtigen zur Einhaltung der Steuergesetze motivieren, den Kontrollbedarf zur Umsetzung der Gesetze senken und die Effektivität des Gesetzesvollzugs verbessern (Nagel und Waza 2008, S. 321). Die Bereitschaft des Steuerpflichtigen zur „freiwilligen“ Beachtung von Steuergesetzen und den damit verbundenen Pflichten soll durch Tax Compliance erhöht werden (Schmarbeck 2002, S. 57). Die Mittel der Finanzverwaltung, den Steuerpflichtigen zu einer verbesserten Einhaltung der Steuergesetze zu motivieren (Nagel und Waza 2008, S. 321, 323; Schmidt 2008, S. 37, 41; Seer 2005, S. 707, 719.), müssen jedoch geeignet sein, dieses Ziel auch zu erreichen. Es kann eben nicht ausschließlich darum gehen, den Kontrollbedarf zu senken,³ um die Effektivität aus Sicht der Finanzverwaltung für den Gesetzesvollzug zu steigern (Streck und Binnewies 2009, S. 229, 230 f.).

1.1.1.3 Gemeinsame Verständnis-Ansätze zwischen steuerpflichtigem Unternehmen und deutscher Finanzverwaltung

Bei Betrachtung der unterschiedlichen Compliance-Verständnisse der Unternehmen einerseits und der Finanzverwaltung andererseits stellt sich nunmehr die Frage, welche Schnittmenge sich aus den beiden Verständniskreisen ergeben und wie ein gemeinsames

³ Zur Kontrolle durch die Finanzverwaltung siehe BVerfGE 84, 239, 250 ff.

Verständnis die Compliance in einer Kooperation aller Beteiligten verbessern könnte. Mit dem Steuersenkungsgesetz 2000⁴ hat der Gesetzgeber beispielsweise auf das sich stetig wandelnde technische Umfeld reagiert und durch Änderungen bzw. Ergänzungen der §§ 146, 147 und 200 AO sowie durch Einführung von § 19b EGAO die gesetzlichen Grundlagen für erweiterte Zugriffs- und Prüfungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei EDV-Buchführungen im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen geschaffen und die Regelungen zur Archivierung und Prüfung elektronisch erstellter Dokumente präzisiert. § 147 Abs. 6 AO räumt nun der Finanzverwaltung die Möglichkeit von Datenzugriffen in drei unterschiedlichen Formen ein. Nach dieser Vorschrift hat u. a. „die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen“. Diese Ordnungsvorschrift hat eine Vielzahl an Diskussionen ausgelöst, die mehrere Finanzgerichtsentscheidungen⁵ zur Folge hatte. Die Begründungen des Gesetzgebers zu § 147 AO zeigen, dass der Gesetzgeber sowohl die Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen als Normadressaten im Blick hat. Einerseits begehrt die Finanzverwaltung die freiwillige Erfüllung von steuerrechtlichen Vorschriften sowie die effiziente Umsetzung der Steuergesetze durch den Steuerpflichtigen, der alle Informationen, die für eine Besteuerung notwendig sind, ohne erhebliche Ermittlungskosten durch die Steuerverwaltung dieser zur Verfügung stellen soll. Nach diesem Verständnis könnte die Finanzverwaltung das vierte Element der Tax Compliance, die Kontrolle über die Umsetzung von Tax Compliance, erheblich reduzieren. Andererseits strebt der Steuerpflichtige die Ausnutzung der steuergesetzlichen Möglichkeiten an, um eine möglichst geringe und damit wirtschaftliche Besteuerung seiner steuerpflichtigen Aktivitäten zu erreichen. Zudem sollen die Tax-Compliance-Kosten niedrig ausfallen und der Aufwand für die notwendige Dokumentation der Steuerplanungsgestaltungen geringer sein als der wirtschaftliche Erfolg der Steuerplanung. Effizienz und Effektivität stehen insofern gleichermaßen im Interesse des Steuerpflichtigen. Vordergründig scheint es dem Gesetzgeber um eine Angleichung der unterschiedlichen Meinungen zu gehen, indem er für beide Parteien eine höhere Effizienz erreichen möchte. Umso unverständlicher ist vor diesem Hintergrund die Einführung des

⁴ Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BStBl 2000 I, S. 1433.

⁵ BFH BB 2008, S. 320: Der Datenzugriff der Finanzverwaltung gem. § 147 Abs. 6 AO erstreckt sich u. a. auf die Finanzbuchhaltung; der Steuerpflichtige ist nicht berechtigt, gegenüber der Außenprüfung bestimmte Einzelkonten (... Drohverlustrückstellungen, nicht abziehbare Betriebsausgaben, organschaftliche Steuerumlagen) zu sperren, die aus seiner Sicht nur das handelsrechtliche Ergebnis, nicht aber die steuerliche Bemessungsgrundlage beeinflussen; FG Münster, EFG 2008, S. 1592: Der Steuerpflichtige, der durch digitale Aufzeichnungen seine Bücher führt, ist auch bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung verpflichtet, neben dem Datenträger zur Lohnbuchhaltung auch die gesamte Finanzbuchhaltung in Form der Datenträgerüberlassung gem. § 147 Abs. 6 AO zur Verfügung zu stellen, weil auch in ihr steuerrelevante Daten zur Lohnbesteuerung enthalten sind; FG Rheinland-Pfalz, EFG 2006, S. 1634: Kostenstellenrechnungen unterliegen wegen ihres primär betriebsinternen Charakters dem Datenzugriff nur in eingeschränktem Maße; FG Hamburg, DStRE 2007, S. 441: Der Anspruch des Finanzamts nach § 147 Abs. 6 AO auf Nutzung digitaler Daten und Datenverarbeitungssysteme besteht nur im Rahmen, wie der Steuerpflichtige zur Aufzeichnung und Aufbewahrung von Daten verpflichtet ist.