
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