

Feller, Anna; Huber, Stefan; Schanz, Deborah

Working Paper

Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften

arqus Discussion Paper, No. 213

Provided in Cooperation with:

arqus - Working Group in Quantitative Tax Research

Suggested Citation: Feller, Anna; Huber, Stefan; Schanz, Deborah (2017) : Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften, arqus Discussion Paper, No. 213, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/150535>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers

Anna Feller / Stefan Huber / Deborah Schanz

**Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen
großer deutscher Kapitalgesellschaften**

arqus Discussion Paper No. 213

February 2017

www.arqus.info

ISSN 1861-8944

Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften

Anna Feller^a, Stefan Huber^b, Deborah Schanz^c

Zusammenfassung: Der Umgang von Unternehmen mit steuerlichen Sachverhalten gerät immer stärker in den Fokus der Öffentlichkeit. Über die dafür operativ Verantwortlichen, die Steuerabteilungen sowie deren gegenwärtigen Aufbau und Aufgabenweisen ist allerdings wenig bekannt. Unser Ansatz von telefonischen Befragungen deutscher Steuerabteilungsleiter verfolgt das Ziel, den organisatorischen Aufbau, das Aufgabenspektrum und die Arbeitsweise der Steuerabteilungen und die komplexen Facetten unternehmerischer Steuerplanung genauer zu untersuchen. Unsere Ergebnisse zeigen: Während die steuerlichen Rahmenbedingungen von der großen Mehrheit als neutral bis negativ angesehen werden, besteht große Heterogenität im Umgang mit diesen Gegebenheiten. Dies zeigt sich in Unterschieden im Aufbau und der Arbeitsweise deutscher Steuerabteilungen, deren Rollen von „negativen Administratoren“ bis zu „strategischen Partnern“ reichen. Diese Rollen wirken sich insbesondere in der Interaktion mit anderen Teilen des Unternehmens aus. In einem Drittel der Unternehmen zeigt sich, dass das Topmanagement bestehende steuerliche Unsicherheiten nicht ausreichend wahrnimmt. Bei diesen Unternehmen ist die Steuerabteilung deutlich schlechter aufgestellt als bei Unternehmen ohne Wahrnehmungsdefizit: IT-Zugriffsmöglichkeiten und Zugang zu Entscheidungsträgern werden als nicht gut bewertet und die Einbindung in operative Prozesse erfolgt spät.

^a Ludwig-Maximilians-Universität München, feller@bwl.lmu.de.

^b Stanford University, sjhuber@stanford.edu.

^c Ludwig-Maximilians-Universität München, schanz@lmu.de

1. Einführung

Steuerliche Themen stehen in den letzten Jahren verstärkt im Fokus unternehmerischer Entscheidungen. So berichten internationale Praxisstudien, dass steuerliche Überlegungen in 92 % aller Entscheidungen eine Rolle spielen¹ und dass steuerliche Themen zunehmend auch in Aufsichtsratssitzungen thematisiert werden.² Im neu herausgegebenen Anwendungserlass zu § 153 Abgabenordnung stellt das deutsche Bundesfinanzministerium klar, dass die Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, das der Tax-Compliance dient, ein Indiz dafür darstellt, dass bei fehlerhaften Steuererklärungen keine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerhinterziehung vorliegt. Die Wichtigkeit eines funktionierenden Tax Compliance Management Systems rückt die Arbeitsweise der Steuerabteilung weiter in den Fokus. Gleichzeitig sind unternehmerische Steuerentscheidungen auch stärker in den Blickpunkt einer kritischen Öffentlichkeit gelangt. Das durch die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeitete politische Maßnahmenpaket gegen internationale Steuervermeidung³ trägt dazu bei, dass steuerliche Themen innerhalb der Unternehmen mehr Aufmerksamkeit benötigen werden. Hierdurch wird der strategische Wert der Steuerabteilung für das Gesamtunternehmen weiter zunehmen.⁴

Allerdings ist über Steuerabteilungen und deren Aufbau und Arbeitsweise wenig bekannt. Es stellt sich die Frage, wie jene vor dem Hintergrund dieser Herausforderungen aufgestellt sind und diesen Entwicklungen begegnen können. Letzte wissenschaftliche Aufarbeitungen zu deren Ausgestaltung reichen mittlerweile fast 15 Jahre zurück und es bleibt unklar, wie sich organisatorischer Aufbau, Aufgabenspektrum und Arbeitsweise von Steuerabteilungen in Deutschland verändert haben. Vorliegende Praxisstudien⁵ bieten hier nur einen begrenzten Blick auf den Status-quo. In der wissenschaftlichen Literatur wird die Arbeit der Steuerabteilung meist als eine „Black Box“ betrachtet.⁶

Vor diesem Hintergrund leistet unsere wissenschaftliche Befragung von 154 großen deutschen Kapitalgesellschaften zwei wichtige Beiträge für den aktuellen Forschungsstand und die Praxis: Erstens zeigen wir auf, in welchen Ausprägungen sich organisatorischer Aufbau, Aufgabenspektrum und Arbeitsweise von Steuerabteilungen in deutschen Kapitalgesellschaften unterscheiden. Zweitens geben unsere Untersuchungen Aufschluss über die Bedeutung

¹ Vgl. *Alvarez & Marsal* 2012, <http://warrington.ufl.edu/accounting/docs/tn.pdf>.

² Vgl. *Taxand* 2012; http://www.taxand.com/sites/default/files/taxand/documents/Taxand_Global_Survey_2012.pdf.

³ Vgl. *OECD* 2015 OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung Abschlussberichte 2015; <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.html>.

⁴ Vgl. *Schönborn*, DB 2015(50), M5.

⁵ Vgl. *KPMG* 2015, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/kpmg-steuerfunktion-im-wandel-online.pdf>.

⁶ Vgl. *Feller/Schanz*, CAR 2017, DOI: 10.1111/1911-3846.12278.

des Steuerabteilungsleiters – der eigentlich verantwortlichen Person – dessen Rolle bis heute wenig erforscht ist.⁷ Somit hat diese Arbeit sowohl für die Wissenschaft als auch die Praxis eine hohe Relevanz.

Im Folgenden stellt Kapitel 2 den Untersuchungsgegenstand vor. Kapitel 3 erläutert die im Projekt verwendete Forschungsmethodik und die erhobenen Daten. Anschließend werden in Kapitel 4 die Ergebnisse der Befragung in Gegenüberstellung mit Ergebnissen der bestehenden Literatur präsentiert, bevor Kapitel 5 ein Fazit für die zukünftige Forschung und die Praxis zieht.

2. Untersuchungsgegenstand

Untersuchungsgegenstand unserer Forschung ist die Steuerabteilung bzw. Steuerfunktion⁸ in deutschen großen Kapitalgesellschaften. Zu den wichtigsten Aufgaben der Steuerabteilung eines Unternehmens zählen die Steuerdeklaration einschließlich steuerlichem Risikomanagement und Compliance und die Steuerplanung.⁹ Traditionell liegt der Fokus der deutschen Literatur auf der Ausgestaltung der ersten Funktion.¹⁰ Im Bereich der Deklarationsaufgaben sind sämtliche Compliance-Aktivitäten wie die Erstellung von Steuerbilanzen und Steuererklärungen und korrekte und steueroptimale rechtliche Einordnung realisierter Sachverhalte anzusetzen.¹¹ Im Rahmen der Compliance wird sichergestellt, dass die relevanten Steuergesetze eingehalten werden, wodurch steuerliche Risiken für die Gesamtorganisation minimiert werden sollen.¹² Somit ist es die Aufgabe des steuerlichen Risikomanagements, steuerliche Risiken zu identifizieren und den jeweiligen Entscheidungsträgern zu kommunizieren.¹³ Im heutigen, an Komplexität zunehmenden Umfeld spielt das steuerliche Risikomanagement in der Praxis eine zunehmend wichtigere Rolle im Rahmen der unternehmensweiten Compliance-Tätigkeiten.¹⁴

⁷ Vgl. *Armstrong/Blouin/Larcker*, JAE 2012, 53(1-2), 391-411. In vergleichbarer Weise werden für ein besseres Verständnis anderer Unternehmensentscheidungen zunehmend die im Kern betroffenen Abteilungsleiter und Top-Manager zum Entscheidungsprozess und zu den auf ihn wirkenden Einflussfaktoren befragt, wie z.B. im Bereich der Innovationsforschung – *Talke/Salomo/Rost*, RP 2010, 39(7), 907-918, *Schultz/Salomo/Talke*, JPIM 2013, 30(S1), 93-109 – oder der Auslagerung von Stabsfunktionen – *Hutzschenreuter/Levin/Dresel*, IBR 2011, 20(3), 291-313, *Hutzschenreuter/Levin/Dresel*, MIR 2011, 51(1), 65-92.

⁸ „Steuerfunktion“ ist im Vergleich zu „Steuerabteilung“ der allgemeinere Begriff, der auch Situationen abbildet, in denen es keine eigenständige Abteilung für das Thema Steuern gibt, sondern Mitarbeiter, die die Steuerfunktion ausüben, zugleich Teil einer anderen Abteilung wie dem Rechnungswesen sind. Diese Studie verwendet die Begriffe synonym und nutzt zu Lesbarkeitszwecken oft nur das Wort „Steuerabteilung“, umfasst aber auch die Steuerfunktion ohne eigene Abteilung.

⁹ Vgl. *Rose*, StbJb 1969/70, 36-42 und *Wagner*, StuW 2005, 93-108.

¹⁰ Vgl. *Rose*, StbJb 1969/70, 36-42; *Hebig*, Steuerabteilung und Steuerberatung in der Großunternehmung, 1984; *Herzig/Vera*, BB 2001, 1-7; *Herzig/Vera*, BB 2001, 441-447. Ein Beispiel für Untersuchungen von Steuerplanung bildet *Schwenk*, Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts – Empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, 2001.

¹¹ Vgl. *Herzig/Vera*, BB 2001, 2.

¹² Vgl. *Kowallik*, DB 2015(48), 2775.

¹³ Vgl. *PWC*, Tax Risk Management, 2004.

¹⁴ Vgl. *Risse*, Ubg 2011, 169-176; *Matenaer/Spengel*, Ubg 2011, 798-811; *Matenaer*, Implikationen steuerlicher Risiken, 2013, 47-171; *Risse*, Ubg 2015, 9-13; *von Busekist/Birkemeier*, Ubg 2015, 231-240.

Die Steuerplanung als zweiter Aufgabenbereich erhält in der deutschen Forschung hingegen weit weniger Aufmerksamkeit.¹⁵ In der englischsprachigen, insbesondere der US-amerikanischen Literatur, findet diese Thematik aber zunehmende Beachtung.¹⁶ So kann gezeigt werden, dass Unternehmen mit als „Profit Centern“ organisierten Steuerabteilungen niedrigere Konzernsteuerquoten aufweisen.¹⁷ Weiterhin gewinnt auch die Erforschung der Rolle einzelner Manager in der Steuerplanung eines Unternehmens zunehmend an Aufmerksamkeit, da diese – neben den strukturellen Unternehmenscharakteristika – mit der Höhe von Steuerquoten in Zusammenhang gebracht werden können.¹⁸ Insbesondere ist dabei dem Leiter der Steuerabteilung ein großer Einfluss auf die Steuerplanung eines Unternehmens zuzuschreiben.¹⁹

Die letzte Untersuchung zum Aufbau und der Funktion deutscher Steuerabteilungen liegt bereits 15 Jahre zurück.²⁰ Vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, wie der zunehmenden Globalisierung und der damit einhergehenden steuerlichen Problematiken, die u.a. vom Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Aktionsplan angesprochen werden, soll diese Studie neue Erkenntnisse zur Rolle der Steuerfunktionen in deutschen Kapitalgesellschaften liefern. Dabei sollen insbesondere folgende Fragestellungen beantwortet werden:

1. Wie ist die Steuerfunktion in deutschen Kapitalgesellschaften organisiert und in die Unternehmenshierarchie eingebunden?
2. Wie wird das aktuelle regulatorische Umfeld in seiner Wirkung auf die Arbeit der Steuerfunktion, insbesondere für steuerliches Risikomanagement und Compliance, bewertet?
3. Welche Rolle spielt Steuerplanung in deutschen Unternehmen und wie wird sie operativ organisiert?

¹⁵ Bspw. kürzlich zur Relevanz der Steuerquote *Haas*, *StuW* 2013, 319-339.

¹⁶ Vgl. *Hanlon/Heitzmann*, *JA* 2010, 127-178, für einen Überblick.

¹⁷ Vgl. *Robinson/Sikes/Weaver*, *TAR* 2010, 85(3), 1035-1064.

¹⁸ Vgl. *Dyreg/Hanlon/Maydew*, *TAR* 2010, 85(4), 1163-1189.

¹⁹ Vgl. *Schneider*, *DStR* 2001, 1224-1228, erste empirische Evidenz bei *Armstrong/Blouin/Larcker*, *JA* 2012, 53(1-2), 391-411 und theoretisch formalisiert *Feller/Schanz*, *CAR* 2017, DOI: 10.1111/1911-3846.12278.

²⁰ Vgl. *Vera*, *Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung in deutschen Großunternehmen – Eine empirische Analyse*, 2001.

3. Methodik und Daten

3.1 Methodik

Die vorliegende Studie basiert auf einer telefonischen Befragung, die von November 2014 bis Januar 2015 über fast drei Monate Vollzeit von drei bis sechs²¹ Personen am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Ludwig-Maximilians-Universität München in einem speziell dafür eingerichteten Telefonlabor durchgeführt wurde. In deren Rahmen wurden die Leiter der Steuerfunktion von 154 großen deutschen Kapitalgesellschaften anhand eines strukturierten und standardisierten Fragebogeninstruments in durchschnittlich ca. 40-minütigen Interviews befragt.

Da für die Beantwortung der aufgestellten Forschungsfragen interne Informationen über den organisatorischen Aufbau und das Aufgabenspektrum benötigt werden, sind diese nicht bzw. nur schwer mittels sekundärstatistischer Daten zu beantworten. Für diese interne Perspektive sind die Leiter der Steuerfunktion besonders geeignete Gesprächspartner, da sie in der Unternehmenshierarchie hoch genug angesiedelt sind, um einen guten Überblick über das Unternehmen sowie dessen Strategien und Ziele zu haben und gleichzeitig noch relativ nahe am Tagesgeschehen in der Abteilung sind.²² Zudem bieten Telefoninterviews im Vergleich zu schriftlich oder online zu beantwortenden Fragebögen den Vorteil, dass zum einen die Identität des Antwortenden sichergestellt werden kann und zum anderen, dass sie einen größeren Detailreichtum der Antworten ermöglichen, da stärker mit offenen Fragen gearbeitet und auf Schwierigkeiten beim Verständnis flexibel reagiert werden kann. Diese unmittelbare Interaktionsmöglichkeit erlaubt weiterhin, dass Antwortverweigerungen, insbesondere wegen Unverständnis, minimiert werden können. Zugleich kann durch den Interviewleitfaden eine Standardisierung erreicht werden, um eine deutschlandweite, großzählige Studie bewerkstelligen zu können.²³

Ein Nachteil von Befragungen ist, dass Teilnehmer geneigt sein können, sozial erwünschte Antworten zu geben, was insbesondere vor dem Hintergrund der medialen Beachtung des Themas Steuervermeidung von Konzernen ein wichtiger Punkt ist. Dieses Problem wurde durch verschiedene Vorgehensweisen zu mindern versucht. Zum einen wurden wertungsfreie Fragen rein nach dem Ist-Zustand gestellt, zum anderen wurden neben geschlossenen auch

²¹ Es waren bis zu zwei Autoren und vier eingestellte Interviewerinnen beteiligt.

²² Vgl. *Bloom/van Reenen*, AER 2010, 105-109, ähnliche Herangehensweise bei *Bloom/van Reenen*, JEP 2010, 24(1), 207 in Bezug auf Produktionsleiter.

²³ Vgl. *Schnell/Esser/Hill*, Empirische Sozialforschung, 2013, 10. Aufl., 368.

offene Fragen verwendet.²⁴ Die Antworten auf diese Fragen wurden dann vom Forschungsteam anhand vorher festgelegter und mit Beispielen verankerter Skalen eingeordnet.

Zur Überprüfung und Verbesserung des Befragungsinstruments hinsichtlich der Verständlichkeit einzelner Fragen, Widerstände bei der Beantwortung und der inhaltlichen Vollständigkeit, wurde im Oktober 2014 ein zweistufiger Pretest durchgeführt, an dem sechs Experten – Steuerforscher, Steuerberater und Mitarbeiter von Steuerabteilungen – sowie zwei Steuerabteilungsleiter kapitalmarktorientierter Konzerne teilnahmen.²⁵

Von besonderer Bedeutung für eine Telefonbefragung sind die durchführenden Interviewer. Vier für diesen Zweck eingestellte Interviewerinnen wurden vor Beginn des Projekts fachlich und methodisch geschult. Zudem waren sowohl bei der Gewinnung der Teilnehmer als auch bei der Durchführung stets mindestens einer der Autoren anwesend, um einen hohen Grad der Standardisierung bei der Durchführung sicherzustellen und so Interviewereinflüsse zu minimieren.²⁶ Die Vergütung der Interviewerinnen erfolgte leistungsbezogen pro akquiriertem und durchgeführtem Interview, um Anreize zur Teilnehmergeinnung zu setzen. Hierbei wurde den Mitarbeiterinnen ein detailliertes Skript an die Hand gegeben, welches Ziele und Nutzen des Projekts zum einen für die Überzeugung der potentiellen Gesprächspartner, zum anderen gemäß forschungsethischer Grundsätze erklärt. Darüber hinaus wurde das Projekt von der Steuerberaterkammer München²⁷ unterstützt, indem sie sämtliche Syndikussteuerberater im Kammerbezirk über das Projekt schriftlich informierte, und bei der Kontaktaufnahme als Referenz genannt werden durfte. Dadurch wird den Ansprechpartnern eine hohe Glaubwürdigkeit und Relevanz des Forschungsprojekts signalisiert und den Telefonzentralen erleichtert, die Anfrage einzuordnen. Schließlich wurde den Teilnehmern absolute Vertraulichkeit der Daten mit einer Vertraulichkeitserklärung zugesichert.²⁸

3.2 Daten

Die Untersuchung bezieht sich auf große deutsche Kapitalgesellschaften nach dem Handelsgesetzbuch.²⁹ Diese wurden mithilfe der Unternehmensdatenbank Amadeus herausgesucht. Zunächst wurden Verlustunternehmen und Unternehmen, deren Steueraufwand nicht in der

²⁴ Vgl. *Porst*, Fragebogen – Ein Arbeitsbuch, 2014, 4. Aufl., 53-97.

²⁵ Die Pretest-Durchführung erfolgte nach *Prüfer/Rexroth*, ZUMA-Arbeitsbericht 2000/08 Zwei-Phasen-Pretest, 2000. Das endgültige Befragungsinstrument bestand aus insgesamt 68 Fragen. Dieses stellte eine Mischung aus offenen und geschlossenen Fragen dar. Die durchschnittliche Dauer für die Durchführung eines Interviews lag bei 38 Minuten.

²⁶ Vgl. *Bloom/van Reenen*, AER 2010, 105-109; *Schnell/Essex/Hill*, Empirische Sozialforschung, 2013, 10. Aufl., 368.

²⁷ Es wurde keine finanzielle Unterstützung gegeben und es gab keinerlei Beauftragung oder inhaltliche Beeinflussung durch die Steuerberaterkammer München.

²⁸ Vgl. *Bloom/van Reenen*, AER 2010, 105-109.

²⁹ Kapitalgesellschaften, die entweder kapitalmarktorientiert sind oder von folgenden Kriterien mindestens zwei erfüllen: Umsatz > EUR 39 Mio, Gewinn > EUR 19,5 Mio, Mitarbeiter > 250.

Datenbank veröffentlicht war, ausgeschlossen.³⁰ Danach wurden die verbleibenden Unternehmen auf diejenigen reduziert, die weder Finanz- oder Staatsunternehmen sind noch von einem anderen inländischen oder ausländischen Unternehmen kontrolliert werden.³¹ Danach verblieb eine Ausgangsstichprobe von 961 Unternehmen, die alle telefonisch kontaktiert wurden. Insgesamt nahmen 154 Unternehmen teil, was einer Antwortquote von 16 % entspricht.³² Vergleicht man die Teilnehmer mit der Gesamtheit der 961 Unternehmen, so zeigt sich, dass die befragten Unternehmen im Schnitt sowohl in Bezug auf Umsatz und Gewinn als auch auf Personal größer sind. Die miterhobenen Gründe für eine Nichtteilnahme zeigen ein sehr diverses Bild. So gaben 23 % an, kein Interesse zu haben, 15 % mangelte es an zeitlicher Verfügbarkeit, weitere 10 % hatten keine interne Steuerfunktion und 6 % hatten keine Erlaubnis. Die übrigen 5 % führten andere Gründe an und rund ein Viertel machte keine Angaben.

4. Ergebnisse

4.1 Die Steuerfunktion in deutschen Kapitalgesellschaften im Überblick

Wie die Steuerfunktion ihre Aufgaben erfüllen kann, hängt stark davon ab, wie sie in die Unternehmenshierarchie eingebunden ist. Hierbei findet sich die Steuerfunktion meist auf der ersten oder zweiten Hierarchieebene wieder. In den meisten befragten Unternehmen (126, ca. 82 %) berichtet der Leiter der Steuerfunktion direkt an die Unternehmensleitung und ist somit auf der ersten Hierarchiestufe unterhalb der Unternehmensleitung anzusiedeln. Demgegenüber stehen 28 Befragte, die an die zweite Führungsebene, in Form des Leiters Rechnungswesen, Finanzen oder einer kaufmännischen Zentralabteilung, berichten. Hier lässt sich ein über die Zeit gestiegener Stellenwert der Steuerfunktion feststellen, denn in früheren Studien lag der Anteil der direkt der Unternehmensleitung unterstellten Steuerabteilungen bei nur knapp 58 %³³ bzw. 50 %.³⁴ Durch diese hohe Einordnung der Steuerfunktion soll sichergestellt werden, dass steuerliche Aspekte in der betrieblichen Entscheidungsfindung berücksichtigt werden.

Grundsätzlich sind drei Organisationsformen zur Aufgabenbearbeitung denkbar. Dies ist zum einen die funktionale Organisationform, d.h. eine Ausrichtung nach zu bearbeitenden Aufgaben. Sie ermöglicht es, steuerliche Problemstellungen des Unternehmens zentralisiert zu bearbeiten und dabei Spezialisierungsvorteile zu erzielen. Z.B. wäre es denkbar die Steuerabtei-

³⁰ Diese Einschränkungen sind der Steuerplanungsforschung entnommen, da das Projekt auch eine zweite Forschungsfrage aus diesem Feld beantworten soll.

³¹ Ähnliches Vorgehen bei *Vera*, Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung in deutschen Großunternehmen – Eine empirische Analyse, 2001 und *Haas*, *StuW* 2013, 323.

³² Eine solche Quote ist am oberen Ende der zu erwarteten Antworten einzuschätzen, verglichen mit Quoten anderer Befragungen von oft 9 bis 12 %, vgl. *Graham/Harvey/Puri*, *JFE* 2014, N/A und *Blaufus/Eichfelder/Hundsdoerfer*, *Public Finance Review* 2014, 42(6),800–829.

³³ Vgl. *Herzig/Vera*, *BB* 2001, 6.

³⁴ Vgl. *Hebig*, 1984, 145.

lung in die Bereiche Steuerplanung und Steuerdeklaration zu unterteilen. Zum anderen ist eine divisionale Organisationsform denkbar, in der die Aufgaben nach dem Objektprinzip gegliedert werden, weswegen im Rahmen dieser Studie eine Gliederung nach Sparten oder Regionen unter diesen Oberbegriff subsumiert werden. Im Vergleich zur funktionalen Organisation bietet sie geringere Spezialisierungsvorteile, hingegen kann dadurch leichter eine dezentrale Koordination, bspw. zwischen Steuerdeklaration und Steuerplanung für eine regionale oder Produktparte, erreicht werden. Legt man die oben genannte Definition zu Grunde, scheint es seit Beginn des Jahrtausends einen Trend weg von der divisionalen hin zur funktionalen Organisation der Steuerfunktion zu geben. Hielten sich zu Beginn des Jahrtausends diese Organisationsformen noch ungefähr die Waage (56 % funktional und 43 % divisional)³⁵, so zeigt Tabelle 1, dass nun 121 der 154 Unternehmen (79 %) als funktionale Organisation auftreten. Die divisionale Organisationsform nutzen hingegen nur zwölf der 154 befragten Unternehmen (8 %). Weiterhin ist eine Matrixorganisation denkbar, die trotz zentralisierter und spezialisierter Aufgabenbearbeitung Koordinationsvorteile ermöglicht. Diese Organisationsform fand sich in der Studie von Herzig und Vera noch bei keinem befragten Unternehmen, in der aktuellen Studie weisen immerhin zehn Unternehmen eine solche Struktur auf (6 %), verstärkt bei kapitalmarktorientierten Unternehmen.

Tabelle 1 - Organisationsformen der Steuerabteilung

	Nicht-kapitalmarktorientiert	Kapitalmarktorientiert	Gesamt
Funktionale Organisation	79 %	79 %	79 %
Divisionale Organisation	8 %	7 %	8 %
Matrixorganisation	4 %	10 %	6 %
Keine Aufgabenaufteilung	10 %	3 %	6 %
Keine Angabe	0 %	1 %	1 %
Gesamt (Anzahl)	84	70	154
Umstrukturierung in den letzten zehn Jahren	7 (8 %)	19 (27 %)	26 (17 %)

Im Bereich des organisatorischen Aufbaus der Steuerabteilungen herrscht derzeit eine starke Tendenz zur Umstrukturierung (Abbildung 1). In 26 der befragten Unternehmen hat sich die Struktur der Abteilung in den letzten zehn Jahren geändert. Ein Großteil dieser Entwicklung ist auf die kapitalmarktorientierten Unternehmen zurückzuführen, von denen 27 % (19) angeben, die Struktur der Steuerfunktion geändert zu haben.

Betrachtet man die zeitliche Verteilung der Umstrukturierungsmaßnahmen, so sticht ins Auge, dass über die letzten zehn Jahre ihre Anzahl zugenommen hat und dass elf der 26 Umstrukturi-

³⁵ Vgl. Herzig/Vera, BB 2001, 6.

rierungen im Jahr 2014 durchgeführt wurden. Klassifiziert man die Maßnahmen nach ihrer Art, so werden drei Trends deutlich, die die oben gewonnenen Eindrücke unterstützen. Erstens wird die Steuerfunktion in deutschen Kapitalgesellschaften immer stärker ausgebaut; so wird nicht nur die Mitarbeiterzahl erhöht, sondern auch der interne Aufgabenbereich um neue Felder wie Transferpreise erweitert oder auch erstmalig eine eigenständige Abteilung aufgebaut, was der gestiegenen Bedeutung Rechnung trägt. Zweitens sind die größten Steuerabteilungen unserer Stichprobe in dieser Zeit zur funktionalen Organisationsform gewechselt, um somit Spezialisierungsvorteile zu erzielen.

Umstrukturierungen der Steuerfunktion in den letzten 10 Jahren

Häufigkeit und Art des Umstrukturierungsziels

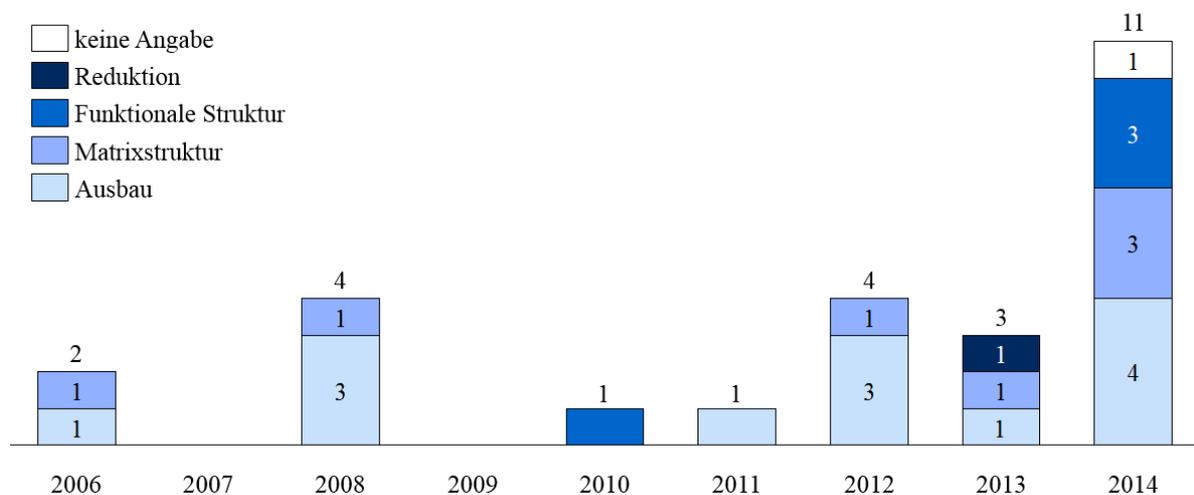


Abbildung 1 - Umstrukturierungen der Steuerfunktion nach Jahren

Der dritte zu beobachtende Trend ist, dass Unternehmen mit bestehender, funktional organisierter Steuerfunktion zur Matrixorganisation gewechselt sind (sieben Unternehmen). Von allen befragten Unternehmen organisieren inklusive dieser sieben Wechsler nur zehn Unternehmen die Steuerfunktion in dieser Form. Dieser Trend ist vor allem durch die kapitalmarkt-orientierten Unternehmen getrieben, die fünf dieser sieben Unternehmen stellen. Die Mitarbeiterzahl dieser sieben Wechsler liegt bei durchschnittlich 57 und reicht von acht bis hin zu 130. Somit können Spezialisierungsvorteile erzielt werden und es kann trotz der zunehmenden Größe noch sinnvoll über einzelne Divisionen koordiniert werden. Extrapoliert man diesen Trend, ist damit zu rechnen, in Zukunft mehr Umstrukturierungen hin zu einer Matrixstruktur, insbesondere bei den größeren Unternehmen, beobachten zu können.

Neben der Organisationsform ist auch die Größe der Steuerfunktion innerhalb des Gesamtunternehmens von großer Bedeutung für eine zuverlässige Aufgabenerfüllung. Die befragten Unternehmen sind in dieser Hinsicht äußerst unterschiedlich, da die Befragung einen breiten

Querschnitt über große deutsche Kapitalgesellschaften erreicht. So schwankt die Anzahl der Mitarbeiter in der Steuerfunktion von einer Teilzeitstelle bis hin zu weit über 100 Mitarbeitern, wobei der Durchschnitt bei 16 Vollzeitstellen liegt. Dieser lag in der Erhebung von Hebig in den 80er Jahren bei nur acht Mitarbeitern.³⁶ Knapp ein Drittel der befragten Unternehmen unterhalten dabei weniger als zwei Vollzeitstellen in der Steuerfunktion. Ähnliches wird von Hebig beobachtet, der seine Verwunderung über die geringe personelle Besetzung einzelner Steuerabteilungen zum Ausdruck bringt.³⁷ Kapitalmarktorientierte Unternehmen sind im Vergleich der beteiligten Unternehmen personell breiter aufgestellt, da sie größer³⁸ sind und auch die Komplexität der Aufgaben der Steuerfunktion in solchen Unternehmen höher ist und daher mehr Personal erfordert.³⁹ So finden sich dort durchschnittlich 29 Vollzeitstellen gegenüber vier Vollzeitstellen bei nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen.

Angesichts der hohen Komplexität, die steuerliche Aufgabenstellungen mit sich bringen, sind die Mitarbeiter dieser Funktion in der Regel hochqualifiziert. So beträgt der Anteil der Mitarbeiter mit Hochschulabschluss durchschnittlich 71 % (1981: 48 %)⁴⁰. Zudem haben 57 % bereits mindestens zwei Jahre Berufserfahrung in einer Steuerberatungsgesellschaft, was fast eine Vervielfachung des Anteils in den 80er Jahren darstellt.⁴¹ Auch hier liegen aus obengenannten Gründen die Werte bei den kapitalmarktorientierten Unternehmen jeweils höher als bei den nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen (Tabelle 2).

Tabelle 2 - Mitarbeiterstruktur

	Anzahl Mitarbeiter	Anteil mit Hochschulabschluss	Anteil mit 2 Jahren Steuerberatungserfahrung
Gesamt	16	71 %	57 %
Nicht kapitalmarktorientiert	4	69 %	54 %
Kapitalmarktorientiert	29	74 %	61 %

Auf Grund der hohen Verantwortung und des Einflusses, den der Steuerabteilungsleiter für die Arbeit der Abteilung und somit das Steuerergebnis des Unternehmens hat,⁴² soll an dieser Stelle deren fachlicher Hintergrund kurz diskutiert werden. Die meisten Teilnehmer haben einen betriebswirtschaftlichen Hintergrund, gefolgt vom Studium der Rechtswissenschaften und dem Abschluss als Diplomfinanzwirt. Die Diplomfinanzwirte sind im Durchschnitt mehr als 15 Jahre in den jeweiligen Unternehmen angestellt und bilden mit einem Durchschnittsal-

³⁶ Vgl. Hebig, 1984, 166.

³⁷ Vgl. Hebig, 1984, 166 f.

³⁸ Die befragten kapitalmarktorientierten (nicht kapitalmarktorientierten) Unternehmen haben im Durchschnitt 35.000 (6.000) Mitarbeiter.

³⁹ Vgl. Dahlke, BB 2014, 680.

⁴⁰ Vgl. Hebig, 1984, 174.

⁴¹ Vgl. Hebig, 1984, 181.

⁴² Vgl. Schneider, DSStR 2001, 1224-1228; Armstrong/Blouin/Larcker, JAE 2012, 53(1-2), 391-411 und Feller/Schanz, CAR 2017, DOI: 10.1111/1911-3846.12278.

ter von 53 Jahren auch die älteste Fachkohorte.⁴³ Dieser Hintergrund schlägt sich auch in der Bewertung von Steuergestaltungspraktiken nieder. Während durchschnittlich 44 % der Befragten der Aussage „Steuerliche Gestaltungen können nur in legal und illegal unterteilt werden.“ nicht und 21 % ihr voll und ganz zustimmten, dreht sich das Verhältnis bei den Leitern mit Steuerverwaltungsvergangenheit (Diplomfinanzwirte) um. Dies ist bei keiner anderen Gruppe der Fall.

4.2 Die Wirkung des steuerlichen Umfelds auf die Arbeit der Steuerfunktion

Das steuerliche Umfeld, d.h. die Steuergesetzgebung und deren Auslegung, stellt die Rahmenbedingungen für Steuerdeklaration und -planung auf.⁴⁴ Am häufigsten wird das steuerliche Umfeld von den Befragten als neutral wahrgenommen (49 %), allerdings empfinden es 44 % als (eher) negativ (Histogramm nicht dargestellt). Dabei hat sich auch die Tendenz der Wahrnehmung in den letzten Jahren in Richtung (eher) negativ verschlechtert. Dies spiegelt die Gesamteinschätzung der steuerlichen Attraktivität Deutschlands von *Keller* und *Schanz* wider, welche sich im Mittelfeld von 100 betrachteten Länder befindet, aber durch jüngste Entwicklungen wie Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und zur Zinsabzugsfähigkeit Punktabzug erhält.⁴⁵ Die konkreten Aspekte, die von den befragten Steuermanagern für ihre negative Einschätzung angeführt werden, sind vielfältig.

Die häufigsten der insgesamt 190 Nennungen lassen sich in die Kategorien „ungeeignete Gesetzgebung“ und „weniger Gestaltungsmöglichkeiten“ einordnen. Unter ersterem wird insbesondere der Anstieg der Änderungsfrequenz genannt, sowie eine nicht zeitgemäße Anpassung der Gesetzgebung, z.B. die Nicht-Einführung von Forschungsförderung (F&E Förderung).⁴⁶ Unter den verringerten Gestaltungsmöglichkeiten werden Regelungen des Außensteuergesetzes (AStG) zu Funktionsverlagerung und Hinzurechnungsbesteuerung, sowie ein verstärkter Informationsaustausch und eine verschärfte Betriebsstättengewinnermittlung nach dem „Authorised-OECD-Approach“ (AOA) genannt.⁴⁷ Große weitere negative Punkte sind die Einschränkungen bei der Verlustverrechnung (insb. §8c KStG) sowie die Nennungen Zins-schranke nach §8a KStG, Verrechnungspreise (inkl. erhöhte Dokumentationspflichten), internationale Sachverhalte und Lohnsteuerthemen/eingeschränkte Abzugsfähigkeit von Betriebs-

⁴³ Das durchschnittliche Alter aller Befragten ist 47 Jahre bei durchschnittlich 11 Jahren im jeweiligen Unternehmen. Der Anteil an Frauen bei den Befragten liegt bei knapp 20 %. Diese sind im Allgemeinen genauso alt und ähnlich lange wie ihre männlichen Kollegen im Unternehmen. Betrachten man allerdings nur die Berufsträger, d.h. Steuerberater, sind davon 20 % weiblich, allerdings durchschnittlich ein Jahr jünger als die männlichen Kollegen und 4 Jahre kürzer im Unternehmen.

⁴⁴ So beispielsweise betont in *Feller/Schanz*, CAR 2017, DOI: 10.1111/1911-3846.12278. Verdeutlichung der Rahmenwirkung („Limits to Tax Planning“) in *Simader/Titz*, Limits to tax planning. Schriftenreihe zum internationalen Steuerrecht: v. 79 2013, Vienna.

⁴⁵ Vgl. *Keller/Schanz*, arqus Discussion Paper No. 143, 2013. www.arqus.info.

ausgaben. Genannte positive Punkte zielen fast ausschließlich auf die Unternehmenssteuerreform 2008 mit ihrer Senkung des Körperschaftsteuersatzes ab.

Gründe für die positive, neutrale oder negative Wahrnehmung des steuerlichen Umfelds

Anzahl Nennungen (mehrere Nennungen möglich)

Konkrete Beispiele

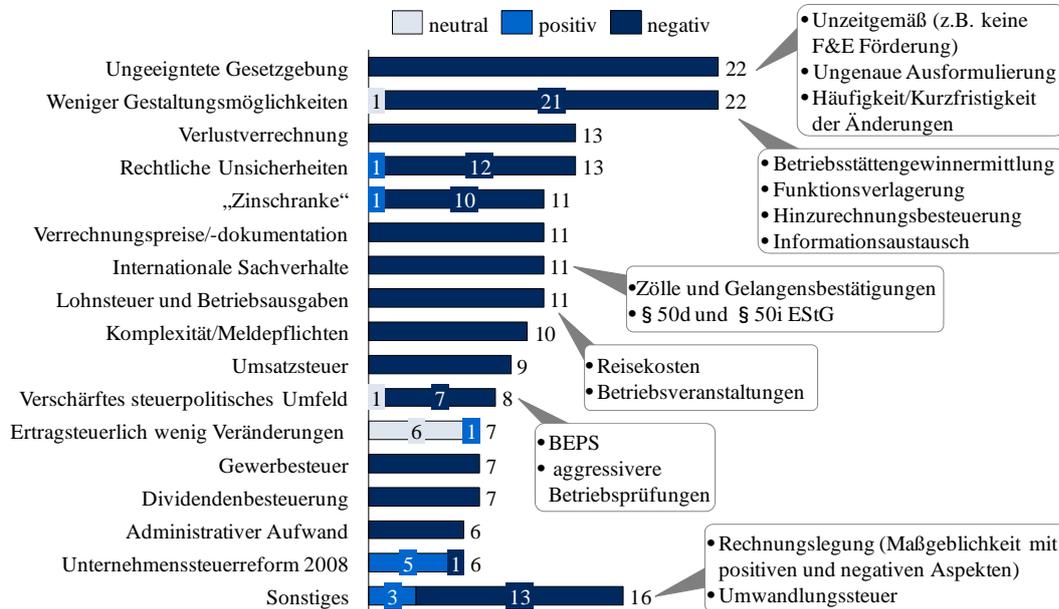


Abbildung 2 - Konkrete Aspekte des steuerlichen Umfelds

Damit spiegelt die Wahrnehmung der Befragten verschiedene wissenschaftliche Studien zu den Auswirkungen deutscher Steuergesetzänderungen nur teilweise wider. Während Regelungen zur Zinsschranke und Verlustverrechnung in der deutschen Literatur ausführlich kritisch diskutiert worden sind⁴⁸ und auch die allgemeine Komplexität des Steuersystems mit häufigen Änderungen und unklaren Rechtsbegriffen kritisiert wird,⁴⁹ wird auch klar, dass medial viel diskutierte Themen wie die OECD BEPS-Initiative für die Befragten im Vergleich zu vielen anderen Themen (noch) wenig relevant erscheinen.⁵⁰

Rechtliche Unsicherheiten in Bezug auf Steuergesetzgebung und deren Auslegung, zum Beispiel zur Anwendung des AOA für Betriebsstätten Gewinnermittlung, rangieren schließlich ebenfalls unter den fünf wichtigsten Aspekten, die zu der eher negativen Einschätzung des steuerlichen Umfelds bei den befragten Unternehmen beitragen. Um eine bessere Einschätzung über das Ausmaß der unternehmensspezifischen Unsicherheiten – die eine wesentliche

⁴⁶ Dies kritisiert auch der Bundesverband der Industrie (BDI): BDI, BDI-Drucksache Nr. 430, sowie Wissenschaftler wie *Spengel/Elschner*, ZfB-Special Issue 2/2010, 1-22.

⁴⁷ Kritik an der durch den AOA entstehenden Komplexität üben z.B. auch *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37-42.

⁴⁸ Vgl. bspw. *Radulescu/Stimmelmayer*, PWP 2008, 9(1), 19-36; *Wagner/Fischer* BB 2007, 1811-1816. Allerdings scheinen die Auswirkungen gemessen an tatsächlicher Anzahl betroffener Unternehmen relativ gering zu sein, vgl. *Alberternst/Sureth*, arqus Discussion Paper No. 182, www.arqus.info.

⁴⁹ Vgl. *Breithecker/Garden/Thönnies*, DStR 2007, 361-367; *Wagner/Zeller*, PWP 2011, 12(3), 303-316.

⁵⁰ Unzählige Beiträge in Praxiszeitschriften zum Thema BEPS lassen hingegen auf eine Relevanz der BEPS-Initiative für deutsche Unternehmen schließen. Vgl. für viele beispielsweise *Fuest*, WD 2013, 138-139; *Rödter/Pinkernell*, IStR 2013, 619-624; *Gillamariam/Binding*, DStR 2013, 1153-1158; *Pelaez/Bonekamp*, iwB 2013, 514-518; *Hey*, DB 2013(13), 21-22; *Feller/Schanz*, BB 2015, 865-870.

Rolle für die Arbeit der Steuerfunktion eines Unternehmens spielen sollten – zu erhalten, wurde dies separat abgefragt. Abbildung 3 zeigt auf der X-Achse die Einschätzung über steuerliche Unsicherheiten in den Kategorien 1-5 („sehr niedrig“ bis „sehr hoch“), sowie innerhalb der jeweiligen Gruppen eine Einschätzung, wie sehr dem Topmanagement des Unternehmens das Ausmaß dieser Unsicherheiten bewusst ist (Y-Achse). Mehr als die Hälfte der 154 Unternehmen beurteilt die Unsicherheiten als hoch oder sogar sehr hoch. Allerdings schwankt bei diesen – wie auch bei den anderen Unternehmen – das Bewusstsein der Führungsebene für diese Unsicherheiten erheblich. Bei einem Drittel dieser Unternehmen (11 Prozentpunkte (pp) von 32 pp für hohe Unsicherheiten und 7 pp von 19 pp für sehr hohe Unsicherheiten) liegt ein Bewusstsein beim Topmanagement vor, welches mit „wenig“ oder „mittel“ eingeschätzt wird.⁵¹ Ist sich in Unternehmen – nach Einschätzung des Steuerabteilungsleiters – das Topmanagement nicht der steuerlichen Risiken und ihrem Ausmaß bewusst, bezeichnen wir dies im Folgenden als Wahrnehmungsdefizit.

Ausmaß steuerlicher Unsicherheiten und Bewusstsein dessen beim Topmanagement
Prozent

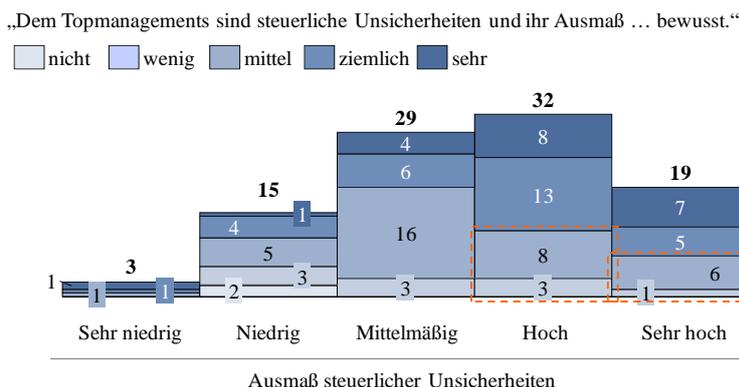


Abbildung 3 - Einschätzung steuerlicher Unsicherheiten (Antworten von 98 % der Befragten)

4.3 Steuerdeklaration einschließlich steuerlichem Risikomanagement und Compliance

Diese bestehenden Wahrnehmungsdefizite sind insbesondere verwunderlich, da den Themen des steuerlichen Risikomanagements und Compliance von den Steuerabteilungsleitern der befragten Unternehmen eine sehr hohe Bedeutung beigemessen wird. Dies zeigt sich schon daran, dass im Rahmen der Steuerplanung den Werten „Regelorientiertheit“, „Stabilität“ und „Reputation“ mit durchschnittlichen Werten von ca. 4 auf einer Skala von 1 bis 5 die höchste Wichtigkeit zugeschrieben wird. Diese Werte spiegeln eher einen Fokus auf Compliance denn auf der gestalterischen Tätigkeit der Steuerplanung wider. Die Aufgabe des steuerlichen Risi-

⁵¹ Hier ist es die Aufgabe des steuerlichen Risikomanagements, solche Wahrnehmungsdefizite zu schließen, vgl. *Vitale/Loose*, BB 2014, 2903-2910.

komanagements ist es, steuerliche Risiken zu identifizieren und den jeweiligen Entscheidungsträgern zu kommunizieren.⁵² Dadurch soll im Unternehmen und insbesondere bei den Entscheidungsprozessen ein Gespür für diese Problematiken geschaffen werden, sodass adäquate Ressourcen für deren Identifizierung und Lösung zur Verfügung gestellt werden.⁵³ Hierbei sind zunächst die zielrelevanten steuerlichen Risiken zu ermitteln.⁵⁴ Dabei ist insbesondere die starke Einbindung der Steuerfunktion in das Unternehmensgeschehen von großer Wichtigkeit. Dies kann über verschiedene Mechanismen geschehen. Abbildung 4 zeigt, dass in den befragten Unternehmen ein breites Spektrum an Einbindungsarten existiert. Allerdings zeigt sich, dass vor allem kurzfristige Einbindungsmechanismen, wie Meetings auf Anfrage anderer Abteilungen oder proaktiv vorgeschlagene Meetings dominieren. Regelmäßige formalisierte Einbindung durch Jours fixes oder Richtlinien nutzen weniger als die Hälfte der Befragten (42 % bzw. 38 %). Auch die Abstellung von Mitarbeitern aus der Steuerfunktion in andere operative Einheiten bspw. für spezielle Projekte scheint nicht die Regel zu sein.

Arten der Einbindung der Steuerfunktion in die operativen Prozesse
 Häufigkeit der Nennung (Mehrfachnennungen möglich)

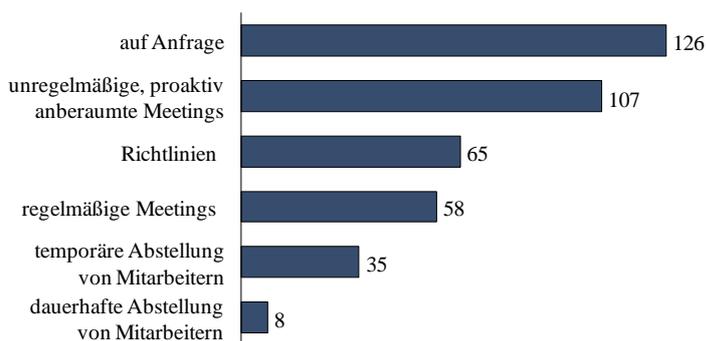


Abbildung 4 - Einbindung der Steuerfunktion

Neben diesen Arten der Einbindung sind auch die IT-Integration der Steuerabteilung und die damit verbundenen Zugriffsmöglichkeiten auf relevante Informationen von besonderer Bedeutung. Abbildung 5 setzt dies in Zusammenhang mit den oben beschriebenen Problemen der (nicht) wahrgenommenen steuerlichen Unsicherheiten. Hierfür wird ein Wahrnehmungsdefizit ermittelt, bei dem die Einschätzung der Wahrnehmung steuerlicher Unsicherheiten bei Entscheidungsträgern von der Einschätzung des Ausmaßes dieser Unsicherheiten abgezogen wird.⁵⁵ Hierbei zeigt sich, dass bei Vorliegen von Wahrnehmungsdefiziten im Topmanagement die Steuerabteilung deutlich schlechter aufgestellt ist: In diesen Unternehmen werden

⁵² Vgl. PWC, Tax Risk Management, 2004.

⁵³ Vgl. PWC, Tax Risk Management, 2004, 13.

⁵⁴ Vgl. Risse, Ubg 2012, 170.

⁵⁵ Schätzt ein Befragter die steuerlichen Unsicherheiten für sein Unternehmen mit einer 5 ein und das Bewusstsein dafür im Topmanagement mit einer 3, so nimmt das Maß den Wert 2 an. Somit sind positive Werte Wahrnehmungsdefizite.

die IT-Zugriffsmöglichkeiten als nicht gut erachtet (39 Unternehmen), der Zugang zu Entscheidungsträgern ist (sehr) schlecht (13 Unternehmen) und die Einbindung in operative Prozesse erfolgt spät (59 U).

Wahrnehmungsdefizit bei steuerlichen Risiken

Einbindung der Steuerabteilung als moderierender Faktor

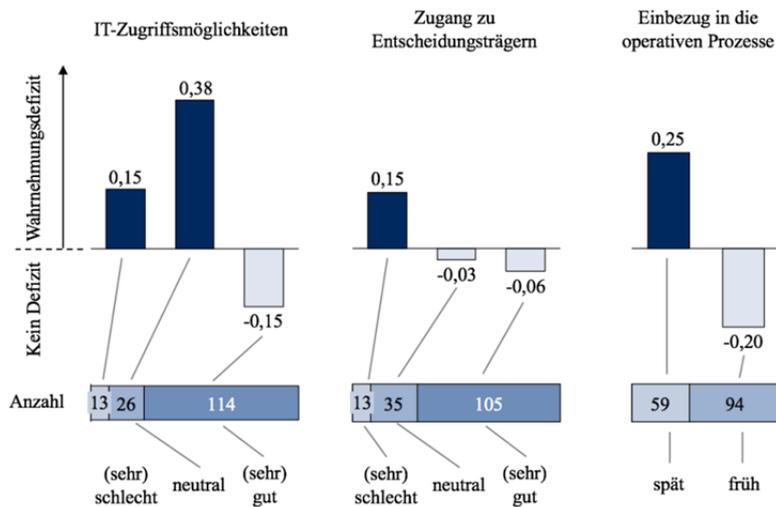


Abbildung 5 - Treiber der Wahrnehmungsdefizite steuerlicher Unsicherheiten

Das Wahrnehmungsdefizit (obere Bildhälfte) wird gemessen als die Einschätzung des Ausmaßes steuerlicher Unsicherheiten abzüglich der Einschätzung der Wahrnehmung steuerlicher Unsicherheiten bei Entscheidungsträgern. Die untere Bildhälfte zeigt die Anzahl an Antworten, die auf jede Bewertungskategorie der drei Einbindungsmechanismen entfallen sind.

Ihre hervorgehobene Rolle beim Thema Compliance führt dazu, dass die Steuerfunktion ihre Durchsetzungskraft innerhalb der Unternehmensorganisation als stark einschätzt, um die Einhaltung der relevanten steuerlichen Vorgaben durchsetzen zu können. Tabelle 3 zeigt dies insbesondere gegenüber den operativen Funktionen auf, da andere Stabsfunktionen, wie eine Rechts- oder Rechnungslegungsabteilung ähnliche Kompetenzen im Bereich Compliance aufweisen. Erstaunlich ist allerdings, dass die Durchsetzungsfähigkeit bei den kapitalmarktorientierten Gesellschaften als geringer wahrgenommen wird.

Tabelle 3 - Durchsetzungsfähigkeit der Steuerabteilung gegenüber anderen Unternehmensteilen

	Durchsetzungsfähigkeit gegenüber...					
	... operativen Funktionen			... Stabsfunktionen		
	schlechter	ähnlich	besser	schlechter	ähnlich	besser
Nicht kapitalmarktorientiert	6 %	49 %	44 %	4 %	57 %	40 %
Kapitalmarktorientiert	13 %	47 %	40 %	9 %	64 %	28 %
Gesamt	9 %	48 %	42 %	6 %	60 %	34 %

4.4 Steuerplanung

Steuerplanung kann viele unterschiedliche Zwecke erfüllen und demnach auch viele Auslöser haben. In der Befragung werden – wie in der Literatur bereits identifiziert⁵⁶ – die Wichtigkeit verschiedener Anlässe untersucht (Abbildung 6).

Anlässe für Steuerplanung

Durchschnittliche Bewertung, Skala von 1 – nicht wichtig bis 5 – sehr wichtig

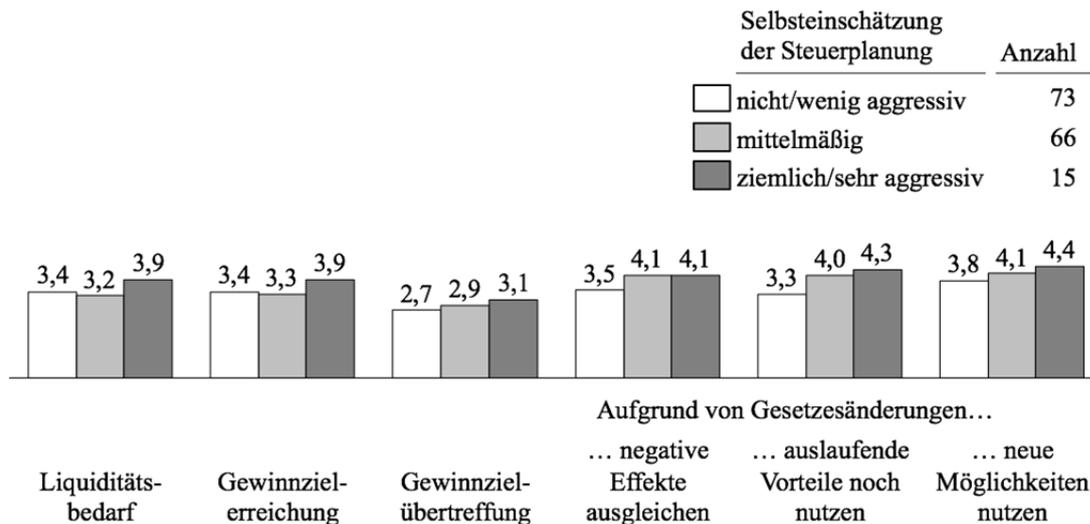


Abbildung 6 - Anlässe für Steuerplanung bei unterschiedlich eingeschätzter Aggressivität der eigenen Steuerplanung

Der wichtigste Anlass zur Steuerplanung ist die Änderung von Steuergesetzen, wobei der Unteraspekt, in diesem Fall neue Möglichkeiten zu nutzen, am wichtigsten bewertet wird. Insgesamt scheinen mit selbsteingeschätzter zunehmender steuerlicher Aggressivität alle Anlässe an Wichtigkeit gewinnen, was den Schluss vermuten lässt, dass die Steuerplanung dieser Unternehmen vielen Zielen dienen soll. Ähnlich zu empirischen Ergebnissen der US-Forschung ist Gewinnzielübertreffung weniger wichtig, während Gewinnzielerreichung jedoch ein wichtiger Treiber ist; ebenso stellen Liquiditätsbedarfe einen wichtigen Faktor dar.⁵⁷

Unterschiedliche Anlässe für Steuerplanung können sich auch in den quantitativen und qualitativen Zielen für die Steuerplanung eines Unternehmens niederschlagen (Tabelle 4). Hinsichtlich der Ziele zeigt sich, dass lediglich ein Drittel der Unternehmen (47 Unternehmen) quantitative Ziele für die Steuerplanung aufweist, mehr als die Hälfte aber qualitative Ziele verfolgen (82 Unternehmen).

⁵⁶ Vgl. bspw. *Dhaliwal/Gleason/Mills*, CAR 2004, 21(2), 431-459 zu Anstrengungen von Unternehmen, Gewinnziele mittels Steuerrückstellungen zu erreichen oder zu übertreffen, vgl. *Dyreneg/Markle* UNC Working Paper 2013 für Steuerplanung bei Liquiditätsengpässen.

⁵⁷ Siehe FN 56. Gerade im Kontext von Liquiditätsüberlegungen gibt es aktuell noch wenig empirische Evidenz.

Tabelle 4 - Zielsetzungen für die Arbeit der Steuerfunktion

Quantitative Ziele \ Qualitative Ziele	Qualitative Ziele		Gesamt
	Ja	Nein	
Ja	26 (17 %)	21 (14 %)	47 (31 %)
Nein	56 (36 %)	51 (33 %)	107 (69 %)
Gesamt	82 (53 %)	72 (47 %)	154 (100%)

Hinsichtlich der qualitativen Ziele für die Steuerplanung lassen sich starke Unterschiede zwischen den Unternehmen feststellen. Hierfür wurden die freien Antworten der Unternehmensvertreter bezüglich ihrer qualitativen Ziele mittels Ankerbeispielen durch die Interviewer in fünf Kategorien eingeordnet (Abbildung 7). Die fünf Kategorien waren vor der Befragung hinsichtlich ihres Grades der steuerlichen Aggressivität festgelegt worden, wobei „Fokus auf Compliance“ die niedrigste Aggressivitätsstufe darstellt und „Gesetzeswortlaut folgend“ die höchste Stufe. Die meisten Unternehmen mit qualitativen Zielen für die Arbeit der Steuerfunktion fallen in die Kategorien „pragmatische Steuerplanung mit Rücksicht auf das Geschäft“ und „Kosten-Nutzen-abwägende Steuerplanung“; ein signifikanter Teil der Befragten richtet seine Steuerfunktion auf Compliance aus. Sehr wenige Unternehmen zielen auf eine wortwörtliche Auslegung des Gesetzestexts (2) oder setzen sich soziale Verantwortung als Handlungsmaxime (6). Diese Einschätzung der in der Aggressivität ansteigenden fünf Kategorien deckt sich stark mit der Selbsteinschätzung der Unternehmen; Unterschiede lassen sich allerdings nicht mit Eigenschaften wie z.B. der Börsennotierung in Verbindung bringen.⁵⁸

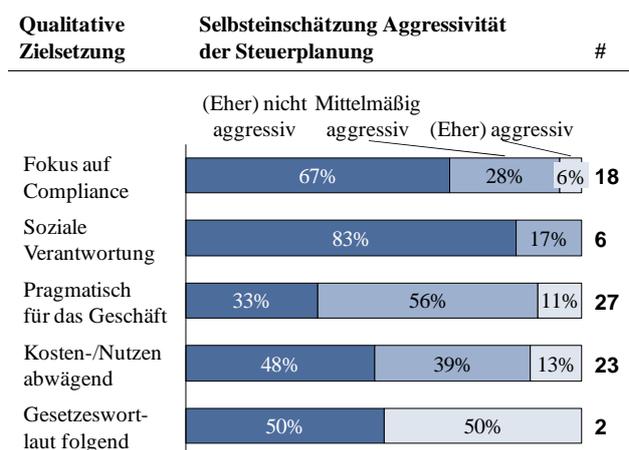


Abbildung 7 - Qualitative Zielsetzungen der Steuerfunktion

⁵⁸ Diese liegt in den ersten vier Kategorien zwischen 50 und 65 Prozent.

Zielsetzungen hängen eng mit den verwendeten Kennzahlen für Steuerplanung zusammen. Wie in Abbildung 8 dargestellt, wird der Konzernsteuerquote als Maßzahl ein relativ hoher Wert beigemessen, was die Ergebnisse früherer Studien zu diesem Thema bestätigt.⁵⁹

Häufigkeit der Nennungen	Kennzahlen	börsennotiert	nicht börsennotiert
101	Steuerzahlungen	45	55
91	Konzernsteuerquote	46	54
78	Steueraufwand	41	59
61	nicht-abzugsfähige Aufwendungen	52	48
48	Cash-Steuerquote	40	60
38	interne Berechnung	53	47

Abbildung 8 - Kennzahlen der Steuerplanung

US-amerikanische Forschung zeigt, dass Unternehmen, deren Leitung auf Basis von Nachsteuer-Kennzahlen vergütet wird, niedrigere Steuerquoten aufweisen und diese Quoten einen Zusammenhang mit der Vergütungsstruktur der Steuerabteilungsleiter aufweisen.⁶⁰ Abbildung 9 verdeutlicht, dass solche Anreize für das Topmanagement der befragten Unternehmen nicht der Regelfall sind, aber dass diese Art der Gehaltsverknüpfung bei gleichzeitig vorliegenden quantitativen Zielen für die Steuerplanung relativ häufiger ist. Die Steuerabteilungsleiter selbst werden nur in wenigen Fällen auf Basis steuerlicher Ziele vergütet (insgesamt 24 lediglich auf Vorsteuerkennzahlen und weitere 19 auf Vor- und Nachsteuerkennzahlen).

Variable Vergütungsverknüpfung...	... des operativen Managements		... des Topmanagements			
	Nein	Ja	Nein	Ja		
Keine	19	7	26	13	4	17
Vorsteuer	71	28	99	63	17	80
Vor- und Nachsteuer	1	3	4	6	9	15
Nachsteuer	6	6		11	7	18
keine Angabe	10	9	19	14	10	24

Abbildung 9 - Vergütung des operativen Managements/Topmanagements und Steuerziele

Neben Vergütungsstrukturen stehen auch andere organisatorische Einflussfaktoren nach aktuellem Forschungsstand im Zusammenhang mit der Steuerstrategie eines Unternehmens. So lässt sich ein Unterschied zwischen den befragten kapitalmarktorientierten und nicht-

⁵⁹ Vgl. Haas, *StuW* 2013, 319-342.

⁶⁰ Z.B. *Armstrong/Blouin/Larcker*, *JAE* 2012, 53(1-2), 391-411; *Gaertner*, *CAR* 2014, 31(4), 1077-1102.

kapitalmarktorientierten Unternehmen feststellen hinsichtlich des Grads der gewünschten Aggressivität von Seiten der Eigner⁶¹ und der Selbstwahrnehmung der Unternehmen diesbezüglich. Zudem findet sich konsistent mit einer aktuellen US-amerikanischen Befragungsstudie,⁶² dass Reputationsfragen einen großen Einfluss auf die Steuerstrategie eines Unternehmens haben.

4.5 Dualismus der beiden Aufgabenfelder

Die gleichzeitige Bearbeitung von Compliance und Steuerplanung stellt für die Steuerfunktion ein Spannungsfeld dar. Zum einen müssen die Prozesse im operativen Geschäft hinsichtlich Compliance überwacht werden, zum anderen ist es für eine gelungene Steuerplanung notwendig, mit eben den „überwachten“ Abteilungen vertrauensvoll zusammenzuarbeiten.⁶³ Hierfür ist die Wahrnehmung der Steuerfunktion innerhalb des Unternehmens von großer Bedeutung. Auch durch die Problematiken, die im Rahmen der BEPS-Aktionspläne für die Unternehmen aufgeworfen werden, gewinnt das interne Auftreten und die Wahrnehmung der Steuerabteilung in einem Rollenverständnis als „Business Partner“⁶⁴ zunehmend an Bedeutung. So kann eine Steuerabteilung sich für ein Unternehmen als strategisch wertvoll positionieren.⁶⁵

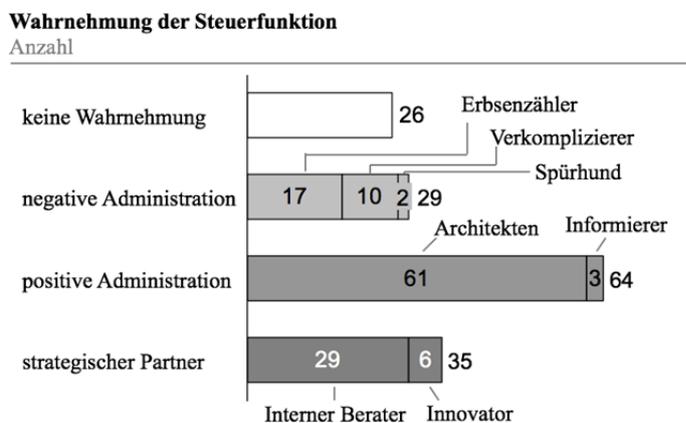


Abbildung 10 - Wahrnehmung der Steuerfunktion im Unternehmen

⁶¹ Zur Rolle und Einfluss der Eigner s. u.a. *Chen/Chen/Cheng/Shevlin*, JFE 2010, 95(1), 41-61 und *Badertscher/Katz/Rego*, JAE 2013, 56(2-3), 228-250.

⁶² Vgl. *Armstrong/Blouin/Larcker*, JAE 2012, 53(1-2), 391-411.

⁶³ Eine ähnliche Situation findet sich in der Controlling-Literatur, in der die Rolle der sogenannten „Strong Controllers“ im Zwiespalt zwischen Kontroll- und Beratungsfunktion seit langem genau untersucht wird, vgl. *Sathe*, OD 1983, 11(3), 31-48. In der deutschen Controlling-Literatur werden signifikante Unterschiede im allgemeinen Unternehmenserfolg dokumentiert, wenn Controller ihre Aufgaben innerhalb des Unternehmens breiter definieren und sich mehr einbringen, vgl. *Weber*, Erfolg der Controller: Wie Controller zum Unternehmenserfolg beitragen, 2009, *Weber*, ZCM 2010, 54(2).

⁶⁴ *Schönborn*, DB 2015(50), M5.

⁶⁵ Vgl. *Schönborn*, DB 2015(50), M5.

Die befragten Unternehmen lassen sich gemäß ihrer Selbstbeschreibung in vier Rollen einteilen: die Steuerfunktion wird nicht wahrgenommen, sie wird als negativer – also belastender, Mehrarbeit erzeugender – bzw. positiver – also unterstützender, organisierender – Administrator wahrgenommen, oder sie gilt als strategischer Partner.⁶⁶

Die meisten befragten Steuermanager (42 %) beschreiben eine Wahrnehmung der Steuerfunktion im Unternehmen, die sich auf die Rolle als positiver Administrator zuschlüsseln lässt, und hier im Speziellen auf die Rolle des Informierers. Als zweithäufigste Einschätzung der Wahrnehmung lässt sich der Kategorie des strategischen Partners zuordnen. Der Rest verteilt sich fast gleichmäßig auf die anderen zwei Rollen. Aufgrund dieser unterschiedlichen Wahrnehmung – mit Tendenz zum Positiven – stellen sich im Folgenden die Fragen, wodurch die Rollen bedingt sind und welche Konsequenzen sich daraus ergeben (Abbildung 11).

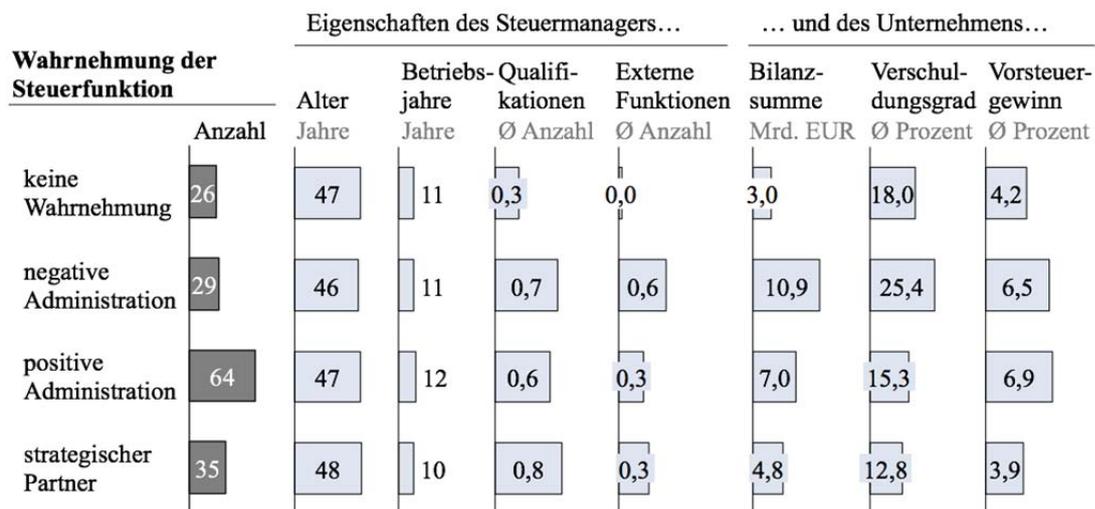


Abbildung 11 (Teil A) - Gründe und Auswirkungen von unterschiedlicher Wahrnehmung der Steuerfunktion

⁶⁶ Die Kodierung erfolgte zunächst durch die Interviewerinnen über sieben Ankerbeispiele zu den folgenden Typen: *Erbsenzähler*, *Verkomplizierer*, *Interner Berater*, *Innovator*, *Informierer*, *Spürhund*, *Architekt*, vgl. Weber, Erfolg der Controller: Wie Controller zum Unternehmenserfolg beitragen, 2009. Daraufhin wurden der *Innovator* und der *interne Berater* als strategische Partner klassifiziert, der *Informant* und *Architekt* als positive Administratoren und der Rest als negative Administratoren, wie in Abbildung 10 dargestellt. Die Befragten wurden aufgefordert, die Wahrnehmung ihrer Abteilung/Funktion im Unternehmen frei zu schildern. Diese Freitextantworten wurden dann anhand von Ankerbeispielen durch die geschulten Interviewer auf eine der sieben Rollen zugeschlüsselt.

... und ausgewählte Indikatoren der Arbeit der Steuerfunktion

	Quantitative Ziele Ø Prozent	Qualitative Ziele Ø Prozent	Mitarbeiter, Exberater Ø Prozent	Mitarbeiter, studiert Ø Prozent	Mitarbeiter von gesamt Ø %	Zugang CFO Ø Rating, 1-5, 5 = Maximum	Steuerberatungen Ø Anzahl	Steuerge- staltungen Ø Anzahl
keine Wahrnehmung	19,2	46,2	33,7	76,2	0,8	3,6	1,6	3,7
negative Administration	44,8	41,4	48,1	65,4	0,7	3,9	2,1	7,8
positive Administration	20,3	56,3	65,5	69,1	1,1	4,1	2,5	6,5
strategischer Partner	45,7	62,9	66,4	76,1	0,6	3,9	3,5	8,7

Abbildung 11 (Teil B) - Gründe und Auswirkungen von unterschiedlicher Wahrnehmung der Steuerfunktion

Zunächst kann festgestellt werden, dass Alter und Betriebszugehörigkeit der befragten Steuermanager in keinem Zusammenhang zur Wahrnehmung der Steuerfunktion stehen. Es zeigt sich, dass Steuerverantwortliche, deren Funktion nicht wahrgenommen wird, weniger fachliche Qualifikationen (z.B. kein abgelegtes Steuerberater- oder Wirtschaftsprüferexamen) besitzen und auch so gut wie keine fachlichen externen Funktionen (z.B. keine Mitgliedschaft in Fachverbänden) wahrnehmen. Es ist auffällig, dass die Unternehmen, deren Steuerfunktion als administrative Belastung gesehen wird, im Durchschnitt eine höhere Bilanzsumme aufweisen. Größere Unternehmen sind wahrscheinlich stärker in den Interessenvertretungen involviert sind,⁶⁷ wodurch – wie hier sichtbar – auch deren Mitarbeiter vermehrt in den externen Gremien Funktionenübernehmen.

Bezüglich der Unternehmenseigenschaften konzentrieren wir uns auf drei in der empirischen Steuerforschung sehr häufig mit Steuerplanung in Verbindung gebrachte Variablen: die Unternehmensgröße (gemessen an der Bilanzsumme), die Kapitalstruktur (gemessen am Verschuldungsgrad langfristiger Verbindlichkeiten) und die Profitabilität (gemessen an der EBIT-Marge).⁶⁸ Hier zeigt sich die interessante Polarisierung, dass kleinere Unternehmen anscheinend entweder sehr starke Steuerfunktionen in Form von strategischen Partnern haben, oder sie als solche nicht wahrgenommen werden. Die Profitabilitätsunterschiede zeigen ein ähnliches Muster wie die Größenunterschiede und können mit gewisser Wahrscheinlichkeit durch diese erklärt werden.⁶⁹ Die Fremdkapitalquote ist schließlich bei den als negativ wahrgenom-

⁶⁷ Vgl. Kentrup/Hoffjan/Lachmann, ZfbF 2013, 345f.

⁶⁸ Vgl. z.B. Watrin/Ebert, StuW 2013, 298-318, Kraft, IJFR 2014 5(3), 1-19.

⁶⁹ Zu Unternehmensgröße und Profitabilität vgl. z.B. Hall/Weiss, RES 1967, 319-331.

men Administratoren am höchsten – vielleicht gerade weil sie wegen Regelungen wie der Zinsschranke stärker in die operativen Entscheidungen eingreifen (müssen).

Als zweite Frage schließt sich an, wie die verschiedenen Rollen mit den Inhalten der Steuerarbeit verknüpft sind (Teil B von Abbildung 11). Steuerabteilungen, die sich als strategische Partner beschreiben, haben häufiger sowohl quantitative als auch qualitative Ziele. Positive und negative Administratoren unterscheiden sich dahingehend, dass Erstere häufiger qualitative Ziele haben (z.B. „fristgerecht neuen Prozess einführen“) und Zweitere häufiger quantitative Ziele aufweisen (z.B. „Steuerquote im Bereich X-Y %“). Während keine Unterschiede bei der Akademikerquote der Steuermitarbeiter der unterschiedlichen Rollen vorliegen, hat bei den positiv konnotierten Rollen von positiven Administratoren und strategischen Partnern ein höherer Prozentsatz externe Beratungserfahrung (mind. 2 Jahre). Hinsichtlich der Anzahl der Mitarbeiter ist festzuhalten, dass der Anteil der mit Steuern beschäftigten Personen von der Gesamtmitarbeiteranzahl keinen systematischen Zusammenhang mit eher positiven oder negativen Rollen aufweist. In der Interaktion mit Topmanagern beurteilen alle vier Rollen einen ähnlich guten Zugang zu ihrem Finanzvorstand/Finanzgeschäftsführer. Allerdings gibt es einen deutlichen Trend in der Interaktion mit Externen: strategische Partner interagieren mit einer höheren Anzahl von Steuerberatungsgesellschaften und bekommen die höchste durchschnittliche Anzahl an Steuergestaltungen pro Jahr vorgeschlagen, was sich auf die gestalterische Tätigkeit der Steuerfunktion auswirken könnte.⁷⁰ Hier bleibt die Frage offen, in welche Richtung die Kausalität wirkt: suchen strategische Partner mehr den Kontakt nach außen, oder verschafft dieser Kontakt ihnen die Wahrnehmung als strategischer Partner? Die Komplexität, die diese vier Rollen in der Realität ausmacht, wird ebenfalls deutlich, wenn man betrachtet, dass auch die negativen Administratoren eine durchschnittlich große Anzahl an Ideen erhalten.

5. Fazit

Die Arbeit von Steuerabteilungen großer Konzerne erfährt zunehmend Aufmerksamkeit. Dies liegt einerseits am zunehmenden Einfluss steuerlicher Aspekte in der unternehmerischen Entscheidungsfindung sowie andererseits an der steigenden Bedeutung steuerlicher Compliance-systemen. Dabei ist über den gegenwärtigen organisatorischen Aufbau, das Aufgabenspektrum und die Arbeitsweise der Steuerabteilungen wenig bekannt. Wir nutzen durch eine telefonische Befragung von 154 Steuermanagern großer deutscher Kapitalgesellschaften gewonnene Einblicke, um diese Aspekte genauer zu untersuchen. Hierbei zeigt sich, wie unter-

⁷⁰ Hinsichtlich dieser These vgl. *Graham/Hanlon/Shevlin/Shroff* SSRN Arbeitspapier 2012, <http://ssrn.com/abstract=2148407>.

schiedlich die befragten Unternehmen ihre Steuerfunktion aufstellen. Die wichtigsten Schlussfolgerungen lauten:

- Der Steuerfunktion wird im Vergleich zu früheren Untersuchungen ein höherer Stellenwert zugeschrieben. Zudem kann ihre zunehmende Bedeutung auch an häufigen Umstrukturierungen erkannt werden. So werden insbesondere die Steuerabteilungen ausgebaut und stärker auf Spezialisierung ausgelegt.
- Das regulatorische Umfeld wird von den meisten Befragten als neutral bis negativ eingeschätzt und mit zahlreichen neuen Normen der letzten Jahre, wie bspw. der Zinsschranke oder der Streubesitzdividendenbesteuerung, in Verbindung gebracht.
- Dem Aufgabengebiet der „gestalterischen“ Steuerplanung stehen in vielen Fällen Aufgaben wie Compliance und Risikomanagement ebenbürtig oder sogar priorisiert gegenüber.
- Bei einem Drittel der befragten Unternehmen ist das Bewusstsein des Topmanagements für steuerliche Unsicherheiten nicht deren Ausmaß angemessen.
- Unternehmen unterscheiden sich stark in der Einbindung ihrer Steuerabteilung. Hier lassen sich wahrgenommene Defizite im Risikomanagement vor allem mit schlechten IT-Systemen und mangelndem Zugang zu Entscheidungsträgern in Verbindung bringen.
- Je nach Selbsteinschätzung der Firmen in Bezug auf die Aggressivität ihrer Steuerplanung unterscheiden sich die Unternehmen hinsichtlich der Anlässe, die Steuerplanung auslösen. Diese umfassen z.B. das Erreichen von Gewinnzielen oder das Lösen von Liquiditätsengpässen.
- Die Wahrnehmung der Steuerabteilung kann von einer nicht oder negativ wahrgenommenen Administratorenrolle über positive Administratoren hin zu strategischen Partnern schwanken. Je nach Ausprägung bestehen teils erhebliche Unterschiede hinsichtlich der tatsächlichen Durchführung von Steuerplanung, wie z.B. der Verwendung von Kennzahlen für den Erfolg der Steuerplanung, der Interaktion mit Steuerberatern und der Aufstellung der Abteilung.

Impressum:

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.

Vorstand: Prof. Dr. Ralf Maiterth (Vorsitzender),
Prof. Dr. Kay Blaufus, Prof. Dr. Dr. Andreas Löffler
Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer,
Martin Jacob, Dirk Kiesewetter, Rolf J. König,
Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth,
Heiko Müller, Jens Müller, Rainer Niemann,
Deborah Schanz, Sebastian Schanz, Caren Sureth-
Sloane, Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth-Sloane, Universität Paderborn,
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften,
Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,
www.arqus.info, Email: info@arqus.info

ISSN 1861-8944