

## CB-BEITRAG

Tobias Müller, Dipl.-Kfm. Christian Parsow, WP/StB, und Dipl.-Kfm. Mirco Vedder, CIA, CFE

# Korruptionsaufdeckung durch steuerliche Betriebsprüfungen und deren Konsequenzen für Compliance und Kommunikation im Unternehmen

Zielsetzung dieses Beitrages ist es, die Compliance-Risiken durch Korruption im Rahmen der steuerlichen Betriebsprüfung aufzuzeigen und mögliche Maßnahmen für Unternehmen zur Reduzierung solcher Risiken darzustellen.

## I. Einleitung: Die Steuerprüfung als Einfallstor zur Korruptionserkennung als ein unterschätztes Risiko

Häufig unterschätzen Unternehmen Korruption in vielerlei Hinsicht. Zum einen sind sie der Ansicht, dass Korruption nur bei anderen Unternehmen vorkommt und sie weder als Täter noch als Opfer in Frage kommen. Zum anderen schätzen sie regelmäßig das Entdeckungsrisiko von Korruptionshandlungen als gering ein, da potentielle Entdeckungsmöglichkeiten nicht wahrgenommen oder unterschätzt werden. Außerdem werden die massiven negativen Folgen von Korruption auf die Unternehmensreputation oftmals nicht bedacht. Die bisher erschienenen Studien zu Wirtschaftskriminalität in Unternehmen identifizieren den Zufall oder interne und externe Hinweise als wesentliche Entdeckungsfaktoren. Externe Personen oder Parteien spielen dabei nur eine untergeordnete Rolle. Dabei ist der steuerliche Betriebsprüfer einer der wenigen Externen, die in regelmäßiger Form ein Unternehmen zum Zwecke der Prüfung aufsuchen. Der steuerliche Betriebsprüfer hat auf Grundlage des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 1 EStG zu betrachten, ob Korruptionszahlungen als Betriebsausgaben abgezogen wurden, die zu Unrecht zu einer Reduzierung der Steuerbasis führen.

Sofern der begründete Tatverdacht solcher rechtswidrigen Zuwendungen von Vorteilen<sup>1</sup> vorliegt, teilt die Finanzbehörde gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 3 EStG die Tatsachen regelmäßig der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit. Häufig geht mit der Meldung eines begründeten Tatverdachts an die entsprechenden Stellen auch der erste Schritt in Richtung öffentlicher Kommunikation einher. Beispiele aus der jüngeren Vergangenheit zeigen, dass es in Deutschland eine nicht zu unterschätzende Zahl ambitionierter Staatsanwälte gibt, die es verstehen, ihre Fälle medienwirksam darzustellen. Im Zuge der zunehmenden weltweiten Vernetzung zwischen den einzelnen nationalen Finanz- und Strafverfolgungsbehörden werden Informationen über Korruptionshandlungen nicht nur im Inland bearbeitet, sondern führen durch Kontrollmitteilungen oder grenzüberschreitende Amtshilfeersuchen zu einer internationalen Zusammenarbeit der Behörden. So können Sachverhalte in Tochtergesellschaften im Ausland zu Risiken bei steuerlichen Betriebsprüfungen der deutschen

Muttergesellschaft führen, wie die aktuelle internationale WTS Studie zum Thema „Tax, Compliance & Investigations“<sup>2</sup> zeigt.

Vielen Unternehmen ist dieses Risiko nicht bewusst. Entsprechende Maßnahmen sind daher innerhalb des Risikomanagementsystems, des Compliance-Management-Systems (CMS) und der Kommunikationsstrategie nicht hinreichend berücksichtigt.

## II. Korruptionsaufdeckung im internationalen Vergleich – Aufdeckung und Verfolgung in 38 Ländern

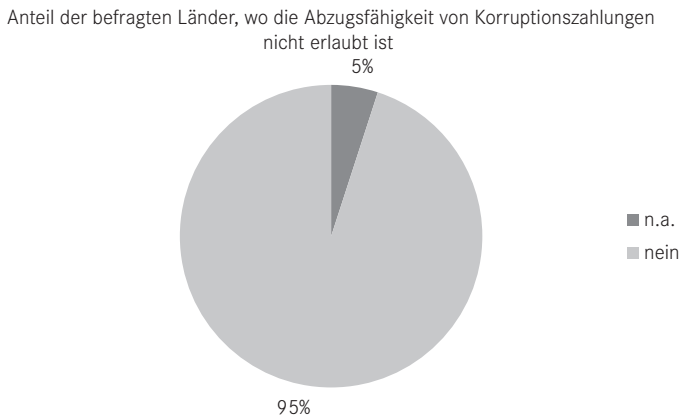
In der Expertenstudie des internationalen Beratungsnetzwerks WTS Alliance wurden Spezialisten aus 38 Ländern zum Themenkomplex der Korruptionsaufdeckung innerhalb einer steuerlichen Betriebsprüfung befragt und um den steuerlichen sowie rechtlichen Umgang mit diesen Risiken gebeten. Zielsetzung dieser Studie war es, einen generellen Überblick über die Rolle der steuerlichen Betriebsprüfung bei der Aufdeckung und Verfolgung von Korruption sowie deren Prävention im Rahmen eines CMS zu geben.

Obwohl sich steuerliche Betriebsprüfungen je nach Land in der Art, dem Umfang und der Häufigkeit stark unterscheiden, unterliegen Unternehmen, mit Ausnahme der Unternehmen in den Vereinigten Arabischen Emiraten, in allen teilnehmenden 37 Ländern einer regelmäßigen steuerlichen Betriebsprüfung. Sofern Unternehmen in den jeweiligen Ländern besteuert werden, können Korruptionszahlungen in keinem dieser Länder als Betriebsausgaben steuermindernd abgezogen werden (vgl. Abb. 1 als Auszug der WTS Studie „Tax, Compliance & Investigations“ – eine internationale Studie über das Aufdeckungsrisiko von Korruptionshandlungen in steuerlichen Betriebsprüfungen und deren Konsequenzen). Dies führt dazu, dass Korruptionszahlungen regelmäßig dann nicht von Seiten der Betriebsprüfung verfolgt werden, wenn es sich bei den Korruptionszahlungen

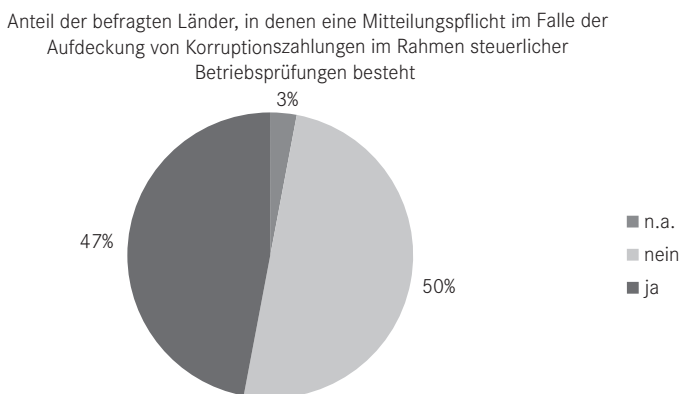
1 Diese Zuwendungen sind dann rechtswidrig, wenn sie den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklichen, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt.

2 Abrufbar unter [www.wts.de/studien](http://www.wts.de/studien) (Abruf: 14.10.2015).

**Abb. 1:** Abzugsfähigkeit von Korruptionszahlungen



**Abb. 2:** Aufdeckungswahrscheinlichkeit von Korruptionszahlungen durch steuerliche Betriebsprüfer

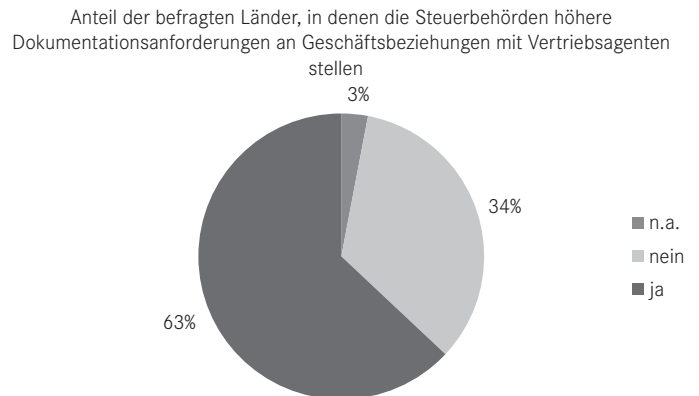


um privat mitveranlasste Vorteilszuwendungen handelt oder die Vorteilszuwendung buchhalterisch erst gar nicht zu einem Betriebsausgabenabzug geführt hat. Gleichwohl kann eine Feststellung von Vorteilszuwendungen selbst in solchen Fällen dennoch zu einer Mitteilung an die Staatsanwaltschaft oder Ordnungsbehörde nach der allgemeinen Regelung des § 30 Abs. 4 Nr. 5b) AO führen.

Als Konsequenz des national und international geltenden Betriebsausgabenabzugsverbots untersuchen steuerliche Betriebsprüfer in der Hälfte der befragten Länder erste Anzeichen von Korruptionshandlungen zur Feststellung eines konkreten Tatverdachts (vgl. Abb. 2). Sollte Korruption im Rahmen der steuerlichen Betriebsprüfung als konkreter Tatverdacht festgestellt werden, sind von Seiten des steuerlichen Betriebsprüfers andere Behörden, wie die Staatsanwaltschaft, bereits aufgrund der Mitteilungspflichten einzuschalten. In 74% der Länder sind die Steuerbehörden zu einer Mitteilung verpflichtet. Unabhängig von der letztendlich verantwortlichen Stelle, werden in der Mehrheit der befragten Länder die steuerlichen Betriebsprüfer ermutigt, Korruptionssachverhalte unabhängig von einer monetären Wesentlichkeitsgrenze zu untersuchen. Nur 16% der befragten Länder – u. a. die Niederlande, Ukraine, China, Dänemark, Brasilien und Indonesien – nannten einen monetären Grenzwert, oberhalb dessen die steuerlichen Betriebsprüfer erst aktiv werden.

Steuerliche Betriebsprüfer können aber jegliche Dokumente anfordern, um zu prüfen, ob die Aufwendungen tatsächlich Betriebsausgaben i. S. d. jeweiligen nationalen Steuerrechts sind. Trotz der Vielzahl der möglichen zu prüfenden Dokumente wurden von den

**Abb. 3:** Erhöhung der Dokumentationspflichten bei Vertriebsagenten



Teilnehmern der Studie in der Mehrheit folgende Dokumente für den Nachweis eines korrekten Betriebsausgabenabzugs von Ausgangszahlungen genannt:

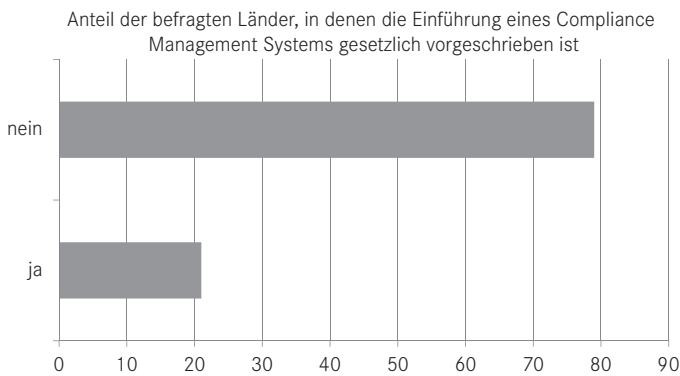
- Verträge (79 %);
- Existenzprüfung der Zahlungsempfänger (68 %);
- Rechnungsfreigaben (68 %);
- Zahlungsfreigaben (63 %);
- Leistungsnachweise (53 %).

Der Schwerpunkt dieser Prüfungen liegt dabei auf Geschäftsaktivitäten mit Drittparteien, wie z. B. Vertriebsvermittlern oder -agenten, unabhängig davon, ob diese ihren Sitz im In- oder Ausland haben. Da Geschäftsbeziehungen mit solchen Parteien häufig (bewusst) intransparent gehalten werden, haben die Steuerbehörden in 63% der befragten Länder höhere Dokumentationsanforderungen an Geschäftsbeziehungen mit Drittparteien im Vergleich zu anderen Geschäftsbeziehungen (vgl. Abb. 3). Teilweise erhöhen sich die Anforderungen an die Dokumentation zusätzlich, wenn die Vertriebsvermittler im Ausland oder in sog. „Tax Haven“ sitzen.

Die steuerlichen und strafrechtlichen Konsequenzen von Korruptionshandlungen variieren von Land zu Land stark und reichen von der Verhängung von Geldstrafen bis zu Freiheitsstrafen. Das Höchstmaß an Freiheitsstrafe für Korruption liegt bspw. in Ungarn bei zehn Jahren, in Griechenland bei 20 Jahren und in Korea und Vietnam sogar bei einer lebenslänglichen Freiheitsstrafe. Auch die Höhe der finanziellen Sanktionen variiert stark. Je nach Land können fixe oder relative Geldbußen oder sonstige Strafzahlungen gefordert werden, die sich nach unterschiedlichen Bezugsgrößen richten. In Ghana bspw. wird Korruption mit einer Strafsteuer i. H. v. 100% auf direkte Steuern und von 300% auf indirekte Steuern sanktioniert. In Irland wird eine Strafsteuer von 200% der betroffenen Steuern zuzüglich 8 bis 10% pro Jahr an Strafzinsen fällig. In Deutschland können die Geldbußen für Unternehmen bis zu 10 Mio. Euro betragen, wobei natürliche Personen ebenfalls mit empfindlichen Geldstrafen rechnen müssen. Daneben können weitere Sanktionen beschlossen werden, wie der Ausschluss der Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen.

Korruption stellt weltweit eine wirtschaftliche Bedrohung dar, die in den Ländern in Abhängigkeit der kulturellen Einstellung unterschiedlich wahrgenommen wird. Ein wesentliches Ergebnis der Expertenstudie ist, dass Compliance-Programme nicht nur wichtig sind, um Gesetze und interne Richtlinien einzuhalten, sondern auch um damit Korruption zu verhindern. Allerdings ist nur in 21% der Länder die Einführung von CMS gesetzlich vorgeschrieben (vgl. Abb. 4). Dies ist u. a. der Fall in Deutschland, Mauritius, Ghana, Irland, China, Österreich,

**Abb. 4:** Gesetzliche Anforderungen an die Einführung eines CMS



Brasilien und Korea. Bei der Hälfte der verbleibenden Länder, die ihre nationalen Unternehmen nicht gesetzlich zur Einführung eines CMS verpflichten, führt das Fehlen eines solchen Systems im Korruptionsfall zu einer Haftung der Unternehmensorgane. Derzeit besteht für Unternehmen in diesem Zusammenhang keine Verantwortung für Korruptionshandlungen durch Mitarbeiter der ausländischen Tochtergesellschaften. Allerdings sind Unternehmen in solchen Fällen weiterhin großen Reputationsrisiken ausgesetzt. Insgesamt führt die Einführung bzw. Existenz eines CMS zu einer Minimierung von Korruptionsrisiken und damit zu einer Reduzierung des Haftungsrisikos.

### III. Compliance Stresstest: Ist die Compliance-Organisation robust genug gegenüber Korruptionsrisiken?

#### 1. Elemente eines CMS

Das CMS ist ein wesentlicher Bestandteil der Corporate Governance und gerade in Unternehmenskrisen der wesentliche Schlüssel zu einem geordneten Krisenmanagement. CMS haben eine Präventionsfunktion und nutzen Elemente anderer Systeme wie des Internen Kontrollsystems (IKS) zur Verhinderung von Verstößen gegen Gesetze und interne Richtlinien. Nach IDW PS 980 ist unter einem CMS die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele, eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. von Dritten abzielen, d.h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von wesentlichen Verstößen.<sup>3</sup>

Im Hinblick auf die Elemente eines CMS ist es daher zunächst notwendig, eine unternehmensinterne Compliance-Kultur zu entwickeln, einen sog. „Tone from/at the top“, der die festgelegten Compliance-Ziele in passender Weise im Unternehmen verankert. Im Zuge der Festlegung dieser Ziele sollten bereits die korrespondierenden Compliance-Risiken analysiert und ein entsprechendes Compliance-Programm zur systematischen Vorgehensweise entwickelt werden.

Ein solches Compliance-Programm muss insbesondere drei Ziele verfolgen:

- Die Verhinderung von Regelverstößen,
- das rechtzeitige Erkennen von Regelverstößen und
- die korrekte Reaktion auf erkannte oder schon materialisierte Risiken.<sup>4</sup>

Die systematische Vorgehensweise sollte im Rahmen der Compliance-Organisation so fortgeführt werden, dass entsprechende Rollen den verantwortlichen Personen zugeordnet und feste Kommunikationswege und Vorgehensweisen für den Krisenfall entwickelt werden. Dabei steht v. a. die Rolle des Compliance Officers im Vordergrund. Dieser sollte weitreichend in die bestehenden Strukturen integriert und im Krisenfall über wirkungsvoll ausgestaltete Berichts- und Eskalationswege informiert werden. Gerade in Krisensituationen ist es elementar, dass die Compliance-Organisation mit dem bestehenden IKS richtig verzahnt ist und die IKS-Elemente innerhalb des CMS funktionsfähig sind.

Eine wichtige Maßnahme im Rahmen des Compliance-Programms sind sog. Geschäftspartnerprüfungen (Business Partner Screening). Mängel über die Kenntnisse der Geschäftspartner führten in der Vergangenheit zu Skandalen angesehener deutscher Unternehmen<sup>5</sup>. Geschäftspartnerprüfungen sollten im Vorhinein in die Entwicklung des CMS einbezogen werden, um etwaige Risiken im Zusammenhang mit der Integrität der Geschäftspartner zu vermeiden. Dabei spielen insbesondere Aspekte wie Korruptionsrisiken, Umweltschutz oder gesellschaftliche Verantwortung eine Rolle.

Ein strukturierter Prozess der Geschäftspartnerprüfung ist damit zur Reduzierung von Betriebsprüfungsrisiken und der sich daraus ergebenden rechtlichen Folgen, mit finanziellen sowie nicht-finanziellen Schäden, für die Unternehmen erforderlich.

#### 2. Durchführung von Compliance Stresstests am Beispiel der Geschäftspartnerprüfung

IDW PS 980 beinhaltet drei Auftragsarten zur Prüfung eines CMS: Konzeptionsprüfung, Angemessenheitsprüfung sowie Wirksamkeitsprüfung. Alle drei Prüfungsarten haben den Nachteil, dass sie zum einen vergangenheitsbezogen sind und sich zum anderen auf die Dokumentationspflichten fokussieren. Eine Prüfung des CMS unter Belastungssituationen erfolgt nicht.

Ein Compliance-Stresstest hat daher folgende Zielsetzung:

- die Identifikation von Schwachstellen im CMS;
- das Aufdecken potentieller Fehler bzw. fehlerhafter Entscheidungen;
- die Prüfung der Robustheit des CMS-IKS in Belastungssituationen.

Voraussetzung eines Compliance-Stresstests ist, dass Prozesse innerhalb des CMS eingerichtet und dokumentiert sind. Ist dies der Fall, kann die Planung eines Stresstests mit der Zielsetzung „Wo liegen die ausnutzbaren Schwächen im System?“ erfolgen.

Ein Compliance-Stresstest erfolgt in zwei Stufen: Er startet mit einem sog. „Walk Trough“. Dieser ermöglicht ein Grundverständnis für den Ablauf der Prozesse im jeweiligen Unternehmen mit speziellem Augenmerk auf die Frage, ob ein robustes CMS im Unternehmen bereits verankert ist. Ein Walk Through beschreibt dabei die Verfolgung einer Transaktion während des gesamten Ablaufs, sozusagen „step-by-step“. Dabei werden ähnlich einer Führung durch ein Unternehmen

3 Vgl. IDW PS 980, Rn. 6.

4 Vgl. WP Handbuch II, 14. Aufl. 2014, Kap. M, Rn. 47.

5 Beispiele: Ferrostaal Korruptionsaffäre, SZ vom 31.1.2012, abrufbar unter [www.sueddeutsche.de/wirtschaft/korruptionsaffaere-millionenstrafe-fuer-ferrostaal-1.1239630](http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/korruptionsaffaere-millionenstrafe-fuer-ferrostaal-1.1239630) (Abruf 30.9.2015) und Siemens Korruptionsaffäre, *Leyendecker*, SZ vom 14.1.2011, abrufbar unter [www.sueddeutsche.de/wirtschaft/siemens-korruptionsaffaere-das-ist-wie-bei-der-mafia-1.1046507](http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/siemens-korruptionsaffaere-das-ist-wie-bei-der-mafia-1.1046507) (Abruf 30.9.2015).

sämtliche Geschäftsprozesse, Geschäftsentscheidungen und Abläufe dokumentiert, beobachtet und systematisch in Form von Prozessbeschreibungen und Risiko-Kontroll-Matrizen aufbereitet. Hierbei können schon erste Schwächen im Design der Prozesse sowie der Dokumentation identifiziert werden, um so eine solide Basis für die zweite Stufe des Stresstests zu bilden.

Die zweite Stufe des Compliance Stresstests ist die Identifikation von Schwachstellen im CMS mit Hilfe der Szenario-Technik. Dabei wird durch die Entwicklung unterschiedlicher Szenarien die Betrachtung mehrerer Risikofaktoren während eines Stressereignisses ermöglicht und sämtliche Teile des CMS und die CMS-berührenden Abteilungen des Unternehmens wie z. B. Sales, Compliance, Tax und Controlling miteinbezogen.

Beide Stufen untersuchen, wie die Elemente des CMS auf außergewöhnliche, aber durchaus realistische Ereignisse, reagieren.

#### IV. Kommunikation – Wesentliches Instrument zur Bewältigung von Unternehmenskrisen

Dabei ist es wesentlich, sich kommunikativ für den Ernstfall zu wappnen. Um auf der sicheren Seite zu sein, sollten Unternehmen in den Bereichen Kommunikation, Konzernsicherheit, Legal und Compliance vorausschauend zusammenarbeiten und die wesentlichen Bedrohungsszenarien, die sich aus der Risikoanalyse ergeben, gemeinsam durchspielen. Nur wenn die relevanten Stakeholder bereits bei der Szenarioplanung an einem Tisch sitzen, kann im Krisenfall auch die notwendige Geschwindigkeit und Konsistenz der Kommunikation geleistet werden. Dies gilt insbesondere für die „schwierigen“ Szenarien, zu denen zweifellos Korruptionsfälle gezählt werden können. Hier wird i. d. R. Zeit benötigt, um Aufklärung zu betreiben und eine entsprechende Position aufzubauen. Es kann schnell Unruhe im Unternehmen und Unsicherheit im öffentlichen Auftritt entstehen, denn der Kommunikationsdruck ist hoch und die Faktenlage unsicher. Die mit einem solchen „Hängeszenario“ verbundene Intransparenz wirkt schädlich. Nur wer vorbereitet ist, hat im Ernstfall den entscheidenden zeitlichen Vorsprung, der es erlaubt, sich frühzeitig als zuverlässige Informationsquelle zu etablieren, statt in den reaktiven Modus zu geraten und zum Spielball der Berichterstattung zu werden.

Die fortschreitende Digitalisierung der Kommunikation hat die Messlatte für erfolgreiche Krisenkommunikation dabei noch höher gelegt.<sup>6</sup> Wenn vorsätzlich unlauteres Verhalten öffentlichkeits-wirksam wird, steigt der Kommunikationsdruck i. d. R. sprunghaft an. Gerade bei unklarer Faktenlage gelangen Gerüchte, Spekulationen, lancierte Falschmeldungen aber auch echte Neuigkeiten heute weitestgehend ungefiltert und in Echtzeit in die sozialen Netzwerke und werden von dort schnell aufgegriffen, verbreitet und verstärkt. Auch innerhalb des Unternehmens ist eine schnelle „Sprechfähigkeit“ wichtig, um das Vertrauen der Mitarbeiter nicht zu verlieren, denn gerade im Krisenfall können diese ein wichtiger Rückhalt des Unternehmens sein. Außerhalb des Unternehmens wird im Zeitalter von Facebook und Twitter erwartet, dass die Anforderungen an kanaladäquate Kommunikation auch im Krisenfall erfüllt werden – also eine Reaktion binnen Stunden oder Minuten erfolgt und dies in einer Tonalität, die sich nahtlos in die sonstige Kommunikation des Unternehmens auf den Kanälen einfügt: „Corporate Language“ oder modifizierte Legal-Statements sind hier ungeeignet und verstärken Misstrauen und Ablehnung. Um diesen kommunikativen Herausforderungen gerecht werden zu können, braucht es ein modernes Krisen-Setup mit Echtzeit-Monitoring, Krisenhotline, implementierten Tools und Prozessen

und einem Team mit den entsprechenden Fähigkeiten. Besonders wichtig: wie das Compliance-System muss auch das kommunikative Krisen-Setup als Teil der gesamten Krisenorganisation im Unternehmen den Stresstest bestehen. Regelmäßige Trainings sind daher eine wichtige Voraussetzung für effiziente und erfolgreiche Krisenkommunikation.

#### V. Fazit

Geeignete Maßnahmen bei Prävention, Aufdeckung und Kommunikation retten eine gute Reputation. CMS dienen der Reduzierung von Risiken durch Gesetzesverstöße, die insbesondere durch Aufdeckungshandlungen der steuerlichen Betriebsprüfer erhöht werden. Ein Bewusstsein der Unternehmen für dieses Risiko ist ein erster Schritt, dem weitere Aktivitäten der Unternehmen folgen sollten. Dabei sind neben der Einführung oder Veränderung von Maßnahmen innerhalb des CMS auch kommunikative Grundregeln zu beachten, die im Aufdeckungsfall von Korruption zu einer erheblichen Reduzierung von finanziellen Nachteilen und Reputationsschäden führen können.

---

#### AUTOREN



**Tobias Müller** ist Managing Director bei der Klenk & Hoursch AG, die auf methodische Unternehmens- und Markenkommunikation spezialisiert ist. Der studierte Kommunikations- und Politikwissenschaftler leitet den Beratungsbereich Crisis & Issues und ist Experte für Risk Assessment, Krisentrainings und -plattformen. Er unterstützt Unternehmen aus Fortune 500, DAX 30, und dem Mittelstand bei Krisenprävention und -management.



**Christian Parsow**, Dipl.-Kaufmann und Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Partner im Bereich Compliance & Investigations bei der WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH. Schwerpunkte seiner Tätigkeit sind Sonderuntersuchungen bei Wirtschaftskriminalität sowie Beratung in den Bereichen Interne Revision, Compliance-Management-Systeme, Krisenmanagement, Dispute Advisory und Fraud Prevention.



**Mirco Vedder**, Diplom-Kaufmann, CIA, CFE, ist Director im Bereich Compliance & Investigations bei der WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH. Seine Schwerpunkte liegen in der Aufdeckung sowie Prävention von Wirtschaftskriminalität und der Beratung von Unternehmen bei der Implementierung von internen Kontrollstrukturen zur Sicherstellung von Compliance-Vorgaben.

---

<sup>6</sup> Vgl. Vedder/Müller, CB 2014, 415.